

ASPECTOS CONCEITUAIS E CONJUNTURAIS DA RECEITA, DESPESA E RESULTADOS NO SETOR PÚBLICO E SUA INFLUÊNCIA NA CONCEPÇÃO E IMPLANTAÇÃO DE SISTEMA DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

José Alberto Reis Sampaio

Faculdade de Ciência e Tecnologia Albert Einstein (FACTAE-BA)

josears@sefaz.ba.gov.br

RESUMO

Existem várias tentativas de se adaptar sistema de custos utilizados na iniciativa privada no setor público, mas não se vem obtendo o êxito desejado e acredita-se que talvez o início de tal dificuldade se dê na confusão (conceitual e cultural) que os termos despesas e custos signifiquem em cada setor, aliado à outros entraves burocráticos como o direcionamento do controle das finanças públicas para o Orçamento Público (enfoque financeiro), a falta de uma Contabilidade Patrimonial mais representativa da realidade econômica e contábil das entidades públicas, bem como a manutenção, pela administração pública, de regime misto relativo à Receita Pública (regime de caixa) e a Despesa Pública (regime de competência). A avaliação dos resultados alcançados pelas entidades públicas normalmente é feita com a utilização de índices, indicadores e demais parâmetros que não são, necessariamente, expressos em moeda ou em valores econômico parecidos com aqueles utilizados na iniciativa privada. A conclusão é que tanto num quanto noutro campo, o objetivo maior é maximizar o uso dos recursos com o objetivo de obter melhores resultados, aspecto importante a ser analisado quando da concepção de sistemas de custos próprios de cada setor.

Palavras-chave: Contabilidade. Contabilidade pública. Aspectos conceituais. Receita. Despesa. Custos.

XVIII Congresso Brasileiro de Contabilidade – Gramado/RS

ÁREA TEMÁTICA: Contabilidade Governamental e do Terceiro Setor

1. INTRODUÇÃO:

Embora os sistemas de custos sejam exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000), ainda não houve tal implantação em toda a administração pública brasileira por conta de uma série de fatores, dentre eles a dificuldade de se conceber sistemas adequados ao setor público, haja vista que tal ferramenta de gestão é utilizada há muito tempo na iniciativa privada e por empresas que buscam o lucro, num conceito empresarial, restrito.

Existem várias tentativas de se adaptar sistemas de custos utilizados na iniciativa privada no setor público, mas não se vem obtendo o êxito desejado no sentido de se disseminar tal enfoque gerencial em todos os níveis de governo, e acredita-se que talvez o início de tal dificuldade se dê na confusão conceitual e cultural que os termos despesas e custos signifiquem em cada setor, aliado a outros entraves burocráticos como o direcionamento do controle das finanças públicas para o Orçamento Público (enfoque financeiro), a falta de uma Contabilidade Patrimonial mais consistente e representativa da realidade econômica e contábil das entidades públicas, bem como a manutenção, pela administração pública, de regime misto relativo à Receita Pública (regime de caixa) e a Despesa Pública (regime de competência).

A importância do trabalho está no fato de se buscar esclarecer os conceitos e contextualização dos termos em cada setor, auxiliando assim na concepção de sistema de custos adequado ao setor público, que poderá ser significativamente diferente dos sistemas adotados pela iniciativa privada. Portanto o desafio de construí-los é grande e o objetivo do trabalho é auxiliar a todos que se dedicam a essa missão, apresentando questionamentos, buscando provocar e fomentar debates e estudos sobre a matéria, a partir dos pontos de vista apresentados no trabalho.

- Como as especificidades na abordagem e significado das receitas e despesas no setor privado e no setor público, em cotejo com os princípios contábeis, poderiam influenciar a concepção e implantação de sistema de custos na administração pública?

2 – Fundamentação Teórica:

Contextualizando os custos públicos e fazendo comparações com a iniciativa privada.

Objetivos da administração Pública:

O Estado foi concebido com o objetivo principal de viabilizar a convivência pacífica em sociedade, promovendo o bem-estar e fomentando o progresso das comunidades, denominada de sociedade. É constituído de povo, território e Leis.

Seus fins são ideais ou sociais, à medida que direciona sua atenção, esforços e energias, inclusive recursos financeiros e econômicos, na administração da coisa pública de forma a atingir os objetivos para os quais foi concebido, do qual participa toda a sociedade na condição, ora como sócia (ou acionista), ora como clientes (beneficiária) ou ainda como sujeito ativo de direitos, ora como sujeito passivo (obrigações, inclusive tributárias).

No setor Público, a característica básica, na obtenção das receitas é a da compulsoriedade, a da legalidade e da ausência de competitividade (monopólio estatal).

Dos Objetivos da Administração das entidades com fim econômico

Nas empresas com fins lucrativos, o objetivo final é, pois, o lucro e esse é o direcionador para todas as ações da gestão do patrimônio dessas entidades.

Os Postulados Contábeis nos ambientes público e privado:

A essa altura torna-se adequado comentar acerca dos princípios contábeis da Entidade e da Continuidade, comparando seus efeitos na iniciativa privada e no setor público.

Quanto ao princípio da **Entidade**, este parece não ocasionar grandes divergências em relação aos dois setores sob foco, vez que, segundo Iudícibus (2000, p. 47):

“[...] a identificação da unidade... significa a unidade econômica que tem controle sobre recursos, aceita a responsabilidade por tarefas e conduz a atividade econômica [...] essa entidade contábil pode ser uma pessoa física, uma sociedade limitada, uma grande sociedade por ações, um grupo engajado em uma atividade com finalidade de lucro ou não [...]”.

Portanto não parece haver dificuldade em se entender que o patrimônio e gestão do estado pertence à entidade que, afinal, pertence à toda a sociedade mas que dessa entidade a sociedade só pode utilizar-se ou usufruir-se dos serviços e estruturas criadas para possibilitar a vida em sociedade, mas esta mesma sociedade não pode exercer diretamente o domínio sobre os bens da entidade (aqueles de uso restrito).

Quanto ao princípio da *Continuidade*, da mesma forma, parece não haver maiores divergências entre público e privado, salientando-se que enquanto na iniciativa privada há uma maior probabilidade de descontinuidade, no setor público tal possibilidade é remota (embora exista, teoricamente).

Da avaliação de Resultados em cada ambiente:

A avaliação dos resultados alcançados pelas entidades públicas normalmente é feita com a utilização de índices, indicadores e demais parâmetros (como o índice de Desenvolvimento Humano – IDH, etc.) que não são necessariamente expressos em moeda ou em valores econômico parecidos com aqueles utilizados na iniciativa privada.

Esta avaliação diverge em muito da realizada na iniciativa privada, que guiados pela cultura capitalista, quase sempre direcionam o cognitivo dos gestores privados para proceder avaliações em bases econômicas, com a visão de lucro no sentido restrito (lucro de cada entidade, a ser distribuído apenas aos seus donos, sócios ou acionistas), enquanto que no ambiente público o conceito de lucro é muito mais amplo se constituindo, pois, num dos grandes desafios da sociedade e, portanto, a busca por indicadores eficientes e eficazes de avaliação e mensuração do nível de bem estar social por parte da administração pública e da própria sociedade, é tarefa árdua, necessária e nobre, considerando a amplitude de sua utilidade, e, nesse ponto, um sistema de custos adequado ao setor público pode e deve contribuir de forma significativa para alavancar resultados na administração pública.

Na seara privada, conforme mencionado, o enfoque é muito diferente do setor público, ou seja, o objetivo principal das empresas é à busca do lucro (sentido restrito) e esse é o fator determinante de todas as ações da gestão empresarial, não obstante o discurso contemporâneo de função social das empresas, que gera como resultados tão somente relatórios subjetivos e superficiais de ações, normalmente de políticas compensatórias realizadas pela empresa, com caráter mais de marketing que de social efetivamente.

A Sua abrangência é limitada em termos de distribuição de resultados, pois a sua propriedade é e uma pequena parcela da sociedade, portanto restrita. A característica básica é a existência de um mercado que traça as linhas de ação das ações da sua gestão. Em suma, seus fins são econômicos, cujo resultado é expresso em moeda, principalmente pelo fato da existência do referido mercado que o avalia, compara e lhe dá significado econômico. O enfoque é de liberdade no sentido de adesão ou vinculação às empresas pelas pessoas físicas, direcionadas apenas pela expectativa de lucro que se tem em determinado momento (considerando um mercado perfeito, que na prática muito raramente ocorre).

Do Princípio da Legalidade no setor público:

Enquanto que na iniciativa privada é permitido fazer tudo que não seja proibido por lei, no setor público, a lei deve ser seguida à risca e só se poderá fazer o estritamente autorizado por ela (a lei).

Essa é uma outra face da administração pública que trás como consequência um maior travamento das ações na gestão dos recursos nesse setor.

Origens e Aplicações de Recursos na Área pública e na área privada:

Acredita-se que a natureza das receitas e despesas deve influenciar fortemente na escolha de um sistema de custos que contemple determinadas circunstâncias, como aquelas do setor público.

Basicamente as fontes de recursos mais importantes das entidades públicas, são:

- Receita tributária;
- Repasses de outras esferas (originadas também de tributação de competência de outros entes);
- Empréstimos;
- Receitas de Capital e,
- Receitas de Juros

Considerando que o objetivo do trabalho é delinear as receitas, despesas e resultados na área pública e sua influência na delimitação e concepção de sistema de custos no setor público, concentrar-se-á esforços na receita tributária (e mais especificamente na sua rubrica principal, que são os impostos), que é a fonte principal de receita das entidades públicas, embora algumas contribuições (CPMF, CIDE, COFINS, etc) tenham adquirido grande vulto em determinados momentos históricos, considerando que o governo federal realiza um engenhoso planejamento tributário no sentido de reduzir os tributos que são redistribuídos com os demais entes estatais, preferindo aqueles outros que não o são.

Saliente-se, ainda, que ao abordar os temas, se fará um cotejo com cada item na iniciativa privada, de forma a evidenciar as semelhanças e diferenças entre os setores público e privado.
Abordagem e conceituação de Receitas e Despesas nas áreas pública e privada:

Na iniciativa privada, as entidades guiadas pela busca incessante do lucro, direcionam todos os esforços na aplicação de recursos (despesas e investimentos) na busca de receita, nesse sentido, ou seja, citando-se um dos autores nacionais, para ilustrar a conceituação de despesa na área privada, temos Martins (2000, p. 25) “Conceitua-se como **Despesa** todo bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receita”. Em relação às receitas, assim se pronunciou Iudícibus, (1997, pág. 73):

“Entende-se por receita a entrada de elementos para o ativo, sob forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondentes, normalmente, à venda de mercadorias, de produtos ou à prestação de serviços. Uma receita também pode derivar de juros sobre depósitos bancários ou títulos e de outros ganhos eventuais”.

Note-se, pois, a forte tendência de se vincular as despesas a receitas futuras e as receitas ao aumento do lucro como resultado final das empresas.

Já em relação conceito de “custo”, assim se pronuncia Martins (2000, p. 26):

“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”.

Nesse momento, saliente-se a vinculação do custo a processo de produção, nas empresas, mas que contemporaneamente o conceito de custo já é bastante elástico e entendido como consumo de recurso destinado à obtenção tanto de produto quanto de serviços (MARTINS, 2000) e não é controlado ou estudado apenas na produção de bens como também no setor comércio e de serviços.

RECEITAS PÚBLICAS:

No âmbito das entidades públicas, as características das receitas, por definição, são totalmente diferentes das receitas das entidades com fins lucrativos, por vários motivos e peculiaridades:

- 1 - As receitas públicas são compulsoriamente captadas através da cobrança de tributos (impostos, taxas e contribuição de melhoria). A principal receita pública – impostos - não guarda vínculo imediato com fornecimento de bens ou prestação de serviços pelo estado (aliás, no caso dos impostos, tem essa vinculação proibida por Lei);

Dentre as características dos tributos, segundo RIANI (1997, p. 105),

“espera-se que um sistema de tributação siga quatro pontos básicos:

- a) O primeiro deveria ser o de se obterem receitas para financiar os serviços públicos;*
- b) Cada indivíduo deveria ser taxado de acordo com sua habilidade para pagar;*
- c) Os tributos devem ser universais, impostos sem distinção a indivíduos em situações similares;*
- d) Os tributos deveriam ser escolhidos de forma a minimizar sua interferência no sistema de mercado a fim de não torná-lo mais ineficiente”.*

Note-se a complexidade e o foco da receita dos tributos, principalmente dos impostos, que são direcionados de forma a graduar o *quantum* a pagar por cada contribuinte em função de variáveis que não o valor do serviço ou bem a ser fornecido ou prestado pelo estado, ou seja a receita (imposto) é (ou deveria ser) fixada de acordo com a capacidade de pagamento do contribuinte - teoricamente pagaria mais quem detivesse maiores recursos – envolvendo questões diferentes daquelas inerentes ao mercado e possibilitando, inclusive, que contribuintes paguem valores diferentes pelos mesmos serviços, como resultado de efeito de distribuição de renda através da tributação.

Saliente-se que embora a característica de distribuição de renda seja prevista em leis (progressividade dos tributos), o que ocorre na prática é justamente o oposto, em decorrência do grande volume de tributação através de impostos e contribuições indiretos que recaem de forma proporcionalmente mais significativa na renda dos contribuintes com menor poder aquisitivo (regressividade tributária). Tal fato torna ainda mais complexa a definição das receitas públicas.

- 2 – O que define, na prática, as receitas públicas é o ingresso de recursos nos cofres do estado de forma que não se vislumbra explicações ou justificativas demonstráveis do porquê do quantum arrecadado (das alíquotas aplicáveis, por exemplo), de forma que os tributos são fixados de maneira pouco técnica e mais política, no sentido de que o estado, detentor do poder tributante, fixa o nível de tributação não com a utilização de dados técnicos, contábeis ou econômicos, como seria esperado, mas na base das necessidades de caixa do estado e, termina pagando mais, parcelas da população que tem menor poder de pressão perante os governos.
- 3 – Tais receitas são orçadas, através dos meios legais (LDO, etc.) e arrecadadas pelo estado ao longo de cada ano. Tal autorização se dá através da própria sociedade através dos seus representantes, eleitos pela sociedade com mandato para quatro anos que pode ser renovado indefinidamente (poder legislativo). A arrecadação é feita pelo Poder Executivo, cujos titulares são eleitos pela sociedade, com mandato de quatro anos, podendo ser renovado uma vez.
- 4 – A forma de arrecadação é normalmente ou direta, nos casos de impostos diretos (por exemplo, Imposto de Renda) ou de forma indireta (ICMS, IPI, etc.), através de seu

“embutimento” no valor das compras, e posteriormente repassados pelas empresas ao estado.

Princípios da Realização da Receita e da Confrontação da Despesa

Vale comentar, nesse momento, acerca do Princípio Contábil da Realização da Receita e da Confrontação da Despesa.

Quanto ao primeiro enfoque do princípio contábil, a ***Realização da Receita***, enquanto que nas empresas convencionam-se considerar o momento do reconhecimento da receita em determinado instante, mas sempre atrelando ao reconhecimento pelo mercado do valor a ser por ele considerado, dentre outros parâmetros. No setor público tal “momento” é fixado por lei e o reconhecimento e realização da receita é justamente o ato do ingresso em caixa do recurso na conta do tesouro (regime de caixa).

Quanto às despesas, são consideradas incorridas, quando do empenho (Regime de competência), no entanto a contabilidade pública não registra integralmente os estoques de insumos ao final de cada período, de forma que fica impossível se mensurar quanto foi efetivado consumido e, portanto, qual a produtividade de determinado insumo.

Portanto, com a utilização desse sistema contábil misto, é gerada toda uma dificuldade no sentido de se mensurar a real situação das entidades públicas com base na análise dos demonstrativos contábeis, pois, de um lado pode considerar um recurso que ingressou como receita, mas o fato gerador de tal receita pode tanto estar no presente quanto no passado ou no futuro (caso da antecipação tributária do ICMS, por exemplo) e por outro, em relação às despesas pode-se considerar como tal um gasto efetuado, mas que o bem ou serviço adquirido ou contratado ainda não foi utilizado ou consumido (total ou parcialmente) e nem se encontra contabilizado.

Portanto o princípio do reconhecimento de receita e da confrontação de receita e despesa é extremamente prejudicado na seara pública, pois nesse ambiente é privilegiado o aspecto financeiro (entradas e saídas de recursos), relegando-se à segundo plano a apuração de resultado e a avaliação de desempenho na utilização dos recursos públicos.

DESPESA PÚBLICA:

Seja na iniciativa privada ou no setor público a despesa sempre representa aplicação de recursos para a geração de resultados, sendo que no setor público, o resultado é o social (ou ideal), ao passo que na iniciativa privada tal resultado perseguido é a receita e conseqüentemente o lucro (econômico, expresso em moeda e com apropriação restrita aos donos ou sócios/acionistas).

Tanto num quanto noutro campo, o objetivo maior é maximizar o uso dos recursos com o objetivo de obter melhores resultados, daí um aspecto importante a ser analisado quando da concepção de sistemas de custos próprios de cada setor, considerando que em ambos os casos se buscam por maximização de resultados.

Outro aspecto vital para a análise e comparação entre as duas realidades e a busca por um sistema de custo capaz de adaptar-se ao setor público, diz respeito ao significado dos resultados obtidos com a maximização do uso dos recursos, entendido como a obtenção de maior qualidade e utilidade a menores custos.

Considerando esse aspecto, na iniciativa privada (e num mercado perfeito) tal fato resulta em vantagem competitiva em relação ao mercado e, portanto, implica em aumento de lucros, que incentiva e mesmo compele os gestores empresariais a perseguirem a melhoria contínua.

No setor público, por seu turno, tal busca (maximização do uso dos recursos públicos) não ocorre por forças de mercado, dado o seu monopólio, mas por pressão direta ou indireta da sociedade, através da legislação imposta à administração pública e se os resultados não são alcançados a contento, a correção de rumos ocorre de forma mais lenta, pela própria dinâmica burocrática que reveste a seara pública, diferente da iniciativa privada que é sempre mais pró-ativa.

Se em relação às receitas, as diferenças entre o setor privado e o público são visíveis e significativas, conforme demonstrado, no que concerne às despesas, a diferença básica é inerente aos aspectos formais (inclusive conceituais) tanto em termos contábeis quanto administrativos, bem como em relação às características de busca de maximização, conforme exposto.

A definição de despesas no âmbito público parece tomar uma outra magnitude que a da iniciativa privada, conforme se nota em Silva, (2002, p. 124):

“Constituem despesa todos os desembolsos efetuados pelo Estado no atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse geral da comunidade, nos termos da constituição, das leis, ou em decorrência de contratos ou outros instrumentos”.

Uma outra definição reforça esse entendimento, no sentido de privilegiar a despesa em detrimento do custo, no setor público, segundo Kohama (2001, p. 109):

“Despesas são os gastos fixados na Lei Orçamentária ou em leis especiais e destinados à execução dos serviços públicos e dos aumentos patrimoniais; à satisfação dos compromissos da dívida pública; ou ainda à restituição ou pagamento de importâncias recebidas a título de cauções, depósitos, consignações, etc.” (p. 109).

Em termos culturais e pragmáticos, a grande diferença é que no setor privado, todos os gastos têm uma tendência a serem classificados ao final como custo (de forma direta ou indireta), de maneira que sejam confrontados com as receitas (princípio da confrontação de despesas e receitas) para que se apure o resultado operacional em termos de lucros ou prejuízos.

Já no setor público, conforme demonstrado, a tendência é que os gastos sejam classificados como despesas, pela ausência de apuração de resultado econômico (lucro ou prejuízo bem como da ausência do princípio contábil da confrontação da receita e despesa), uma vez que os resultados econômico-financeiros se referem a déficits ou superávits (afeitos ao controle de caixa), e, também, considerando que o objetivo do Estado é a busca pelo bem estar social, mas não há cultura de mensuração dos custos efetivos e a sua comparação com serviços semelhantes que sejam prestados pela iniciativa privada (quando possível), ou por outras entidades pública do mesmo ou de outros níveis de governo.

Na tentativa de esclarecer a questão ou ao menos torná-la menos nebulosa, recorre-se ao conceito de despesa, que se encontra em Sá (1994, p.153), assim definindo:

“Investimento de capital em elemento que direta ou indiretamente irá produzir uma utilidade à empresa ou à entidade e que expressa um valor de consumo no ato da sua verificação, ou seja, um elemento que não voltará a prestar outro ato semelhante[...]”.

Nesse conceito, vislumbra-se um enunciado mais abrangente e que se diferencia de outros conceitos de outros autores, que direcionam mais os seus conceitos ao setor público ou privado, conforme a sua vocação e enfoque, conforme acima exposto.

Com o objetivo de contribuir com os estudos, propõe-se, no presente trabalho, um esboço de conceito de despesa, onde se procurou agregar todos os interesses e enfoques tanto da área pública quanto da área privada:

“Despesa, é toda apropriação ou reconhecimento de aplicação de recursos (bens ou serviços), em determinado momento, destinado a atender aos objetivos finalísticos da entidade, que pode ser a geração de uma receita nas empresas que visam atividade lucrativa ou o atendimento aos ideais de entidades sem fins lucrativos”.

3. Metodologia:

A metodologia utilizada no presente trabalho foi à pesquisa bibliográfica segundo as considerações de diversos autores nacionais do ramo da contabilidade geral e da contabilidade pública, bem como dos dados obtidos nos demonstrativos contábeis do governo do estado da Bahia no ano de 2003 relativos a uma unidade da Secretaria de Segurança Pública daquele estado, que serão apresentados de forma comparativa e analítica e que darão subsídio para propostas de respostas ao questionamento levantados no presente trabalho.

4 – Resultados obtidos:

Conforme já mencionado, quando se tratou dos objetivos das entidades públicas e privadas, enquanto que as empresas (privadas) perseguem os lucros, as entidades públicas buscam o equilíbrio (resultado zero em termos numéricos).

Para as empresas privadas, a ocorrência de lucro é a situação ideal, satisfazendo mercado e empresários.

Diante dos resultados das empresas, são feitas comparações da rentabilidade apresentada com outras empresas, com outros tipos de investimento (custo de oportunidade), através da análise contábil e econômica.

Nas entidades públicas, por sua vez, a abordagem é diferente, pois é mais complexa: se ocorre *déficit*, significam, a priori, que as receitas foram insuficientes às suas necessidades em determinado período. Já se o resultado foi superavitário, pode ter havido excesso de arrecadação e esse fato poderá ser prejudicial à sociedade (ao contrário do que parece, o fato de ocorrência de superávits, no senso comum). No caso das entidades públicas parece que o resultado nulo seria o ideal, mas tudo isso é muito relativo.

Essa relatividade diz respeito à necessidade de que para se avaliar corretamente os resultados nas entidades públicas, é preciso que os números apresentados sejam interpretados de forma contextualizada e em cotejo com os resultados sociais verificados através dos índices de medição de nível de bem estar social alcançado (como por exemplo o IDH – composto de: índice de mortalidade infantil; nível educacional; saneamento; segurança, etc.).

A avaliação de resultados na área pública pode ter várias utilidades: seja para que o contribuinte avalie se os tributos pagos por ele tiveram adequado retorno; seja para avaliar a *performance* de administradores públicos, e ainda para medir o grau de produtividade alcançado pela administração pública, e até mesmo a efetividade de ações e projetos governamentais, entre outros.

Para ilustrar uma situação em que a diferença conceitual entre custo e despesa significa, traze-se o caso da compra e do consumo de combustíveis numa unidade da Secretaria de Segurança Pública do Estado da Bahia, no ano de 2003.

Trata-se da compra de combustível para ser utilizado nas viaturas, no total de R\$ 500.000,00 referente a 250.000 litros de gasolina, naquele na de 2003, a um custo unitário de R\$ 2,00.

Ao se comparar esse gasto com o realizado no ano anterior (2002), que foi de R\$ 520.000,00 (com aquisição de 260.000 litros do combustível) poderia se ter à impressão de que houve redução de custo embora – como será demonstrado - tenha havido, tão somente, redução de gastos (desembolso), e ocorrido um aumento de custo de grande proporção, conforme conclusão da pesquisa.

No ano anterior, 2002, o total de combustível consumido (resultado da equação: estoque inicial adicionado das compras e diminuído do estoque final), conforme controles internos extra-contábeis na unidade da Secretaria de Segurança Pública (SSP), foi de 220.000 litros de gasolina, com um deslocamento de 27.500 km (um consumo médio de 8 km por litro de combustível).

No início de 2003 havia um estoque do referido combustível, de 50.000 litros, e no final do ano havia um estoque de 20.000 litros, mas que não haviam sido registrados pela contabilidade pública, visto que apenas o gasto (aspecto financeiro) é contabilizado. Nos controles internos da SSP tinha-se que foram percorridos apenas 23.000 quilômetros.

No exercício de 2003 o consumo foi da ordem de 280.000 litros de gasolina (contra os 220.000 consumidos em 2002) que ao preço de R\$ 2,00 perfaz um custo de R\$ 560.000,00 e com um consumo médio de 12,17 km por litro, portanto um custo maior que o ano de 2002 tanto em termos de valores monetários quanto de rendimento (produtividade) do combustível, conforme tabela 1.

Note-se que, nesse caso, houve redução de despesa e aumento de custo, portanto demonstra-se que a avaliação de desempenho e produtividade não pode estar atrelada apenas ao controle de despesas (desembolsos), que tem sua utilidade para fins de controle de fluxo de caixa (financeiro) e de previsão e realização de alocação de verbas (orçamentário), mas que se considero isoladamente, resulta numa subutilização de umas das mais importantes ferramentas de gestão, tanto na iniciativa privada (empresas com fins lucrativos) quanto no ambiente público, que é a análise de custos em cotejado com os objetivos alcançados e também na comparação de desempenho da unidade sob foco, com outras com perfil semelhante.

Note-se, pois, a importância de se discernir entre despesa e custo e a necessidade premente de se manter um sistema de mensuração e gerenciamento de custos, que no caso em tela, poderia direcionar a administração a buscar identificar e corrigir as causas do aumento de consumo de combustível e conseqüentemente aumento dos custos das operações policiais (e o mais grave: com redução de policiamento ostensivo, visto que foi reduzida a quantidade de quilômetros percorridos), conforme gráfico a seguir:

Tabela 1 – Comparativo entre o Gasto e o Consumo de Combustíveis na Unidade X da Secretaria de Segurança Pública do Estado da Bahia nos Exercícios de 2002 e 2003.

ANO/ ITEM	2002		2003		COMPARATIVO	
	QUANT (L)	VALOR (\$)	QUANT (L)	VALOR (\$)	QUANT (L)	VALOR (\$)
GASTO (COMPRA)	260.000	520.000	250.000	500.000	- 4%	- 4%
CONSUMO FETIVO (CUSTO)	220.000	440.000	280.000	560.000	+ 27,2%	+ 27,7%
DISTÂNCIA PERC.	1.760.000 km		1.456,000 km		- 17,3%	
PRODUTIVIDADE	8 km por litro		5,2 km por litro		- 35%	

Fonte: Demonstrativos Contábeis e Extra-Contábeis na Unidade X da SSP/Ba.

Obs.: Foi excluído do levantamento o reajuste dos combustíveis, para evitar que tal ocorrência causasse distorção na análise.

Diante dos fatos, resta identificar as causas que motivaram o aumento significativo do custo com combustíveis nas operações policiais, buscando corrigir os desvios e não simplesmente reduzir a verba de combustível para o próximo ano, uma vez que se por um lado pode-se com essa medida reduzir o desembolso com a aquisição do insumo, por outro o estado está deixando de cumprir o seu papel no que diz respeito à prestação de serviço de segurança à população.

Saliente-se que, se houvesse um sistema de custo implantado na Administração Pública Estadual e se houve, por exemplo, o estabelecimento de um custo padrão ou de um índice de produtividade padrão do consumo médio de combustíveis nas viaturas policiais, num patamar de sete quilômetros por litro, com uma gestão mais eficaz, se chegaria a uma distância percorrida de 2.520.000 quilômetros percorridos e, se considerarmos que um policiamento mais ostensivo proporciona uma maior segurança à comunidade, o Estado teria cumprido melhor a sua missão nessa atividade, pois o teria realizado sua missão com maior efetividade,

com um policiamento mais ostensivo e com uma redução de custo, conforme demonstrado na tabela 2.

Tabela 1 – Dados Projetados com o estabelecimento de Custo Padrão no consumo de Combustíveis na Unidade X da Secretaria de Segurança Pública do Estado da Bahia nos Exercícios de 2002 e 2003.

ANO/ ITEM	2002		2003		COMPARATIVO	
	QUANT (L)	VALOR (\$)	QUANT (L)	VALOR (\$)	QUANT (L)	VALOR (\$)
Gasto (compra)	260.000	520.000	250.000	500.000	- 4%	- 4%
Consumo efetivo (custo)	220.000	440.000	280.000	560.000	+ 27,3%	+ 27,3%
Distância percorrida	1.760.000 km		1.456,000 km		- 17,3%	
Produtividade efetiva	8 km por litro		5,2 km por litro		- 35%	
Custo por quilômetro	R\$ 0,25		R\$ 0,38		+ 52%	
Distância Percorrida Projetada	1.980.000 km		2.520.000 km			
Produtividade Padrão do combustível	9 km por litro		9 km por litro			
Custo Padrão por km percorrido	R\$ 0,22		R\$ 0,22			
Comparativo do Custo	- 4,3%		- 42%			
Comparativo da área percorrida	+ 12,5%		+ 73,1%			

Fonte: Dados da Tabela 1, com projeções.

5. Considerações conclusivas:

A utilização dos sistemas de custos no setor público se reveste numa providência de grande importância, e dentre os benefícios que se espera alcançar com seu uso, está justamente a possibilidade de se discernir o que é despesa, perda, gasto e custo no processo de administração dos recursos públicos, para que se possa avaliar melhor a performance de gestores públicos e visualizar a produtividade dos recursos públicos, até então encoberta com a visão simplista de receita e despesa; *déficit ou superávit*.

O delineamento e conceituação de despesas, receitas e resultados em cada setor - público e privado -, é de fundamental importância para fins de concepção de sistema de custos, próprio ao setor público, dado suas especificidades, evitando que se crie expectativas acerca de enfoques e resultados finalísticos muito atrelados aos concebidos pela iniciativa privada, embora haja uma área comum bastante significativa, que é justamente a busca por melhores resultados em ambos os setores, mas nem sempre com métodos e análises finais semelhantes.

O conceito de custo no setor público não deve ser diferente do mesmo da iniciativa privada, ou seja, custo significa recurso consumido no processo de elaboração de um produto ou na prestação de um serviço (MARTINS, 2000). No setor público, no entanto, o conceito mais difundido e utilizado é o de despesa (enfoque mais financeiro, pois relacionado mais ao aspecto do desembolso do recurso), que nem sempre se transforma em um custo imediatamente ou mesmo à médio prazo, conforme ilustrado em exemplo constante do presente trabalho.

Portanto a mensuração de custo no setor público, além das dificuldades inerentes ao aspecto operacional de sistema de custos, significa uma mudança de cultura, pelo fato de se introduzir

o conceito de produtividade no setor público, tal como utilizado desde muitos anos pela iniciativa privada.

Isso, aliado ao fato da administração pública manter sistema misto de registro de receitas (regime de caixa) e despesa (regime de competência), e ainda da deficiência da contabilidade pública em mensurar e registrar seus ativos e passivos (contabilidade patrimonial), pois os controles são mais direcionados ao Orçamento Público e sua “liturgia”, são, certamente, os obstáculos que devem ser superados preliminarmente, para daí se buscar no gerenciamento de custos e avaliação de desempenho e responsabilização direta dos gestores no trato da coisa pública com ferramentas e métodos avaliativos aos moldes da iniciativa privada (mas mantendo sintonia com as especificidades do setor público).

As idéias apresentadas no presente trabalho poderão contribuir para aprofundamento de estudos e pesquisas na área de concepção e implantação de sistema de custos no setor público, não só para atendimento à exigência da Lei de Responsabilidade Fiscal, quanto para um gerenciamento mais científico e estratégico na área da administração pública.

6. Referências:

AFONSO, Roberto A. E. **Uma introdução à Contabilidade Pública de Custos**. Informe BNDES. n. 18. Agosto/2000.

ALONSO, Carlos. **Gestão de Custos no Serviço Público**. ENAP 1999. Revista do Serviço Público. Ano 50, no 1, Jan-mai 1999.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8. Ed. São Paulo: Atlas, 1994.

BAHIA. Secretaria do Planejamento, Ciência e Tecnologia-Superintendência de Orçamento Público. **Manual de Orçamento Público** Estadual-MOPE: SEPLANTEC/SPO, 2004.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Manual Técnico de Orçamento: instruções para a elaboração da proposta orçamentária da União para 2003**. Brasília: Imprensa Nacional. 2002.

DI, PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 14 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GUIMARÃES. Klicia Maria Silva. **Uma abordagem teórica do Gerenciamento de Custos e avaliação do desempenho na Administração Pública**. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília: CFC, ano XXX, n. 128, p. 35-43, mar./abr. 2001.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de custos**. 9ª ed. traduzido por José Luiz Pavarato. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade** / Sérgio de Iudícibus. – 6ª ed. – São Paulo: Atlas, 2000.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 8. Ed. São Paulo: Atlas, 2001.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de contabilidade de custos**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2000

_____. **Custos: planejamento, implementação e controle**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO JR, José Teixeira. **A Lei 4.320 Comentada [por] J. Teixeira Machado Jr [e] Heraldo da Costa Reis**. 30ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Instituto Brasileiro de Administração Municipal, p.392, 2000/2001.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC – Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.

RIANI, Flávio. **Economia do setor público: uma abordagem introdutória**. 3ª ed. – São Paulo: Atlas, 1987.

RIO GRANDE DO SUL, Tribunal de Contas do Estado. **Manual de Procedimentos para Aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal**. 1ª ed. Rio Grande do Sul, 2000.

SÁ, Antonio Lopes de e Ana M. Lopes de Sá. **Dicionário de Contabilidade**. 9ª ed. Ver. Ver. e ampl. – São Paulo: Atlas, 1994.

SHANK, John K. GVIDARAJAN, Vijay. **Gestão estratégica de custos**. Traduzido por Luiz Orlando Lemos. Rio de Janeiro: Campos, 1995.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.