

GESTÃO DE CUSTOS PÚBLICOS NO ESTADO DA BAHIA: SISTEMA DE APROPRIAÇÃO DE CUSTOS PÚBLICOS - ACP

Antônio César Fortes

Carlos Alberto de Jesus

Walter B Matos de Oliveira Júnior

Resumo:

A gestão dos custos públicos no governo do Estado da Bahia foi objeto do Decreto Estadual nº 8.444/03, de 07 de fevereiro de 2003, em obediência à Lei Complementar nº 101/2000 Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, e determinou o desenvolvimento do Sistema de Apropriação de Custos Públicos ACP, o qual objetiva avaliar os custos por unidade, ações, produtos e serviços, além de apoiar a construção de indicadores de desempenho. Na busca por identificar como são gastos os recursos, o Método ABC - Activity Based Costing é empregado no sistema, porém com a premissa de minimizar ao máximo os rateios. A utilização de dados existentes em bases de dados corporativas estaduais é amplamente empregada, admitindo-se também a integração com dados periféricos, de uso interno das diversas unidades. Algumas regras tiveram que ser estabelecidas, de forma a superar limitações ou características da contabilidade pública estadual.

Palavras-chave:

Área temática: *Gestão de Custos no Setor Governamental*



GESTÃO DE CUSTOS PÚBLICOS NO ESTADO DA BAHIA: SISTEMA DE APROPRIAÇÃO DE CUSTOS PÚBLICOS - ACP

**SALVADOR – BAHIA
2004**



GESTÃO DE CUSTOS PÚBLICOS NO ESTADO DA BAHIA: SISTEMA DE APROPRIAÇÃO DE CUSTOS PÚBLICOS - ACP

RESUMO

Antônio César Fortes
Fundação Visconde de Cairu
meulalia@hcrp.fmrp.usp.br

Carlos Alberto de Jesus
Fundação Visconde de Cairu

Walter B Matos de Oliveira Júnior
Fundação Visconde de Cairu

A gestão dos custos públicos no governo do Estado da Bahia foi objeto do Decreto Estadual nº8.444/03, de 07 de fevereiro de 2003, em obediência à Lei Complementar nº101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, e determinou o desenvolvimento do Sistema de Apropriação de Custos Públicos – ACP, o qual objetiva avaliar os custos por unidade, ações, produtos e serviços, além de apoiar a construção de indicadores de desempenho. Na busca por identificar como são gastos os recursos, o Método ABC - *Activity Based Costing* é empregado no sistema, porém com a premissa de minimizar ao máximo os rateios. A utilização de dados existentes em bases de dados corporativas estaduais é amplamente empregada, admitindo-se também a integração com dados periféricos, de uso interno das diversas unidades. Algumas regras tiveram que ser estabelecidas, de forma a superar limitações ou características da contabilidade pública estadual.

1. CONCEITO DE CUSTOS

Diversos estudiosos conceituaram o assunto, havendo grande similaridade entre os conceitos emitidos, com aplicabilidade ampla a qualquer entidade, seja ela pública ou privada, comercial, industrial ou de serviços.

Martins (1993; 23) foi bastante didático ao diferenciar a nomenclatura utilizada para definir Gastos, Custos, Despesas, Desembolso, Investimento e Perda:

- a) Gasto – 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).
- b) Investimento – Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s).
- c) Custo – Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços
- d) Despesa – Bem ou serviço consumidos direta ou indiretamente para obtenção de receitas.
- e) Desembolso – Pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço.
- f) Perda – Bem ou serviço consumidos de forma anormal e involuntária.

Segundo Maher (2001; 64) custo é “um sacrifício de recurso”. Despesa é “um custo lançado contra a receita de um período contábil”.

Na conceituação básica de Beulke & Bertó (2001; 37), “custos constitui a expressão monetária dos insumos e consumos ocorridos para a produção e venda de um determinado produto e serviço”.

Para Lopes de Sá (1990: 109) custo “é o investimento para que se consiga um bem de uso ou de venda; o mesmo que gasto, despesa; aplicação de meios para a produção”.

O mesmo autor conceitua custo administrativo como:

Despesas realizadas para a manutenção da administração geral de uma empresa. Sistema de custo que tem por fim apurar os gastos despendidos com uma administração. Incluem-se entre tais custos os seguintes elementos: aluguel, água, luz, força, telefone, despesas postais, honorários da diretoria, ordenados da contadoria, despesas de limpeza dos escritórios, despesas de materiais de escritórios etc.

As definições de Lopes de Sá serão adotadas neste trabalho no que se refere a custos em uma entidade pública.

2. SISTEMAS DE CUSTEIO

Os Sistemas de Custeio têm como objetivo final produzir informações referentes aos Custos de uma organização, visando auxiliar a gerência no processo de tomada de decisão. Para tal, devem ser compostos por partes coordenadas que possibilitem coletar, acumular, organizar, analisar, interpretar e informar custos e dados de custos (Leone; 2000; 234). Essas partes são fluxos, procedimentos e critérios.

Conforme Martins (1993; 29) “Os Sistemas de Custeio precisam sempre levar em consideração a qualidade do pessoal envolvido na sua alimentação e no seu processamento, a necessidade de informação do usuário final, a adequacidade de sua adaptação às condições específicas da empresa, a utilização de quantidades físicas associadas aos valores monetários e, acima de tudo, a relação entre a sua utilidade ou de cada informação e o sacrifício envolvido na sua obtenção”.

Na visão de Beulke & Bertó (2001; 26), são quatro os principais elementos diferenciadores dos sistemas de custeio:

- **FORMA:** Refere-se à modalidade de registro e apresentação de custos (Sistemas Monistas e Dualistas);
- **CONTEÚDO:** Refere-se aos itens de custos a serem apropriados aos produtos, mercadorias e serviços (Sistema de Custeio Integral(absorção), Sistema de Custeio Marginal(direto) e Sistema de Custeio ABC(atividade));
- **INSUMOS FÍSICOS:** Referem-se aos insumos físicos utilizados como base para apropriação dos custos(Insumos Reais, Insumos Normais e Insumos Padrões);
- **VALORES MONETÁRIOS:** Referem-se aos valores monetários empregados como base para avaliação dos custos(Valores Históricos, Valores de Mercado e Valores Padrões).

Os sistemas convencionais (integral e marginal) caracterizam-se na essência pela setorização dos custos nos denominados Centros de Custos ou Centros de Responsabilidades. A partir dessa setorização, os custos são num momento seguinte rateados para os centros de atividade-fim (custos totais do sistema de custeio integral e custos variáveis no sistema de custeio marginal). A etapa final consiste em repassar os custos para os produtos, mercadorias ou serviços, normalmente em função do volume de produção (expressos em geral em horas/homem, horas/máquina, etc.).

O sistema de custeio por atividades (ou *ABC – Activity Based Costing*) tem por característica básica a apropriação dos custos por atividades, o que representa um maior detalhamento deles. Segundo esse sistema, são as

atividades que consomem recursos e, por sua vez, produtos, mercadorias ou serviços consomem atividades. A partir da identificação dos custos por atividade, esses valores são rateados diretamente nos produtos, mercadorias e serviços, através dos direcionadores de custos. Aqueles custos para os quais não é possível identificar um direcionador, constituem custos indiretos a serem cobertos pelos “Centros de Custos” (quando existir esse conceito na empresa/instituição) ou, então, pela organização, em termos globais.

Segundo Masayuki Nakagawa (1994; 40):

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

Os três sistemas de custeio apresentados anteriormente possuem características e aplicações próprias, não necessitando ser rivais nem excludentes entre si. Contudo, para melhor apropriação dos custos, necessários se faz o rateio dos mesmos. O rateio de custos é o processo de atribuir custos comuns a dois a mais objetos de custos. Idealmente, o rateio de custos deve refletir uma relação de causa e efeito entre os custos e os objetos aos quais eles são rateados.

Este trabalho visa apresentar a apropriação de custos no âmbito da Administração Pública do Estado da Bahia, mediante demonstração da função e funcionamento do Sistema de Apropriação do Custo Público – ACP, criado e implantando pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia (SEFAZ), cujo desenvolvimento e gerenciamento é de responsabilidade da Superintendência de Administração Financeira.

3. APROPRIAÇÃO DE CUSTOS PÚBLICOS NO ESTADO DA BAHIA

Com a edição da Lei Complementar nº101/00 – denominado de Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), o desenvolvimento de um sistema para apropriação de custos tornou-se uma obrigação legal e, no Brasil, o assunto passou a ser objeto de interesse das administrações públicas, sejam elas federal, estadual ou municipal.

A propósito, vejamos o que dispõe o aludido diploma legal:

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

I - disporá também sobre:

(...)

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

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.

Na prática, tem sido grande a dificuldade para estruturar um sistema compatível com a linguagem da contabilidade pública preconizada pela Lei Federal nº4.320/64, e pela Lei Estadual nº2.322/66, e integrá-lo aos sistemas de informações contábeis e financeiros existentes, que, no caso do Estado da Bahia, são o Sistema de Informações Contábeis e Financeiras (SICOF) e o Sistema de Gestão de Gastos Públicos (SIGAP), considerando-se a necessidade de prover o Estado de instrumentos mais ágeis e de maior precisão para o controle, mensuração e contabilização dos custos públicos dos órgãos e entidades a ele vinculados.

3.1 – Visão Geral do Sistema

No âmbito do Estado da Bahia, o Sistema de Apropriação de Custos Públicos (ACP), foi implantado em obediência à exigência legal da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), conforme descrito no Decreto Estadual nº8.444/03.

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

3.1.1 - Objetivos do Sistema

A implantação do ACP visa aos seguintes objetivos:

- Atender aos dispostos da alínea “e”, inciso I, do art. 4º e do § 3º, inciso VI do art. 50 da LRF;
- Avaliar os custos do Estado em suas diversas unidades administrativas, ações, produtos e serviços;
- Subsidiar a construção de indicadores de desempenho do Estado;
- Atender às demandas específicas de cada Secretaria.

3.1.2 - Questões Fundamentais do ACP

Para atender aos seus objetivos, pretende responder a três perguntas fundamentais:

a) “O que se gasta?”

O Sistema deverá identificar quais são os principais itens de custo, informando quais são, de fato, os recursos consumidos pelo Governo no desempenho de suas atividades habituais. Nesse ponto cabe uma importante distinção entre “Gasto” e “Custo”. Pode-se dizer que “Gasto” representa todo o desembolso do Governo na compra de ativos, pagamento de despesas e contratação de serviços, enquanto que “Custo” se refere ao efetivo consumo dos recursos no ato da sua utilização.

Para atender a este objetivo, em relação ao “o que se gasta”, o ACP toma emprestado da contabilidade pública os subelementos de despesa e identifica aqueles que representam consumo de recursos como “Itens de Custo”, agrupando-os segundo a sua natureza em “categorias de custo”, as quais posteriormente serão melhor especificadas.

b) “Quem gasta?”

A Unidade de Custo vem responder a esta questão. A correspondência mais imediata a contabilização dos dados, diria respeito à Unidade Gestora ou ainda à Unidade Orçamentária. Ocorre que a Unidade Gestora ou Orçamentária nem sempre é a Unidade de Custo. As Unidades Gestoras e Unidades Orçamentárias, na verdade, abrigam diversas Unidades de Custo, sejam estas formalmente constituídas ou não.

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

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

Cada uma destas unidades funcionais representa um centro de custos em potencial, demandando recursos para a sua manutenção e funcionamento. O ACP pretende alocar a cada um destes centros de custos, denominados “Unidades de Custo” os gastos efetivamente causados pelas mesmas, valendo-se dos critérios do consumo e da responsabilidade pelo gasto. Caberá a cada Secretaria, segundo a relevância para controle, a definição das suas Unidades de Custos, ou seja, a identificação das suas unidades funcionais e o seu agrupamento, de acordo com a natureza do trabalho desenvolvido, em Unidades de Custo e, portanto, destino da apropriação dos custos.

c) “Como se gasta?”

Respondendo à terceira pergunta, o ACP informará de que modo os custos são produzidos dentro de cada uma das Unidades de Custo. Após o processo de departamentalização, dentro de cada Unidade os custos serão rastreados para as principais atividades desenvolvidas em cada setor, empregando-se o método ABC de custeio. Para isto, pretende-se utilizar direcionadores de custo “*cost-drivers*”, melhor explicitados adiante.

3.1.3 - Características do ACP

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

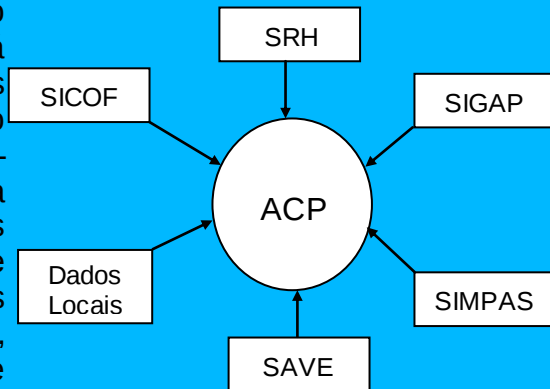


Fig 1 – Relacionamento do ACP

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

A segunda característica do ACP é que o mesmo foi desenvolvido com base em dois métodos já consagrados pelos principais autores na área de gestão de custos: a departamentalização dos custos e o custeio pelo método ABC.

A departamentalização dos custos significa realocar, na base de dados do ACP, as informações relativas aos gastos executados pelas unidades funcionais, que hoje já se encontram controladas pela contabilidade pública, mas concentradas nas Unidades Gestoras. O ACP pretende superar as limitações dos Sistemas existentes, e produzir as informações no nível adequado.

No âmbito do ACP, a prática dos rateios será minimizada, em nome de uma maior consistência das informações apresentadas e busca pela responsabilização do gasto.

3.1.4 - Conceitos Chaves do ACP e da Contabilidade Pública

O ACP, conforme visto, tem como premissa fundamental responder a três questões básicas: o que se gasta, quem gasta e como se gasta. Para melhor

assimilação, procura-se aqui estabelecer similaridades com figuras já existentes na contabilidade pública. Parte dessas figuras pode ser obtida junto às estruturas e conceitos do sistema conhecido. Outra parte, entretanto, será objeto de agregação a contabilização, sem prejuízo ou comprometimento da obrigação legal.

Tabela 1 - Conceitos do ACP

Conceito ACP	Contabilidade Pública
Item de Custo	Sub-elemento
Categoria de Custo	Elemento (sem similaridade)
Unidade de Custo	Unidade Administrativa
Custo por Atividades / ABC	Projetos, Atividades, Ações, Programas Conceito Orçamentário (sem similaridade)
Reposição do Capital Bruto Fixo Balanço Social.	Distorções no Balanço Patrimonial – Atividades Finalísticas

FONTE: Costa, José Andrade, Sistema de Apropriação de Custos - ACP: Uma Exigência da Lei de Responsabilidade Fiscal, <http://www.sefaz.ba.gov.br>, consultado em 24/04/2004.

NOTA: Depreciação (instrumento inexistente na administração pública estadual, apesar de prevista no Art. 4º, do Decreto nº8.365/02, e na Instrução Normativa nº162/98, da Secretaria da Receita Federal - SRF).

3.1.4.1 - Item de Custo X Sub-elemento da Despesa (o que se gasta)

Relacionado ao “Subelemento da Despesa” da Contabilidade Pública. Caracterização mais específica para um gasto, possibilitando a revisão dos subelementos existentes. O subelemento da despesa vem a ser exatamente o item de custo.

3.1.4.2 - Categoria de Custo X Elemento da Despesa (o que se gasta)

Na funcional programática, os subelementos se encontram agregados por elementos de despesa. No ACP, são agregados segundo a semelhança da despesa, por Categoria de Custo, abrigando os diversos subelementos de despesa, agregados segundo a similaridade, porém sem transitar entre as Categorias.

Cada subelemento de despesa é privativo de determinada Categoria de Custos, a saber:

- a) Administrativos;
- b) Aposentadorias e Pensões;
- c) Capacitação e Desenvolvimento; Deslocamentos;
- d) Divulgação;
- e) Informática;
- f) Inversões Financeiras;

- g) Locações;
- h) Mão-de-Obra Terceirizada/LRF;
- i) Mão-de-Obra Terceirizada;
- j) Material de Consumo;
- k) Material Permanente;
- l) Obras e Instalações;
- m) Encargos Financeiros;
- n) Pessoal e Encargos Sociais;
- o) Serviços Públicos;
- p) Subvenções e Auxílios;
- q) Transportes.

Como exemplos dos subelementos das categorias de custos, temos:

- Administrativos: Fretes e carretos; Recepções, hospedagens e homenagens; Assinatura de jornais e revistas; e Serviços reprográficos.
- Deslocamentos: Transporte e hospedagens de congressistas e escolares; Passagens e despesas com locomoção; Diárias; e Despesas com transporte em trânsito.
- Serviços Públicos (ou Serviços de Utilidade Pública): Energia; Fornecimento de água; Telecomunicações; e Correios.

3.1.4.3 - Unidade de Custo X Unidade Gestora (quem Gasta)

Já referenciadas anteriormente, as Unidades de Custo são aquelas que se encontram vinculadas a Unidades Gestoras e/ou Unidades Orçamentárias, consumindo recursos orçamentários e financeiros das mesmas, conferindo-lhes a feição de “centros de responsabilidade”, onde cada gestor conhecerá os custos incorridos pela sua área e buscará sua otimização.

3.1.4.4 - Custo por Atividade ao Conceito ABC X Custo por Projetos e Atividades ao Conceito do Orçamento Público (como se gasta)

Pretende-se aqui dar resposta a terceira e última questão do ACP: como se gasta. O ACP tratará tal questão a partir de dois prismas:

- Conceito de “Projeto/Atividade” do Orçamento Público, na abordagem tradicionalmente conhecida. A extração de custos, por projetos e atividades, ao conceito da classificação do orçamento público, viria ao que

se pode denominar de uma quarta dimensão do ACP, correspondendo à pergunta “em que se gasta”;

- Conceito de “Atividade” da metodologia ABC (*Activity Based Costing*) o enfoque é gerencial, objetivando identificar as Atividades que consomem recursos e que levaram a consecução de um produto.
- Exemplo: Saída - Merenda Escolar: a) Aquisição dos gêneros da merenda escolar; b) Distribuição de gêneros da merenda; c) Preparo da merenda escolar; d) Distribuição da merenda escolar.

3.1.5 - Regras Para Apropriação

Para a apropriação do custo público, seguem-se as seguintes etapas:

1 - Ponto de Partida: Liquidação da Despesa;

2 - Formas de Apropriação

2.1 - Direta

2.1.1 - Unidade de Custo

2.1.2 - Unidade Gestora

2.2 - Rastreamento

2.2.1 - Manual

2.2.2 - Sistemas periféricos

3 – Custos a Apropriar/Conta Almoxarifado: Despesas realizadas cuja apropriação ocorrerá no decorrer do tempo. Ex.: Material escolar a ser distribuído.

4 – Regra de Ouro: Não ratear. O objetivo é a responsabilização direta pelo gastos.

5 - Para Reflexão: O que apropriar como Custo e como Despesa? Restituições de Cauções, Amortização da Dívida.

Resumidamente, o ponto de partida será a liquidação da despesa, a partir da qual, o sistema já terá instruções para proceder a apropriação.

3.1.5.1 - Rastreamento Direto e Indireto

A apropriação poderá se fazer através de rastreamento direto ou através de rastreamento indireto. Na forma direta, o sistema já acumula parametrizações objetivando direcionar o gasto para a Unidade de Custo ou Unidade Gestora, conforme o caso.

Nem todas as despesas, entretanto, poderão contar com tal forma de apropriação, principalmente nas fases iniciais de existência do sistema. Assim, o rastreamento haverá de ser feito indiretamente, através de

direcionamento manual ou através da utilização de sistemas periféricos, também quando da liquidação.

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

3.1.5.2 - Regra de Ouro

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

3.1.6 - Ambiente Operacional e Especificações Técnicas

O ACP está concebido em plataforma WEB (Internet) para atender ao nível de capilaridade a que se propõe. Existe um pequeno módulo desenvolvido em Visual Basic 6.0, que executa a leitura de arquivos textos gerados do SICOF – Sistema de Informações Contábeis e Financeiras e do SRH – Sistema de Recursos Humanos.

Esses dois sistemas estão em ambiente mainframe (linguagem de programação Natural 2.2.8 e banco de dados Adabas 5) e hospedados na Companhia de Processamento de Dados do Estado (PRODEB), sendo conectados via Rede ATM do Centro Administrativo da Bahia, à Rede SEFAZ, onde o ACP encontra-se implantado.

3.1.7 - Categorias de Custos

Nos universos até agora mais bem observados, como o da Secretaria da Fazenda, da Secretaria do Planejamento e da Secretaria da Administração, formulou-se a identificação de dezoito Categorias de Custo. As Categorias hoje tratadas pelo ACP são as seguintes:

a) Custos Administrativos

Refere-se a gastos gerais de manutenção e funcionamento das diversas unidades administrativas. Compreende despesas com recursos de caráter geral, normalmente relacionadas às atividades-meio desenvolvidas nos

diversos órgãos, tais como pagamento de pequenos consertos, etc. Pela insignificância de alguns valores, e pelo caráter genérico destes gastos, normalmente serão alocados nas próprias Unidades Gestoras.

b) Aposentaria, Pensões e Auxílios

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

c) Capacitação e Desenvolvimento

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

d) Deslocamentos

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

e) Divulgação

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

f) Informática

Gastos referentes a material de consumo específico de informática, compras, locações e manutenção de equipamentos, mão-de-obra da PRODEB à disposição dos Órgãos da Administração Direta (cessão de pessoal), bem como os serviços de informática prestados por terceiros. São várias situações distintas, envolvendo diferentes regras de apropriação.

g) Inversões Financeiras

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

h) Locações

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

i) Mão de Obra Terceirizada / LRF

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

j) Mão de Obra Terceirizada

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

k) Material de Consumo

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

l) Material Permanente

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

m) Obras, Instalações e Aquisições de Imóveis

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

n) Encargos Financeiros

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

o) Pessoal, Encargos e Benefícios

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

p) Serviços Públicos (ou Serviços de Utilidade Pública)

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

q) Subvenções, Premiações e Auxílios

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

r) Transportes

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

3.1.8 - Usuários do ACP

Os usuários do ACP serão, basicamente, os gestores responsáveis pelas unidades funcionais definidas como Unidades de Custo, que tomarão conhecimento dos custos gerados nas unidades sob seu comando e, com

base nestes dados, passarão a contar com subsídios adicionais para conduzir sua gestão e avaliação de seu desempenho.

3.1.8.1 - Como Funciona o Modelo de Duas Dimensões – “o que se gasta” x “quem gasta”

O modelo de duas dimensões trabalha com as variáveis Item de Custo, Categoria de Custo, Unidade de Custo e Local de Trabalho. Desta forma, efetua-se a departamentalização dos custos, correspondendo ao funcionamento do modelo de duas dimensões. Como se pode notar o funcionamento do modelo depende do perfeito entrosamento entre o ACP e o SICOF, inclusive no tocante aos procedimentos relativos à execução financeira. O quadro disposto em sub-item seguinte, sintetiza o papel dos dois sistemas no processo:

3.1.8.2 - O Modelo de Três Dimensões

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

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

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

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

sistema ACP – é uma variável-chave do modelo de três dimensões e traz consigo outras variáveis relacionadas:

- a) O “INPUT”, ou seja, o fato ou evento que “dispara” a atividade, determinando o início da mesma. Pode ser uma solicitação interna ou externa à unidade, uma determinação legal ou ainda uma atribuição regimental periódica;
- b) As “Tarefas”, ou melhor, as operações, rotinas e procedimentos realizados em etapas sequenciais necessárias para a realização da atividade;
- c) O “OUTPUT” ou seja, o produto final da atividade, ou ainda o serviço ou informação produzidos ao término da atividade. Um “OUTPUT” eventualmente pode se constituir num “INPUT” para outra atividade da própria unidade ou de outra unidade funcional.
- d) O “Direcionador de Custo” é a medida da intensidade da atividade. O direcionador de custo tem uma função crucial no método ABC, pois sua valoração indica a taxa de consumo dos diversos recursos organizacionais pelas atividades desempenhas pela mesma.

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

3.2 - Organização Para Desenvolvimento dos Trabalhos

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

3.3 - Estágio de Implantação do Sistema ACP

• Etapas Concluídas:

- a) Formação das equipes de trabalho – SEFAZ;
- b) SEPLANTEC e SAEB (projeto piloto);
- c) Definição de regras básicas para apropriação;
- d) Definição das unidades funcionais para apuração e controle de custos;
- e) Mapeamento dos itens de custo relevantes nas unidades funcionais e suas relações com a classificação funcional-programática;
- f) Agregação dos subelementos por categorias de custos;
- g) Conceituação e descrição das contas;

- h) Identificação das bases de informações: sistemas corporativos e sistemas periféricos (grande diversidade);
- i) Carga de dados do Sistema de Contabilidade (SEFAZ);
- j) Formação de equipes demais Secretarias – treinamento - tarefas de campo;
- l) Montagem de matriz de duas dimensões (itens de custo X unidades ou itens de custo X categorias); e
- m) Software do ACP liberado pela equipe de desenvolvimento (Tecnologia) para homologação.

• **Etapas em Andamento:**

- a) Software do ACP em Homologação pela Equipe de Trabalho;
- b) Carga de dados do Sistema de Recursos Humanos;
- c) Carga de dados do Sistema de Contabilidade (SEPLANTEC e SAEB);
- d) Análise da Carga de Dados da Contabilidade (SICOF) Teste Piloto.

• **Etapas a Vencer:**

- a) Identificação das atividades e respectivos direcionadores de custos, ante a incorporação dos sistemas;
- b) Liberar Projeto Piloto primeira fase (2 dimensões) para uso de carga de dados real;
- c) Incorporação das demais Secretarias;
- d) Montagem de matriz de 3 dimensões (itens X unidades X atividades);
- e) Definição de indicadores de desempenho;
- f) Implantação e homologação do ACP.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Foram apresentadas algumas linhas-mestras que norteiam o desenvolvimento do Sistema ACP no âmbito da Administração Pública do Estado da Bahia, sendo poucas as referências teóricas sobre o assunto. Continua sendo feito um trabalho de pesquisa e discussão constante para a solidificação dos conceitos e das técnicas necessárias ao embasamento e aperfeiçoamento do sistema, dando-lhe a consistência adequada ao seu pleno funcionamento e utilidade como ferramenta de tomada de decisão.

Sendo, portanto, uma inovação na gestão pública atual, o ACP ainda deverá incorporar novos conceitos, adaptando-se cada vez mais às especificidades das organizações públicas, e às necessidades de informação por parte dos gestores e da sociedade. A prioridade está sendo para a interligação com

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

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

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS E SITES PARA PESQUISA

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos Contabilidade Pública: da teoria à prática / Inaldo da Paixão Santos Araújo; Daniel Gomes Arruda – Atualizada conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal – São Paulo : Saraiva, 2004.

BEULKE, Rolando. Estrutura e análise de custos / Rolando Beulke, Dalvio José Bertó. - 1. ed. - São Paulo : Saraiva, 2001.

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

Costa, José Andrade, Sistema de Apropriação de Custos - ACP: Uma Exigência da Lei de Responsabilidade Fiscal, <http://www.sefaz.ba.gov.br>, consultado em 06/04/2004.

DECRETO 8.444 de 07/02/2003 – DOE de 08 e 09/02/2003, disponível no site www.segov.ba.gov.br/legislação;

LEI COMPLEMENTAR 101 de 4/5/2000 – DOU de 05/05/2000, disponível no site www.planalto.gov.br;

LEONE, George Sebastião Guerra Custos: Planejamento, implantação e controle / George S. G. Leone – 3. ed. São Paulo : Atlas, 2000.

MAHER, Michael, 1946 – Contabilidade de Custos : criando valor para administração / Michael Maher: tradução José Evaristo dos Santos. -- São Paulo : Atlas 2001.

MARTINS, Eliseu. 1945 -- Contabilidade de Custos Inclui o ABC. São Paulo, Editora Altas, 1994.

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

SÁ, Antônio Lopes de, 1927 – Dicionário de Contabilidade / A Lopes de Sá, Ana M. Lopes de Sá. -- 8. ed. -- São Paulo : Atlas, 1990.