

Capítulo 1 – A problemática dos Sistemas de Custos na Administração Pública

1. Introdução

O presente trabalho é fruto de um esforço de pesquisa no sentido de se obter uma maior compreensão sobre o tema “Sistemas de Custos na Administração Pública” nos seus aspectos conceituais e nas suas interações com a realidade empírica. A expressão “Custos”, bastante utilizada nesse texto, se refere a um corpo de conhecimentos e técnicas gerenciais já consagrados na literatura especializada nas áreas de Administração e Ciências Contábeis. Diversos autores têm orientado suas pesquisas com foco nessas técnicas, e várias empresas utilizam-nas como “ferramentas” auxiliares dentro de um processo maior de controle orçamentário, contábil e financeiro. Autores como Martins e Leone (2000, 2001) destacam que uma expressiva quantidade de empresas vem utilizando este corpo de conhecimentos, notadamente na área industrial, e mais recentemente na área de prestação de serviços.

Embora os Sistemas de Custos apresentem alguns princípios e meios próprios de realização – os quais são abordados com mais detalhes ao longo deste trabalho – que se aplicam a uma grande gama de organizações, tais práticas, entretanto, se caracterizam por serem mais frequentes no âmbito das empresas privadas. No que tange às organizações públicas em geral, este tema é relativamente novo e ainda pouco explorado pela literatura vigente. Diversos fatores contribuem para a não-utilização de muitos dos conhecimentos relativos a Custos no setor público. O próprio fato das organizações públicas, de modo geral, não terem finalidade lucrativa, e, portanto não atuarem num mercado concorrencial, faz com que não haja esse “requisito de competitividade” que as leve a gerir seus custos de modo tão sistematizado como as empresas privadas.

Nessa linha de raciocínio Ostrenga (1997), Nakagawa (1994) e Kaplan & Cooper (1998) vêem a Gestão de Custos – ou seja, o conjunto de práticas gerenciais decorrentes da utilização das informações geradas pelos Sistemas de Custos - como um fator de ganho de competitividade, pelo melhor gerenciamento dos recursos organizacionais. As empresas privadas se defrontam com um ambiente institucional competitivo, que determina situações de mercado as mais diversas, exigindo esquemas de contabilização de custos eficientes, capazes de subsidiar as análises de rentabilidade, controle e tomada de decisão (Martins, 2000). As

organizações públicas, por sua vez, em grande sua maioria não atuam num mercado competitivo; freqüentemente operam sob condições de monopólio, ou ainda ofertam bens públicos, o que as leva a adotar formas diferentes nos seus esquemas de contabilização de gastos. Esse modo de atuar tem determinado necessidades de gestão diferentes das empresas privadas. De fato, dentro da tipologia das formas de Administração Pública enunciada por Bresser Pereira (1996) pode-se dizer que o traço predominante das organizações públicas até época recente era o da “organização burocrática”, que enfatizava não o “resultado” das suas ações, mas, sobretudo os “processos” pelos quais estas ações se realizam.

Alonso (1999, p. 37) atribui ainda a não-utilização das técnicas de custos pelas organizações públicas no Brasil ao cenário macroeconômico vivido pelo país no início dos anos 70, quando “(...) a economia nacional apresentava altas taxas de crescimento econômico, pleno emprego, inflação tolerável, contas públicas saudáveis (superávit fiscal estrutural e baixo nível de dívida pública) e equilíbrio nas contas externas”. O autor destaca que nesse cenário altamente favorável não havia uma força “externa” que estimulasse o Governo a discutir o assunto “custos no setor público”, contexto esse que iria se reverter radicalmente nos anos 80 com a vinda da crise fiscal e a reorientação das políticas econômicas no sentido de conter o déficit público e cortar gastos.

Finalmente, outro aspecto ajuda a entender porque o tema “Custos” é algo novo na Administração Pública: as próprias diferenças entre as técnicas contábeis nas duas “esferas” da vida econômica. As empresas privadas seguem a Lei 6.404/76 e as organizações públicas são regidas pela Lei 4.320/64. Trata-se de dois diplomas legais inspirados em princípios contábeis diferentes sob muitos aspectos, notadamente no que tange ao registro dos custos e despesas. Merece destaque ainda o aspecto relativo ao modo como se estruturam os orçamentos das organizações públicas e que reflete a grande cadeia de inter-relações entre as mesmas no que tange à transferência de recursos entre si, uma vez que as fontes de captação dos recursos utilizados pelo Governo são poucas, e basicamente dependem da arrecadação tributária. Em outras palavras, as milhares de organizações estatais hoje existentes no Brasil têm as suas fontes de recursos oriundas de transferências de algumas poucas entidades, que são os tesouros nacionais, estaduais e municipais. Esta centralização de recursos públicos – inerente ao próprio Estado – determina um tipo específico de técnica contábil que trata os orçamentos das diversas entidades públicas de modo agregado, de maneira que freqüentemente as despesas de um determinado órgão são em grande parte pagas por outro. Enquanto no setor privado as milhares de organizações realizam a gestão de seus recursos de

modo particular e independente, no setor público, ao contrário, as contas das diversas organizações estão interligadas e interdependentes, em função principalmente da centralização na origem dos seus recursos.

Desse modo, são duas realidades bem distintas: no setor privado existe uma verdadeira profusão de técnicas e conhecimentos referentes à utilização de Sistemas de Custos e à gestão de custos. Tais práticas estão consolidadas há anos: nascidas inicialmente no interior das empresas industriais, mais tarde se estenderam ao ramo de serviços (Martins, 2000), e têm evoluído através de um grande número de técnicas contábeis e gerenciais. Hoje é comum se falar de custo-padrão, custeio ABC, RKW, Custeio por Unidades de Esforço de Produção (UP) e outros temas correlatos aos Sistemas de Custos; no tocante à *gestão de custos* têm se tornado cada vez mais comum as referências à ABM.

Esses conceitos já fazem parte do “jargão” na área privada; no setor público, porém, trata-se de um tema ainda pouco explorado. A própria noção de “custo” é algo de novo para os gestores públicos, que trabalham efetivamente com o conceito de “verba orçamentária”. Nesse contexto, em que pese a grande evolução da Contabilidade Pública no Brasil, ainda hoje não se têm instrumentos gerenciais adequados para se aferir diretamente os custos de uma determinada organização pública isoladamente, não sendo possível, por exemplo, conhecer o real custo dos produtos e serviços coletivos ofertados pela mesma (Afonso, 2000).

Paralelamente ao desenvolvimento dos conhecimentos de Administração e de Contabilidade na área privada, o setor público vem experimentando nos últimos anos importantes transformações no seu paradigma de gestão, com a flexibilização do Estado Burocrático rumo ao Estado Gerencial (Bresser Pereira, 1996). As diversas transformações estruturais estão sendo tocadas numa ampla agenda de reformas do Estado, tendo sido introduzidas mudanças significativas no modo de gestão dos recursos públicos. Um marco institucional nesse cenário é o advento da Lei Complementar Federal no. 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal. Ao estabelecer diretrizes para o equilíbrio financeiro da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, a LRF conferiu um caráter normativo e coercitivo a algumas práticas administrativas já consideradas pela literatura contemporânea como sendo as mais modernas na Administração Pública a nível internacional, especialmente num momento

em que se discute com maior atenção o tema da *accountability*¹. Alguns princípios básicos preconizados pelo novo paradigma da ciência administrativa na área pública, tais como o equilíbrio fiscal, a transparência nos gastos públicos, a qualidade destes gastos, a avaliação de desempenho das organizações públicas no tocante a custos e benefícios sociais, dentre outros, passaram a ser exigidos por um instrumento legal, que revigorou algumas sanções – penais inclusive – para os gestores públicos que não adequarem sua atuação a estes princípios.

No bojo das diversas recomendações da LRF, consta no seu artigo 50 que:

“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.

O legislador não especificou que tipo de Sistema de Custos seria esse, de modo que se abriu um grande leque de possibilidades para as diversas entidades estatais – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – iniciarem a construção de seus próprios sistemas, visando atender às suas próprias necessidades. Nesse ponto, surgiu a questão que inspira esta pesquisa: busca-se verificar de que forma viabilizar a elaboração de Sistemas de Custos voltados para a realidade organizacional existente hoje no âmbito da Administração Pública no Brasil, ou seja, em que aspectos conceituais e institucionais tais sistemas estariam baseados. Desse modo, o problema de pesquisa pode ser enunciado como se segue:

1.1. O Problema de Pesquisa

Quais são os fundamentos teóricos e empíricos capazes de sustentar uma metodologia para a implantação de Sistemas de Custos nas organizações públicas, considerando as particularidades destas organizações e atendendo aos objetivos buscados pela Administração Pública contemporânea?

¹ *Accountability* ainda é um termo sem tradução na língua portuguesa. Segundo Campos (1990, p. 31), falta “(...) aos brasileiros não precisamente a palavra, ausente tanto na linguagem comum como nos dicionários. Na verdade, o que nos falta é o próprio conceito, razão pela qual não dispomos da palavra em nosso vocabulário.” Para Akutsu & Pinho (2002): “O conceito de *accountability* envolve duas partes: a primeira delega responsabilidade para que a segunda proceda à gestão dos recursos; ao mesmo tempo, gera a obrigação daquele que administra os recursos de prestar contas de sua gestão, demonstrando o bom uso desses recursos”. Nessa linha de raciocínio, a idéia da *accountability* no setor público se relaciona com o dever de prestar contas do Estado ao cidadão, quanto à aplicação correta dos recursos (custos das ações governamentais) e também quanto à efetividade dos resultados obtidos (benefícios gerados para a coletividade).

Se por um lado existe um corpo de conhecimentos relativos a custos já amadurecidos no âmbito das empresas privadas, por outro é preciso considerar que tais técnicas foram criadas e projetadas para uma realidade organizacional diferente, sob muitos aspectos, daquela em que se inserem as entidades públicas. Mesmo assim, pode-se estabelecer um pressuposto segundo o qual devam existir fundamentos teóricos “essenciais” que permeiam todas as variantes dos Sistemas de Custos, seja qual for a natureza da organização analisada: se industrial, comercial, prestadora de serviços, financeira, etc. É razoável supor que um exame acurado desse corpo teórico permita identificar elementos comuns que sejam aplicáveis a uma organização qualquer, ou ainda a uma determinada entidade pública, ainda que necessitando de ajustes na sua formulação específica para esta categoria determinada de organizações. Este é, portanto, um “problema” do ponto de vista de uma pesquisa científica, ou seja, uma situação ainda não muito bem compreendida pela Teoria, que pode ser melhor desenhada, para ter os seus contornos teóricos mais bem definidos, situando-a num contexto empírico determinado no tempo e no espaço.

1.2. Objetivo Geral da pesquisa

Colocado o problema de pesquisa, traça-se o objetivo geral, qual seja:

Identificar os fundamentos teóricos e os elementos empíricos que sustentem uma metodologia consistente de aferição de custos no setor público, capaz de originar sistemas gerenciais que permitam a gestão estratégica dos recursos disponíveis às organizações governamentais.

Os fundamentos teóricos são buscados na literatura existente sobre o assunto e se referem aos conceitos, aos métodos, às técnicas, enfim ao corpo de conhecimentos já existente que pode ser acionado para conferir um “desenho”, uma tipologia para Sistemas de Custos voltados para a Administração Pública. É, portanto, uma hipótese subjacente ao objetivo geral, que tais fundamentos existem e podem constituir um corpo relativamente homogêneo capaz de sustentar uma “Teoria de Custos” consistente. Referem-se, portanto, os fundamentos teóricos às *condições ideais* ou *subjetivas* de existência de Sistemas de Custos na área pública.

Os fundamentos empíricos, por sua vez, se originam na observação da realidade empírica, com a captação das particularidades das organizações públicas frente às demais

organizações. Trata-se do reconhecimento do meio ambiente institucional no qual estas entidades praticam seus atos de natureza econômica e administrativa, consumindo recursos e ofertando bens e serviços à população. Referem-se, portanto, às *condições materiais* ou *objetivas* para o funcionamento de Sistemas de Custos nas organizações públicas.

1.3. Objetivos Específicos da Pesquisa

Os objetivos específicos destinam-se a dar uma seqüência de etapas na consecução do objetivo geral. Dessa forma, estes são a seguir enunciados:

1. Contextualizar a discussão sobre “Custos na Administração Pública”, identificando questões teóricas ligadas ao debate sobre a qualidade do gasto público e à avaliação da gestão governamental, dentro da mudança de paradigma da atuação estatal;
2. Identificar os fundamentos que norteiam a elaboração de Sistemas de Custos na literatura existente sobre o assunto, reconhecendo a influência das organizações tomadas por base para as formulações teóricas – na sua maioria organizações privadas;
3. Relacionar os principais conceitos empregados pelos autores e procedimentos operacionais sugeridos pelos mesmos, relativos aos sistemas de acumulação dos custos e os métodos de custeio;
4. Identificar as diretrizes gerais para a definição de um modelo-padrão de Sistema de Custos, cujas características básicas sejam aplicáveis aos diversos tipos de organização;
5. Caracterizar as organizações públicas nos seus aspectos particulares, que as diferenciam das organizações privadas, avaliando em que medida o modelo-padrão de Sistema de Custos se adequa à realidade das mesmas, ou necessita de ajustes para atender às finalidades pretendidas;
6. Relacionar as linhas-mestras de um modelo geral de um Sistema de Custos específico da área pública, citando os seus fundamentos teóricos e as adaptações à

realidade empírica das organizações governamentais.

7. Avaliar as possibilidades concretas de implantação do modelo geral numa determinada entidade pública, considerando sua realidade institucional e material, analisando a adequação do modelo a esta organização específica.

1.4. Justificativas para a realização da Pesquisa

O trabalho de pesquisa científica se justifica pela necessidade de se conhecer melhor uma situação-problema, que necessite ser mais bem estudada e compreendida. Existem razões adicionais, de cunho prático, para se empreender o presente esforço de pesquisa, uma vez que o resultado da mesma é um conjunto de diretrizes que, efetivamente, podem nortear a aplicação prática dos conhecimentos adquiridos no processo de investigação, de modo que se possam construir Sistemas de Custos com alguns dos fundamentos encontrados neste trabalho.

Alguns autores têm se interessado pelo tema “Custos no Setor Público”, inclusive propondo esquemas conceituais ou mesmo recomendações práticas para a implantação desses tipos de sistemas. Várias são as razões apresentadas pelos autores para empreender esse esforço prático-teórico. Afonso (2000) defende a utilidade de um sistema de Contabilidade de Custos como instrumento para os administradores públicos utilizarem melhor os seus recursos, cada vez mais escassos nos tempos atuais. Esse autor defende a adoção do Custeio ABC (*Activity Based Costing*) ou “Custeio Baseado em Atividades” pelo setor público como forma de melhorar o desempenho da máquina estatal, incrementando o processo de tomada de decisão e otimizando o uso dos recursos orçamentários. Cita, ainda, a importância da introdução de medidas não-financeiras como um elemento capaz de enriquecer as informações gerenciais disponíveis ao administrador público, melhorando assim sua forma de gerir os recursos. Afonso (2000) sugere, ainda, a adoção do Custeio ABC como forma de melhorar o poder do orçamento público como instrumento de gestão, através do

direcionamento dos recursos das atividades-meio para as atividades-fim do Estado².

Giacomoni (2002, p.168) por sua vez considera importante a mensuração de custos como suporte à implantação efetiva do orçamento-programa, afirmando que “o ciclo da reforma orçamentária representada pelo Orçamento-programa fecha-se através da incorporação, na elaboração e no controle orçamentário, de Sistemas de Custos”. Cita também as prescrições do *Manual de medición de costos por programas* do ILPES - *INSTITUTO LATINOAMERICANO DE PLANIFICACIÓN ECONÓMICA Y SOCIAL* (Santiago do Chile, 1967) segundo o qual:

“O sistema de Orçamento-programa baseia sua operação no cálculo de custos (...)” e para isso “(...) é necessário adaptar a contabilidade fiscal para que proporcione os antecedentes necessários com respeito aos custos, sejam esses unitários e/ou totais (...)”.

Dentro da concepção do ILPES, a *Contabilidade Fiscal* deve incorporar a Contabilidade de Custos. Assim, Giacomoni (2002) defende a utilização de informações de custos como elemento de um sistema mais amplo de mensuração (física e financeira) do orçamento, aperfeiçoando-o como instrumento efetivo de planejamento e gestão dos recursos públicos.

Alonso (1999, p. 39) afirma que “o conhecimento do custo dos serviços públicos é fundamental para se atingir uma alocação eficiente de recursos. O desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos”. Considera que o Governo está mudando sua forma de gestão para um “governo de resultados”, citando Osborne (1994) e que, para isso, é necessário dotar a Administração Pública de sistemas de informações gerenciais eficientes, dentre eles um Sistema de Custos.

Defendendo, também, a adoção do Custeio ABC pelo setor público, Alonso (1999, p. 43-44) afirma que tal método de custeio permitiria ao Governo conhecer o custo de determinados produtos/serviços postos à disposição da coletividade, tais como o custo de uma aula, da gestão de compras, das auditorias governamentais, da gestão das políticas públicas, dos processos de trabalho do Governo, etc. Defende, ainda, a idéia de que um Sistema de

² As atividades-meio podem ser definidas como sendo aquelas destinadas a dar “suporte” à realização das atividades-fim, estas efetivamente ligadas à prestação direta de serviços à coletividade. Por exemplo, a atividade-fim “atendimento médico” necessita, para sua viabilização, de uma série de atividades-meio, como “compra de material”, “administração de pessoal”, etc. Afonso (2000) argumenta que no caso das organizações públicas, os orçamentos em geral identificam com precisão os gastos com as atividades-fim, mas não mostram de forma tão clara os gastos com as atividades-meio correspondentes; estas tendem a ser contabilizadas numa única conta, de modo que não se consegue saber o gasto real com cada serviço prestado pelo Estado.

Custos se integra num esforço de estabelecer medidas de desempenho capazes de combater o desperdício, aumentar a *accountability* e a transparência na gestão pública, subsidiar o processo orçamentário, e ainda servir de parâmetro para a competição administrada, dentre outros benefícios à gestão pública. Finalmente, considera ser a existência de um Sistema de Custos uma condição fundamental para o controle social dos atos públicos.

Leone (2001, p. 9), por sua vez, trata a Contabilidade de Custos numa ótica voltada para a realidade das empresas privadas, mas ao focar os aspectos conceituais básicos, declara:

“(...) durante muito tempo se pensou que a contabilidade de custos se referia apenas ao custeamento dos produtos e que servia somente às empresas industriais. Todavia, atualmente esse ramo da contabilidade é constituído de técnicas que podem ser aplicadas a muitas outras atividades, inclusive, e principalmente, aos serviços públicos e ainda às empresas não-lucrativas”.

E mais adiante afirma:

“A contabilidade de custos levava sempre a idéia de que era um instrumento de auxílio à empresa em sua luta constante por sobrevivência e expansão, porém é técnica de extrema utilidade para o administrador público, especialmente aquele que luta com poucos recursos para atender aos grandes problemas da coletividade. As suas decisões têm caráter mais crítico. As alternativas devem ser ponderadas, levando-se em conta fatores de ordem política e social, além dos fatores de natureza econômica. A decisão envolve prioridades. Muitas vezes o estabelecimento de um objetivo exclui a realização de outro em virtude da falta de recursos materiais. Essas observações salientam a importância das técnicas de custos, porque estas vão revelar as alternativas que satisfazem igualmente os objetivos, mas que exigem mais ou menos despesas” (Leone, 2001, p. 12-13).

Ao lado dessas opiniões de estudiosos do assunto, a própria Lei de Responsabilidade Fiscal se constitui numa forte motivação para novos estudos que viabilizem a implantação de Sistemas de Custos na área pública. Cita-se, como, exemplo o posicionamento do Tribunal de Contas do Estado da Bahia no seu relatório anual de análise das contas públicas de 2001:

“Conforme indicado no Relatório das Contas Governamentais do exercício de 2000, os sistemas de orçamentação e contabilização do Estado não permitem a identificação do custo efetivo de cada projeto e programa de governo, uma vez que são centralizadas despesas significativas, a exemplo das relativas a pessoal, no programa Apoio Administrativo às Atividades das Secretarias e Órgãos”.(TCE, 2002, p. 38).

O relatório cita o esforço iniciado pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia ao

iniciar o desenvolvimento do seu Sistema de Apropriação de Custos Públicos – ACP, o qual é apresentado de forma sucinta, no Apêndice “D” desta pesquisa. Sobre este último, o Tribunal de Contas afirma ainda que:

“O referido instrumento, interligado aos sistemas corporativos e aos periféricos, objetiva avaliar os custos do Estado em suas diversas unidades administrativas, ações, produtos e serviços, subsidiando a construção de indicadores de desempenho para a administração pública e atendendo às demandas específicas de cada secretaria” (TCE, 2001, p. 39).

Além disso, registram-se outras iniciativas práticas tais como o PAGG – Programa de Acompanhamento dos Gastos do Governo implantado pelo governo federal em 1997 e o Sistema de Custos da Administração Federal norte-americana do Governo Clinton, ambos citados por Alonso (1999). Outros sistemas existentes são o OMPS da Marinha, o Sistema da Controladoria-geral do Município do Rio de Janeiro, o Sistema ABC da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos e o Sistema de Custos da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, bem como o citado sistema da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia - o ACP.

Assim, apesar da natureza bastante nova do tema, já se registra razoável material de pesquisa bibliográfica, documental e empírica, capaz de fornecer importantes subsídios ao processo investigatório. Busca-se, portanto, com esta pesquisa contribuir com um esboço teórico de um conjunto de princípios que podem nortear a criação de Sistemas de Custos na área pública. O escopo do trabalho é bastante amplo, sendo uma tarefa árdua tentar responder à questão de modo definitivo no atual estágio do conhecimento sobre as organizações públicas e a gestão pública. Desse modo, na presente pesquisa, o tema é delimitado, e mesmo assim tratado de forma introdutória, dada a amplitude de novos estudos que podem ser feitos no futuro, como desdobramento destas questões iniciais.

Nesse sentido, ao abordar os aspectos materiais, do mundo empírico, a pesquisa se restringiu à análise de uma organização específica: a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. Procurou-se identificar o modo pelo qual um sistema hipotético pode funcionar dentro da estrutura administrativa atual da Secretaria da Fazenda, que condições existem para sua implantação; que dificuldades podem ocorrer; que limitações o sistema terá; enfim, que desdobramentos este corpo de conhecimentos pesquisados poderá ter sobre a gestão do gasto público no âmbito da SEFAZ. Ressalte-se que a própria SEFAZ já desenvolve um Sistema de Custos próprio – o Sistema ACP (Apropriação de Custos Públicos), o qual não foi objeto de análise desta pesquisa, pois, conforme dito anteriormente, o foco de estudo deste trabalho não

é um determinado Sistema de Custos, mas os fundamentos teóricos que norteiam a elaboração dos Sistemas de Custos, confrontados com as particularidades das organizações públicas. A Secretaria da Fazenda é tomada apenas como campo de observação para que o modelo geral de Sistema de Custos seja analisado de forma crítica, considerando as características institucionais dessa entidade pública³.

1.5. Metodologia de Pesquisa

Esta dissertação se constitui numa pesquisa do tipo exploratório. Para alcançar os objetivos propostos, a pesquisa valeu-se dos seguintes instrumentos:

- a) Levantamento de referências bibliográficas sobre a Administração Pública contemporânea dentro do contexto da Reforma do Estado e dos efeitos no modo de se administrar as organizações públicas;
- b) Levantamento das referências bibliográficas sobre o tema Sistemas de Custos, considerando os principais autores que tratam do assunto, com a finalidade de extrair os fundamentos da Teoria de Custos, os pontos em comum de cada autor, bem como as principais divergências conceituais;
- c) Análise documental da legislação referente às finanças públicas, principalmente no que tange à Contabilidade e ao Orçamento Públicos (Lei 4.320/64, Lei Complementar 101/2000, legislação ordinária e atos normativos), visando identificar aspectos específicos relativos ao modo como as organizações públicas administram seus recursos financeiros;
- d) Coleta de dados e análise de documentos relacionados às contas públicas do Estado da Bahia, notadamente as referentes aos gastos efetuados pela Secretaria da Fazenda;
- e) Análise das contas de despesa da SEFAZ – Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia – apoiada em dados coletados em sistemas gerenciais e

³ O Sistema ACP é apresentado de forma sucinta no Apêndice D, no qual são relacionadas algumas de suas características básicas. Entretanto, não é objeto de estudo deste trabalho avaliar as diretrizes de implantação desse sistema. Vale destacar que o ACP é *um dos sistemas de custos possíveis de serem implantados na área pública*, não esgotando outras possibilidades conceituais.

documentos internos, com a finalidade de identificar os elementos previstos pela Teoria como fundamentais para a elaboração de Sistemas de Custos dentro de uma organização.

1.6. Estrutura do Trabalho

Visando alcançar os objetivos propostos, o presente trabalho está estruturado da seguinte maneira:

O presente capítulo 1 descreve a problemática da pesquisa: o problema, os objetivos (geral e específicos), as justificativas e os aspectos metodológicos. Trata-se de uma introdução ao trabalho e uma visão geral sobre o assunto.

O capítulo 2 discute o contexto ou pano de fundo em que se coloca o problema de pesquisa. Abordam-se os pilares da agenda de Reforma do Estado que estão ligados aos temas do gasto público e que de algum modo se relacionam com aspectos da Teoria de Custos, permitindo vislumbrar possibilidades de aplicação dos fundamentos conceituais de Custos no setor público. Aborda-se a questão da *accountability*, da Lei de Responsabilidade Fiscal, e finalmente como um Sistema de Custos se coloca como técnica gerencial compatível com as tendências que inspiram a gestão pública contemporânea; quais são as finalidades, utilidades e benefícios esperados de tais sistemas.

O capítulo 3 caracteriza os conceitos básicos referentes ao tema *Custos* e sua relação com a realidade do setor público. Embora o conceito de custos pareça bastante intuitivo, dada a sua larga utilização pelo senso-comum, esta característica do vocábulo *custos* pode gerar entendimentos equivocados sobre o mesmo, na dimensão em que se pretende discutir o assunto na seara pública. O vocábulo *custo* está bastante associado à idéia de *preço*, *gasto*, ou ainda *desembolso* ou *despesa*, confundindo-se freqüentemente com esses conceitos. Seu uso corrente geralmente traz embutido esse significado, de desembolso financeiro. Não é esse, contudo, o sentido exato que a literatura técnica lhe confere. É reforçada no capítulo 3 a idéia de *custo* como *consumo de recursos*.

Os sistemas e métodos de custeio são apresentados neste mesmo capítulo. Discutem-se as características dos sistemas de acumulação de custos *por ordem de produção* e *por processo*, o uso de *centros de responsabilidade*, os métodos de custeio *variável*, *por*

absorção, custeio baseado nas atividades (ABC), custos-padrão, etc. São comentadas as vantagens e limitações dos principais métodos. Destaca-se que o método de custeio baseado nas atividades ou ABC é defendido por alguns autores como sendo o ideal para o setor público, dentre eles Silva (1999), Afonso (2000), Alonso (1999) e Sousa (2000). Finalmente, modela-se um Sistema de Custos para uma organização genérica. Colocam-se os pontos que precisam ser confrontados com a realidade das entidades públicas.

O capítulo 4 trata do ambiente institucional em que atuam as organizações governamentais, abordando a contabilidade e o orçamento público. Discutem-se as prescrições da Lei 4.320/64 (Silva, 2000; Giacomoni, 2002) e o impacto de alguns de seus critérios contábeis sobre as possibilidades teóricas e técnicas da utilização de uma Contabilidade de Custos pelas organizações públicas. Traçam-se os aspectos peculiares de custos no serviço público: como o setor público organiza e classifica as suas despesas. Analisa-se a classificação funcional-programática, principalmente as diferenças de foco nas atividades-meio, atividades-fins, projetos e operações especiais (Giacomoni, 2002). Confronta-se o modelo genérico, discutido no capítulo anterior, com os elementos da contabilidade pública. Finalmente, confronta-se o desenho “ideal” com os aspectos peculiares – também “ideais” ou “genéricos” - das organizações públicas em geral, com o objetivo de estabelecer uma discussão sobre o modelo de uma organização desse tipo.

O capítulo 5 trata da observação da realidade empírica. Busca-se caracterizar uma determinada organização, atentando-se para sua finalidade, particularidades da sua criação, evolução histórica e características próprias. Caracteriza-se a organização escolhida, a SEFAZ – Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, relatando sua criação, finalidades, produtos, processos, atividades, clientes, enfim busca-se identificar nos seus aspectos materiais aqueles que correspondem aos elementos formais do modelo genérico de Sistema de Custos. São analisadas as principais contas de despesa, buscando-se o confronto entre as categorias propostas pelo modelo com a classificação funcional-programática. Ao final do capítulo são feitas considerações sobre a aplicabilidade do Sistema de Custos genérico ao caso da SEFAZ.

O capítulo 6 apresenta as conclusões desta pesquisa: uma avaliação final dos resultados obtidos. Discute-se em que medida se obteve respostas ao problema de pesquisa e o grau de satisfação desta resposta frente aos objetivos colocados. Apresentam-se novas indagações e possibilidades para futuras pesquisas e incursões no tema “Custos na Administração Pública”.

Capítulo 2 – A Nova Administração Pública

2.1. A Reconstrução do Estado e a Agenda de Reformas dos anos 90

A discussão sobre Custos no Setor Público se coloca a partir de um contexto marcado pela mudança de valores dentro do paradigma que norteia a Gestão Pública na atualidade. Sendo assim, cabe uma breve incursão neste “pano de fundo” teórico que inspira as novas práticas de gestão dentro das organizações públicas contemporâneas. A Administração Pública enquanto ciência ou técnica vem se desenvolvendo gradativamente ao longo do tempo, acompanhando com maior ou menor velocidade as transformações no meio-ambiente econômico e institucional no qual se inserem as organizações em geral. No entanto, o início dos anos 80 é tido como um importante marco cronológico a partir do qual a Administração Pública começa a sofrer os efeitos de uma “onda” reformista, cujo impacto se estende internacionalmente. Autores como Hood (1991) descrevem este movimento como sendo de caráter mundial. Originada na Europa e Estados Unidos, tal corrente é identificada como “uma série de doutrinas administrativas relativamente semelhantes que vêm dominando a agenda das reformas burocráticas em alguns países do mundo desenvolvido” (Carvalho, 1999 *apud* Hood, 1991).

A literatura sobre o assunto destaca que nos últimos vinte anos os modos de gestão pública vêm se transformando, sob as diretrizes de um novo corpo doutrinário em formação, cuja característica mais marcante é a introdução gradativa de elementos e práticas típicas da administração privada no setor público, mudando sua feição para algo mais “empresarial” e menos “burocrático” (Carvalho, 1999). Essa verdadeira “onda” reformista compõe o movimento chamado por vários autores de “novo gerencialismo público” e se traduz essencialmente na mudança do modo de gestão da organização pública, que passa a incorporar diversas práticas geradas no setor privado. Embora não haja completa homogeneidade no “novo gerencialismo público”, uma vez que dentro dessa onda reformista se abrigam diversas tendências, um traço comum às mesmas é a premissa básica que norteia os programas implantados pelos governos de vários países nos anos 80 e 90: a necessidade de dotar as organizações públicas de técnicas e práticas gerenciais que já vêm sendo usadas há muitos anos no setor privado, e às quais costuma-se atribuir êxitos em termos de resultados obtidos por estas organizações particulares. O “novo gerencialismo público” tem, portanto,

suas raízes em duas esferas distintas: no plano material, objetivo, das relações econômicas e institucionais que tangem a entidade “Governo”, e no plano imaterial, das concepções teóricas, formado pelas recomendações e prescrições da Administração enquanto ciência.

Quanto ao aspecto material, pode-se dizer que a década de oitenta se coloca como um cenário bem diverso daquele vivido pela economia mundial nos anos 70, e se caracteriza pela crise fiscal do Estado – concomitantemente à crise do *welfare state*. O final dos anos 70 e início dos anos 80 é um período marcado pelos efeitos do choque do petróleo, resultando na redução da liquidez internacional, elevação das taxas de juros e como consequência um maior endividamento dos governos nacionais, principalmente na América Latina. A conjunção de crise econômica internacional e deterioração das finanças públicas, aliada à redução da capacidade de financiamento do déficit público via mecanismos “tradicionais” (com efeitos indesejáveis sobre as taxas de inflação) levava os governos nacionais a adotar políticas de austeridade fiscal, calcada na redução dos montantes das despesas públicas.

O problema se coloca de modo ainda mais crítico no final da década de 90. O crescimento da dívida pública mobiliária e a escassez de liquidez no mercado financeiro internacional, com as respectivas crises de caráter mundial, levam os Estados nacionais a uma fragilização, a uma vulnerabilidade externa em maior ou menor grau, a depender das suas posições em termos de reservas nacionais e da dinâmica dos seus balanços de pagamento. O fato é que existe um “aperto orçamentário”, principalmente no caso das economias menos desenvolvidas e das chamadas “economias emergentes”, nas quais muitos autores enquadram o Brasil.

No plano teórico, cabem algumas considerações específicas sobre a questão das despesas públicas, que sempre receberam tratamento próprio na teoria econômica, desde os escritos de Adam Smith. No campo das Finanças Públicas, autores como Musgrave (1973) se ocuparam deste assunto e chegaram a formular hipóteses de crescimento contínuo do gasto público, motivado pela constante expansão da atuação estatal. No entanto, até os anos 70, a questão das despesas públicas se situa adstrita à ciência econômica. A partir das novas condições internacionais de reprodução do capital, com o Estado começando a perder a sua capacidade de endividamento, o tema da despesa pública se torna cada vez mais importante para a Administração Pública no que se refere à sua gestão. Justamente nessa época, começa a ser adotado, em maior intensidade, o orçamento-programa, como forma de racionalizar e controlar o montante dos gastos públicos.

Nos anos 80, o crescimento do déficit público e a associação deste com as pressões inflacionárias domina as discussões econômicas, sobretudo na América Latina. Os sucessivos fracassos nos planos econômicos implantados nesses países e a crescente necessidade de contenção dos gastos, paralelamente ao aumento natural das demandas sociais, resultam numa gradativa deterioração na capacidade do Estado de oferecer serviços públicos de qualidade à população. Segundo Carvalho (1999), durante a década de 80 se registra a ascensão de governos conservadores na Europa e Estados Unidos que passam a “desmontar” o aparelho regulatório e burocrático do Estado, como resposta à crise fiscal. Este mesmo autor identifica no plano teórico três correntes que ofereceram as bases para as reformas do Estado no mundo e no Brasil, inclusive: a “teoria da escolha pública”, a “economia das organizações” e o “novo institucionalismo sociológico”.

As mudanças de paradigma na Economia Política vêm acompanhadas de alterações nas concepções do que seja o *Estado* e de como deva ser exercida a gestão das organizações públicas. Cada vez mais se colocam os temas da *governabilidade*⁴ e *governança*⁵ como elementos a considerar no processo de reforma do Estado, e a partir daí surge a necessidade de redefinir também os modos de realização da Gestão Pública. Abrucio (1997) aponta diversas correntes teóricas dentro do novo gerencialismo, carregando cada uma delas em maior ou menor grau um certo componente ideológico, traço este que tem sido atenuado durante a década de 90, mas todas elas com um ponto em comum: a busca de um novo modo de administrar as organizações governamentais.

No Brasil, a reforma do Estado se inicia no bojo da crise fiscal. No início dos anos 90, a ascensão do governo Collor dispara uma série de ações de “desmonte” do aparato estatal. Esse momento corresponde a uma maior aproximação das elites brasileiras ao chamado *Consenso de Washington* (Carvalho, 1999). No entanto, é a partir do primeiro governo

⁴ “Governabilidade refere-se às condições sistêmicas mais gerais sob as quais se dá o exercício do poder em uma dada sociedade. Nesse sentido, implica considerar as características do sistema político, tais como o sistema de governo – se parlamentarista ou presidencialista – as relações entre os poderes – maior ou menor assimetria, mecanismos de controle mútuo, articulação entre eles – os sistemas de partidos – bipartidários, pluripartidários – o sistema de intermediação de interesses – corporativista ou pluralista, e ainda o papel do clientelismo e as relações havidas entre políticas, burocratas e a sociedade civil. Nesse sentido, a governabilidade pode ser entendida como sendo a capacidade política do governo de intermediar interesses, garantir legitimidade e, em última instância, governar (Magalhães, 2000).”

⁵ “Por outro lado, governança, na acepção que tem pautado as iniciativas de Reforma do Estado na sociedade brasileira, diz respeito à capacidade governativa em sentido amplo, envolvendo a capacidade de ação estatal na implementação das políticas e na consecução das metas coletivas. Refere-se ao conjunto de mecanismos e procedimentos para lidar com a dimensão participativa e plural da sociedade, alocando os recursos públicos da forma mais eficiente/eficaz possível, a fim de alcançar mais efetividade na execução das políticas públicas (Magalhães, 2000).”

Fernando Henrique Cardoso que o tema *Reforma do Estado* ganha consistência e visibilidade, resultando em ações efetivas de concretização das propostas reformistas. Nesse sentido, Bresser Pereira (1996) defende a necessidade da reforma diante do processo de globalização, que reduz o grau de autonomia dos estados nacionais, e da inadequação do modelo burocrático de administração pública ao contexto das sociedades pós-industriais. A “crise do Estado” é uma “crise fiscal” e uma “crise de governança”. Bresser Pereira (1996) propõe, como solução para a crise, a realização de reformas orientadas para o mercado, de acordo com a ortodoxia liberal, mas sem “radicalismos”, e ao mesmo tempo a redefinição do papel do Estado, que passaria de promotor direto do desenvolvimento econômico, a regulador e facilitador, “ou financiador a fundo perdido, principalmente, do desenvolvimento social”. Trata-se, portanto não de reduzir o Estado ao mínimo, mas de “reconstruí-lo”, recuperando a poupança pública, redefinindo as formas de intervenção nos campos econômico e social, e implantando a administração pública gerencial, aumentando as capacidades financeira e administrativa do Estado (governança) e garantindo uma melhor intermediação de interesses e atendimento às demandas sociais (governabilidade).

Nesse ponto surgem novas formas de organização e gestão dos serviços públicos. Bresser Pereira (1996) propõe a segmentação do setor público em quatro setores:

- a) Um núcleo estratégico, responsável pela formulação das políticas públicas;
- b) Um setor de atividades exclusivas, nos qual são prestados os serviços que só o Estado pode realizar;
- c) Um setor de serviços não-exclusivos, em que o Estado atua simultaneamente com outras organizações públicas não-estatais e privadas;
- d) Um setor de produção para o mercado, constituindo-se na área de atuação das empresas, caracterizada pelas atividades econômicas desenvolvidas com a finalidade de obtenção de lucros.

Sugere-se, então, uma reorientação da Administração Pública, deixando de ser a mesma uma administração puramente burocrática, nos moldes weberianos, centrada fortemente nos controles e processos, e passando a ter um caráter mais gerencial, focado nos resultados e na qualidade dos serviços à coletividade. A própria figura do *contrato de gestão* se reveste de uma forma de prestação de serviços públicos baseada no controle de resultados.

Nesse contexto, segundo Gregory (1999), por causa da nova ênfase nos resultados, a especificação e a mensuração das políticas públicas tornou-se cada vez importante para a Administração Pública.

2.2. A Qualidade do Gasto Público

O Gasto Público ou Despesa Pública tem sido um importante tema na ciência econômica contemporânea, dada a participação percentual deste indicador no PIB das principais economias mundiais, bem como pela tendência de aumento ao longo do tempo. Segundo Giacomoni (2002):

“Nos Estados Unidos, por exemplo, os gastos dos três níveis de governo, que em 1890 corresponderam a 6,5% do Produto Nacional Bruto (PNB), cresceram de forma contínua até 1970, quando esse percentual superou a marca de 30%, estabilizando-se em valores próximos a 35% nas décadas de 80 e 90. Tal tendência histórica ao crescimento dos dispêndios públicos é encontrada também em outros países capitalistas, como Alemanha e Reino Unido (Giacomoni, 2002, p. 23)”.

Giacomoni (2002, p. 25) *apud* Longo (s/d) cita um cálculo realizado por este autor segundo o qual o setor público no Brasil chegou a alcançar 47,5% do PIB nacional em 1980. Riani (1994, p. 71) apresenta também dados do início da década de 80 nos quais os gastos públicos de países como Alemanha, Canadá, Estados Unidos, França e outros atingem uma média de 40,9% do PIB desses países.

Rezende (2000) cita estudo de Adolph Wagner, que ao observar o crescimento das despesas públicas, estabeleceu a seguinte proposição: à medida que cresce o nível de renda dos países industrializados, o setor público cresce a taxas mais elevadas, de tal forma que a participação relativa do governo na economia cresce com o próprio ritmo de crescimento econômico do país. Tal enunciado viria a se constituir a chamada ‘Lei de Wagner’, segundo a qual três seriam as causas do crescimento da despesa pública: o aumento das funções administrativas e de segurança, o crescimento das necessidades relacionadas à promoção do bem-estar social (por exemplo, saúde e educação) e finalmente em função do surgimento de condições para a criação de monopólios, relacionados ao desenvolvimento tecnológico, exigindo investimentos cada vez mais significativos para a modernização de alguns setores. Desse modo, haveria uma tendência persistente de crescimento das ações do Estado, que desempenharia cada vez mais novas funções, bem como intensificaria aquelas que já vinham

sendo realizadas.

Outra hipótese foi levantada por Peacock e Wiseman (Giacomoni, 2002). Estes autores sugerem que o crescimento dos gastos totais do setor público não é causado pela expansão de fatores que impulsionam a elevação da demanda, mas sim pelo aumento das possibilidades de obtenção de recursos. Existe nessa abordagem a premissa implícita de que as despesas públicas são limitadas pela oferta de recursos, e estes, por sua vez, limitados pelas possibilidades de aumento da carga tributária. Em outras palavras, os indivíduos apresentam comportamentos distintos quanto à sua disposição em usufruir os serviços públicos (à qual são simpáticos) e à sua disposição em contribuir (à qual são reticentes). Com isso, a resistência da sociedade à elevação constante dos tributos impediria um incremento nos gastos públicos, mesmo que houvesse uma certa pressão de demanda. Tal resistência seria, contudo, amenizada em determinadas situações, como por exemplo, guerras ou outros distúrbios sócio-econômicos, o que levaria os indivíduos a aceitar um nível maior de carga tributária.

Musgrave (1973) procura explicar a tendência de crescimento dos gastos públicos a partir da análise das três grandes funções do Governo:

a) Função *alocativa*:

O Governo teria como uma de suas funções básicas promover *ajustamentos* na alocação dos recursos econômicos da nação, visando com isso assegurar maior eficiência na utilização dos mesmos. Esses ajustamentos seriam necessários porque a economia apresenta eventualmente *falhas de mercado* que impedem uma alocação ótima de recursos. Em outras palavras, nem sempre o mecanismo natural de formação de preços através do jogo de forças de oferta e demanda promove uma distribuição racional dos recursos. Isso ocorre porque a sociedade necessita da produção de determinados bens cuja demanda apresenta particularidades especiais – os chamados “bens públicos”, cujo consumo é indivisível (justiça, segurança, etc).

A oferta desses bens exige um outro tipo de regulação que não aquela proporcionada pelo mercado e, nesse ponto, o Governo é chamado a atuar como consumidor de recursos e ofertante desses bens especiais. De modo geral, a atividade estatal na alocação de recursos tende a ocorrer naqueles setores da economia que não sejam suficientemente “atraentes” para os investimentos da iniciativa privada, mas que pelas demandas sociais sejam absolutamente necessários. E como as demandas sociais tendem a ser crescentes, o gasto público com essa

função deve ser cada vez maior ao longo do tempo.

b) Função *estabilizadora*:

O Governo tem como uma de suas funções principais manter a estabilidade econômica, entendida como a manutenção, em níveis razoáveis, dos níveis de preços, renda e emprego. Numa economia de mercado, o nível da demanda agregada pode flutuar em função de determinados choques externos ou ainda crises conjunturais. Nesses momentos críticos, o Governo atua como um fator de reequilíbrio, adotando políticas compensatórias para ajustar os níveis dos grandes agregados macroeconômicos. Essa função estabilizadora do Governo surgiu como um importante instrumento de combate aos efeitos da depressão nos anos 30, quando até então a Teoria Econômica não concebia uma crise daquelas proporções. O Keynesianismo mudou a percepção do Governo sobre o seu papel na condução da economia e, desde então, o mesmo se tornou personagem ativo na luta contra pressões inflacionárias e contra o desemprego, fenômenos cada vez mais comuns nas economias capitalistas do pós-guerra. Assim, os objetivos compreendidos no campo de ação da função estabilizadora são quatro principais: manutenção de elevado nível de emprego, estabilidade no nível de preços, equilíbrio no balanço de pagamentos e razoável taxa de crescimento econômico.

c) Função *distributiva*:

Também como correção às falhas do sistema de mercado se justifica a atuação do Governo no sentido de promover “ajustamentos” na distribuição da renda. O Governo busca continuamente medidas que minimizem os problemas sociais mais graves, tais como a miséria, e para isto necessita propiciar melhorias progressivas na qualidade de vida da população mais carente. Isso é necessário porque, numa economia de mercado, a distribuição do produto nacional bruto pelos diversos habitantes do país é determinada em função de certos níveis de produtividade. Ocorre, então, que a distribuição da renda pode eventualmente ser “racional” em termos puramente econômicos, mas não necessariamente “justa” do ponto de vista social. Nesse caso, a intervenção do Governo se dá através de duas formas principais:

- I. No tipo de *sistema tributário* que funcionará nesta economia, tributando em maior ou menor grau as diversas classes sociais. Por isso é que tendo em vista o objetivo da justiça na distribuição da renda, muitas vezes se combina tributos “progressivos” sobre as classes de renda mais elevada com transferências para as classes de

renda mais baixa. Essas transferências podem ser feitas de forma indireta, como a oferta de educação e atendimentos de saúde gratuitos, capacitação profissional e programas de desenvolvimento comunitário.

- II. Na determinação da composição dos *gastos públicos*, ou seja, no quanto estará destinada a cada área nos orçamentos anuais. Nesse caso, surge a importância do tema “Qualidade do Gasto Público”, referindo-se à necessidade de se adequar a composição do montante das despesas públicas ao perfil das variadas demandas sociais, no sentido de otimizar o efeito benéfico desses gastos para a sociedade. Precisamente neste item cabe uma avaliação do potencial uso de sistemas de mensuração de custo-benefício das diversas ações governamentais dirigidas à sociedade.

Cada um dos argumentos colocados pelos autores relacionados acima se além a determinados aspectos do problema dos gastos públicos. Nesse sentido Riani (1994) afirma que:

“Dada a complexidade do envolvimento do setor público na economia, é praticamente impossível explicar o comportamento dos gastos públicos através de um só fator. Isto porque, na realidade, existe uma série de fatores que afeta direta ou indiretamente o nível dos gastos públicos, bem como as oscilações neles ocorridas (Riani, 1994, p. 83)”.

E mais adiante:

“Deve-se, porém, reconhecer que o fenômeno das despesas públicas é uma conjugação dos aspectos político, econômico e social. Aos pontos aqui analisados deve-se destacar, ainda, que fatores como a renda nacional, a capacidade do governo em obter receitas, problemas sociais, mudanças políticas, desenvolvimento tecnológico, gastos públicos em períodos anteriores, etc, afetam direta ou indiretamente o comportamento e o nível dos gastos governamentais em qualquer país do mundo (Riani, 1994, p. 83)”.

Feitas estas considerações, conclui-se que a participação do Governo na economia tende a ser sempre muito significativa e, por isso, o crescimento das despesas públicas tem sido uma preocupação constante por parte dos economistas tanto no campo acadêmico, nos estudos teóricos sobre o assunto, como também na prática profissional, na administração das contas públicas por parte dos gestores governamentais.

Particularmente no caso do Brasil, os estudos de finanças públicas tendem a ser cada vez mais intensificados, devido à entrada em vigor, em maio de 2000, da Lei Complementar federal de número 101/2000, denominada *Lei de Responsabilidade Fiscal* – comumente conhecida como LRF. Esse dispositivo legal traz uma série de preceitos que devem nortear a gestão dos recursos públicos, tendo como alguns de seus objetivos principais o equilíbrio entre receita e despesa, a transparência na gestão financeira e a qualidade do gasto público.

2.3. Responsabilidade Fiscal e Controle Social

Parece haver um consenso atualmente sobre a necessidade de dotar o Governo de mecanismos mais eficazes de gestão de seus gastos. O tema do controle voltou ao centro das discussões, nas suas acepções de controle interno, controle externo e mais recentemente o controle social. Do mesmo modo se desenvolve cada vez mais na área pública o debate em torno da *accountability* (Akutsu & Pinho, 2002), idéia gradativamente incorporada ao discurso administrativo na seara pública, no que se refere ao controle por parte da sociedade não somente sobre o nível dos gastos públicos, mas também sobre a efetividade da ação pública quantos aos resultados obtidos⁶.

Tal movimento se consolida no Brasil e ganha maior impulso com a Lei de Responsabilidade Fiscal. Inspirada em documentos anteriores, notadamente o *Budget Enforcement Act* nos Estados Unidos, e no *Responsability Act* da Nova Zelândia, a lei brasileira elege como valores a serem perseguidos pelos gestores públicos: a qualidade dos gastos, a responsabilidade fiscal, o equilíbrio das contas públicas e a transparência na prestação de contas à sociedade.

Com esse novo paradigma, se consolida o ideal da Qualidade do Gasto Público. Essa tem sido uma expressão cada vez mais usada por políticos e dirigentes de agências governamentais. O tema da Qualidade do Gasto Público tem estado presente em discursos da administração brasileira, inclusive no início do novo governo federal.

Documento publicado pelo BID – Banco Mundial trata o termo “qualidade do gasto

⁶ “O controle social e os controles formais estão, portanto, estreitamente vinculados entre si. Somente com *accountability* plena, ou seja, com informações públicas e prestações de contas confiáveis por parte dos governantes, devidamente auditados pelos controles externo e interno dos órgãos públicos, os cidadãos podem participar ativamente das decisões públicas. Por outro lado, sem uma sociedade civil organizada, os gestores públicos não se sentirão obrigados a promover a *accountability* (Akutsu & Pinho, 2002)”.

público” como sendo a “conformidade com as expectativas” de determinados atores sociais, denominados *stakeholders*. Ainda que o referido documento não realize uma descrição objetiva do que significaria este termo, propõe o critério da *conformidade com as expectativas* e, nesse sentido, se aproxima de alguns dos conceitos de *Qualidade Total* tais como propostos na literatura sobre o assunto (Gomes & Pimentel, 2000).

De todo modo, a idéia implícita é do combate ao desperdício. Nesse sentido, a busca pela Qualidade do Gasto Público se apóia no princípio da *avaliação* das ações de governo e dessa forma necessita de indicadores de *eficácia* (alcance das metas desejadas), *eficiência* (otimização dos custos em relação dos benefícios) e *efetividade* (satisfação dos usuários). A gestão de custos está presente nesses três critérios de avaliação.

2.4. Aplicações para Sistemas de Custos nas organizações públicas

Segundo Alonso (1999): “Despesa é qualquer gasto da organização pública, mensurado num dado período. É o desembolso financeiro correspondente a atos de gestão de governo”. Este mesmo autor considera que “(...) custo é o valor dos recursos consumidos pelas atividades de órgão ou programa de governo num dado intervalo de tempo”. Essa definição repousa na demarcação de dois momentos temporais distintos: a “aquisição” do recurso e o seu efetivo “consumo”. O importante no âmbito público é diferenciar os gastos que representam consumo de recursos dos demais gastos de outra natureza. Nas organizações públicas, freqüentemente aparecerão gastos que fogem ao escopo de um Sistema de Custos, embora devam ser controlados pelos instrumentos tradicionais da Contabilidade Pública e do Orçamento Público, pois isto é um requisito de transparência das contas públicas, como exigido pela Lei de Responsabilidade Fiscal. O caráter inovador de um Sistema de Custos na área pública reside exatamente na busca da *identificação do consumo dos recursos*, fator que não é contemplado pela Contabilidade Pública, até porque isto foge ao escopo deste ramo da ciência contábil (seus objetivos estão especificamente ligados à gestão orçamentária, financeira e patrimonial das entidades públicas). O Sistema de Custos busca agregar novas informações, de caráter gerencial, ao conjunto já existente de informações fornecidas pela Contabilidade Pública.

No campo do setor público, uma análise preliminar permite separar os gastos em três grandes categorias:

- a) *Gastos de funcionamento do governo* – aqueles necessários à manutenção das atividades governamentais, sejam elas atividades-meio ou atividades-fins;
- b) *Gastos de investimento do governo* – aqueles que de algum modo se incorporam ao capital público e ao capital social, na forma de projetos;
- c) *Gastos de financiamento do governo* – destinados a operações de repasses, transferências, subvenções, etc, que na ponta acabarão se tornando gastos de funcionamento ou de investimento.

Nessa ótica, cabe considerar a proposta de Afonso (2000) de direcionar os recursos das atividades-meio para as atividades-fins do Estado, inclusive para os projetos e as operações especiais. Se por um lado o registro de todos os gastos com pessoal num único programa facilita a atividade contábil do Estado, puramente financeira, por outro lado dificulta o cálculo dos custos envolvidos na atividade governamental. Nessa situação, ficariam de fora do Sistema de Custos todos os gastos referentes às transferências governamentais, pois o objetivo do sistema aqui proposto é medir o consumo de recursos pela máquina pública, e não dimensionar o desembolso financeiro do Estado. Essa função já é plenamente atendida pela Contabilidade Pública nos moldes atuais, não sendo justificável a inclusão destas informações num Sistema de Custos voltado para a melhoria da eficiência da máquina pública. Desse modo, ficariam de fora de um Sistema de Custos todos os gastos relativos a aposentadorias, transferências constitucionais, subvenções, premiações, auxílios, etc, pois todos esses, apesar de onerar os cofres públicos e serem itens representativos de despesas, não representam *custos* na acepção adotada nesta pesquisa, ou seja, sacrifício de recursos empregados na prestação de serviços à coletividade. Este ponto é abordado com maior detalhamento no capítulo 3.

A implantação de um Sistema de Custos numa organização pública passa por uma visão integrada dos seguintes aspectos:

- a) Quais são os *recursos utilizados*: humanos, materiais, financeiros, tecnológicos;
- b) Quais são *bens e serviços prestados à coletividade*, sejam eles divisíveis

(saúde, educação, saneamento) ou indivisíveis (segurança pública, justiça);

c) Quais são os *processos produtivos* pelos quais os recursos são consumidos pela prestação de cada um destes bens e serviços;

d) Quais são efetivamente os *custos* associados a cada um destes elementos.

A identificação desses aspectos, conjugados com um determinado sistema de avaliação de desempenho, pode fornecer indicadores para as organizações públicas efetivamente saberem se estão sendo eficientes ou não. Enquanto que o critério básico para uma organização privada conhecer seu nível de desempenho é a lucratividade de seus produtos, o critério central para uma organização pública é saber em que medida o serviço prestado à coletividade está sendo ofertado em condições ótimas, ou seja, ao menor custo. Enquanto que nas organizações privadas um Sistema de Custo identifica e revela os níveis de produtividade de cada processo, recurso ou produto, nas organizações públicas, um Sistema de Custos revela os níveis de economicidade – para a coletividade – de seus processos, recursos e produtos/serviços. O conhecimento dessas informações deve repercutir de algum modo na própria forma de gestão destas organizações.

A discussão sobre Custos na Administração Pública envolve, portanto, duas dimensões básicas: os *Custos Sociais* das atividades governamentais, representados pelo montante global dos gastos realizados pelo Governo, sob a ótica de toda a sociedade, e os *Custos Organizacionais*, referentes aos gastos incorridos por cada organização pública, sob a ótica dos seus administradores e dirigente.

No caso dos *Custos Sociais*, a questão da eficiência e da economicidade assumem uma dimensão macroeconômica, pois se trata de uma otimização do Gasto Público global do Estado, nas suas diversas esferas de atuação. O destinatário das informações produzidas por um Sistema de Custos, nessa dimensão, é a sociedade, a coletividade, portanto um usuário “externo”, do ponto de vista dos dirigentes das organizações públicas. Nesse contexto, um Sistema de Custos que destine a cumprir esta função deve estar profundamente relacionado ao Orçamento Público. As análises de custo-benefício devem ser realizadas do ponto de vista global, de toda a sociedade. A questão é saber se o Governo (sob a ótica “macro”) utiliza, de forma eficiente, os recursos disponibilizados pela sociedade.

No caso dos *Custos Organizacionais*, interessa buscar critérios de avaliação da eficiência e da economicidade *de cada entidade pública na sua dimensão organizacional*. O destinatário das informações produzidas por um Sistema de Custos nessa dimensão é o gerente, o líder, o dirigente da entidade, portanto o usuário “interno” da informação, embora a sociedade, também, esteja interessada nos resultados obtidos. Nessa dimensão, as indagações sobre custo-benefício se situam no plano da eficiência de uma determinada organização. É sobre essa dimensão organizacional, de caráter microeconômico, que este trabalho se concentra e, portanto, foi nessa dimensão que se buscou este esforço de pesquisa.

Em resumo, a definição de um Sistema de Custos para a Administração Pública comporta duas principais possibilidades:

- a) Dentro de uma visão “macro”, possibilitar a mensuração dos *custos sociais* de cada uma das diversas ações de governo, revelando, por exemplo, o *quantum* dos gastos de funcionamento que são realizados para apoiar os gastos de investimento governamental. Trata-se de identificar o custo (sacrifício de recursos), para a sociedade, das ações do Governo;
- b) Sob uma ótica “micro”, permitir a apuração dos *custos organizacionais* das entidades governamentais, através de um sistema de coleta, mensuração e tratamento de informações relativas aos gastos de funcionamento de cada uma das organizações públicas. Trata-se, portanto, de revelar o custo (sacrifício de recursos), para uma determinada organização pública, das suas diversas atividades.

Um Sistema de Custos numa organização pública depende basicamente, portanto, em primeiro lugar, da definição de quais são os objetos de custos. Assim, o ponto de partida é definir o *que será passível de mensuração, em termos de custos*. É possível elencar várias possibilidades. Por exemplo, um objeto de custo pode ser uma *ação governamental*, (tratada pela lei orçamentária anual como um *programa*⁷); nesse caso, a finalidade de um Sistema de Custos pode ser a de agregar aos valores já identificados no orçamento todos aqueles outros gastos que se encontram discriminados em outros itens de despesa, mas que contribuem com a realização da referida ação, como por exemplo, o custo de pessoal envolvido na sua execução. Os *stakeholders*, ou seja, os interessados neste tipo de informação são o próprio Governo, os

⁷ O capítulo 4 apresenta as diversas nomenclaturas empregadas pela legislação financeira e orçamentária, no Brasil, para classificar os vários tipos de despesa pública.

dirigentes das unidades funcionais encarregados de gerenciar as ações governamentais e, em última instância, a própria sociedade. Num outro exemplo, um objeto de custo pode ser *a prestação de um serviço público de caráter permanente e contínuo*, e nesse caso cabe fazer uma análise entre o custo necessário para disponibilizar e manter o serviço e o efetivo benefício social gerado pelo mesmo.

Sendo feitas tais considerações, cabe analisar os fundamentos que a teoria já oferece sobre Sistemas de Custos e verificar em que medida tais premissas se adequam a estas propostas para a área pública.

Capítulo 3 – Fundamentos Teóricos dos Sistemas de Custos

3.1. A Contabilidade Geral ou Financeira, a Contabilidade Gerencial e a Contabilidade de Custos.

A literatura trata o tema *Gestão de Custos* como um dos modernos fundamentos para a integração das variadas funções organizacionais, na busca de um fortalecimento da empresa e melhoria do seu potencial de competitividade num mundo cada vez mais globalizado (Kaplan & Cooper, 1998). A estratégia indicada pelos autores em geral tem sido a adoção de uma perspectiva integrada da empresa, partindo da formação de um grande banco de dados capaz de fornecer rapidamente a seus dirigentes informações úteis para o processo de tomada de decisão; portanto, trata-se de se construir um Sistema de Custos, com finalidades gerenciais. Na formação desse banco de dados, recorre-se invariavelmente à própria Contabilidade, que se constitui na maior fonte de dados primários, à qual são agregadas informações de diversas outras áreas da organização. A utilização desta base de dados para outros fins que não o meramente informativo se constitui num conjunto de práticas conhecido como *Contabilidade Gerencial*, caracterizada por Iudícibus (1988, p.15) como:

“(…) um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços, etc, colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório”.

Padoveze (1994, p.25) cita a seguinte definição da Associação Nacional dos Contadores dos Estados Unidos:

“Contabilidade Gerencial é o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras utilizadas pela administração para planejamento, avaliação e controle dentro de uma organização e para assegurar e contabilizar o uso apropriado de seus recursos”.

Esse autor sustenta a tese de que os métodos da chamada *Contabilidade Financeira* e da *Contabilidade Gerencial* foram desenvolvidos tendo em vista propósitos diversos, e destinados a diferentes usuários das informações financeiras. Segundo o autor:

“(…) a **contabilidade gerencial** é relacionada com o fornecimento de informações para os administradores, - isto é, aqueles que estão dentro da organização e que são responsáveis pela direção e controle de suas operações. A contabilidade gerencial pode ser contrastada com a **contabilidade financeira**, que é relacionada com o fornecimento de informações para os acionistas, credores e outros que estão fora da organização” (Padoveze, 1994, p. 26).

Dentro desse raciocínio, o autor propõe um esquema conceitual comparando a Contabilidade Gerencial com a Contabilidade Financeira conforme o quadro seguinte:

Fator	Contabilidade Financeira	Contabilidade Gerencial
Usuários dos relatórios	Externos e Internos	Internos
Objetivo dos relatórios	Facilitar a análise financeira para as necessidades dos usuários externos	Objetivo especial de facilitar o planejamento, controle, avaliação de desempenho e tomada de decisão internamente.
Forma dos relatórios	Balanço Patrimonial, Demonstração dos Resultados, Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.	Orçamentos, contabilidade por responsabilidade, relatórios de desempenho, relatórios de custo, relatórios especiais não rotineiros para facilitar a tomada de decisão.
Freqüência dos relatórios	Anual, Trimestral e ocasionalmente mensal.	Quando necessário pela administração
Custos ou valores utilizados	Primariamente históricos (passados)	Históricos e esperados (previstos)
Bases de mensuração usadas para quantificar os dados	Moeda Corrente	Várias bases (moeda corrente, moeda estrangeira – moeda forte, medidas físicas, índices, etc).
Restrições nas informações fornecidas	Princípios Fundamentais da Contabilidade	Nenhuma restrição, exceto as determinadas pela administração.
Arcabouço teórico e técnico	Ciência Contábil	Utilização pesada de outras disciplinas, como Economia, Finanças, Estatística, Pesquisa Operacional e Comportamento Organizacional.
Características da informação fornecida	Deve ser objetiva (sem viés), verificável, relevante e a tempo.	Deve ser relevante e a tempo, podendo ser subjetiva, possuindo menos verificabilidade e menos precisão.
Perspectiva dos relatórios	Orientação histórica	Orientada para o futuro para facilitar o planejamento, controle e avaliação de desempenho antes do fato (para impor metas), acoplada com uma orientação histórica para avaliar os resultados reais (para o controle posterior do fato).

A Contabilidade Gerencial apresenta um escopo muito mais amplo que a

Contabilidade Financeira. Padoveze (1994) acrescenta que a Contabilidade Gerencial não se configura como um *ramo* da ciência contábil, ou seja, não representa um *corpo de conhecimentos*, mas se manifesta como a utilização efetiva de uma das diversas técnicas citadas; trata-se, portanto, de uma *ação administrativa*, uma prática objetiva.

Nesse ponto, cabem algumas considerações sobre os aspectos *normativos* referentes à Contabilidade Geral ou Financeira. Utilizada por praticamente todas as organizações, a Contabilidade se vale do registro sistemático e metódico das ocorrências dos fatos e atos administrativos que influenciam o patrimônio das mesmas. A adoção de um determinado sistema contábil decorre basicamente de uma imposição legal, obrigando todas as organizações que têm a sua existência regulamentada pelo ordenamento jurídico vigente. A forma deste sistema é igualmente determinada por algum dispositivo normativo específico, de acordo com a natureza jurídica da organização. No Brasil, existem dois diplomas legais básicos que determinam os sistemas contábeis a serem utilizados pelas organizações: A Lei 6.404/76, comumente denominada *Lei das Sociedades por Ações*, que regulamenta as disposições contábeis aplicáveis às empresas privadas; e a Lei 4.320/64, que dispõe sobre normas gerais de Direito Financeiro, estabelecendo as bases da chamada *Contabilidade Pública*, aplicável às entidades da Administração Pública.

Essa distinção entre os regimes legais é crucial para as digressões seguintes da presente dissertação, pois se trata de duas grandes áreas da ciência contábil, com pontos coincidentes e pontos divergentes. A maior parte do desenvolvimento teórico da Contabilidade de Custos foi produzido sob o paradigma da Contabilidade Geral ou Financeira, no Brasil regulada pela Lei 6.404/76 e legislações supervenientes, aplicáveis às empresas privadas. O problema que se coloca neste trabalho passa por uma avaliação dos fundamentos teóricos da Contabilidade de Custos também no ambiente institucional determinado pela Contabilidade Pública, calcada na Lei 4.320/64. Neste trabalho doravante são adotados os termos “Contabilidade Geral” e “Contabilidade Financeira” como sinônimos, e referentes ao sistema contábil aplicável às empresas privadas, calcado na lei 6.404/76. O termo “Contabilidade Pública”, por seu turno, é utilizado como referência ao sistema contábil estabelecido pela Lei 4.320/64.

É importante destacar que a referência à “Contabilidade Geral” como sinônimo de “Contabilidade Financeira” se deve à preocupação preponderante da mesma com o registro das operações da entidade de modo a evidenciar o fluxo financeiro, dos valores monetários

transacionados na organização (Martins, 2000). A Contabilidade é tida como a maior base de dados de qualquer organização, mas o seu potencial se torna ainda maior ao incorporar outros elementos que não somente aqueles referentes ao movimento financeiro do período (Leone, 2000). Nesse contexto, a Contabilidade de Custos se situa como um dos pilares da Contabilidade Gerencial (Padoveze, 1994), pois realiza a agregação de outras medidas, inclusive as de natureza não-financeira, à base de dados fornecidos pela Contabilidade Geral. Martins (2000, p. 21) observa que “a preocupação primeira dos contadores, auditores e fiscais foi a de fazer da Contabilidade de Custos uma forma de resolver seus problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado, não a de fazer dela um instrumento de administração” e que essa “nova visão” (utilização gerencial) remonta a poucas décadas atrás: “nesse seu novo campo, a Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: no auxílio ao controle e na ajuda às tomadas de decisões”. Ao deixar de se preocupar apenas com a valoração dos estoques, a Contabilidade de Custos passou a ter aplicabilidade inclusive nas empresas do setor serviços, com a sua nova utilização como instrumento gerencial.

A *Contabilidade de Custos* utiliza uma série de procedimentos técnicos para coletar, organizar e interpretar os dados referentes ao consumo de recursos efetuado por uma determinada organização, no desempenho das suas atividades habituais, na busca de seus objetivos. A *Gestão de Custos*, por sua vez, pode ser entendida como um desdobramento do uso da Contabilidade de Custos como ferramenta administrativa. Em um trabalho de pesquisa histórica, Kaplan & Johnson (1992) identificam as diversas fases da Contabilidade de Custos nos Estados Unidos, desde o início do século XX. Apontam três momentos distintos da Contabilidade de Custos no tempo: uma primeira fase caracterizada pelo uso gerencial, voltada para as necessidades de controle do proprietário do negócio; uma segunda fase, em que predominou a utilização da Contabilidade de Custos como fornecedora de informações relevantes sobre os estoques, assumindo uma posição subsidiária da contabilidade financeira e, portanto, limitando seu escopo ao cálculo do valor dos estoques; e uma terceira fase, mais recente, em que se procura libertar a Contabilidade de Custos das exigências legais a que se submete a Contabilidade Financeira, recuperando sua relevância enquanto ferramenta gerencial para o administrador da organização.

Kaplan & Johnson (1992) sustentam a tese de que a Contabilidade de Custos foi paulatinamente perdendo sua relevância enquanto ferramenta gerencial a partir do momento em que a Contabilidade como um todo passou a ser cada vez mais procurada por usuários externos, tais como acionistas, instituições financeiras e o Governo, em função do próprio

crescimento das empresas. Esses usuários “externos” das informações contábeis tinham necessidades diferentes, mais de caráter financeiro. O próprio desenvolvimento da legislação contábil, ao estabelecer critérios uniformes e rígidos para a apresentação das demonstrações financeiras, tornou difícil à Contabilidade de Custos exercer a sua função primordial de dar subsídios ao processo de tomada de decisão. Essa situação passou a se reverter com o processo de globalização que, ao determinar a necessidade de novas práticas gerenciais para as empresas, num ambiente cada vez mais competitivo, fez renascer, para estes autores, a “relevância perdida” da Contabilidade de Custos.

De todo modo, quando as práticas da Contabilidade de Custos passam a permear o processo de planejamento e controle dos resultados organizacionais, têm-se aquilo que Martins (2000) denomina “Gestão *Estratégica* de Custos”. Esta envolve, na sua essência, a utilização dos dados revelados e fornecidos pela Contabilidade de Custos como instrumento para análise da rentabilidade do negócio, controle e tomada de decisão. Isso significa que a variável *custo* passa a ser considerada como crucial na formulação de estratégias e planos operacionais. Martins (2000) considera que a Gestão Estratégica de Custos é aquela que incorpora, nas demais decisões de gestão da empresa, as decisões relativas a Custos, informação esta que deixa de ser apenas um dado complementar, subsidiário aos orçamentos, para se tornar peça fundamental no processo de tomada de decisões. A Contabilidade de Custos, inclusive, se constitui numa das peças fundamentais de sistemas amplos de Planejamento e Controle dos resultados, conforme preconiza Welsch (1983), considerando-a como técnica básica para a implantação de sistemas de grande alcance na administração de uma organização, tendo nos orçamentos uma peça de grande poder administrativo. Outros autores como Catelli (1999) e Nakagawa (1998) aprofundam as considerações permitidas pelo uso da Contabilidade Gerencial como base para a montagem de um abrangente sistema de *Controladoria*.

Assim, a Contabilidade de Custos é vista pelos autores em geral como uma técnica que agrega novas informações ao conjunto de dados produzidos pela Contabilidade Geral ou Financeira, fornecendo elementos adicionais para fortalecer as funções administrativas de planejamento e controle dos resultados da organização. Sob esse aspecto conceitual, é interessante estudar a viabilidade de implantação da mesma nas entidades públicas, pois caso seja possível essa “transposição”, com os devidos ajustes, pode-se incrementar os resultados obtidos por essas organizações, dentro da nova filosofia que caracteriza a gestão pública contemporânea.

3.2. Os objetivos da Contabilidade de Custos

Quais são de fato os objetivos básicos da Contabilidade de Custos? O que as empresas que adotam esta sistemática procuram? Que tipo de informações estes sistemas podem fornecer às organizações públicas? Segundo Villas Boas (2001) *apud* De Rocchi (1999) “(...) a Contabilidade de Custos apresenta como seus principais objetivos a apreensão, classificação, registro, análise, interpretação de valores físicos e monetários de variações patrimoniais – ocorridas, projetadas ou simuladas – pertencentes ao ciclo operacional interno, com vista à tomada de decisões de cunho administrativo, nos diversos níveis de comando da entidade”. Assim, as quatro ordens de objetivos da Contabilidade de Custos para De Rocchi (1999) são:

- “1. A apreensão das variações patrimoniais ocorridas no ciclo operacional interno da entidade, com vistas à sua correta avaliação e, conseqüentemente, dos ativos e despesas a elas concernentes;
2. A apuração dos resultados por portador final dos custos, diante dos seus preços de venda;
3. A avaliação da eficácia das operações, diante de parâmetros estabelecidos, ou seja, o controle da economicidade operacional;
4. A análise de alternativas, reais, possíveis ou simuladas, que busquem alterações no todo ou em parte, nas operações da entidade. “

Essas quatro ordens de objetivos destacam a estreita ligação da Contabilidade de Custos com a atividade produtiva (ciclo operacional) da entidade, enfocando os resultados obtidos em termos de valor, o controle das operações e a tomada de decisão. Na mesma linha de raciocínio Leone (2001, p. 18) conceitua a Contabilidade de Custos como:

“(...) o ramo da função financeira que acumula, organiza, analisa e interpreta os custos dos produtos, dos estoques, dos serviços, dos componentes da organização, dos planos *operacionais* e das atividades de distribuição para *determinar o lucro*, para *controlar as operações* e para *auxiliar o administrador no processo de tomada de decisões e de planejamento*” (grifos nossos).

Novamente, nesta definição dos objetivos da Contabilidade de Custos, podem-se notar claramente três aplicações possíveis:

1. Custos para *avaliação dos estoques* e do patrimônio e, conseqüentemente, para determinação do lucro e análise de rentabilidade (condensando-se os itens 1 e 2 da visão de De Rocchi);
2. Custos para *controle* das operações relativas ao processo produtivo;
3. Custos para auxílio ao administrador no processo de *tomada de decisões* de planejamento.

Martins (2000) enuncia também três grandes aplicações da Contabilidade de Custos, de modo sintético: *Custos para Avaliação de Estoques*, *Custos para Controle* e *Custos para Tomada de Decisão*. O exame da literatura sobre custos revela que pelo menos uma destas três grandes funções sempre está presente nos trabalhos dos principais autores. Trata-se de uma visão já consolidada no tocante aos objetivos da Contabilidade de Custos e de um Sistema de Custos. A compreensão deste ponto é importante no momento de se definir o modelo básico do Sistema de Custos para uma organização pública, pois este deve ser planejado e executado de acordo com o maior ou menor peso que se destine aos objetivos escolhidos.

Sobre esse aspecto Leone (2001, p. 9) alerta:

“(...) a idéia básica de custos, atualmente, é de que eles devem ser determinados tendo em vista o uso a que se destinam. (...) Por isso, a contabilidade de custos, quando acumula os custos e os organiza em informações relevantes, pretende atingir três objetivos principais: a determinação do lucro, o controle das operações e a tomada de decisões”.

Isso significa que, se o objetivo da entidade for apenas instituir uma forma mais eficaz de avaliação dos seus estoques, o seu Sistema de Custos apresentará uma determinada feição; se por outro lado, o objetivo for o de estabelecer controles sobre o ciclo operacional, a conformação do sistema será outra; e finalmente, se a finalidade for a de buscar informações subsidiárias ao processo de tomada de decisão, a configuração final do sistema será específica para isto.

É possível ainda que um Sistema de Custos busque simultaneamente dois ou os três objetivos, e nesse caso se apresentará de outra maneira diferente das anteriores. De fato, ao identificar as principais questões com as quais os autores de defrontam no tocante aos procedimentos de apuração e análise de custos, percebe-se que a discussão sobre qual o

melhor método de custeio, por exemplo, se resolve em grande parte diante de um caso concreto, de uma necessidade específica, de um objetivo definido. Esse tema é tratado mais adiante, na seção que aborda os métodos de custeio, mas desde já citamos um exemplo: a controvérsia teórica sobre os métodos de custeio *por absorção* e custeio *direto* (ou variável) praticamente se resolve frente a um caso concreto, qual seja, o objetivo de determinação do valor dos estoques, para o qual a legislação brasileira já estabelece a obrigatoriedade do custeio por absorção; por outro lado, se o objetivo for uma análise de rentabilidade no curto prazo, nada impede que o método de custeio direto ou variável seja usado internamente, para gerar informações aos dirigentes da empresa.

Assim, revela-se aqui um dos fundamentos dos Sistemas de Custos: *a sua finalidade potencial tríplice, objetivando alternadamente ou simultaneamente a avaliação dos estoques, o controle gerencial e a tomada de decisão*. Esse caráter determina que o Sistema de Custos deverá ser projetado numa determinada organização de acordo com os objetivos desejados pela mesma dentre as três grandes finalidades apontadas. Essa escolha, por sua vez, dependerá da própria atividade desenvolvida pela organização, pois a Contabilidade de Custos está profundamente relacionada ao ciclo produtivo da entidade. Uma organização pública poderá, neste raciocínio, projetar um Sistema de Custos voltado para suas necessidades de modo a atingir um ou mais destes objetivos, embora no caso específico das entidades da Administração Direta os objetivos 2 e 3 (controle operacional e tomada de decisão) sejam mais relevantes.

3.3. Os conceitos básicos: Gastos, Despesas e Custos.

Partindo-se da dimensão *interna* ou *micro*, relativa aos *Custos Organizacionais* procurou-se nesta pesquisa identificar o que se pode compreender como “custo” do ponto de vista de uma determinada organização. Mais uma vez, buscou-se na literatura sobre custos no setor privado alguns subsídios teóricos para se chegar à compreensão desse conceito. Os conceitos básicos inerentes ao tema “Custos” nem sempre têm a mesma aceção entre os estudiosos do assunto. Embora o conceito de custos pareça bastante intuitivo, dada a sua larga utilização pelo senso-comum, o vocábulo *custo* gera entendimentos equivocados sobre o mesmo, na dimensão em que se pretende discutir o assunto na seara pública, pois comumente está associado à idéia de “gasto”, ou ainda “desembolso” ou “despesa”. Esse uso corrente traz

embutido o significado de desembolso financeiro, mas não é esse o sentido que a literatura técnica lhe confere.

Para Martins (2000, p. 25), *gasto* significa:

“(...) o sacrifício financeiro com que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro). Conceito extremamente amplo e que se aplica a todos os bens e serviços adquiridos; assim, temos Gastos com honorários da diretoria, Gastos na compra de um imobilizado etc. Só existe gasto no ato da passagem para a propriedade da empresa do bem ou serviço, ou seja, no momento em que existe reconhecimento contábil da dívida assumida ou da redução do ativo dado em pagamento”.

Esse mesmo autor diferencia *gasto* de *investimento* conceituando este último como:

“(...) um gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s). Todos os sacrifícios havidos pela aquisição de bens ou serviços (gastos) que são ‘estocados’ nos Ativos da empresa para baixa ou amortização quando de sua venda, de seu consumo, de seu desaparecimento ou de sua desvalorização são especificamente chamados de investimentos”.

Assim, entende-se que para este autor o *investimento* é uma espécie de gasto, mas especificamente, é um gasto que representa a formação de ativos *para uso posterior* pela entidade. Seguindo essa linha de raciocínio, Martins conceitua *custo* como:

“(...) o gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. O Custo é também um gasto, *só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços)*, para a fabricação de um produto ou execução de um serviço. Exemplos: a matéria-prima foi um gasto em sua aquisição que imediatamente se tornou um investimento, e assim ficou durante o tempo de sua Estocagem; no momento de sua utilização na fabricação de um bem, surge o Custo da matéria-prima como parte integrante do bem elaborado. Este, por sua vez, é de novo um investimento, já que fica ativado até sua venda” (Martins, 2000, p. 25 - grifos nossos).

Finalmente, Martins (2000) trata *despesa* como sendo:

“(...) o bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas. A comissão do vendedor, por exemplo, é um gasto que se torna imediatamente uma despesa. O equipamento usado na fábrica, que fora gasto transformado em investimento e posteriormente considerado parcialmente como custo torna-se, na venda do produto feito, uma despesa. A máquina de escrever da secretária do diretor financeiro, que fora transformada em investimento,

tem uma parcela reconhecida como despesa (depreciação), sem transitar por custo. As despesas são itens que reduzem o Patrimônio Líquido e que têm essa característica de representar sacrifícios no processo de obtenção de receitas”.(Martins, 2000, p. 26).

Assim, a despesa também corresponde ao consumo de ativos, mas não necessariamente no processo produtivo da entidade. Este ponto estabelece a diferença entre *custo* e *despesa*:

“Todo produto vendido e todo serviço ou utilidade transferidos provocam despesa. Costumamos chamá-lo Custo do Produto Vendido e assim fazemo-lo aparecer na Demonstração de Resultados; o significado mais correto seria: Despesa que é o somatório dos itens que compuseram o custo de fabricação do produto agora, na baixa, torna-se despesa. (No resultado existem Receitas e Despesas – às vezes Ganhos e Perdas – mas não custos.) A mercadoria adquirida pela loja comercial provoca um gasto (genericamente), um investimento (especificamente), que se transforma numa despesa no momento do reconhecimento da receita trazida pela venda, sem passar pela fase de custo. Logo, o nome Custo das Mercadorias Vendidas não é, em termos técnicos, rigorosamente correto” (Martins, 2000, p. 26).

Por sua vez o *deseMBOLSO* representa o “pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço. Pode ocorrer antes, durante ou após a entrada da utilidade comprada, portanto defasada ou não do momento do gasto” (Martins, 2000, p. 26). Citamos este conceito apenas para fazer uma referência posterior ao tratarmos especificamente da despesa pública. Mas, para a questão de distinguir gasto, investimento, custo e despesa, não é relevante tratar de desembolso, pois isto significa somente a saída de recursos financeiros, qualquer que seja a natureza do gasto correspondente.

Como se verá no capítulo 4, nas organizações públicas o conceito de *despesa* se confunde com *gasto*, sendo ainda necessário considerar três momentos ou fase distintas da despesa pública: o empenho, a liquidação e o pagamento – este último correspondendo ao desembolso propriamente dito.

Leone (2000, p. 46-48) utiliza o termo *gastos* referindo-se às transações financeiras em que ocorre a diminuição das disponibilidade da empresa ou “a assunção de um compromisso em troca de algum bem ou investimento ou bem de consumo”. O autor classifica o gasto pode como *gasto de investimento*, quando sua ativação ocorrerá num momento seguinte, ou como *gasto de consumo*, que corresponde à ativação do mesmo, tornando-se *despesa*. Para Leone, portanto, as *despesas* são aqueles gastos imediatamente consumidos, bem como o gradativo consumo dos gastos de investimentos à medida que vão sendo utilizados pelas operações.

Finalmente, ao conceituar *custos*, Leone recorre a uma definição de um dicionário de Economia: ‘ É o valor dos fatores de produção consumidos por uma firma para produzir ou distribuir produtos ou serviços, ou ambos. (*The McGraw-Hill Dictionary of modern economics*. New York: McGraw-Hill, 1965, p. 121)’. Leone (2000, p. 46-47) cita alguns autores que tratam do tema, demonstrando que a diferença entre gastos, custos e despesas se dá na medida em que cada item corresponde a uma das fases do ciclo operacional da empresa, na seqüência abaixo:

- a) Compra dos recursos – fase dos gastos (com Investimentos – Ativos; ou com consumo – Despesas);
- b) Uso dos recursos - na manutenção das atividades da empresa (despesas) ou na incorporação aos produtos (custos);

Ocorrem, porém, problemas com essa definição, porque os custos se “transformam” novamente em ativos quando do processo de estoque das mercadorias. O próprio Leone (2000, p.48) cita outras situações em que ocorrem essas “transformações” (sob o aspecto contábil-financeiro). De modo resumido, pode-se dizer que *gasto* corresponde à aquisição do recurso; pode ser um *gasto de investimento* na medida em implique na formação de ativos, ou seja, estoques de fatores de produção ou outros recursos, ou um *gasto de funcionamento*, quando signifique o consumo de um ativo ou recurso. Nesse caso, refere-se a uma *despesa*, que pode ser considerada como *custo* se a mesma se incorporar ao valor do produto ou serviços oferecidos pela organização. Na prática, porém, os diversos autores consideram difícil a distinção precisa entre custos e despesas:

“(…) teoricamente, a separação é fácil: os gastos relativos ao processo de produção são custos, e os relativos à administração, às vendas e aos financiamentos são despesas. Na prática, entretanto, uma série de problemas aparece pelo fato de não ser possível a separação de forma clara e objetiva. Por exemplo, é comum encontrarmos uma única administração, sem a separação da que realmente pertence à fábrica; surge daí a prática de se ratear o gasto geral da administração, parte para despesa e parte para custo, rateio esse sempre arbitrário, já que não há possibilidade prática de uma divisão científica. Normalmente, a divisão é feita em função da proporcionalidade entre número de pessoas na fábrica e fora dela, ou com base nos demais gastos, ou simplesmente em porcentagens fixadas pela Diretoria (...) É relativamente comum a existência de problemas de separação entre custos e despesas de venda. A regra é simples, bastando definir-se o momento em que o produto está pronto para a venda. Até aí, todos os gastos são custos. A partir desse momento, despesas “(Martins, 2000, p. 44-45)”.

A conclusão final é a de que, para a Teoria, a distinção relevante entre custo e despesa reside no momento da sua ocorrência. *Gasto* é o termo mais amplo, e reflete a aquisição de recursos. Se essa aquisição resultar em imobilização, trata-se de um *investimento*. A gradativa utilização dos mesmos é considerada *custo*, se for no processo produtivo, ou *despesa*, se for no processo de apoio. Essa segunda distinção só interessa, porém, se o objetivo do sistema for o custeamento dos produtos para fins de avaliação dos estoques.

De modo geral o conceito de custo está associado ao *consumo de recursos* necessários à realização das atividades para as quais a organização está voltada. Na prática, existe uma dificuldade em dissociar do conceito de *despesa*, em razão do que os autores, em geral, acabam se referindo freqüentemente a *custos e despesas* como coisas correlatas. O importante é diferenciar os custos e despesas (com o consumo de recursos) dos gastos e investimentos (na aquisição dos recursos). Nesse ultimo grupo de contas, não se tem como apurar a medida da eficiência do negócio, mas somente o grau de imobilização do mesmo.

Daí resulta, portanto, a identificação clara de outro fundamento importante dos Sistemas de Custos: o conceito de *custo como consumo de recursos*, o qual define um escopo para o sistema que extrapola os objetivos da chamada contabilidade geral. Esta se revela eficiente para mostrar os gastos de caráter *financeiro* da organização, respondendo à pergunta “quanto se gasta”, mas não consegue ir mais além, mostrando “como se gasta”, ou seja, o caráter *econômico* dos gastos efetuados pela organização⁸.

A noção de custo como consumo de recursos dá uma medida de *eficiência e economicidade* da organização. Reside nesse ponto a relevância da distinção para as organizações públicas, pois eventuais sistemas de avaliação de desempenho nessas entidades podem utilizar informações de custos para subsidiar indicadores de gestão utilizados pelos seus dirigentes, no processo de tomada de decisão.

3.4. Classificação dos Custos

Tão importante quanto a definição do conceito de custo é sua classificação, segundo

⁸ Não se trata de uma “deficiência” ou “insuficiência” da Contabilidade Geral ou Financeira, pois este ramo da ciência contábil se mostra eficaz dentro do escopo teórico a que se propõe; a agregação de informações de caráter econômico extrapola o campo de atuação da Contabilidade Geral ou Financeira e se insere no escopo da Contabilidade de Custos.

determinados critérios, uma vez que isto tem repercussão nos métodos de custeio e nos demais procedimentos de contabilização e apropriação. A classificação dos custos consiste na identificação dos diversos itens, contas ou elementos de custo e seu enquadramento conceitual em determinada categoria fundadas em algum critério. Leone (2000) identifica três abordagens mais utilizadas pelos diversos autores, e que são comuns às diversas classificações e análises dos custos: quanto à sua *relevância*, quanto à sua *diretibilidade* e quanto à sua *variabilidade*.

O aspecto da *relevância* se encontra ligado à questão da *materialidade* dos custos. A pergunta é: quais os custos se mostram relevantes para serem apropriados dentro do sistema que se pretende implantar? Os custos podem ser considerados relevantes ou irrelevantes do ponto de vista gerencial, em função do seu montante, da sua representatividade no total dos itens de despesa de uma organização⁹. O fato é que a Contabilidade de Custos de uma entidade exige determinados procedimentos de coleta de dados, que por si só representam custos, pois consomem recursos organizacionais para serem obtidos (o tempo do pessoal envolvido nesse trabalho, os materiais empregados e os recursos tecnológicos requeridos) e, como tal, sujeitos a uma avaliação de custo-benefício. Dentro desse raciocínio, existem alguns itens de custos de valor tão irrisório cuja coleta, análise e tratamento poderá resultar num procedimento extremamente caro, superior ao benefício em termos de informações gerenciais significativas a serem obtidas, não justificando sequer a sua consideração.

O segundo critério de classificação e análise dos custos diz respeito à sua *diretibilidade* em relação a um determinado *objeto de custo*. A Contabilidade de Custos trabalha com a identificação e atribuição dos custos aos seus portadores finais, denominados objetos de custo, que podem ser qualquer componente organizacional escolhido pelos seus dirigentes, como passível de custeamento, ou seja, de acumulação e apropriação de custos. Os objetos de custo mais comuns são os produtos elaborados e os serviços prestados pela empresa, pois a utilização mais corriqueira e simples da Contabilidade de Custos é justamente a de servir como instrumento de avaliação dos estoques. Nessa hipótese os objetos de custos são facilmente relacionados aos produtos finais da entidade. Entretanto, dada a expansão da Contabilidade de Custos, no sentido de cumprir as funções de controle gerencial e de tomada

⁹ Existem também os chamados *custos irreversíveis* (ou *sunk costs*), que são chamados assim pelo fato de que já foram realizados, não havendo mais o que fazer com os mesmos, em termos contábeis; referem-se, por exemplo, a custos irrecuperáveis com máquinas e equipamentos que se tornaram obsoletos. Para fins da Contabilidade de Custos, os *sunk costs* representam custos “afundados”, que não devem ser levados em consideração no processo de tomada de decisão (Leone, 2000, p. 60-61).

de decisões, ocorre freqüentemente a escolha, por parte dos gestores da empresa, de outros objetos de custos selecionados dentre os diversos componentes organizacionais tais como departamentos, atividades, processos, clientes, campanhas, projetos, etc (Leone, 2001).

Nesse caso, os portadores finais dos custos podem se situar nas atividades-meio da organização, tais como as funções de administração, apoio logístico e outras similares. Seja qual for o objeto de custo escolhido, a classificação quanto à *diretibilidade* decorre da possibilidade efetiva de se atribuir um determinado item de custo a um determinado portador final ou objeto de custo. Nesse sentido, os custos são classificados em *diretos*, quando for possível atribuir inequivocamente um item de custo a um objeto de custo, pois é claramente perceptível a relação da *causalidade* entre ambos, ou em *indiretos*, quando isto não for possível. Em outras palavras, um item de custo será considerado *direto* em relação a um objeto quando for nítido e quantificável o consumo de recursos causado por este, ou seja, quando se identifica claramente que aquele objeto de custo *causa* o consumo daquele recurso, e num determinado montante.

Essa classificação implica em separar, dentre todos os itens ou elementos de custos os *diretos* dos *indiretos*, que recebem tratamento diferenciado nos procedimentos de apropriação, com impactos no método de custeio a ser utilizado. Os custos que não possam ser imediatamente identificados com seus respectivos causadores recebem a denominação de *indiretos* porque os mesmos não deixam de ser apropriados aos objetos de custo; esta alocação acontece de forma *indireta*, mediante algum esquema de *atribuição* de custos, que pode ser feito utilizando bases de rateio ou outras formas de direcionamento, conforme se verá mais adiante.

O terceiro aspecto diz respeito à *variabilidade* do item de custo também em relação ao comportamento de um determinado objeto de custo, mais precisamente com a variação do seu *volume*. Trata-se de uma análise que tem por objetivo avaliar o impacto do aumento ou diminuição do volume da produção sobre os custos de produção envolvidos, mas que pode, perfeitamente, ser estendida à análise da variação dos custos quando se modifica a magnitude do objeto de custo escolhido, como por exemplo, um departamento, uma filial, uma obra, etc. Dentro dessa ótica, os custos podem ser *fixos* ou *variáveis*. É importante destacar que essa consideração sobre fixo ou variável não se faz em relação ao decorrer do tempo, mas sempre em relação a alguma medida escolhida, normalmente o volume do objeto de custo. A distinção entre custos fixos e custos variáveis fornece algumas indicações sobre o caráter do

processo produtivo da organização. Normalmente, os custos fixos se relacionam mais com as despesas gerais de funcionamento das instalações, portanto com as atividades-meio, de manutenção e apoio, enquanto que os custos variáveis estão mais relacionados com as atividades-fim, de produção e oferta de serviços. A distinção entre custos fixos e variáveis fundamenta uma das mais importantes ferramentas da gestão de custos: a análise custo-volume-lucro (ou do ponto de equilíbrio das operações), pela qual a empresa pode avaliar o impacto do aumento da produção sobre os seus custos e, conseqüentemente, sobre seu lucro operacional.

Essas formas de classificação (quanto à relevância, diretibilidade e variabilidade) têm implicações nos métodos de apropriação dos diversos itens de custos existentes numa organização. Preliminarmente, cabe destacar que os custos se apresentam ainda, de forma geral, sob três grandes categorias: Mão de obra direta, Materiais Diretos e Gastos Gerais de Fabricação. Como se viu, os dois primeiros são considerados “diretos” em relação ao objeto que se pretende custear, normalmente os produtos fabricados ou serviços prestados (mas que eventualmente podem ser também atividades, departamentos, gerências, projetos, campanhas e demais componentes organizacionais). Quanto aos Gastos Gerais de Fabricação, também denominados *Despesas Indiretas de Fabricação*, representam custos “comuns” a vários objetos, não sendo possível de imediato a sua apropriação direta a um determinado objeto de custo, dentre os vários existentes na empresa. Aqui reside um dos problemas mais difíceis da Contabilidade de Custos: descobrir o *quantum* das Despesas Indiretas de Fabricação – DIF – deve ser apropriado a cada objeto de custo. Normalmente esta apropriação é feita através de algum esquema que empregue bases de rateio. Este procedimento se revela um dos pontos mais polêmicos da Contabilidade de Custos, pois não existe consenso sobre a aceitação de rateios na apropriação destes custos.

Da distinção entre custos diretos e indiretos derivam os dois principais métodos de custeio: o Custeio por Absorção e o Custeio Direto. Ambos são analisados mais adiante. Por ora, basta registrar que a diferença básica entre ambos é que no Custeio por Absorção todos os custos são apropriados aos produtos, tanto os diretos como os indiretos (sendo estes apropriados através de algum esquema de rateio ou rastreamento), enquanto que no Custeio Direto apenas os custos que têm esta característica são alocados aos portadores finais. Essa diferença de procedimento resulta em informações diferentes para uma mesma situação, conforme seja o objetivo pretendido pelo Sistema de Custos adotado.

3.5. O Esquema Geral da Contabilidade de Custos

A apropriação dos custos segue um esquema lógico sobre o qual não há divergências significativas entre os autores. O maior debate se situa na escolha do método de custeio mais adequado em função das finalidades pretendidas pelo sistema. É possível, contudo, visualizar um esquema geral de Contabilidade de Custos que nada mais é do que o fluxo de informações necessário aos objetivos de um Sistema de Custos. Nesse sentido, Martins (2000) apresenta, resumidamente, o Esquema Geral da Contabilidade de Custos nos seguintes passos:

1. Separação entre Custos e Despesas;
2. Apropriação dos Custos Diretos aos produtos;
3. Apropriação dos Custos Indiretos aos produtos mediante rateio dos mesmos.

Esse esquema básico merece algumas considerações. Em primeiro lugar, o autor está tratando, nesse esquema, de uma empresa industrial. Os objetos de custos são representados, nesse caso, pelos produtos elaborados. No item 1, o autor está recomendando examinar as contas de despesa da contabilidade geral e identificar aquelas que representam “custo” no sentido de “custo de produção”. O passo seguinte é classificar estes itens de custo em diretos ou indiretos em relação aos produtos. No item 2, apropriam-se diretamente os custos diretos, na medida em que se pode estabelecer uma relação da causalidade entre os produtos que consumiram os recursos envolvidos e, no item 3, efetua-se a apropriação dos custos indiretos mediante o emprego de determinadas bases de rateio para estes custos.

Um ponto importante a destacar no esquema básico de Martins (2000) é o fato de que a Contabilidade de Custos *busca os dados primários na Contabilidade Geral ou Financeira*. De modo geral, os autores pesquisados compartilham desse entendimento. Ostrenga (1997, p. 177-179) recomenda que os dados relativos aos itens ou elementos de custos sejam recuperados da contabilidade da empresa e reorganizados (consolidados, agrupados) de acordo com as necessidades da montagem do Sistema de Custos. Na mesma linha Brimson (1996, p. 146) recomenda o uso dos dados da Contabilidade, ao prescrever que “a fonte principal dos dados de custo é o razão geral”. Admite, como alternativa, os dados originados “(...) da engenharia industrial ou de uma relação estimada entre atividades de um sistema com características físicas e de desempenho similares (...)”. No entanto, ressalta que “de modo geral, os estudos de engenharia e as estimativas paramétricas de custo são utilizados para

suplementar as informações do razão geral, principalmente quando a informação histórica não está disponível ou não é representativa das operações normais”; recomenda ainda que sejam agrupados os custos contabilizados no Razão Geral:

“(…) quando o razão geral é escolhido como a fonte dos dados de custo, é recomendável que os valores das contas com padrões de comportamento de custo semelhantes sejam resumidos por categoria natural de despesa. Por exemplo: os custos de mão-de-obra compreendem salários, encargos e benefícios” (Brimson, 1996, p. 148).

Leone (2000, p. 33) acrescenta:

“Há perfeita integração e coordenação entre as informações trabalhadas pela Contabilidade de Custos e as informações manipuladas pela Contabilidade Geral. A Contabilidade de Custos recebe os dados monetários da Contabilidade Geral. Organiza esses dados e os envia de volta para a Contabilidade Geral. De acordo com a importância informativa desses dados, provenientes de Custos, a Contabilidade Geral apresenta-os nas demonstrações contábeis que prepara”.

Martins (2000) reconhece que o processo de rateio dos custos indiretos pode gerar distorções nos números finais, comprometendo os resultados fornecidos pela Contabilidade de Custos. Trata-se de um problema difícil solução, e cujos resultados nem sempre são considerados satisfatórios (Leone, 2001). Surge então a figura da *departamentalização*, como uma técnica que pretende reduzir as distorções provocadas pelo uso de bases de rateio. O raciocínio parte da premissa que alguns custos, embora sejam *indiretos em relação aos produtos*, podem ser considerados *diretos em relação aos departamentos funcionais* em que se divide a organização, e pelos quais os custos e despesas transitam no decorrer do processo produtivo. Dessa maneira, introduzindo um passo a mais no esquema geral de apropriações, Martins (2000) recomenda que após apropriar os custos diretos aos produtos, os custos indiretos sejam em primeiro lugar apropriados aos departamentos e depois, dentro de cada um deles, apropriados aos produtos mediante bases de rateio. As distorções produzidas por rateios arbitrários seriam então dessa forma minimizadas.

Martins (2000, p. 70) conceitua um departamento como:

“(…) a unidade mínima administrativa para a Contabilidade de Custos, representada por homens e máquinas (na maioria dos casos), que desenvolve atividades homogêneas. Diz-se unidade mínima administrativa porque sempre há um responsável para cada Departamento ou, pelo menos, deveria haver”.

O conceito de Departamento se associa ao de Centro de Custos, que por sua vez representa uma unidade contábil na qual são acumulados os custos indiretos, para posterior apropriação aos produtos ou mesmo a outros centros de custos. Martins (2000, p. 72) alerta que “(...) às vezes é possível encontrar empresas com um ‘Departamento de Custos Comuns’ onde estão incluídos Custos Indiretos, tais como Aluguel de Fábrica, Seguros, Energia (quando há um só medidor para toda a planta) etc.” Nesse sentido, diferencia os Departamentos de Produção dos Departamentos de Serviços na medida em que os primeiros têm os seus custos atribuídos aos produtos, enquanto que os últimos, por não terem produtos, têm os seus custos repassados para aqueles.

A departamentalização atenua, mas não elimina os problemas causados pelo uso de rateios dos custos indiretos. A grande discussão entre os autores reside neste ponto: como apropriar os custos indiretos. Aqui reside o problema crucial na escolha do método de custeio. Nesse sentido destaca-se o critério ABC de custeio, ou *Activity Based Costing* (Custeio Baseado nas Atividades) que procura reduzir ainda mais as distorções, introduzindo uma técnica baseada no rastreamento de custos que procura tornar os rateios menos arbitrários, empregando vetores conhecidos como *direcionadores de custos* ou *cost-drivers* (Ching, 1995). Este tema é tratado mais adiante na seção que aborda os Métodos de Custeio

Concluindo, o Esquema completo da Contabilidade de Custos para Martins (2000, p.78-79) assume a seguinte configuração:

1. Separação entre Custos e Despesas;
2. Apropriação dos Custos Diretos diretamente aos produtos;
3. Apropriação dos Custos Indiretos que pertencem, visivelmente, aos Departamentos, agrupando, à parte, os comuns;
4. Rateio dos Custos Indiretos comuns e dos da Administração Geral da produção aos diversos Departamentos, quer de Produção quer de Serviços;
5. Escolha da seqüência de rateio dos Custos acumulados nos Departamentos de Serviços e sua distribuição aos demais Departamentos;
6. Atribuição dos Custos Indiretos que agora só estão nos Departamentos de Produção aos produtos segundo critérios fixados.

3.6. Sistemas de Acumulação de Custos, Métodos de Custeio e Tipos de Custos.

Além de um Esquema Geral de apropriação, os Sistemas de Custos necessitam de algumas definições básicas na sua construção. Padoveze (1994, p. 217) considera três premissas ou segmentos básicos na elaboração de um sistema geral de contabilidade de custos:

1) *Sistemas de Acumulação de Custos* – indicam os caminhos para a coleta, processamento e saída das informações para o custeamento dos produtos. É o segmento estrutural de banco de dados da contabilidade de custos: Pode ser: Produção por ordem, por encomenda, por processo, em massa, por operações (sistemas híbridos) ou por atividades;

Leone (2000, p. 22) afirma que “(...) para as finalidades de Contabilidade de Custos, os sistemas são o conjunto coordenado de órgãos, pessoas, procedimentos, critérios de avaliação e de apropriação, conceitos, princípios, objetivos, fluxos e relatórios, que vai coletar os dados de diversas fontes e transformá-los em informações”. O autor continua:

“(...) e de acordo com as necessidades gerenciais, apresentadas pelos diversos níveis gerenciais, a Contabilidade de Custos vai-se organizar em termos de *sistemas de acumulação de dados*, de *critérios de avaliação e de apropriação dos custos a seus portadores* (componentes organizacionais, atividades e operações, serviços e produtos e outros objetos do custeio), para produzir relatórios que satisfaçam às exigências dos diversos usuários”.(grifos nossos).

2) *Métodos de Custeio* – indicam como deve ser feito o custeio dos produtos, calcado nas análises de relevância, diretabilidade e variabilidade. “Enquanto o sistema de acumulação de custos está atado ao ciclo operacional e ao processo produtivo, o método de custeio depende muito da visão conceitual que a empresa tem sobre o método ideal de custeamento dos produtos”. Pode ser: Custeio Direto, por Absorção, Integral, custeio ABC (Padoveze, 1994, p.218).

3) *Formas ou Tipos de Custeio* – referem-se às opções de mensuração dos elementos obtidos pelo sistema de acumulação, nas formas determinadas pelo processo produtivo e pelo método de custeio adotado. A empresa pode trabalhar com o custeio real, com as informações dos eventos econômicos já acontecidos, ou com formas de custos previstos, padrões, estimados ou orçados. Nada impede também que a empresa trabalhe com os dois, o que é o mais comum, possibilitando o controle gerencial dos custos previstos ou orçados em confronto com os custos efetivamente incorridos no período.

Martins (2000: 379) diz que na escolha do tipo de Sistema de Custos a ser implantado deve-se perguntar: “Para que se quer o Sistema?”. Para controle, tomadas de decisão mais ou menos rápidas, avaliação de estoque ou subsídio à Contabilidade Financeira? A resposta a essa pergunta também determinará o nível de detalhamento das informações desejadas. A seguir, caracteriza-se cada uma dessas três premissas fundamentais.

3.6.1. Sistemas de Acumulação de Custos

No que tange a custos para cálculo da rentabilidade, Leone (2000, p. 24) caracteriza dois sistemas básicos de acumulação de custos: “por ordem de produção” e “por processo”. No sistema de acumulação *por ordem de produção*, a empresa produz os bens ou serviços sob encomenda e, desse modo, a preocupação do sistema é acumular os custos do produto. O custeamento *por ordem* coleta os custos de cada serviço ou partida de produção fisicamente identificável, à medida que se muda através da fábrica, sem levar em conta o período que se realiza o trabalho. Para apuração do custo total da ordem, a acumulação de custos vai desde o início até o fim da produção dessa ordem, mesmo que ultrapasse o exercício contábil convencionado.

No sistema de acumulação *por processo*, por sua vez, a produção é contínua e o que se faz é calcular o custo do processo fabril, chegando ao custo unitário do produto ou serviço pela divisão do custo total do processo pela quantidade produzida num determinado período de tempo. No custeamento *por processo*, todos os custos de um período de tempo, como um mês, são coletados sem nenhuma tentativa de atribuir esses custos a unidades específicas do produto. Fundamentalmente, nesse sistema, coleta-se o total de custos incorridos durante o período e o número total de unidades de produtos trabalhados. Dividindo-se os custos totais pelo total de unidades, tem-se o custo unitário de cada processo.

No tocante a custos para controle, Leone (2000, p. 25) identifica os custos de cada componente organizacional. Cada objeto de custo tem um responsável (em termos financeiros e em termos operacionais) de modo que a variabilidade dos custos passa a ser considerada em relação a este tipo de responsabilidade. Leone (2000, p. 25) identifica dois tipos de responsabilidade: a final ou objetiva, segundo a qual o dirigente deve atingir os objetivos preestabelecidos do componente, e a responsabilidade contábil, pela qual o dirigente planeja, realiza e responde pelo montante de despesas e custos da unidade sob sua direção. Este seria

um terceiro sistema de acumulação de custos, o Sistema de Custos pela Responsabilidade. Nesse caso, Leone (2001, p. 18) defende o seguinte:

“Quando se adota o sistema de custeamento pela responsabilidade, a classificação primária dos custos é por função enquanto que a classificação secundária é por essa natureza. Além disso, esses mesmo dados, apesar de serem organizados dessa forma, serão também classificados segundo o controle exercido sobre eles. Nesse caso, os custos serão classificados em custos controláveis e não-controláveis”.

3.6.2. Métodos de Custeio

A literatura aponta dois métodos principais de custeio, que respondem à pergunta crucial: como apropriar os custos indiretos? Um primeiro método é o do Custeio por Absorção, segundo o qual todos os custos do período devem ser apropriados aos produtos, independentes de serem diretos ou indiretos, fixos ou variáveis. Ao englobar todos os custos do período, o Custeio por Absorção implica na consideração dos custos indiretos e, nesse ponto, surge o problema dos rateios pelos diversos produtos fabricados. Algumas abordagens tentam minimizar o problema, tais como a departamentalização e, mais recentemente, o Custeio ABC – Custeio baseado em Atividades. Outro método é o do Custeio Variável, que apropria aos produtos somente os custos variáveis (em relação ao volume produzido), considerando, portanto, os custos fixos como gastos gerais do período. Martins (2000, p. 52-53) usa a classificação dos custos em diretos ou indiretos em relação aos produtos, quando seja respectivamente possível ou não estabelecer uma medida de consumo de cada recurso pelos produtos individualmente:

“Cada vez que é necessário utilizar qualquer fator de rateio para a apropriação ou cada vez que há o uso de estimativas e não de medição direta, fica o custo incluído como indireto. Logo, o rol dos Custos Indiretos inclui Custos Indiretos propriamente ditos e Custos Diretos (por natureza), mas que são tratados como Indiretos em função de sua irrelevância ou da dificuldade de sua medição, ou até do interesse da empresa em ser mais ou menos rigorosa em suas informações”.

O método ABC (*Activity-Based Costing*) procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. Martins (2000) afirma:

“(…) a grande diferença, o que distingue o ABC do sistema tradicional é a maneira como ele atribui os custos aos produtos (…) o grande desafio, a espinha dorsal, a verdadeira ‘arte’ do ABC está na escolha dos direcionadores de custos (…) [que é] (…) o fator que determina a ocorrência de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se

que o direcionador é a verdadeira causa dos custos. Portanto, o direcionador de custos deve refletir a causa básica da atividade e, conseqüentemente, da existência de seus custos”.

Nakagawa (1994, p. 80) considera que o uso do ABC seria periódico, com a finalidade de realizar intervenções pontuais na gestão da empresa:

“(...) poucas empresas usam o ABC para gerar demonstrações contábeis para fins de publicação mensal ou relatórios gerenciais de análise de variações. A maioria delas usa o ABC trimestral, semestral ou anualmente para custear os produtos ou introduzir aperfeiçoamentos em produtos e processos, desde que sob condições normais de negócios e operações de produção”.

O critério ABC se apóia no conceito de atividade, descrito por Nakagawa como:

“(...) um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos. Em sentido mais amplo, entretanto, a atividade não se refere apenas a processos de manufatura, mas também à produção de projetos, serviços, etc, bem como às inúmeras ações de suporte a esses processos”.

Para Nakagawa (1994, p. 39) o ABC assume como pressuposto que:

“(...) os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica. Os produtos surgem como consequência das atividades consideradas estritamente necessárias para fabricá-los e/ou comercializa-los, e como forma de se atender a necessidade, expectativas e anseios dos clientes”.

Martins (2000, p. 106) considera que a diferença essencial entre o emprego de algum critério de rateio dos custos indiretos e o chamado “rastreamento”, mediante o uso de direcionadores de custo, é que, nessa segunda hipótese, procura-se estabelecer uma relação de causa e efeito entre o custo e seu gerador, através de estudos e análises que minimizem o grau de subjetivismo na determinação desses coeficientes. Martins (2000, p. 109-110) chama a atenção para o fato de que as diferenças entre o custeio tradicional e o custeio ABC serão tanto maior quanto maior foi a participação percentual dos custos indiretos nas atividades de apoio e a diversidade de produtos, notadamente no que se refere à complexidade e a diferentes volumes de produção. Como se verá adiante, o método de custeio terá um papel relevante no caso das organizações públicas, sendo em grande parte influenciado pela natureza dos custos incorridos pelas mesmas¹⁰.

¹⁰ A literatura faz referência a um grande número de métodos e técnicas de custeamento. Para as finalidades pretendidas por esta pesquisa, não cabe esgotar o assunto, razão pela qual limitou-se a investigação aos métodos principais, notadamente o custeio por absorção, o custeio variável e o custeio ABC. Entretanto, o levantamento

3.6.3. Formas de Custeio ou Tipos de Custos

De modo geral, os autores destacam que o Sistema de Custos deve fornecer informações sobre os custos já incorridos no passado, ou seja, os *Custos Reais*, e compará-los com os custos a serem incorridos no futuro, que seriam os *custos previstos, orçados, estimados* ou ainda os *custos-padrão*. Sobre esses últimos, a literatura se apóia em estudos e observações sistemáticas dos custos passados e de padrões – principalmente nas operações industriais – para se comparar o desempenho da organização com algum *benchmark* ou parâmetro de avaliação.

Os custos-padrão estão bastante associados aos procedimentos de elaboração e análise de orçamentos dentro da organização. No caso do setor público, o orçamento é uma importante peça de gestão, não só pela obrigatoriedade legal, mas também pela vasta amplitude da ação governamental. A adoção de Sistemas de Custos no setor público admite, nesse sentido, a incorporação de procedimentos relativos à medição de custos e comparação com custos-padrão, para fins de controle do desempenho das organizações públicas.

3.7. Os fundamentos dos Sistemas de Custos

Diante das considerações anteriores, destacam-se os fundamentos de um Sistema de Custos, enunciados como se segue:

1. Fundamenta-se no conceito de *custo* como *consumo de recursos*, em função do que a separação entre custos e despesas pode ser relevante ou não; de qualquer modo, o conceito de custo se concentra no efetivo consumo de recursos para o funcionamento da Organização, não se ocupando de inferências sobre fluxo de caixa, administração de capital ou demais questões patrimoniais.

bibliográfico revelou métodos interessantes tais como o RKW, que agrega aos objetos de custos todos os gastos incorridos, e o custeio por Unidades de Esforço de Produção (UEP e UP) divulgado por vários especialistas entre os quais se destaca, no Brasil, o Professor Franz Allora. Outras técnicas têm sido desenvolvidas para tratar especificamente de determinados problemas tais como a apropriação de custos entre os diversos Departamentos ou Centros de Custos. Nesse sentido, o método da Alocação Recíproca cuida da distribuição dos custos entre os diversos departamentos dentro de uma organização, considerando que existem departamentos de produção e de serviços, e que cada um destes componentes organizacionais *presta serviços* uns aos outros, ou seja, consome recursos para atender não somente as suas próprias atividades, mas as atividades realizadas pelos setores que operam no final do processo produtivo. Este exemplo indica a necessidade de se pesquisar a adequação dos diversos métodos e técnicas oferecidos pela Teoria como suporte à construção de Sistemas de Custos na Administração Pública.

2. Apresenta uma *finalidade triplíce: Avaliação de Estoques* (custo dos produtos ou serviços), *Controle Gerencial* e *Tomada de decisão*. Esses três objetivos podem ser perseguidos pelo Sistema de Custos simultaneamente ou alternadamente.
3. A *fonte primária* dos dados é Contabilidade Geral ou Financeira, agregando-se à mesma outros dados, inclusive não-financeiros. Apóia-se, portanto, nos dados financeiros oferecidos pelo plano de contas da Contabilidade Geral, recebendo informações subsidiárias de caráter não-financeiro, não contemplados por essa última.
4. Observância aos Princípios Fundamentais da Contabilidade, *porém com exceções em análises de cunho gerencial*, para atender às necessidades dos usuários internos. Estando integrado à Contabilidade, o Sistema de Custos segue os princípios que norteiam esta última, mas não se limita aos mesmos, pois sua natureza de ferramenta de gestão requer a produção de informações segundo critérios próprios que não os contemplados pelo campo normativo da Contabilidade.
5. Definição de *objetos custeáveis* ou *portadores finais de custos*, que podem ser quaisquer componentes organizacionais sobre os quais se deseja informações de custos; podem ser produtos, serviços, departamentos, processos, clientes, fornecedores, projetos, períodos, etc.
6. Utilização de um determinado *Sistema de Acumulação de Custos* escolhido em função do ciclo operacional da empresa: *custeio por ordem de produção*, para os processos não-contínuos, e *custeio por processo*, para as operações habituais da organização. É possível ainda introduzir, em ambos os sistemas, uma variação que seria o *Sistema de Custeamento pela Responsabilidade*, baseado na departamentalização dos custos, ou seja, sua apropriação aos diversos departamentos ou centros de custos da organização.
7. Classificação dos custos da organização quanto à sua *relevância, diretibilidade e variabilidade*. Trata-se de analisar os diversos itens de despesa do Plano de Contas e classificar os custos como relevantes ou irrelevantes, diretos ou indiretos, fixos ou variáveis. Essa classificação influencia a escolha do Método de Custeio.

8. Adoção de um determinado *Método de Custeio* para definir como serão apropriados os custos diretos e os indiretos aos diversos objetos de custo: custeio por absorção, custeio variável, custeio baseado nas atividades, etc, de acordo com a finalidade pretendida para o Sistema de Custos.
9. Definição do *tipo de custo* a ser calculado – custos reais, custos estimados, custo-padrão ou custos orçados – de acordo com o tipo de informação gerencial requerida pelo sistema.
10. Proposição de um *esquema geral de apropriação dos custos*, com procedimentos definidos em função do Sistema escolhido, do Método de Custeio empregado, do tipo de custo buscado e das classificações das diversas contas de despesa efetuada.

Colocados estes fundamentos básicos, resta avaliar o quanto os mesmos se aplicam à realidade das organizações públicas. Isto é feito em duas etapas: no capítulo 4, analisa-se preliminarmente a realidade das organizações públicas, focando-se a discussão na realidade do setor público no Estado da Bahia. Faz-se um primeiro confronto das premissas do modelo geral em relação ao quadro institucional do setor público baiano; em seguida, no capítulo 5, analisam-se as premissas aqui apresentadas, confrontando-as com a realidade de uma organização específica: a Secretaria da Fazenda da Bahia – SEFAZ/BA.

Capítulo 4 – Sistemas de Custos aplicados à Administração Pública

No capítulo anterior, viu-se os fundamentos básicos que dão suporte a um Sistema de Custos, conforme as premissas teóricas produzidas no âmbito das organizações privadas. Dando seguimento à análise, importa agora verificar como o modelo geral de custos se coloca frente a uma realidade organizacional diferente daquela para a qual o mesmo foi concebido e desenvolvido ao longo dos anos. A premissa básica que norteia este capítulo é a de que a Administração Pública também se estrutura e desenvolve suas funções através de organizações, ou seja, entidades que congregam recursos humanos, materiais e tecnológicos para desempenhar determinadas atividades e atingir certos objetivos. Nesse sentido, consomem recursos e apresentam um determinado grau de eficiência e economicidade, ou seja, são passíveis de algum tipo de gerenciamento de custos e comparação dos mesmos com os resultados obtidos. A questão é examinar as peculiaridades destas organizações específicas, avaliando em que medida as características especiais das mesmas, que as diferem das entidades privadas, atuam sobre as diretrizes teóricas do modelo geral de custos.

4.1. A administração pública no Brasil e na Bahia

Tratou-se até aqui do modelo geral de custos na seara privada. Como se viu, as premissas do modelo geral de custos se apóiam na realidade organizacional das empresas privadas, de fins lucrativos, notadamente nas industriais, em que os custos assumem uma dimensão cada vez mais relevante, em função do seu peso no processo produtivo. Neste capítulo, trata-se de deslocar o foco para outro conjunto de organizações, imersas num outro ambiente institucional: as organizações públicas. Para continuar esta análise, preliminarmente necessitamos tecer alguns comentários sobre a forma como essas organizações estão hoje estruturadas no Brasil e, mais especificamente, no Estado da Bahia, foco principal da presente pesquisa.

De acordo com o artigo 18 da Constituição Federal, a organização político-administrativa brasileira compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos eles com autonomia. Os Estados, por sua vez, regem-se pelas respectivas leis orgânicas, ainda segundo a CF/88, artigos 25, 29 e 32. A Administração Pública é também definida na própria Constituição, no seu artigo 37, citando a Administração Direta e a Indireta como

integrantes de qualquer dos poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) de qualquer das esferas (União, Estados/Distrito Federal e Municípios). A Administração Direta compreende os serviços integrados na estrutura administrativa de cada poder, correspondendo aos diversos órgãos públicos. A Administração Indireta compreende as autarquias, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e as fundações públicas. Todas essas entidades possuem personalidade jurídica própria, ao contrário das entidades da administração direta.

Do ponto de vista da Teoria das Organizações, pode-se analisar cada uma dessas entidades, genericamente, como uma *organização*, seja qual for sua natureza jurídica e demais caracteres legais de criação ou funcionamento. Assim, cada um dos órgãos da Administração Direta, embora não possua personalidade jurídica própria e guarde relações de dependência (e autonomia limitada) em relação ao poder ao qual se vinculam, podem ser considerados como *organizações*, para fins de análise de suas interações com o meio ambiente e observações sistemáticas do seu funcionamento interno. É sob esta ótica que se enfoca o Estado da Bahia nesta pesquisa.

4.2. Os instrumentos de Gestão Financeira da Administração Pública: a Contabilidade e o Orçamento Públicos

No Brasil, a gestão pública é regulada pela própria Constituição Federal, que remete à legislação complementar e ordinária o estabelecimento das normas jurídicas necessárias ao cumprimento de suas disposições. O traço marcante da gestão pública é o ato administrativo, considerado o elemento formal que traduz o modo de execução da atividade administrativa. Para a análise aqui proposta, entretanto, interessam os dispositivos legais que tratam especificamente da matéria contábil, financeira e orçamentária. A gestão dos recursos públicos se realiza através do processo conhecido como *execução orçamentária e financeira*. As normas gerais sobre essa matéria estão descritas na Lei 4.320/64, que trata da administração financeira, orçamentária e patrimonial. Essa lei prescreve as bases da Contabilidade Pública e do Orçamento Público no Brasil. Por outro lado, cada um dos entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) é obrigado a editar, a cada ano, sua Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO e posteriormente sua Lei Orçamentária Anual - LOA. Esses dispositivos estão previstos no Plano Plurianual – PPA, que abrange o período de quatro anos e contém as principais diretrizes do planejamento das ações governamentais – e

dos gastos correspondentes – durante o seu período de vigência. Finalmente, a Lei Complementar 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) determina ainda algumas prescrições para nortear a gestão pública no Brasil, submetendo cada um dos entes políticos, bem como as diversas entidades governamentais dentro de sua estrutura.

4.3. A Regulamentação da Despesa Pública

Para fins de programação e execução orçamentária-financeira, todas as despesas do Estado são consideradas nas classificações institucional, funcional-programática e econômica. A seguir, trata-se separadamente cada uma delas, de acordo com o Manual de Orçamento do Estado da Bahia, edição 2002.

4.3.1. Classificação Institucional

Compreende a identificação do Poder, seus órgãos e respectivas *unidades orçamentárias* da Administração direta e indireta, inclusive os fundos especiais por eles geridos. A *unidade orçamentária* representa um agrupamento de serviços a que são consignados dotações próprias na lei orçamentária ou mediante créditos adicionais. Uma determinada organização pública pode conter uma ou mais unidades orçamentárias, conforme seja a natureza dos serviços prestados pela mesma.

Desse modo, a unidade orçamentária não necessariamente deve ter correspondência exata com a estrutura administrativa do Estado. É possível até mesmo existir uma unidade orçamentária independente de existir, de forma material, uma organização correspondente. Este é o caso, por exemplo, da unidade orçamentária *Encargos Gerais do Estado*, à qual são consignados créditos para atender despesas que não são específicas de uma Secretaria ou Órgão. Nesse caso, o controle é centralizado numa unidade orçamentária devido ao interesse da Administração, tendo em vista uma melhor gestão financeira e patrimonial dos recursos públicos.

No que se refere ao Sistema de Custos, a Unidade Orçamentária representa o grupo de contas contábeis no qual estão registradas, de modo agregado, todas as despesas de uma determinada organização. Cumpre, ainda, identificar as *Unidades Gestoras*, que são unidades

para as quais os créditos orçamentários são descentralizados pelas Unidades Orçamentárias, para posterior execução (ou seja, a efetivação dos gastos). Na Contabilidade Pública do Estado da Bahia, pode-se identificar, no Sistema SICOF – Sistema de Informações Contábeis, Orçamentárias e Financeiras – o montante dos gastos de cada unidade orçamentária pelas suas respectivas unidades gestoras. Essa classificação corresponde, portanto, a uma aproximação do conceito de *departamento*, como já visto no capítulo 3.

4.3.2. Classificação Funcional

Instituída pela Portaria nº 42/99 do Governo Federal, é composta de um rol de *funções* e *subfunções*, servindo para agregar os gastos públicos por área de ação governamental e permitir a consolidação nacional dos gastos do setor público, uma vez que é de aplicação obrigatória em todas as esferas de governo. A *Função* é entendida como o maior nível de agregação das despesas segundo as áreas de atuação que competem ao setor público.

A função *Encargos Especiais* representa especificamente uma agregação das despesas em relação às quais não se pode associar um bem ou serviço gerado pelo processo produtivo do setor público, a exemplo de: dívidas, ressarcimentos, transferências, indenizações, financiamentos e outros gastos afins. Neste caso, geralmente, não há correspondência com programa, para o qual é adotado um código vazio, do tipo, "0000". Para efeitos de um Sistema de Custos, esta função representa de fato um *Custo Social*, mas não um *Custo Organizacional*, na medida em que as despesas correspondentes não representam um consumo de recursos por parte de uma determinada organização pública, no desempenho de suas atividades.

A *subfunção*, por sua vez, representa um desdobramento ou repartição da *função*, visando agregar as despesas em subáreas de atuação governamental, identificando a natureza básica daquelas que se aglutinam em torno de determinada função. Adotando uma lógica modular, essa classificação possibilita a combinação das subfunções com funções diferentes daquelas a que estejam vinculadas diretamente. A classificação funcional, portanto, é efetivada mediante o relacionamento de projeto/atividade/operação especial, de acordo com a especificidade de seu conteúdo e produto/resultado, com a subfunção, e esta, segundo a área específica do órgão/entidade na qual a despesa será realizada, é feita a associação com a função. Sendo assim, a relação entre projeto/ atividade/operação e a subfunção independe de

critério institucional, diferentemente da associação com a função.

Esta classificação é importante para o estudo aqui desenvolvido, pois através das funções, pode-se quantificar o montante de recursos orçamentários destinados às atividades básicas do Estado na promoção de benefícios à coletividade, como, por exemplo, educação, saúde, saneamento básico, etc.

4.3.3. Classificação Programática

O ordenamento da atuação governamental é efetuado por *programas*, os quais por sua vez têm por finalidade solucionar problemas ou atender necessidades, diagnosticados no espaço territorial de cada esfera de governo, respeitadas as respectivas competências constitucionais e legais, melhorar os resultados da Administração, com responsabilidade e maior transparência na alocação e aplicação dos recursos públicos, e propiciar a integração e a compatibilização dos instrumentos básicos de planejamento e orçamento: o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO e a Lei do Orçamento Anual - LOA.

Na ótica do MOPE-BA/2002 (Manual de Orçamento do Estado da Bahia) os programas não representam mais uma classificação da despesa, mas, sim, a *estrutura programática de cada esfera de governo*. Os programas são instituídos pelo Plano Plurianual próprio de cada ente público, devendo ser constituídos com alguns requisitos mínimos, tais como: o *objetivo*, expresso por indicador que quantifique a situação que tenha por fim modificar; os *produtos ou resultados esperados*, ou seja, os bens e serviços necessários para atingir o objetivo dentro do período planejado; quantificados por *unidade de medida e valor*, dando origem à meta e ao custo. Para cada produto ou resultado deve corresponder um *projeto, atividade ou operação especial*. Essa última, nova categoria de programação, somente comporá um programa se constatada a sua contribuição efetiva para o atingimento dos objetivos estabelecidos.

O *programa* é um conceito que merece uma análise mais cuidadosa. Sendo o instrumento de ordenamento da atuação governamental, é composto por um conjunto de projetos e atividades articulados, cujos produtos ou resultados (bens ou serviços), convergem para a consecução dos objetivos e metas, mensurados por indicadores e unidades de medida, previamente estabelecidos, visando ao atendimento de necessidades, demandas ou à solução

de problemas da sociedade ou administrativos, representando compromisso ou propósito do Governo e da Administração Pública. Os programas constituem-se em unidade de gestão, campo de parcerias, internas e externas, e módulo de ligação entre o planejamento e o orçamento. Os programas, tendo em vista os seus objetivos, são classificados em quatro tipos:

- a) *Programas Finalísticos*, aqueles que resultam em bens ou serviços ofertados diretamente à sociedade; cujo impacto sobre o público alvo deve ser medido por indicadores previamente estabelecidos;
- b) *Programas de Gestão de Políticas Públicas*, os que abrangem ações de gestão de Governo, compreendendo as atividades de planejamento, orçamento, controle interno, sistemas de informação e diagnóstico de suporte à formulação, coordenação, supervisão, avaliação e divulgação de políticas públicas. Esses Programas devem assumir denominação específica de acordo com a missão institucional de cada órgão, podendo haver um só programa, como no caso daquele com missão finalística, ou mais de um, quando desempenha atividades sistêmicas;
- c) *Programas de Serviços ao Estado*, são os que resultam em bens ou serviços ofertados diretamente ao Estado, por instituições criadas por ele para esse fim específico;
- d) *Programas de Apoio Administrativo*: são aqueles constituídos pelo conjunto de despesas administrativas e outras que colaboram para a consecução dos objetivos dos programas sejam finalísticos ou não, as quais, no momento, não são passíveis de fácil apropriação aos demais programas. Haverá um único Programa de Apoio Administrativo para cada Secretaria ou órgão diretamente subordinado ao Governador, englobando inclusive as entidades de Administração Indireta a ele vinculadas. Os Programas de Apoio Administrativo são constituídos pelas atividades comuns aos diversos órgãos ou entidades da Administração Pública Estadual, que têm por finalidade apoiar o desenvolvimento de serviços administrativos e técnicos, a exemplo de: manutenção e conservação de serviços gerais, de transportes, de bens móveis e imóveis próprios, cedidos ou alugados; ações de informática; e a remuneração de pessoal ativo, civil e militar. Essas despesas podem ser alocadas, com títulos que especifiquem claramente o respectivo conteúdo, nos demais programas, desde que estejam diretamente

relacionadas com os seus objetivos.

A atuação governamental é concretizada mediante a execução de três categorias programáticas de natureza distinta: *projeto*, *atividade* e *operação especial*. Essas categorias representam os instrumentos de viabilização ou execução dos programas. O programa de trabalho do Governo, nos orçamentos e balanços, é apresentado em termos de funções, subfunções, programas, atividades/projetos/operações especiais, para os quais são atribuídos códigos numéricos e denominações específicas. As demais categorias programáticas estão assim conceituadas:

- a) *Atividade*: É um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção, funcionamento ou operação da ação do Governo. Para efeito de programação são identificados os seguintes tipos:
 - I. *Atividade Finalística*: é aquela cujas ações resultem na prestação de serviços ou na manutenção de bens usufruíveis diretamente pela população, incluindo a substituição de equipamentos ou materiais permanentes utilizados na prestação desses serviços ou na produção desses bens públicos.
 - II. *Atividade de Manutenção*: é aquela cujas ações são de caráter gerencial, setorial ou sistêmico e estão voltadas para a manutenção e funcionamento dos serviços administrativos, substituição de equipamentos e conservação de bens móveis e imóveis, destinados à gestão interna dos órgãos e das entidades da Administração Pública.
 - III. *Atividade Comum*: aquela, que compoendo o Programa de Trabalho de diversos órgãos ou entidades da Administração Pública Estadual, é identificada sob o mesmo código com a mesma finalidade.
- b) *Projeto*: É o instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para expansão (física ou quantitativa) e aperfeiçoamento (melhoria de qualidade) da ação do Governo. Para efeito de programação apresenta dois tipos:

- I. *Obras*: construção, reforma, recuperação ou ampliação de prédios públicos ou de bens de uso comum do povo; melhorias e instalações incorporáveis ou inerentes ao imóvel; e estudos e projetos de engenharia e arquitetura;
 - II. *Outros*: estudos e pesquisas socioeconômicos; modernização administrativa; informatização de procedimentos e outros.
- c) *Operação Especial*: É o instrumento de programação que representa despesas que não contribuem para a manutenção da ação do governo, das quais não resulta um produto e não geram contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços. Nela são enquadradas, geralmente, as despesas relativas à amortização e encargos da dívida, aquisição de títulos, pagamento de sentenças judiciais, transferências, ressarcimentos, indenizações, inativos, participações acionárias, contribuições a organismos nacionais e internacional, compensações financeiras e outras assemelhadas.

As atividades finalísticas e os projetos, considerando sua natureza, na maioria das vezes, muito abrangente, são desdobrados em subtítulos, denominados *ações*. Por sua vez, a *ação* é a denominação dada à unidade básica de execução, sendo utilizada para a localização de uma atividade finalística ou de um projeto, a cargo de uma unidade administrativa ou entidade vinculada, à qual são apropriadas as quantidades de metas e de recursos financeiros, sem alterar o produto estabelecido na categoria de programação a que está vinculada. São exemplos de ação:

- a) Para *Atividade*: operações e eventos que resultem na continuidade e regularidade da prestação de serviços públicos existentes; operações e eventos destinados à operação ou funcionamento de serviços administrativos de unidades de prestação de serviços públicos; equipamento ou reequipamento dos serviços finalísticos; serviços de conservação, reparação e adaptação de bens móveis e imóveis de unidades prestadoras de serviços públicos;
- b) Para *Projeto*: a construção de unidade física, devidamente localizada, que represente a formação ou constituição de um bem de capital, isto é, com efeito patrimonial ou econômico; a reforma, recuperação ou ampliação de uma unidade física já criada, devidamente localizada, resultando na expansão ou melhoria da prestação de serviços; a aquisição de equipamentos ou materiais permanentes destinados à produção de bens

ou à ampliação e melhoria dos serviços prestados; a elaboração de estudos e pesquisas voltados para a criação, aperfeiçoamento ou melhoria (qualidade ou produtividade) da prestação de serviço público; o desenvolvimento e a implantação de sistema informatizado; a concepção e a implantação de curso de graduação ou pós-graduação.

4.3.4. Classificação Quanto à Natureza da Despesa

Tem como objetivo obter informações que possibilitem avaliar os efeitos na economia dos gastos do setor público, identificar a forma de aplicação dos recursos públicos, ou seja, se está sendo realizada diretamente pelo órgão ou entidade detentor do crédito orçamentário ou adicional, ou mediante transferências, por outras entidades do Estado, outras esferas de governo, entidades privadas nacionais, instituições multigovernamentais, ou através de governos estrangeiros, organismos ou fundos internacionais, possibilitar o acompanhamento, controle e avaliação, quanto aos aspectos legal, programático, operacional e gerencial. A classificação econômica e quanto à natureza é composta dos seguintes elementos: a categoria econômica, o grupo a que pertence, a modalidade de aplicação e o elemento ou objeto do gasto¹¹.

4.3.5. Classificação quanto às Fontes de Recursos

Nos orçamentos e balanços, são identificadas as fontes de recursos que financiam as ações e natureza da despesa, compreendendo Recursos do Tesouro Estadual (vinculados por força de dispositivo constitucional, legal ou contratual, a determinado objetivo, órgão ou entidade, ou não-vinculados) ou Recursos de Outras Fontes, correspondendo às receitas das entidades da Administração indireta e dos Fundos Especiais por elas geridos ou assim considerados, para efeito orçamentário-financeiro.

A existência dessas classificações da despesa pública revela um campo fértil para a implantação de Sistemas de Custos que operem com a identificação, dentre o rol apresentado, daquelas despesas que representam consumo de recursos organizacionais e, portanto, custos, na acepção tomada na presente pesquisa.

¹¹ No Apêndice “E” constam as diversas Categorias Econômicas, os Grupos de Despesa e os Elementos de Despesa, de acordo com a classificação determinada pela Portaria Interministerial no. 163, de 04/05/2001, do Governo Federal, aplicável a todos os entes estatais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

4.4. Considerações sobre a realidade institucional das organizações públicas

Se por um lado a Contabilidade Pública oferece um amplo leque de classificações da despesa pública, que facilita a identificação dos itens de despesa que representam custos, por outro lado deve-se considerar alguns aspectos que podem interferir na construção de Sistemas de Custos nas entidades governamentais, a partir de dificuldades geradas pelos próprios procedimentos contábeis da Lei 4.320/64.

A Contabilidade Pública registra o momento em que os recursos são “comprados”, obtidos e colocados à disposição da organização. Registra, portanto, o gasto, ou seja, o movimento financeiro de aquisição dos recursos, ou ainda, o da remuneração dos recursos já utilizados, como por exemplo, o pagamento dos salários ao funcionalismo. Assim, os fatos registrados pela Contabilidade Pública, embora retratem com fidedignidade o fluxo de caixa da organização, nada informam sobre os processos internos da mesma, ou seja, sobre o modo como as suas atividades consomem seus recursos, e sobre o modo como os serviços consomem essas atividades. Dessa forma, a Contabilidade Pública, como está estruturada, não tem como informar aos gestores públicos sobre os custos incorridos (Alonso, 1999); de fato, não é esse o objetivo desse ramo da Ciência Contábil, pois as normas da Lei 4.320/64 se destinam a atender especificamente às necessidades da *execução orçamentária e financeira* do Estado. Assim, existem limites conceituais para o potencial informativo da Contabilidade Pública enquanto fornecedora de dados para o Sistema de Custos.

Alguns autores chegam a criticar a Contabilidade Pública, identificando limitações na mesma frente às necessidades de informações de caráter gerencial. Silva (1999) chega a apontar aspectos que considera verdadeiras *deficiências* da Contabilidade Pública:

a) Deficiência na apuração dos resultados:

O problema estaria na apuração do resultado do exercício, que ocorre segundo um regime misto: o *regime de caixa* para as receitas (ingressos de recursos) e o *regime de competência* para as despesas (desembolsos financeiros). Como consequência, uma avaliação de custo-benefício, num determinado período de tempo (diferente de um exercício financeiro) torna-se inconsistente, pela impossibilidade de se comparar as receitas com as despesas, devido à diferença entre os critérios de contabilização. As receitas de um determinado mês, por exemplo, não englobariam as receitas a receber (por exemplo as receitas tributárias lançadas de ofício) que a organização já conheça. Do mesmo modo, não se poderia conhecer

as despesas correspondentes ao consumo de recursos daquele mês, porque a Lei 4.320/64 determina que cabe a cada mês a despesa nele legalmente empenhada. Essa diferença de regimes de contabilização, determinada pela Lei 4.320/64, compromete o uso da Contabilidade Pública na função gerencial, pois não permite espelhar os reais fluxos de consumo e ingressos de recursos numa organização, num dado espaço de tempo. Segundo Silva (1999):

“Sob o ponto de vista da apuração de custos e de sua integração com a Contabilidade governamental este parece ser o principal obstáculo, visto o enfoque apenas financeiro voltado para a prestação de contas de ingressos e desembolsos decorrentes da execução do orçamento aprovado pelo poder legislativo”.

b) Deficiência na avaliação dos elementos patrimoniais

Outra ordem de dificuldades advém do modo como os diversos elementos constitutivos do patrimônio das organizações públicas são tratados pela Lei 4.320/64. Para Silva (1999), esta lei:

“(...) está voltada fundamentalmente para os aspectos financeiros do orçamento, deixando de lado alguns eventos de natureza econômica.” [e] “(...) portanto, ao dispor sobre as regras orçamentárias e contábeis preocupou-se com o fluxo de caixa e o conteúdo das informações financeiras, sem levar em conta aspectos econômicos que possibilitariam melhor avaliação dos ativos, passivos e patrimônio líquido.”

Silva monta o seguinte quadro para ilustrar o patrimônio público:

ATIVO	PASSIVO
ATIVO FINANCEIRO Disponível Vinculado Realizável	PASSIVO FINANCEIRO Restos a Pagar Depósitos Serviços da Dívida a Pagar Débitos de Tesouraria
ATIVO PERMANENTE Bens da Entidade Valores Créditos	PASSIVO PERMANENTE Dívida Fundada Interna Dívida Fundada Externa
	PATRIMÔNIO LÍQUIDO Fundo Social Resultado Acumulado

Continua este autor afirmando que:

“A avaliação dos elementos patrimoniais do ativo financeiro realizável e do passivo financeiro e permanente deve observar as seguintes normas nos termos do art. 106 da Lei 4320/64: os débitos e créditos, bem como os títulos de renda, pelo seu valor nominal, feita conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do balanço; os bens móveis e imóveis, pelo valor de aquisição ou pelo custo de produção ou de construção; os bens de almoxarifado, pelo preço médio ponderado das compras; os valores em espécie, assim como os débitos e créditos, quando em moeda estrangeira, deverão figurar ao lado as correspondentes importâncias em moeda nacional e as variações resultantes da conversão em espécie dos débitos, créditos e valores serão levados à conta patrimonial.”

O citado autor apresenta uma consolidação com algumas das deficiências mais encontradas na avaliação dos elementos patrimoniais, dada a não inclusão de alguns itens importantes:

I - No Ativo, cita-se a não-avaliação de investimentos em sociedades segundo o método da equivalência patrimonial; não incorporação do investimento acumulado em bens de uso comum do povo sejam eles naturais (rios, estradas, praças, etc) ou artificiais (rodovias, pontes, túneis, viadutos, etc); falta de provisão para perda de ativos tais como Dívida Ativa, Ações e Títulos de Renda; falta de depreciação, amortização e exaustão sobre os bens do ativo permanente ou valores levados para o ativo e que devam ser distribuídos por mais de um exercício; falta de atualização dos ativos não monetários.

II - No Passivo: dívidas referentes a precatórios não incluídas no orçamento como compromissos do exercício seguinte; não inclusão de Contas a Pagar referentes a despesas liquidadas a pagar de modo a implementar a competência mensal; não-provisão para pagamento de aposentadoria de funcionários estatutários. No Ativo e no Passivo: não consolidação dos balanços e resultados das entidades de administração indireta. No Patrimônio Líquido: não atualização do saldo patrimonial.

c) Deficiência na classificação das despesas.

Silva (1999) considera que a estrutura do controle das despesas no âmbito governamental prioriza os movimentos orçamentários e de tesouraria, não havendo a preocupação com a apuração de custos dos produtos, serviços e atividades desenvolvidas pelo

governo. Para este autor a Contabilidade Pública se revela insuficiente para fornecer dados gerenciais, por enfatizar o aspecto financeiro das transações do governo; a classificação dos itens de despesa, mediante as codificações da Lei 4.320/64 (Institucional, Funcional-Programática ou Econômica) seria limitada, não atenderia ao requerido por um sistema de contabilidade gerencial. O autor destaca que a partir da Constituição de 1988 a classificação funcional-programática passou a “ter uma natural ascendência sobre a classificação econômica” e que isto resultaria no “esclarecimento público dos gastos, e na fixação e melhor identificação dos objetivos a serem atingidos”, mas ainda seria uma classificação insuficiente para fornecer dados gerenciais e dados relativos a custos.

Silva (1999) apresenta um exemplo de problemas que ainda persistem com a classificação das despesas: os gastos com elementos de despesa tipicamente de consumo, tais como mão-de-obra, materiais de consumo e outros, mas incorridos na formação de um ativo, não são contabilizados na categoria Despesas de Capital, mas sim na categoria econômica Despesas Correntes, causando uma avaliação subestimada do real custo incorrido com a incorporação daquele ativo (Silva, 2000).

Outra distorção apontada por Silva (1999) é a rigidez com que a Lei 4.320/64 trata a distinção entre Material de Consumo e Material Permanente, estabelecendo como critério somente o segundo como aquele cujo prazo de duração seja superior a 2 anos, e nos demais casos o primeiro (art. 15, § 2º). O autor observa que:

“(…) a classificação binária da despesa em Correntes e De Capital constitui uma camisa de força, visto que nestas duas estão incluídas as transferências que na realidade somente têm significado quando se transformam efetivamente em despesas de custeio ou de capital nas entidades que as receberam”.

E além disso:

“(…) por outro lado, temos transferências que se transformam em transferências, ou seja, a entidade recebe e passa adiante e, portanto, não são nem despesas correntes nem de capital, visto que apenas têm passagem transitória pela organização”. O autor conclui que “tais deficiências levam muitas vezes a uma análise distorcida dos gastos do governo, partindo do princípio que o mesmo gastou, muito ou pouco, em despesas de custeio, quando nesse critério está embutida uma grande parcela de gastos operacionais correspondentes a serviços que o governo presta à sociedade, através da previdência, da educação, saúde e das obras públicas”.

Não obstante todas as críticas feitas à Contabilidade Pública, Silva (1999) propõe um

esquema teórico para uma Contabilidade de Custos para o setor público, contendo os conceitos de custos propostos (no orçamento), estimados (na execução orçamentária) e reais (no acompanhamento). Recomenda, também, a aplicação do custeio baseado em atividades, e sugere que os itens de despesa sejam reclassificados dentro dessa nova perspectiva, inclusive em Diretos ou Indiretos em relação às atividades que se pretende custear. Finalmente, caracteriza duas fases no processo de implementação de um Sistema de Custos na área pública. A primeira fase, de implantação propriamente dita, envolveria as seguintes etapas:

I - Criação de grupos específicos de custos;

II - Elaboração do Plano de Contas baseado no organograma definindo os centros de responsabilidade e os centros de custos;

III - Definição de procedimentos de apropriação das despesas independentemente da classificação legal;

IV - Estabelecimento de procedimentos de mensuração e rateio dos gastos indiretos às atividades;

V – Estabelecimento de modelos de relatórios de despesas.

Já na fase posterior, de desenvolvimento do sistema (já implantado) Silva (1999) indica somente duas etapas: a descentralização das atividades e a medição dos custos através da contabilização e do registro dos dados diários de cada atividade. Os procedimentos específicos são tidos pelo autor como universais, no sentido de se aplicar por si só, requerendo apenas que exista uma base de dados de informações financeiras – no caso a própria Contabilidade Pública – e uma base de dados gerencial. Esta última se manifesta no próprio orçamento, nos sistemas corporativos, etc.

Feitas tais considerações, o próximo ponto é analisar as proposições da teoria de custos em confronto com a realidade das organizações públicas, em especial a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

Capítulo 5 – Sistemas de Custos aplicados a uma organização pública: a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia

5.1. A Organização SEFAZ

A Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia - SEFAZ – é uma pessoa jurídica de direito público, caracterizada como órgão integrante da Administração Direta. Foi criada em 16 de agosto de 1895, transformada pelo Decreto-Lei nº 11.889, de 30 de abril de 1941 e reorganizada pelas Leis nº 6.074, de 22 de maio de 1991, 7.249, de 07 de janeiro de 1998 e 7.435, de 30 de dezembro de 1998¹². A organização SEFAZ tem por finalidade formular, coordenar e executar as funções de administração tributária, financeira e contábil do Estado, assim como planejar, coordenar, executar e controlar as atividades do Fundo de Custeio da Previdência Social dos Servidores Públicos do Estado da Bahia – FUNPREV. Suas competências legais são as seguintes:

- a) Coordenar e avaliar a política tributária, financeira, contábil e previdenciária do Estado;
- b) Fiscalizar e arrecadar tributos e todos os componentes da receita pública estadual;
- c) Administrar a contabilidade geral do Estado;
- a) Estudar e propor alterações na legislação tributária, financeira, contábil, previdenciária e elaborar sua regulamentação;
- b) Proceder à orientação fiscal e tributária;
- c) Exercer a representação judicial e extrajudicial, a consultoria e o assessoramento jurídico do Estado, em matéria tributária;
- d) Coordenar e executar as atividades relativas ao Sistema Financeiro e de Contabilidade;
- e) Elaborar a programação financeira do Estado;

¹² O Apêndice “B” apresenta as principais mudanças institucionais que marcaram a história da SEFAZ.

- f) Participar da elaboração das propostas do plano plurianual, das diretrizes orçamentárias e dos orçamentos anuais;
- g) Exercer a centralização do controle interno do Poder Executivo, procedendo à análise administrativa, financeira e contábil dos órgãos da administração direta e das entidades da administração indireta do Estado;
- h) Promover o desenvolvimento dos recursos humanos e realizar pesquisas com vistas ao aperfeiçoamento dos serviços fazendários;
- i) Examinar, registrar e controlar os contratos, convênios e operações a serem realizadas pelo Estado que envolvam matéria financeira e que impliquem o comprometimento de recursos do Tesouro;
- j) Coordenar e supervisionar a política de investimento e financiamento do Estado;
- k) Elaborar a proposta orçamentária e a programação anual e plurianual do FUNPREV;
- l) Gerir os recursos do FUNPREV;
- m) Exercer outras atividades correlatas.

A organização SEFAZ sintetiza todas estas atribuições no enunciado de sua missão, veiculado em materiais de comunicação institucional tais como jornais internos, página na internet, etc, da seguinte forma: “Prover e administrar os recursos públicos para viabilizar financeiramente o desenvolvimento do Estado da Bahia”.

Considera-se como marco cronológico na história recente da SEFAZ o ano de 1991, quando assume o cargo de Secretário da Fazenda Rodolfo Tourinho, originário da iniciativa privada, cuja gestão foi marcada pelo início de um processo de modernização da administração financeira e tributária, com a introdução do Programa Promosefaz. Dentre as diversas ações deflagradas, cita-se a aquisição de equipamentos modernos, o uso intenso de tecnologia de informação com investimento em *software* e *hardware*, as reformas nas estruturas de apoio – instalações físicas, veículos e demais equipamentos - e redesenho dos

processos de trabalho.

A gestão de Tourinho se encerra em outubro de 1998, quando assume o cargo de Secretário Albérico Mascarenhas, funcionário de carreira da SEFAZ, auditor fiscal, que já atuava como subsecretário, participando ativamente do processo de modernização do órgão. Dando continuidade ao processo, Mascarenhas acrescentou um enfoque de profissionalização crescente dos servidores, com investimentos em capacitação e desenvolvimento do corpo funcional, mediante treinamentos técnicos e cursos de pós-graduação. Na gestão de Mascarenhas, se intensificou o combate à sonegação fiscal, com o uso de técnicas avançadas de planejamento e gerenciamento da ação fiscal (sistemas PGM, PGF, SIT, INC e outros), e reformas na estrutura física da organização. Houve, também, um aprimoramento dos serviços de atendimento ao público, melhoria das instalações das inspetorias, simplificação de processos de arrecadação e cobrança – a exemplo do SIMBAHIA – e inauguração de um novo tipo de relacionamento com a própria sociedade, através do *Programa de Educação Tributária*, com o sucesso das campanhas *Sua Nota é um Show* e *Sua Nota é um Show de Solidariedade*. Recentemente, foi lançado também o programa *FAZ Universitário*, que através de parcerias com o setor privado vem viabilizando o acesso de estudantes carentes ao curso superior.

A SEFAZ, atualmente, é um órgão que busca a excelência, modernizando sua estrutura administrativa e os seus processos de gestão, através do uso intensivo de tecnologia da informação, treinamento do seu corpo funcional e melhoria do atendimento ao cidadão. A preocupação principal da SEFAZ é o equilíbrio das finanças estaduais, sendo a Bahia um dos Estados de melhor situação financeira atualmente. Busca-se, também, oferecer ao contribuinte maior facilidade para este cumprir as suas obrigações fiscais. O uso da Internet para disponibilizar informações aos contribuintes é cada vez mais intenso, o que diminui a necessidade de deslocamento do estabelecimento às inspetorias fazendárias para dirimir dúvidas, acompanhar processos ou resolver problemas.

A SEFAZ tem patrocinado campanhas e programas que demonstram uma atuação social, como: incentivo ao esporte, à cultura, apoio às entidades sociais e à educação. A SEFAZ se preocupa, também, com a formação técnica de seus funcionários, oferecendo uma série de treinamentos para aprimorar a qualidade do seu corpo técnico. As condições de trabalho têm melhorado bastante, com a reforma de instalações e compras de equipamentos modernos. A atual administração incentiva programas de atração dos servidores que atuam

externamente a participarem mais da vida da organização e a um maior contato com os colegas do serviço interno. Procura-se cultivar um sentimento de que a SEFAZ é a “segunda casa” dos servidores e o espírito de parceria pode ser notado nas mensagens institucionais dirigidas pela administração aos servidores e com a recente implantação do programa SATISFAZ. Em resumo, a organização SEFAZ pode ser descrita no seguintes termos:

- a) *Missão*: Prover e administrar os recursos públicos para viabilizar financeiramente o desenvolvimento do Estado;
- b) *Visão*: Atingir a excelência na administração fazendária, sendo reconhecida como uma organização inovadora e eficiente, que valoriza o seu quadro profissional e que se orienta por transparência, ética e responsabilidade social;
- c) *Negócio*: Administração Tributária, Captação de Recurso e Controle das Finanças Públicas;
- d) *Metas Globais*: Manter o equilíbrio Fiscal; aumentar a arrecadação anual acima do crescimento da base tributária do Estado e melhorar a qualidade de atendimento aos usuários dos serviços SEFAZ.

5.2. Estrutura organizacional da SEFAZ

A organização em estudo contava, em 31/12/2002, com nada menos que 4.341 servidores, de acordo com dados constantes no relatório RLH4072 do sistema SRH¹³. A composição do quadro funcional da SEFAZ está detalhada por cargo na tabela 1 a seguir:

Tabela 1
SEFAZ - Quadro de Servidores por Categoria Funcional
Posição em 31/12/2002

Categoria	Quantidade	%
Agente de Tributos Estaduais	949	21,9%
Agente Público	791	18,2%
Auditor Fiscal	981	22,6%
Estagiários / Menores Aprendizizes	525	12,1%
Procurador da Fazenda	65	1,5%
Terceiros	736	17,0%
Outros	294	6,8%
TOTAL	4.341	100,0%

Fonte: SEFAZ/CARHU - Relatório SRH RLLH4072

¹³ Sistema Integrado de Recursos Humanos, gerido pela SAEB – Secretaria de Administração do Estado da Bahia.

De acordo as últimas alterações no seu regimento interno, a estrutura organizacional da SEFAZ em 31/12/2002 era composta pelos seguintes órgãos, no primeiro nível hierárquico¹⁴:

- a) Gabinete do Secretário;
- b) Conselho Estadual de Fazenda;
- c) Procuradoria da Fazenda Estadual;
- d) Auditoria Geral do Estado;
- e) Superintendência de Administração Tributária;
- f) Superintendência de Administração Financeira;
- g) Superintendência de Gestão Fazendária;
- h) Diretoria Geral;
- i) Desembahia (administração indireta)

A seguir são feitos alguns comentários sobre cada um destes componentes organizacionais, destacando suas respectivas atribuições e atividades principais.

5.2.1. Gabinete do Secretário

Concentra as funções de comando da Secretaria da Fazenda, abrigando na sua estrutura assessorias técnica, especial e de comunicação, além da coordenação das ações estratégicas da organização, a exemplo do Promosefaz – Programa de Modernização Fazendária.

5.2.2. Conselho Estadual de Fazenda

Órgão colegiado composto por representantes da organização SEFAZ e das entidades comerciais do Estado, tem por finalidade proceder ao julgamento dos processos de contencioso fiscal em matéria tributária, relativa aos tributos de competência do Estado: o ICMS, o IPVA, o ITD e as diversas taxas, como as de poder de polícia e por prestação de serviços públicos.

5.2.3. Procuradoria da Fazenda Estadual

Realiza a defesa do Estado da Bahia nas questões referentes à matéria tributária. Realiza também a cobrança de débitos tributários, tanto a cobrança administrativa quanto à

¹⁴ Vide Apêndices “A”, “B”, e “C”.

cobrança judicial, promovendo ações de execução fiscal. A PROFAZ possui representações regionais, num total de seis, espalhadas pelo território baiano.

5.2.4. Auditoria Geral do Estado

Realiza as atividades ligadas à auditoria interna dos órgãos integrantes da Administração Pública estadual, direta e indireta, bem como das empresas estatais e fundações mantidas pelo poder público estadual.

5.2.5. Superintendência de Administração Tributária

Constitui a maior estrutura dentro da SEFAZ e responde pelas atividades de administração tributária, arrecadação, fiscalização, controle do crédito tributário, orientação e atendimento ao contribuinte. Compõem-se de seis diretorias, sendo as seguintes:

- a) Diretoria de Planejamento da Fiscalização: responsável pelo monitoramento dos contribuintes, planejamento e coordenação das ações fiscais;
- b) Diretoria de Arrecadação, Crédito e Controle: responsável pelo gerenciamento do banco de dados cadastrais dos contribuintes do ICMS e do IPVA, pela cobrança e arrecadação de débitos, e pelo acompanhamento dos débitos parcelados, além da fiscalização dos repasses de recursos por parte da rede bancária;
- c) Diretoria de Tributação: responsável pelas atividades de orientação sobre questões tributárias, interpretação da legislação, subsídios à elaboração de convênios e outras atividades correlatas;
- d) As três Diretorias de Administração Tributária: Norte, Sul e Metropolitana, cada qual cobrindo parcela determinada do território baiano, e responsáveis pela execução das ações de fiscalização e cobrança dos contribuintes sob sua alçada. Cada uma destas diretorias regionais – denominadas DAT – abriga na sua estrutura um conjunto de sub-unidades, denominadas Inspetorias Fazendárias, cada qual cobrindo um determinado conjunto de municípios. No total estas unidades funcionais somam 38 (quarenta) inspetorias e 30 (trinta) postos fiscais, conforme Apêndice C.

A Superintendência de Administração Tributária – SAT – apresenta um rol de atividades que pode ser classificada como atividades-fins, do ponto de vista da obtenção de resultados para a organização SEFAZ, e do ponto de vista da prestação de serviços de atendimento e orientação ao contribuinte-cidadão. Nesse sentido, apresenta uma grande quantidade de possíveis *objetos de custos*, constituindo-se num campo de análise fértil dos requisitos necessários a um Sistema de Custos nessa organização em particular.

5.2.6. Superintendência de Administração Financeira

Responsável pela gestão dos recursos financeiros de todo o Estado da Bahia, controla também o sistema de Contabilidade do Estado. Responde pela transferência de recursos e administração da dívida pública, dentre outras atividades correlatas.

5.2.7. Superintendência de Gestão Fazendária

Executa as funções de desenvolvimento da gestão fazendária, da área de recursos humanos (capacitação e desenvolvimento de pessoal) e da área de informática (tecnologia de informação, desenvolvimento de sistemas, internet, governo eletrônico, etc).

5.2.8. Diretoria Geral

Realiza as funções de administração geral, atuando como área de suporte, nas atividades-meio, dando apoio logístico às demais unidades funcionais, fazendo a gestão de recursos humanos, patrimoniais, orçamentários e materiais da SEFAZ.

5.2.9. Desenhahia

Esta representa a agência de fomento do Estado da Bahia, substituindo o Desenbanco. A finalidade da Desenhahia é de estimular o desenvolvimento econômico do Estado da Bahia mediante ações estratégicas de intervenção como agente de fomento da atividade econômica.

5.3. Estruturação das contas de despesas da SEFAZ na Contabilidade Pública

A seguir procede-se à análise da composição das contas de despesa da SEFAZ, de acordo com os valores observados no orçamento de 2002.

5.3.1. Classificação Institucional

De acordo com o MOPE/2002, as dotações orçamentárias da Secretaria da Fazenda poderiam ser distribuídas de acordo com a seguinte lista de unidades possíveis, conforme Tabela 2 a seguir:

Tabela 2
SEFAZ-BA: Unidades Orçamentárias / LOA 2002

03.13.000 Secretaria da Fazenda
03.13.001 Gabinete do Secretário
03.13.002 Diretoria de Orçamento Público
03.13.003 Diretoria Administrativa
03.13.004 Diretoria Geral
03.13.006 Coordenação de Adm. Recursos Humanos
03.13.007 Auditoria Geral do Estado
03.13.009 Procuradoria da Fazenda Estadual
03.13.029 Diretoria de Adm Tributária Região Norte
03.13.030 Diretoria de Adm Tributária da Região Sul
03.13.100 Superint. Desenvolv Gestão Fazendária
03.13.101 Gerência de Desenvolvimento Organizacional
03.13.102 Diretoria de Tecnologia da Informação
03.13.103 Diretoria Desenvolv Recursos Humanos
03.13.104 Diretoria de Atendimento
03.13.110 Superintendência de Administração Tributária
03.13.111 Coordenação de Inteliqência Fiscal
03.13.112 Diretoria de Tributação
03.13.113 Dir Arrecadação, Crédito Tributário e Controle
03.13.114 Diretoria de Planejamento da Fiscalização
03.13.115 Diretoria de Adm Trib Região Metrop Salvador
03.13.120 Superintendência de Adm Financeira
03.13.121 Diretoria de Funprev
03.13.122 Diretoria do Tesouro
03.13.123 Diretoria da Contabilidade Pública
03.13.200 Conselho de Fazenda Estadual
03.13.210 Comitê Deliberativo do FUNPREV
03.13.300 Diretoria de Finanças
03.13.400 FUNPREV
03.13.910 Agência de Fomento do Estado da Bahia S/A

Fonte: SEPLANTEC - MOPE/2002

No entanto, são utilizados na Lei Orçamentária de 2002 as seguintes Unidades Orçamentárias:

- a) A Unidade 004 – Diretoria Geral da SEFAZ, destinada a abrigar as dotações orçamentárias referentes ao funcionamento da estrutura de administração tributária e financeira do Estado da Bahia e;
- b) A Unidade 400 – FUNPREV, destinada a abrigar as dotações orçamentárias voltadas ao pagamento dos benefícios previdenciários aos servidores públicos estaduais aposentados ou pensionistas.
- c) A Unidade 910 – DESENBAHIA, utilizada para a dotação de recursos destinados tanto ao funcionamento da instituição, como para o fomento de

programas específicos.

Dentro da concepção que se pretende buscar para um Sistema de Custos no âmbito do Estado da Bahia, a ênfase neste estudo recai no aspecto dos *custos organizacionais*, ou seja, aqueles gastos e despesas incorridos para possibilitar o funcionamento da organização em estudo. Sendo assim, não se abordará as Unidades 400 – FUNPREV e 910 – DESENBAHIA, pois estas envolvem um outro tipo de análise, no contexto dos *custos sociais*, que extrapola os objetivos desta pesquisa. Sendo assim, as considerações feitas neste trabalho se restringem aos aspectos que envolvem a execução orçamentária e financeira da Unidade Orçamentária 004 – Diretoria Geral da SEFAZ.

A Unidade Orçamentária 004, por sua vez, distribui as dotações orçamentárias para ser executadas pelas seguintes Unidades Gestoras:

- a) UG 003 – DIRAD – Diretoria Administrativa da SEFAZ, que executa toda a despesa de pessoal – atividade 2001 – referente a toda a organização, bem como demais despesas de manutenção para suprir as atividades executadas pelas unidades funcionais situadas no prédio sede, no Centro Administrativo da Bahia.
- b) UG 029 – DAT NORTE; UG 030 – DAT SUL e UG 031 – DAT METRO, destinadas a executar os gastos de manutenção e funcionamento (exceto pessoal) respectivamente, das Diretorias de Administração Tributárias da Região Norte, da Região Sul e da Região Metropolitana de Salvador, conforme já citado, bem como das diversas inspetorias e postos fiscais vinculados a cada uma destas.

A tabela 3 abaixo relaciona o total da despesa liquidada nas Unidades Gestoras no exercício de 2002:

Tabela 3
SEFAZ - Unidade Orçamentária 3.13.004
Total da Despesa Liquidada por Unidade Gestora
Período: Janeiro a Dezembro/2002

Unidade Gestora	R\$	%
003 - DIRAD	265.984.634,84	92,8%
029 - DAT NORTE	7.204.806,97	2,5%
030 - DAT SUL	7.112.055,73	2,5%
031 - DAT METRO	6.241.132,24	2,2%
TOTAL	286.542.629,78	100,0%

Fonte: SEFAZ/ICF - Informações Contábeis e Financeiras

O exercício de 2002 foi tomado como referência por ser o mais recente. As análises que se fazem no decorrer deste trabalho se baseiam no perfil das despesas da SEFAZ num determinado momento no tempo; daí o corte temporal em 2002 ter sido uma opção metodológica, que buscou estudar a composição estrutural dos gastos da organização. Uma abordagem alternativa seria observar a evolução dos itens de despesa ao longo do tempo, mas nesse caso haveria um problema ligado à falta de uniformidade nos dados, uma vez que a cada exercício surgem novos elementos de despesa e outros são extintos. Assim, a opção foi pela observação do exercício mais recente.

Nota-se uma concentração de despesas da Unidade Gestora 003-DIRAD, da ordem de quase 93% no ano de 2002. A explicação é que esta unidade contábil concentra parcela significativa dos gastos da SEFAZ, a exemplo de gastos com pessoal, como se verá mais adiante em detalhes.

Cabe destacar que ocorre uma diferença nos valores totais da despesa liquidada quando se considera a soma por Unidade Gestora e a soma por Unidade Orçamentária. No primeiro conceito, como se viu, a despesa da SEFAZ em 2002, considerando as quatro unidades gestoras citadas, somou R\$ 286,54 milhões (tabela 3); no segundo este valor chega a R\$ 296,26 milhões (tabela 4 a seguir). Os dois valores estão corretos, sendo que o total por Unidade Gestora reflete o montante total que foi *efetivamente gasto*, enquanto que o total por Unidade Orçamentária reflete o montante total da *dotação orçamentária* daquela unidade.

Em determinados programas a SEFAZ pode executar (gastar) dotações de outras unidades que não a 004-Diretoria Geral, assim, como recursos desta unidade orçamentária podem ser executados (gastos) por outras gestoras de outras secretarias. Esta particularidade tem uma consequência sobre o Sistema de Custos a ser adotado pela organização, uma vez que como se viu no capítulo 3, uma das características dos Sistemas de Custos usuais é considerar o efetivo consumo dos recursos. O critério mais adequado, portanto, para analisar a despesa da SEFAZ, dentro dos objetivos propostos, é considerar o gasto por Unidade Gestora. Entretanto, para avançar na presente análise, sem ainda penetrar na problemática despesa *versus* custos, Será feita a partir deste ponto fazendo uma apreciação dos valores executados pela Unidade Orçamentária 004. Esta questão será retomada mais adiante, na avaliação dos fundamentos teóricos do sistema.

5.3.2. Classificação Funcional

A Tabela 4 apresenta as despesas da SEFAZ por função e subfunção:

Tabela 4
SEFAZ - Unidade Orçamentária 3.13.004
Total da Despesa Liquidada por Subfunção
Período: Janeiro a Dezembro/2002

Subfunção	R\$	%
122-Administração Geral	240.863.755,77	81,3%
123-Administração Financeira	28.768.939,50	9,7%
126-Tecnologia da Informação	23.568.374,25	8,0%
131-Comunicação Social	473.227,96	0,2%
331-Proteção e Benefícios ao trabalhador	2.593.248,20	0,9%
TOTAL	296.267.545,68	100,0%

Fonte: SEFAZ/ICF - Informações Contábeis e Financeiras

A tabela 4 demonstra uma concentração de mais de 80% das despesas na subfunção 122-Administração Geral, que corresponde às diversas atividades-meio da SEFAZ. Incluem-se aí as despesas com pessoal. A tabela 5 a seguir faz uma comparação do gasto por Unidade Gestora versus Subfunção:

Tabela 5
SEFAZ - Unidades Gestoras X Subfunções
Total da Despesa Liquidada
Período: Janeiro a Dezembro/2002

Unidade Gestora	UG 003 DIRAD	UG 029 DAT- Norte	UG 030 DAT-Sul	UG 031 DAT- Metro	Total
122-Administração Geral	220.604.962	7.070.930	7.037.033	6.139.483	240.852.408
123-Administração Financeira	19.006.215	38.870	10.287	-	19.055.372
126-Tecnologia da Informação	23.306.982	95.007	64.736	101.649	23.568.374
131-Comunicação Social	473.228	-	-	-	473.228
331-Proteção Benef ao trabalhador	2.593.248	-	-	-	2.593.248
TOTAL	265.984.635	7.204.807	7.112.056	6.241.132	286.542.630

A tabela 6 realiza a conversão destes valores em percentuais:

Tabela6
SEFAZ - Unidades Gestoras X Subfunções
Percentual da Despesa Liquidada
Período: Janeiro a Dezembro/2002

Unidade Gestora	UG 003 DIRAD	UG 029 DAT Norte	UG 030 DAT-Sul	UG 031 DAT- Metro	Total
122-Administração Geral	77,0%	2,5%	2,5%	2,1%	84,1%
123-Administração Financeira	6,6%	0,0%	0,0%	0,0%	6,7%
126-Tecnologia da Informação	8,1%	0,0%	0,0%	0,0%	8,2%
131-Comunicação Social	0,2%	0,0%	0,0%	0,0%	0,2%
331-Proteção Benef ao trabalhador	0,9%	0,0%	0,0%	0,0%	0,9%
TOTAL	92,8%	2,5%	2,5%	2,2%	100,0%

Fonte: SEFAZ/ICF - Informações Contábeis e Financeiras

Novamente, nota-se que na contabilidade da SEFAZ as despesas se concentram 77% simultaneamente na Unidade Gestora 003-DIRAD e na Subfunção 122-Administração Geral.

5.3.3. Classificação Programática

Apenas dois Programas são utilizados pela SEFAZ, conforme tabela 7 a seguir:

Tabela 7

SEFAZ - Unidade Orçamentária 3.13.004

Total da Despesa Liquidada por Programa

Período: Janeiro a Dezembro/2002

Programa	R\$	%
087-Promosefaz	28.768.940	9,7%
105-Apoio Administrativo às Atividades da SEFAZ	267.498.606	90,3%
TOTAL	296.267.546	100,0%

Fonte: SEFAZ/ICF - Informações Contábeis e Financeiras

Um detalhamento dos dois Programas por Projeto e Atividade oferece dados mais interessantes para fins de análise, conforme tabela 8:

Tabela 8

SEFAZ - Unidade Orçamentária 3.13.004

Total da Despesa Liquidada por Projeto/Atividade X Programa

Período: Janeiro a Dezembro/2002

Projeto/Atividade	Programa 087	Programa 105	Total	%
1065-Modernização Racionalização da Adm. Tributaria	16.247.848	-	16.247.848	5,5%
1609-Programa de Educação Tributária - PET/Bahia	12.521.092	-	12.521.092	4,2%
2000-Manutenção dos Serviços Técnicos e Adm.	-	18.709.232	18.709.232	6,3%
2001-Administração de Pessoal e Encargos	-	200.899.258	200.899.258	67,8%
2002-Desenvolvimento da Administração	-	23.568.374	23.568.374	8,0%
2003-Promoção Divulgação Ação Governamental	-	473.228	473.228	0,2%
2005-Adm.de Pessoal s/Regime Especial Contratação	-	1.100.209	1.100.209	0,4%
2009-Encargos com Benefícios Especiais	-	2.044	2.044	0,0%
2013-Auxilio Transporte e Alimentação aos Servidores	-	2.593.248	2.593.248	0,9%
2222-Manutenção Diretorias Regionais de Adm Tributaria	-	20.065.364	20.065.364	6,8%
2593-Manutenção Serviços Técnicos Op. FUNPREV	-	87.649	87.649	0,0%
TOTAL	28.768.940	267.498.606	296.267.546	100,0%

Fonte: SEFAZ/ICF - Informações Contábeis e Financeiras

Mais uma vez, nota-se predominância das despesas com pessoal, ilustrada pela Atividade 2001-Administração de Pessoal e Encargos, respondendo por quase 68% da despesa liquidada da Unidade Orçamentária 004-Diretoria Geral da SEFAZ.

5.3.4. Classificação Econômica

A tabela 9 a seguir relaciona o total da despesa liquidada por Elemento de Despesa em 2002:

Tabela 9

SEFAZ - Unidade Orçamentária 3.13.004

Total da Despesa Liquidada por Elemento de Despesa

Período: Janeiro a Dezembro/2002

Elemento de Despesa	R\$	%
03-Pensões	2.044,00	0,0%
04-Contratação por Tempo Determinado-Pessoal Civil	1.100.209,25	0,4%
08-Outros Benefícios Assistenciais	12.426,69	0,0%
09-Salário Família	20.292,88	0,0%
11-Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Civil	150.178.531,98	50,7%
12-Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Militar	15.744,40	0,0%
13-Obrigações Patronais	22.586.678,60	7,6%
14-Diárias - Pessoal Civil	8.273.163,34	2,8%
15-Diárias - Pessoal Militar	3.020.765,90	1,0%
16-Outras Despesas Variáveis - Pessoal Civil	28.005.087,20	9,5%
18-Auxilio Financeiro a estudantes	728.369,83	0,2%
30-Material de Consumo	3.703.897,22	1,3%
31-Premiações Culturais, Artísticas e Científicas	7.233.459,93	2,4%
33-Passagens e despesas com locomoção	1.485.651,59	0,5%
34-Outras Desp Pessoal Contrato Terceirização	9.244.670,93	3,1%
35-Serviços de Consultoria	337.860,67	0,1%
36-Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física	2.715.499,49	0,9%
37-Locação de Mão-de-Obra	4.419.485,47	1,5%
39-Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica	40.684.208,00	13,7%
47-Obrigações Tributárias e Contributivas	67.442,19	0,0%
49-Auxílio Transporte	613.359,59	0,2%
52-Material Permanente	10.321.741,06	3,5%
92-Despesas de Exercícios Anteriores	686.610,81	0,2%
93-Indenizações e Restituições	467,00	0,0%
96-Ressarcimento Despesas Pessoal Requisitado	809.877,66	0,3%
TOTAL	296.267.545,68	100,0%

Fonte: SEFAZ/ICF - Informações Contábeis e Financeiras

Alguns comentários sobre a tabela 9. Um detalhamento destes elementos resulta em nada menos do que 155 subelementos de despesa distintos. A tabela 10 abaixo relaciona o total da despesa liquidada por Subelemento de Despesa em 2002, destacando somente os 30 subelementos mais significativos, que respondem por quase 96% do total da despesa liquidada:

Tabela 10

SEFAZ - Unidade Orçamentária 3.13.004

Total da Despesa Liquidada nos Subelementos mais significativos

Período: Janeiro a Dezembro/2002

Subelemento de Despesa	R\$	%	% Acum
11.01-Vencimento Servidor Civil	150.178.532	50,7%	50,7%
16.08-Despesas Variáveis - Pessoal Civil	27.890.039	9,4%	60,1%
13.03-FUNPREV-Pessoal Civil	21.172.029	7,1%	67,3%
39.04-Processamento de Dados (Prodeb)	10.466.968	3,5%	70,8%
52.03-Sistema de Processamento de Dados	9.441.710	3,2%	74,0%
34.01-Informática e Processamento de Dados	9.108.701	3,1%	77,0%
14.01-Diárias no País - Civil	8.242.941	2,8%	79,8%
31.01-Prêmios em Pecúnia	7.233.460	2,4%	82,3%
37.01-Limpeza e Conservação	4.119.891	1,4%	83,7%
39.05-Serviços de Comunicação e Telecomunicação	3.888.749	1,3%	85,0%
39.11-Reparo Adaptação Conservação Bens Imóveis	3.411.382	1,2%	86,1%
15.01-Diárias no País - Militar	3.020.766	1,0%	87,1%
39.09-Propaganda e Publicidade	2.775.159	0,9%	88,1%
39.26-Serviços Bancários	2.069.463	0,7%	88,8%
39.12-Reparo Adaptação Conservação de Veículos	1.949.818	0,7%	89,4%
39.40-Aquisição de Vale Refeição e Água Mineral	1.814.908	0,6%	90,0%
39.13-Aperfeiçoamento e Treinamento de Pessoal	1.777.624	0,6%	90,6%
30.01-Aquisição de Combustíveis e Lubrificantes	1.583.223	0,5%	91,2%
39.33Apresentações Artísticas e Culturais	1.500.649	0,5%	91,7%
39.18-Locação de Bens Imóveis	1.433.254	0,5%	92,2%
33.01-Passagens no país taxas de embarque e seguros	1.370.421	0,5%	92,6%
39.47-Convênio Acordos Ajustes entre órgãos do Governo	1.309.711	0,4%	93,1%
13.01-FUNSERV - Pessoal Civil	1.219.717	0,4%	93,5%
36.04-Estagiários Administrativos	1.197.046	0,4%	93,9%
39.03-Energia Elétrica	1.148.946	0,4%	94,3%
39.06-Serviços de Divulgação Oficial	1.034.459	0,3%	94,6%
39.23-Manutenção de Equipamentos	918.550	0,3%	94,9%
04.01-Remuneração de Pessoal Contratado	903.579	0,3%	95,2%
39.07-Vale Combustível	897.607	0,3%	95,5%
52.07-Sistema de Administração Geral	845.488	0,3%	95,8%
Total dos 30 maiores Subelementos	283.924.787,74	95,8%	95,8%
Total Geral	296.267.545,68	100,0%	100,0%

Fonte: SEFAZ/ICF - Informações Contábeis e Financeiras

Feitas estas considerações, o próximo capítulo contém a análise dos números apresentados, confrontando-os com os fundamentos teóricos dos Sistemas de Custos obtidos no levantamento bibliográfico.

Capítulo 6 - Análise do modelo de Sistema de Custos aplicado à SEFAZ

Colocados os dados referentes à organização em estudo, cabe analisar o grau de adequação entre os fundamentos teóricos embasadores dos Sistemas de Custos frente à realidade organizacional observada. A seguir, são comentadas as dez premissas elencadas no capítulo 3, item 3.7, sendo feitas ponderações sobre o atendimento aos fundamentos propostos.

6.1. Custo como *consumo de recursos*

Este conceito básico se concentra no efetivo *consumo de recursos* para o funcionamento da Organização, não se ocupando de inferências sobre fluxo de caixa, administração de capital ou demais questões patrimoniais. Essa visão de custo como consumo de recursos, como se viu, traz consigo a necessidade de examinar as contas de despesa da organização e verificar quais delas refletem fatos desta natureza, ou seja, quais delas se referem a atos em que a organização está consumindo os recursos ou fatores de produção disponíveis. No caso das entidades públicas, observa-se que a Contabilidade Pública não traz um tratamento explícito que diferencie os custos das demais despesas, embora alguns indicativos possam funcionar para tal finalidade como, por exemplo, a classificação em despesas de capital ou despesas correntes. Além disso, as despesas públicas são classificadas pela funcional-programática e, nesse caso, cabe uma análise da relação de programas existentes no orçamento.

Um Sistema de Custos com esta diferenciação deixa de englobar, por exemplo, os gastos tidos como “operações especiais”, tais como transferências e subvenções como gastos que não representam custos. Em outros termos, um Sistema de Custos que necessite relacionar, entre todas as contas de despesa da organização, quais delas representem consumo de recursos deve estabelecer essa distinção em termos de quais as funções, programas, projetos e atividades entram ou não nesse critério. De modo análogo, no caso da classificação por categoria econômica, um Sistema de Custos com essa diferenciação deve examinar cada conta de Elemento de Despesa com essa finalidade.

No caso específico da Secretaria da Fazenda, procedeu-se a uma análise de todos os subelementos de despesa registrados no exercício de 2002. O objetivo desse procedimento era

o de identificar aqueles que refletem *consumo* dos diversos *recursos* disponíveis para a organização. Nesse sentido, retirou-se da nossa base de dados alguns itens de despesa que, pela sua natureza, representam de fato *gastos*, mas não *custos*, no sentido que se adotou nesse trabalho. Sendo assim, foram retiradas as despesas registradas na categoria 4 – Despesas de Capital e no grupo de despesa 4 – Investimentos, pois estes gastos representam – como o próprio nome indica - *investimentos* feitos pela organização, que serão consumidos gradativamente à medida que os respectivos recursos forem utilizados nas atividades normais do órgão.

Desse modo, retirou-se do sistema toda a despesa realizada através do Elemento de Despesa 52 – Material Permanente, pois tecnicamente tais gastos não representam ainda custo no momento da sua aquisição, mas sim ao longo do tempo, por conta da sua natural depreciação. Este se configura como um dos futuros problemas a serem enfrentados pelos gestores de Sistemas de Custos na Administração Pública: a questão, já abordada no capítulo 4, da não-contabilização da depreciação das máquinas, equipamentos e demais bens móveis e imóveis utilizados regularmente pelas organizações governamentais, impedindo a mensuração dos custos correspondentes.

Raciocínio semelhante conduz à exclusão, também, da despesa registrada no Elemento 30-Material de Consumo, pois esta também se refere ao gasto na aquisição de tais materiais, e não ao seu custo, ou seja, seu efetivo consumo. Entretanto, foram mantidos os dados relativos ao Elemento 30, considerando que o tempo entre o momento da aquisição e o momento do consumo, no caso da SEFAZ, é muito reduzido, visto que pelas suas atividades habituais não ocorre formação de estoques significativos. Assim, no presente caso foram mantidas as despesas do Elemento 30, sendo que, em modelos mais abrangentes, destinados a cobrir outras organizações governamentais, essa opção deve ser revista.

Foi retirado, também, da base de dados, o Elemento de Despesa 93-Indenizações e Restituições, pelo fato do mesmo se referir a gastos de natureza semelhante a *perdas*, ou seja, gastos incorridos por força maior e não derivados das atividades normais da entidade. No caso da SEFAZ, foram esses os expurgos, considerando ainda que, previamente, retirou-se da base de dados todas as despesas realizadas pela Unidade Gestora 400 – FUNPREV, por serem gastos de natureza previdenciária, ou seja, não representam recursos consumidos pela organização em estudo no desempenho de suas atividades. Foram ainda expurgados os itens de despesa do Elemento 31 – Premiações Culturais e Artísticas, pois se referem não a custos

no sentido de consumo de recursos, mas a gastos com as premiações da campanha *Sua Nota é um Show de Solidariedade*. Na hipótese de se construir Sistemas de Custos mais amplos, cujo escopo alcance toda a Administração Pública Estadual, haverá uma maior diversidade de subelementos a serem analisados, uma vez que atualmente existem cerca de 500 subelementos possíveis de serem utilizados pela Contabilidade Pública no Estado da Bahia. Desse modo, um Sistema de Custos de âmbito estadual requer uma análise de todos os subelementos possíveis, o que determinará mais expurgos da base de dados do que foi realizado no presente caso na SEFAZ.

O resultado dos ajustes na base de dados pode ser resumido na Tabela 11 a seguir, em que se apresenta o total de gastos da SEFAZ na Unidade Orçamentária 004 por Elemento de Despesa durante o exercício de 2002:

Tabela 11
SEFAZ - Unidade Orçamentária 3.13.004
Total da Despesa Liquidada por Elementos que representam Custos
Período: Janeiro a Dezembro/2002

Elemento de Despesa	R\$	%
03-Pensões	2.044,00	0,0%
04-Contratação por Tempo Determinado-Pessoal Civil	1.100.209,25	0,4%
08-Outros Benefícios Assistenciais	12.426,69	0,0%
09-Salário Família	20.292,88	0,0%
11-Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Civil	150.178.531,98	53,9%
12-Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Militar	15.744,40	0,0%
13-Obrigações Patronais	22.586.678,60	8,1%
14-Diárias - Pessoal Civil	8.273.163,34	3,0%
15-Diárias - Pessoal Militar	3.020.765,90	1,1%
16-Outras Despesas Variáveis - Pessoal Civil	28.005.087,20	10,0%
18-Auxílio Financeiro a estudantes	728.369,83	0,3%
30-Material de Consumo	3.703.897,22	1,3%
33-Passagens e despesas com locomoção	1.485.651,59	0,5%
34-Outras Desp Pessoal Contrato Terceirização	9.244.670,93	3,3%
35-Serviços de Consultoria	337.860,67	0,1%
36-Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física	2.715.499,49	1,0%
37-Locação de Mão-de-Obra	4.419.485,47	1,6%
39-Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica	40.684.208,00	14,6%
47-Obrigações Tributárias e Contributivas	67.442,19	0,0%
49-Auxílio Transporte	613.359,59	0,2%
92-Despesas de Exercícios Anteriores	686.610,81	0,2%
96-Ressarcimento Despesas Pessoal Requisitado	809.877,66	0,3%
TOTAL	278.711.877,69	100,0%

Fonte: SEFAZ/ICF - Informações Contábeis e Financeiras

Assim, o valor total das despesas liquidadas em 2002, consideradas como custo, no sentido de representarem consumo de recursos da SEFAZ, totalizou R\$ 278,71 milhões, o que representa cerca de 95% da despesa total no exercício. Essas despesas são o ponto de partida para as próximas considerações. Definiu-se uma amostra com os quarenta subelementos de despesa mais representativos no ano de 2002, totalizando 98% do total dos subelementos que representam custos, conforme consta na Tabela 12, na página seguinte.

Desse modo, concluiu-se que o primeiro fundamento de um Sistema de Custos – o conceito de custo como *consumo de recursos* – é plenamente atendido pelas condições objetivas constatadas na SEFAZ, pois a contabilidade da mesma já apresenta diversos itens de despesa que pela sua natureza podem ser considerados como *custos*, bem como outras despesas que não podem ser consideradas nessa ótica, embora representem gastos que afetam, naturalmente, o fluxo de caixa da entidade.

Tabela 12

SEFAZ - Unidade Orçamentária 3.13.004

Total da Despesa Liquidada (Custos) nos Subelementos mais significativos

Período: Janeiro a Dezembro/2002

Subelemento de Despesa	R\$	%	% Acum
11.01-Vencimento Servidor Civil	150.178.532	53,9%	53,9%
16.08-Despesas Variáveis - Pessoal Civil	27.890.039	10,0%	63,9%
13.03-FUNPREV-Pessoal Civil	21.172.029	7,6%	71,5%
39.04-Processamento de Dados (Prodeb)	10.466.968	3,8%	75,2%
34.01-Informática e Processamento de Dados	9.108.701	3,3%	78,5%
14.01-Diárias no País - Civil	8.242.941	3,0%	81,5%
37.01-Limpeza e Conservação	4.119.891	1,5%	82,9%
39.05-Serviços de Comunicação e Telecomunicação	3.888.749	1,4%	84,3%
39.11-Reparo Adaptação Conservação Bens Imóveis	3.411.382	1,2%	85,6%
15.01-Diárias no País - Militar	3.020.766	1,1%	86,6%
39.09-Propaganda e Publicidade	2.775.159	1,0%	87,6%
39.26-Serviços Bancários	2.069.463	0,7%	88,4%
39.12-Reparo Adaptação Conservação de Veículos	1.949.818	0,7%	89,1%
39.40-Aquisição de Vale Refeição e Água Mineral	1.814.908	0,7%	89,7%
39.13-Aperfeiçoamento e Treinamento de Pessoal	1.777.624	0,6%	90,4%
30.01-Aquisição de Combustíveis e Lubrificantes	1.583.223	0,6%	90,9%
39.33Apresentações Artísticas e Culturais	1.500.649	0,5%	91,5%
39.18-Locação de Bens Imóveis	1.433.254	0,5%	92,0%
33.01-Passagens no país taxas de embarque e seguros	1.370.421	0,5%	92,5%
39.47-Convênio Acordos Ajustes entre órgãos do Govern	1.309.711	0,5%	93,0%
13.01-FUNSERV - Pessoal Civil	1.219.717	0,4%	93,4%
36.04-Estagiários Administrativos	1.197.046	0,4%	93,8%
39.03-Energia Elétrica	1.148.946	0,4%	94,2%
39.06-Serviços de Divulgação Oficial	1.034.459	0,4%	94,6%
39.23-Manutenção de Equipamentos	918.550	0,3%	94,9%
04.01-Remuneração de Pessoal Contratado	903.579	0,3%	95,3%
39.07-Vale Combustível	897.607	0,3%	95,6%
96.01-Ressarcimento a órgão por Servidor - Efetivo	809.878	0,3%	95,9%
18.01-Auxílio a Estudantes Carentes	728.370	0,3%	96,1%
39.41-Serviços Reprográficos	714.600	0,3%	96,4%
39.24-Correios e Telégrafos	694.353	0,2%	96,6%
30.18-Material de Processamento de Dados	669.675	0,2%	96,9%
49.01-Auxilio Transporte em Pecunia	613.360	0,2%	97,1%
36.03-Locação de Bens Imóveis	551.600	0,2%	97,3%
30.02-Material de Expediente e Escritório	517.393	0,2%	97,5%
39.30-Fretes Carretos e Armazenagem	349.699	0,1%	97,6%
36.13-Menor Aprendiz	340.670	0,1%	97,7%
39.01-Água e Esgoto	340.670	0,1%	97,9%
39.20-Despesas Miúdas	328.899	0,1%	98,0%
35.03-Contrato de Consultoria - Pessoa Jurídica	301.132	0,1%	98,1%
Total dos 40 maiores Subelementos	273.364.426,82	98,1%	98,1%
Total Geral	278.711.877,69	100,0%	100,0%

Fonte: SEFAZ/ICF - Informações Contábeis e Financeiras

6.2. Finalidade Tríplice

No capítulo 3 considerou-se que os Sistemas de Custos normalmente apresentam três grandes finalidades: *avaliação de estoques para formação do preço de venda* (custo dos produtos ou serviços), *controle gerencial* e por último a de *subsídios à tomada de decisão*. Esses três objetivos podem ser perseguidos pelo Sistema de Custos simultaneamente ou alternadamente, e são possíveis na Administração Pública. Pode-se identificar produtos e serviços oferecidos pelo setor público à população, de modo bastante claro, no caso das empresas públicas; por outro lado, pode-se considerar como produtos e serviços os programas descritos no Plano Plurianual e na Lei Orçamentária Anual. Resta, portanto, avaliar essa possibilidade no caso concreto da SEFAZ.

O primeiro objetivo possível de um Sistema de Custos – avaliação de estoques – revela-se de aplicação limitada no caso da SEFAZ pela própria intangibilidade de seu “produto”. Nesse ponto, cabem algumas considerações adicionais sobre os “produtos” (ou, melhor dizendo, os “serviços”) oferecidos pela Secretaria da Fazenda. Conforme as atribuições citadas no próprio regimento interno do órgão, constata-se que a SEFAZ executa seis grandes grupos de atividades:

- a) Administração Tributária, englobando a arrecadação, controle e fiscalização dos tributos estaduais: ICMS, IPVA, ITDA e taxas;
- b) Administração Financeira, abrangendo tanto a administração das receitas estaduais (tributárias, inclusive, no tocante aos aspectos financeiros) quanto das despesas e da dívida pública;
- c) Administração Geral, ou seja, as atividades-meio que dão suporte a todas as outras atividades finalísticas da SEFAZ; pode-se incluir neste rol de atividades também aquelas ligadas ao desenvolvimento da própria gestão fazendária;
- d) Auditoria dos órgãos do Poder Executivo do Estado da Bahia;
- e) Atendimento ao contribuinte-cidadão;
- f) Outras atividades correlatas, ainda mais especializadas, a exemplo do contencioso tributário (julgamento de processos fiscais).

É necessário considerar esses grupos de atividades antes de se tentar definir quais são os “Produtos”. No modelo de organização utilizado por Nakagawa (1998) e Ching (1995) para explicar os fundamentos do custeio ABC, são identificados os *inputs*, ou seja, as entradas de insumos, o processamento destes insumos (através das atividades) e os *outputs*, isto é, as saídas de produtos ou serviços. A seqüência se refere à aquisição dos recursos (*input*), seu consumo no processamento interno da organização (custo) e sua disponibilização ao cliente final (*output*). Nessa ótica, os *inputs* são facilmente associados aos recursos cuja compra se registra nos subelementos de despesa e os custos são representados pelo consumo dos recursos correspondentes. O mais difícil de vislumbrar são exatamente os *outputs*, ou seja, os serviços prestados pela organização, dado seu caráter intangível e freqüentemente impessoal e universal. Aliás, essa é uma das características dos serviços públicos. Não obstante essa dificuldade em identificar com exatidão todos os serviços prestados, pode-se apontar alguns dos principais *outputs* da organização em análise.

No caso da SEFAZ, pode-se considerar no grupo de atividades (a) – Administração Tributária – o *output* ou produto final é o efetivo recolhimento dos tributos devidos aos cofres públicos e, portanto, o papel do Sistema de Custos nessa hipótese é o de determinar, por exemplo, o custo de cada real de ICMS arrecadado. Dessa forma, uma das possíveis utilizações de um Sistema de Custos na SEFAZ é a de determinar qual dos tributos arrecadados seja mais “caro” do ponto de vista da relação entre seu custo de administração e sua arrecadação efetiva. Tais considerações podem, inclusive, resultar numa avaliação do atual dimensionamento dos recursos mobilizados pela organização na administração de cada um dos tributos citados. Regimes simplificados podem ser adotados em algumas hipóteses de elevado custo operacional, sendo os recursos da organização remanejados para as atividades que proporcionem maior retorno.

Examinando o grupo de atividades (e) – atendimento ao contribuinte-cidadão – pode-se caracterizar o *output* como sendo a efetiva prestação de informações ao público e, também, essa atividade pode ser considerada como um produto passível de mensuração dos seus custos. Nesse caso é possível estabelecer um comparativo entre a qualidade das informações prestadas, e o custo unitário de cada atendimento ou ainda de cada minuto de atendimento. Também, algumas das atividades especializadas englobadas na alínea “f”, a exemplo do contencioso tributário podem ser mensuradas em termos de custos, surgindo daí, por exemplo, um indicador do custo de julgamento de um auto de infração.

Todas essas considerações levam a duas conclusões:

- a) Não se detectou, na Secretaria da Fazenda, a necessidade de se apurar custos com o objetivo específico de se avaliar seus estoques, por três motivos: a intangibilidade dos seus “produtos” (melhor dizendo, seus “serviços”), a insignificância dos estoques em termos monetários e seu curto tempo de existência (ou seja, o rápido intervalo entre a aquisição dos materiais e seu consumo);
- b) Apesar disso, pode-se usar as informações geradas por um Sistema de Custos para se valorar os “preços” de vários serviços prestados pelo órgão como, por exemplo, da própria arrecadação tributária – quanto custa ao Estado cada Real arrecadado de ICMS? Com isso, é possível obter medidas quantificáveis do desempenho da organização em cada uma das suas grandes áreas de atuação.

Assim, o primeiro objetivo perseguido pelos Sistemas de Custos (e pela Contabilidade de Custos, de modo geral) está de acordo com o que se verifica na SEFAZ, com a ressalva de não haver grande necessidade de avaliação dos estoques.

Cumpra agora analisar os outros dois objetivos propostos pela Teoria de Custos. Sobre o *controle gerencial* cabem algumas considerações preliminares. Leone (2001) cita a prática de se estabelecer *centros de responsabilidade* quando se deseja apurar custos para controle. A idéia é eleger, dentre os diversos componentes da estrutura organizacional de uma empresa (suas diretorias, departamentos, filiais, unidades de negócio, etc) alguns centros de responsabilidade, ou seja, unidades às quais serão apropriados custos. Explicando melhor, trata-se de dividir a organização em áreas às quais serão atribuídos os custos de acordo com a responsabilidade de cada área pela ocorrência dos mesmos. Leone (2001) distingue dois tipos de responsabilidade:

- a) A *responsabilidade contábil*, relativa à obrigatoriedade do gestor de responder pelos custos efetivamente incorridos pela sua área de comando;
- b) A *responsabilidade funcional*, referente à necessidade do gestor de apresentar resultados de acordo com as expectativas globais da organização.

No caso da SEFAZ, a implantação de custos para controle significa, em termos

práticos, a adoção do custeamento por responsabilidade. Legalmente, a responsabilidade contábil já está instituída, uma vez que se aloca dotações orçamentárias às Unidades apropriadas a esse fim, a exemplo da 004-Diretoria Geral; além disso, legalmente também se atribui responsabilidade contábil às Unidades Gestoras, visto que seus dirigentes estão igualmente obrigados a responder pelos gastos executados pelas mesmas. A idéia do custeamento por responsabilidade, entretanto, conforme está desenhada na teoria (Martins, 2000) é muito mais ampla, pois introduz o conceito de “Centro de Custos” ou ainda “Departamentos” como unidades às quais se reconhece a “causa” da ocorrência de diversos custos. Na SEFAZ, o custeamento da responsabilidade passaria por duas etapas:

- a) A definição de centros de custos ou centros de responsabilidade, numa quantidade maior que o número atual de Unidades Orçamentárias e Unidades Gestoras. As superintendências, por exemplo, poderiam ser, cada uma delas, centros de responsabilidade, subdivididos em centros menores, cada qual delimitado em função do tipo de atividade executada ou ainda do conjunto de atribuições determinadas por lei. O grau de detalhamento de cada centro de responsabilidade, em centros menores e hierarquicamente subordinados, dependerá das necessidades de controle de cada superintendência ou diretoria e também da relevância dos mesmos para a organização;
- b) A redistribuição dos valores contabilizados como gastos nas Unidades Gestoras para os diversos centros de responsabilidade, mediante o estabelecimento de relações de causa e efeito entre as atividades praticadas nestes últimos e os valores registrados na contas contábeis. Essa redistribuição significa implantar procedimentos de *apropriação* de custos, ou seja, de atribuição dos custos às unidades que determinaram sua ocorrência (Nakagawa, 1998).

Constatou-se, por exemplo, que todos os gastos realizados pela SEFAZ nas suas inspetorias fazendárias, num total de 38 unidades regionais, se concentram nas três Unidades Gestoras correspondentes às Diretorias de Administração Tributária. Além disso, todo o gasto com o pessoal lotado nestas inspetorias está contabilizado na Unidade Gestora 003-Diretoria Administrativa da SEFAZ. Sendo assim, os registros da Contabilidade Pública do Estado da Bahia, do modo como são organizados hoje, não permitem saber, nesse caso, o quanto custa o

funcionamento de uma inspetoria fazendária. A ausência desta informação, relevante em termos gerenciais, impede uma simples análise de custo-benefício que possa responder aos seguintes questionamentos:

- a) Quanto custa por ano ou por mês manter uma inspetoria fazendária ou um posto fiscal em funcionamento?
- b) Qual a composição percentual dos custos de cada uma destas unidades de acordo com cada elemento ou subelemento de despesa? Qual é o perfil dos custos de cada unidade?
- c) Qual é a relação entre o custo anual de manutenção de cada uma destas unidades com a respectiva arrecadação anual de ICMS obtida pela mesma? Existem unidades que custam mais do que arrecadam?
- d) Qual a média desta relação entre todas as unidades? Existe grande disparidade (desvio-padrão) desse índice entre as inspetorias e postos fiscais?
- e) Que unidades apresentam maiores desvios em relação a esta média e, portanto, necessitam de uma atenção especial, em virtude de estarem revelando um desempenho muito diverso daquele considerado “normal”?

A forma de contabilização das despesas da SEFAZ, concentrando os valores das Unidades Gestoras, dificulta uma avaliação do desempenho das suas diversas unidades em termos de uma comparação entre os custos incorridos por cada uma delas e os resultados obtidos pelos seus gestores. Impede, portanto, a instituição de mecanismos de responsabilização contábil e funcional desses gestores e, desse modo, não contribui para a busca da *accountability* na gestão pública. Não obstante, é plenamente possível estabelecer os centros de responsabilidade na SEFAZ, não sendo necessário fazer isto através de lei; basta uma determinação da área competente, eventualmente da área que venha a praticar a gestão do Sistema de Custos. Posteriormente, uma das operações básicas do sistema consiste exatamente na redistribuição dos gastos, concentrados nas Unidades Gestoras, para os centros de responsabilidade, seguindo as técnicas de departamentalização prevista pela teoria da Contabilidade de Custos.

Assim, o segundo objetivo da Contabilidade de Custos – custos para controle –

também encontra aplicação fértil na organização em estudo e pode gerar uma gama de informações muito interessante do ponto de vista da avaliação do comportamento das diversas áreas e da atuação dos seus gestores.

No que tange ao terceiro objetivo – fornecer subsídios à tomada de decisões – constatou-se também aplicações válidas para um Sistema de Custos na organização em análise. A SEFAZ iniciou, em 1996, um novo modelo de gestão da fiscalização calcado no uso de bancos de dados de informações tributárias para acompanhar e monitorar a arrecadação de seus contribuintes. O marco tecnológico foi a introdução do Sistema PGM – Planejamento e Gerenciamento de Mercado – o qual divide todo o universo de contribuintes registrado no cadastro do ICMS de acordo com seu porte, seu segmento econômico e sua localização dentro do território baiano. As empresas são, dessa forma, “segmentadas”, o que determina uma racionalização nos procedimentos fiscais destinados a acompanhar estes contribuintes e na deflagração de ações fiscais de combate à sonegação, quando necessário. Desde sua implantação, o sistema PGM vem evoluindo e se tornando mais sofisticado, ensejando o surgimento de outros sistemas de acompanhamento, a exemplo do PGF – Planejamento e Gerenciamento da Fiscalização, do INC – Informações do Contribuinte, SIT, SINTEGRA, CFAMT e outros.

Atualmente, a SEFAZ dispõe de um imenso banco de dados capaz de cruzar em frações de segundos as informações dos seus contribuintes, permitindo comparações de toda sorte. Tecnologias avançadas tais como *datawarehouse* e redes neurais encontram-se em estudo. Paralelamente ao desenvolvimento destes sistemas, a SEFAZ implantou, também em 1996, uma forma de gestão baseada no estabelecimento de metas trimestrais de arrecadação, com a finalidade de estabelecer objetivos a serem perseguidos por cada uma de suas unidades durante o ano. Em 2000, houve uma evolução desse sistema, sendo introduzidos um leque de vinte e cinco indicadores de desempenho para a área da fiscalização, fornecendo novas informações para a administração do órgão poder avaliar o desempenho do mesmo. Mais recentemente, em 2003, foram definidos nada menos que cem indicadores de desempenho, para toda a organização, criados em consonância com o Planejamento Estratégico da SEFAZ fixado para o período de 2003 a 2006.

Apesar disso, os indicadores de desempenho com base em informações de custos hoje são quase inexistentes. Apenas um único indicador relaciona o total da despesa de custeio (conceito legal) do trimestre com o total da arrecadação tributária no mesmo período. Não

existem ainda indicadores de desempenho que comparem, por exemplo, o custo de cada ação fiscal com o montante médio do crédito tributário recuperado naquela ação; o custo de manutenção da carteira de parcelamentos com a respectiva arrecadação nesta carteira; o custo de cada ação de execução fiscal com o resultado efetivo da mesma, etc. Em outros termos, existe a possibilidade de se introduzir a variável “custos” nas medições de desempenho e, dessa forma, subsidiar o processo de tomada de decisões dentro do órgão, desde o nível estratégico até o nível operacional. Essa inovação encontra-se de acordo com a filosofia de gestão da secretaria, que adota o Planejamento Estratégico como um dos pilares da sua gestão. A preocupação com o desempenho da SEFAZ e a avaliação da eficácia, eficiência e efetividade do órgão é visível e se manifesta nas ações planejadas pelos seus dirigentes, a exemplo do recente programa GDFISCO, de avaliação de desempenho dos servidores do Grupo Fisco, das pesquisas de satisfação dos usuários com os sistemas informatizados e das pesquisas de satisfação dos servidores quanto às instalações físicas. Assim, a avaliação de desempenho é um elemento cada vez mais presente na gestão fazendária e a variável *custos*, pelo seu potencial de gerar indicadores de desempenho (Ching, 1995) se aplica a essa realidade.

Concluindo, vê-se que um Sistema de Custos na Secretaria da Fazenda pode ser implementado com vistas a atender qualquer um – ou todos – os objetivos da Contabilidade de Custos.

6.3. Contabilidade geral como fonte primária

Esse fundamento ou princípio determina que a Contabilidade Geral ou Financeira se constitui na fonte original e primária, de onde são retiradas as informações básicas para compor as informações de custos (Brimson, 1998; Ostrenga, 1997, Martins, 2000). A Contabilidade é tida como fonte primária porque às informações geradas pela mesma agregam-se outros dados, inclusive de natureza não-financeira, que a complementam e enriquecem o seu poder informativo (Leone, 2001). Olhando-se para a Contabilidade Pública, observa-se que a mesma de fato fornece os dados financeiros requeridos por um Sistema de Custos. Nesta pesquisa, partiu-se inclusive do universo de subelementos de despesa para se determinar quais seriam os itens de custo a serem controlados pelo sistema. Mas a Contabilidade Pública não apresenta todos os dados necessários, como já comentado no capítulo 4, a exemplo dos vários aspectos levantados por Silva (1999).

A falta de registros contábeis relativos à depreciação dos bens móveis e imóveis é também um problema constatado nas contas de despesas referentes à Secretaria da Fazenda. Os registros contábeis indicam todos os gastos incorridos durante o ano com o elemento de despesa 52-Material Permanente. Revelam, portanto, o gasto com a aquisição desses bens, mas nada dizem sobre o consumo dos mesmos, que seria expresso através do cálculo da depreciação. Não havendo o registro da depreciação, deixa-se de contabilizar os investimentos na reposição do capital fixo do Estado (Costa e Miranda Filho, 2002). Por essa razão, os demais valores referentes aos imobilizados (máquinas e equipamentos) necessitam de controles adicionais. Assim, existe a necessidade de complementar as informações contábeis com alguma forma de cálculo da depreciação total no período, o que demanda por sua vez algum tipo de controle sobre os bens patrimoniais da organização, no que se refere a valor histórico, tempo de vida útil e registro da depreciação acumulada.

Outro problema detectado nos registros da Contabilidade Pública se refere à falta da provisão do 13º salário dos servidores bem como da remuneração adicional devido às férias. Ao refletir o fluxo de caixa do tesouro, a Contabilidade Pública indica uma concentração das despesas de pessoal nos meses de novembro, por conta da antecipação da 1ª parcela do 13º salário, e em dezembro, pelo pagamento do restante. Como o custo de pessoal equivale a cerca de 50% dos demais itens de custo (vide Tabela 12) percebe-se que eventuais relatórios gerados por um Sistema de Custos apresentarão fortes distorções nos meses finais do ano. Também aqui é necessário agregar informações não contempladas pela Contabilidade Pública, para se dotar os dados referentes a custos de consistência e realismo.

Mesmo considerando as dificuldades impostas pelas limitações de dados gerenciais, uma vez que a Contabilidade Pública visa atender aos aspectos orçamentários e financeiros¹⁵, verifica-se no Estado a existência de diversos outros sistemas que controlam itens importantes para o processo de custeamento. Cita-se de modo exemplificado (mas não exaustivo) os seguintes sistemas:

- a) Sistema de Recursos Humanos – SIRH – gerido pela Secretaria de Administração (SAEB), registra todos os dados relativos à folha de pessoal do Estado da Bahia, apresentando informações detalhadas quanto às diversas categorias funcionais, distribuição de quantitativos de servidores por local de trabalho ou unidade

¹⁵ Ressalte-se que não se trata de limitações da Contabilidade Pública, mas sim de informações que fogem ao seu escopo.

funcional, detalhamento das vantagens e descontos em folha;

- b) Sistema de Patrimônio e Serviços – SIMPAS, também gerido pela SAEB, controla todas as requisições de compras de material permanente, material de consumo bem como autorizações de prestações de serviços para as diversas unidades funcionais do Estado da Bahia;
- c) Sistema de Planejamento – SIPLAN – gerido pela Secretaria de Planejamento e Tecnologia (SEPLANTEC) controla o orçamento do Estado, refletindo a execução orçamentária inclusive no nível mais detalhado das ações, revelando até os gastos por município;
- d) Sistema de Gestão do Gasto Público – SIGAP (gerido pela SEFAZ) controla as dotações orçamentárias disponíveis para todos os contratos e convênios mantidos pelo Estado da Bahia;

Foram ainda encontrados, no *portfolio* de sistemas da SEFAZ, nada menos que 75 sistemas informatizados desenvolvidos pela área de tecnologia do órgão, que podem, de alguma forma, fornecer informações complementares aos dados financeiros contidos no SICOF. Desse modo, conclui-se que, também, no caso da organização SEFAZ, a Contabilidade pode ser a fonte primária dos dados de custos, sendo acrescentadas outras informações obtidas no grande universo de sistemas existentes.

6.4. Exceções aos Princípios Contábeis

Essa característica dos Sistemas de Custos implica na regra geral de observância aos Princípios Fundamentais da Contabilidade, *porém com exceções em análises de cunho gerencial*, para atender às necessidades dos usuários internos. Estando integrado à Contabilidade, o Sistema de Custos segue os princípios que norteiam esta última, mas não se limita aos mesmos, pois sua natureza de ferramenta de gestão requer a produção de informações segundo critérios próprios que não os contemplados pelo campo normativo da Contabilidade (Padoveze, 1994). No caso do setor público, o Sistema de Custos deve obedecer aos mesmos princípios que regem a Contabilidade Pública como, por exemplo, o reconhecimento das despesas no período em que as mesmas forem legalmente empenhadas. O exame de diversos lançamentos contábeis no SICOF, porém, revelou que freqüentemente a

data de empenho da despesa ocorre em meses subsequentes¹⁶ ao de ocorrência dos fatos que determinaram os custos correspondentes. Isso indica a necessidade de se considerar um regime especial para a contabilização dos custos, de acordo com a data de competência equivalente à data do efetivo consumo dos recursos.

Nesse ponto, se coloca a questão do *momento temporal* do reconhecimento do custo. Sendo o custo um reflexo do consumo de recursos por parte da organização, é razoável que o mesmo siga o princípio da competência, ou seja, aproprie-se o custo ao período referente ao consumo do recurso. Essa regra é importante dado o mecanismo da despesa pública, que passa necessariamente pelas fases do empenho, da liquidação e do pagamento.

É por esta razão que a apropriação dos custos relativos ao Elemento 30 (material de consumo) se apresenta como um problema de difícil solução. Existem casos em que o empenho é feito no mês x , o material é recebido pela unidade responsável pelo almoxarifado no mês $x+1$, a despesa é liquidada no mês $x+2$ e o pagamento ocorre no mês $x+3$. Em qual dos meses este custo deve ser apropriado? A resposta é: em nenhum deles especificamente, mas sim no mês em que o material foi efetivamente consumido pela área requisitante. O problema com este modelo é que esta data não é registrada na Contabilidade Pública, não por uma falha desta, mas pelo fato de não fazer parte do seu escopo. Desse modo, essa “data de competência” necessita estar registrada em algum lugar, ou no sistema que controla aquisições de material, como o SIMPAS, ou no próprio Sistema de Custos. O uso desta data equivalente à “data do consumo” se constitui numa exceção aos princípios contidos na Lei 4.320/64.

Sousa (1999) defende o momento da liquidação da despesa como o marco temporal da apropriação dos custos, por razões de simplificação do processo. Coincide com o critério usado pelo Sistema ACP (Costa e Miranda Filho, 2002)¹⁷. O momento da liquidação, contudo, representa somente o marco operacional que indica que o gasto está contabilizado no SICOF e deve ser apropriado. A liquidação apenas “dispara” a necessidade da apropriação daquele item de custo ao seu portador final (que pode ser qualquer um dos componentes organizacionais). A data da liquidação não pode ser tomada como data de referência para os

¹⁶ Ou nos meses anteriores, como nos casos em que o empenho é feito por estimativa – contas de água, energia elétrica e telecomunicações, por exemplo.

¹⁷ O Apêndice “D” apresenta, de modo sintético, informações sobre o Sistema ACP, citado anteriormente nesta pesquisa.

custos porque essa data nada informa sobre o efetivo momento do consumo dos recursos. Outro caso acontece com os custos da folha de pessoal, cuja liquidação, no início de cada exercício, ocorre somente a partir do mês de fevereiro, por motivos ligados à operacionalização do orçamento no início do exercício, enquanto que os fatos que ensejaram tais custos – o uso da força de trabalho correspondente – já aconteceram de fato no mês de janeiro.

Além dessas considerações sobre a defasagem entre a liquidação da despesa e o fato que motivou o custo correspondente, existe a possibilidade de se apropriar custos futuros. É possível estabelecer mecanismos de previsão de custos já na fase de empenho da despesa, quando a Unidade Gestora já conhece dados como o montante do gasto, a natureza do mesmo (em termos de elemento) e a Unidade Funcional (ou mais de uma) beneficiada pelo gasto. Essa informação pode ficar pendente no sistema, enquanto não seja confirmada no momento da liquidação. Um exemplo é o dos gastos com aluguéis, cujos contratos, já cadastrados no início do exercício no sistema SIGAP¹⁸, permitem uma apropriação imediata dos custos que ainda vão ocorrer no futuro, nos respectivos meses de competência. Essa é inclusive uma das alterações que, atualmente, estão sendo implementadas no sistema SIGAP, para possibilitar à SEFAZ ter uma estimativa do seu fluxo de caixa de despesas ao longo do ano, já no início do exercício financeiro.

Conclui-se que um Sistema de Custos efetivamente pode ser construído de modo integrado à Contabilidade Pública, respeitando seus princípios contábeis, conforme previstos na Lei 4.320/64, mas também permitindo outros modos de contabilização além dos momentos determinados pelo empenho, liquidação ou pagamento da despesa, privilegiando a data do efetivo consumo dos recursos. A integração à Contabilidade Pública garante a uniformização de conceitos, a compatibilização da linguagem a ser adotada pelo Sistema de Custos com a classificação funcional-programática, permitindo atingir às exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal no seu artigo 50; por outro lado, visões alternativas de custos, com ajustes nas informações geradas pelo sistema, livres das convenções formais da lei 4.320/64 (ou seja, exceções às normas gerais), aumentam o potencial do Sistema de Custos como ferramenta de gestão para os dirigentes das organizações públicas.

¹⁸ Sistema de Gestão do Gasto Público, controla os contratos de fornecimento de materiais e serviços à Administração Pública do Estado da Bahia, determinando já no início de cada exercício financeiro o bloqueio de dotações orçamentárias para cada tipo de despesa. O SIGAP pode vir a ser um dos grandes fornecedores de informações relativas a *custos estimados* ou *custos orçados* para subsidiar a elaboração de Sistemas de Custos.

6.5. Objetos Custeáveis

Uma das primeiras definições a serem tomadas num projeto de Sistema de Custos diz respeito exatamente aos *objetos custeáveis* ou também denominados *portadores finais de custos* (Villas-Boas, 2001) que podem ser quaisquer componentes organizacionais sobre os quais se deseja informações de custos: produtos, serviços, departamentos, processos, clientes, fornecedores, projetos, períodos, etc (Leone, 2000). Os objetos de custo respondem à questão “o que vai ser custeado” ou “quanto custa” tal componente. Representam, portanto, os itens sobre os quais a organização deseja obter informações de custos e estão ligados, intrinsecamente, aos objetivos perseguidos pelo sistema. Numa organização privada, os objetos de custo elementares são os produtos e serviços oferecidos ao mercado (Horngren, 1989). Numa organização pública, estes *outputs* podem, também, ser custeados, mesmo com as dificuldades já apontadas no item 6.1. Há um consenso na literatura que tais objetos podem ser os mais variados possíveis dentro de uma organização e isso é que faz com que os Sistemas de Custos sejam considerados ferramentas úteis para o gerenciamento, capazes de fornecer informações relevantes para a tomada de decisão (Ostrenga, 1997). Cabe analisar os diversos componentes organizacionais da SEFAZ e pesquisar, dentre eles, possíveis objetos de custo. Nesse sentido, foram identificados na Secretaria da Fazenda diversos objetos de custo, alguns dos quais indicados na tabela 13 a seguir.

Tabela 13

Componentes Organizacionais que podem ser portadores finais de custos - Exemplos

Descrição	Tipo de Objeto de Custo
Ação de fiscalização em estabelecimento de contribuinte do ICMS	Atividade
Ação de fiscalização no trânsito de mercadorias dentro do estado	Atividade
Administração da carteira de processos de parcelamento	Atividade
Administração da frota de veículos	Atividade
Administração do Cadastro de Contribuintes do ICMS	Atividade
Arrecadação de ICMS	Produto/Serviço
Atendimento ao Contribuinte	Produto/Serviço
Auditoria dos órgãos da administração pública estadual	Produto/Serviço
Desenvolvimento de sistemas de informática	Atividade
Divulgação de alterações na legislação tributária	Produto/Serviço
Funcionamento das Unidades Móveis de Fiscalização (volantes)	Departamento
Funcionamento de um posto fiscal	Departamento
Funcionamento de uma inspetoria fazendária	Departamento
Gestão dos recursos do FUNPREV	Produto/Serviço
Gestão financeira do tesouro estadual	Produto/Serviço
Julgamento de Processo Fiscal	Atividade
Manutenção da página e sistemas na Internet	Atividade
Manutenção do cadastro de veículos para o Detran	Produto/Serviço
Programa de Educação Tributária	Atividade
Treinamentos de servidores	Atividade

Tais componentes foram extraídos através da observação das atividades mais rotineiras da SEFAZ, e análise de documentos internos da organização¹⁹. Essa relação, obviamente, não esgota a quantidade de objetos de custos possíveis, apenas ilustra variáveis que podem ser implementadas no sistema. Observa-se que o custeamento de cada um desses itens gera informações diferentes para diversos usuários. A quantidade de objetos de custo determinará a complexidade do sistema a ser implementado, de acordo com os procedimentos requeridos para cada um deles.

Interessa observar que os portadores finais dos custos podem ser enquadrados em três categorias: *departamento*, *atividade* e *produto* (ou *serviço*). Correspondem estas três categorias, juntamente com a categoria “recursos”, as respostas para as quatro perguntas básicas a serem respondidas por um Sistema de Custos da Administração Pública:

- a) “*O que se gasta?*” Corresponde a quais os *recursos* são consumidos pela organização, em termos de pessoal, materiais, insumos, tecnologia, etc. Os recursos se identificam com os elementos e subelementos de despesa utilizados pela Contabilidade Pública;
- b) “*Quem gasta?*” Refere-se às unidades funcionais que realizam este consumo de recursos, portanto aos *departamentos* (ou centros de custos) que causam esses gastos. São, portanto, unidades mais detalhadas que na Contabilidade Pública, que se atém aos conceitos de Unidade Orçamentária e Unidade Gestora;
- c) “*Como se gasta?*” Diz respeito às *atividades* ou *processos internos* que a organização executa para alcançar os objetivos propostos. Não se deve confundir com as atividades no conceito da classificação funcional-programática empregado no orçamento; na verdade, representam os procedimentos operacionais executados no dia-a-dia da organização;
- d) “*Para que se gasta?*” Significa a *finalidade* dos gastos na disponibilização

¹⁹ Foi consultado o PRI – Manual de Rotinas e Procedimentos das áreas de Fiscalização, Administrativa e de Atendimento. O PRI é um manual interno da SEFAZ, que contém todos os procedimentos operacionais a serem seguidos pelos servidores nas diversas atividades desempenhadas pelo órgão. Este documento contém uma descrição detalhada de cada atividade, em termos de seqüência das tarefas, documentos e áreas envolvidas. Pode vir a ser um importante subsídio à elaboração do documento conhecido como Dicionário de Atividades (Ching, 1995; Kaplan & Cooper, 1998) usualmente elaborado como suporte à implantação do Custeio ABC. Outra fonte de dados consultada foi o Sistema SIPRO – Protocolo Eletrônico da SEFAZ, que contém uma extensa lista de processos internos, grande parte dos quais pode ser um objeto de custo em potencial.

ou oferta de *produtos* e *serviços* finais à sociedade ou a outros órgãos do próprio Governo. Nessa categoria, se enquadram os programas de governo, detalhados em projetos e atividades, e num segundo nível, em ações orçamentárias.

As quatro dimensões de um Sistema de Custos	
Pergunta básica:	Significado da Pergunta:
O que se gasta?	Quais são recursos organizacionais consumidos (Itens de Custo)?
Quem se gasta?	Que Centros de Custos consomem esses recursos (ou que Centros de Responsabilidade determinam esses custos)?
Como se gasta?	Como as Atividades ou Processos internos determinam esses custos?
Para que se gasta?	Quais os Produtos ou Serviços resultantes dessas atividades e processos internos?

Desse modo, a definição dos objetos custeáveis ocorre nessas quatro dimensões, sem contar com a dimensão temporal. As possibilidades de escolha dos componentes organizacionais são amplas e a seleção dos objetos de custos define o escopo e a abrangência do Sistema de Custos. Pode-se, assim, construir sistemas em diversos níveis:

- a) No nível de departamentalização dos custos, associando-se os recursos consumidos aos departamentos responsáveis por esse consumo e permitindo um maior controle gerencial da organização, pela responsabilização contábil e funcional dos gestores de cada área;
- b) No nível de custeamento das atividades, significando a adoção do método ABC, possibilitando um conhecimento maior da organização sobre seus níveis de economicidade e desempenho, identificando quais atividades absorvem tais recursos;
- c) No nível do custeamento dos *outputs* organizacionais, ou seja, os produtos e serviços finais oferecidos à sociedade ou ao próprio Governo, registrando o

quanto de recursos tais produtos e serviços demandam para serem disponibilizados. Nesse grupo, enquadram-se também as diversas ações orçamentárias contidas nos programas de Governo.

Essas três possibilidades não são mutuamente excludentes, mas sobretudo possíveis de serem combinadas. Na literatura, encontrou-se referências ao sistema ABC de primeiro estágio (Martins, 2000) que combina departamentalização e custeio por atividades. Do mesmo modo, encontrou-se o ABC “puro” que ignora a presença dos departamentos e combina o tripé recursos, atividades e produtos (Kaplan & Cooper, 1998). Nesse sentido, o direcionamento da atividades-meio para as atividades fins proposto por Afonso (2000) representa o custeamento dos produtos e serviços, pois se trata de apropriar às atividades finalísticas os gastos com os procedimentos de apoio logístico e pessoal, dentre outros dessa natureza. Tal providência atende também à demanda do Tribunal de Contas do Estado da Bahia (TCE, 2001) no sentido de se realocar os gastos com pessoal, das atividades de administração geral, para os projetos e atividades finalísticas do Estado.

Dessa forma, um Sistema de Custos na SEFAZ também atende à noção de objetos de custo, conforme previsto na teoria. Foram identificados no caso da SEFAZ nada menos que 109 unidades funcionais, de acordo com busca feita no SIRH - Sistema de Recursos Humanos, que podem ser consideradas como centros de custos. O sistema de protocolo da SEFAZ (SIPRO) revelou mais de 200 processos internos diferentes, dentre os quais os mais importantes podem ser custeados para revelar indicadores de desempenho também nas atividades-meio. Além disso, levantamentos internos feitos pela própria SEFAZ, com vistas à futura implantação do custeio ABC, revelaram a existência de mais de 500 atividades, em diferentes níveis de detalhamento, as quais também podem ser objetos de custo.

6.6. Sistema de Acumulação dos Custos

Conforme explicado no capítulo 3, os sistemas de acumulação de custos dizem respeito ao modo como são feitas as apropriações de custos aos objetos, em relação à variável *tempo de processo*. Para vários dos autores (Martins, 2000; Padoveze, 1994; Horngren, 1989) existem basicamente dois sistemas de acumulação de custos, determinados em função do ciclo operacional da empresa: *custeio por ordem de produção*, para os processos não-contínuos, e *custeio por processo*, para as operações habituais da organização. Leone (2001) defende a

existência de um terceiro sistema, baseado no *custeamento pela responsabilidade*, através da departamentalização dos custos, ou seja, sua apropriação aos diversos departamentos ou centros de custos da organização. Nesse caso, porém, o sentido do custeamento se modifica, pois o foco deixa de ser o processo produtivo. Para a análise a ser feita nesta pesquisa, considerou-se a dualidade de sistemas de acumulação baseados na ordem de produção e no processo.

Olhando-se para a realidade do setor público, constatou-se que em diversas situações cabe aplicar um ou outro dos dois tipos de sistemas de acumulação de custos. Considerando a classificação funcional-programática das despesas públicas, observou-se que o custeamento por processo é aplicável, principalmente, no que tocante às atividades finalísticas e às atividades-meio, devido ao caráter de continuidade nas mesmas ao longo do tempo. O custeamento por ordem de produção, por sua vez, se aplica aos projetos, em função da sua transitoriedade, ou seja, do seu prazo definido de existência. No caso específico da Secretaria da Fazenda, observou-se que os dois projetos utilizados no orçamento de 2002 podem ser objetos de custeamento “por ordem de produção”: os projetos 1605 (Programa de Educação Tributária – PET/Ba) e 1609 (Programa de Modernização da Administração Fazendária - Promosefaz). Nessa hipótese, interessa saber o custo desses projetos independente do tempo decorrido na sua execução; em outras palavras, um Sistema de Custos pode fornecer o custo total do projeto 1605 (PET-Ba) ao longo de toda a sua existência, num período de tempo superior ao exercício financeiro corrente. Com isso, o Sistema de Custos vai além das informações atualmente disponíveis no sistema de contabilidade (SICOF) e no sistema de orçamento (SIPLAN), pois permite uma visão geral do custo global do programa.

Outro ponto a considerar também no custeamento por ordem de produção é a possibilidade de se alocar despesas que, hoje, são registradas em outras atividades orçamentárias, mas que se referem a projetos, como, por exemplo: todo o gasto com a remuneração do pessoal da SEFAZ envolvido na execução do PET-Ba, bem como diárias, passagens, material de consumo, desenvolvimento de sistemas, propaganda e publicidade, etc. Atualmente, esses gastos são contabilizados nas atividades 2000 (manutenção), 2001 (administração de pessoal), 2003 (comunicação) e outras. O processo de custeamento por ordem de produção deve considerar todas essas despesas, atualmente alocadas em outras atividades e contabilizadas em mais de um exercício, como sendo pertencentes ao mesmo objeto de custo: o projeto 1605. Esse procedimento atende à demanda do Tribunal de Contas no já citado relatório de prestação de contas do Estado da Bahia (TCE, 2001).

Quanto ao custeamento por processo, cabe sua aplicação naquelas atividades rotineiras da SEFAZ, que se presumem contínuas, sem prazo definido para terminar, a exemplo da fiscalização de estabelecimentos, arrecadação do ICMS, julgamento de processos fiscais, enfim, toda a gama de atividades normais da organização. Nesses casos, o procedimento de custear tais componentes organizacionais envolve o custo por prazos definidos, ou seja, apurar o custeamento de cada componente por mês, por trimestre, por semestre, por ano, etc. O custeamento por processo, no caso específico da SEFAZ, encontra um maior número possível de objetos de custos, devido à natureza dos serviços prestados pelo órgão, na sua grande maioria de caráter contínuo.

6.7. Classificação dos Custos quanto à relevância, diretibilidade e variabilidade.

Para uma classificação dos diversos itens de custos da SEFAZ, quanto aos aspectos da sua relevância, diretibilidade e variabilidade, considerou-se os principais subelementos contidos na tabela 12. Primeiramente, cumpre salientar que esses 40 subelementos foram considerados como os mais *relevantes* em função do seu peso percentual no total da despesa liquidada no ano de 2002, ou seja, 98% desse montante. Os outros 105 subelementos, que se referem a 2% do gasto foram considerados *irrelevantes* e para estes os procedimentos de apropriação seriam simplificados. Numa simulação, considerou-se a possibilidade de apropriar os itens de custo aos diversos departamentos, ou seja, às unidades funcionais. Nessa hipótese, os subelementos de despesa contabilizados nas Unidades Gestoras seriam realocados, no Sistema de Custos, para as unidades funcionais, o que exigiria um procedimento específico para cada um deles, no que se refere à identificação, aos controles e aos sistemas periféricos, das unidades beneficiadas pelos gastos contabilizados no SICOF. Dada a grande diversidade de controles encontrados nas diversas áreas, constatou-se grande dificuldade em se apropriar itens de despesa absolutamente irrelevantes para a organização, a exemplo de artigos de vestuário, gastos de copa e cozinha, etc. Todos esses gastos, representando 2% da despesa total no ano, seriam mantidos nas próprias Unidades Gestoras, por razões operacionais²⁰. Os outros gastos, respondendo por 98% do total, seriam passíveis de apropriação aos diversos centros de custos, dada a sua importância em termos de controle gerencial.

²⁰ Nesses casos, os itens de custos irrelevantes, ou seja, de pouca materialidade, seriam, a rigor, apropriados aos centros de custo *correspondentes às próprias Unidades Gestoras*, atendendo assim ao critério da responsabilização *contábil* pela despesa.

Assim, considerando os 40 subelementos mais significativos (e, por essa razão, os mais relevantes), tratou-se de analisar os mesmos quanto ao aspecto da sua *diretibilidade* em relação aos componentes organizacionais ou portadores finais de custos escolhidos: as unidades funcionais da SEFAZ. Um custo *direto* é aquele facilmente identificado com a unidade que o provocou, dentro de uma relação de causalidade (Leone, 2001). Na SEFAZ, identificou-se diversos itens de custos considerados diretos em relação aos departamentos, a exemplo dos gastos com pessoal, diárias, gastos com telefonia e outros.

O custo *indireto* não permite tal apreciação, por dois motivos básicos: ou porque beneficia diversas unidades funcionais ao mesmo tempo, não sendo possível estabelecer a fração de consumo de cada uma, ou porque não se consegue estabelecer uma relação exata de causalidade com uma determinada unidade funcional. No primeiro caso, se enquadra o gasto com energia elétrica nos imóveis onde funcionam mais de uma unidade, a exemplo do aluguel pago pela SEFAZ para abrigar, num mesmo prédio, a Diretoria de Administração Tributária da Região Metropolitana, a Inspeção Fazendária do Bonocô e a Inspeção de Fiscalização de Mercadorias em Trânsito; apesar de haver a relação clara de causalidade entre estas unidades e o consumo de energia elétrica do imóvel, não se pode estabelecer a parcela do consumo de cada uma, senão por algum esquema de rateio de custos. No segundo caso, se enquadram os gastos com propaganda institucional da SEFAZ, que beneficiam toda a organização, não sendo possível atribuir a uma determinada unidade o custo correspondente em termos de causalidade. A importância da classificação dos custos em diretos ou indiretos resulta, como já visto, na determinação do método de custeio a ser adotado pela organização, ponto este discutido com mais detalhes no ponto 6.8 a seguir.

Quanto à classificação, no tocante à variabilidade dos custos, considerou-se, na simulação, o procedimento de separar os custos em *fixos* e *variáveis* em relação ao volume das atividades desenvolvidas pelo órgão. Uma questão a ser trabalhada é precisamente estabelecer uma forma de mensurar esse volume das atividades. Por ora, a presente análise foi simplificada para permitir uma apreciação inicial do problema. A premissa básica é a de que quanto maior o volume das atividades realizadas pela organização, maior é o consumo de recursos correspondentes, portanto maiores são os custos incorridos no período (Ostrenga, 1997). A tabela 14 a seguir contém o resultado da avaliação feita para cada um dos itens de custo analisados.

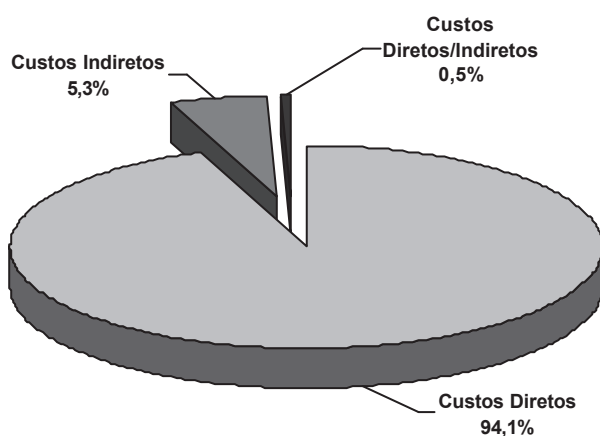
Tabela 14
SEFAZ - Unidade Orçamentária 3.13.004
Classificação dos principais subelementos de despesa
Período: Janeiro a Dezembro/2002

Subelemento de Despesa	R\$	Quanto à diretibilidade em relação aos departamentos	Quanto à variabilidade em relação ao volume das atividades
11.01-Vencimento Servidor Civil	150.178.532	Direto	Fixo
16.08-Despesas Variáveis - Pessoal Civil	27.890.039	Direto	Fixo
13.03-FUNPREV-Pessoal Civil	21.172.029	Direto	Fixo
39.04-Processamento de Dados (Prodeb)	10.466.968	Direto	Variável
34.01-Informática e Processamento de Dados	9.108.701	Direto	Fixo
14.01-Diárias no País - Civil	8.242.941	Direto	Variável
37.01-Limpeza e Conservação	4.119.891	Indireto	Fixo
39.05-Serviços de Comunicação e Telecomunicação	3.888.749	Direto	Variável
39.11-Reparo Adaptação Conservação Bens Imóveis	3.411.382	Direto	Fixo
15.01-Diárias no País - Militar	3.020.766	Direto	Variável
39.09-Propaganda e Publicidade	2.775.159	Indireto	Fixo
39.26-Serviços Bancários	2.069.463	Indireto	Fixo
39.12-Reparo Adaptação Conservação de Veículos	1.949.818	Direto	Fixo
39.40-Aquisição de Vale Refeição e Água Mineral	1.814.908	Direto	Fixo
39.13-Aperfeiçoamento e Treinamento de Pessoal	1.777.624	Direto	Fixo
30.01-Aquisição de Combustíveis e Lubrificantes	1.583.223	Direto	Variável
39.33Apresentações Artísticas e Culturais	1.500.649	Indireto	Fixo
39.18-Locação de Bens Imóveis	1.433.254	Direto	Fixo
33.01-Passagens no país taxas de embarque e seguros	1.370.421	Direto	Variável
39.47-Convênio Acordos Ajustes entre órgãos do Govern	1.309.711	Indireto	Fixo
13.01-FUNSERV - Pessoal Civil	1.219.717	Direto	Fixo
36.04-Estagiários Administrativos	1.197.046	Direto	Fixo
39.03-Energia Elétrica	1.148.946	Direto/Indireto *	Variável
39.06-Serviços de Divulgação Oficial	1.034.459	Indireto	Variável
39.23-Manutenção de Equipamentos	918.550	Direto	Variável
04.01-Remuneração de Pessoal Contratado	903.579	Direto	Fixo
39.07-Vale Combustível	897.607	Direto	Variável
96.01-Ressarcimento a órgão por Servidor - Efetivo	809.878	Direto	Fixo
18.01-Auxílio a Estudantes Carentes	728.370	Indireto	Fixo
39.41-Serviços Reprográficos	714.600	Direto	Variável
39.24-Correios e Telégrafos	694.353	Indireto	Variável
30.18-Material de Processamento de Dados	669.675	Direto	Variável
49.01-Auxílio Transporte em Pecunia	613.360	Direto	Fixo
36.03-Locação de Bens Imóveis	551.600	Direto	Fixo
30.02-Material de Expediente e Escritório	517.393	Direto	Variável
39.30-Fretes Carretos e Armazenagem	349.699	Direto	Variável
36.13-Menor Aprendiz	340.670	Direto	Fixo
39.01-Água e Esgoto	340.670	Direto/Indireto *	Fixo
39.20-Despesas Miúdas	328.899	Direto	Variável
35.03-Contrato de Consultoria - Pessoa Jurídica	301.132	Indireto	Fixo
Total dos 40 maiores Subelementos	273.364.426,82	98,1%	98,1%
Total Geral	278.711.877,69	100,0%	100,0%

Fonte: SEFAZ/ICF - Informações Contábeis e Financeiras

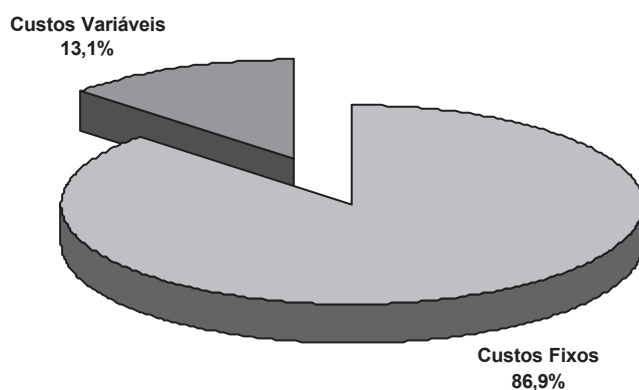
Algumas considerações adicionais se fazem necessárias. Constatou-se que dos 40 subelementos analisados, nada menos que 30 são passíveis de apropriação direta aos departamentos ou centros de custos, respondendo por 94% do total dos custos, conforme gráfico 1 a seguir.

**Gráfico 1 - Participação Percentual dos custos relevantes da SEFAZ em 2002
Proporção entre Custos Diretos e Indiretos (em relação aos departamentos)**



Esse fato pode ser considerado como positivo porque sugere a possibilidade de sucesso na implantação do custeamento por responsabilidade na SEFAZ, uma vez que haverá pouca necessidade de rateio dos custos indiretos. Estes, por sua vez, poderão ser apropriados através do método ABC, que utiliza um esquema de alocação dos custos às atividades que minimiza as distorções provocadas pelos rateios, exatamente porque tenta estabelecer relações de causa e efeito entre os custos e as atividades que os provocam. Assim, dada a expressiva participação dos custos diretos, com 94% do total dos custos relevantes, a confiabilidade do Sistema de Custos como controle gerencial na SEFAZ tende a ser bastante elevada. Um segundo aspecto a considerar é a distribuição dos custos entre fixos e variáveis, conforme gráfico 2 a seguir.

**Gráfico 2 - Participação Percentual dos custos relevantes da SEFAZ em 2002
Proporção entre os Custos Variáveis e Fixos (em relação às atividades)**



A análise demonstra que quase 87% dos custos da SEFAZ podem ser considerados de natureza fixa em relação ao volume das atividades desenvolvidas. Cumpre salientar que esse percentual pode se alterar para cada uma das diversas atividades executadas pela organização, mas, no cômputo geral, o que se verifica é que predominam na SEFAZ os chamados custos de *overhead* (Ching, 1995) ou custos relacionados às atividades de manutenção do órgão. A predominância de custos fixos sugere a necessidade de esquemas de contabilização de custos que ofereçam informações sobre os processos internos de trabalho do órgão, em razão do que se vislumbra um campo fértil para a implantação do custeio ABC na SEFAZ.

6.8. Método de Custeio

A adoção de um determinado *Método de Custeio* ocorre para definir como serão apropriados os custos diretos e os indiretos aos diversos objetos de custo. Frequentemente, a literatura confronta os métodos de custeio por absorção e o de custeio direto. O primeiro deles, como visto no capítulo 3, considerada a apropriação de todos os custos incorridos pela empresa ao produto final, mesmo aqueles custos denominados indiretos em relação ao produto; o segundo método, por outro lado, considera somente a apropriação dos custos diretamente relacionados com o produto (Leone, 2001). A escolha do método de custeio, nesse caso, é determinada em função do grau de dificuldade no tratamento dado aos custos indiretos, bem como da relevância dos mesmos.

Normalmente, os defensores do custeio direto justificam sua preferência pelo mesmo, face à dificuldade em se apropriar os custos indiretos sem recorrer a bases de rateio, uma vez que o uso deste expediente resulta em distorções nos resultados encontrados (Padoveze, 1994). No tocante à SEFAZ, dada a expressiva participação dos custos diretos no total do ano, da ordem de 94%, eventuais distorções nas apropriações dos custos indiretos não chegariam a comprometer decisivamente as informações geradas pelo Sistema de Custos. É possível, portanto, aplicar os dois tipos de custeamento – direto ou por absorção – para se obter informações gerenciais relevantes na organização em estudo.

Outra discussão, na literatura, se refere à apropriação dos custos fixos e variáveis. O chamado custeio integral considera a apropriação de todos os tipos de custos, fixos ou variáveis ao produto; contrapõe-se ao custeio variável, que considera somente os custos desta natureza (Padoveze, 1994). O problema assume dimensões semelhantes à questão custeio

direto *versus* absorção. Nesse caso, porém, devido ao caráter intangível dos “produtos” disponibilizados pela SEFAZ, ou seja, seus serviços, se verificam dificuldades na mensuração do volume de tais *outputs*. Como consequência, fica prejudicada uma análise de custos variáveis em relação aos produtos finais do órgão. Além disso, mesmo considerando alguns *outputs* como variáveis, o gráfico 2 nos mostrou que tais componentes têm uma participação pequena, da ordem de 13% no total dos custos, o que torna pouco útil a preocupação em diferenciar os custos em fixos e variáveis. Portanto, dadas as características dos serviços prestados pela SEFAZ, a realidade empírica sugere uma maior adequação do custeio integral, considerando todos os custos fixos e variáveis.

Quanto ao método de custeio ABC, já foi comentado que vários autores têm defendido o seu uso no âmbito do serviço público. Alonso (1999) considera haver adequação do método ABC em função da complexidade das operações e processos internos das organizações públicas, razão pela qual o gerenciamento dos custos por atividades pode ser um instrumento importante para melhoria do desempenho dos órgãos governamentais. De fato, olhando-se para a complexa gama de atividades existentes na Secretaria da Fazenda e, considerando a natureza predominantemente fixa de seus gastos, cabe considerar o uso do ABC como ferramenta de avaliação e custeamento das atividades, dentro da perspectiva de melhoria da qualidade do gasto público.

O método ABC combina os métodos de custeio por absorção e custeio integral, ao tratar todos os custos da organização, sejam eles diretos ou indiretos, fixos ou variáveis (Martins, 2000). Nesse sentido, revela-se como o método mais completo e abrangente, capaz de fornecer informações gerenciais relevantes numa escala muito superior ao demais métodos, comumente conhecidos na teoria de custos como métodos “tradicionais” (Shank, 1998; Kaplan & Cooper, 1998).

O uso do método ABC nas organizações públicas é um tema que envolve diferentes possibilidades de análise; pode se constituir, por si só, num problema de pesquisa para estudos posteriores, que venham a ser produzidos nesta área do conhecimento. Não se pretendeu, na presente pesquisa, um aprofundamento na questão do uso do ABC em órgãos públicos, mas tão-somente uma rápida investigação do problema. Em termos operacionais, o ABC opera com os conceitos-chave de direcionadores de custos ou *cost-drivers* (Brimson, 1996), que podem ser utilizados como direcionadores de recursos ou direcionadores de atividades. Constituem-se em vetores que correlacionam os custos aos fatos que determinam a ocorrência

dos mesmos e, nesse sentido, funcionam como bases de rateio mais sofisticadas, que atenuam o uso de índices arbitrários para o rateio dos custos indiretos (Leone, 2001).

Autores como Sousa (2000) e Afonso (2000) defendem o uso das próprias categorias previstas na classificação funcional-programática da despesa pública como direcionadores de custos, tais como as medidas de alcance das metas correspondentes às ações orçamentárias. Assim, num exemplo hipotético, o indicador “número de alunos matriculados” da ação “aumentar o número de alunos matriculados no ensino fundamental” funcionaria como um direcionador de custo para o programa “ensino fundamental”, permitindo uma quantificação do custo por aluno matriculado. Outra aplicação possível para o método ABC reside na realocação dos custos registrados contabilmente nas atividades-meio para as atividades-fins, tal como preconizado por Afonso (2000). Esse autor apresenta uma interessante metodologia de apropriação de custos recorrendo a matrizes de direcionadores de custos entre as diversas atividades-meio e fins descritas no orçamento.

No caso específico da Secretaria da Fazenda, é necessária uma avaliação detalhada de como seria um modelo ABC voltado para as características desse órgão. A matéria-prima do modelo, a relação das atividades, está presente, sendo inclusive catalogada no PRI – Manual de Rotinas e Procedimentos da SEFAZ – contendo as diversas tarefas inerentes às áreas de tributação, arrecadação, fiscalização, atendimento e administração geral. O PRI pode ser uma base para o documento “Dicionário de Atividades” usado normalmente pelos programas de implantação do sistema ABC (Kaplan & Cooper, 1998). Como estudos posteriores, sugere-se pesquisar o universo de componentes organizacionais que podem ser utilizados como direcionadores de custos para a medição dessas atividades.

Concluindo, dentre os diversos métodos de custeio aplicáveis à SEFAZ, a pesquisa empírica revelou a possibilidade de se implantar os métodos de custeio por absorção, direto, ou custeio ABC, a depender da complexidade desejada para o Sistema de Custos, e com grandes possibilidades de êxito na geração de informações relevantes.

6.9. Tipo de Custo

Este tópico trata da definição do *tipo de custo* a ser calculado pelo sistema e atribuído aos diversos portadores finais ou objetos de custo. A discussão se coloca em termos dos custos reais em comparação com os custos estimados, os custos-padrão e ainda os custos orçados – de acordo com o tipo de informação gerencial requerida pelo sistema.

Leone (2001) ressalta a aplicação generalizada do custo-padrão como ferramenta de gestão. O autor destaca que estes custos são determinados *a priori* e mediante critérios científicos para a sua especificação. Destaca, todavia, que o Sistema de Custos-padrão só tem utilidade se implantado conjuntamente com um sistema com base em custos reais ou históricos; portanto o Sistema de Custos-padrão não substitui outros sistemas, mas os complementa. Sendo verdadeira essa afirmação, deduz-se que a aplicação de custos-padrão no serviço público é uma nova vertente para os Sistemas de Custos que venham a ser produzidos, como numa “evolução” desses sistemas em termos de complexidade e abrangência.

No caso específico da Secretaria da Fazenda, a utilização de custos-padrão depende da existência prévia de uma base de dados com informações de custos históricos para, a partir da mesma, serem feitas análises e inferências que permitam a produção de tais indicadores. Portanto, o uso de custos-padrão na SEFAZ pressupõe a implantação e o funcionamento efetivos do Sistema de Custos reais. Num desdobramento futuro, esse sistema poderá inclusive fornecer dados para compor as previsões orçamentárias para exercícios seguintes.

A pesquisa empírica, contudo, revelou que alguns sistemas de controle hoje existentes já fornecem algumas informações que podem vir a ser referência para um sistema mais sofisticado de custos-padrão. Pode-se citar o exemplo do SIMPAS, sistema de controle de material e serviços cuja gestão cabe à Secretaria de Administração do Estado e de uso obrigatório por todos os órgãos do Governo da Bahia. O SIMPAS já contém, na sua base de dados, informações históricas sobre preços unitários de aquisição de materiais de consumo e prestação de serviços, que podem ser considerados dentro de um sistema mais amplo de custo-padrão. Outro exemplo é o próprio SRH, Sistema Integrado de Recursos Humanos, o qual dispõe de uma rica base de dados com todas as informações inerentes a pessoal, da qual se pode extrair indicadores de custo médio para cada uma das diversas categorias funcionais de servidores do Estado da Bahia (englobando as parcelas da remuneração e dos encargos). Finalmente, citam-se os controles operacionais da PRODEB, Companhia de Processamento de Dados do Estado da Bahia que, através de uma tabela de preços de serviços, podem fornecer informações padronizadas sobre o custo de cada hora de uso dos diversos sistemas disponibilizados à SEFAZ, tais como o SICOF (Contabilidade Pública), SIPLAN (orçamento), SIDAT (arrecadação tributária) e SRH (recursos humanos). Esses sistemas já trabalham com valores de referência para cada uma das transações utilizadas pelos diversos usuários dos mesmos.

Assim, também com relação à utilização de custos-padrão, constata-se aderência entre a realidade empírica observada na Secretaria da Fazenda e os requisitos de implantação previstos na teoria sobre Sistemas de Custos.

6.10. Esquema Geral de Apropriação

Após as colocações anteriores, constata-se haver compatibilidade entre as características dos sistemas de custo conforme as proposições da teoria com a realidade empírica observada na organização em análise, a SEFAZ. Cumpre agora fechar este círculo, avaliando a possibilidade de proposição de um *esquema geral de apropriação dos custos*, com procedimentos definidos em função do Sistema escolhido, do Método de Custeio empregado, do tipo de custo buscado e das classificações das diversas contas de despesa efetuada.

Desse modo, após as devidas observações no ambiente institucional em que funciona a SEFAZ, foi possível desenhar o seguinte esquema conceitual para um Sistema de Custos funcionando nesta organização:

I – Introdução, no plano de contas de despesa do SICOF, de uma nova classificação dos diversos itens de gasto, abrigando somente os subelementos de despesa que representam custo, no conceito de consumo de recursos organizacionais; esta nova categoria pode ser chamada de Recurso, Elemento de Custo ou Item de Custo. Pode-se criar uma maior gama de Itens de Custo do que a quantidade de subelementos de despesa hoje existentes, pois esses hoje são determinados em função dos Elementos de Despesa previstos na Lei 4.320/64 e, como se viu no decorrer desta pesquisa, a principal motivação para se construir um Sistema de Custos é a sua finalidade gerencial²¹;

II – Criação de novos grupos de contas para os Departamentos ou Centros de Custo, para os quais serão contabilizados os custos correspondentes;

III – Criação de grupos de Atividades, correspondentes não às atividades orçamentárias, mas às tarefas e operações habituais feitas na organização;

IV – Criação de contas relativas aos Serviços (*outputs*) equivalentes aos serviços ou

²¹ Embora a integração com a Contabilidade Pública deva ser uma diretriz básica do sistema, de modo a atender à Lei de Responsabilidade Fiscal.

produtos finais oferecidos pela SEFAZ à coletividade ou ao Governo do Estado da Bahia.

A inserção destas quatro novas variáveis deve permitir uma integração entre os lançamentos contábeis habituais do SICOF e as informações requeridas pelo Sistema de Custos para realizar a apropriação aos diversos objetos ou portadores finais de custos.

V – O momento temporal de *reconhecimento formal* dos custos deve ser a data de liquidação da despesa; entretanto, nada impede que um módulo de *custos estimados* evidencie o total de custos *antes da liquidação da despesa correspondente*, pois grande parte das informações necessárias à apropriação dos custos encontra-se disponível já no início do exercício financeiro: pagamentos previstos a fornecedores, contratos diversos, aluguéis, pessoal, etc. Além disso, mesmo tendo sido registrada a data da liquidação da despesa, é necessário realizar a apropriação do custo no mês correspondente ao efetivo consumo de recursos, adotando-se assim um critério de competência aperfeiçoado.

As liquidações podem ser apropriadas de várias formas:

- a) Seqüencialmente no *departamento*, posteriormente na *atividade* e posteriormente ao *produto*; este esquema corresponde ao ABC em dois estágios, segundo Martins (2000);
- b) Primeiramente, nas *atividades* e depois aos *produtos*, constituindo o chamado ABC “puro” ou radical (Kaplan & Cooper, 1998), ignorando as divisões hierárquicas da organização e se concentrando nos grandes macro-processos que perpassam todas a SEFAZ, independentemente das divisões em unidades funcionais;
- c) Simultaneamente, nas dimensões *departamento*, *atividade* e *produto*, adotando-se uma perspectiva tridimensional dos custos incorridos pelo órgão.

Conceitualmente, não existe uma configuração mais correta ou precisa que as demais; todas apresentam um poder informativo diferenciado e conduzem a desenhos de Sistemas de Custos específicos, demandando cada qual os seus procedimentos de apropriação. O mais importante dessa análise é considerar que o ponto de partida para o modelo lógico do Sistema de Custos é definir de que modo se relacionarão as dimensões *departamento* (quem gasta), *atividade* (como se gasta) e *produto* (em que gasta), entre si e com a dimensão *recurso* (o que se gasta). Um exemplo real pode ilustrar a importância desta definição básica: pode-se supor

que um determinado servidor faça uma viagem a serviço de uma outra unidade que não seja a sua unidade original, de lotação funcional. Esse simples fato dispara a necessidade de apropriar o custo, gerando os seguintes questionamentos:

- a) Em que unidade apropriar esse gasto? Na unidade de origem do servidor ou na unidade para a qual o mesmo está prestando o serviço?
- b) Caso o gasto seja apropriado na unidade de lotação do servidor, como proceder em relação ao custeamento das atividades? Deve-se alocar o gasto à atividade desempenhada pela unidade que demandou o “recurso”?
- c) A que produto ou serviço se destina essa atividade? Eventualmente, será um serviço da competência de uma terceira unidade? Isto afetará a departamentalização dos custos?

Assim, a pré-definição do relacionamento entre as variáveis departamento, atividade, produto e recurso fornecerá os critérios-padrão para tratar as diversas situações possíveis.

Finalizando, também no caso da definição de um esquema geral de apropriação de custos, verificou-se que a realidade empírica da SEFAZ comporta a proposição de um esquema dessa natureza. As questões que se colocam para discussão são operacionais e técnicas, mas sobre o aspecto conceitual não há dificuldade em se implantar tais procedimentos de contabilização dos custos. Constata-se aderência da realidade institucional à Teoria de Custos.

Capítulo 7 – Considerações Finais

As observações efetuadas no levantamento bibliográfico permitem concluir que os Sistemas de Custos (e as práticas gerenciais decorrentes de sua utilização) encontram fundamentos teóricos sólidos na técnica e doutrina contábil. A pesquisa empírica, por sua vez, revelou que a aplicação de tais fundamentos encontra amplas possibilidades de êxito na realidade do setor público, mediante a construção de Sistemas de Custos que se baseiem na Contabilidade Pública (financeira) aproveitando a classificação funcional-programática, estando portando compatíveis com as prescrições legais, e ao mesmo tempo incorporando novos conceitos e distinções próprias nas contas já existentes, atingindo uma ampla gama de objetivos de natureza gerencial.

Todos os dez fundamentos teóricos apontados no capítulo 6 encontram aplicabilidade na organização analisada: a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. Como se viu, alguns requerem certas adaptações na sua formulação teórica ou introdução de novas classificações no plano institucional, com a finalidade de compatibilizar as prescrições da teoria com as práticas de gestão da organização. O exemplo mais nítido é a necessidade de identificar os elementos de despesa que representam *custo*, no sentido de *consumo de recursos*.

Esta pesquisa revelou, ainda, algumas dificuldades a serem superadas, para que se possa de fato implantar Sistemas de Custos capazes de fornecer informações relevantes ao gestor público:

- a) Problemas operacionais com a carência de algumas informações não geradas pela Contabilidade Pública, a qual enfatiza o caráter financeiro do registro das transações efetuadas, em detrimento de outras abordagens que poderiam ampliar seu potencial gerador de informações gerenciais, tais como relativas a custos. Como se viu, não se trata de mudar a Contabilidade Pública, pois a mesma é coerente com os seus objetivos; cumpre somente agregar novas informações às já existentes, para viabilizar um tratamento gerencial dos dados contábeis.
- b) Dificuldade em medir o volume de determinados produtos ou serviços disponibilizados pelas organizações públicas à sociedade, notadamente

aqueles serviços intangíveis e indivisíveis;

- c) Inexistência de uma “cultura de custos”, ou seja, de práticas baseadas no gerenciamento dos custos de cada unidade funcional, uma vez que a centralização da contabilização dos gastos nas Unidades Gestoras impede os dirigentes de cada diretoria, gerência ou inspetoria conhecer de fato o quanto suas respectivas unidades custam ao Estado; esse desconhecimento pode levar a uma certa resistência por parte dos gestores frente a iniciativas na administração no sentido de implantar sistemas de custeio por responsabilidade, por exemplo;
- d) A multiplicidade de sistemas corporativos encontrados na organização em estudo, desenvolvidos em plataformas tecnológicas e linguagens de programação diferentes, fator que dificulta a troca de informações entre o Sistema de Custo e os demais sistemas periféricos que deverão fornecer dados, principalmente os de caráter não-financeiros, essenciais para a produção de informações gerenciais relevantes²².

Tais dificuldades acarretam a necessidade de novos estudos que viabilizem o efetivo desenvolvimento e a implantação de um Sistema de Custos na SEFAZ, abordando especificamente os detalhes técnicos e operacionais envolvidos. Ampliando-se o foco para todo o Estado da Bahia, pode-se inferir que a amplitude das dificuldades tende a aumentar, até porque as demais organizações componentes da Administração Pública Estadual apresentam suas próprias especificidades, que não foram avaliadas na presente pesquisa.

Não obstante a presença de tais obstáculos, a implantação de Sistemas de Custos na SEFAZ encontra, também, condições favoráveis à sua implementação, conforme já constatado no capítulo 6, sendo a maior delas a aderência da realidade institucional da organização aos pressupostos teóricos da teoria de custos, com as devidas adaptações e ajustes. Dentre os pontos fortes, que facilitariam a implantação do sistema, pode-se citar os seguintes:

- a) Os procedimentos já consolidados da Contabilidade Pública, classificando as despesas sob determinados critérios, com elevado grau de padronização

²² Vide Apêndice “F” para uma apreciação dos diversos sistemas de informática encontrados na organização em estudo, de acordo com a relação de sistemas pesquisada na intranet da própria SEFAZ.

nos procedimentos de contabilização, uniformizados para todas as entidades da Administração Pública no Brasil, na União, Estados, Distrito Federal e Municípios, bem como nos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário. Essa uniformidade tende a facilitar a padronização das normas relativas aos Sistemas de Custos que venham a ser desenvolvidos²³, de modo a permitir a comparação entre o desempenho de órgãos equivalentes como, por exemplo, duas prefeituras municipais, duas secretarias estaduais de educação, etc;

- b) A possibilidade de incluir o registro de operações que acarretem custos no próprio rol de eventos (lançamentos) contábeis já existentes no sistema SICOF, permitindo a produção de um Sistema de Custos que possa abranger não só a SEFAZ, mas todo o Estado da Bahia, aplicando-se o mesmo raciocínio aos demais entes públicos (demais Estados da Federação, União e Municípios), que utilizam os sistemas contábeis SIAFI e SIAFEM;
- c) A utilização das categorias já definidas no orçamento-programa como objetos custeáveis, empregando os atuais indicadores de alcance das metas como direcionadores de custos, dentro de um eventual sistema de custeio por atividades orientado para o orçamento do Estado;
- d) A crescente informatização das atividades do Estado, com a produção de novos sistemas a cada dia; mesmo com a diversidade de plataformas já comentada anteriormente, como sendo uma dificuldade, deve-se destacar que o processo de informatização do Estado caminha para uma integração entre as bases de dados à medida que forem desenvolvidos Sistemas Integrados de Gestão. Nesse sentido, um Sistema de Custos pode ser um fator que provoque uma maior comunicabilidade entre os sistemas periféricos hoje existentes, levando à sua padronização tecnológica.
- e) Finalmente, apesar de não haver uma *cultura de custos* consolidada, está sendo construída uma cultura de avaliação de desempenho, o que facilita a receptividade dos gestores a um Sistema de Custos. No caso da SEFAZ, a

²³ O Sistema ACP - Apropriação de Custos Públicos, atualmente em desenvolvimento, já opera dentro dessa filosofia, de correspondência dos Itens de Custo com a classificação funcional-programática prevista pela Lei 4.320/64.

avaliação de desempenho através da utilização de indicadores de gestão já é uma prática consolidada; novas informações de custos, que se agreguem a estas medidas de desempenho podem ter boa receptividade por parte dos dirigentes das diversas unidades funcionais.

Com tais considerações, conclui-se que Sistemas de Custos podem ser implementados no âmbito das organizações públicas, embora necessitem, em algumas situações, de ajustes na formulação teórica que lhes dá suporte. No caso específico da Secretaria da Fazenda, o exame das contas de despesa, feito no capítulo 6, já delineou alguns dos ajustes necessários, bem como identificou possibilidades de aplicação de um Sistema de Custos nessa organização em particular. Para outras secretarias de Estado, ou ainda outras entidades da Administração Pública, faz-se necessário empreender estudos específicos para verificar o grau de aderência da teoria às especificidades de cada uma dessas organizações.

Não obstante, o tema *Custos na Administração Pública* está longe de se esgotar. Abre-se uma nova vertente para futuras pesquisas que venham a contemplar as particularidades de cada área da atuação do Governo, na Educação, na Saúde, na Segurança Pública, etc. Com o desenvolvimento teórico, paralelamente à implantação de iniciativas práticas, é possível que a Gestão de Custos venha a ser implantada no setor público, como natural evolução dos Sistemas de Custo, incorporando-se às novas formas de gerenciamento preconizadas pela agenda de reformas do Estado neste início de século XXI.

Bibliografia Consultada

ABRUCIO, F. L. O impacto do modelo gerencial na Administração Pública. Um breve estudo sobre a experiência internacional recente. Cadernos ENAP, n.10, 1997.

AFONSO, Roberto A. E. O direcionamento dos recursos públicos para as atividades-fins do Estado.IV Prêmio Tesouro Nacional. Brasília: ESAF. 2000.

AFONSO, Roberto A. E. Uma Introdução à Contabilidade Pública de Custos. Informe-SF/BNDES. No. 18 ago, 2000.

AFONSO, Roberto A. E. A Contabilidade Gerencial como instrumento da melhoria do desempenho público. 3º. Prêmio de Monografia Tesouro Nacional. Brasília, ESAF: 1999.

AFONSO, Roberto A. E., KASHIWAKURA, Helder K., KUCERA, Marcos V. Sistema de Custos de uma empresa de telecomunicações. Um estudo de caso. Trabalho de Mestrado em Ciências Contábeis, FAF/UERJ, 1996.

ALLORA, Valério & GANTZEL, Gerson. Revolução nos Custos – Os Métodos ABC e UP e a Gestão Estratégica de Custos como Ferramenta para a Competitividade. Salvador-Ba. Editora Casa da Qualidade, 1996.

ALONSO, Marcos. Custos no Serviço Público. In. Revista do Serviço Público. Fundação Escola Nacional de Administração Pública. V. 1, n.1 (nov 1937) – Ano 50, n. 1 (Jan-Mar/1999). Brasília: ENAP, 1999.

AKUTSU, Luiz e PINHO, José A.G. Sociedade da Informação, *Accountability* e Democracia Delegativa: investigação em portais de governo no Brasil. Anais da ANPAD: Salvador, 2002.

ANGÉLICO, João. Contabilidade Pública. 7ª Ed. São Paulo: Atlas, 1989.

ARAÚJO, Vinicius de Carvalho. A conceituação de governabilidade e governança, da sua relação entre si e com o conjunto da reforma do Estado e do seu aparelho. Texto para discussão no. 45. Brasília: ENAP, 2002.

BAHIA. Balanço Geral do Estado. Salvador: Secretaria da Fazenda, 2001.

BAHIA. TRIBUNAL DE CONTAS. Relatório e Parecer Prévio - Contas do Estado da Bahia: Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo e Ministério Público: exercício de 2001/Tribunal de Contas do Estado da Bahia; Antonio Honorato de Castro Neto – Conselheiro Relator, Salvador: TCE-BA, 2002.

BATISTA, Fábio F. et alli. Passos para o Gerenciamento Efetivo de Processos no Setor Público: Aplicações Práticas. Textos para Discussão nº 427. Brasília: IPEA, 1996.

BRASIL. Os Avanços da Reforma na Administração Pública. Brasília: Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado. 1998.

BRASIL. Plano diretor da reforma do aparelho do Estado. Brasília: Presidência da República. 1997.

BRASIL. Constituição da república federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. 3a.Ed. São Paulo: Atlas, 1993.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. A crise do Estado: ensaios sobre a economia brasileira. São Paulo: Nobel, 1992.

_____. Da administração pública burocrática à gerencial. Revista do Serviço Público, ano 47, vol. 120, no. 1. 1996.

BRIMSON, James A. Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1996.

BRUYNE, P. *et alli*. Dinâmica da Pesquisa em Ciências Sociais. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1991.

CAMPOS, Ana Maria. *Accountability*: quando poderemos traduzi-la para o português? Revista da Administração Pública, vol. 24, no. 2, p. 30-50. Fev./abr. 1990.

CARR, David K. Excelência nos Serviços Públicos: gerência da Qualidade Total na década de 90. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1992.

CARVALHO, André Borges de. As vicissitudes da Reforma Gerencial no Brasil: uma abordagem analítica. Anais do 23º. ENANPAD, 1999.

CATELLI, Armando. Controladoria: uma abordagem de gestão econômica. São Paulo: Atlas,

1999.

CATELLI, Armando & GUERREIRO, Reinaldo. Uma análise crítica do Sistema ABC-Activity Based Costing. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília, v. 24. N. 91, p. 17-23, jan./fev. 1995.

CHING, Hong Yuh. Gestão Baseada em Atividades. São Paulo: Atlas, 1995.

COGAN, Samuel. Activity Based Costing (ABC) – A Poderosa Estratégia Empresarial. São Paulo, Editora Pioneira, 1994.

COGAN, Samuel. Modelos ABC/ABM: Inclui Modelos Resolvidos e Metodologia Original de Reconciliação de Dados para o ABC/ABM. Rio de Janeiro, Editora Qualitymark, 1997.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. Custo como ferramenta gerencial, 8. Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. São Paulo: Atlas, 1995.

COSTA, José Andrade e MIRANDA FILHO, Carlos Ramos. ACP - Metodologia e Projeto. Secretaria da Fazenda: Salvador, 2002.

DE ROCCHI, Carlos ^a & LUZ, Odone. Estrutura e funcionamento dos sistemas de apuração e análise de custos. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, v. 27. no. 93, p. 21-20. abr./jun. 1998.

DINIZ, Antônia M.M.B. GONÇALVES, Maione Maria. CARVALHAL, Rejane Caldas. Gestão de Custos – Política de Racionalização de Recursos e Maximização de Serviços. IV Prêmio de Monografia do Tesouro Nacional. Brasília: STN, 1999.

DINIZ, Eli. Governabilidade, Democracia e Reforma do Estado: Os desafios da construção de uma nova ordem no Brasil dos anos 90. In: Reforma do Estado e Democracia no Brasil. Brasília. Ed. Unb. 1997.

DUTRA, René Gomes. Custos: Uma Abordagem Prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

ECO, Umberto. Como se Faz uma Tese. Ed. Perspectiva. São Paulo. 1989.

GIACOMONI, James. Orçamento Público. 11^a. Edição. São Paulo: Atlas, 2002

GIL, A.C. Técnicas de Pesquisa em Economia e elaboração de monografias. São Paulo: Atlas, 2000.

GOMES, Márcio & PIMENTEL, Luciana. Experiências na Promoção da Qualidade do Gasto Público em Países Membros do BID. Trabalho apresentado no Seminário Internacional do BID. Salvador. Mar.2000

GREGORY, Robert. Social Capital Theory And Administrative Reform: maintaining ethical probity in public service. Public Administration Review. Vol 59 (1) jan./fev. 1999.

GUERREIRO, Reinaldo. Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da Contabilidade. Tese de Doutorado, FEA/USP, São Paulo, 1989.

HARDMAN, Paulo. Custeio por Atividades. Trabalho apresentado no XIV Congresso Brasileiro de Contabilidade. Salvador. 1992.

HOOD, Christopher. A public management for all seasons? Public Administration 69 (Spring): 3-19. 1991.

HORNGREN, Charles T. Contabilidade de Custos: um enfoque administrativo. São Paulo: Atlas, 1989.

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

KAPLAN, Robert & Johnson, G. Relevância Perdida. São Paulo: Atlas, 1998.

KASHIWAKURA, Helder Kioshi. A contabilidade gerencial aplicada ao orçamento-programa como instrumento de avaliação de desempenho. 2º Prêmio STN de Monografia. Brasília: ESAF, 1998, p. 568.

KASHIWAKURA, Helder K., KUCERA, Marcos V., AFONSO, Roberto A. E. Sistema de Custos de uma empresa de telecomunicações. Um estudo de caso. Trabalho. Mestrado em Ciências Contábeis, FAF/UERJ. 1996.

KEINERT, Tânia M. Mezzomo. Os Paradigmas da Administração Pública no Brasil (1900-92). In: Revista de Administração de Empresas. São Paulo: v.34, mai-jun/94.

KOHAMA, Hélio. Contabilidade Pública: teoria e prática. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 1992.

LAKATOS, E. M. & MARCONI, M. de A. Fundamentos de Metodologia Científica. São Paulo: Atlas, 1985.

LEONE, George Sebastião Guerra. Curso de Contabilidade de Custos. 2ª. Edição. São Paulo: Atlas, 2000.

LEONE, George Sebastião Guerra. Custos: Um enfoque administrativo. 14ª. Edição. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2001.

LIMA, Diana Vaz de & CASTRO, Róbison G. de. Contabilidade Pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem). São Paulo: Atlas, 2000.

LONGO, Carlos Alberto. Uma quantificação do setor público. In: CASTRO, Paulo Rabello de. (Org.). A Crise de “bom patrão”. (s. 1.). Cedes/Apec (s/d).

LUBISCO, Nídia Maria Lienert. Manual de Estilo Acadêmico: monografias, dissertações e teses. Salvador: Núcleo de Pós-Graduação em Administração da Escola de Administração da UFBA, 2001.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Análise de Custos. São Paulo: Atlas, 1988.

_____. Contabilidade Gerencial. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1993.

MACHADO JR., José Teixeira. Experiência de Orçamento-programa no Brasil. Revista ABOP. Brasília, 3(3), set./dez. 1977.

MAGALHÃES, José A. F. Ciência Política. São Paulo: Vestcon, 2000.

MARTNER, Gonzalo. A técnica de Orçamento por Programas e Atividades. FGV.

MUSGRAVE, Richard Abel. Teoria das Finanças Públicas: um estudo de economia governamental. São Paulo: Atlas, 1973.

NAÇÕES UNIDAS. Manual de Orçamento por programas e realizações. Trad. José Teixeira Machado J.. Rio de Janeiro: Minist. do Planej. e Coord. Geral, 1971.

NAKAGAWA, Masayuki. Gestão Estratégica de Custos: conceitos, sistemas e implementação: JIT/TQC. São Paulo: Atlas, 1993.

ORGANIZAÇÃO DOS ESTADOS AMERICANOS (OEA), Programa de Administração para o Desenvolvimento. Avaliação orçamentária. Revista ABOP. Brasília, 1(1):37-72, maio/ago. 1975

OSBORNE, David. Reinventando o Governo: como o espírito empreendedor está transformando o setor público. Brasília: MH Comunicação, 1994.

MACHADO JÚNIOR, José Teixeira. A técnica do Orçamento-Programa no Brasil. Rio de Janeiro: Ibam, 1978.

MARTINS, Eliseu. A Contabilidade de Custos: Inclui o ABC. 7ª. Edição. São Paulo: Atlas, 2000.

MATZ, Adolph, et al. Contabilidade de Custos. São Paulo: Atlas, 1978.

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.

OSTRENGA, Michael R., et al. Guia da Ernst & Young para Gestão Total dos Custos. 3ª. Edição. Rio de Janeiro: Record, 1997.

PADOVEZE, Clóvis Luís. Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil. São Paulo: Atlas, 1994.

PELEIAS, Ivan Ricardo. Avaliação de Desempenho: um enfoque na gestão econômica. Dissertação de Mestrado, FEA/USP, São Paulo, 1992.

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

PLAYER, S & KEYS, D. & LACERDA, R. ABM – Activity Based Management: Lições do Campo de Batalha. São Paulo. Makron Books. 1997.

PRÊMIO HÉLIO BELTRÃO. O Sistema OMPS – Organizações Militares Prestadoras de Serviços. 4º Concurso de Inovações na Gestão Pública Federal, Comando da Marinha, Ministério da Defesa, 1999.

REIS, Heraldo da Costa, MACHADO JR., José Teixeira. A Lei n. 4320 comentada. 14 ed. Rio de Janeiro: IBAM, 1980.

REZENDE DA SILVA, Fernando A. Finanças Públicas. São Paulo: Atlas, 2000.

RIANI, Flávio. Economia do Setor Público. Uma abordagem introdutória. São Paulo: Atlas, 1994.

ROESCH, Silva M. A. A dissertação de mestrado em Administração: proposta de uma metodologia. Revista de Administração. São Paulo. V. 31. no. 1. p. 75-83, jan./mai. 1996.

RUDIO, Franz Vitor. Introdução ao Projeto de pesquisa científica. Petrópolis. Vozes. 1986.

SALOMON, Délcio Vieira. Como fazer uma monografia: elementos de metodologia do trabalho científico. 3. ed. Belo Horizonte, Interlivros, 1973.

SEVERINO, Antônio Joaquim. Metodologia do trabalho científico. 16^a. Ed. São Paulo. Cortez. 1990.

SHANK, John K. GOVINDARAJAN, Vilay. Gestão estratégica de custos: a nova ferramenta para a vantagem competitiva. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

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

SILVA, Lino Martins da. Contribuição ao Estudo do Sistema de Custeamento na Administração Pública. In: Revista Brasileira de Contabilidade. Vol. 6, 1999.

SLOMSKI, Valmor. Mensuração do Resultado Econômico em Entidades Públicas: Uma Proposta. São Paulo. Dissertação de Mestrado. FEA/USP, 1996.

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.

TEIXEIRA, Hélio. SANTANA, Solange Maria. Remodelando a gestão pública. São Paulo: Edgard Blucher, 1994.

VERGARA, Sylvia. Projetos e relatórios de pesquisa em administração. São Paulo: Atlas,

1997.

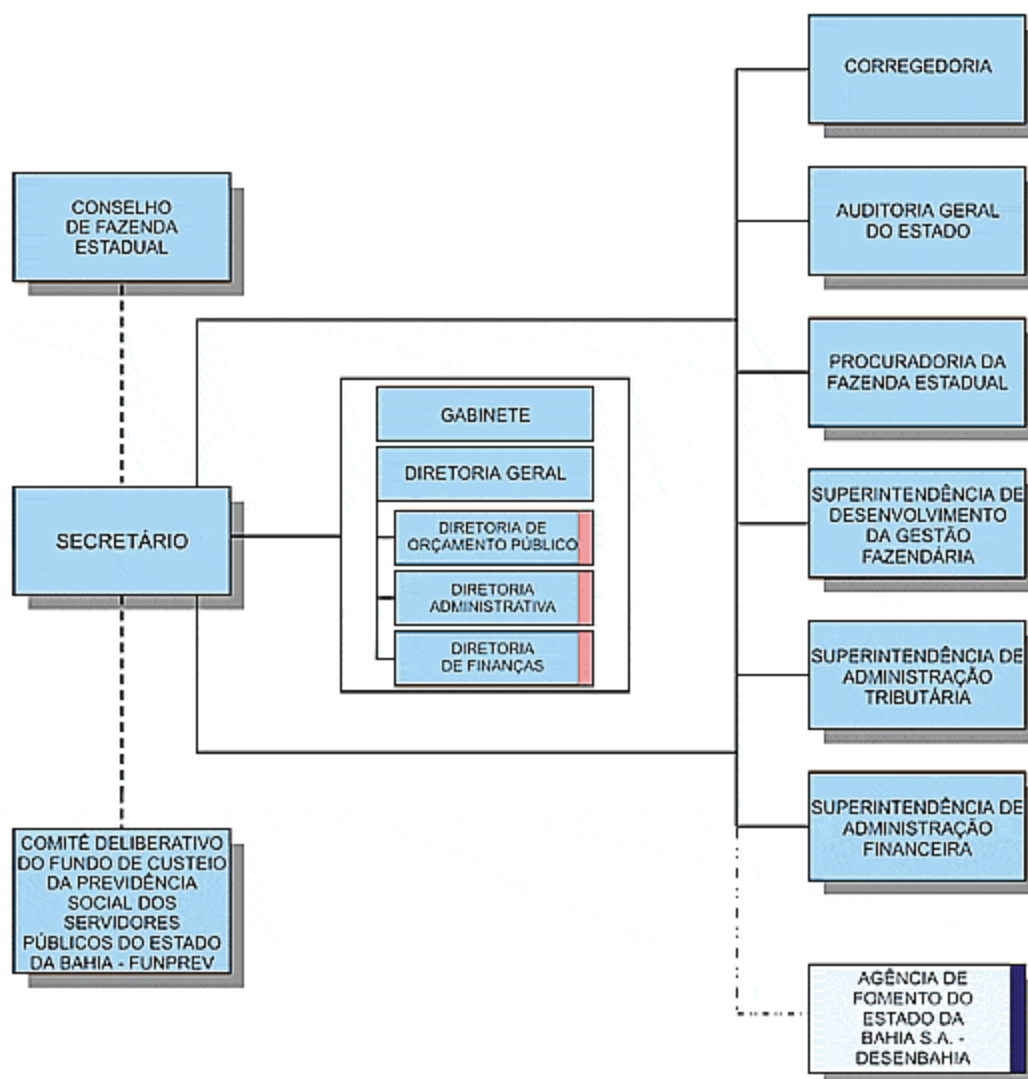
VILLAS BOAS, Fernando José. Descrição, utilidade e limitações do chamado custeio por atividades. Salvador, 2002. Disponível em: www.fib.com.br Acesso em: 15 dez. 2002.

WELSCH, Glenn Albert. Orçamento Empresarial. 4a. Ed. São Paulo: Atlas, 1983.

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.

Apêndice A

Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia – Organograma atual



Fonte: <http://www.bahia.ba.gov.br> capturado em 10/05/2002

Apêndice B

Histórico da SEFAZ – Criação e Alterações na Estrutura

1916 - a Secretaria do Tesouro e Fazenda do Estado passou à denominação Secretaria da Fazenda e Tesouro do Estado (Lei nº 1.129/23 mar.).

1972 - reorganização (Lei nº 3.017/15 jun.)

1978 - criadas pela Lei nº 3.640, de 05 de janeiro, a Escola de Administração Fazendária e as Inspetorias Setoriais de Finanças, que a partir de 1981, ficariam sujeitas à orientação normativa e supervisão técnica da Inspetoria Geral de Finanças (Dec. nº 28.187/31 ago.).

1983 - passaram a compor a estrutura fazendária a Auditoria Geral do Estado e, novamente, a Loteria Estadual da Bahia - LOTEBA (Lei Delegada nº 26/10 jan.).

1987 - extinta a Escola de Administração Fazendária (Lei nº 4.697/15 jul.); interiorização da Procuradoria Fiscal da Secretaria da Fazenda, por intermédio da implantação de representações regionais nas áreas territoriais das regiões fiscais da Bahia (Dec. nº 651/09 dez.).

1989 - alterações na estrutura da administração pública do Estado, extinguindo-se a Loteria do Estado da Bahia, autarquia vinculada à Secretaria (Lei nº 5.121/06 jul.).

1991 - modificações na Administração Pública (Lei nº 6.074/22 maio), o Banco de Desenvolvimento do Estado da Bahia S.A. - DESENBANCO e o Banco do Estado da Bahia S.A. - BANEBA, passaram a ser entidades da administração indireta da Secretaria.

1996 - Dec. nº 6.131, de 27/12/96 extinguiu o Sistema de Contabilidade Estadual - CE e instituiu o Sistema de Informações Contábeis e Financeiras - SICOFIN, tendo a Secretaria da Fazenda como órgão gestor, através da Inspetoria Geral de Finanças.

1997 - a Lei nº 7.133, de 22 de julho autorizou o Poder Executivo a promover a venda do controle acionário do BANEBA; a Lei nº 7.249 de 07/ jan, instituiu o Fundo de Custeio da Previdência Social dos Servidores Públicos do Estado da Bahia – FUNPREV; a Lei nº 7.133, de 21/jul autorizou o Poder Executivo a promover a venda do controle acionário do Banco do Estado da Bahia S.A. - BANEBA, cujo leilão de privatização aconteceu em 22 de junho de 1999, arrematado pelo Bradesco.

1998 - a Lei nº 7.435, de 30 de dezembro introduziu modificações na estrutura organizacional da Administração Pública Estadual, criando as Diretorias Gerais nas Secretarias de Estado e na Procuradoria Geral de Estado para coordenar os órgãos setoriais e seccionais dos Sistemas formalmente instituídos, denominados Diretoria de Orçamento Público, Diretoria Administrativa, Diretoria de Finanças e Coordenação de Modernização. Nesta mesma Lei foram criadas as Superintendências, suas Diretorias e Coordenações, com o objetivo de executar o controle das atividades finalísticas das Secretarias.

2001 - 09 de outubro (Lei nº 7.935) altera o objeto social do Banco de Desenvolvimento do Estado da Bahia S.A. - DESENBANCO, sociedade de economia mista, que passou a denominar-se Agência de Fomento do Estado da Bahia S.A. - DESENBÁHIA, transformando em agência de fomento conforme autorização do art. 3º, da Lei nº 7.133, de 21 de julho de 1997.

2003 - Fica criada, na estrutura da Secretaria da Fazenda, através da Lei nº 8.596, de 28 de abril de 2003, a Corregedoria com a finalidade de inspecionar as atividades técnico-administrativas dos órgãos da Secretaria e apurar a responsabilidade administrativa nos ilícitos contra a Fazenda Pública Estadual.

Fonte: <http://www.sefaz.ba.gov.br> capturado em 10/05/2003

Apêndice C
Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia – Estrutura Organizacional atual -
BASE LEGAL: DEC. Nº 7.921, DE 02.04.2001, LEI Nº 8.596, DE 28.04.03

ÓRGÃO COLEGIADO

Conselho de Fazenda Estadual

Comitê Deliberativo do Fundo de Custeio da Previdência Social dos Servidores Públicos do Estado da Bahia – FUNPREV

ÓRGÃOS DA ADMINISTRAÇÃO DIRETA

Gabinete do Secretário

Auditoria Geral do Estado

Coordenação de Auditoria da Administração Direta

Coordenação de Auditoria da Administração Indireta

Coordenação de Auditoria Interna

Procuradoria da Fazenda Estadual

Diretoria Geral

Diretoria de Orçamento Público

Coordenação de Estudos e Avaliação Setorial

Coordenação de Programação e Gestão Orçamentária

Coordenação de Acompanhamento das Ações Governamentais

Diretoria Administrativa

Coordenação de Material e Patrimônio

Coordenação de Serviços Gerais

Coordenação de Execução Orçamentária e Financeira

Coordenação de Contratos

Coordenação de Administração de Recursos Humanos

Diretoria de Finanças

Coordenação de Controle Orçamentário e Financeiro

Coordenação de Contabilidade Setorial

Superintendência de Desenvolvimento da Gestão Fazendária

Diretoria de Atendimento

Gerência de Atendimento Personalizado

Gerência de Auto-Atendimento

Diretoria de Tecnologia da Informação

Gerência de Administração de Dados e Desenvolvimento de Sistemas

Gerência de Tecnologia

Gerência de Produção e Rede

Gerência de Atendimento ao Usuário

Diretoria de Desenvolvimento de Recursos Humanos

Gerência de Desenvolvimento Organizacional

Gerência de Aperfeiçoamento Técnico

Gerência de Desempenho e Carreira

Superintendência de Administração Tributária

Inspetoria Fazendária de Investigação e Pesquisa

Diretoria de Tributação

Gerência de Estudos Tributários

Gerência de Consulta e Orientação Tributária

Diretoria de Arrecadação, Crédito Tributário e Controle

Gerência de Arrecadação do ICMS

Gerência de Informações Econômico-Fiscais

Gerência de Crédito Tributário

Gerência de Arrecadação do IPVA e Outros Tributos

Gerência de Cobrança do Crédito Tributário

Diretoria de Planejamento da Fiscalização

Gerência do Setor Indústria e Comércio Exterior

Gerência do Setor Comércio e Serviços

Gerência de Substituição Tributária

Gerência de Automação Fiscal

Gerência de Mercadorias em Trânsito

Gerência de Estudos e Planejamento Fiscal
 Diretoria de Administração Tributária da Região Metropolitana de Salvador
 Inspetoria Fazendária do Iguatemi
 Inspetoria Fazendária da Calçada
 Inspetoria Fazendária de Simões Filho
 Inspetoria Fazendária de Camaçari
 Inspetoria de Fiscalização de Mercadorias em Trânsito da Região Metropolitana de Salvador
 Inspetoria de Fiscalização de Empresas de Grande Porte
 Inspetoria Fazendária do Bonocô
 Diretoria de Administração Tributária da Região Norte
 Inspetoria Fazendária de Feira de Santana
 Inspetoria Fazendária de Serrinha
 Inspetoria Fazendária de Itaberaba
 Inspetoria Fazendária de Cruz das Almas
 Inspetoria Fazendária de Santo Amaro
 Inspetoria Fazendária de Santo Antônio de Jesus
 Inspetoria Fazendária de Valença
 Inspetoria Fazendária de Alagoinhas
 Inspetoria Fazendária de Paulo Afonso
 Inspetoria Fazendária de Juazeiro
 Inspetoria Fazendária de Senhor do Bonfim
 Inspetoria Fazendária de Jacobina
 Inspetoria Fazendária de Irecê
 Inspetoria Fazendária de Seabra
 Coordenação de Fiscalização de Empresas de Grande Porte
 Inspetoria de Fiscalização de Mercadorias em Trânsito da Região Norte
 Diretoria de Administração Tributária da Região Sul
 Inspetoria Fazendária de Ilhéus
 Inspetoria Fazendária de Itabuna
 Inspetoria Fazendária de Jequié
 Inspetoria Fazendária de Ipiaú
 Inspetoria Fazendária de Vitória da Conquista
 Inspetoria Fazendária de Itapetinga
 Inspetoria Fazendária de Brumado
 Inspetoria Fazendária de Guanambi
 Inspetoria Fazendária de Bom Jesus da Lapa
 Inspetoria Fazendária de Barreiras
 Inspetoria Fazendária de Itamaraju
 Inspetoria Fazendária de Eunápolis
 Inspetoria Fazendária de Teixeira de Freitas
 Coordenação de Fiscalização de Empresas de Grande Porte
 Inspetoria de Fiscalização de Mercadorias em Trânsito da Região Sul
 Superintendência de Administração Financeira
 Diretoria do FUNPREV
 Gerência de Investimentos
 Gerência de Patrimônio
 Diretoria do Tesouro
 Gerência da Dívida Pública
 Gerência Financeira e dos Encargos Gerais
 Gerência de Programação Financeira
 Diretoria da Contabilidade Pública
 Gerência de Normas
 Gerência de Análises e Operações Contábeis
 Gerência de Controle e Orientação
 Corregedoria da Secretaria da Fazenda

ENTIDADES DA ADMINISTRAÇÃO INDIRETA

Agência de Fomento do Estado da Bahia S.A.- DESENBAHIA

Fonte: <http://www.bahia.ba.gov.br> capturado em 10/05/2002

Apêndice D

O Sistema ACP – Apropriação de Custos Públicos

Ao longo da presente pesquisa foram abordados os aspectos teóricos de um Sistema de Custos, sem a referência direta ao ACP, em função dos objetivos propostos. Entretanto, como o ACP se trata de uma das primeiras iniciativas concretas de construção de um Sistema de Custo voltado para a realidade das organizações públicas, cabe neste apêndice uma breve descrição dos principais aspectos inerentes a esse sistema, a título descritivo, sem a pretensão de fazer uma avaliação crítica do mesmo, até porque isto já seria um tema para um outro estudo.

Em fevereiro de 2003 o Governo do Estado da Bahia instituiu, mediante o Decreto nº. 8.444/2003, o Sistema ACP – Apropriação de Custos Públicos, no âmbito de toda a Administração Pública Estadual. O Sistema ACP está sendo implantado gradativamente nos diversos órgãos estaduais, seguindo um cronograma de etapas de desenvolvimento que se iniciou com estudos preliminares em meados de 2001.

A gestão estadual do Sistema ACP cabe à Secretaria da Fazenda, no nível das grandes diretrizes; a gestão setorial, de caráter operacional, cabe às Diretorias Gerais de cada secretaria de Estado, na figura das suas respectivas Diretorias de Orçamento Público. Portanto, no plano institucional a Gestão de Custos no Estado da Bahia é de responsabilidade da Secretaria da Fazenda, quanto à fixação de diretrizes gerais, e quanto à efetiva operacionalização do sistema e busca de soluções gerenciais, é de responsabilidade da estrutura sistêmica de planejamento e orçamento do Estado, através das Diretorias de Orçamento, vinculadas às suas Diretorias Gerais.

O ACP foi concebido como um sistema misto, adotando o custeio por responsabilidade, nos moldes indicados por Leone (2000), na medida em que criou centros de custos baseando-se na estrutura funcional hierárquica de cada secretaria e, ao mesmo tempo, propondo-se a empregar o método de custeio ABC para alocar as despesas às diversas atividades desenvolvidas pelos órgãos governamentais. Trata-se, portanto, de um sistema ABC de dois estágios, conforme ressaltado por Martins (2000), no qual primeiramente se alocam os gastos a cada departamento ou centro de custos e, posteriormente, se distribuem

estes gastos entre as atividades de cada um desses departamentos.

O ACP utiliza uma terminologia própria para os centros de custo, denominando-os de “Unidades de Custo”, numa alusão ao fato de serem elas originalmente unidades definidas de acordo com a estrutura funcional de cada órgão. Nesse sentido, dentro do desenho do ACP a SEFAZ hoje conta com 117 “Unidades de Custo”, correspondente às diversas unidades funcionais, formais ou informais, que integram sua estrutura.

Na sua concepção atual o ACP captura diariamente as liquidações de despesa ocorridas na Contabilidade Pública, ou seja, no sistema SICOF e as submete a um “banco de regras de apropriação” definidas anteriormente pelo gestor setorial. A partir do confronto da liquidação com uma determinada lista de parâmetros, que identificam o elemento de despesa, o subelemento, o projeto ou atividade, etc, o ACP procede à departamentalização do gasto, através de procedimentos próprios que podem ser manuais ou informatizados, neste caso inclusive podendo capturar dados de outros sistemas, ditos periféricos.

A Secretaria da Fazenda desenvolve atualmente um intenso trabalho de base no sentido de definir o tratamento específico de cada um dos itens de despesa, conforme relacionados nas diversas tabelas do capítulo 6. Hoje grande parte das liquidações ainda necessita ser apropriadas manualmente, mas entende-se que esta situação é provisória, na medida em que a equipe de informática da SEFAZ está desenvolvendo novas funcionalidades para permitir a comunicação entre o sistema ACP e os demais sistemas periféricos da organização.

Tendo em vista que os procedimentos de apropriação ainda estão sendo desenvolvidos de forma manual, os valores consultados no sistema ainda apresentam problemas de consistência, para o que a equipe setorial de Diretoria de Orçamento Público na SEFAZ está trabalhando no sentido de garantir que as informações relativas aos custos de cada unidade funcional tenham confiabilidade. Por essa razão, não se pode atualmente trabalhar com relatórios a partir de dados coletados no Sistema, pois os mesmos estão passando por um necessário processo de validação. Ainda há muito trabalho a ser feito, mas de modo geral a estrutura de dados já está definida²⁴.

Numa segunda etapa, pretende-se introduzir no Sistema ACP o custeamento por atividades, para o que já foram feitos levantamentos preliminares das principais atividades

²⁴ Essa situação se refere ao período anterior a julho/2003, data em que foi concluída a presente pesquisa.

desenvolvidas pelas diversas unidades funcionais da Secretaria da Fazenda, bem como identificação de alguns de seus serviços. Foram também identificados e medidos alguns direcionadores de custos para montar as matrizes a serem utilizadas no cálculo das atividades desenvolvidas pelo órgão. Também estas medições serão submetidas a um trabalho de validação e homologação, antes de serem usadas como parâmetros do desempenho da organização.

Com a conclusão das duas etapas, espera-se que cada um dos diversos gestores das diversas unidades possam obter do Sistema ACP informações relevantes, capazes de subsidiar os processos de gestão e tomadas de decisão dentro de suas respectivas áreas de atuação (Costa e Miranda Filho, 2002).

Apêndice E

Classificação da Despesa Pública por natureza (objeto de gasto) segundo o Anexo II da Portaria Interministerial nº 163, DE 04/05/2001

A - CATEGORIAS ECONÔMICAS

3 - Despesas Correntes

Classificam-se nesta categoria todas as despesas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

4 - Despesas de Capital

Classificam-se nesta categoria aquelas despesas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

B - GRUPOS DE NATUREZA DE DESPESA

1 - Pessoal e Encargos Sociais

Despesas de natureza salarial decorrentes do efetivo exercício de cargo, emprego ou função de confiança no setor público, do pagamento dos proventos de aposentadorias, reformas e pensões, das obrigações trabalhistas de responsabilidade do empregador, incidentes sobre a folha de salários, contribuição a entidades fechadas de previdência, bem como soldo, gratificações e adicionais, previstos na estrutura remuneratória dos militares, e ainda, despesas com o ressarcimento de pessoal requisitado, despesas com a contratação temporária para atender a necessidade de excepcional interesse público, quando se referir à substituição de servidores, e despesas com a substituição de mão-de-obra constantes dos contratos de terceirização quando se tratar de categorias funcionais abrangidas pelo respectivo plano de cargos do quadro de pessoal, exceto nos casos de cargo ou categoria em extinção, em atendimento ao disposto no art. 18, § 1º, da Lei Complementar no 101, de 2000.

2 - Juros e Encargos da Dívida

Despesas com o pagamento de juros, comissões e outros encargos de operações de crédito internas e externas contratadas, bem como da dívida pública mobiliária.

3 - Outras Despesas Correntes

Despesas com aquisição de material de consumo, pagamento de diárias, contribuições, subvenções, auxílio-alimentação, auxílio-transporte, despesas com a contratação temporária para atender a necessidade de excepcional interesse público, quando não se referir à substituição de servidores de categorias funcionais abrangidas pelo respectivo plano de cargos do quadro de pessoal, além de outras despesas da categoria econômica "Despesas Correntes" não classificáveis nos demais grupos de natureza de despesa.

4 - Investimentos

Despesas com o planejamento e a execução de obras, inclusive com a aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, e com a aquisição de instalações, equipamentos e material permanente.

5 - Inversões Financeiras

Despesas com a aquisição de imóveis ou bens de capital já em utilização; aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a

operação não importe aumento do capital; e com a constituição ou aumento do capital de empresas.

6 - Amortização da Dívida

Despesas com o pagamento e/ou refinanciamento do principal e da atualização monetária ou cambial da dívida pública interna e externa, contratual ou mobiliária.

C - MODALIDADES DE APLICAÇÃO

20 - Transferências à União

Despesas realizadas pelos Estados, Municípios ou pelo Distrito Federal, mediante transferência de recursos financeiros à União, inclusive para suas entidades da administração indireta.

30 - Transferências a Estados e ao Distrito Federal

Despesas realizadas mediante transferência de recursos financeiros da União ou dos Municípios aos Estados e ao Distrito Federal, inclusive para suas entidades da administração indireta.

40 - Transferências a Municípios

Despesas realizadas mediante transferência de recursos financeiros da União ou dos Estados aos Municípios, inclusive para suas entidades da administração indireta.

50 - Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos

Despesas realizadas mediante transferência de recursos financeiros a entidades sem fins lucrativos que não tenham vínculo com a administração pública.

60 - Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos

Despesas realizadas mediante transferência de recursos financeiros a entidades com fins lucrativos que não tenham vínculo com a administração pública.

70 - Transferências a Instituições Multigovernamentais Nacionais

Despesas realizadas mediante transferência de recursos financeiros a entidades nacionais, criadas e mantidas por dois ou mais entes da Federação.

80 - Transferências ao Exterior

Despesas realizadas mediante transferência de recursos financeiros a órgãos e entidades governamentais pertencentes a outros países, a organismos internacionais e a fundos instituídos por diversos países, inclusive aqueles que tenham sede ou recebam os recursos no Brasil.

90 - Aplicações Diretas

Aplicação direta, pela unidade orçamentária, dos créditos a ela alocados ou oriundos de descentralização de outras entidades integrantes ou não dos Orçamentos Fiscal ou da Seguridade Social, no âmbito da mesma esfera de governo.

99 - A Definir

Modalidade de utilização exclusiva do Poder Legislativo, ficando vedada a execução orçamentária enquanto não houver sua definição.

D - ELEMENTOS DE DESPESA

01 - Aposentadorias e Reformas

Despesas com pagamentos de inativos civis, militares reformados e segurados do plano de benefícios da previdência social.

03 - Pensões

Despesas com pensionistas civis e militares; pensionistas do plano de benefícios da previdência social; pensões concedidas por lei específica ou por sentenças judiciais.

04 - Contratação por Tempo Determinado

Despesas com a contratação de pessoal por tempo determinado para atender a necessidade temporária de excepcional interesse público, de acordo com a Lei no 8.745, de 9 de dezembro de 1993, e alterações posteriores, inclusive obrigações patronais e outras despesas variáveis, quando for o caso. Se a contratação se referir a categorias funcionais abrangidas pelo respectivo plano de cargos do quadro de pessoal a despesa será classificada no grupo de despesa "1 - Pessoal e Encargos Sociais".

05 - Outros Benefícios Previdenciários

Despesas com outros benefícios do sistema previdenciário exclusive aposentadoria, reformas e pensões.

06 - Benefício Mensal ao Deficiente e ao Idoso

Despesas decorrentes do cumprimento do art. 203, item V, da Constituição Federal, que dispõe:

“Art. 203 - A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos”:

V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover a própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei”.

07 - Contribuição a Entidades Fechadas de Previdência

Despesas com os encargos da entidade patrocinadora no regime de previdência fechada, para complementação de aposentadoria.

08 - Outros Benefícios Assistenciais

Despesas com: Auxílio-Funeral devido à família do servidor falecido na atividade, ou aposentado, ou a terceiro que custear, comprovadamente, as despesas com o funeral do ex-servidor; Auxílio-Reclusão devido à família do servidor afastado por motivo de prisão; Auxílio-Natalidade devido à servidora, cônjuge ou companheiro servidor público por motivo de nascimento de filho; Auxílio-Creche.

09 - Salário-Família

Benefício pecuniário devido aos dependentes econômicos do servidor estatutário. Não inclui os servidores regidos pela Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, os quais são pagos à conta do plano de benefícios da previdência social.

10 - Outros Benefícios de Natureza Social

Despesas com abono PIS/PASEP e Seguro-Desemprego, em cumprimento aos §§ 3o e 4o do art. 239 da Constituição Federal.

11 - Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Civil

Despesas com: Vencimento; Salário Pessoal Permanente; Vencimento ou Salário de Cargos de Confiança; Vencimento do Pessoal em Disponibilidade Remunerada; Gratificação Adicional Pessoal Disponível; Representação Mensal; Gratificação de Interiorização; Gratificação de Dedicção Exclusiva; Gratificação de Regência de Classe; Retribuição Básica (Vencimentos ou Salário no Exterior); Diferenças Individuais Permanentes; Adicional de Insalubridade; Gratificação pela Chefia ou Coordenação de Curso de Área ou Equivalente; Gratificação por Produção Suplementar; Gratificação por Trabalho de Raios X ou Substâncias Radioativas; Adicionais de Periculosidade; Férias Antecipadas de Pessoal Permanente; Aviso Prévio (cumprido); Férias Vencidas e Proporcionais; Férias Indenizadas (Férias em dobro e abono pecuniário); Parcela Incorporada (ex- quintos e ex- décimos); Gratificação pela Chefia de Departamento, Divisão ou Equivalente; Adiantamento do 13o Salário; 13o Salário Proporcional; Incentivo Funcional - Sanitarista; Gratificação de Direção Geral ou Direção (Magistério de 1o e 2o Graus); Gratificação de Função-Magistério Superior; Gratificação de Atendimento e Habilitação Previdenciários; Gratificação Especial de Localidade; Aviso Prévio Indenizado; Gratificação de Desempenho das Atividades Rodoviárias; Gratificação da Atividade de Fiscalização do Trabalho; Gratificação de Engenheiro Agrônomo; Vantagens Pecuniárias de Ministro de Estado; Gratificação de Natal; Gratificação de Estímulo à Fiscalização e Arrecadação aos Fiscais de Contribuições da Previdência e de Tributos Federais; Gratificação por Encargo de Curso ou de Concurso; Gratificação de Produtividade do Ensino; Licença-Prêmio por assiduidade; Adicional Noturno; Adicional de Férias 1/3 (art. 7o, item XVII, da Constituição); Indenização de Habilitação Policial; Gratificação de Habilitação Profissional; Abono Provisório; Gratificação de Atividade; pró-labore de Procuradores; Gratificação de Representação de Gabinete; e outras correlatas.

12 - Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Militar

Despesas com: Soldo; Gratificação de Tempo de Serviço; Gratificação de Habilitação Militar; Gratificação de Compensação Orgânica (Raios X, imersão, mergulho, salto em pára-quedas e controle de tráfego aéreo); Gratificação de Atividade Militar; Gratificação de Condição Especial de Trabalho; Adicional de Férias; Adicional Natalino; e demais adicionais e indenizações regulares e eventuais, exceto diárias, previstos na estrutura remuneratória dos militares.

13 - Obrigações Patronais

Despesas com encargos que a administração tem pela sua condição de empregadora, e resultantes de pagamento de pessoal, tais como Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e contribuições para Institutos de Previdência.

14 - Diárias - Civil

Cobertura de despesas de alimentação, pousada e locomoção urbana, com o servidor público estatutário ou celetista que se deslocar de sua sede em objeto de serviço, em caráter eventual ou transitório, entendido como sede o Município onde a repartição estiver instalada e onde o servidor tiver exercício em caráter permanente.

15 - Diárias - Militar

Despesas decorrentes do deslocamento do militar da sede de sua unidade por motivo de serviço, destinadas à indenização das despesas de alimentação e pousada.

16 - Outras Despesas Variáveis - Pessoal Civil

Despesas relacionadas às atividades do cargo/emprego ou função do servidor, e cujo pagamento só se efetua em circunstâncias específicas, tais como: hora-extra; substituições; e outras despesas da espécie, decorrentes do pagamento de pessoal dos órgãos e entidades da administração direta e indireta.

17 - Outras Despesas Variáveis - Pessoal Militar

Despesas eventuais, exceto diárias, devidas em virtude do exercício da atividade militar.

18 - Auxílio Financeiro a Estudantes

Despesa com ajuda financeira concedida pelo Estado a estudantes comprovadamente carentes, e concessão de auxílio para o desenvolvimento de estudos e pesquisas de natureza científica, realizadas por pessoas físicas na condição de estudante, observado o disposto no art. 26 da Lei Complementar no 101, de 2000.

19 - Auxílio-Fardamento

Despesas com o auxílio-fardamento, pago diretamente ao servidor ou militar.

20 - Auxílio Financeiro a Pesquisadores

Apoio financeiro concedido a pesquisadores, individual ou coletivamente, exceto na condição de estudante, no desenvolvimento de pesquisas científicas e tecnológicas, nas suas mais diversas modalidades, observado o disposto no art. 26 da Lei Complementar no 101, de 2000.

21 - Juros sobre a Dívida por Contrato

Despesas com juros referentes a operações de crédito efetivamente contratadas.

22 - Outros Encargos sobre a Dívida por Contrato

Despesas com outros encargos da dívida pública contratada, tais como: taxas, comissões bancárias, prêmios, imposto de renda e outros encargos.

23 - Juros, Deságios e Descontos da Dívida Mobiliária

Despesas com a remuneração real devida pela aplicação de capital de terceiros em títulos públicos.

24 - Outros Encargos sobre a Dívida Mobiliária

Despesas com outros encargos da dívida mobiliária, tais como: comissão, corretagem, seguro, etc.

25 - Encargos sobre Operações de Crédito por Antecipação da Receita

Despesas com o pagamento de encargos da dívida pública, inclusive os juros decorrentes de operações de crédito por antecipação da receita, conforme art. 165, § 8o, da Constituição.

26 - Obrigações decorrentes de Política Monetária

Despesas com a cobertura do resultado negativo do Banco Central do Brasil, como autoridade monetária, apurado em balanço, nos termos da legislação vigente.

27 - Encargos pela Honra de Avais, Garantias, Seguros e Similares

Despesas que a administração é compelida a realizar em decorrência da honra de avais, garantias, seguros, fianças e similares concedidos.

28 - Remuneração de Cotas de Fundos Autárquicos

Encargos decorrentes da remuneração de cotas de fundos autárquicos, à semelhança de dividendos, em razão dos resultados positivos desses fundos.

30 - Material de Consumo

Despesas com álcool automotivo; gasolina automotiva; diesel automotivo; lubrificantes automotivos; combustível e lubrificantes de aviação; gás engarrafado; outros combustíveis e lubrificantes; material biológico, farmacológico e laboratorial; animais para estudo, corte ou abate; alimentos para animais; material de coudelaria ou de uso zootécnico; sementes e mudas de plantas; gêneros de alimentação; material de construção para reparos em imóveis; material de manobra e patrulhamento; material de proteção, segurança, socorro e sobrevivência; material de expediente; material de cama e mesa, copa e cozinha, e produtos de higienização; material gráfico e de processamento de dados; aquisição de disquete; material para esportes e diversões; material para fotografia e filmagem; material para instalação elétrica e eletrônica; material para manutenção, reposição e aplicação; material odontológico, hospitalar e ambulatorial; material químico; material para telecomunicações; vestuário, fardamento, tecidos e aviamentos; material de acondicionamento e embalagem; suprimento de proteção ao vôo; suprimento de aviação; sobressalentes de máquinas e motores de navios e esquadra; explosivos e munições e outros materiais de uso não-duradouro.

32 - Material de Distribuição Gratuita

Despesas com aquisição de materiais para distribuição gratuita, tais como: prêmios e condecorações; medalhas, troféus; livros didáticos; medicamentos e outros materiais que possam ser distribuídos gratuitamente.

33 - Passagens e Despesas com Locomoção

Despesas com aquisição de passagens (aéreas, terrestres, fluviais ou marítimas), taxas de embarque, seguros, fretamento, locação ou uso de veículos para transporte de pessoas e suas respectivas bagagens e mudanças em objeto de serviço.

34 - Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização

Despesas relativas à mão-de-obra, constantes dos contratos de terceirização, que sejam inerentes a categorias funcionais abrangidas pelo respectivo plano de cargos do quadro de pessoal, classificáveis no grupo de despesa "1 - Pessoal e Encargos Sociais", em obediência ao disposto no art. 18, § 1o, da Lei Complementar no 101, de 2000. Quando a mão-de-obra envolver categorias funcionais em extinção a despesa será classificada nos mesmos elementos das demais despesas do contrato e no grupo de despesa "3 - Outras Despesas Correntes".

35 - Serviços de Consultoria

Despesas decorrentes de contratos com pessoas físicas ou jurídicas, prestadoras de serviços nas áreas de consultorias técnicas ou auditorias financeiras ou jurídicas, ou assemelhadas.

36 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física

Despesas decorrentes de serviços prestados por pessoa física pagos diretamente a esta e não enquadrados nos elementos de despesa específicos, tais como: remuneração de serviços de natureza eventual, prestado por pessoa física sem vínculo empregatício; estagiários, monitores diretamente contratados; diárias a colaboradores eventuais; locação de imóveis; salário de internos nas penitenciárias; e outras despesas pagas diretamente à pessoa física.

37 - Locação de Mão-de-Obra

Despesas com prestação de serviços por pessoas jurídicas para órgãos públicos, tais como limpeza e higiene, vigilância ostensiva e outros, nos casos em que o contrato especifique o quantitativo físico do pessoal a ser utilizado.

38 - Arrendamento Mercantil

Despesas com a locação de equipamentos e bens móveis, com opção de compra ao final do contrato.

39 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica

Despesas com prestação de serviços por pessoas jurídicas para órgãos públicos, tais como: assinaturas de jornais e periódicos; tarifas de energia elétrica, gás, água e esgoto; serviços de comunicação (telefone, telex, correios, etc.); fretes e carretos; pedágio; locação de imóveis (inclusive despesas de condomínio e tributos à conta do locatário, quando previstos no contrato de locação); locação de equipamentos e materiais permanentes; conservação e adaptação de bens imóveis; seguros em geral (exceto os decorrentes de obrigação patronal); serviços de asseio e higiene; serviços de divulgação, impressão, encadernação e emolduramento; serviços funerários; despesas com congressos, simpósios, conferências ou exposições; despesas miúdas de pronto pagamento; vale-transporte; vale-refeição; auxílio-creche (exclui a indenização a servidor); software; habilitação de telefonia fixa e móvel celular; e outros congêneres.

41 - Contribuições

Despesas às quais não corresponda contraprestação direta em bens e serviços e não seja reembolsável pelo recebedor, bem como as destinadas a atender a despesas de manutenção de outras entidades de direito público ou privado, observado, respectivamente, o disposto nos arts. 25 e 26 da Lei Complementar no 101, de 2000.

42 - Auxílios

Despesas destinadas a atender a despesas de investimentos ou inversões financeiras de outras esferas de governo ou de entidades privadas sem fins lucrativos, observado, respectivamente, o disposto nos arts. 25 e 26 da Lei Complementar no 101, de 2000.

43 - Subvenções Sociais

Cobertura de despesas de instituições privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa, de acordo com os arts. 16, parágrafo único, e 17 da Lei no 4.320, de 1964, observado o disposto no art. 26 da Lei Complementar no 101, de 2000.

45 - Equalização de Preços e Taxas

Despesas para cobrir a diferença entre os preços de mercado e o custo de remissão de gêneros alimentícios ou outros bens, bem como a cobertura do diferencial entre níveis de encargos praticados em determinados financiamentos governamentais e os limites máximos admissíveis para efeito de equalização.

46 - Auxílio-Alimentação

Despesas com auxílio-alimentação pago em pecúnia diretamente aos servidores públicos federais civis ativos ou empregados da Administração Pública direta e indireta, inclusive de caráter indenizatório.

47 - Obrigações Tributárias e Contributivas

Despesas decorrentes do pagamento de tributos e contribuições sociais e econômicas (Imposto de Renda, ICMS, IPVA, IPTU, Taxa de Limpeza Pública, COFINS, PIS/PASEP, CPMF, etc.), exceto as incidentes sobre a folha de salários, classificadas como obrigações patronais, bem como os encargos resultantes do pagamento com atraso das obrigações de que trata este elemento de despesa.

48 - Outros Auxílios Financeiros a Pessoas Físicas

Despesas com a concessão de auxílio financeiro diretamente a pessoas físicas, sob as mais diversas modalidades, tais como ajuda ou apoio financeiro e subsídio ou complementação na aquisição de bens, não classificados explicita ou implicitamente em outros elementos de despesa, observado o disposto no art. 26 da Lei Complementar no 101, de 2000.

49 - Auxílio-Transporte

Despesa com Auxílio-Transporte pago em pecúnia, de natureza jurídica indenizatória, destinado ao custeio parcial das despesas realizadas com transporte coletivo municipal, intermunicipal ou interestadual pelos servidores e empregados, nos deslocamentos de suas residências para os locais de trabalho e vice-versa, ou trabalho-trabalho nos casos de acumulação lícita de cargos ou empregos.

51 - Obras e Instalações

Despesas com estudos e projetos; início, prosseguimento e conclusão de obras; pagamento de pessoal temporário não pertencente ao quadro da entidade e necessário à realização das mesmas; pagamento de obras contratadas; instalações que sejam incorporáveis ou inerentes ao imóvel, tais como: elevadores, aparelhagem para ar condicionado central, etc.

52 - Equipamentos e Material Permanente

Despesas com aquisição de aeronaves; aparelhos de medição; aparelhos e equipamentos de comunicação; aparelhos, equipamentos e utensílios médico, odontológico, laboratorial e hospitalar; aparelhos e equipamentos para esporte e diversões; aparelhos e utensílios domésticos; armamentos; bandeiras, flâmulas e insígnias; coleções e materiais bibliográficos; embarcações, equipamentos de manobra e patrulhamento; equipamentos de proteção, segurança, socorro e sobrevivência; instrumentos musicais e artísticos; máquinas, aparelhos e equipamentos de uso industrial; máquinas, aparelhos e equipamentos gráficos e equipamentos diversos; máquinas, aparelhos e utensílios de escritório; máquinas, ferramentas e utensílios de oficina; máquinas, tratores e equipamentos agrícolas, rodoviários e de movimentação de carga; mobiliário em geral; obras de arte e peças para museu; semoventes; veículos diversos; veículos ferroviários; veículos rodoviários; outros materiais permanentes.

61- Aquisição de Imóveis

Despesas com a aquisição de imóveis considerados necessários à realização de obras ou para sua pronta utilização.

62 - Aquisição de Produtos para Revenda

Despesas com a aquisição de bens destinados à venda futura.

63 - Aquisição de Títulos de Crédito

Despesas com a aquisição de títulos de crédito não representativos de quotas de capital de empresas.

64 - Aquisição de Títulos Representativos de Capital já Integralizado

Despesas com a aquisição de ações ou quotas de qualquer tipo de sociedade, desde que tais títulos não representem constituição ou aumento de capital.

65 - Constituição ou Aumento de Capital de Empresas

Despesas com a constituição ou aumento de capital de empresas industriais, agrícolas, comerciais ou financeiras, mediante subscrição de ações representativas do seu capital social.

66 - Concessão de Empréstimos e Financiamentos

Concessão de qualquer empréstimo ou financiamento, inclusive bolsas de estudo reembolsáveis.

67 - Depósitos Compulsórios

Depósitos compulsórios exigidos por legislação específica, ou determinados por decisão judicial.

71 - Principal da Dívida Contratual Resgatado

Despesas com a amortização efetiva do principal da dívida pública contratual, interna e externa.

72 - Principal da Dívida Mobiliária Resgatado

Despesas com a amortização efetiva do valor nominal do título da dívida pública mobiliária, interna e externa.

73 - Correção Monetária ou Cambial da Dívida Contratual Resgatada

Despesas decorrentes da atualização do valor do principal da dívida contratual, interna e externa, efetivamente amortizado.

74 - Correção Monetária ou Cambial da Dívida Mobiliária Resgatada

Despesas decorrentes da atualização do valor nominal do título da dívida pública mobiliária, efetivamente amortizado.

75 - Correção Monetária da Dívida de Operações de Crédito por Antecipação de Receita

Correção Monetária da Dívida decorrente de operação de crédito por antecipação de receita.

76 - Principal Corrigido da Dívida Mobiliária Refinanciado

Despesas com o refinanciamento do principal da dívida pública mobiliária, interna e externa, inclusive correção monetária ou cambial, com recursos provenientes da emissão de novos títulos da dívida pública mobiliária.

77 - Principal Corrigido da Dívida Contratual Refinanciado

Despesas com o refinanciamento do principal da dívida pública contratual, interna e externa, inclusive correção monetária ou cambial, com recursos provenientes da emissão de títulos da dívida pública mobiliária.

81 - Distribuição de Receitas

Despesas decorrentes da entrega a outras esferas de governo de receitas tributárias, de contribuições e de outras receitas vinculadas, de competência do órgão transferidor, prevista na legislação vigente.

91 - Sentenças Judiciais

Despesas resultantes de:

a) pagamento de precatórios, em cumprimento ao disposto no art. 100 e seus parágrafos da Constituição, e no art. 78 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT;

b) cumprimento de sentenças judiciais, transitadas em julgado, de empresas públicas e sociedades de economia mista, integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social;

c) cumprimento de sentenças judiciais, transitadas em julgado, de pequeno valor, na forma definida em lei, nos termos do § 3o do art. 100 da Constituição; e

d) cumprimento de decisões judiciais, proferidas em Mandados de Segurança e Medidas

Cautelares, referentes a vantagens pecuniárias concedidas e ainda não incorporadas em caráter definitivo às remunerações dos beneficiários.

92 - Despesas de Exercícios Anteriores

Cumprimento do art. 37 da Lei no 4.320, de 1964, que dispõe:

“Art. 37. As despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente, poderão ser pagas à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elemento, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica”.

93 - Indenizações e Restituições

Despesas com indenizações, exclusive as trabalhistas, e restituições, devidas por órgãos e entidades a qualquer título, inclusive indenização de transporte, indenização de moradia e ajuda de custo devidas aos militares e servidores e empregados civis e devolução de receitas quando não for possível efetuar essa restituição mediante a compensação com a receita correspondente.

94 - Indenizações e Restituições Trabalhistas

Despesas de natureza salarial resultantes do pagamento efetuado a servidores públicos civis e empregados de entidades integrantes da administração pública, em função da perda da condição de servidor ou empregado, inclusive pela participação em programa de desligamento voluntário, bem como a restituição de valores descontados indevidamente, quando não for possível efetuar essa restituição mediante compensação com a receita correspondente.

95 - Indenização pela Execução de Trabalhos de Campo

Despesas com indenizações devidas aos servidores que se afastarem de seu local de trabalho, sem direito à percepção de diárias, para execução de trabalhos de campo, tais como os de campanha de combate e controle de endemias; marcação, inspeção e manutenção de marcos decisórios; topografia, pesquisa, saneamento básico, inspeção e fiscalização de fronteiras internacionais.

96 - Ressarcimento de Despesas de Pessoal Requisitado

Ressarcimento das despesas realizadas pelo órgão ou entidade de origem quando o servidor pertencer a outras esferas de governo ou a empresas estatais não-dependentes e optar pela remuneração do cargo efetivo, nos termos das normas vigentes.

99 - A Classificar

Elemento transitório que deverá ser utilizado enquanto se aguarda a classificação em elemento específico, vedada a sua utilização na execução orçamentária.

Apêndice F

Relação de Sistemas de Informática existentes na SEFAZ em 31/12/2002

A presente relação de sistemas foi obtida na página da SEFAZ na sua intranet, e corresponde ao *portfolio* de *software* utilizado pela organização nas suas atividades habituais.

ACP	Apropriação de Custos Públicos
AD	Administração de Dados
AIDF	Autorização de Impressão de Documentos Fiscais
ANTC	Projeto de Antecipação Tributária
ARC	Arrecadação
ASA	Acompanhamento de Solicitações e Atividades (DTI)
ATRAC	Projeto Autotrac
CFAMT	CFAMT
CPT	Controle de Pareceres Tributários
DIA9	DIA 9
DMA	IEF- DMA
DMD	IEF-DMD
DME	Declaração Movimento Econômico Fiscal
DSCAD	Downsizing Cadastro
DSCOF	Download do SICOF
DWH	Data WareHouse
ECF	Equipamento de Cupom Fiscal
EQP	Controle do Parque de Equipamentos
FEASP	Controle de Taxa de policia
GDB	Geração Disquete para BRADESCO
GER	GER - Guia Especial de Recolhimentos
GNRE	Arrecadação da Guia Nacional de Recolhimento Estadual
ICF	Informações Gerenciais Contábeis e Financeiras
IEF	Informações Econômico-Fiscais
INC	Informações do Contribuinte
IPVA	IPVA
MCEX	Módulo de Comércio Exterior
MDS	Metodologia de Desenvolvimento de Sistemas
MONIT	Monitoramento
NSHOW	Sua Nota é um show de solidariedade
PA	Projeto de TeleAtendimento
PAFE	PAF Eletrônico
PAUTA	Pauta Fiscal – Mainframe
PGF	Planejamento e Gerenciamento da Fiscalização
PGM	Planejamento e Gerenciamento de Mercado
PIN	Projeto Internet / Intranet
PROD	Sistema da Produção
PSS	Portal de Sistemas SEFAZ
REP	Repasso
RM	Requisição de Material
SAAW	Sefaz Auto Atende Web
SAFA	Sistema de Auditoria Fiscal Automatizada
SAIBA	Sistema Acompanhamento de Investimentos na Bahia
SAJA	Sistema de Acompanhamento de Julgamentos Administrativos
SAP	Acompanhamento de Processos PROFAZ

SCA	Sistema de Controle de Assinaturas
SCD	Sistema de Controle de Diárias
SCOMT	Sistema de Controle de Mercadorias em Transito
SCR	Sistema de Controle de Restituição
SCRED	Sistema de Credito Tributário
SDP	Sistema da Dívida Pública
SDPA	Sistema da Dívida Pública (Clipper)
SEAI	Sistema de Emissão de Auto de Infração
SEAIT	Emissão de Auto de Infração de Trânsito
SENF	Emissão de notas fiscais avulsas
SEPD	Sistema Eletrônico de Processamento de Dados
SERV	Sistema de Informações dos Servidores SEFAZ
SFSAT	Projeto Sefaz-Sat
SGC	Sistema de Gerenciamento do crédito
SGM	Sistema de Gerenciamento de Metas
SHD	Sistema de Help Desk
SICOF	Sistema de Informações Contábeis e Financeiras
SIE	Sistema de Indicadores Econômicos
SIG	SIG-SEFAZ
SIGAP	Sistema de Gestão de Gastos Públicos
SIMBA	SIMBAHIA
SINTG	SINTEGRA
SIPRO	Sistema de Protocolo
SIST	Substituição Tributária
SIT	Sistema de Informações Tributárias
SPAT	Sistema de Pagamento de Antecipação Tributária
SPF	Passo Fiscal
SRH	Recursos Humanos (Ambiente Mainframe)
SRTAO	Sistema de Transmissão da Arrecadação On-line
STG	Sistema de Tabelas Genéricas
TAB	sistema de tabelas (mainframe)