
ACP

Apropriação de Custos Públicos

Metodologia e Projeto

José Andrade Costa
Carlos Ramos de Miranda Filho

Salvador (Ba), outubro de 2002.

SUMÁRIO

Apresentação	3
1. Introdução	4
2. Visão Geral do Sistema – O que é o ACP?	5
2.1. Objetivos do Sistema	5
2.2. Questões Fundamentais do ACP	6
3. Características do ACP	8
4. Conceitos-chave do ACP e da Contabilidade Pública	10
4.1. Item de Custo e Sub Elemento da Despesa – o que se gasta	10
4.2. Categoria de Custo e Elemento da Despesa – o que se gasta	10
4.3. Unidade de Custo e Unidade Gestora – quem gasta	11
4.4. Custo por Atividade ao Conceito ABC e Custo por Projetos e Atividades ao Conceito do Orçamento Público – como se gasta	11
5. Regras para Apropriação	11
5.1. Rastreamento Direto e Indireto	11
5.2. Regra de Ouro	12
6. Possíveis Dificuldades	12
6.1. Culturais	12
6.2. Amplitude das Ações, Produtos, Serviços e Diversificação de Unidades	13
6.3. Ambigüidade das Ações e Descontinuidade Administrativa	13
6.4. Inadequação da Linguagem Contábil	13
6.5. Depreciação, Variações Patrimoniais Negativas e Balanço Social	13
6.6. Sistemas Corporativos “não compartilháveis?”	14
7. Ambiente Operacional e Especificações Técnicas	15
8. Categorias de Custos	15
9. Para Quem Vai Utilizar o Sistema	18
9.1. Como Funciona o Modelo de Duas Dimensões – “o que se gasta” x “quem gasta”	20
9.2. O Modelo de Três Dimensões	23
9.3. Exemplos Práticos do Modelo de Três Dimensões em Funcionamento	25
10. Organização para Desenvolvimento dos Trabalhos	31
11. Considerações Finais	32
12. Referências Bibliográficas e Sites para Pesquisa	34

*GOVERNADOR DO ESTADO DA BAHIA
Otto Alencar*

*SECRETÁRIO DA FAZENDA
Albérico Machado Mascarenhas*

*CHEFE DE GABINETE
Fatima de Oliveira Santos*

*SUPERINTENDENTE DE ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA
José Andrade Costa*



APRESENTAÇÃO

Em 1998, tentou-se, no então Departamento do Tesouro da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, para fins de programação financeira, a extração de índices de correlação entre investimentos e gastos de manutenção. A idéia era identificar qual o custeio demandado, em período subsequente, por um investimento hoje realizado. Pretendia-se, com isso, compor uma cesta ou carteira de investimentos, que fosse factível para o Estado, visto o custeio decorrente, dada uma projeção de receitas, já deduzida dos atuais compromissos. A iniciativa resultou em nada, posto que os índices situaram-se muito próximos a zero.

A primeira vista, então, ter-se-ia a conclusão de que não existe qualquer correlação entre um investimento hoje realizado e os gastos de manutenção em momento seguinte. Tal conclusão, evidentemente, seria falsa. Ocorre que a base de dados recorrente foi a da contabilidade do estado, que não se encontra formatada para a extração das informações requeridas. A contabilidade pública está estruturada conforme determina a Lei 4.320/64 e se presta para atender aos seus dispostos, mas, seguramente, é pobre para a extração de informes, mesmo para serem trabalhados, objetivando a apuração das correlações pretendidas.

A partir de então, formou-se um pequeno grupo de trabalho para estudo do assunto, ampliando-se os objetivos para a concepção de um sistema que possibilitasse a apuração de custos, em base de dados mais apropriada, dentre outras funções, que também permitisse a extração de correlações entre investimentos e gastos de custeio.

Num primeiro momento, fez-se um levantamento sobre a literatura existente e possíveis experiências em sistemas para apuração de custos públicos. Em termos de literatura, mesmo em centros internacionais avançados, as referências eram vagas. Quanto às experiências, estas se mostraram diversas, porém, em sua maioria, incipientes e sem o respaldo metodológico satisfatório, mas, ainda assim, já indicando uma preocupação dos administradores públicos. Em alguns casos, observou-se a existência de trabalhos bem fundamentados, contudo, direcionados para áreas específicas de governo, mas dissociados e não integrados aos sistemas corporativos.

Buscando-se agregação de maior valor e mais imediata à consecução do Projeto, procurou-se o suporte de especialistas, através de consultorias. As propostas, todavia, não se mostraram convincentes. O concluído foi que teríamos que fazer o nosso próprio caminho, posto que nos debruçávamos sobre algo novo e inusitado na administração pública. Somente quando se teve a certeza e melhor desenho sobre que se queria, é que uma consultoria foi admitida.

Nesse ambiente e enquanto se procurava formar pessoal com treinamentos, surge a Lei de Responsabilidade Fiscal, determinado que a administração pública haveria de ter um sistema que permitisse a sua avaliação através de um sistema de custos. Em abril de 2001, então, com total apoio do Secretário da Fazenda, Dr. Albérico Mascarenhas, deu-se início ao desenvolvimento do projeto, que veio a ser denominado de ACP – Apropriação de Custos Públicos.

As surpresas foram muitas, inclusive no que se refere a prazos, que superaram as expectativas mais pessimistas. A tarefa requer, pelo menos, três anos para sua conclusão, com efeitos a serem produzidos após igual período. As equipes de trabalho foram estruturadas por Secretarias de Estado, inicialmente, como Projeto Piloto, nas Secretarias da Fazenda, Planejamento e Administração, para, aos poucos, incorporar-se as demais Secretarias. A iniciativa é liderada pela Superintendência de Administração Financeira e o Projeto gerido pelo Dr. João Vicente da Costa Neto, cujas idéias em muito contribuíram para a realização deste trabalho. Registre-se aqui, o total empenho da equipe setorial da Secretaria da Fazenda, inclusive a de desenvolvimento de sistemas, que, reconhecendo o mérito e significância do empreendimento, não poupou esforços e dedicação, muito se fazendo com o uso da criatividade.

O propósito deste trabalho é, então, apresentar um relato sobre a experiência vivenciada na concepção do modelo, a metodologia proposta e o desenvolvimento do Projeto Piloto destinado à Apropriação de Custos Públicos – ACP.

Jose Andrade Costa
Superintendente de Administração Financeira

*José Andrade Costa

**Carlos Ramos Miranda Filho

1. INTRODUÇÃO

Ao contrário do setor privado, o setor público, aqui circunscrito à administração direta, não acumula maiores experiências com sistemas que objetivem a aferição de custos. Na verdade, não existe, sequer, metodologia desenvolvida ou disponível no mercado que possibilite a sua imediata incorporação. O administrador público apenas está habituado a trabalhar com os conceitos de dotação e de verba orçamentária. Não há cultura instalada para aferição de custos no serviço público. Mesmo em termos de mundo, as experiências são citadas vagamente e a literatura é também escassa. Agora com a edição da Lei Complementar nº 101/00, usualmente conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, o desenvolvimento de um sistema para apropriação de custos tornou-se uma obrigação legal e, no Brasil, o assunto passou a ser objeto de interesse das administrações.

Alguns administradores, é certo, com maior ou menor suporte metodológico, já se lançaram na introdução de um ou outro sistema de aferição. A grande dificuldade, contudo, tem sido a de montar um sistema compatibilizado à linguagem da contabilidade pública – entenda-se, a preconizada pela Lei 4.320/64 - e integrado aos sistemas corporativos. Via de regra, o que se tem observado são sistemas estanques, que não se interagem com outros e circunscritos a determinadas ações ou programas governamentais.

O projeto em desenvolvimento se disponibiliza em duas etapas: a primeira e mais facilmente obtida em médio prazo, vem a ser o que se denomina de um **modelo ou matriz em duas dimensões**. Na segunda, tem-se o **modelo ou matriz em três dimensões**.

No modelo em duas dimensões, apenas se trabalhará com as variáveis Item de Custo, Categoria de Custo, Unidade de Custo e Local de Trabalho. Já no modelo em três dimensões, introduzir-se-á a variável Atividade ao conceito ABC (Activit Based Costing).

**JOSÉ ANDRADE COSTA - Graduado em Ciências Econômicas pela Universidade Federal da Bahia - UFBA. Pós graduado em Administração Financeira pela UNA/CENID. Curso de extensão em Política e Programação Financeira pelo IMF Institute – Washington, EUA. Especialização em Mercado de Capitais pela FGV/SP. MBA Executivo Internacional, pela Amana Key/SP. Ex-professor da UNIFACS - Universidade de Salvador. É do quadro permanente da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, no cargo de Auditor Fiscal. Foi Diretor do Departamento do Tesouro do Estado da Bahia e já exerceu diversos cargos de direção na administração do Estado. Atualmente é Superintendente de Administração Financeira do Estado da Bahia.*

***CARLOS RAMOS DE MIRANDA FILHO - Graduado em Ciências Econômicas pela Universidade Federal da Bahia - UFBA. Curso de Extensão em Gestão de Tecnologia da Informação pela UNIFACS – Universidade Salvador, Bahia. Mestrando em Administração pela Universidade Federal da Bahia – UFBA. É do quadro permanente da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, no cargo de Auditor Fiscal. Atualmente é Coordenador de Estudos e Avaliação Setorial da Diretoria de Orçamento Público da Sefaz/Ba.*

2. VISÃO GERAL DO SISTEMA - O QUE É O ACP?

O Sistema ACP – Apropriação de Custos Públicos é um sistema gerencial, integrado aos sistemas corporativos do Estado, tendo por finalidade proporcionar aos gestores públicos informações relevantes sobre os custos envolvidos na prestação dos principais produtos e serviços ofertados pelo Governo do Estado à coletividade. O projeto de implantação do ACP contempla todos os órgãos da Administração Direta do Estado da Bahia.

2.1. Objetivos do Sistema.

A implantação do ACP visa, num primeiro momento, atender à alínea “e” do artigo 4º e ao artigo no. 50 da Lei Complementar 101/2000 – comumente chamada Lei de Responsabilidade Fiscal, que prescreve:

“Art. 4º. A Lei de Diretrizes Orçamentárias atenderá ao disposto no §2º do art. 165 da Constituição e sobre:

....

e) normas relativas ao controle de custo e à avaliação dos resultados dos programas com recursos dos orçamentos;”

e,

“Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:”

...

“§ 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.”

A Lei trata do assunto de forma geral, sem especificar método ou modelo específico. Também não concede prazo para instalação do sistema, embora o disposto na alínea “e” do artigo 4º, já induza a uma certa temporalidade, posto que já se tem uma Lei de Diretrizes Orçamentárias em vigência após Lei de Responsabilidade Fiscal. O certo é que as duas referências vêm contemplar os objetivos perseguidos pela Administração Governamental contemporânea, no que diz respeito à Qualidade do Gasto Público, dentro do contexto atual de reforma do Estado, ajuste fiscal e modernização da gestão pública.

A introdução de um Sistema de Custos no âmbito da Administração Pública representa uma inovação, pois nas organizações deste setor não existe ainda, de forma consolidada, uma cultura corporativa baseada na eficiência das ações governamentais, medida em termos de resultados e indicadores de desempenho. Nesse sentido as informações sobre custos deverão trazer aos gestores públicos importantes subsídios para a tomada de decisões e planejamento das atividades, bem como para a aferição do desempenho das diversas unidades.

A implantação do ACP, então, significa não somente o cumprimento de um dispositivo legal, mas a introdução de um importante instrumento de gestão capaz de indicar o nível de desempenho do Governo com relação aos produtos e serviços gerados, às atividades desenvolvidas e aos processos executados, para o atendimento das diversas demandas da sociedade.

Em resumo, o objetivo do ACP é atender às exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal, mas, ainda, possibilitar a avaliação dos custos do Estado em suas diversas unidades administrativas, ações produtos e serviços, subsidiar na construção de

indicadores de desempenho da administração pública e às demandas específicas dos diversos gestores.

2.2. Questões Fundamentais do ACP

O ACP, para atender aos seus objetivos, pretende responder a três perguntas fundamentais: (a) **o que se gasta**, (b) **como se gasta** e (c) **quem gasta**.

a) “O que se gasta?”

O ACP deverá identificar quais são os principais itens de custo, informando quais são, de fato, os recursos consumidos pelo Governo no desempenho de suas atividades habituais.

Nesse ponto cabe uma importante distinção entre “Gasto” e “Custo”. Pode-se dizer que “Gasto” representa todo o desembolso do Governo na compra de ativos, pagamento de despesas e contratação de serviços, enquanto que “Custo” se refere ao efetivo consumo dos recursos no ato da sua utilização.

Desse modo, enquanto as informações de “Gasto” dizem respeito ao modo como o Governo financia a compra dos recursos, a serem posteriormente usados na prestação de seus serviços à coletividade, as informações relativas a “Custo” dizem respeito ao modo como o Governo consome estes recursos na execução de suas atividades habituais.

Assim, nem todo gasto se constituirá em elemento de custo. As despesas com a amortização da dívida, por exemplo, não se constituem em custo. Custo se tem com os encargos financeiros da dívida e custo se teve quando da aplicação dos recursos objeto do financiamento. Também os recursos de cauções devolvidas, que chegam a ter execução extra-orçamentária, não se constituem em elemento de custo.

A contabilidade pública está estruturada para atender às informações referentes ao “Gasto”, fornecendo todas as informações relevantes ao controle do fluxo financeiro, orçamentário e patrimonial. Nada nos diz, porém, sobre o momento em que o Governo, de fato, consome os recursos disponíveis. Nota-se, assim, a importância do conceito de “Custo”, como um dado novo colocado à disposição do gestor público para efetivamente tomar conhecimento do seu desempenho.

Para atender a este objetivo, em relação ao **o que se gasta**, o ACP toma emprestado da contabilidade pública os sub elementos de despesa e identifica aqueles que representam consumo de recursos como “Itens de Custo”, agrupando-os segundo a sua natureza em **“categorias de custo”**. As categorias de custo serão objeto de maior detalhe adiante.

b) “Quem gasta?”

A Unidade de Custo vem responder a segunda questão: **quem gasta**. A correspondência mais imediata a contabilização dos dados, diria respeito à Unidade Gestora ou ainda à Unidade Orçamentária. Ocorre que a Unidade Gestora ou Orçamentária nem sempre é a Unidade de Custo. As Unidades Gestoras e Unidades

Orçamentárias, na verdade, abrigam diversas Unidades de Custo, sejam estas formalmente constituídas ou não.

Aqui, então, o objetivo do ACP é efetuar o procedimento conhecido como “departamentalização” de custos, que consiste na realocação de gastos das Unidades Gestoras para as Unidades de Custo, de acordo com certas “Regras de Apropriação” parametrizadas no próprio sistema. Observe-se que esta realocação ocorre somente no âmbito do ACP, sem interferir na base de dados da contabilidade pública.

Para responder a segunda questão, o ACP deverá informar quais são de fato as unidades funcionais que estão demandando recursos para executar suas atividades. Enquanto a contabilidade pública atualmente informa a distribuição do gasto por Unidade Orçamentária e Unidade Gestora, nada nos diz sobre a composição dos gastos por Diretoria, Superintendência, Inspeção Fazendária, Escola, Posto de Saúde, etc.

Cada uma destas unidades funcionais representa um centro de custos em potencial, demandando recursos para a sua manutenção e funcionamento. O ACP pretende alocar a cada um destes centros de custos, denominados “Unidades de Custo” os gastos efetivamente causados pelas mesmas, valendo-se dos critérios do consumo e da responsabilidade pelo gasto.

Caberá a cada Secretaria, segundo a relevância para controle, a definição das suas Unidades de Custos, ou seja, a identificação das suas unidades funcionais e o seu agrupamento, de acordo com a natureza do trabalho desenvolvido, em Unidades de Custo e, portanto, destino da apropriação dos custos.

Para manter a compatibilidade com os sistemas corporativos já existentes no Estado da Bahia, o ACP trata as Unidades de Custo como agrupamentos de Locais de Trabalho do SRH, de modo que cada Unidade de Custo deve conter pelo menos um Local de Trabalho, à exceção das unidades do tipo “Almoxarifado”, que servirão apenas para a alocação temporária dos custos relativos a Material de Consumo e Material Permanente. Respondendo-se a estas duas questões (“o que se gasta” e “quem se gasta”) tem-se o modelo de duas dimensões de custos, mais adiante exemplificado.

Supondo, apenas, quatro itens de custo, numa visão em duas dimensões, a figura abaixo expressa as possíveis apurações segundo as unidades de custo, aqui sugeridas por quatro Inspeções Fazendárias, que serão comparáveis entre si.

1ª Etapa: Matriz de Custos de 2 Dimensões

		Output - Fiscalização			
		Itens de Custo- o que se gasta			
		Pessoal	Material	Informática	Combustíveis
Unidades de Custo quem gasta	Bonocô	\$	\$	\$	\$
	Iguatemi	\$	\$	\$	\$
	Feira	\$	\$	\$	\$
	Conquista	\$	\$	\$	\$

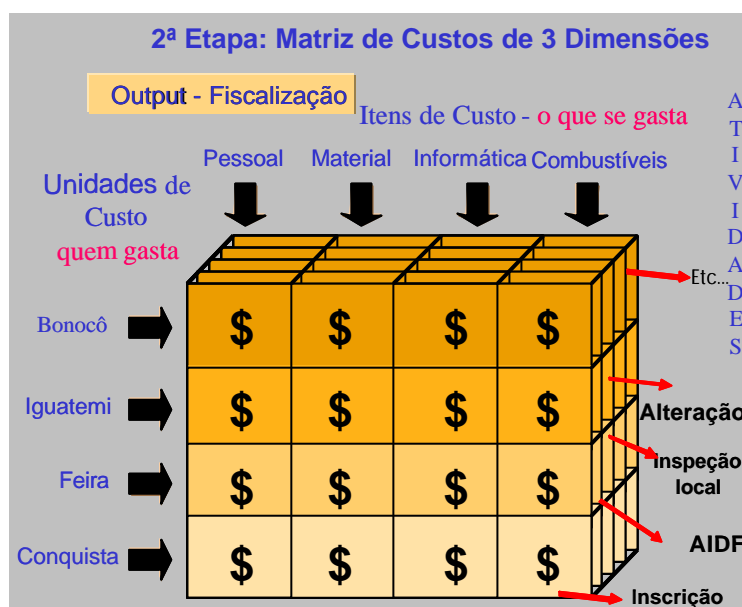
c) “Como se gasta?”

Respondendo à terceira pergunta, o ACP informará de que modo os custos são produzidos dentro de cada uma das Unidades de Custo. Após o processo de departamentalização, dentro de cada Unidade os custos serão rastreados para as principais atividades desenvolvidas em cada setor, empregando-se o método ABC de custeio.

Para isto, pretende-se utilizar direcionadores de custo (“*cost-drivers*”), que serão explicados com maiores detalhes mais adiante.

Com a introdução destes procedimentos completa-se o modelo de três dimensões de custo do ACP (“o que se gasta”, “quem gasta” e “como se gasta”), também, mais ao final deste trabalho, exemplificado.

Com a introdução da variável “como se gasta”, para os mesmos itens de custo e unidades de custo, tem-se a decomposição por atividades.



3. CARACTERÍSTICAS DO ACP

Uma primeira característica relevante do Sistema ACP é que o mesmo terá como fonte primária de dados as informações contidas no Sistema de Contabilidade e Finanças do Estado da Bahia – SICOF e no Sistema de Recursos Humanos – SRH. Além disso, o ACP terá uma interface com diversos outros sistemas ditos “periféricos”, que complementarão as informações básicas fornecidas pelos primeiros, tais como o Sistema de Materiais e Patrimônio - SIMPAS, Sistema de Gastos Públicos - SIGAP, Sistema de Abastecimento de Veículos - SAVE e outros, além de aplicativos em Access, Excel e outras soluções do tipo “domésticas” empregadas pelos setores que hoje já executam algum tipo de controle de custos dentro da sua área.

Dessa forma, o ACP funcionará como um sistema de gestão integrada, na medida em que buscará dados em vários dos controles já existentes nos diversos órgãos da administração direta estadual.

Embora e quando do início dos trabalhos, houvesse uma preocupação de não vinculá-lo a uma determinada metodologia de apropriação em sistema de contabilidade de custos já existente, posto que o existente, na sua totalidade, não se aplica à administração pública – rejeitou-se, até, que, na denominação do sistema, contivesse qualquer referência ao termo contabilidade ou contabilização, para que não se impusesse, antecipadamente, qualquer regra metodológica -, uma segunda característica do ACP é que o mesmo está sendo desenvolvido com base em dois métodos já consagrados pelos principais autores na área de gestão de custos: a departamentalização dos custos e o custeio pelo método ABC.

A departamentalização dos custos significa realocar, na base de dados do ACP, as informações relativas aos gastos executados pelas unidades funcionais, que hoje já se encontram controladas pela contabilidade pública, mas concentradas nas Unidades Gestoras. A contabilidade pública informa adequadamente o gasto efetuado por cada Unidade Gestora, mas não diz de modo claro quais são as unidades funcionais que demandam estes gastos, não sendo possível uma avaliação da eficiência destas últimas no que diz respeito aos custos incorridos. O ACP pretende gerar estas informações.

O Custeio ABC (de “activity based costing”, ou custeio baseado nas atividades) é uma moderna metodologia que reduz sensivelmente algumas das distorções dos métodos de custeio tradicionais, que por sua vez, empregam em larga escala diversos tipos de “rateios”. No âmbito do ACP, a prática dos rateios será minimizada, em nome de uma maior consistência das informações apresentadas e busca pela responsabilização do gasto.

Segundo Masayuki Nakagawa, “Trata-se de uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados às atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa. A quantidade, a relação de causa e efeito e a eficiência e eficácia com que os recursos são consumidos constituem o objetivo da análise estratégica de custos do ABC.”

A percepção dessa assertiva é de fundamental importância, para que não se perca a objetividade no desenvolvimento dos trabalhos. A tarefa de identificação das Atividades numa organização é complexa e demorada. Tratando-se do organismo Estado, onde não existe a cultura instalada e a quantidade de ações, serviços e produtos é extremamente vasta, fazer o uso do critério de relevância, para identificação das atividades que mais impactam no consumo de recursos, é condição obrigatória. A ponderação sempre a se fazer residirá na avaliação de custo e benefício. Ainda que não venha a ter todo o universo coberto, o que for de mais significativo será o bastante. Dentro dessa ótica, o ACP se tornará uma ferramenta adicional de acompanhamento e melhoria da gestão de cada unidade funcional, ao lado do modelo estrutural por departamentalização.

Outro ponto importante a destacar diz respeito ao porque do emprego da metodologia do ABC. Segundo Adriano Bruni e Rubens Fama, “Se uma empresa apresenta níveis significativos de gastos indiretos, porém produção homogênea, com um único produto, a alocação de todos os gastos, fixos ou variáveis, diretos ou indiretos, é extremamente simples. Basta colocar todos os gastos em um grande funil, associando-se gradualmente aos produtos ou serviços.” Este não é o caso do Estado, onde a produção

não é homogênea, o leque de produtos e serviços é amplo, sobressaindo-se a participação dos custos fixos (inclusive de pessoal, dada às inflexibilidades para redução) e indiretos. Para estes casos, cada vez mais freqüentes nas organizações, os critérios de rateio ficam prejudicados e devem ser revistos. Assim, ao invés da diluição, através de rateios, para apropriação dos custos indiretos, o ACP elegerá como critério mais importante a responsabilização do gestor quanto ao nível de realização dos custos e o correspondente consumo de recursos. Esta prática evitará rateios arbitrários de custos para as áreas que não tenham poder de decisão nem influência sobre os mesmos.

Diga-se ainda que, o critério de responsabilização do gestor, quanto ao nível de realização dos custos e o correspondente consumo de recursos, é mais facilmente assimilável pelo administrador público. Lhe toca mais de perto em relação à sua gestão e vai na mesma trilha da Lei de Responsabilidade Fiscal, onde o conceito da responsabilização é peça chave e o insumo custo é ferramenta para construção de indicador de desempenho deste administrador público, que será avaliado não mais pela quantidade de realizações, mas pela qualidade e equilíbrio fiscal mantido quando da execução dessas realizações.

4. CONCEITOS CHAVES DO ACP E DA CONTABILIDADE PÚBLICA

O ACP, conforme visto, tem como premissa fundamental responder a três questões básicas: o que se gasta, quem gasta e como se gasta. Para melhor assimilação, procura-se aqui estabelecer similaridades com figuras já existentes na contabilidade pública. Parte dessas figuras pode ser obtida junto às estruturas e conceitos do sistema conhecido. Outra parte, entretanto, será objeto de agregação à contabilização, sem prejuízo ou comprometimento da obrigação legal.

4.1. Item de Custo e Sub Elemento da Despesa – o que se gasta

O sub elemento da despesa vem a ser exatamente o item de custo. Trata-se de uma variável em estado de menor agregação e que permitirá a identificação do item de custo. Abaixo deste, somente se tem a desagregação por fonte do recurso. O item de custo ou sub elemento da despesa virá responder sobre **o que se gasta**.

4.2. Categoria de Custo e Elemento da Despesa – o que se gasta

Ainda compreendendo a resposta sobre **o que se gasta**, agora de uma forma mais agregada, tem-se a Categoria de Custos, que poderia dizer respeito aos Elementos da Despesa, mas, não os são, pois aqui reside uma limitação da Lei 4.320/64. Os sub elementos da despesa transitam e se agregam em elementos de despesa. Se os sub elementos possibilitam uma certa visualização do gasto, os elementos de despesa não refletem transparência e nem precisam a natureza do gasto. No elemento da despesa, por exemplo, Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica, praticamente, tudo cabe! O mesmo a se dizer em relação aos de Pessoa Física. Em vista disso, criou-se no ACP a figura da Categoria de Custos, abrigando os diversos sub elementos de despesa, agregados segundo a similaridade, porém sem transitar entre as Categorias. Cada sub elemento de despesa é privativo de determinada Categoria de Custos. Em páginas subseqüentes, melhor serão detalhadas as Categorias de Custos.

4.3. Unidade de Custo e Unidade Gestora – Quem Gasta

Já referenciadas anteriormente, as Unidades de Custo são aquelas que se encontram ao abrigo e consomem recursos de Unidades Gestoras e Unidades Orçamentárias.

4.4. Custo por Atividade ao Conceito ABC e Custo por Projetos e Atividades ao Conceito do Orçamento Público – como se gasta

Pretende-se aqui dar resposta a terceira e última questão do ACP: **como se gasta**. Uma primeira forma de responder seria através da extração do custo por projetos e atividades (meio e finalistas) ao conceito do orçamento público. A tarefa não abriga grandes novidades e o sistema de contabilização possibilita, facilmente, a extração da informação para tratamento pelo ACP. A iniciativa, todavia e porque pode fluir naturalmente, na medida em que a administração, pela aderência ao ACP, sinta a necessidade de incorporá-la para controle e avaliação dos Projetos e Atividades, não será objeto de largada pelo ACP. A administração, no entanto, caso se decida por essa vertente, deverá proceder a uma completa revisão dos projetos e atividades dispostos em orçamento, objetivando melhor caracterizá-los, para que o ACP, nessa tarefa, não se transforme em mais instrumento de controle para o nada.

A extração de custos, por projetos e atividades, ao conceito da classificação do orçamento público, viria ao que se pode denominar de uma quarta dimensão do ACP, correspondendo à pergunta **“em que se gasta”**.

Ponto importante a considerar é que os gastos com atividades e decorrentes de um projeto realizado são registrados contabilmente sem guardar qualquer memória ou atrelamento entre estes. Os gastos com o custeio de uma escola ou de um posto de saúde, por exemplo, se perdem sem a possibilidade de extração da correlação com o gasto que se teve quando da construção do empreendimento. Conhecidas tais correlações, que seriam diferentes umas das outras, a depender do investimento, seria possível conceber qual a cesta de investimentos, ou combinação de investimentos factível para um Governo, em face da geração de novos gastos de custeio decorrentes, dada uma projeção de receitas, deduzida dos gastos de custeio hoje em curso. Porque isso ainda não é possível, a função de programação financeira, então, fica prejudicada.

A contabilização dos gastos com o custeio, então e para que se tenham tais respostas, deverá estar atrelada ao investimento original.

5. REGRAS PARA APROPRIAÇÃO

O ponto de partida será a liquidação da despesa. Através da liquidação, o sistema já terá instruções para proceder a apropriação.

5.1. Rastreamento Direto e Indireto

A apropriação poderá se fazer através de rastreamento direto ou através de rastreamento indireto. Na forma direta, o sistema já acumula parametrizações objetivando direcionar o gasto para a Unidade de Custo ou Unidade Gestora, conforme o caso. Nem todas as despesas, entretanto, poderão contar com tal forma de apropriação, principalmente nas fases iniciais de existência do sistema. Assim, o rastreamento haverá de ser feito indiretamente, através de direcionamento manual ou através da utilização de sistemas periféricos, também quando da liquidação.

Nem sempre, porém, no momento da liquidação, será possível proceder o direcionamento do gasto, seja direta ou indiretamente. Algumas despesas são realizadas por atacado, tipo material de consumo ou de caráter permanente - material escolar, por exemplo, ou móveis -, cuja distribuição se processa no decorrer do tempo. Surge, então, a figura de Custos a Apropriar, tratando-se de uma conta virtual, sob a responsabilidade de uma Unidade Gestora Central, cuja baixa dar-se-á na medida em que se dê a distribuição final do material adquirido para a Unidade de Custo ou Unidade Gestora receptora.

5.2. Regra de Ouro

Nas formas de apropriação aqui expostas, aos termos do ABC, o rateio de custos sempre será evitado. A premissa básica do ABC é buscar a responsabilização da Unidade de Custo gestora e responsável pelo consumo do recurso. Em ordem contrária, os sistemas mais tradicionais, através do rateio, promovem a diluição do custo e, com isso, a perda do centro da responsabilização. A prática evitará rateios arbitrários de custos para as áreas que não tenham poder de decisão e nenhuma influência sobre os mesmos.

6. POSSÍVEIS DIFICULDADES

Completado esse ciclo de explicações, tratando-se de uma prática inusitada na administração pública, necessário que se faça uma avaliação sobre as possíveis dificuldades a se ter pela frente, de modo a se buscar alternativas de superação. São elas:

6.1. Culturais

O administrador público não está habituado a trabalhar com o conceito de custos. A linguagem é totalmente nova. Via de regra, os conceitos de seu conhecimento são os de dotação orçamentária e de verba orçamentária. Tais conceitos, interessante observar, em passado muito recente, eram bem distintos, posto que se guardava muita distância entre valores orçados e o fluxo de caixa. A Lei de Responsabilidade Fiscal, contudo, trouxe uma aproximação entre os dois, a saber que o orçamento deve expressar a real possibilidade de gasto. Durante a execução orçamentária e, na hipótese de não realização das receitas, obrigatoriamente, ter-se-á o recurso do contingenciamento.

Para a superação do aspecto cultural, os diversos gestores e usuários deverão saber do novo instrumental que dispõem. Amplo treinamento e divulgação sobre o sistema haverão de ser realizados, indicando-se as suas vantagens e informações gerenciais que poderão ser extraídas.

Importante observar que, no Estado da Bahia, a proposta para instalação de um Sistema de Apropriação de Custos Públicos parte do Poder Executivo, através de uma Secretaria de Fazenda, sob a iniciativa de uma Superintendência, e não através de um órgão de controle, seja interno ou externo. Isso se constitui em grande vantagem como elemento facilitador para aderência. Afora o desconhecimento ante o novo, as possíveis resistências, então, estarão circunscritas aos aspectos administrativos, quanto às instalações, disponibilidade de equipamentos e pessoal. Os órgãos de controle, contudo, poderão se tornar em grandes aliados, na tarefa de cobrar a instalação do sistema, na medida em que notarem um eventual e menor engajamento de determinada equipe.

6.2. Amplitude das Ações, Produtos, Serviços e Diversificação de Unidades

Os produtos e serviços ofertados pelo Poder Público são os mais diversos. Pode-se dizer que, no Poder Público, quase tudo se contém e o que se contém não basta! Assim, é necessário mais! A ação do Governo também se apresenta em rede capilar de grande dispersão e dimensão, através de diversas unidades prestadoras de serviços. Ante tal espectro e para não se perder o rumo, é necessário definir prioridades: quais unidades, produtos, serviços e atividades merecem um maior acompanhamento? O que é que existe de mais relevante?

A idéia é renunciar a necessária precisão matemática de um sistema de custos existente na iniciativa privada, objetivando o estabelecimento de preços, e ter como alvo a missão de governo, com foco na relevância dos recursos que consome em parte de suas ações.

6.3 Ambigüidade das Ações e Descontinuidade Administrativa

Dada a profusão de unidades, produtos e serviços, diversas ações se sobrepõem umas às outras, em completo ciclo e outras em parte. A descrição das ações também não prima por grande transparência, a contar do próprio modelo em que os gastos são contabilizados. O curioso é que esse desenho, sem maiores questionamentos, tende a se reproduzir em diversas administrações. Tal dificuldade polui os resultados, exigindo-se um certo esforço para depuração. Outra dificuldade é que um sistema para apropriação de custos não se planta em curto espaço de tempo, principalmente para um organismo que nunca teve nada e, culturalmente, não está formado para sua absorção. A descontinuidade administrativa, então, é fator de risco para retardamento de sua implantação.

6.4 Inadequação da Linguagem Contábil

A linguagem contábil-legal é inapropriada e não está estruturada para o processamento dos dados objeto de interesse de um sistema de custos. A contabilidade pública submete-se aos termos da Lei 4.320, que data de 1964, já demandando uma atualização. Alguns elementos de despesa pecam pela falta de transparência e não refletem com precisão a natureza do gasto.

Assim, enquanto não se tem uma estrutura legal-contábil mais atualizada, a alternativa é fazer uso da criatividade, propondo-se figuras a um sistema de apropriação de custos, compatibilizadas e sem ferir o sistema de contabilidade. A idéia é, sem alimentação paralela, utilizar o sistema ou a estrutura do sistema de contabilidade, agregando-se novos elementos, para dar um salto maior, objetivando a extração de dados para aferição e apropriação dos custos.

6.5. Depreciação, Variações Patrimoniais Negativas e Balanço Social

As observações agora pontuadas poderiam integrar o item anterior, quando nos referimos à inadequação da linguagem contábil. Dada a significância do assunto e ante a oportunidade para se abrir uma discussão sobre a necessidade de revisão da Lei 4.320/64, preferiu-se o destaque.

Algumas figuras, como depreciação, não fazem parte do sistema da contabilidade pública. A Lei 4.320/64, embora não proíba, não cria a obrigatoriedade para a administração direta. A abordagem apenas existe para as autarquias e fundações.

Alguns estados, entretanto, aí incluído o Estado da Bahia, acertadamente, já admitem em seus balanços a figura da depreciação. Diferentemente da empresa privada, onde a depreciação é variável considerada para fins de dedução do imposto de renda e sensibilização dos lucros a distribuir, na administração pública, o interesse é de outra ordem, porém muito bem vindo. Primeiro, porque melhor expressa o valor real dos ativos e, segundo, quando da sua baixa, o valor do ativo depreciado se dilui ao longo de diversos exercícios, sem impactos concentrados em determinado ano. Ocorre que o que pode ser apurado como ativo a ser depreciado, na sua totalidade, não é considerado. A depreciação, por exemplo, de uma unidade escolar, tipificada como um bem patrimonial de uso restrito, onde o índice de vandalismo costuma ser elevado, se bem identificada, pode ser considerada. A depreciação, contudo, de uma estrada e porque esta se afigura como um bem de uso público ou de uso comum, sequer é vista, embora muito consuma recursos com obras de recuperação.

A consideração abre espaço para início de uma discussão relativa às formas de contabilização dos gastos com investimentos na administração pública. Os investimentos, a depender da sua natureza, às vezes são levados ao ativo patrimonial e, às vezes não, muito embora o investimento, de igual modo, tenha se realizado. Na contabilidade pública, apenas é levado ao ativo patrimonial o investimento tipificado como bem de uso restrito, por exemplo, a construção de uma unidade escolar ou hospitalar. O investimento caracterizado como bem de uso comum não traz qualquer sensibilização ao patrimônio. A construção de uma estrada, por exemplo, ou um investimento para a recuperação de um manancial hídrico, despoluição de uma baía, ou instalação de redes sanitárias, embora se constituam num investimento público e em benefício direto à população, nada disso, é incorporável ao balanço patrimonial.

Disso se apura grandes distorções nos resultados patrimoniais. Para facilitar o entendimento do argumento, dá-se o seguinte exemplo: Supondo uma situação em que o ativo patrimonial de um estado seja igual ao passivo e este estado se decida por realizar um amplo e vigoroso programa de construção de corredores rodoviários. Tendo em vista os valores envolvidos, para financiar o empreendimento, o estado se decide, então, por contratar uma operação de crédito. Realizado o investimento, por se tratar de um bem de uso público, nada será levado ao ativo, embora as rodovias tenham sido construídas. Porém, pelo lado do passivo, este será sensibilizado ante o financiamento contratado. É muito comum, assim, ao final de um exercício e a depender de como foram financiados os investimentos, que um balanço governamental venha apresentar variações patrimoniais negativas.

Isto posto e porque a própria Lei de Responsabilidade Fiscal, ao dispor no § 3º do artigo 50 que a administração pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e **patrimonial**, é de todo interessante que a administração pública passe a introduzir, em suas prestações de contas anuais, a figura do **Balanço Social**, onde os investimentos realizados em bens de uso público possam ser capturados.

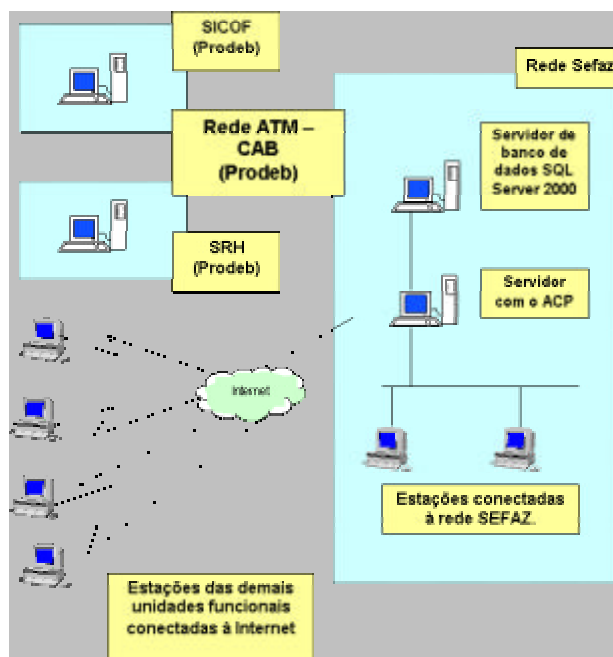
6.6 Sistemas Corporativos “não compartilháveis?”

Os sistemas corporativos, ou seja, aqueles que servem à toda a organização governamental estão concebidos e se acham instalados em ambientes, plataformas e linguagens diferentes e mais, liderados por gestores também diferentes e vinculados a subordinações distintas. Assim, afóra a dificuldade técnica para viabilizar o compartilhamento das informações, a maior delas reside no próprio ser humano, posto

que se tem verdadeiros feudos cristalizados, com fronteiras bem delimitadas e com total rejeição a formas de compartilhamento de dados, ao temor de perdas de espaços e poder de gestão. As tentativas para a montagem de um sistema de apropriação de custos, como instrumento de gestão integrado aos sistemas corporativos, certamente fracassaram porque se esbarram nessa dificuldade. Via de regra, o que se tem são sistemas estanques, que não se interagem com outros e, porque isolados, circunscritos a determinadas ações ou programas governamentais. A superação dessa dificuldade somente pode ser fazer por ato de autoridade. Nada mais que isso.

7. AMBIENTE OPERACIONAL E ESPECIFICAÇÕES TÉCNICAS

O ACP está concebido em plataforma WEB (Internet) para atender ao nível de capilaridade a que se propõe. Utiliza-se do servidor WEB IIS (Internet Information System) 5.0, sistema operacional Windows 2000 Server, gerenciador de banco de dados SQL Server 2000, linguagem de programação ASP, linguagens de script JavaScript e VBScript e implementação de relatórios com Crystal Reports 8.5. Existe um pequeno módulo desenvolvido em Visual Basic 6.0, que executa a leitura de arquivos textos gerados do SICOF – Sistema de Informações Contábeis e Financeiras e do SRH – Sistema de Recursos Humanos. Esses dois sistemas estão em ambiente mainframe (linguagem de programação Natural 2.2.8 e banco de dados Adabas 5) e hospedados na Companhia de Processamento de Dados do Estado (Prodeb), sendo conectados via Rede ATM do Centro Administrativo da Bahia, à Rede Sefaz, onde o ACP encontra-se instalado.



8. CATEGORIAS DE CUSTOS

Nos universos, até agora, mais bem observados, quais sejam, o da Secretaria da Fazenda, da Secretaria do Planejamento e da Secretaria da Administração, formulou-se

a identificação de dezoito Categorias de Custo. Com o passar dos tempos, em testes de consistência, e, ainda, com a incorporação dos universos de outras Secretarias, é provável que algumas Categorias caiam e outras sejam eleitas. As Categorias hoje tratadas pelo ACP são as seguintes:

a) Custos Administrativos

Refere-se a gastos gerais de manutenção e funcionamento das diversas unidades administrativas. Compreende despesas com recursos de caráter geral, normalmente relacionadas às atividades-meio desenvolvidas nos diversos órgãos, tais como pagamento de pequenos consertos, etc. Pela insignificância de alguns valores, e pelo caráter genérico destes gastos, normalmente serão alocados nas próprias Unidades Gestoras.

b) Aposentaria, Pensões e Auxílios

Engloba todos os gastos referentes a benefícios pagos aos servidores do Estado, ativos ou inativos, bem como os pensionistas. Inclui-se nessa categoria os pagamentos realizados aos beneficiários do FUNPREV. Para efeitos de departamentalização, estes gastos serão alocados numa Unidade de Custo especial para esta finalidade.

c) Capacitação e Desenvolvimento

Refere-se aos gastos com o desenvolvimento da área de Recursos Humanos de cada Secretaria, englobando treinamentos técnicos e comportamentais, processos de seleção de pessoal e demais gastos afins. Abrange também gastos relacionados a treinamentos e aperfeiçoamentos, estagiários, menores aprendizes. Inicialmente serão alocados na Diretoria de Recursos Humanos, sendo posteriormente distribuídos para as áreas efetivamente beneficiadas.

d) Deslocamentos

Gastos relacionados com viagens nacionais e internacionais, de servidores do Governo do Estado vinculados aos Órgãos da Administração Direta, referentes a diárias, locomoção, traslado e passagens aéreas, terrestre ou marítima. Como regra geral, a departamentalização será feita de acordo com a unidade de lotação do servidor beneficiário da diária.

e) Divulgação

Gastos correspondentes a publicações oficiais, de atos, normas ou demais informações, bem como a veiculação de propaganda institucional. Engloba os gastos relacionados aos serviços de divulgação oficial pagos à Empresa Gráfica do Estado da Bahia - EGBA. Normalmente serão alocados à Unidade Gestora.

f) Informática

Gastos referentes a material de consumo específico de informática, compras, locações e manutenção de equipamentos, mão-de-obra da PRODEB à disposição dos Órgãos da

Administração Direta (cessão de pessoal), bem como os serviços de informática prestados por terceiros. São várias situações distintas, envolvendo diferentes regras de apropriação.

g) Inversões Financeiras

Refere-se a gastos do Estado com investimentos em ativos financeiros, participações em empresas, etc. Serão alocados numa Unidade de Custo especial, apenas para fins de destaque.

h) Locações

Gastos relacionados com locações de bens móveis e imóveis à disposição dos Órgãos da Administração Direta, bem como os encargos e cominações relacionados aos bens locados, conforme acordado em contrato. Serão alocados às Unidades que ocupam/utilizam os imóveis /móveis alugados.

i) Mão de Obra Terceirizada/LRF

Compreende gastos referentes à mão de obra contratada sob o regime de prestação de serviços terceirizados, lotada regularmente nas diversas Unidades Funcionais de cada Secretaria, submissos ao limite para serviços terceirizados previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal. Serão alocados nas unidades demandantes dos serviços, de acordo com as requisições e ordens de serviço respectivas.

j) Mão de Obra Terceirizada

Exceto os gastos com a mão de obra terceirizada, submissa ao limite para serviços de terceiros previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal, engloba os gastos referentes à mão de obra contratada sob o regime de prestação de serviços terceirizados, lotada regularmente nas Unidades Funcionais de cada secretaria. Os gastos serão alocados nas unidades que utilizam este recurso, de acordo com a lotação das pessoas contratadas.

k) Material de Consumo

Gastos relacionados às aquisições de materiais de consumo utilizados em escritório, bem como na manutenção e conservação de imóveis, equipamentos e demais aparelhos relacionados às atividades habituais de trabalho. No momento da liquidação estes gastos serão alocados numa Unidade de Custo do tipo “Almoxarifado”, sendo repassados às outras Unidades de Custo de acordo com as requisições de material.

l) Material Permanente

Gastos com a aquisição de materiais de natureza permanente, incorporados ao patrimônio dos Órgãos da Administração Direta Estadual e alocados às diversas unidades.

m) Obras, Instalações e Aquisições de Imóveis

Refere-se a gastos com a aquisição de imóveis, realização de construções, reformas e melhorias em instalações físicas ocupadas pelos Órgãos da Administração Direta. Serão alocados às unidades beneficiadas.

n) Encargos Financeiros

Refere-se aos gastos com encargos financeiros diversos, tais como o serviço da dívida pública. Serão alocados em unidades especiais, para fins de controle.

o) Pessoal, Encargos e Benefícios

Engloba a remuneração do pessoal civil e militar dos Órgãos da Administração Direta. A departamentalização destes gastos será feita de acordo com a distribuição dos servidores nos locais de trabalho fornecidos pelo SRH, que funcionará como um sistema periférico ao ACP.

p) Serviços Públicos (ou Serviços de Utilidade Pública)

Refere-se aos gastos com serviços públicos prestados pelas concessionárias e permissionárias dos mesmos, a exemplo de água, energia elétrica, telecomunicações e correios. Como regra geral serão alocados nas unidades beneficiadas pelo seu consumo, quando for possível a identificação da fração de consumo individual, sem a aplicação de rateios arbitrários. Quando não for possível essa aferição individual, o gasto será alocado na unidade responsável pelo seu controle e pagamento.

q) Subvenções, Premiações e Auxílios

Compreende gastos com subvenções sociais, transferências entre órgãos de Governo, auxílios a terceiros, bolsas, etc. Serão controlados em unidades especiais.

r) Transportes

Gastos com manutenção, conservação, reparo, adaptação de veículos e aquisição de peças, aquisição de combustíveis e lubrificantes. Estes gastos serão departamentalizados de acordo com a utilização dos veículos por cada uma das unidades de custo

9. PARA QUEM VAI UTILIZAR O SISTEMA

Os usuários do ACP serão, basicamente, os gestores responsáveis pelas unidades funcionais definidas como Unidades de Custo, que tomarão conhecimento dos custos gerados nas unidades sob seu comando e, com base nestes dados, passarão a contar com subsídios adicionais para conduzir sua gestão e avaliação de seu desempenho.

As situações adiante descritas se constituem em meros exemplos e sem qualquer pretensão de esgotar o uso e possibilidades do ACP. Servem, apenas, para ilustração, objetivando uma melhor compreensão sobre o modelo.

A tela principal de consultas do ACP deverá seguir um padrão semelhante a este modelo:

Neste exemplo, o usuário indica o que deseja consultar, no caso os custos da Secretaria da Fazenda. Em seguida, indica como quer detalhar a consulta, neste caso por Categoria de Custo. E finalmente indica o período desejado, janeiro a junho de 2002. O resultado será visto como na tela seguinte:

Categoria de Custo	Valor
Administrativo	1.456.051,45
Aposentadoria, Pensões e Auxílios	680.200,06
Capacitação e Desenvolvimento	425.420,43
Deslocamentos	571.002,41
Divulgação	1.131.688,22
Informática	1.127.002,20
Inversões Financeiras	105.570,06
Locações	620.553,60
Material Permanente	273.088,28
Material de Consumo	673.250,81
Mão de Obra Terceirizada	723.680,32
Obras, Instalações e Aquisições de Imóveis	581.428,07
Operações Especiais	22.021,23
Pessoal, Encargos e Benefícios	587.476,77
Serviços Públicos	926.314,66
TOTAL	9.624.128,55

A partir desta segunda tela, o usuário poderá ainda detalhar mais a consulta. Neste exemplo, o usuário seleciona a Categoria de Custo “Informática” e clica no botão “Unidade de Custo”, obtendo um detalhamento maior deste item na tela seguinte:

Consultar: Secretaria: 13.SEFAZ
 Categoria de Custo: Informática
 Detalhar por: Unidade de Custo

Ano: 2002
 Mês Inicial: Janeiro
 Mês Final: Junho

GASEC - Gabinete do Secretário	281.201,94
CONSEF - Conselho Estadual de Fazenda	134.856,30
PROFAZ - Procuradoria da Fazenda	24.221,99
DIREG - Diretoria Geral	110.275,63
AGL - Auditoria Geral do Estado	210.508,05
SAT - Superintendência de Administração Tributária	217.653,05
SGF - Superintendência de Gestão Fazendária	20.300,36
SAF - Superintendência de Administração Financeira	119.845,27
TOTAL	1.127.002,20

Detalhar mais:

Início Voltar Unid. Custo Unid. Custo Relatório Elemento Subelemento Programa Ação Abrir ABC

O passo seguinte seria: clicando na Unidade de Custo “SAT – Superintendência de Administração Tributária” ter-se-ia, em telas subsequentes e dentro da Categoria de Custos “Informática”, todo o detalhamento correspondente aos itens de custo. Mais adiante o assunto voltará a ser explorado. Antes, contudo, se presta alguns informes sobre como funciona o modelo em duas dimensões.

9.1. Como Funciona o Modelo de Duas Dimensões – “o que se gasta” x “quem gasta”

O modelo de duas dimensões trabalha com as variáveis Item de Custo, Categoria de Custo, Unidade de Custo e Local de Trabalho.

- a) Cada Item de Custo In corresponde a um único subelemento de despesa Sn;
- b) Cada Categoria de Custo Cn equivale à agregação de um ou mais Itens de Custo In, Im, Ip... Iz de modo que o valor em R\$ de Cn equivale ao somatório em R\$ de In + Im+ Ip +...+ Iz;
- c) Cada Unidade de Custo Un equivale à agregação de um ou mais Locais de Trabalho Lx, Ly... Lz de modo que o valor em R\$ do custo de pessoal e encargos total atribuído à Unidade de Custo Un equivale ao somatório dos custos em R\$ atribuídos aos locais de trabalho In + Im+ Ip +...+ Iz;
- d) Algumas Unidades de Custo especiais não contém nenhum Local de Trabalho: são as unidades do tipo “Almoxarifado”, cuja finalidade é suportar temporariamente a alocação de custos referentes a Material de Consumo e Material Permanente, até a sua efetiva transferência para as Unidades de Custo que efetivamente consumirão estes recursos.

Desse modo, monta-se a matriz de duas dimensões da seguinte forma genérica:

Locais de Trabalho -->		L1	L2	L3	L4	L5	L6	L7	L8
Unidades de Custo -->		U1		U2	U3		U4		
11	C1								
12									
13									
14	C2								
15									
16	C3								
17	C4								
18									
19	C5								
110									
↑	↑								
Itens de Custo	Categorias de Custo								

O preenchimento desta matriz corresponde ao procedimento de departamentalização dos custos. O mecanismo usado pelo ACP é o uso de Regras de Apropriação, seguindo este roteiro:

- 1) Diariamente o ACP captura as liquidações efetuadas no SICOF. A informação é recuperada no seguinte formato (exemplo):

3.13.004.04.122.105.2000.000000.3.3.90.36.04.00.3.13.003.000026201

Em que:

3 = Poder (da Unidade Orçamentária)
 13 = Secretaria (da Unidade Orçamentária)
 004 = Unidade Orçamentária
 04 = Função
 122 = Subfunção
 105 = Programa
 2000 = Projeto/Atividade
 000000 = Ação
 3 = Categoria Econômica
 3 = Grupo de Despesa
 90 = Modalidade de Aplicação
 36 = Elemento de Despesa
 (36)04 = Subelemento de Despesa
 00 = Fonte
 3 = Poder (da Unidade Gestora)
 13 = Secretaria (da Unidade Gestora)
 003 = Unidade Gestora
 000026201 = Número Sequencial da Liquidação (Número do Empenho + 2 dígitos sequenciais da liquidação)

O ACP trata a liquidação como uma “entidade” (segundo a linguagem de desenvolvimento de sistemas) cujos atributos (caracteres) são os seguintes:

- a) Ano de referência;
- b) Mês de referência;
- c) Dia de referência;
- d) Identificador único da liquidação, formado pela seqüência de códigos indicada no exemplo;
- e) Número do CNPJ ou CPF do credor;
- f) Código do contrato referente a liquidação;
- g) Valor Liquidado em R\$;
- h) Código da situação da liquidação;
- i) Data de última atualização de campos do registro.

- 2) Após capturar a liquidação, o ACP verifica na lista de Regras de Apropriação (previamente cadastradas pelos gestores setoriais de cada secretaria) se existe alguma regra prevista para aquele tipo de liquidação.
- 3) Processa-se então a apropriação (departamentalização) daquele gasto, alocando-se o valor da liquidação para uma determinada Unidade de Custo prevista na regra selecionada.

Esta apropriação poderá ocorrer de 3 formas:

- I. O ACP alocará automaticamente o valor da liquidação na Unidade de Custo correspondente à própria Unidade Gestora. Esta forma de apropriação será utilizada principalmente para aqueles gastos em que não se possa determinar com exatidão a fração de consumo de cada unidade de custo (por exemplo, a conta de energia elétrica do prédio sede da SEFAZ) ou ainda itens de valor insignificante (por exemplo, material de copa e cozinha na SEFAZ).
- II. O ACP alocará automaticamente o valor numa determinada Unidade de Custo, escolhida em função da responsabilidade e do nível de decisão que a mesma tem sobre aquele gasto. Esta situação ocorrerá toda vez que a unidade responsável, em última instância por aquele gasto, não seja a própria Unidade Gestora, mas alguma outra que motivou aquele gasto. Um exemplo dentro da SEFAZ é o gasto com tempo de uso de sistemas da PRODEB, que será alocado no DTI (temporariamente, até que se elabore uma forma de identificar o consumo deste recurso por cada unidade da SEFAZ).
- III. O ACP alocará automaticamente o valor do gasto na Unidade de Custo que se beneficiou do consumo daquele recurso, conforme informado em campo próprio para este fim, ainda na fase de pré-liquidação no SICOF.
- IV. O ACP alocará de forma indireta o valor do gasto em uma ou mais Unidades de Custo, de acordo com informações complementares que serão fornecidas de duas maneiras:
 - a) conforme dados adicionais capturados em Sistema Periférico previsto pela própria regra (p.ex. treinamentos constantes no SERV, consumo de combustíveis registrados na COATRAN, assinaturas de revistas controladas pelo CDI/Biblioteca, etc);
 - b) de acordo com informações lançadas manualmente por usuários autorizados pelo gestor setorial do ACP. Neste caso, aloca-se automaticamente a liquidação na Unidade que detém a responsabilidade e o controle sobre o gasto, e esta procederá, numa tela específica, a uma segunda alocação, manualmente, do valor em uma ou mais Unidades de Custo, conforme seus controles próprios (por exemplo, contas de telefone do prédio sede da SEFAZ).

Com estes procedimentos efetua-se a departamentalização dos custos, correspondendo ao funcionamento do modelo de duas dimensões. Como se pode notar o funcionamento do modelo depende do perfeito entrosamento entre o ACP e o SICOF, inclusive no tocante aos procedimentos relativos à execução financeira. O quadro disposto em sub item seguinte, sintetiza o papel dos dois sistemas no processo:

9.2. O Modelo de Três Dimensões

Após identificar o custo total de cada Unidade de Custo, cabe responder à terceira questão do ACP: “como se gasta”. Nesse ponto surge a variável “atividade”, que não se confunde com o conceito de atividade-meio ou atividade-finalística do orçamento. Emprega-se no ACP o termo “Atividade” como as operações, rotinas e procedimentos habituais de cada unidade de custo.

Modelo proposto:				
FASE	Empenho	Prê-liquidação	Liquidação	Apropriação no ACP
Procedimentos	No momento do empenho, Unidade Gestora informa qual a Unidade de Custo beneficiada pelo gasto, no próprio processo que vai para a pré-liquidação.	A Unidade Gestora / DIFIN informa no SICOF qual a Unidade de Custo beneficiada, de acordo com o processo.	A UG / DIFIN apenas valida a informação do campo “Unidade de Custo Beneficiada”.	As liquidações não apropriadas automaticamente nem através de sistema periférico são disponibilizadas para serem apropriadas manualmente pelas UG e pelas Unidades de Custo indicadas nas Regras do ACP
Papel do ACP		Fornece ao SICOF as Unidades de Custo Disponíveis	Lê as liquidações diárias e aplica as Regras de Apropriação	Disponibiliza às liquidações para as UG e para as Unidades de Custo apropriarem manualmente

O conceito de Atividade é extremamente importante para o método ABC. Define-se a Atividade como um evento que consome os recursos da organização, dentro do seu processo produtivo. Portanto, a Atividade corresponde ao momento efetivo da concretização do custo. Aqui reside de fato a diferença entre as informações contidas na contabilidade pública e aquelas produzidas pelo ACP.

O modelo de duas dimensões indica apenas a distribuição dos gastos com a aquisição dos diversos recursos para as unidades funcionais da organização. No momento em que estes recursos são acionados, pelas atividades de cada unidade, concretiza-se o conceito de custo. Assim, o modelo de três dimensões informará o custo propriamente dito, conforme o consumo dos recursos pelas atividades.

As atividades (meio e finalística) e projetos, conforme a classificação do orçamento, devem ser entendidos como uma quarta dimensão do ACP, que será trabalhada futuramente, compreendendo os chamados “objetos de custo” (correspondendo à pergunta “em que se gasta?”). Não serão tratadas neste documento.

A atividade – dentro do conceito do método ABC, e do sistema ACP – é uma variável-chave do modelo de três dimensões e traz consigo outras variáveis relacionadas:

- O “Input”, ou seja, o fato ou evento que “dispara” a atividade, determinando o início da mesma. Pode ser uma solicitação interna ou

externa à unidade, uma determinação legal ou ainda uma atribuição regimental periódica;

- b) As “Tarefas”, ou melhor, as operações, rotinas e procedimentos realizados em etapas seqüenciais necessárias para a realização da atividade;
- c) O “Output” ou seja, o produto final da atividade, ou ainda o serviço ou informação produzidos ao término da atividade. Um “output” eventualmente pode se constituir num “input” para outra atividade da própria unidade ou de outra unidade funcional.
- d) O “Direcionador de Custo” é a medida da intensidade da atividade. O direcionador de custo tem uma função crucial no método ABC, pois sua valoração indica a taxa de consumo dos diversos recursos organizacionais pelas atividades desempenhas pela mesma.

O Direcionador de Custo pode ser de dois tipos: de volume (medido em quantidades produzidas, ofertadas, disponibilizadas) ou de tempo (medido em horas de trabalho, de produção, etc).

Para se construir o modelo de três dimensões, definem-se atividades A1, A2, A3, etc para uma determinada Unidade de Custo. Em seguida, definem-se Direcionadores de Custos r1, r2, r3 etc de modo que cada Direcionador de Recurso corresponderá a um conjunto de Itens de Custo In, Im, Ip... Iz.

Associa-se, então, cada Unidade de Custo Cn com um determinado conjunto de Atividades Am, Ap, Aq ... Az.

Para cada Unidade de Custos Cn existirá uma matriz que relaciona os Itens de Custo In, Im, Ip... Iz apropriados àquela Unidade e as Atividades Am, Ap, Aq... Az associadas à mesma conforme quadro abaixo:

Unidade de Custo: Cn

Itens de Custo -->	I1	I2	I3	I4	I5	I6	I7
Direcionadores -->	r1		r2	r3			r4
Atividades	A1						
	A2						
	A3						
	A4						
	A5						

Nesta matriz estarão armazenados valores prévios, correspondentes ao que foi observado num determinado período, com a possibilidade de revisões futuras. Os valores desta matriz correspondem às taxas de consumo de cada recurso representado pelos Itens de Custo pelas Atividades da unidade funcional em questão.

Uma vez que se conhece o Custo total da Unidade de Custo Cn, aplica-se a matriz sobre o mesmo, multiplicando-se as taxas de consumo sobre o valor de cada Item de Custo Ix, obtendo-se o valor do custo de cada atividade Ax.

9.3. Exemplos Práticos do Modelo de Três Dimensões em Funcionamento

Exemplo A – Unidade de Custo atuando na área-fim

Os dados aqui utilizados são hipotéticos. Imagine-se que, após a departamentalização dos gastos, chegou-se a apropriar os seguintes valores para uma determinada Unidade de Custo correspondente à Inspeção Fazendária X:

Esta Inspeção Fazendária X realiza as seguintes atividades (exemplo simplificado):

Fiscalizar Empresa
Processar Parcelamentos
Atender Contribuinte
Atualizar Home-Page
Julgar Processos
Emitir Nota Fiscal Avulsa
Emitir Certidão Negativa
Fiscalizar Trânsito
Comprar Material
Administrar Frota

Para realizar estas atividades a Inspeção X possui os seguintes recursos:

Veículos:	14
Servidores:	49
Terceiros:	16
Computadores:	20
Imóveis:	01

Os itens de custo representam o consumo destes recursos medido em termos monetários. O rastreamento previsto no método ABC tem por objetivo descobrir o quanto de cada recurso é consumido por cada atividade.

Para fazer este rastreamento foram escolhidos direcionadores de atividades para os Itens de Custo, para medir as taxas de consumo dos mesmos por estas atividades segundo a tabela a seguir:

Itens de Custo	Veículos	Informática	Pessoal	Locações	Mat. Consumo	Serviços de Terceiros
Direcionadores	No. de Veículos	Horas de Uso de Sistema	No. De Funcionarios	No. De Funcionarios	No. De Funcionarios	No. de Contratados

Previamente foram coletados os seguintes valores para o cálculo das taxas de consumo dos Itens de Custo pelas Atividades:

Atividades	Itens de Custo	Veículos	Informática	Pessoal	Locações	Mat.Consumo	Serviços de Terceiros
	Direcionadores	No. de Veículos	Horas de Uso de Sistema	No. De Funcionarios	No. De Funcionarios	No. De Funcionarios	No. de Contratados
	Fiscalizar Empresa	2	5	10	10	10	-
	Processar Parcelamentos	-	10	5	5	5	1
	Atender Contribuinte	-	2	12	12	12	5
	Atualizar Home-Page	-	4	2	2	2	3
	Julgar Processos	-	-	6	6	6	-
	Emitir Nota Fiscal Avulsa	-	1	2	2	2	2
	Emitir Certidao Negativa	-	1	2	2	2	2
	Fiscalizar Trânsito	10	2	8	8	8	-
	Comprar Material	1	1	1	1	1	1
	Administrar Frota	1	1	1	1	1	2
	Soma dos Direcionadores	14	27	49	49	49	16

Transformando-se a matriz em termos percentuais têm-se:

Atividades	Itens de Custo	Veículos	Informática	Pessoal	Locações	Mat.Consumo	Serviços de Terceiros
	R\$	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
	Fiscalizar Empresa	14,29	18,52	20,41	20,41	20,41	-
	Processar Parcelamentos	-	37,04	10,20	10,20	10,20	6,25
	Atender Contribuinte	-	7,41	24,49	24,49	24,49	31,25
	Atualizar Home-Page	-	14,81	4,08	4,08	4,08	18,75
	Julgar Processos	-	-	12,24	12,24	12,24	-
	Emitir Nota Fiscal Avulsa	-	3,70	4,08	4,08	4,08	12,50
	Emitir Certidao Negativa	-	3,70	4,08	4,08	4,08	12,50
	Fiscalizar Trânsito	71,43	7,41	16,33	16,33	16,33	-
	Comprar Material	7,14	3,70	2,04	2,04	2,04	6,25
	Administrar Frota	7,14	3,70	2,04	2,04	2,04	12,50
	Soma	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

É importante observar que não está sendo cogitada ociosidade no uso de nenhum recurso. Neste exemplo há uma hipótese, para fins de simplificação, de que os recursos são utilizados durante todo o tempo disponível.

Aplicando-se a matriz sobre os valores apropriados de cada Item de custo, chega-se ao seguinte conjunto de dados:

Itens de Custo	Veículos	Informática	Pessoal	Locações	Mat.Consumo	Serviços de Terceiros	Total
R\$	5.000,00	10.000,00	50.000,00	3.000,00	2.000,00	10.000,00	80.000,00
Fiscalizar Empresa	714,29	1.851,85	10.204,08	612,24	408,16	-	13.790,63
Processar Parcelamentos	-	3.703,70	5.102,04	306,12	204,08	625,00	9.940,95
Atender Contribuinte	-	740,74	12.244,90	734,69	489,80	3.125,00	17.335,13
Atualizar Home-Page	-	1.481,48	2.040,82	122,45	81,63	1.875,00	5.601,38
Julgar Processos	-	-	6.122,45	367,35	244,90	-	6.734,69
Emitir Nota Fiscal Avulsa	-	370,37	2.040,82	122,45	81,63	1.250,00	3.865,27
Emitir Certidao Negativa	-	370,37	2.040,82	122,45	81,63	1.250,00	3.865,27
Fiscalizar Trânsito	3.571,43	740,74	8.163,27	489,80	326,53	-	13.291,76
Comprar Material	357,14	370,37	1.020,41	61,22	40,82	625,00	2.474,96
Administrar Frota	357,14	370,37	1.020,41	61,22	40,82	1.250,00	3.099,96
Soma	5.000,00	10.000,00	50.000,00	3.000,00	2.000,00	10.000,00	80.000,00

Portanto, no exemplo dado, o custo da atividade "Fiscalizar empresa" é da ordem de R\$ 13.790,63 pois esta atividade consome:

14,29% do Item de Custo "Veículos"	->	14,29% X R\$ 5.000,00 = R\$ 714,29
18,52% do Item de Custo "Informática"	->	18,52% X R\$ 10.000,00 = R\$ 1.851,85
20,41% do Item de Custo "Pessoal"	->	20,41% X R\$ 50.000,00 = R\$ 10.204,08
20,41% do Item de Custo "Locações"	->	20,41% X R\$ 3.000,00 = R\$ 612,24
20,41% do Item de Custo "Mat.Consumo"	->	20,41% X R\$ 2.000,00 = R\$ 408,16
zero do Item de Custo "Serviços de Terceiros"	->	= R\$ zero
		Total R\$ 13.790,63

Exemplo B – Unidade de Custo atuando em área-meio

Outro exemplo, agora para uma Unidade de Custo que se concentra em atividades-meio: imagine-se que os seguintes dados foram obtidos para se levantar os custos da Unidade de Custo CEASE – Coordenação de Estudos (valores hipotéticos):

Matriz de Direcionadores de Recursos	Audidores	Outros	Ag. Públicos	Estagiários	Telefones	Ass. Jornais/Revistas	Diárias	Material de Consumo	Treinamento
Recursos									
Atividades	4	1	1	2					
Desenvolver o Sistema ACP	70%	100%	60%	50%	80%	0%	60%	50%	60%
Fazer a Manutenção do GEM	5%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Elaborar o Boletim Fazendário	5%	0%	20%	0%	0%	0%	0%	10%	0%
Participar do Redesenho da Área Financeira	4%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	5%	0%
Divulgar Indicadores Econômicos	1%	0%	20%	0%	0%	50%	0%	5%	0%
Administração Geral da Unidade	15%	0%	0%	50%	20%	50%	40%	30%	40%
Total	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Essa matriz de direcionadores indica que do tempo total disponível do recurso “Audidores” (em número de 4), cerca de 70% tem sido consumido pela atividade “Desenvolver o Sistema ACP”; de modo semelhante, 20% do tempo total disponível do recurso “Agentes Públicos” tem sido consumido pela atividade “Divulgar Indicadores Econômicos”, e assim por diante.

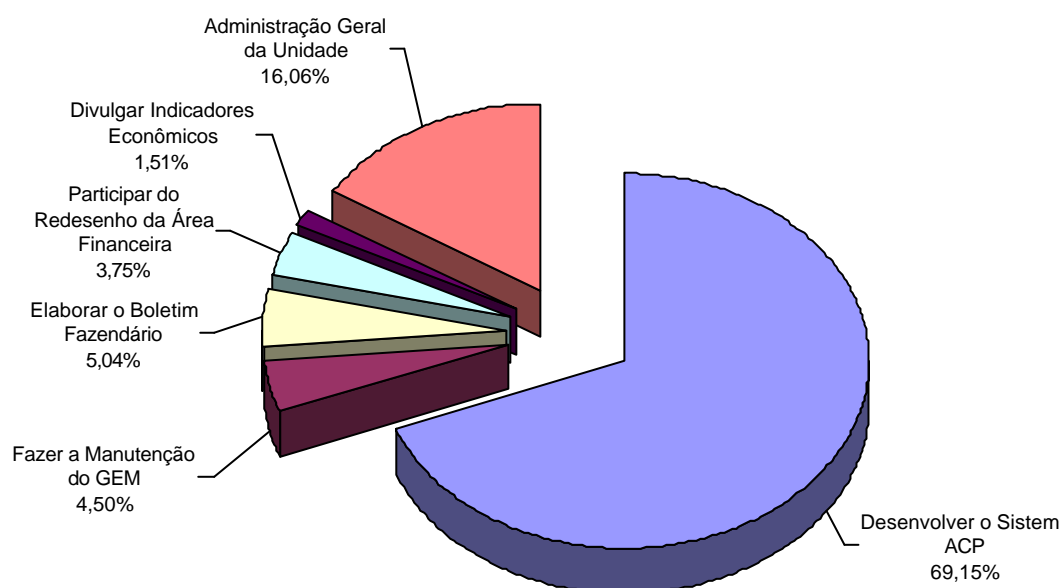
Imagine-se que na fase de departamentalização (ou seja, com o funcionamento do modelo de duas dimensões), o ACP alocou, de acordo com as Regras de Apropriação específicas, os seguintes custos para a CEASE (valores hipotéticos):

Recursos	Valores Departamentalizados
Audidores	30.000,00
Outros	600,00
Ag. Públicos	400,00
Estagiários	400,00
Telefones	200,00
Ass. Jornais/Revistas	150,00
Diárias	-
Material de Consumo	1.000,00
Treinamento	600,00
Total	33.350,00

Aplicando-se os percentuais da matriz de direcionadores sobre estes valores departamentalizados, chega-se ao seguinte cálculo dos custos por atividade:

Custeio das Atividades	Audidores	Outros	Ag. Públicos	Estagiários	Telefones	Ass. Jornais/Revistas	Diárias	Material de Consumo	Treinamento	Total
Desenvolver o Sistema ACP	21.000,00	600,00	240,00	200,00	160,00	-	-	500,00	360,00	23.060,00
Fazer a Manutenção do GEM	1.500,00	-	-	-	-	-	-	-	-	1.500,00
Elaborar o Boletim Fazendário	1.500,00	-	80,00	-	-	-	-	100,00	-	1.680,00
Participar do Redesenho da Área Financeira	1.200,00	-	-	-	-	-	-	50,00	-	1.250,00
Divulgar Indicadores Econômicos	300,00	-	80,00	-	-	75,00	-	50,00	-	505,00
Administração Geral da Unidade	4.500,00	-	-	200,00	40,00	75,00	-	300,00	240,00	5.355,00
Total	30.000,00	600,00	400,00	-	200,00	150,00	-	1.000,00	600,00	33.350,00
Valores Departamentalizados	30.000,00	600,00	400,00	400,00	200,00	150,00	-	1.000,00	600,00	33.350,00

Assim, observa-se que a Atividade “Desenvolver o Sistema ACP” custou, no mês em questão, o total de R\$ 23.060,00. Este tipo de informação será mostrada no ACP da forma da composição dos custos da CEASE por atividade (“como se gasta”) que pode ser vista no gráfico a seguir:



Este gráfico ilustra o peso percentual de cada atividade no custo total da CEASE (lembrando que são valores hipotéticos).

Como desdobramento deste quadro, pode-se levantar os custos unitários de cada atividade, medidos através de duas formas possíveis:

- a) Em função do volume da atividade;
- b) Em função do tempo gasto na atividade.

No exemplo em questão, mediu-se o custo por hora de cada atividade, que pode ser visualizado na tabela a seguir.

Cálculo do Custo Unitários	Total de Horas disponíveis				Custo da Atividade	Custo por Hora	
	Recursos	Auditores	Outros	Ag. Públicos			Estagiários
Atividades	4	1	1	2			
Desenvolver o Sistema ACP	492,80	132,00	79,20	88,00	792,00	23.060,00	29,12
Fazer a Manutenção do GEM	35,20	-	-	-	35,20	1.500,00	42,61
Elaborar o Boletim Fazendário	35,20	-	26,40	-	61,60	1.680,00	27,27
Participar do Redesenho da Área Financeira	28,16	-	-	-	28,16	1.250,00	44,39
Divulgar Indicadores Econômicos	7,04	-	26,40	-	33,44	505,00	15,10
Administração Geral da Unidade	105,60	-	-	88,00	193,60	5.355,00	27,66
Total	704,00	132,00	132,00	-	1.144,00	33.350,00	29,15

Estes quadros e gráficos possibilitam a seguinte análise:

- 1) A atividade “Desenvolver o Sistema ACP” consome 69% dos recursos da CEASE, sendo a mais cara atividade desenvolvida pelo setor, ao custo mensal de R\$ 23.060,00;
- 2) No entanto, a Atividade “Desenvolver o Sistema ACP” tem um custo por hora de trabalho da ordem de R\$ 29,12 sendo uma das mais “baratas” para a CEASE
- 3) Enquanto isso, a atividade “Fazer a manutenção do GEM”, apesar de ter um custo mensal de R\$ 1.500,00 representando somente 4,5% do consumo dos recursos da CEASE, tem o custo mais elevado por hora, da ordem de R\$ 42,61.

Estes são dados que sinalizam de forma preliminar a produtividade dos recursos disponíveis à CEASE, quando consumidos pelas diferentes atividades desenvolvidas pelo setor. Com estas informações, o gerente da área tem condições de avaliar a eficiência de seu setor em relação aos trabalhos desenvolvidos e pode tomar medidas para melhorar o seu desempenho nas atividades consideradas mais “caras”.

Exemplo C – Comparação entre Unidades de Custos semelhantes

O Sistema ACP permitirá gerar informações de custos capazes de fornecer instrumentos de comparação do desempenho de diversas Unidades de natureza semelhante, que executem as mesmas atividades, mas com diferentes níveis de consumo dos recursos disponíveis.

Suponha-se que numa determinada inspeção fazendária, por exemplo, Camaçari, o modelo de 3 dimensões chegou aos seguintes valores (hipotéticos):

Atividade	Custo da Atividade	Volume da Atividade	Custo Unitário
Empresas fiscalizadas	14.811,04	10	1.379,06
Parcelamentos Processados	11.076,15	50	198,82
Contribuintes Atendidos	21.684,62	100	173,35
Horas de Atualização	7.680,46	60	93,36
Tempo Gasto na atividade	7.346,94	80	84,18
Notas Fiscais Emitidas	5.319,35	20	193,26
Certidões Negativas Emitidas	5.319,35	30	128,84
Horas de Fiscalização	14.108,09	100	132,92
Total	87.345,99		

Nesse modelo simplificado o custo da fiscalização por empresa é de R\$ 1.379,06 (admitindo-se a hipótese simplificada, apenas para ilustração, que as empresas sejam do mesmo porte e a fiscalização leve o mesmo tempo em cada uma delas).

Este valor, por si só, nada nos diz quanto à produtividade da INFAZ Camaçari nesta atividade. Entretanto o ACP permitirá a comparação com outras inspetorias. Suponhamos que no ACP foram obtidos os seguintes valores:

Custo de Fiscalização de uma Empresa

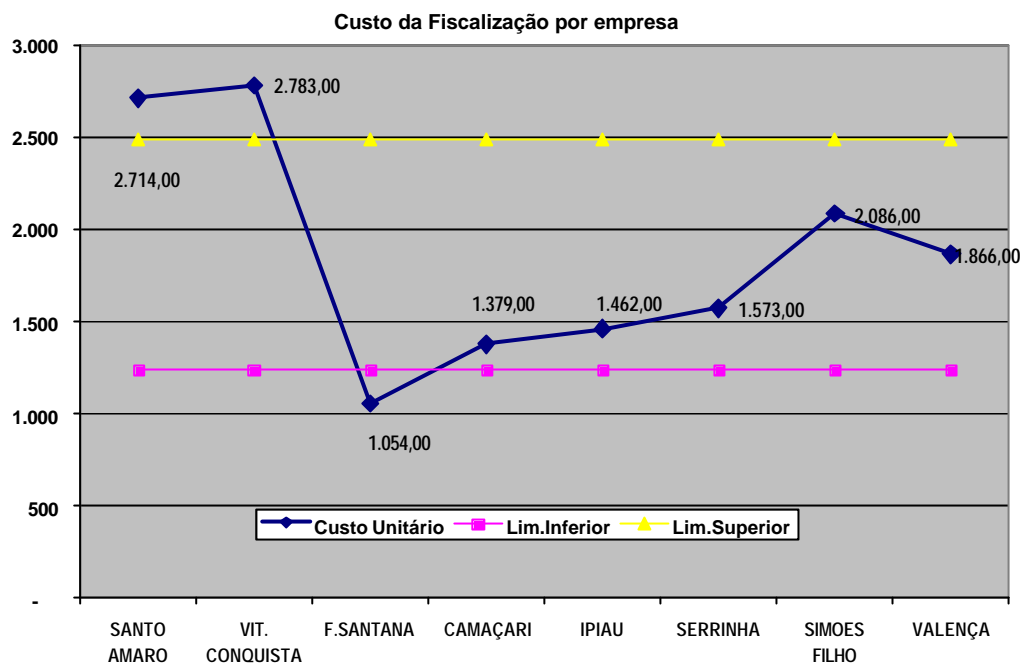
SANTO AMARO	2.714,00
VIT. CONQUISTA	2.783,00
F.SANTANA	1.054,00
CAMAÇARI	1.379,00
IPIAU	1.462,00
SERRINHA	1.573,00
SIMÕES FILHO	2.086,00
VALENÇA	1.866,00

A partir destes dados, o ACP montará uma tabela interna com os seguintes valores de referência:

Média	1.864,63
Desvio_Padrão	627,23
Lim.Inferior	1.237,39
Lim.Superior	2.491,86

Ou seja, o custo médio da fiscalização de uma empresa, dentre o conjunto de inspetorias consideradas, é de R\$ 1.864,63, e o desvio-padrão é da ordem de R\$ 627,23 para mais e para menos, em função do que se calculam os limites inferior e superior.

Com base nesses cálculos pode-se montar o seguinte gráfico:



Os limites inferior e superior definem uma faixa estatística de “normalidade”, ou seja, uma região dentro do desvio-padrão. No exemplo observa-se que a INFAZ Camaçari encontra-se nesta faixa considerada “normal” no que diz respeito ao custo da fiscalização por empresa, considerando-se os limites mínimo e máximo calculados no universo de todas as outras inspetorias, respectivamente de R\$ 1.237,39 e R\$ 2.491,86.

Por outro lado, Santo Amaro e Vitória da Conquista apresentam custos unitários de fiscalização muito além da normalidade, sendo, portanto este indicador, à primeira vista, uma medida de ineficiência destas inspetorias nessa atividade em particular.

De modo semelhante, Feira de Santana apresenta um custo unitário de fiscalização por empresa muito aquém da faixa normal, sendo interessante também uma avaliação das causas deste desempenho.

De todo modo, a existência destes dados deverá levar os gestores a um trabalho de análise e interpretação dos mesmos, o que sem dúvida fortalecerá o processo de melhoria da gestão e de modernização das práticas gerenciais e administrativas dentro do Estado.

Os exemplos aqui citados tomaram a Secretaria da Fazenda como referencial pela proximidade que a equipe central de trabalho

10. ORGANIZAÇÃO PARA DESENVOLVIMENTO DOS TRABALHOS

Em cada Secretaria de Estado tem-se um comitê instalado, vinculado administrativamente às respectivas Diretorias Gerais, com sub coordenação das Diretorias de Orçamento, unidade que gerenciará a operacionalização do sistema. Destaque para a equipe setorial da Secretaria da Fazenda, que lidera o processo de implementação do ACP – Apropriação de Custos Públicos, inclusive quanto ao

desenvolvimento do sistema. A figura seguinte dispõe sobre a forma de organização para o desenvolvimento do projeto.



11. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Apresentou-se neste documento algumas das linhas-mestras que norteiam o desenvolvimento do Sistema ACP.

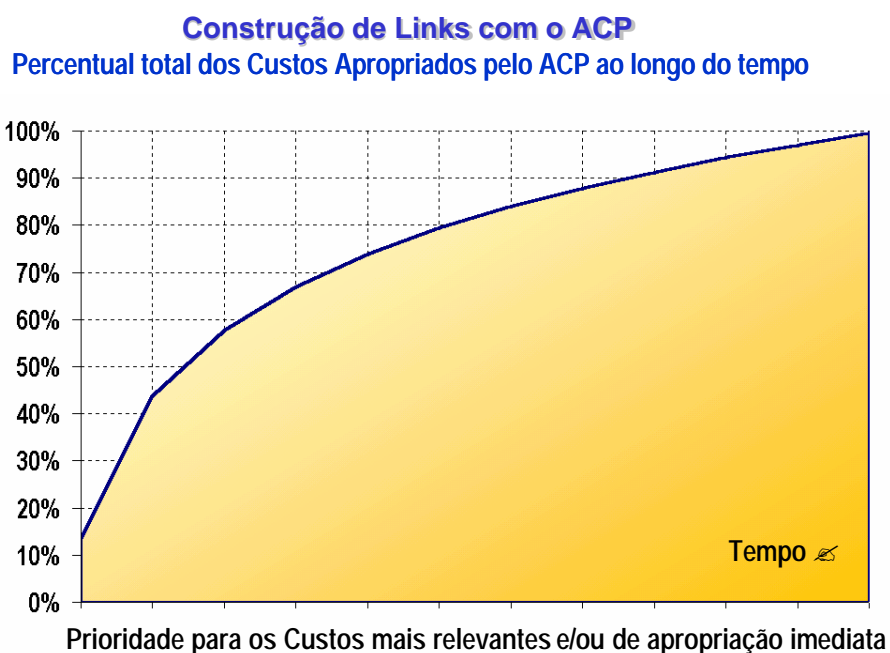
Sendo esta uma iniciativa pioneira dentro da Administração Pública, são poucas as referências teóricas sobre o assunto (embora no âmbito das empresas privadas a gestão de custos seja uma prática largamente utilizada). Desse modo grande parte do conhecimento que fundamenta o ACP está sendo produzido pelo próprio grupo de trabalho, formado por representantes de todas as secretarias do Estado da Bahia, com a participação de consultoria especializada no método ABC.

Está sendo feito um trabalho de fundo, de pesquisa e discussão constantes, para a construção e solidificação dos conceitos e das técnicas necessárias para embasar o desenvolvimento do sistema, dando-lhe a consistência requerida para o seu pleno funcionamento e utilidade como ferramenta de tomada de decisão.

Sendo, portanto, uma inovação na gestão pública atual, o ACP tende a ser aperfeiçoado ao longo do seu desenvolvimento, incorporando novos conceitos e adaptando-se cada vez mais às especificidades das organizações públicas, e às necessidades de informação por parte dos gestores e da sociedade.

Os resultados agora obtidos, ainda são incipientes e as configurações pouco fiéis ou pouco representativas da realidade. A prioridade está sendo para a interligação com

sistemas corporativos que possibilitem a apropriação dos custos mais relevantes. No decorrer do tempo, com a incorporação e o estabelecimento de links com outros sistemas corporativos e periféricos ter-se-á expressões mais depuradas e representativas da realidade.



Tratando-se de uma inovação, estaremos buscando o aprimoramento em tentativas de erros e acertos. O ACP, então, se constitui num primeiro passo para o estabelecimento de uma base tecnológica objetivando a implantação e a disseminação da cultura de gestão de custos no serviço público. Em seus desdobramentos, deverá contribuir positivamente para o desenvolvimento, a qualidade e a melhoria contínua da ação governamental, na busca do atendimento às múltiplas demandas da coletividade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS E SITES PARA PESQUISA

AFONSO, Roberto A. E. *O direcionamento dos recursos públicos para as atividades-fins do Estado*. ESAF. Brasília. 2000.

AFONSO, Roberto A.E. *Uma introdução à Contabilidade Pública de Custos*. Informe BNDES, no. 18, Agosto/2000.

BRUNI, Adriano Leal e FAMÁ, Rubens. *Gestão de Custos e Formação de Preços*. São Paulo. Editora Atlas. 2002.

CHING, Hong Yuh. *Gestão baseada em custeio por atividades: ABM – Activity Based Management*. São Paulo. Editora Atlas, 1997.

GIACOMONI, James. *Orçamento Público*. São Paulo. Editora Atlas. 1996.

KAPLAN, Robert S. & COOPER, R. *Custo e Desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo. Futura. 1998.

LEI COMPLEMENTAR 101 de 4/5/2000 – DOU 5/5/200, disponível no site www.planejamento.gov.br

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos: Inclui o ABC*. São Paulo, Editora Atlas, 1994.

MUSGRAVE, Richard e MUSGRAVE, Peggy. *Finanças Públicas: teoria e prática*. São Paulo. EDUSP. 1980.

NAKAGAWA, Masayuki. *ABC - Custeio Baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1994.

NUNES, Marco Alonso. *Custos no Serviço Público*. ENAP. 1998. *Revista do Serviço Público*. Jan-mai 1999.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser & SPINK, Peter (org). *Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial*. FGV Editora. Rio de Janeiro, 1998.

PESQUISA ENAP. *Gestão de Custos no Setor Público*. Relatório ENAP. Abril/2000.

SILVA, Lino Martins da. *Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

SOUSA, Clemente Gomes de. *Um Modelo de Contabilidade Custos para o Setor Público Federal: subsídio à contabilidade pública gerencial*. Monografia inscrita no V Prêmio do Tesouro Nacional. Brasília. ESAF. 2000.

WESTENBERGER, Roberto & FASSBENDER, Alda Regina. *Uma proposta de metodologia de implantação do sistema de custeamento baseado em atividades (“activity based costing”) para empresa seguradora*. CEPS-UFRJ. Julho-1997.

- 1 - www.federativo.bndes.com.br. Site especializado em finanças públicas, reforma tributária e diversos trabalhos sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal.
- 2 – www.5campus.org. Site da Universidade de Zaragoza, com trabalhos de diversos autores sobre a área de ciências humanas, inclusive custos e balanced score card.
- 3 - <http://stats.bls.gov> . Site do Governo Norte Americano, Department of Labor, Bureau of Labor Statistics, com seções sobre produtividade e custos.
- 4 - www.dipres.cl . Site do Governo Chileno, com informes sobre orçamento e indicadores de desempenho do Chile.
- 5 – www.abctech.com: Site de empresa norte americana, com aplicativo para o sistema ABC.

ACP



Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia
Superintendência de Administração Financeira
José Andrade Costa - Superintendente
e-mail: andrade@sefaz.ba.gov.br
tel.: (71) 370.8740

Gestor do Projeto ACP
João Vicente Costa Neto - Assessor SAF
e-mail: jvicente@sefaz.ba.gov.br
tel.: (71) 370.8879

www.sefaz.ba.gov.br
Campo: Finanças Públicas