

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM
ENGENHARIA DE PRODUÇÃO**

**PROCEDIMENTO PARA ORÇAMENTO E CUSTEIO BASEADO EM
ATIVIDADES NO SERVIÇO PÚBLICO: UM ESTUDO DE CASO NA
ALFÂNDEGA DO AEROPORTO INTERNACIONAL TANCREDO
NEVES**

Dissertação de Mestrado

FLORIANÓPOLIS

2002

ORLANDO SOARES DOS SANTOS

**PROCEDIMENTO PARA ORÇAMENTO E CUSTEIO BASEADO EM
ATIVIDADES NO SERVIÇO PÚBLICO: UM ESTUDO DE CASO NA
ALFÂNDEGA DO AEROPORTO INTERNACIONAL TANCREDO
NEVES**

Dissertação apresentada ao Programa de
Pós-Graduação em Engenharia de
Produção da Universidade Federal de
Santa Catarina como parte dos requisitos
para obtenção do grau de Mestre em
Engenharia de Produção.

Orientador: Paulo Maurício Selig

FLORIANÓPOLIS

2002

Ficha Catalográfica

SANTOS, Orlando Soares dos

Procedimento para orçamento e custeio baseado em atividades no serviço público: um estudo de caso na Alfândega do Aeroporto Internacional Tancredo Neves. Florianópolis, UFSC, Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, 2002.

162 p.

Dissertação: Mestrado em Engenharia de Produção (Área: Gestão de Negócios)

Orientador: Paulo Maurício Selig

1. Empreendedorismo 2. Controle de Custos 3. Custeio por Atividade.

I. Universidade Federal de Santa Catarina

II. Título

ORLANDO SOARES DOS SANTOS

**Procedimento para orçamento e custeio baseado em atividades
no serviço público: um estudo de caso na Alfândega do Aeroporto
Internacional Tancredo Neves**

Esta Dissertação foi julgada adequada e aprovada para obtenção do grau de
Mestre em Engenharia de Produção no Programa de Pós-Graduação em
Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina.

Florianópolis,

Prof. Edison Pacheco Paladino, Ph.D.

Coordenador

Banca Examinadora:

Prof. Paulo Maurício Selig, Dr.
Orientador

Prof^a . Eunice Passaglia, Dra.

Prof. Antonio Cezar Bornia, Dr.

Prof^a . Eliza Coral, Dra.

Prof. Rogério Teixeira Masih, M.Eng.

A todas aquelas pessoas que transformam suas idéias e sonhos em projetos reais, ajudando a construir uma sociedade melhor.

AGRADECIMENTOS

Ao Professor Paulo Maurício Selig, pela orientação e incentivo no desenvolvimento deste trabalho.

Ao Professor Rogério Masih pela orientação e incentivo no desenvolvimento deste trabalho.

Ao Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina, pela oportunidade de realização do mestrado.

À FUNCESI - Fundação Comunitária do Ensino Superior de Itabira, pelo apoio financeiro.

À Administradora da Alfândega no Aeroporto Internacional Tancredo Neves em Confins MG, a AFRF Elza Serrão de Vasconcelos.

Ao Assessor da Inspetora da Alfândega o Aeroporto Internacional Tancredo Neves em Confins MG, o AFRF Mituo Ishihara e demais administradores e servidores da SRF.

Ao amigo Fábio Antônio de Andrade, pelas orientações e incentivos decisivos no desenvolvimento deste trabalho.

Aos colegas Arlete Duarte, Ewerson Moraes da Silva e Hélio Ricardo Teixeira de Moura, pelas orientações e incentivos.

Aos meus familiares, Cláudia Inis da Silveira, minha companheira e esposa, e Katarine Inis Soares Santos, minha querida filha, e à minha mãe Teresa Soares dos Santos e a minha Madrinha Santa Soares de Jesus, por todo apoio em todos os momentos da minha vida, pelo carinho e paciência.

E a todos aqueles que, de maneira direta ou indireta, contribuíram para a realização deste trabalho.

Entre os focos que atraem os homens,
poucos me incandesceram.
O poder também me atraiu sempre soberanamente.
Nada há de maior e mais importante
como a possibilidade que ele abre de reverter a História.
O saber é lâmpada acesa que me atrai
numa vontade sem trégua de tudo compreender.
A santidade não me interessa,
não tenho carne para martírios pios ou para unções místicas.
A riqueza também jamais me atraiu.
Estive perto, a tive quase ao alcance da mão, se quisesse.
Jamais me interessou.

...

Acho que sempre tive consciência clara de mim.
Clara e contente, até alegre.
Não me arrependo de nada do que fiz.
Arrependo-me, isto sim,
de alguns malfeitos que não fiz.
Tenho um sentido agudo do Brasil
como desafio posto a todos,
mas principalmente a mim.
Como promessa de uma civilização ecumênica e feliz.
Vejo-me como servidor público,
o estadista que nasceu para forçar o Brasil a dar certo.

Darcy Ribeiro

SUMÁRIO

1 APRESENTAÇÃO DO PROBLEMA.....	17
1.1 Dificuldades para o planejamento.....	18
1.2 Objetivos.....	20
1.2.1 Objetivo Geral.....	20
1.2.2 Objetivos Específicos.....	20
1.3 Justificativa.....	20
1.4 Metodologia.....	20
1.5 Limitações da Pesquisa.....	21
1.6 Estrutura da Dissertação.....	22
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	24
2.1 Da Estratégica ao Planejamento e Controle.....	25
2.1.1 Planejamento e Controle.....	25
2.1.2 A Moderna Contabilidade de Custos em Empresas Não-Industriais.....	27
2.1.3 O Sistema Contábil.....	28
2.2 Custos como Ferramenta Gerencial.....	29
2.3 Princípios e Métodos.....	30
2.4 ABC – Custeio Baseado em Atividades.....	34
2.4.1 Método de Alocação de Custos do ABC.....	37
2.5 ABM – Gestão Baseada em Custeio por Atividades.....	44
2.5.1 Orçamento e o ABM.....	48
3 GESTÃO PÚBLICA.....	51
3.1 Serviço e Administração Pública.....	52
3.1.1 Serviço Privado do Estado.....	53
3.1.2 Outros Serviços.....	55
3.2.1 Organização Político-Administrativa Brasileira.....	55
3.3 Orçamento Público.....	58
3.3.1 Orçamento-Programa.....	60
3.3.2 Orçamento Base Zero.....	61

3.3.3 Princípios Orçamentários.....	64
3.3.4 O Orçamento e o Processo de Planejamento.....	66
3.3.4.1 O Plano Plurianual.....	66
3.3.4.2 As Diretrizes Orçamentárias.....	67
3.3.4.3 Os Planos e Programas Nacionais, Regionais e Setoriais..	68
3.3.5 Ciclo Orçamentário.....	68
3.3.5.1 Elaboração.....	69
3.3.5.2 Estudo e Aprovação.....	70
3.3.5.3 Execução.....	70
3.3.5.4 Avaliação.....	70
3.3.6 A Administração Pública e a Contabilidade Pública.....	71
3.3.6.1 A Contabilidade no Ciclo Orçamentário.....	72
3.4 A Administração e a Reforma do Estado.....	73
3.4.1 Rumo àAdministração Gerencial.....	75
3.5 Considerações Finais do Capítulo.....	76
4 PROCEDIMENTO PROPOSTO.....	77
4.1 Etapa 1 – Caracterização da Instituição.....	78
4.2 Etapa 2 – Identificação dos Processos de Negócios e Atividades.....	78
4.3 Etapa 3 – Custeio das Atividades.....	79
4.4 Etapa 4 – Custeio dos Objetos de Custo.....	80
4.5 Etapa 5 – Avaliação dos Resultados – ABM.....	81
4.6 Etapa 6 – Orçamento das Atividades Programadas.....	84
5 APLICAÇÃO DO PROCEDIMENTO PROPOSTO – ESTUDO DE CASO...	87
5.1 Etapa 1 – Caracterização da Instituição.....	87
5.1.1 Vinculação Ministerial.....	88
5.1.2 Jurisdição.....	88
5.1.3 Missão e Visão de Futuro.....	89
5.1.4 Finalidades essenciais e atribuições regimentais da Alfândega do Aeroporto Internacional Tancredo Neves.....	89
5.1.5 Estrutura Organizacional da Alfândega do Aeroporto Internacional Tancredo Neves.....	90
5.1.6 Seção de Fiscalização Aduaneira.....	92

5.2 Etapa 2 – Identificação dos Processos de Negócios e Atividades Realizadas – SAFIA.....	93
5.3 Etapa 3 – Custeio das Atividades.....	94
5.4 Etapa 4 – Custeio dos Objetos de Custo.....	101
5.5 Etapa 5 – Avaliação dos Resultados – análise de valor – ABM.....	104
5.6 Etapa 6 – Orçamento Baseado em Atividades.....	110
6 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	116
6.1 Conclusões.....	116
6.2 Recomendações para Futuros Trabalhos.....	118
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	120
ANEXOS.....	126

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Determinação da frequência de ocorrências para cada atividade.....	41
Tabela 2: Alocação das atividades secundárias às primárias.....	42
Tabela 3: Cálculo do custo unitário das atividades.....	42
Tabela 4: Síntese da Execução Orçamentária e Financeira.....	43
Tabela 5: Determinação dos Gastos com Salários e Encargos da SAFIA em 2001.....	95
Tabela 6: Fiscalização Aduaneira – 2001.....	98
Tabela 7: Resumo da Identificação dos gastos de natureza FIXA ou VARIÁVEL da SAFIA e dos Direcionadores de Custos, conforme Relatório de Gestão 2001.....	99
Tabela 8: Resumo dos custos unitários de cada atividade pelo padrão de demanda – 2001.....	100
Tabela 9: Resumo dos custos médios unitários, demanda realizada e custo total de cada atividade.....	101
Tabela 10: Correlação entre atividades e objetos de custos.....	103
Tabela 11: Direcionadores de atividades.....	104
Tabela 12: Análise de valor agregado das operações.....	105
Tabela 13: Análise de valor das operações.....	106
Tabela 14: Análise de Valor das Operações pela Relevância.....	107
Tabela 15: Relação Custo – Crédito Recuperado por Atividade da SAFIA.....	109
Tabela 16: Fiscalização Aduaneira – Horas Trabalhadas x Horas Padrão por FM.....	109
Tabela 17: Fiscalização Aduaneira – Planejamento – 2002.....	111
Tabela 18: Orçamento da demanda das atividades de Fiscalização Aduaneira de acordo como o Plano de Ação – 2002.....	112
Tabela 19: Orçamento de demanda de recursos para Fiscalização Aduaneira - Planejamento – 2002.....	113
Tabela 20: Atributo.....	115
Tabela 21: Diárias – 3.3.90.14.....	142
Tabela 22: 33.90.14 - Passagens e Despesas com Locomoção.....	142
Tabela 23: Serviços de Terceiros – PJ – 33.90.39.....	143

Tabela 24: Locação de Mão-de-Obra – 33.90.37.....	143
Tabela 25: Consumo por atividade pela natureza de gasto.....	144
Tabela 26: Custos unitários de cada atividade pelo padrão de demanda.....	149
Tabela 27: Consumo por atividade para a Fiscalização Aduaneira de acordo com o Plano de Ação – 2002.....	154
Tabela 28: Estimativa do Orçamento analítico por natureza de gasto.....	160
Tabela 29: Síntese da Previsão Orçamentária e Financeira – 2002.....	160
Tabela 30: 3.3.90.14 – Diárias.....	160
Tabela 31: 33.333.9033 – Passagens e Despesas com locomoção.....	160
Tabela 32: Serviços de Terceiros – PJ – 33.90.39.....	160
Tabela 33: Locação de mão-de-obra – 33.90.37.....	161

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Sistema de Custeio.....	31
Figura 2: Evolução do perfil de custo nas últimas décadas.....	33
Figura 3: Eliminação de desperdícios.....	36
Figura 4: Bases causas típicas.....	40
Figura 5: Estrutura para representar os objetos de custos.....	46
Figura 6: Hierarquia dos processos.....	46
Figura 7: Relacionamento hierárquico de funções, processos de negócio, atividades, tarefas e operações.....	47
Figura 8: Relação entre haver planejamento e orçamento.....	64
Figura 9: Esquema do Procedimento Proposto.....	77
Figura 10: Custeio dos objetos de custos.....	81
Figura 11: Fluxograma de classificação das atividades.....	83
Figura 12: Planejamento e controle e o papel dos orçamentos.....	85
Figura 13: ABB inverte as relações causais de um modelo ABC.....	86
Figura 14: Ministério da Fazenda – Unidades Descentralizadas.....	88
Figura 15: Organograma da Alfândega do Aeroporto Internacional Tancredo Neves.....	91
Figura 16: Fluxograma dos processos de negócios da Instituição ALF/CNF....	93
Figura 17: Processo de Negócio - Safia – Seção de Fiscalização Aduaneira..	94
Figura 18: Eventos C & D - Participação da Safia.....	96
Figura 19: Determinação das Horas de Capacidade.....	98
Figura 20: Definição dos Objetos de Custos da Atividade de Fiscalização Aduaneira – 2001.....	102
Figura 21: Análise de Pareto.....	107
Figura 22: Determinação das Horas de Capacidade para 2002.....	114
Figura 23: Relacionamento Hierárquico de Funções.....	130
Figura 24: Eventos C&D – Participação da Safia - 2002.....	161

LISTA DE SIGLAS

ABC: *Activity Based Cost* – Custeio Baseado em Atividades

AFRF: Auditor Fiscal da Receita Federal

AGV: veículos comandados por computador

ALF/TAN: Alfândega do Aeroporto Internacional Tancredo Neves em Confins, MG

ASRS: sistemas computadorizados de armazenagem e coleta

BSC: *Balanced Scorecard* - Carta de Desempenho Equilibrada

CAD: *Computer Aided Design* - Projeto Auxiliado por Computador

CAM: *Computer Aided Manufacturing* - Manufatura Auxiliada por Computador

CIF: Custos Indiretos de Fabricação

CIM: *Computer Integrated Manufacturing* - Sistemas de Transporte Automatizado

CMS: *Cost Management System*: sistema de gestão estratégica de custos

CNC: são máquinas de controle numérico computadorizado

CT: Custos de Transformação

DNC: máquinas de controle numérico direto e distribuído

FMS: *Flexible Manufacturing Systems* - Sistemas Flexíveis de Manufatura

JIT: Sistema *just -in- time*

LDO: Lei das Diretrizes Orçamentárias

LOA: Lei Orçamentária Anual, Lei de Meios

MF: Ministério da Fazenda

MOD: Mão-de-Obra Direta

MP: Matéria-Prima

MRP: *Material Requirement Planning*: planejamento da produção e gestão de inventários

NC: Nota de Movimentação de Crédito

NE: Nota de Empenho

NL: Nota de Lançamento

NVA: não valor agregado

OB: Ordem Bancária

OBZ: Orçamento Base Zero

PF: Nota de Programação Financeira

PFA: Programação Financeira Aprovada

PPF: Proposta de Programação Financeira

RKW: *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*

SAFEM: Sistema de Acompanhamento das Finanças dos Estados e Municípios

SIAFEM: Sistema Integrado de Administração Financeira para Estados e Municípios

SIAFI: Sistema Integrado de Administração Financeira

SIAPE: Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos

SIDOR: Sistema Integrado de Dados Orçamentários

SPIU: Sistema de Patrimônio Imobiliário da União

SRF: Secretaria da Receita Federal

STN: Secretaria do Tesouro Nacional

UEP: Método das Unidades de Esforço de Produção

UG: Unidade Gestora

RESUMO

Este trabalho tem por objetivo apresentar um modelo orçamentário sedimentado no custeio baseado em atividades, para o serviço público, apresentando um estudo de caso realizado na Alfândega do Aeroporto Internacional Tancredo Neves. Pela sua complexidade, o procedimento é aplicado apenas na Seção de Fiscalização – SAFIA.

O estudo apresenta, ainda, definições, conceitos e princípios que regulam a Administração Pública, traçando um panorama geral das três formas de administração adotadas no Brasil, ao longo dos anos, abordando, também, o Orçamento Baseado em Atividades, a partir dos pressupostos do Orçamento Base Zero como método para alocação de recursos pela média gerencia na Administração Pública, de forma a atingir as metas estabelecidas pela administração em consonância com o plano de governo.

Na aplicação do procedimento proposto demonstra-se o ABC como método de custeio mais adequado para se obter informações sobre o custo efetivo das atividades desenvolvidas pela SAFIA, permitindo a melhor aplicação e aproveitamento dos recursos destinados ao órgão, pela União, na busca da eficácia e eficiência perseguidas pela administração e anseio da sociedade brasileira.

Palavras-chave: serviço público, orçamento baseado em atividade, custeio baseado em atividade.

ABSTRACT

This work has for objective to present a budget model silted up in the ABC - *Activity Based Costing*, for the public service, presenting a case study accomplished in the Customs of the International Airport Tancredo Neves. Because of his complexity, the model is just applied in the Section of Fiscalization - SAFIA.

The study presents, still, definitions, concepts and beginnings that regulate the Public Administration, drawing a general panorama in the three administration ways adopted in Brazil, along the years. Approaching, also, the *Activity Based Budget*, starting from the presuppositions of the *Zero-Base Budgeting* as method for allocation of resources for the average manages in the Public Administration, in way to reach the established goals for the administration in consonance with government's plan.

In the application of the proposed model, ABC is demonstrated as method of more appropriate costing to obtain information on the effective cost of the activities developed by SAFIA. Allows the best application and use of the resources destined to the organ, in the search of the effectiveness and efficiency pursued by the administration and longing of the Brazilian society.

Word-key: public service, Activity Based Budget and Activity Based Costing.

1 APRESENTAÇÃO DO PROBLEMA

Atualmente, no serviço público, a média gerência se vê obrigada a justificar a manutenção das atividades existentes no orçamento posto à sua disposição, principalmente nos momentos de crises mais agudas, onde os cortes se tornam necessidade imperiosa à manutenção do equilíbrio fiscal do estado. Neste instante se torna imprescindível a utilização de instrumentos, técnicas e metodologias eficientes para o controle analítico de custos, orçamento e de avaliação de desempenho, que justifiquem a manutenção de rubricas no orçamento do órgão.

Para Aguiar (2002) “a alocação efetiva de recursos é uma função cada vez mais essencial para as organizações” e o ponto de partida para o orçamento deve ser o planejamento.

O ponto de partida para o orçamento é o planejamento, este fornecerá todo o conjunto de programas, metas e objetivos a serem executados em determinado período pela organização. O orçamento terá o papel de viabilizar a consecução desse planejamento, atribuindo os recursos necessários e analisando as atividades necessárias assim como seus custos e benefícios (AGUIAR, 2002).

No momento de priorizar a alocação de recursos, a média gerência no serviço público, enfrenta sérias dificuldades, justamente pela ausência de ferramentas gerenciais de gestão, que permitam integrar a técnica orçamentária a um planejamento geral que determinará as diretrizes de atuação destas unidades administrativas locais.

O modelo de orçamento fiscal global por órgãos, adotado pelo governo federal, não contempla analiticamente as unidades administrativas gestoras, como conseqüência, o acompanhamento orçamentário somente pode ser feito pelo orçamento geral do órgão. Assim, as unidades locais, também não dispõem de instrumentos para controlar os gastos, a não ser na medida dos sub-repasses de recursos por parte dos órgãos setoriais de programação financeira.

Partindo-se do princípio da escassez dos recursos econômicos disponíveis nas organizações, tudo passa pelo custo do investimento. A fim de se determinar a viabilidade de projetos e investimentos econômicos ou sociais é necessário determinar o seu custo e, ainda, determinar se é melhor comprar ou fabricar; se é mais barato fazer ou terceirizar, que são temas de grande aceitação entre os analistas e consultores de empresas e, até mesmo, no governo.

Neste contexto, a fiel apuração dos custos torna-se ferramenta gerencial importante na administração de organizações de qualquer natureza, independentemente do caráter do empreendimento, se de fins sociais ou lucrativos. Os objetivos somente serão alcançados se os recursos forem suficientemente bem aplicados nos seus respectivos fins.

1.1 Dificuldades para o Planejamento

A maior dificuldade que os gerentes enfrentam é planejar suas ações para os exercícios vindouros, pois não dispõem de ferramentas de apuração, controle ou análise de custos, imprescindíveis no momento de previsão financeira.

Destá forma, os orçamentos são arbitrados em função dos valores orçados anteriormente, de acordo com as determinações dos órgãos centrais, por exemplo: aumentar 20% (vinte por cento) na alínea “Gastos Com a Contratação de Obras de Pequeno Vulto”; diminuir 15% (quinze por cento) na alínea “Material de Conservação e Limpeza”. Outras vezes estas decisões de redução são determinadas em virtude de se ter orçado e não empregado os recursos.

Para Giambiagi (2000), a razão para a existência de uma rubrica no orçamento é simplesmente o fato dessa mesma rubrica constar do orçamento do ano anterior. Na sua opinião, isto acarreta três problemas:

- a) imobilização da estrutura orçamentária;
- b) mantém gastos que não seriam justificáveis, senão por simplesmente já existirem; e
- c) prejudica a adoção de novos programas e despesas, necessárias a novos programas de governo.

Por fim, o referido autor sentencia:

A forma tradicional de fazer o orçamento, como uma “versão refeita” do orçamento do ano anterior, gera como resultado vários vícios administrativos, entre os quais cabe ressaltar a perda de funcionalidade que ocorre gradativamente com o tempo; a falta de agilidade para se adaptar às novas circunstâncias; a existência de uma despesa “inchada” pela sobrevivência de “resíduos” de gasto público associados a demandas sociais ou políticas antigas que não mais se justificam e cujos recursos orçamentários são por vezes diminuídos, mas nunca eliminados; etc. (GIAMBIAGI, 2000).

Outra dificuldade é na hora de efetuar os *trade-offs*¹, onde o valor será comprometido se uma atividade for estimada demais ou de menos para a sua demanda. Para Porter (1996, p. 69), os gerentes tendem a se confundir sobre a necessidade de fazerem escolhas, principalmente, “quando muitas Empresas operam longe da fronteira de produtividade”. Nestes casos, o Trade-off, pode parecer desnecessário.

Trade-off ocorre quando atividades são incompatíveis. Posta de maneira simples, trade-off significa que mais de uma coisa é necessária para menos de outra (PORTER, 1996, p. 68).

Por falta de orçamento das atividades ou operações, torna-se inviável analisar objetivamente qual das atividades irá contribuir de maneira mais eficiente para a estratégia da organização.

Alternativamente, a média gerência tenderá a adotar técnicas gerenciais que permitam em um único processo operacional interligar a estratégia, o planejamento e orçamentação, com base no custeio das atividades demandadas. Desta forma, na opinião de Machado (1982), cada setor deverá justificar todas as despesas e, também, como a unidade local poderá operar eficiente e efetivamente com um dado nível de recursos.

A ausência de um modelo de custeio das atividades e operações em nível de gerência, onde as ações planejadas são executadas, implica também na falta de orçamentos interligados à estratégia e ao planejamento, como processo integrado. Apesar disto, esta gerência tem um plano de metas, ainda que elaborado de forma completamente dissociada do orçamento financeiro analítico.

¹ *Trade off* - expressão de origem inglesa que no âmbito da economia refere-se a uma situação de escolha conflitante -- ou seja, quando a solução para determinado problema implica conseqüências negativas em outra área como, por exemplo, controlar a inflação através de estratégias recessivas (existiria, então, um *trade off* entre inflação e recessão).

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo Geral

Desenvolver e aplicar um modelo orçamentário sedimentado no custeio baseado em atividades no serviço público.

1.2.2 Objetivos Específicos

- a) Identificar as principais dificuldades, da média gerência, no serviço público, para o controle de custos, planejamento e orçamentos.
- b) Propor a adoção de ferramentas de apoio à gestão no serviço público, que permitam integrar a técnica orçamentária a um planejamento geral.
- c) Desenvolver e aplicar um modelo de custeio baseado em atividades no serviço público, para facilitar o controle de custos, o planejamento das atividades e a elaboração da peça orçamentária.

1.3 Justificativa

A adoção do procedimento proposto no presente trabalho será de fundamental importância para o controle dos custos e dos recursos empregados nas atividades e operações, com a finalidade de melhor planejar, orçar e executar as ações das unidades, com o fito de assegurar maior eficiência na contribuição para a elaboração e implementação das estratégias destas unidades e, por conseguinte, dos órgãos centrais e das políticas de governo.

1.4 Metodologia

A pesquisa é um conjunto de ações propostas para encontrar a solução para um problema, que tem por base procedimentos racionais e sistemáticos segundo Marconi e Lakatos (2001, p. 43). Estas autoras definem a necessidade de se

classificar as pesquisas para facilitar a sua identificação e planejamento. Sendo assim, seguem descritas as características da pesquisa realizada.

Quanto à natureza, esta pesquisa é classificada como uma Pesquisa Aplicada, pois teve como objetivo gerar conhecimento para se alcançar os objetivos definidos.

Quanto à forma de abordagem, pode ser considerada uma Pesquisa Qualitativa e Quantitativa. Qualitativa, pois com base no ambiente em que o setor estudado atua foi desenvolvido um modelo de procedimento para a elaboração de orçamento e custeio das atividades no serviço público. Quantitativa, pois depois da formulação do modelo, foi aplicado em um setor previamente selecionado – SAFIA - da Alfândega do Aeroporto Internacional Tancredo Neves, sendo que, para isso, foi estudado o perfil do setor e das atividades e processos realizadas.

Quanto aos objetivos, ela se caracteriza como uma Pesquisa Descritiva e Explicativa, pois houve uma preocupação em tornar o ambiente de pesquisa explícito, expondo suas características e definindo sua natureza, como, ainda, esclarecendo e justificando os fatores inerentes que determinam sua forma de atuação.

Do ponto de vista dos procedimentos técnicos, esta dissertação pode ser classificada como uma Pesquisa Bibliográfica e Documental, já que toda a fundamentação teórica para a construção e aplicação do modelo se apoiou em material já publicado, através de livros, artigos e materiais disponíveis na Internet, como, também, em documentos internos do órgão objeto de estudo. A aplicação do modelo, por sua vez, ocorreu através do Estudo de Caso, que abordou o setor de Fiscalização Aduaneira (SAFIA) da Alfândega do Aeroporto Internacional Tancredo Neves.

1.5 Limitações da Pesquisa

Esta pesquisa está sujeita a algumas limitações inerentes ao tipo de trabalho que se propõe.

Este estudo limitou-se a uma revisão teórica dos conceitos básicos sobre o custeio baseado em atividades, planejamento estratégico e orçamento público, sem a pretensão de esgotar a pesquisa bibliográfica ou apresentar conclusões inéditas.

O desenvolvimento do estudo de caso foi limitado pela disponibilidade de dados, provocada pelas características das atividades desenvolvidas pela instituição objeto do estudo. Devido a estas circunstâncias, foi necessário desenvolver um modelo simulado, com dados e informações muito próximos da realidade.

Apesar da utilização dos conceitos do ABM (*Activity Based Management*) e do orçamento baseado em atividades não foi possível uma análise aprofundada dos resultados alcançados devido à cultura organizacional do serviço público, bem como da dificuldade de acesso às informações, algumas até protegidas pelo sigilo fiscal.

Cabe ressaltar, ainda, que, a grande quantidade de atividades desenvolvidas pela Alfândega do Aeroporto Tancredo Neves tornou a estruturação do procedimento proposto muito complexa, e, por isso, decidiu-se pela aplicação em uma única unidade da instituição, processo de negócio Fiscalização Aduaneira.

1.6 Estrutura da Dissertação

O trabalho encontra-se estruturado da seguinte forma:

Capítulo 1 – Apresentação do Problema: apresenta o tema e as justificativas para o estudo, como também a metodologia a ser empregada para a sua realização.

Capítulo 2 – Fundamentação Teórica: este capítulo apresenta os conceitos e definições dos principais estudiosos do assunto, como, também, os princípios e métodos de um sistema de custeio adequados para um melhor gerenciamento de custos em atividades.

Capítulo 3 – Gestão Pública: neste capítulo são apresentadas as particularidades da gestão pública e de seus diversos órgãos.

Capítulo 4 – Procedimento Proposto: este capítulo apresenta em detalhes a construção do modelo de custeio e orçamento baseado em atividades a ser implantado.

Capítulo 5 – Aplicação do Procedimento Proposto - Estudo de Caso: este capítulo apresenta a implementação do procedimento proposto no capítulo anterior, na Seção de Fiscalização Aduaneira - Safia, da Alfândega do Aeroporto Internacional Tancredo Neves.

Capítulo 6 – Conclusões e Recomendações: ao final do estudo, neste capítulo, são apresentadas as conclusões a que se chegou sobre a aplicação do método de custeio e orçamento e seus benefícios, como, também, são apresentadas as recomendações para sua implantação e sugestão para novos estudos.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Da Estratégia ao Planejamento e Controle

Porter (1996), define estratégia e a diferencia de efetividade operacional, deixando clara a importância da sua definição e comunicação objetiva, para que todos os gerentes e setores da entidade possam efetivamente contribuir para o seu atingimento sem dispersões, ao afirmar que:

Estratégia Competitiva é ser diferente. Significa escolher deliberadamente um conjunto diferente de atividades para entregar um valor único.

[...]

A essência da estratégia é escolher o que não fazer. Sem '*trade-off*', não haveria necessidade para a escolha e, deste modo, também para estratégia. Qualquer boa idéia poderia e seria rapidamente limitada. De novo, desempenho dependeria, mais uma vez, inteiramente da efetividade operacional (PORTER, 1996, p. 64-68).

Efetividade operacional está relacionada a obter excelência em atividades individuais ou funções, significa desempenhar atividades semelhantes melhor do que os rivais. Para Porter (1996), se o mesmo conjunto de atividades fossem as melhores para produzir todas as variedades, atender todas as necessidades e acessar todos os clientes, a efetividade operacional iria determinar a performance da organização. Na administração pública não há rivalidade, dadas as características das atividades desenvolvidas no serviço público, mas haverá sempre a perseguição das melhores práticas ao menor custo possível.

O custo como instrumento de medida de eficiência² e eficácia³, é um conceito que foi introduzido na administração pública brasileira pela Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal. O que, para Cruz (2001), é, sem sombra de dúvidas, um grande avanço no gerenciamento da coisa pública, pois visa manter um sistema de custos, devidamente estruturado, mediante a aplicação das suas técnicas na contabilidade pública.

Eficiência e eficácia para os contadores têm o seguinte significado: enquanto a primeira se refere à característica de um processo alcançar seus objetivos; a segunda é a possibilidade de um processo característico usar um mínimo de recursos possível para fazer alguma coisa.

² Eficiência – ação ou virtude de produzir um efeito.

³ Eficácia – que produz o efeito desejado.

Para os administradores, no entanto, são questões distintas e abordadas diferentemente: “Eficiência é determinada pelo projeto do processo que é avaliado e alterado periodicamente. A eficácia é determinada, em conjunto, pelo desenho do processo e como o processo opera diariamente” (ATKINSON ET AL., 2000, p. 87).

O sucesso de uma organização é determinado pela eficácia de sua administração: “eficácia com que um empreendimento é administrado é atualmente tida como talvez o mais importante elemento de sucesso do empreendimento a longo prazo” (WELCSH, 1983, p.19).

Neste contexto, empreendimento há que ser entendido como relativo tanto às atividades empresariais como não empresariais, em ambos os casos, deve possuir metas e objetivos, lucrativos para as primeiras e ideais ou não lucrativos para as demais entidades. Assim é que, na literatura técnica que versa sobre a Contabilidade Gerencial, quase sempre se focaliza as empresas orientadas para o lucro, embora os conceitos, procedimentos e modelos sejam, de qualquer forma, aplicáveis também às demais atividades.

Enfim, para a formulação e implementação de estratégias e aprimoramento operacional é necessária a adoção integrada dos sistemas de gestão de custos e avaliação de desempenho. Assim, deve-se buscar o gerenciamento de custos baseados no *feedback*⁴ para o gerenciamento de custos baseado em *feed forward* (para o futuro), conforme preconizam Kaplan e Cooper (1998).

2.1.1 Planejamento e Controle

As empresas modernas estão inseridas num ambiente em constante modificação, de aumento de concorrência e de profundas transformações nos sistemas produtivos, cujos clientes exigem grande flexibilidade na produção de bens e serviços de alta qualidade em prazos curtos, produzidos em lotes pequenos de alta qualidade e variedade de modelos, com vidas úteis cada vez menores.

É neste sentido que Borna (1995) afirma que:

Para enfrentar esta situação que se apresenta, é necessário que os sistemas de gestão (planejamento) e de informações gerenciais (controle e avaliação) adaptem-se ao novo ambiente, desenvolvendo-se novos princípios e métodos apropriados ao novo contexto. A integração entre os

⁴ *Feedback* – avaliação das informações do passado.

sistemas de planejamento e controle é essencial para o bom desempenho da empresa (BORNIA, 1995, p.1-2).

A essência das funções administrativas de planejamento e controle, para Welsch (1983), baseia-se em algumas noções fundamentais ou filosóficas do verdadeiro papel da administração em determinado empreendimento. Desta forma, o planejamento e o controle de resultados sustentam a convicção de que a administração é capaz de planejar e controlar o destino de um empreendimento, em longo prazo, por meio de uma série contínua de decisões e *trade-offs* bem concebidos. Desta forma, o núcleo do conceito de planejamento e controle de resultados orienta-se diretamente ao da administração, ou seja, ao processo de tomada de decisões; e está associado ao planejamento da prosperidade, em vez de deixar tudo ao acaso.

Na avaliação de Welsch (1983) o conceito de planejamento e controle de resultados apóia-se na teoria de que o principal fator de sucesso de uma entidade é a capacidade de sua administração de planejar e controlar suas atividades, de modo a dominar o destino da empresa em longo prazo, estabelecendo sistematicamente os objetivos relevantes para a entidade e formulando estratégias e planos realistas para alcançar tais objetivos em curto e longo prazo.

O autor continua, ainda, no contexto do planejamento e controle de resultados, afirmando que o controle é definido como a ação necessária para verificar se os objetivos, planos, políticas e padrões estão sendo obedecidos, e pressupõe o estabelecimento e a comunicação destes aos administradores responsáveis pela sua realização. Conseqüentemente, para ser eficaz, deve basear-se no planejamento administrativo e exige medidas de desempenho e ações corretivas para assegurar o atingimento dos objetivos.

No sentido mais amplo, a função controle, para Welsch (1983), envolve as seguintes atividades:

- a) Medidas de desempenho em oposição aos objetivos, planos e padrões pré-determinados;
- b) Comunicação (por meio de relatórios) dos resultados do processo de mensuração aos indivíduos e grupos apropriados;
- c) Análise das diferenças em relação aos objetivos, planos, políticas e padrões para determinar possíveis causas;
- d) Consideração de alternativas de ação para corrigir as deficiências observadas;

- e) Escolha e adoção de alternativa mais promissora;
- f) Acompanhamento para avaliar a eficácia da ação corretiva e *feedback* de informações ao processo de planejamento, para melhorar os ciclos subseqüentes de planejamento e controle.

Ainda, para Welsch (1983), um aspecto importante do controle, freqüentemente ignorado, é a sua relação ao momento da ação, não podendo ser depois do fato. De modo que, para ser eficaz, deve ser prévio e, para isso, os planos, políticas e padrões preestabelecidos devem ser comunicados com antecedência pelo administrador responsável e ser integralmente compreendidos. Ressalta-se que um dos maiores insucessos do planejamento é a falta de comunicação e compreensão dos planos, políticas e padrões preestabelecidos.

2.1.2 A Moderna Contabilidade de Custos em Empresas Não-Industriais

A vocação principal da contabilidade de custos, como especialização da contabilidade financeira, é a sua aplicação na atividade industrial. Entretanto, com a dinâmica dos negócios e evolução das atividades empresariais, também pelo desenvolvimento de novas técnicas de gestão, a contabilidade de custos adquiriu novos campos de aplicação, conforme ressalta Martins (1987):

Com o advento da nova forma de se usar a Contabilidade de Custos, ocorreu seu maior aproveitamento em outros campos que não o industrial. No caso de instituições não tipicamente daquela natureza, tais como instituições financeiras, empresas comerciais, firmas de prestação de serviços etc., onde seu uso para efeito de Balanço era quase irrelevante (pela ausência de estoques), passou-se a explorar seu potencial para o controle e até para as tomadas de decisões (MARTINS, 1987, p. 21).

Também Silva (1999), evidencia a importância do custeio, mesmo para as atividades governamentais, como instrumento de avaliação de desempenho na aplicação dos recursos públicos, nos processo de prestação de contas:

objetivando, principalmente, a prestação de contas que todo governante deve apresentar ao final de cada exercício. Para isso é fundamental estabelecer um sistema de custos que atenda ao setor público e permita aos gestores identificar: a) o custo dos bens ou serviços; b) a quantidade física dos serviços entregue; c) a apropriação a projetos e atividades; d) a apropriação ao resultado do exercício; ou e) a incorporação ao ativo permanente da entidade quando se trate de investimentos. Entretanto, além disso, o sistema de custos pode auxiliar os administradores a demonstrar para os cidadãos a correlação entre custos – volume de atividades e resultados – e, conseqüentemente, permitir

conhecer quantos reais (R\$) cada contribuinte recolheu ao tesouro em comparação com o valor em reais (R\$) dos serviços que recebeu do ente público (SILVA, 1999, p. 38).

Prestação de Contas, conforme definido por Lima e Castro (2000), é o processo preparado por agente responsável pelos Órgãos de Contabilidade Analítica das Entidades da Administração Indireta, referente aos atos de gestão efetuados pelos competentes dirigentes em determinado período.

Custo como ferramenta de gestão está intrinsecamente relacionado à estratégia, ao planejamento e aos sistemas orçamentários, destes é dependente ou é determinante. No serviço público a estratégia é determinada pela política de governo que elabora o planejamento e o transforma em metas orçadas na forma da lei. Estas ferramentas são legalmente exigidas, tendo-se em vista os princípios da administração pública e a necessidade de controles interno e externo.

2.1.3 O Sistema Contábil

O planejamento e controle de resultados possuem uma relação especial com o sistema contábil da empresa, afirma Welsch (1983). O planejamento baseia-se em dados históricos gerados pela contabilidade, para custear produtos e dados relevantes para o controle de custos, e o controle também envolve a comparação de dados reais em oposição a planos e objetivos. Assim, o sistema contábil deve ser organizado de acordo com a estrutura de responsabilidade da empresa, mais especificamente, por áreas de responsabilidade. Neste sentido, os dados históricos obtidos tornam-se particularmente apropriados para fins de planejamento e controle.

Entretanto, ressalta-se que tradicionalmente:

a contabilidade de custos tem dado mais atenção à determinação dos custos de produção do que ao controle de custos; em conseqüência, a ênfase refletida pelas classificações contábeis em muitas empresas tem sido e ainda continua ser mais a de custos de produtos (custos por unidade) do que em termos de responsabilidade (WELSCH, 1983, p. 55).

Historicamente, a contabilidade de custos se volta quase que exclusivamente ao custeio da produção e valoração de estoques. A questão básica, até então, era apropriar todos os custos à produção do período, para valorar estoques. Assim é que a ênfase tradicional da contabilidade de custos deve ser invertida, o sistema

contábil deve ser orientado notadamente às necessidades administrativas de planejamento, controle e avaliação.

Uma dificuldade apontada por Welsch (1983) é a escolha de uma medida significativa do volume de trabalho, produção ou atividade do departamento, quando há variedade de produtos ou serviços. Neste caso a determinação do volume de produção será bastante complexa e certamente o maior problema será escolher uma medida comum ou equivalente para avaliação.

Outra questão que se observa, em função das modificações nos ambientes competitivos e da introdução de novas tecnologias de processamento nas últimas décadas, é a elevação de maneira expressiva dos custos indiretos de fabricação. Como consequência, a arbitrariedade dos sistemas de rateios adotados nos sistemas de custeio tradicionais já não apresentavam resultados confiáveis aos responsáveis pelos processos produtivos para fins de planejamento, controle e tomada de decisão.

Corroborando tal entendimento, Nakagawa (1991) aponta como razões básicas para a perda da relevância dos sistemas tradicionais o fato de que não só distorcem os custos dos produtos, como, também, não permitem adequada gestão e mensuração estratégica das atividades relacionadas com a produção. Daí a necessidade de modernização da contabilidade de custos tradicional, na busca de um sistema ideal de custeio que possa fomentar o processo decisório com informações relevantes e tempestivas.

2.2 Custos como Ferramenta Gerencial

Em um mercado altamente competitivo, o conhecimento e a arte de bem administrar são fatores determinantes do sucesso de uma empresa. Portanto, não se pode relegar a um plano secundário o levantamento e análise de custos, pois se constituem em ferramentas fundamentais da boa administração.

Para Kaplan e Cooper (1998), o sistema integrado de custeio ideal seria aquele que atendesse a todas as demandas de informações para geração de relatórios financeiros, determinação de preços, aprimoramento operacional e avaliação do desempenho, além do controle e valoração de estoques, registro de pedidos, engenharia e administração do relacionamento com clientes. Ainda seria capaz de

processar dados de diversos sistemas gerenciais, financeiros e fiscais, a fim de gerar relatórios tempestivos, precisos e relevantes.

O objetivo da implantação de um sistema de custeio é tentar tornar claro, à administração, o valor unitário dos bens produzidos e dos serviços prestados. Entretanto, para Viégas e Calarge (2001):

os sistemas tradicionais de custeio foram desenvolvidos para avaliação dos estoques, não sendo adequados ao gerenciamento dos custos, por não estarem proporcionando informações precisas e oportunas à gestão e mensuração de custos e desempenho de atividades (VIÉGAS E CALARGE, 2001).

O levantamento de custos para ser útil, deve refletir a situação da empresa e atender aos propósitos que motivaram o seu cálculo. Assim, quanto mais estruturada for a organização, melhores serão os resultados encontrados. Por outro lado, quanto menos informações estiverem disponíveis, ou se a qualidade dessas informações não for das melhores, os resultados encontrados, por certo, serão deficientes. Pior ainda, as decisões tomadas, tendo por base estas informações, poderão comprometer o sucesso da organização no médio e longo prazo.

Para Kaplan e Cooper (1998, p. 10) “as empresas só podem desfrutar de todos os benefícios de informações mais precisas sobre custos se tais informações tiverem sido incorporadas aos processos de elaboração de orçamentos e alocação de recursos”. No entanto para que se compreenda um sistema de custeio é necessário observar que o mesmo é constituído de um princípio e métodos operacionais, conforme se apresenta a seguir.

2.3 Princípios e Métodos de Custeio

Segundo Bornia (1995) um sistema de custeio é composto por um princípio geral, que norteia o tratamento das informações, e métodos, que viabilizam a operacionalização daquele princípio, conforme se observa na Figura 1 a seguir.

Princípios + Métodos = Sistema de Custeio

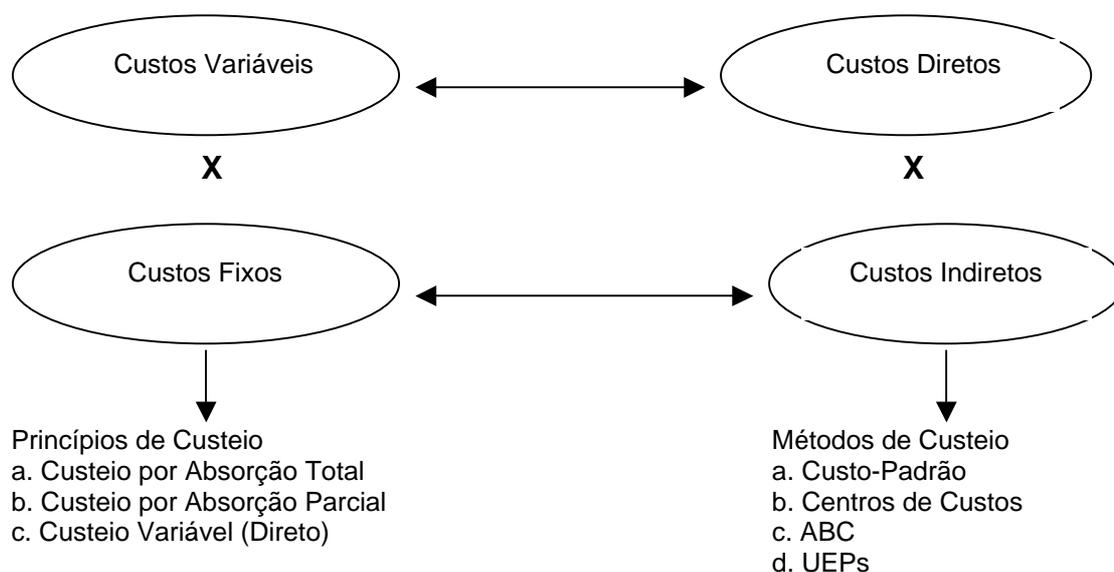


Figura 1: Sistema de Custeio.
Fonte : Kliemann Neto, 2001.

Os métodos de custeio são a forma pela qual se apropriam custos aos produtos. Nesta perspectiva, tem-se a preocupação com os custos diretos e indiretos quando de suas considerações aos produtos, e são basicamente:

- o método do centro de custo
- o método do ABC (Custeio Baseado em Atividades),
- o método das UEP (Unidade de Esforço de Produção) e
- o método do custo padrão.

A alocação dos custos indiretos aos produtos também é feita via métodos de custeamento, onde as grandes diferenças encontram-se na consideração dos custos fixos indiretos. No entanto, faz-se necessário melhor considerar esses conceitos adiante, primeiro os princípios.

Kliemann Neto (2001) infere que Princípios de Custeio são filosofias básicas a serem seguidas pelos sistemas de custos, de acordo com o objetivo e/ou o período de tempo no qual se realiza a análise. São três os princípios de custeio:

- custeio por absorção total;
- custeio por absorção parcial;
- custeio variável (direto).

Cabe salientar que estes não são os princípios tradicionalmente aceitos pela contabilidade.

A diferença básica, entre os princípios de custeio, está na consideração dos gastos enquanto custos dos produtos. Ou seja, ao passo que o princípio por absorção total considera todos os gastos como custos dos produtos, o princípio por absorção parcial, considera apenas a parcela do custo bom, segregando a parcela relativa às perdas ocorridas durante o processamento. Por outro lado, no princípio do custeio variável, somente a parcela dos custos variáveis é considerada como custo dos produtos, os outros gastos são considerados como de estrutura da empresa.

Tendo em vista as características dos princípios de custeio, observa-se que o custeio variável é usado para o apoio a decisões de curto prazo, onde os custos variáveis tornam-se extremamente relevantes, ao passo que o custeio integral é usado para se atender às exigências do fisco quanto à avaliação de estoques. Por sua vez, o custeio por absorção parcial adapta-se ao auxílio do controle de custos e apoio a decisões de longo prazo (BORNIA, 1995).

Este último, o princípio do custeio por absorção ideal, tem como uma de suas características principais a possibilidade de segregação das parcelas relativas à ociosidade (pela não utilização da capacidade instalada), ineficiência (má utilização dos meios de produção) e perdas (bens e serviços consumidos de forma anormal e involuntária) dos processos produtivos, apropriando aos produtos o custo bom de produção. Isto permite analisar e atacar as causas dos problemas que afetam a produção.

O custeio integral, por sua vez, incorpora aos produtos as parcelas relativas à ociosidade, ineficiência e perdas do processo produtivo, sem dar-lhes qualquer tratamento. Entretanto, é o único admitido pela legislação tributária, por isso mesmo, de uso obrigatório na Contabilidade Financeira.

Já o custeio variável não discute os custos e despesas fixos, neste caso, são transferidos ao resultado do exercício e não se incorporam aos custos de produção, ressalta Bornia (1995).

Contudo, na opinião de Viégas e Calarge (2001), em muitos casos, há uma grande dificuldade em se separar os custos fixos dos variáveis. Isto porque os custos, tanto fixos quanto os variáveis, podem flutuar em muitos casos, conforme o volume de produção. Tanto é assim que Bornia (1995), ressalta:

Além dos custos fixos variarem no médio e longo prazo, eles não são influenciados apenas pelo nível de atividades, como no modelo utilizado

pelo custeio direto. Outro fator importante que interfere nos custos fixos é a complexidade inerente ao sistema produtivo, ditada principalmente pela diversidade dos produtos fabricados (custos de complexidade) (BORNIA, 1995, p. 36).

A não apropriação dos custos e despesas fixos indiretos aos produtos, defendida pelo custeio direto, é considerada como não correta pelo custeio por atividade, na opinião de Cooper (*apud* BORNIA, 2002).

Quando os custos de Mão-de-Obra Direta (MOD) eram responsáveis pela maior parte dos custos de transformação, a produção era mais simples, porque havia menor grau tecnológico envolvido, havia pouca diversidade de artigos, não trazia grandes prejuízos à análise gerencial a forma como eram tratados os Custos Indiretos de Fabricação (CIF).

Ching (2001) ao evidenciar a importância da gestão baseada em atividades, destaca esta mudança no perfil dos custos das empresas nas últimas décadas. O custo de mão-de-obra direta diminuiu drasticamente, chegando ao patamar de 15%, dando lugar aos custos indiretos (*overhead*), incluindo-se aí o custo da tecnologia (automação), conforme ilustrado na Figura 2 abaixo.

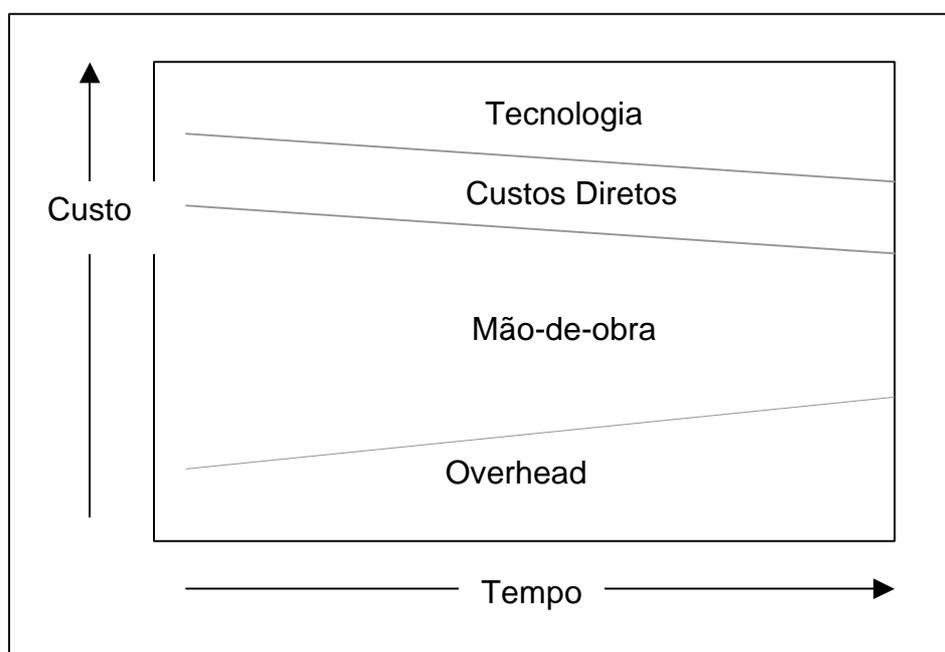


Figura 2: Evolução do perfil de custo nas últimas décadas.
Fonte: Ching, 2001, p. 18.

2.4 ABC – Custeio Baseado em Atividades

Conforme explanado por Kliemann Neto (2001), o ABC surgiu com o objetivo de desenvolver uma sistemática de alocação de custos que permitisse avaliar a eficiência (valor agregado) das atividades que consumiam os recursos e geravam os CIF. O método busca custear atividades e não produtos - produto é consequência.

Como alternativa aos sistemas de custeio tradicionais, o ABC deve oferecer aos gerentes um mapa econômico razoavelmente preciso dos custos de suas atividades e processos de negócios, além do custo e da lucratividade dos produtos, serviços e clientes da organização.

Ressalte-se que, para sua elaboração, o ABC depende de uma boa dose de subjetividade e estimativas. Esta é a razão de sua inadequação para os demonstrativos financeiros periódicos, que exigem mais consistência, objetividade e uniformidade do que os propósitos gerenciais, requisitos fundamentais para serem submetidos a auditores e autoridades fiscais para análise de sua concordância com os princípios fundamentais de contabilidade (KAPLAN E COOPER, 1998).

Para Bornia (1995), o custeio direto fornece informações relevantes para a tomada de decisões de curto prazo, mas o impacto das decisões no médio e longo prazo não é mensurado. Neste sentido, Cooper (*apud* BORNIA, 1995), assevera que o modelo de consumo de recursos usado pelo ABC permite detectar as consequências de decisões no longo prazo. Ainda, os sistemas de custeio tradicionais permitem à empresa alocar custos para a geração de relatórios financeiros e controle de custos departamentais, ao passo que o ABC informa:

- quais atividades estão sendo executadas com os recursos organizacionais;
- quanto custam as atividades organizacionais e processos de negócios;
- porque a organização precisa executar atividade e processos de negócios;
- quanto de cada atividade é necessário para os produtos, serviços e clientes da organização (KAPLAN E COOPER, 1998, p. 93-94).

Neste sentido, para Bornia (1995), o ABC é propício também para o cálculo das perdas relativas aos custos de transformação e das despesas de estrutura, permitindo a separação e análise das atividades de apoio administrativo, o que ajudará a mensurar e reduzir as atividades que não agregam valor.

O ABC foi desenvolvido com a finalidade de modernizar a contabilidade de custos tradicional, tendo-se em vista que os sistemas tradicionais de alocação de custos não atendiam mais a realidade das empresas para fins de gerenciamento,

notadamente devido ao crescimento dos CIF e a complexidade dos processos produtivos.

Do ponto de vista do método, o ABC pretende tornar o cálculo dos custos dos produtos mais acurado, observa Bornia (2002).

Muitos autores argumentam que, com isso, o ABC supera um problema crônico dos sistemas “tradicionais”, que é a inadequação causada pela atribuição dos custos indiretos aos produtos de acordo com bases de rateio arbitrárias (geralmente horas de mão-de-obra direta (MOD), horas-máquina ou custo da MOD) (BORNIA, 2002, p.121).

Com o ABC, muito mais custos são classificados como variáveis em relação a alguma atividade e relacionados aos produtos e clientes que exigem a atividade, conforme afirma Ching (2001).

O ABC inibe a arbitrariedade dos rateios e é indicado nas organizações para as áreas associadas às maiores despesas com recursos indiretos e suporte, especialmente nos casos em que essas despesas são crescentes. Também, é útil numa situação de grande diversidade de produtos, clientes ou processos. Entretanto, mesmo em organizações altamente concentradas, onde o custeio não é a principal preocupação, o custeio de atividade permite melhor compreensão dos custos de todas as atividades e processos utilizados na produção. Neste caso, a diversidade de processos é suficiente para criar a demanda de uma atribuição de custos mais precisa. Assim, o ABC pode ser usado como ferramenta gerencial, proporcionando *insights*⁵ imediatos para iniciativas de reengenharia e melhoria, asseveram Kaplan e Cooper (1998).

Considerando-se que a parcela dos custos indiretos fixos torna-se progressivamente mais significativa em praticamente todas as empresas modernas, o ABC busca melhorar a alocação destes custos.

Do ponto de vista funcional, através da análise organizacional com enfoque baseado em atividades, é possível retratar os custos funcionalmente, aprimorando a capacidade de criar e agregar valor, buscando oportunidades de melhorias de custos através da eliminação ou redução das ineficiências, bem como, pela identificação dos fatores geradores de custos e formas de influenciá-los. Em última análise permitirá a identificação de atividades que não agregam valor e a possibilidade de eliminação de desperdícios, conforme demonstrado por Frecka (1988), na Figura 3 abaixo.

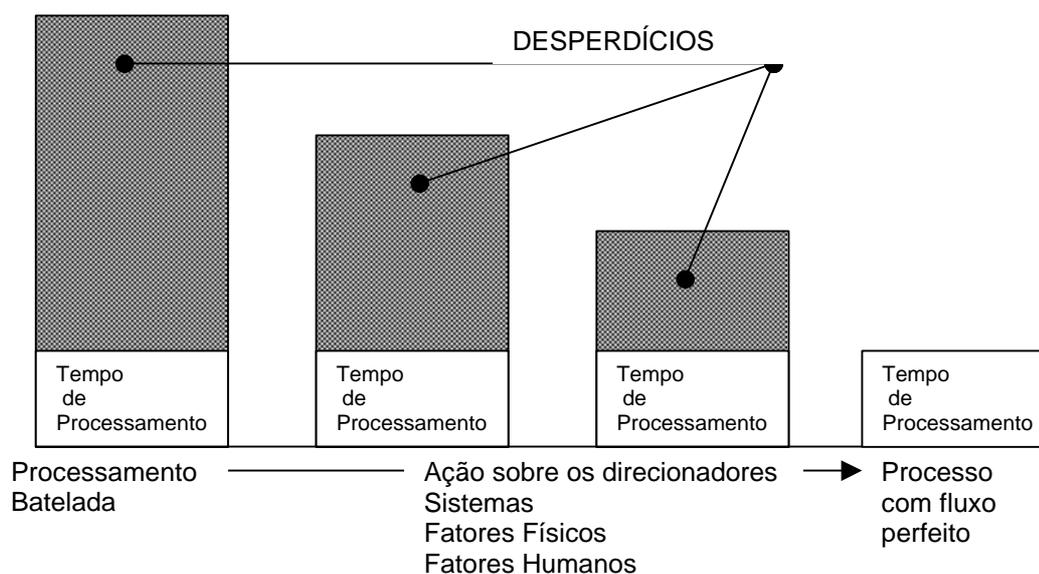


Figura 3: Eliminação de desperdícios.
Fonte: Frecka, 1988, p.288.

Com o ABC o foco mudou, de alocar custos aos produtos, para identificar as razões que justificam o dinheiro gasto pela organização em atividades que estão sendo executadas com recursos indiretos e de apoio (KAPLAN E COOPER, 1998).

A classificação de despesas relativas aos recursos com base nas atividades executadas representa uma mudança radical na forma de abordá-las. Isto tornou possível, pela primeira vez, às organizações calcularem quanto estão gastando em atividades como compra de materiais e lançamento de novos produtos (KAPLAN E COOPER, 1998).

Para Bornia (2002), o método adota procedimentos análogos ao RKW (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*), na medida em que este último, aloca os custos aos produtos por meio de bases de relação.

O método dos centros de custos, RKW ou método das seções homogêneas é provavelmente a técnica de alocação de custos aos produtos mais usada no Brasil e no mundo, e sua sistemática representa perfeitamente os procedimentos da contabilidade de custos tradicional.

O RKW é um sistema de duas fases: na primeira, divide-se a empresa em centros de custos e distribuem-se todos os itens de custos a serem alocados aos produtos nestes centros, através de bases de rateio, conseguindo-se, desta forma, os custos totais do período para cada centro de custos.

⁵ Insight – percepção.

Na segunda fase, os custos são alocados dos centros produtivos, ou seja, aqueles que trabalham diretamente com a produção, aos produtos. Para isto, os custos dos centros auxiliares de bases de rateio, ditas secundárias. Em seguida, os custos acumulados nos centros de custos produtivos são alocados aos produtos. As principais bases de rateio empregadas são a hora de mão-de-obra direta, horas-máquina e custo de mão-de-obra direta. Em sistemas mais sofisticados, os custos dos centros são atribuídos aos produtos lançando-se mão de várias bases de rateio.

A primeira fase do método funciona bem em ambientes modernos de fabricação, propiciando as informações de quanto foi despendido e quais centros de custos são os responsáveis pelo gasto. Porém, na determinação dos custos dos produtos e, principalmente, na localização das perdas para o processo de melhoria, deixa muito a desejar, porque não trabalha com atividades e, então, é difícil a diferenciação entre custos e perdas nos vários centros de custos. Assim sendo, há certa dificuldade no uso deste método para o apoio ao melhoramento constante do processo produtivo (BORNIA, 1995).

Entretanto, o autor ressalta como principal diferença entre eles o fato de que o ABC procura alocar atividades aos produtos sem a redistribuição secundária.

Algumas atividades, como o PCP (planejamento e controle da produção) e a administração de materiais, têm seus custos alocados diretamente aos produtos no ABC, ao contrário do que ocorre normalmente com o RKW (BORNIA, 2002, p.126).

Como ressaltado por Kaplan e Cooper (1998), as atividades de suporte ao produto e ao cliente são associadas a produtos, serviços e clientes específicos para os quais são executadas, e a quantidade de recursos usados nessas atividades é, por definição, independente do volume de produção e vendas e da quantidade de lotes de produção e pedidos do cliente. Diferentemente do que ocorre com os sistemas de custeio tradicionais, que utilizam bases de alocação como horas de mão-de-obra, horas-máquina, unidades produzidas ou volume de vendas, para atribuir custos indiretos a objetos de custos, baseados exclusivamente em geradores no nível de unidade. O resultado é que não conseguem associar com precisão os recursos de suporte a produtos e clientes específicos.

2.4.1 Método de Alocação de Custos do ABC

O ABC foi desenvolvido tendo-se em mente o princípio do custeio por absorção, na medida em que não atribui os custos da capacidade ociosa aos produtos. O custeio por atividade baseia-se em um modelo de consumo de recursos e não de gastos com recursos, uma vez que o modelo define custos como o valor dos

recursos realmente utilizados para a fabricação dos produtos, segregando as perdas, ineficiências e ociosidades.

Nesse sentido Bornia (1995) afirma que o ABC talvez seja o mais famoso método de custos do mundo, porém, é apresentado de modo confuso e diversificado na literatura, principalmente porque os autores não diferenciam princípios de métodos de custeio.

O principal motivo dessa variedade de abordagens é que as diferenças mais constantes entre o ABC e o RKW não estão no campo do método (cálculo dos custos), mas no campo do princípio (que informações são obtidas e para que são utilizadas). A separação clara entre princípio e método não é feita pela maioria dos autores, que reúnem nas análises elementos dos dois conceitos. Assim quando um texto fala sobre ABC, está se referindo não só ao cálculo dos custos, mas também ao que fazer com a informação. Usualmente, o ABC está associado com a lógica da empresa moderna, ou seja, a implantação do ABC está ligada ao objetivo de melhoria dos processos e de redução de desperdícios (BORNIA, 2002, p.119-20).

O ABC permitiu que os custos indiretos e de apoio fossem direcionados primeiro a atividades e processos e depois a produtos, serviços e clientes. O ABC defende que a análise de custos estenda-se às despesas de estrutura (administrativas, comerciais e financeiras), visto que nos modelos tradicionais estes gastos não são ativáveis, portanto, não se incorporam aos custos. A não alocação de tais despesas aos produtos, embora requerida pela contabilidade financeira, é inadequada para medir os custos dos produtos.

Ching (2001) afirma que a atividade caracteriza-se pelo consumo de recursos para produzir uma saída, seja ela um produto, serviço ou tecnologia. Isto significa que os custos da empresa primeiro devem ser alocados às atividades e, a partir daí, serem transferidos aos produtos, conforme o consumo destas atividades. Para tanto, utiliza-se de direcionadores de custos, que são todos os fatores que compõem o custo de uma atividade. Segundo Viégas e Calarge (2001) eles podem ser de dois tipos:

- a) 1º estágio: onde os custos indiretos são atribuídos às atividades; e,
- b) 2º estágio: onde os custos acumulados nas atividades são repassados aos produtos.

O método de custeio ABC tem como premissa que as atividades consomem recursos e os produtos utilizam os recursos das atividades. A idéia básica do ABC é encontrar bases que representem as relações entre os produtos e as atividades, compreendendo o seu comportamento e mensurando seus custos.

Os geradores de custos são considerados por Kaplan e Cooper (1998) como a principal inovação do custeio baseado na atividade, embora sejam os aspectos mais complexos do ABC. Representam uma medida quantitativa do resultado de uma atividade e determinam o elo de ligação entre atividades e objetos de custo, como produtos, serviços e clientes. Assim, usar máquina é uma atividade e o gerador de custo é horas-máquina; ou, como atividade, tem-se que lançar novos produtos e o gerador de custos é número de novos produtos lançados.

Neste contexto, os geradores de custos podem ser de três tipos diferentes: transação, duração e intensidade ou carga direta. Os geradores de transação avaliam a frequência com que a atividade é executada, neste caso, os projetistas precisam saber quantas vezes a atividade foi demandada. Os geradores de duração representam o tempo necessário para executar uma atividade, de um modo geral são mais precisos que os geradores de transação, embora mais caros na implementação, pois exigem uma estimativa de duração cada vez que a atividade é executada. Os geradores de intensidade, por sua vez, afetam diretamente os recursos utilizados todas as vezes que a atividade é executada, nestes casos, os custos da atividade devem incidir diretamente no produto com base na demanda. Os geradores de intensidade são mais precisos, porém, a sua implementação é mais cara e só devem ser utilizados quando os recursos associados à execução da atividade são significativos e variam a cada execução. Em alguns casos, os projetistas usam geradores ponderados para simular geradores de intensidade, que têm um custo maior, com o fim de reduzir o número de geradores de custo.

O usual na maioria dos sistemas ABC, para fins de custeio de produtos e clientes, é definir entre 30 e 50 geradores de custos da atividade. A maioria destes geradores pode ser acessada e associada a produtos específicos de forma relativamente simples. Mais que isso, levaria a um exagero de informações em organizações com grande número de produtos e clientes, advertem Kaplan e Cooper (1998).

O “custo de uma atividade é a despesa total de todos os fatores rastreáveis de produção designados para desempenhá-la”, define Brimson (1996, p. 127). São rastreáveis os custos, quando uma relação de causa e efeito pode ser estabelecida entre um fator de produção e uma atividade específica, e podem ser alocados a outra atividade ou objetivo de custo final. Uma relação causal existe quando se pode

demonstrar que um fator de produção é diretamente consumido por uma atividade, conforme demonstrado na Figura 4 a seguir:

Fator de produção	Medida
Pessoal	Tempo
Tecnologia	Horas de máquina/tecnologia
Instalações	Área
Utilidades	Quilowatt/hora

Figura 4: Bases causas típicas
Fonte: Brimson, 1996, p. 153.

Neste sentido, para Brimson (1996, p. 171), “rastrear o custo até o usuário final tem dois objetivos básicos: entender a estrutura de custos atual e determinar se atividades alternativas podem ser melhores”.

Ching (2001, p. 92), afirma que a maneira mais simples e eficiente de fazê-lo é “investigar cada categoria de custo através de entrevista com os empregados e revisar eventuais registros mantidos para se identificar a atividade que causou aquele custo a ser incorrido.”

Porém, adverte Brimson (1996), no custeio por atividades (*Activity Based Costing* - ABC), todos os custos devem ser rastreados, sempre que prática e economicamente viável, levando-se em conta a relevância dos gastos. Portanto, para os custos de suporte da área, propõe-se a elaboração de uma lista de atividades de uma determinada área. Através de entrevistas com os gerentes e suas equipes identifica-se a medida de saída mais apropriada para cada atividade.

Ching (2001), observa que, quando mais de uma unidade de saída é identificada, é imperioso desdobrar-se a atividade (gerador de custos) em mais de uma, de tal sorte, que só exista uma unidade de saída para cada atividade. Estas medidas são muito importantes pois, elas servem a três propósitos: direcionar atividades aos consumidores de custo-produtos ou clientes; entender custos; e como medida de desempenho ou *performance*, e podem ser de três tipos:

- a) medida de saída de duração: considera a extensão de tempo despendido para realizar uma atividade, utilizada na hipótese da duração de uma atividade depender do produto a ser providenciado;
- b) medida de saída de transação: considera o número de vezes que uma atividade é realizada, utilizada na hipótese da duração de uma atividade não depender do produto a ser providenciado, neste caso, o tempo médio de duração da atividade é semelhante para qualquer produto;

c) medida de saída de simplicidade ou homogeneidade: considera que toda atividade é simples ou homogênea, quando as saídas são do mesmo tipo e exigem o mesmo esforço. Utilizada na hipótese da duração de uma atividade depender do produto a ser providenciado, assim, um produto com vários itens requer mais esforço que um simples produto com único item.

Estas medidas são consideradas os direcionadores de recursos ou direcionadores de custos ou, ainda, *cost drivers*, como também são conhecidos, e servem para medir a utilização dos recursos pelas atividades.

Para Bornia (2002, p. 126), direcionadores de custos podem, ainda, ser definidos como “aquelas transações que determinam os custos das atividades, ou seja, são as causas principais dos custos das atividades”.

Um dos maiores desafios, nesta etapa, portanto, é se determinar a taxa ideal de direcionadores de custos para cada atividade, já que um número grande traria extrema acurácia, no entanto, implicaria numa dificuldade maior de identificação e implantação do sistema.

Um exemplo de como se dá a determinação da frequência de ocorrência de cada atividade e o custo por medida de saída da atividade é apresentado na tabela 1.

Tabela 1: Determinação da frequência de ocorrências para cada atividade				
Atividades	Frequência anual	Custo de atividade	Custo por medida	Medida de atividade
Tratamento de pedidos especiais	100	\$ 75.000	\$ 750	Nº de pedidos especiais
Desenhar ferramentas	10	\$ 27.500	\$ 2.750	Nº de ferramentas desenhadas
Completar pedidos de compra	5.000	\$ 150.000	\$ 30	Nº de pedidos de compra
Faturas de vendas produzidas	10.000	\$ 200.000	\$ 20	Nº de faturas
Realizar inspeção final	10.000	\$ 300.000	\$ 30	Nº de inspeções finais

Fonte: Ching, 2001, p. 97.

Neste sentido, Brimson (1996, p. 167) segrega as atividades em primárias e secundárias. As primeiras, na sua opinião, “contribuem para a missão da unidade organizacional e são utilizadas fora da empresa ou internamente por outra unidade”.

As secundárias, “apóiam as atividades primárias utilizando os fatores primários de produção”, como gerência, treinamento, reuniões gerais e administrativas. Os seus custos podem ser alocados às atividades primárias utilizando os fatores primários de produção, conforme exemplificado na tabela 2 abaixo:

Atividades	Primária/ Secundária	Tempo %	Custos Alocados \$	
Lista de materiais (desenvolvimento)	Primária	5	625	(5/80 x 10.000)
Lista de materiais (manutenção)	Primária	20	2.500	(20/80 x 10.000)
Roteiros (desenvolvimento)	Primária	5	625	(5/80 x 10.000)
Roteiros (manutenção)	Primária	15	1.875	(15/80 x 10.000)
Pedido especial de clientes	Primária	10	1.250	(10/80 x 10.000)
Capacidade do centro de trabalho	Primária	15	1.875	(15/80 x 10.000)
Melhoria de processos	Primária	5	625	(5/80 x 10.000)
Projeto e fabricação de ferramentas	Primária	5	625	(5/80 x 10.000)
Gerenciamento e administração	Secundária	10		
Treinamentos	Secundária	2		
Outros	Secundária	8		

Fonte: Brimson, 1996, p.167.

Para Kaplan e Cooper (1998) esta atribuição também pode se processada através de outras atividades secundárias e, fundamentalmente, permite que atividades de apoio sejam direcionadas a atividades que beneficiam produtos e clientes.

Essa atribuição de atividades secundárias a atividades primárias (que podem ser realizadas através de outras atividades secundárias) freqüentemente permite que as despesas, anteriormente classificadas como de apoio, sejam atribuídas a atividades que beneficiam diretamente produtos e clientes (KAPLAN & COOPER, 1998, p. 286).

Brimson (2001), observa que o custo unitário de uma atividade é uma medida de produtividade – entradas (*inputs*) divididas pelas saídas (*outputs*), como demonstra a tabela abaixo:

Atividade	Medida da Atividade	Custo da Atividade	Volume	Custo unitário por Atividade
Contas a pagar	Faturas	\$ 133.000	100.000	\$ 1,33/fatura
	Cheques		65.000	\$ 2,46/cheque
Contas a receber	Pedidos de clientes	\$ 80.000	20.000	\$ 4,00/pedido
	Quantidade de clientes		8.000	\$ 10,00/cliente

Fonte: Brimson, 1996, p.168.

Para Della Vechia (2001), o custo unitário das atividades pode ser determinado pela fórmula seguinte e apresentado na tabela abaixo:

$$\text{Custo unitário da atividade} = \frac{\text{Recursos rastreáveis} + \text{Atividades secundárias}}{\text{Volume em unidades de medida da atividade}}$$

Na seqüência, relacionam-se as atividades aos objetos de custeio definidos. Para Della Vechia (2001, p. 73), na definição dos objetos de custo “deve-se contar com o

auxílio das pessoas interessadas nas informações de custos, como a alta administração, as gerências, entre outras”.

Ching (2001), por outro lado, propõe que os gerentes direcionem as atividades aos objetos de custos, respeitando as regras de responsabilidade e de tempo:

- **regra de responsabilidade:** o responsável pela origem de uma atividade, ou seja, que a detona para que aconteça, é o objeto do custo. Para ele o custo da atividade é direcionado. ...
- **regra do tempo:** somente os custos que se relacionam com os objetos de custo de hoje podem ser direcionados aos objetos de custo de hoje (CHING, 2001, p.101).

Assim, os custos serão direcionados a quem demanda as atividades, independentemente de ser a produção, o cliente, fornecedor ou outro; além do que, somente os custos flagrantes podem ser direcionados. Ou seja, custos diferidos, que beneficiam resultados futuros, serão ativados, e custos relativos a produções passadas, fora de linha, por exemplo, não devem ser direcionados.

Na Figura 5 Ching (2001) ilustra graficamente a estrutura para representar os objetos de custos.

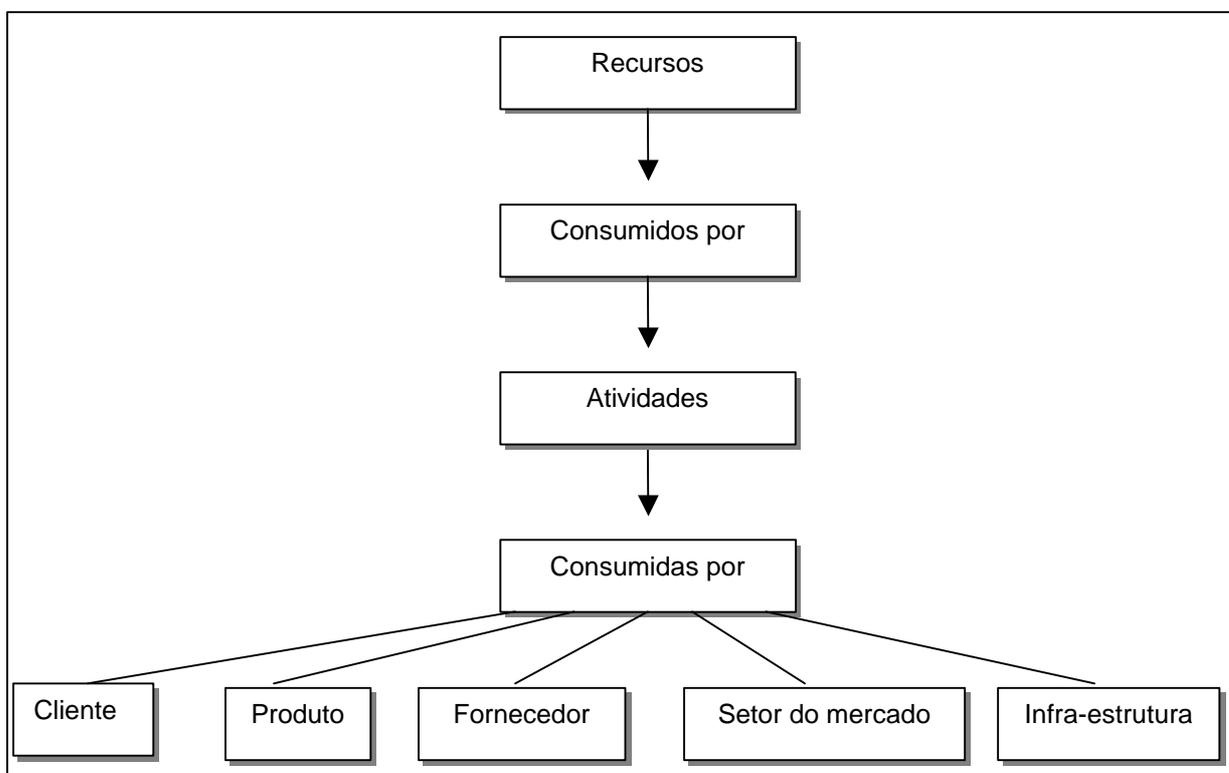


Figura 5: Estrutura para representar os objetos de custos.
Fonte: Ching, 2001, p. 100.

Vencida a etapa de custeamento por meio do custeio baseado nas atividades da empresa é colocada à disposição da administração “uma boa maneira de medir

desempenho, pois torna possível reconhecer quais atividades estão influenciando significativamente nos gastos da empresa” (BORNIA, 2001).

Através da análise das atividades é possível se fazer juízo de valor da qualidade das atividades: quantas agregam valor e quantas não agregam valor, a partir do levantamento de todas as atividades da área pesquisada:

Permite identificar o que não está sendo realizado corretamente, suas causas, os fatores que dão origem às atividades, a frequência destes fatores, as medidas de cada atividade etc. (CHING, 2001, p. 76).

2.5 ABM – Gestão Baseada em Custeio por Atividades

A Gestão Baseada na Atividade “refere-se a todo o conjunto de ações que podem ser tomadas com base em informações sobre o custeio baseado na atividade” (KAPLAN e COOPER, 1998, p.153).

O ABM utiliza os dados gerados pelo sistema de custeio ABC para orientar ações no sentido das organizações otimizarem suas atividades, a fim de alcançarem os mesmos resultados financeiros utilizando menos recursos organizacionais, ou então, aumentar estes resultados aproveitando a mesma capacidade instalada.

Ching (2001), afirma que a Gestão Baseada em Custeio por Atividades proporciona aos gerentes visibilidade do que está acontecendo nos negócios, levando-os a olharem seus negócios em termos de atividades e, permitindo-lhes entender porque e como os custos acontecem e para quais atividades eles são demandados.

Neste sentido, conclui que o ABM - *Activity Based Management* se constitui de um processo de gerenciamento de uma empresa, e defende o ABM como um sistema que vem sendo adotado com sucesso em várias organizações, posto que descreve a forma como uma empresa emprega recursos e como gerenciá-los para atingir objetivos. A busca constante pela padronização é um caminho possível para alcançar custos capazes de levar uma organização a competir em mercados altamente seletivos.

“A marca de excelência de uma empresa é um comprometimento contínuo em tornar-se totalmente competitiva” (BRIMSON, 1996, p. 18). Neste ínterim, para se manter a marca de excelência, é necessária a constante eliminação de desperdício, bem como sustentar a habilidade de liderança industrial na introdução de novos

produtos rentáveis ou a sua diversificação. Isto só é possível com o planejamento da produção, tendo-se em vista o ciclo de vida dos produtos ser cada vez mais curto.

A essência da tecnologia avançada de manufatura é sua capacidade de flexibilizar-se e adaptar-se rapidamente a um ambiente dinâmico, que leve em consideração as necessidades do cliente por produto de alta qualidade e prazos mais curtos de fabricação, além de continuamente melhorar processos produtivos, preservando margens de lucro (CHING, 2001, p. 16).

Neste sentido, observa-se que as empresas de classe mundial estão buscando *benchmarks* de processos e técnicas de manufatura e processos, a fim de que possam competir simultaneamente em todas as quatro dimensões:

- preço,
- qualidade,
- confiabilidade e
- flexibilidade.

Além disso, nota-se que estas empresas possuem forte conjunto de crenças e valores, isto é, uma filosofia própria que permeia toda a organização, desde a alta administração até o pessoal de chão de fábrica. Esta filosofia de excelência das empresas conta com dois princípios fundamentais:

- o contínuo aperfeiçoamento e
- a eliminação de desperdícios.

O princípio do contínuo aperfeiçoamento implica reconhecer que a produtividade, qualidade, serviço ao consumidor e a flexibilidade com relação às mudanças de desenho e programação de produtos devem melhorar continuamente.

O princípio da eliminação de desperdícios implica reconhecer que o desperdício é algo que não adiciona qualquer valor ao produto, sob a ótica do consumidor. Para um adequado entendimento desse princípio, valor é algo que se adiciona à matéria-prima e/ou materiais/partes adquiridas de terceiros (externos e internos). Ou seja: ao serem transformados do estágio em que foram recebidos para um estágio mais elaborado, o produto resultante encontra alguém que deseja adquiri-lo (NAKAGAWA, 1991, p. 24).

Na opinião de Della Vechia (2001), o ABC reconhece a empresa como um conjunto de processos, compostos de atividades que, por sua vez, podem ser divididas em tarefas. Neste sentido, conclui que o ABC foi desenvolvido inicialmente para melhorar as informações de custos. Contudo, sua ênfase volta-se para os processos empresariais, gerando informações que permitem a análise de desempenho e o gerenciamento de atividades.

Gonçalves et al. (1997, p. 234) ao referir-se à terceira geração do ABC afirmam que esta "foca-se em unidades de negócios e seus relacionamentos com outros negócios internos e externos a empresa. Ela liga atividades aos processos e então, processos às unidades de negócios".

Para Harrington (1993) existe uma hierarquia de processos que os divide em subprocessos, que se dividem em atividades, que, por sua vez, se dividem em tarefas, conforme se observa na Figura 6.

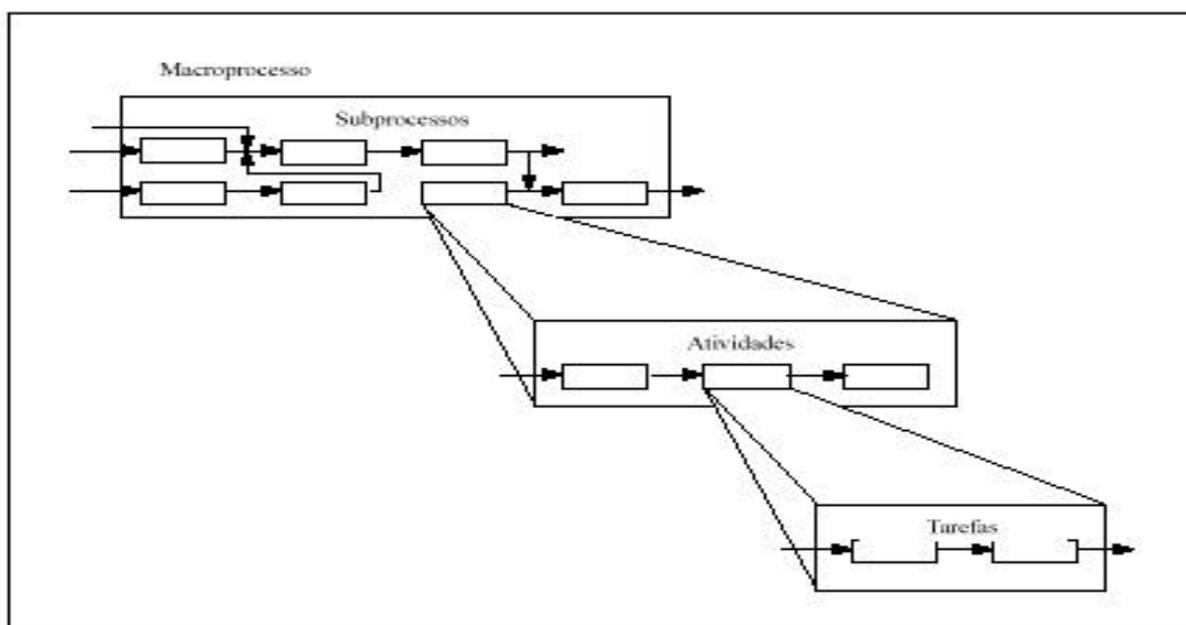


Figura 6: Hierarquia dos processos.
Fonte: Harrington, 1993.

Para Brimson (1996), que propõe o relacionamento hierárquico de funções, processos de negócio, atividades, tarefas e operações, para melhor compreensão e análise baseada nas atividades, conforme demonstra-se na Figura 6. Desta forma, cria-se informação mais detalhada sobre as funções, processos e atividades existentes na empresa, gerando condições para a melhoria de desempenho e aperfeiçoamento dos processos. Ainda, quando da análise das atividades o foco volta-se para os processos de negócios e não mais às atividades ou objetos de custos.

Função:	Planejamento
Processo de Negócio:	Gabinete
Atividade:	Programação orçamentária
Tarefa:	Coordenar
Operação:	Execução orçamentária
Elemento de Informação:	Cliente
	Material de consumo
	...
	...
	...
	Administração de mercadorias apreendidas

Figura 7: Relacionamento hierárquico de funções, processos de negócio, atividades, tarefas e operações.

Fonte: Adaptado de Brimson, 1996, p. 65.

Neste sentido, Nakagawa (1991, p.45), define função como: “um grupo de atividades que tem um objetivo em comum dentro da empresa”. Como exemplo, cita, produzir fisicamente um produto, que consiste em um conjunto finito de atividades:

As funções podem ser decompostas em processos, que representam o conjunto de atividades que ocorrem dentro de uma empresa. Atividades são aquelas ações que se tornam necessárias para atingir as metas e os objetivos da função (NAKAGAWA, 1991, p.45).

Onde interagem duas atividades relacionadas a um propósito comum, ligadas por uma relação de causa e efeito, ocorre um fluxo de produção ou de informação. Derrubada a barreira entre diferentes atividades dentro de um processo, tem-se constituída uma função, ou seja, aquilo que é feito (BRIMSON, 1996).

Por sua vez, Harrington (1993) assim entende processo:

é qualquer atividade que recebe uma entrada (input), agrega-lhe valor e gera uma saída (output) para um cliente interno ou externo. Os processos fazem uso dos recursos da organização para gerar resultados concretos (HARRINGTON, 1993, p. 10).

Para Davenport (1994, p. 6-7), "processo é simplesmente um conjunto de atividades estruturadas e medidas destinadas a resultar num produto especificado para um determinado cliente ou mercado". Neste sentido, afirma:

um processo é, portanto, uma ordenação específica das atividades de trabalho no tempo e no espaço, com um começo, um fim, inputs e outputs claramente identificados: uma estrutura para a ação (DAVENPORT, 1994, p. 7).

Por sua vez, Brimson (1996, p.63) identifica o processo de negócio, conforme proposto no relacionamento hierárquico de funções como sendo: “uma rede de atividades relacionadas e interdependentes ligadas pela produção que permutam.

As atividades são relacionadas porque um evento específico inicia a primeira atividade no processo, a qual, por sua vez, dispara as subseqüentes”.

No que concerne às atividades, podem ser definidas como uma combinação de pessoas, tecnologia, matérias-primas, métodos e ambiente para gerar determinado bem ou serviço, em síntese, é o que a organização faz para realizar uma função.

Turney (1991, p. 51) explica que as "atividades são descrições do trabalho desenvolvido em uma companhia". São compostas por um conjunto de tarefas definidas por Boisvert (1999, p. 58), como "o elemento mais simples da atividade" que consomem recursos substanciais para geração da produção. As tarefas que realiza descrevem como a organização emprega seu tempo e recurso para alcançar seus objetivos, combinando os elementos de trabalho ou operações. Assim, os processos de manufatura podem ser considerados atividades, que, por sua vez, podem ser decompostas em tarefas, subtarefas e operações. Esta é a proposta deste trabalho que será aplicado em um único processo de negócio da organização.

2.5.1 Orçamento e o ABM

Inicialmente as empresas usam o ABC para analisar dados financeiros históricos, atribuem despesas operacionais do período mais recente aos produtos, serviços e aos clientes servidos em tal período. Esse processo permite aos gerentes conhecerem os custos efetivos das atividades e dos processos executados, bem como lucratividade da produção e dos clientes. Porém, essas informações tornam-se a base para ações, conhecidas como ABM no próximo período, afirmam Atkinson et al. (2000). No entanto, para Cooper e Kaplan (1998):

As verdadeiras recompensas dos sistemas ABC e ABM, entretanto, só são colhidas se as informações do sistema ABC forem parte integral do processo de elaboração de orçamentos de uma empresa. O sistema de custeio baseado na atividade confere às empresas a oportunidade de passar de um processo de elaboração de orçamentos estático para um processo dinâmico (COOPER e KAPLAN, 1988, p. 19).

Na hipótese de utilização das despesas orçadas com base no ABC, para o próximo período, as decisões serão tomadas tendo-se em vista as taxas de geradores de custo da atividade como uma função das despesas previstas. Com isso, as taxas dos geradores de custo da atividade, podem ser calculadas com

antecedência, de tal forma que os gerentes possam usar essas informações em tempo real, quando tomarem decisões sobre produtos.

Um orçamento eficaz deve preocupar-se com a alocação apropriada de recursos, como pessoas, tecnologia, ativo imobilizado etc., para atingir determinadas necessidades e objetivos estratégicos relativos aos produtos e à base dos clientes (CHING, 2001, p. 23).

A contribuição do ABC para o processo orçamentário pode ajudar no controle das distorções, conforme observa Ching (2001), ao analisar as técnicas tradicionais de gestão de custos. Percebe-se que elas enfocam o problema erroneamente, dando ênfase aos custos resultantes, e não nos fatores que originaram os custos. É nos fatores causadores dos custos que os administradores deveriam concentrar suas atenções e não cortar as despesas indiscriminadamente. Neste sentido, o autor, segue adiante comentando a estrutura fragmentada em áreas estanques que levam a análises e conclusões ultrapassadas, quando da análise dos relatórios baseados neste enfoque de acompanhamento de despesas: atual *versus* orçado, vez que esses relatórios servem somente para levar à gerência informações do quanto as despesas do centro de custo estão abaixo do nível do valor orçado ou se estão sob controle. Os valores orçados têm de ser perseguidos a qualquer custo e demonstrados no relatório de variação, ainda que com o sacrifício da eficiência. Nem sempre as despesas de um centro de custo serem menores que o valor orçado significa necessariamente ter sido mais eficaz, ele pode apenas ter gasto menos, para não estourar o seu orçamento. Não se pode avaliar, pelo enfoque tradicional, se eventualmente ele não se absteve de efetuar inversões financeiras necessárias para alavancar negócios e novas oportunidades (CHING, 2001).

Em vez de utilizar padrões históricos para os próximos períodos, reduzindo ou aumentando indiscriminadamente todas as despesas, os gerentes, inclusive o administrador público, podem autorizar recursos com base nas necessidades previstas para as atividades, partindo sempre de um orçamento base zero (OBZ⁶), justificando cada uma das rubricas orçadas.

⁶ Orçamento Base Zero (OBZ) – “A expressão base zero está relacionada com a proposta de uma reavaliação de todos os programas e despesas propostos, destarte, ao contrário do que era de costume, o orçamento não deve partir do nível de operação e de despesas anteriormente atingidos, mas de uma análise sistemática de suas despesas. O processo, portanto, exige que sejam feitas justificativas de todas as dotações solicitadas. Em outras palavras, temos que aprender a esquecer. Termo que não significa por si só o abandono de algo, mas a substituição do esquecido por uma outra visão, menos restrita. No caso específico do orçamento Base Zero, temos que substituir o conceito de que o orçamento será igual às operações passadas com ligeiros acréscimos por uma visão de como posso fazer mais e com qualidade por menos” (AGUIAR, 2002).

O conceito fundamental do ABC é que, em vez de a empresa fazer cortes nos recursos de forma indiscriminada e aleatória, ela deveria concentrar esforços e energia para influenciar os fatores geradores de custos. Se a empresa conseguir eliminar ou reduzir os fatores geradores negativos, as atividades que dão origem a esses fatores deixarão de existir por si só e, conseqüentemente, os recursos consumidos anteriormente por essas atividades já não serão necessários. Com isso, “cortamos” os recursos de forma racional e eficaz (CHING, 2001, p. 43).

Dessa forma, as mudanças devem ser feitas nos fatores geradores de custos, que são as atividades solicitadas por clientes, produtos e fornecedores, e não nos custos propriamente.

Neste contexto, o orçamento pode ser obtido por meio da inversão do fluxo das informações do ABC, conforme proposto por Kaplan e Cooper (1998). Onde o ABB (do inglês *Activity Based Budget*) torna-se, então, uma importante extensão do ABC, que permite que se trabalhe com despesas orçadas e que se projetem os custos futuros, de acordo com a afirmação de Della Vechia (2001).

Observa-se que o ABC, ABM e o ABB, como ferramentas de gestão, partindo do pressuposto do OBZ, que será apresentado adiante, poderiam auxiliar a média gerência do serviço público no combate aos orçamentos incrementais indiscriminados, onde a partir de rubricas anteriores, o administrador cortava ou aumentava de tudo um pouco, para o ano seguinte. Todavia, primeiramente faz-se necessária a compreensão das características e metodologias próprias da Administração Pública Brasileira, vinculada às leis e princípios de observância obrigatória nos atos dos gestores públicos.

3 GESTÃO PÚBLICA

O orçamento é a base principal do planejamento de necessidades de investimentos, seja no serviço público ou na administração particular. Antes, porém, há que se conhecer os aspectos fundamentais da administração pública, desde os princípios fundamentais que a regem até seus aspectos legais que vinculam as ações do administrador público.

Meirelles (1993), observa que ao administrador público só é permitido fazer o que a lei autoriza. Essa sujeição implica em uma distinção clara entre a administração pública e a particular.

Na Administração Pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa 'pode fazer assim'; para o administrador público significa 'deve fazer assim' (MEIRELLES, 1993, p. 82-3).

Pazzagliani Filho (2001) observa que a Administração Pública, além de vinculada à lei, se faz ainda à luz dos princípios magnos, de observância obrigatória em toda a atuação do Estado. Os princípios de observância obrigatória são os da legalidade, publicidade, moralidade, impessoalidade e, ressalte-se o princípio constitucional da eficiência, incluído no *caput* do art. 37 da Constituição Federal, pela Emenda Constitucional nº 19, de 4-6-98.

Observe-se que o dever jurídico da boa administração é requisito de validade de todos os comportamentos dos agentes públicos, que administram o erário público, que devem obediência, ainda, aos demais princípios magnos.

Para Meirelles (1993), por esses padrões, fundamentos ou sustentáculos da administração pública, é que hão de se pautar todos os atos da ação administrativa, e ele os define como segue:

- a) Legalidade: preconiza estrita obediência aos ditames legais, significa que o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum. Sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidades disciplinares, civis e criminais, conforme o ato, não poderá o administrador público, afastar-se ou desviar-se da legalidade.

- b) **Moralidade:** na Administração Pública, constitui pressuposto de validade de todo ato administrativo, e diz respeito à moral jurídica, como “conjunto de regras de conduta tiradas da disciplina interior da Administração”, como diz Maurice Hauriou (*apud* Meirelles, 1993, p. 83). Na perseguição ao bem comum deverá o agente público atuar com observância à ética da própria instituição.
- c) **Impessoalidade:** definido como o “clássico princípio da finalidade”, o qual impõe ao administrador público que só pratique o ato para o seu fim legal, de forma impessoal, com o objetivo único, certo e inafastável do interesse público, sob pena de configurar desvio de finalidade, que a lei conceituou como uma das mais insidiosas modalidades de abuso de poder.
- d) **Publicidade:** é a divulgação oficial do ato administrativo para conhecimento público e início de seus efeitos externos, como requisito de sua eficácia e moralidade. Na Administração Pública só se admite o sigilo nos casos de segurança nacional, investigações policiais ou interesse superior da Administração.

Consoante os preceitos da Lei de Responsabilidade Fiscal, que consagrou o princípio constitucional da publicidade, determinando a ampla e universal divulgação dos diversos instrumentos de gestão fiscal, para Pazzaglini Filho (2001), a transparência na gestão das finanças públicas somente será alcançada com a participação da sociedade civil, inclusive em audiências públicas, nos processos de elaboração e de discussão dos planos, Lei de Diretrizes Orçamentárias e orçamentos.

Kohama (1995) entende o Estado como a organização do poder político da comunidade, organizado com a finalidade de harmonizar sua atividade no sentido do bem-estar da comunidade, assim entendida como a organização de todos os seus bens particulares e não a simples soma dos bens individuais.

O objetivo maior do agente público, portanto, é o bem comum, perseguido e alcançado por meio dos serviços prestados ou postos à disposição da comunidade.

3.1 Serviço e Administração Pública

O conceito de serviço público, não é uniforme, conforme observa Meirelles (1993), mas, ainda assim, o define como aquele prestado pela Administração ou

seus delegados, sob normas e controles estatais para a satisfação das necessidades essenciais ou secundárias da coletividade ou conveniências do Estado.

Por sua vez, Kohama (1995, p. 23) o define como “o conjunto de atividades e bens que são exercidos ou colocados à disposição da coletividade, visando abranger e proporcionar o maior grau possível de bem-estar social ou ‘da prosperidade pública’”. Ou seja, são todos aqueles serviços prestados pelo Estado ou delegados, por concessão ou permissão sob condições impostas e fixadas por ele, de forma que se atinja o objetivo principal do Estado, qual seja, a promoção do bem comum à comunidade.

Destes serviços, a parte que deve ser prestada privativamente pelo Estado, é considerada como serviços públicos propriamente ditos, pois a sua prestação visa satisfazer necessidades gerais da coletividade para que ela possa subsistir e desenvolver-se, enquanto os prestados por delegação consideram-se serviços de utilidade pública, em virtude de tais serviços visarem facilitar a existência do indivíduo na sociedade, pondo à sua disposição utilidades que lhe proporcionam mais comodidade, conforto e bem-estar (MEIRELLES, 1993).

3.1.1 Serviço Privativo do Estado

Serviços privativos do Estado são serviços públicos que a Administração presta diretamente à sociedade, por competir-lhe exclusiva e privativamente, aqueles que se relacionam intimamente ao bem-estar coletivo e, por isso mesmo, só podem ser executados diretamente pelo Poder Público, a quem incumbe provê-los, sem delegação a particulares, conforme ressaltado por Kohama (1995):

Pode-se concluir, objetivamente, que ao Estado cabe a promoção dos serviços que proporcionam à sociedade bens que não possam ser alcançados pela atividade de particulares. Daí a primazia que lhe cabe no concernente à ordem jurídica, a qual, nos povos modernos e nas atuais condições das sociedades políticas, deve pertencer ao Estado com superioridade efetiva (por exemplo: elaboração de normas de direito) e, por vezes, com exclusividade (por exemplo: polícia, forças armadas) (KOHAMA, 1995, p. 24-25).

3.1.2 Outros Serviços

O Poder Público pode, ainda, alcançar a coletividade mediante prestação de serviços públicos sob as seguintes modalidades, conforme explica Kohama (1995):

- a) Serviço de Utilidade Pública - São aqueles prestados por delegação do Poder Público sob condições fixadas por ele, com respeito ao princípio da boa-fé e lealdade ao administrado. Nestas condições é vedado obter vantagens ou lucros em detrimento da coletividade. São exemplos típicos os serviços prestados a consumidores domiciliares: eletricidade, telefone, água encanada, gás etc. Estes podem ser prestados por:
 - Concessão - Nesta modalidade uma autoridade concede, ou seja, confia mediante delegação contratual ao concessionário, o encargo de explorar um serviço público, sujeito a certas obrigações. Na concessão não se transfere a propriedade ao concessionário, o serviço apesar de concedido continua público.
 - Permissão - Aqui uma autoridade permitente, faculta, mediante delegação a título precário ao permissionário, a execução de obras e serviços de utilidade pública, ou o uso excepcional de bem público. Podendo ser gratuita ou remunerada, desde que atendidas as condições estabelecidas, em ato unilateral da Administração, com características de precariedade. A permissão deve ser compatível com o interesse público, revogável ou modificável pela Administração, sem recurso algum por parte do permissionário.
 - Prestação de Serviço Mista - São aqueles prestados pela Administração, por seu dever de Estado e que podem ser executados também por pessoa física ou jurídica em caráter privado, independentemente de delegação. Isto ocorre em virtude de mandamentos constitucionais que atribuem certos direitos aos cidadãos e outros que atribuem certas obrigações ao Estado, sem, entretanto, vedar a execução destes serviços por outras pessoas (CF, art. 205, incisos I e II).

3.2 Administração Pública

Para Kohama (1995), existe uma sintonia fina entre a Administração e o Serviço Público, visto que administrar é gerir os serviços públicos, não só prestar serviço, como, também, dirigir, governar, exercer a vontade com o objetivo de obter um resultado útil. Neste sentido, o autor afirma que é através de um conjunto de órgãos, convencionalmente chamado Administração, que o Estado pratica a gestão de atividades que lhe são próprias, por corresponderem a interesse público.

Numa visão global, Administração Pública é “todo o aparelhamento do Estado, preordenado à realização de seus serviços, visando a satisfação das necessidades coletivas” (MEIRELLES, 1993, p. 61). Ou seja, é a atividade funcional concreta do Estado que visa satisfazer as necessidades coletivas em forma direta, contínua e permanente, e com sujeição ao ordenamento jurídico vigente.

No entanto, o autor distingue governo e administração. Comparativamente, ressalta que governo é atividade política e discricionária, é conduta independente, comanda com responsabilidade constitucional e política, mas sem responsabilidade profissional pela execução. Por sua vez, a administração é atividade neutra, normalmente vinculada à lei ou à norma técnica, é conduta hierarquizada, é o instrumental de que dispõe o Estado para pôr em prática opções políticas do governo. Assim, se faz necessário conhecer a organização político-administrativa do Estado à disposição do governo para execução dos seus planos e metas.

3.2.1 Organização Político-Administrativa Brasileira

O Estado é a organização política do poder, definido por Kohama (1995), como Nação politicamente organizada, dentro de um território, entendido como limite espacial dentro do qual o Estado exerce de modo efetivo e exclusivo o poder de império, ou seja, âmbito de validade da ordenação jurídica.

O Brasil, consoante dispositivos constitucionais, está organizado sob a forma de um Estado Federal, e caracteriza-se pela união indissolúvel dos Estados-Membros, dos Municípios e do Distrito Federal. Destaca-se, ainda, no sistema brasileiro a existência dos Territórios, não caracteristicamente entidades federativas, mas

unidades político-administrativas, que integram a União, reconhecidas pela Constituição.

O Estado, cujo poder é uno e indivisível, aqui entendido como a organização do poder político da comunidade nacional, distribui-se em três funções essenciais:

- a) função normativa ou legislativa, relativa a elaboração de leis;
- b) função administrativa ou executiva, conversão da lei em ato individual e concreto; e
- c) função judicial, refere-se à aplicação das leis aos litigantes.

Ressalte-se que:

O Governo e a Administração, como criações abstratas da Constituição e das leis, atuam por intermédio de suas entidades (pessoas jurídicas), e de seus órgãos (centros de decisão) e de seus agentes (pessoas físicas investidas em cargos e funções) (MEIRELLES, 1993, p. 62).

Para Kohama (1995), a Administração Pública é baseada numa estrutura hierarquizada, com graduação de autoridade correspondente às diversas categorias funcionais, ordenada pelo Poder Executivo de forma que distribua e escalone as funções de seus órgãos e agentes, estabelecendo a relação de subordinação.

Entretanto, ressalta o autor, no Judiciário e no Legislativo não há hierarquia. Tanto é assim que, os agentes exercem funções na área de sua atuação, com independência nos assuntos de sua competência, sujeitando-se apenas aos graus e limites constitucionais e legais de jurisdição, tendo plena liberdade funcional.

A Organização da Administração Pública circunscreve-se, portanto, ao Poder Executivo, nas três esferas de administração do País e suas entidades autárquicas, fundacionais e entidades por elas instituídas. Para Lima e Castro (2000, p. 192), esfera diz respeito “ao nível de elaboração e execução orçamentária da União, compreendendo os tipos de Orçamento Federal Fiscal, Seguridade Social e de Investimentos das Empresas Estatais”.

Assim, o campo de atuação da Administração Pública, compreende os órgãos da Administração Direta ou Centralizada e os da Administração Indireta ou Descentralizada.

A Administração Direta ou Centralizada consiste num conjunto de órgãos que responde pelos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios, nos termos do art. 4º, Inciso I do Decreto-lei nº 200, de 25-02-1967. Constitui-se assim, numa pirâmide, e a Presidência, do topo, dirige todos os serviços (KOHAMA, 1995).

A Administração Indireta ou Descentralizada é a atividade administrativa caracterizada como serviço público ou de interesse público, transferida pelo Estado a outra entidade por ele criada, aqui, entretanto, com o sentido de desconcentração administrativa. Meirelles (1993), ainda observa que todas as entidades da Administração Indireta, têm em comum a criação por lei específica, personalidade jurídica e patrimônio próprio, além das seguintes características:

- Autarquias - serviço autônomo, com receitas próprias, para executar atividades típicas da Administração Pública, que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizadas. Sendo forma de descentralização administrativa, deve fornecer esclarecimentos quanto aos objetivos e fins para adequar-se às normas regulamentares e ao plano de Governo, conforme observa (KOHAMA, 1995).
- Entidades Paraestatais - são pessoas jurídicas de direito privado, com patrimônio público ou misto, para a realização de atividades, obras ou serviços de interesse coletivo, sob normas e controle do Estado. São regidas por estatutos ou contratos sociais registrados nas repartições competentes e constituídas sob as formas de Empresas Públicas; Sociedades de Economia Mista; Fundações; e Serviços Sociais Autônomos (KOHAMA, 1995).
- Empresas Públicas - são entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivamente governamental e criação autorizada por lei, para exploração de atividade econômica ou industrial, pelo Governo, por força de contingência ou conveniência administrativa, conforme ressaltam Piscitelli et al. (1995).
São empresas estatais por excelência e suas atividades regem-se pelos preceitos comerciais, apesar de constituída, organizada e controlada pelo poder público. Têm suas atividades supervisionadas, com a finalidade de ajustar-se ao Plano de Governo, ainda que não se submetam a autoridade hierárquica de órgãos do Estado. Possuem as mesmas características gerais das entidades paraestatais (KOHAMA, 1995).
- Sociedades de Economia Mista - “pessoa jurídica de direito privado, constituída sob a forma de sociedade anônima e sob controle majoritário da União ou de outra entidade da Administração indireta” (MEIRELLES, 1993, p. 631), com patrimônio próprio e criada para a exploração de atividade econômica ou serviço. Deve realizar atividades de utilidade pública de natureza técnica,

industrial ou econômica, outorgada pelo Estado a uma organização empresarial privada (KOHAMA, 1995).

- Fundação Pública - “também pessoa jurídica de Direito Público, realiza atividades apenas de interesse público” (MEIRELLES, 1993, p. 631). Para Kohama (1995), são instituídas pelo poder público com patrimônio próprio para prestar serviço de utilidade pública, autorizada por lei. Com objetivos de interesse coletivo, geralmente de educação, ensino, pesquisa, assistência social etc., e com a personificação de bens públicos, sob o amparo e controle permanente do Estado. Não perde a sua característica privada, mas se coloca como ente auxiliar do Estado, de quem recebe recursos públicos para a consecução de seus fins estatutários.
- Serviços Sociais Autônomos - com personalidade de direito privado, patrimônio próprio e administração particular, finalidade específica de assistência ou ensino a certas categorias sociais ou determinadas categorias profissionais, sem fins lucrativos. São entes paraestatais, de cooperação com o poder público, mas não integram a Administração Indireta ou Descentralizada. Sua instituição particular, entende Kohama (1995), pode ser Fundação, Sociedade Civil ou Associação, que se organizam nos moldes das empresas privadas, compõem suas diretorias sem ingerência estatal e, por fim, administram o seu patrimônio e aplicam as suas rendas livremente.

São entes da administração indireta essas entidades, tanto é assim que o legislador procurou garantir-lhes autonomia através de normas impeditivas de sua burocratização, concedendo ampla liberdade na consecução de seus fins. Por isso, estão vinculadas e não subordinadas a seus respectivos Ministérios. Essa vinculação traduz-se pela supervisão ministerial, que tem por objetivo a harmonização de suas atividades às políticas de governo (MEIRELLES, 1993).

3.3 Orçamento Público

Atkinson et al. (2000, p. 464) definem orçamento como “expressão quantitativa das entradas e saídas de dinheiro para determinar se um plano financeiro atingirá as metas organizacionais”.

Para o Ministério da Fazenda (2002) o Orçamento Público é “a Lei de iniciativa do Poder Executivo que estima a receita e fixa a despesa da administração pública. É elaborada em um exercício para depois de aprovada pelo Poder Legislativo, vigorar no exercício seguinte”.

Para financiar as atividades do Estado e fazer face às receitas estimadas no orçamento, por vezes, o governo precisa recorrer ao congresso para instituir, majorar ou criar novos impostos. Esta sujeição se dá também pela necessidade de apreciação pelos representantes da população, quanto às naturezas dos gastos orçados.

O que é preciso entender é que o orçamento público representa, historicamente, uma tentativa de restringir, de disciplinar o grau de arbítrio do soberano, de estabelecer algum tipo de controle legislativo sobre a ação dos governantes, em face de suas prerrogativas de cobrarem tributos da população (PISCITELLI ET AL., 1995, p.48).

Kohama (1995), ressalta que, modernamente, o orçamento integra o Sistema de Planejamento e, por isso, a sua definição deve contemplar essa integração do processo de planejamento-orçamento, como proposto:

O orçamento é o processo pelo qual se elabora, expressa, executa e avalia o nível de cumprimento da base da totalidade do programa do governo, para cada período orçamentário. É um instrumento de governo, de administração e de efetivação dos planos gerais de desenvolvimento econômico (KOHAMA, 1995, p. 64).

Tombini (1976) ressalta, ainda, que por falta de mecanismo mais sofisticado de planejamento econômico e específico para o setor público, o orçamento público constitui um excepcional instrumento de planejamento, desde que sua formulação, apresentação e execução sejam realizados de modo tal que permitam o dimensionamento, a identificação e o seguimento de objetivos coerentes e coordenados, compatíveis com a política de governo.

Por sua vez, Piscitelli et al. (1995) consideram o orçamento público como o instrumento de que dispõe o Poder Público (o Estado) para expressar sua ação planejada, em determinado período de tempo, materializada através do seu programa de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos a serem obtidos, bem como a natureza e o montante dos dispêndios a serem efetuados, quer na manutenção de suas atividades, quer na execução de seus projetos.

O Ministério da Fazenda (2002), conceitua Orçamento Tradicional como um “processo orçamentário em que apenas uma dimensão do orçamento é explicitada, qual seja, o objeto de gasto. Também é conhecido como Orçamento Clássico”. Por

outro lado, afirma que o Orçamento Fiscal integra a Lei Orçamentária Anual e refere-se ao orçamento dos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público.

A seguir são apresentadas as principais filosofias orçamentárias aplicáveis à administração pública.

3.3.1 Orçamento-Programa

Orçamento-programa, no entendimento de Piscitelli et al. (1995), é aquele que discrimina as despesas segundo sua natureza, dando ênfase aos fins, de modo a demonstrar em que e para que o Governo gastará, e, também, quem será responsável pela execução de seus programas.

Neste contexto, as funções são classificações nas grandes áreas de atuação, desdobradas em programas, subprogramas, atividades e projetos, subatividades e subprojetos, tudo de acordo com a classificação funcional-programática estabelecida na legislação pertinente, possibilitando uma visualização sobre o direcionamento das ações estatais, suas áreas de atuação e as efetivas prioridades do governo.

A Classificação Funcional é composta de um rol de funções e subfunções prefixadas, e detém o papel agregador dos gastos públicos, por área de ação governamental, nas três esferas. Trata-se de uma classificação independente dos programas, que tem por objetivo classificar a despesa em função da área de atuação do Poder Público (LIMA e CASTRO, 2002, p. 187).

As subfunções representam “uma divisão da função, destinadas a agregar determinado subconjunto de despesas do setor público”, na definição de Lima e Castro (2000, p.200). A estrutura programática está baseada na utilização dos programas como módulo integrador entre planejamento e orçamento. Essa estrutura começou a ser utilizada em 1999, em substituição à classificação funcional-programática até então vigente.

Para o Ministério da Fazenda (2002) o Orçamento Programa é:

originalmente, sistema de planejamento, programação e orçamentação, introduzido nos Estados Unidos da América, no final da década de 50, sob a denominação de PPBS (Planning Programming Budgeting System). Principais características: integração, planejamento, orçamento; quantificação de objetivos e fixação de metas; relações insumo-produto; alternativas programáticas; acompanhamento físico-financeiro; avaliação de resultados; e gerência por objetivos (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2002).

Kohama (1995), entende orçamento por programas como uma modalidade em que os recursos financeiros para cada unidade orçamentária vinculam-se, direta ou indiretamente, aos objetivos a serem alcançados. Exige sempre a especificação clara, tanto em qualidade como em quantidade, dos recursos necessários à execução das atividades, procurando o melhor aproveitamento dos recursos existentes. Resulta de um trabalho técnico, cuja finalidade é atingir máxima racionalidade no emprego do dinheiro público, permitindo a tomada de decisão calcada em bases técnicas. A escolha da solução de problemas, quando houver formas diversas, recairá sobre a que apresentar, no momento, melhores condições, segundo os critérios de prioridade estabelecidos.

Tombini (1976) observa o Orçamento-programa como instrumento de planejamento e, para sua realização satisfatória, é necessário um cabedal de conhecimentos sobre a realidade a ser planejada com informações para contas nacionais, sobre emprego, para balanço de pagamentos, magnitudes do consumo e qualificação da demanda pública.

Kohama (1995) ressalta como uma das principais características do Orçamento por Programas a capacidade de fixação antecipada de objetivos e dos recursos necessários, permitindo assim a realização de um trabalho mais eficiente, e:

- a) melhor aproveitamento dos recursos;
- b) determinar os meios financeiros em bases mais realistas;
- c) critérios objetivos de análise de decisão;
- d) verificar-se quais atividades previstas são as mais adequadas para atingimento dos objetivos;
- e) o acompanhamento e controle, para que o atingimento dos objetivos se concretize.

3.3.2 Orçamento Base Zero

Observa-se que a administração pública, neste sentido igual à particular, quando da elaboração da peça orçamentária, encontra severas dificuldades no processo operacional de planejamento e previsão de recursos para consecução das atividades essenciais. Nesse momento que a média gerência, na administração pública, precisa fundamentar e justificar a necessidade dos recursos e as razões

para os cortes. A ausência de uma metodologia adequada para a previsão orçamentária à disposição da média gerencia, leva o administrador público a adotar medidas extremas de ajustes e adequações, como cortar de tudo um pouco ou aumentar de tudo um outro tanto, muitas vezes, de maneira dissociada do processo de planejamento.

Para Atkinson et al. (2000, p. 495): “O orçamento base zero (OBZ), requer que os proponentes das despesas discricionárias justifiquem cada despesa, continuamente”. No OBZ, a cada período de planejamento, o ponto de partida de cada item do orçamento é zero. Trata-se de um processo operacional de planejamento e orçamento que exige de cada administrador a fundamentação e justificativa da necessidade dos recursos totais solicitados.

Ressalte-se que, no setor público, os orçamentos de receitas e despesas são independentes, a receita é prevista com base na estimativa de arrecadação e a despesa fixada por lei aprovada pelo legislativo. Então, muitos governos procuram eliminar despesas desnecessárias e tornar as necessárias mais eficientes. Como parte do processo de planejamento, busca-se estabelecer prioridades para suas despesas e melhorias na produtividade com que prestam serviços.

Um dos caminhos propostos por Atkinson et al. (2000) para o controle das despesas discricionárias é a metodologia de planejamento Orçamento Base Zero, que tenta reavaliar todos os programas e despesas, a cada ano, a partir da dotação inicial zero.

Chegamos à conclusão que queríamos um tipo de processo orçamentário que nos obrigasse a identificar e a analisar o que faríamos como um todo, a estabelecer metas e objetivos, a tomar as decisões operacionais necessárias e a avaliar alterações de responsabilidade e de carga de trabalho – não depois do processo orçamentário, mas durante este processo e como parte integrante dele (PHYRR, 1981, p. XII).

O OBZ dá à administração informações detalhadas, relativas aos recursos necessários à realização dos fins desejados, tendo surgido da necessidade de combater os orçamentos incrementais indiscriminados, onde, a partir de rubricas anteriores, o administrador cortava ou aumentava de tudo um pouco para o ano seguinte. Essa abordagem, na opinião de Atkinson et al. (2000, p. 495), “pode requerer muito pouco raciocínio e pode resultar em má alocação de recursos”.

Para Kohama (1995), é basicamente um Orçamento por Programas, pois utiliza-se de todo o processo operacional de planejamento e orçamento, fundamentado na

preparação de pacotes de decisão, para a escolha do nível de objetivo ditado pela ponderação da equação de custos e benefícios.

O pacote de decisões é a identificação de uma função ou operação distinta numa forma definitiva de avaliação e comparação com outras funções, incluindo:

- conseqüências da não execução daquela função;
- rumos alternativos de ação;
- custos e benefícios;
- medidas de desempenho;
- tipos de alternativas;
- diferentes formas de executar a mesma função;
- diferentes níveis de esforço para executar a mesma função;
- nível mínimo (abaixo do nível de operação corrente);
- nível corrente de objetivos;
- nível de expansão de objetivos (KOHAMA, 1995, p.82).

Este pacote de decisão deve requerer apenas os fundos necessários para manter as operações, absolutamente indispensáveis à manutenção dos serviços mínimos exigidos pela função, mas, geralmente, deve também apresentar níveis de incremento para manter os serviços presentes ou existentes, ou, ainda, executar serviços adicionais.

Para o Ministério da Fazenda (2002) o Orçamento Base-Zero é uma:

abordagem orçamentária desenvolvida nos Estados Unidos da América, pela Texas Instruments Inc., durante o ano de 1969. Foi adotada pelo estado de Geórgia (gov. Jimmy Carter), com vistas ao ano fiscal de 1973. Principais características: análise, revisão e avaliação de todas as despesas propostas e não apenas das solicitações que ultrapassam o nível de gasto já existente; todos os programas devem ser justificados cada vez que se inicia um novo ciclo orçamentário (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2002).

Para Phyr (1981) há dois passos básicos no orçamento base zero:

- a) a identificação de pacotes de decisão, que vem a ser um documento que identifica e descreve uma atividade específica, uma função ou uma operação em separado e de modo definitivo, de maneira que a administração possa:
 - primeiro avaliá-la e priorizá-la em relação a outras atividades concorrentes,
 - decidir aprová-la ou rejeitá-la;
- b) a priorização dos pacotes de decisão, envolve a avaliação e o escalonamento por ordem de importância, através da análise de custo/benefício ou de avaliação subjetiva.

Para Phyr (1981) o processo de planejamento pode ser contrastado com o orçamento da seguinte forma: o planejamento identifica o resultado desejado, estabelecendo programas, metas e objetivos, ao passo que, o orçamento identifica os insumos necessários, através da análise das várias funções ou atividades que a

organização tem que executar para atingir os resultados colimados. A Figura 8, abaixo, mostra a relação entre planejamento e orçamento.

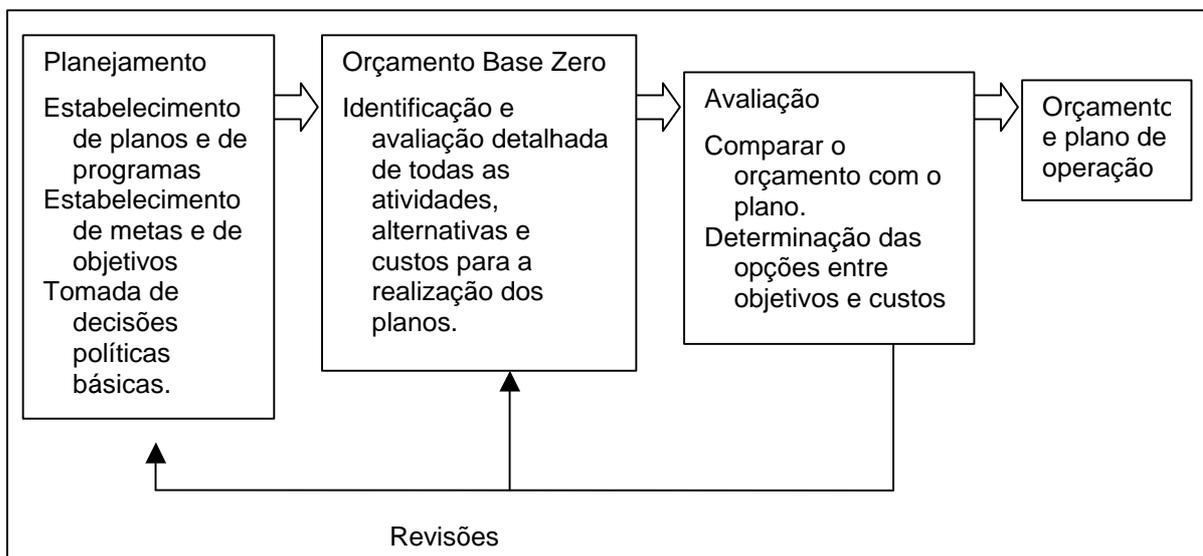


Figura 8: Relação entre planejamento e orçamento.
Fonte: Phyr, 1981, p. 3.

3.3.3 Princípios Orçamentários

Qualquer que seja a modalidade de orçamento utilizada pelo administrador público, quando da sua elaboração, deverá observar premissas ou linhas norteadoras de ação na concepção da proposta, chamadas de princípios orçamentários. Observa-se que não são estáticos, pressupondo-se a sua evolução ao longo do tempo, de sorte a garantir que o orçamento seja a expressão fiel do programa de um governo. É o que preceitua uma administração proba, íntegra e voltada para os interesses da coletividade.

A Lei nº 4.320, de 17-03-1964, ao estabelecer normas gerais de Direito Financeiro aplicáveis a todas as esferas da Administração, determina obediência aos princípios da unidade, universalidade e anualidade.

a) Princípio da Unidade

Para Piscitelli et al. (1995), de acordo com este princípio, o orçamento deve ser uno, ou seja, cada pessoa jurídica de direito público, cada esfera da Administração deveria dispor de um orçamento que contivesse suas receitas e despesas. Entretanto, exclui-se do orçamento anual as entidades que não

recebem subvenções ou transferências à conta do orçamento, como, por exemplo: Banco do Brasil - cujos recursos próprios o tornam auto-suficiente. Ainda, a inclusão, no orçamento anual, da despesa e da receita dos órgãos da administração indireta será feita em dotações globais e não lhes prejudicará a autonomia na gestão legal dos seus recursos:

Os orçamentos de todos os órgãos autônomos que constituem o setor público devem-se fundamentar em uma única política orçamentária estruturada uniformemente e que se ajuste a um método único (KOHAMA, 1995, p.65).

Quis o legislador que o orçamento expressasse em uma única peça todo o planejamento financeiro do governo para execução de suas políticas. Portanto, a unidade faz o orçamento ser uno, isto é, deve existir apenas um para todo o exercício financeiro, para cada entidade da federação.

b) Princípio da Universalidade

De acordo com este princípio, o orçamento (uno) deve compreender todas as receitas e todas as despesas, conforme estabelecido no artigo 3º da Lei nº 4.320/64, onde a Lei do Orçamento compreenderá todas as receitas; e o artigo 4º estabelece que compreenderá todas as despesas próprias dos órgãos do Governo e da administração centralizada, ou que por intermédio deles se devam realizar. “Deverão ser incluídos no orçamento todos os aspectos do programa de cada órgão, principalmente aqueles que envolvam qualquer transação financeira ou econômica” (KOHAMA, 1995, p. 65). Assim, a peça orçamentária fica mais transparente e abrangente, permitindo o pleno exercício de controle pelo legislativo. Ele deverá conter a totalidade das receitas e despesas referentes aos três poderes da União, fundos, órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta, consoante art. 165 da Constituição Federal.

c) Princípio da Anualidade ou Periodicidade

De acordo com este princípio, o orçamento deve ser elaborado e autorizado para execução em um período determinado de tempo, no caso brasileiro, um ano, onde o exercício financeiro coincide com o ano-calendário. O princípio está associado à anterioridade, em matéria tributária, o que é compatível com a exigência da Lei de Diretrizes Orçamentárias. Em respeito ao princípio, é vedado o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual e, ainda, nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício

financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no Orçamento Plurianual de Investimento a ser abordado em item a seguir, ou, ainda, sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade.

3.3.4 O Orçamento e o Processo de Planejamento

Para permitir a execução das situações planejadas no plano plurianual, e transformá-las em realidade, a Constituição de 1988, determina que a lei orçamentária anual compreenderá os seguintes orçamentos:

- a) o fiscal, referente aos Poderes da União (Legislativo, Executivo e Judiciário), seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;
- b) de investimentos das estatais, compreende o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; e
- c) o da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

O objetivo do constituinte foi propiciar uma visão de conjunto, integrada, das ações empreendidas pela Administração Pública.

Na Constituição, além dos orçamentos anuais, estão também previstos o Plano Plurianual, as Diretrizes Orçamentárias e os Planos e Programas Nacionais, Regionais e Setoriais, que são descritos a seguir.

3.3.4.1 O Plano Plurianual

Piscitelli et al. (1995) ressaltam que o Orçamento Plurianual de Investimento, formalmente, está em desuso, mas é o instrumento específico para autorização prévia de compromissos que vão além do exercício financeiro.

Daí depreende-se, pois, que um orçamento plurianual, ainda que para efeitos gerenciais, continuaria a ser de grande interesse ao acompanhamento e controle dos projetos e investimentos cuja execução ultrapasse o exercício financeiro (PISCITELLI ET AL., 1995, p.51).

Enfim, qualquer que seja o orçamento público, sentenciam Lima e Castro (2000):

O Orçamento Público surgiu para atuar como instrumento de controle das atividades financeiras do governo. Entretanto, para a real eficácia desse controle, é necessário que a constituição orgânica do orçamento vincule-se a determinadas regras ou princípios orçamentários, que formam os pilares de uma boa gestão dos recursos públicos (LIMA e CASTRO, 2000, p. 19).

É um plano plurianual de médio e longo prazo, onde se busca ordenar as ações de governo, que levem ao atingimento dos objetivos e metas fixados para um determinado período. Substituto dos planos nacionais de desenvolvimento, sua vigência corresponderá ao mandato presidencial. No caso dos Estados, DF e Municípios, os planos também deverão ser quadrienais.

Para Pazzaglini Filho (2001), o processo de planejamento é fator determinante para a eficiente administração do dinheiro público e para o desenvolvimento programado, tanto do setor público quanto do privado, no período mínimo de quatro anos, que compreende o Plano Plurianual.

3.3.4.2 As Diretrizes Orçamentárias

A Lei das Diretrizes Orçamentárias compreende o conjunto de metas e prioridades da Administração Pública Federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientando a elaboração da Lei Orçamentária Anual, dispondo sobre as alterações na legislação tributária e estabelecendo a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento (LIMA e CASTRO, 2000, p. 195).

Um outro termo utilizado para se designar a Lei Orçamentária Anual, é a Lei de Meios, que discrimina a receita e a despesa, de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios da unidade, universalidade e anualidade.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias obedece rigorosamente à anualidade, orientando a elaboração da Lei orçamentária anual, e deve ser compatível com o plano plurianual. Compreende as metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro seguinte e estabelecerá a política de aplicação das agências de fomento (KOHAMA, 1995). Assim, a Lei de Diretrizes Orçamentárias também pode ser definida como:

Instrumento de planejamento fiscal, congruente com a política fiscal estipulada no Plano Plurianual, estabelecendo com clareza metas e prioridades da administração pública para receitas, despesas e montante da dívida, inclusive das despesas de capital para o exercício financeira

subseqüente, que servirão de parâmetro para a elaboração da lei orçamentária anual (PAZZAGLINI FILHO, 2001, p. 18).

A lei orçamentária anual, por sua vez, é elaborada consoante as normas constitucionais e a Lei de Responsabilidade Fiscal, em compatibilidade com o Plano Plurianual e a Lei de Diretrizes Orçamentárias, e compreenderá:

- a) o orçamento fiscal com todas as receitas e despesas da Administração Pública;
- b) o orçamento de investimentos das empresas estatais; e
- c) o orçamento da seguridade social.

3.3.4.3 Os Planos e Programas Nacionais, Regionais e Setoriais

Igualmente elaborados em consonância com o plano plurianual e apreciados pelo Congresso Nacional este conjunto revela a preocupação com a organicidade do processo orçamentário.

Os planos e programas caracterizam o papel do Estado como agente normativo e regulador da atividade econômica, considerando-se o planejamento como determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. Assim é que, a lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento (PISCITELLI ET AL., 1995).

3.3.5 O Ciclo Orçamentário

O orçamento é a peça fundamental para orientação das atividades do Estado e o processo de elaboração e discussão da proposta orçamentária desenvolve-se praticamente durante todo o ano, a fim de permitir que o orçamento seja executado a partir do início do exercício financeiro seguinte (PISCITELLI ET AL., 1995).

Para Lima e Castro (2000), o ciclo orçamentário compreende o período de tempo em que se processam as atividades típicas do Orçamento Público, desde sua concepção até apreciação final.

Legalmente, cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, dispor, entre outras matérias, sobre o plano plurianual, diretrizes

orçamentárias e orçamento anual, bem como sobre planos e programas nacionais, regionais e setoriais de desenvolvimento, e, também, sobre matéria financeira, nos termos da Constituição Federal (PISCITELLI ET AL., 1995).

Embora seja anual, no entendimento de Kohama (1995), não pode ser concebido ou executado isoladamente do período imediatamente anterior e do posterior, pois sofre influências condicionantes daquele que o precede, assim como constitui uma base informativa para os futuros exercícios. Daí a necessidade de compreensão do Ciclo Orçamentário, que é a seqüência das etapas desenvolvidas pelo processo orçamentário, assim consubstanciadas: elaboração; estudo e aprovação; execução; e avaliação.

3.3.5.1 Elaboração

A elaboração do orçamento compreende a fixação de objetivos concretos para o período considerado, bem como o cálculo dos recursos humanos, materiais e financeiros, necessários à sua materialização e concretização. Formaliza-se em um documento onde fique demonstrada a fixação dos níveis das atividades governamentais, através dos programas de trabalho das unidades administrativas, que, em última análise, constituirá a proposta orçamentária.

Aos órgãos de contabilidade, ou de arrecadação, caberá organizar demonstrações mensais da receita arrecadada, segundo as rubricas, para servirem de base à estimativa da receita, na proposta orçamentária, a serem remetidas mensalmente ao órgão central de orçamento. Esta estimativa terá por base as demonstrações da arrecadação dos três últimos exercícios, pelo menos, bem como as circunstâncias de ordem conjuntural e outras que possam afetar a produtividade de cada fonte de receita (KOHAMA, 1995).

O órgão central do sistema de planejamento e orçamento fixa parâmetros a serem adotados no âmbito de cada unidade orçamentária e, a partir das discussões entre as Unidades e os vários Órgãos da Administração Pública, é formulada a proposta consolidada que o Presidente da República encaminha anualmente ao Congresso Nacional (LIMA e CASTRO, 2000).

3.3.5.2 Estudo e Aprovação

Chegando ao Congresso Nacional será discutida e votada a proposta do Executivo, bem como as emendas ou substitutivos aprovados no âmbito da Comissão Mista. Em seguida, o Presidente da República, além de sancionar a Lei Orçamentária, deverá promulgá-la e fazê-la publicar no Diário Oficial da União, conforme ressaltam Piscitelli et al. (1995). Neste sentido Kohama (1995) afirma que:

Esta fase é de competência do Poder Legislativo, e o seu significado está configurado na necessidade de que o povo, através de seus representantes, intervenha na decisão de suas próprias aspirações, bem como na maneira de alcançá-las (KOHAMA, 1995, p. 69).

3.3.5.3 Execução

A fase de execução do orçamento implica na mobilização de recursos humanos, materiais e financeiros para a concretização anual dos objetivos e metas determinados para o setor público, no processo de planejamento integrado. Deve, necessariamente, fundamentar-se na programação, para ajustar-se às orientações estabelecidas no orçamento aprovado e alcançar a máxima racionalidade possível na solução de problemas que decorram da impossibilidade de se fazer uma previsão exata sobre detalhes ligados à execução, haja à vista as modificações produzidas nas condições vigentes à época da elaboração do orçamento. De fundamental importância para o administrador é a procura da máxima racionalidade possível, no emprego dos recursos humanos, materiais e financeiros a ele consignados para efetuar as ações e alcançar os fins colimados (KOHAMA, 1995).

Enfim, publicada a Lei de Meios, a Secretaria de Orçamento Federal, órgão central do sistema de planejamento e orçamento, procede aos ajustes dos elementos de despesas dos programas, baseados nas orientações do Decreto de Programação Orçamentária e Financeira.

3.3.5.4 Avaliação

Para Kohama (1995), a avaliação deve ser ativa e desempenhar um papel importante como orientadora da execução e fixar em bases consistentes as futuras

programações, por isso, esta fase é simultânea à execução, pois a constatação do que realizar e do que deixar de fazer, não pode, como é óbvio, restringir-se, somente, ao julgamento *a posteriori*. A informação que a avaliação fornece deve estar disponível, quando dela se necessitar, assim, impõe a necessidade de um sistema estatístico cuja informação básica se obtém em cada uma das repartições ou órgãos.

De posse dos dados coletados, o grupo de avaliação orçamentária deve elaborar tabelas, calcular indicadores e apresentar informes periódicos para uso e tomada de decisões dos dirigentes das unidades executoras (KOHAMA, 1995, p.72).

Conforme ressalta Pazzaglini Filho (2001) esta avaliação tem conotação diferente da fiscalização estabelecida pela Lei de Responsabilidade Fiscal, estabelecendo que o cumprimento de suas normas será objeto de ação fiscalizadora mais contínua e eficiente pelos seguintes mecanismos:

- a) sistema de controle interno de cada poder;
- b) do poder legislativo diretamente e com o auxílio dos Tribunais de Contas;
- c) do Ministério Público; e
- d) Conselho Fiscal.

Portanto, na opinião de Kohama (1995), a avaliação deve referir-se à organização, aos critérios e trabalhos destinados a julgar o nível dos objetivos fixados no orçamento e as modificações nele ocorridas durante a execução. Por fim, deve referir-se, ainda, à eficiência com que se realizam as ações empregadas para tais fins e o grau de racionalidade na utilização dos recursos correspondentes.

3.3.6 A Administração Pública e a Contabilidade Pública

A Contabilidade Pública é ramo da Contabilidade que tem por objetivo aplicar os conceitos, Princípios e Normas Contábeis na gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos Órgãos e Entidades Públicas, e, como ramo da Contabilidade, oferecer à sociedade, de maneira transparente e acessível, o conhecimento amplo sobre a gestão da coisa pública (LIMA e CASTRO, 2000, p. 16).

Dentre os objetivos principais da contabilidade, destaca-se o de oferecer informações adequadas ao processo de tomada de decisões, o qual é alcançado por meio da aplicação de suas técnicas, quais sejam, registrar os atos e fatos administrativos, demonstrar as variações no patrimônio público, analisar e controlar permanentemente o patrimônio.

As Entidades Públicas, assim como as de iniciativa particular, têm um patrimônio administrável, portanto, são igualmente campo de aplicação da contabilidade. No setor público, especialmente no ciclo orçamentário, cabe a sua aplicação, pois dele resulta a maior parte dos atos e fatos controlados pela contabilidade governamental aplicada às pessoas jurídicas de Direito Público.

3.3.6.1 A Contabilidade no Ciclo Orçamentário

Se a Contabilidade é um instrumento que proporciona à Administração as informações e controles necessários à melhor condução dos negócios públicos, deve abastecer de informações todo o processo de planejamento e orçamentação e, em especial, as etapas que compõem o Ciclo Orçamentário, desde a elaboração, estudo e aprovação, execução, até a avaliação dos resultados, bem como o controle e o processo de divulgação da gestão realizada. Nesse sentido:

a contabilidade é reconhecida cada vez mais no sentido absoluto da palavra, como um instrumento a serviço da Administração e, como tal, deverá ser desenvolvida para satisfazer não somente os requisitos da contabilização mas proporcionar os vários tipos de dados financeiros, de grande importância para a planificação, análise e seleção de programas, elaboração de orçamentos, administração eficaz nos diversos níveis de governo e controle de custos e atividades em relação aos planos aprovados (KOHAMA, 1995, p. 72).

Atualmente, a contabilidade pública está estruturada na forma da lei para permitir o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Constitui-se de contas contábeis escrituradas de forma que indicam sua finalidade, e a quais grupos pertencem dentro destes sistemas: Orçamentário, Compensação, Financeiro e Patrimonial.

Cada um destes sistemas oferece informações valiosas para o administrador público gerir os recursos que lhes são postos à disposição. O orçamentário, nos termos dos artigos 90 a 93 da Lei Federal nº 4.320/64, registrará por meio do método das partidas dobradas a receita e a despesa. O Financeiro, da mesma forma, todos os débitos e créditos de natureza financeira, compreendidos ou não na execução orçamentária. Já o Compensado, registra direitos e obrigações provenientes da assinatura de convênios, contratos ou ajustes. Por sua vez, o Patrimonial registra todas as ocorrências relativas aos bens de caráter permanente,

inclusive, nos termos do art. 99 da citada lei, os serviços públicos industriais ainda não organizados como empresa pública ou autarquia.

Assim é que devem, obrigatoriamente, praticar a Contabilidade Pública as entidades que compõem a chamada administração direta ou centralizada, como sejam: o gabinete da Presidência da República e os Ministérios, em nível federal; o gabinete do Governador e as secretarias de Estado, em nível estadual; e o gabinete dos Prefeitos e as secretarias ou Diretorias, dependendo da organização de cada Município, em nível municipal; bem como toda a estrutura administrativa a eles subordinada (KOHAMA, 1995, p.47).

Ainda, no entendimento de Kohama (1995), a obrigatoriedade se estende às autarquias, que são as únicas entidades da administração indireta ou descentralizada regidas pelo direito público. As demais entidades que compõem a administração indireta ou descentralizada, denominadas paraestatais por serem criadas para executar atividades de interesse coletivo sob normas e controle do Estado, mas instituídas com base no direito privado não devem, obrigatoriamente, por isso, praticar a Contabilidade Pública. Entretanto, existem algumas instituições, como é o caso das Fundações, que a utilizam em vista dos controles eficientes que propicia.

Não bastasse a importância da Contabilidade como instrumento de controle gerencial, na administração Pública sua adoção encontra o apelo da determinação legal, que vincula os atos do administrador público. Todavia, considerada sua fundamental importância para a Administração Pública, as informações ali disponíveis ainda são de difícil compreensão pela média gerência.

3.4 A Administração e a Reforma do Estado

O Estado e a sociedade formam, numa democracia, um todo indivisível. O Estado, cuja competência e limites de atuação estão definidos precípuamente na Constituição, deriva seu poder de legislar e de tributar a população, da legitimidade que lhe outorga a cidadania, via processo eleitoral.

A sociedade manifesta seus anseios e demandas por canais formais ou informais de contato com as autoridades constituídas. Através do diálogo democrático, entre o Estado e a sociedade, que se definem as prioridades a que o Governo deve ater-se para a construção de um país mais próspero e justo, conforme preconiza o Ministério

da Administração e Reforma do Estado (MARE), no Plano Diretor da Reforma do Estado, aprovado pela Câmara da Reforma do Estado em 25 de setembro de 1995.

Ressalta-se a importância da redefinição do papel do Estado, tendo-se em vista o peso da sua presença na economia nacional, tornando-se, conseqüentemente, inadiável equacionar a questão da reforma ou da reconstrução do Estado, que já não consegue atender com eficiência a sobrecarga de demandas a ele dirigidas, sobretudo na área social (MARE, 1995). A reforma do Estado não é, assim, um tema abstrato, ao contrário, é algo cobrado pela cidadania, que vê frustrada suas demandas e expectativas.

Nos últimos 20 anos esse modelo de administração pública mostrou-se superado, dentre outros motivos, devido à aceleração do desenvolvimento tecnológico e da globalização da economia mundial, que tornaram a competição entre as nações, muito mais aguda.

Para melhor compreensão do modelo atual da Administração Pública, o MARE (1995), definiu as três formas de Administração Pública: Patrimonialista, Burocrática e Gerencial, conforme demonstrado no ANEXO A.

Acredita-se que o Estado deve modernizar os conceitos de gastos, controle, eficácia e eficiência para alcançar a Administração Gerencial. Estes dois últimos conceitos, por força da Lei de Responsabilidades Fiscais. Novas metodologias e técnicas deverão tomar o lugar do modelo atual que concentra e centraliza funções, e se caracteriza pela rigidez dos procedimentos e pelo excesso de normas e regulamentos. Neste sentido, em meados dos anos 90, surge uma resposta consistente, defendida pelo MARE (1995), como desafio de superação deste modelo: a idéia da reforma ou reconstrução do Estado, de forma a resgatar sua autonomia financeira e sua capacidade de implementar políticas públicas. Neste sentido, entende-se serem inadiáveis:

- a) o ajustamento fiscal duradouro;
- b) reformas econômicas orientadas para o mercado, que, acompanhadas de uma política industrial e tecnológica, garantam a concorrência interna e criem as condições para o enfrentamento da competição internacional;
- c) a reforma da previdência social;
- d) a inovação dos instrumentos de política social, proporcionando maior abrangência e promovendo melhor qualidade para os serviços sociais; e

e) a reforma do aparelho do Estado, com vistas a aumentar sua "governança", ou seja, sua capacidade de implementar, de forma eficiente, políticas públicas.

Contudo, faz-se uma distinção entre a reforma do Estado e a reforma do aparelho do Estado. A reforma do Estado, consiste num projeto amplo que diz respeito às varias áreas do governo e, ainda, ao conjunto da sociedade brasileira. A reforma do aparelho do Estado tem um escopo mais restrito: está orientada para tornar a administração pública mais eficiente e mais voltada para a cidadania.

Entende-se, assim, que técnicas e ferramentas de gestão que antes eram de aplicação exclusiva na administração particular, serão demandadas pela administração pública, como resposta a essas necessidades de medidas de eficiência, que do Estado, até então a sociedade não via obrigação de perseguição.

Assim é que o MARE (1995) reconhece que a qualidade total e a produtividade assumiram, em anos recentes, uma acentuada importância entre as técnicas administrativas. O plano que propõe reconhece essa importância, mas entende que estas técnicas serão um grande avanço se lograrem, em nível operacional, uma qualidade maior dos serviços, dentro da filosofia do erro zero, e uma maior cooperação entre funcionários e administradores. Em nível geral, a estratégia da administração pública gerencial é fundamental, devendo subordinar-se a ela o programa da qualidade e da produtividade, que, no setor público, é preferível chamar de programa da qualidade e da participação.

3.4.1 Rumo à Administração Gerencial

A reforma operada em 1967, pelo Decreto-Lei 200, foi um marco na tentativa de superação da rigidez burocrática, podendo ser considerada como um primeiro momento da administração gerencial no Brasil.

Nesta oportunidade, realizou-se a transferência de atividades para autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista, a fim de obter-se maior dinamismo operacional por meio da descentralização funcional. Novos princípios de racionalidade administrativa foram instituídos, como o planejamento e o orçamento, o descongestionamento das chefias executivas superiores (desconcentração/descentralização), ainda na tentativa de reunir competência e informação no processo decisório, a sistematização, a coordenação e o controle,

foram adotados. Entretanto, ressalta-se que as reformas operadas pelo Decreto-Lei 200/67 não desencadearam mudanças no âmbito da administração burocrática central, permitindo a coexistência de núcleos de eficiência e competência na administração indireta e formas arcaicas e ineficientes no plano da administração direta ou central.

3.5 Considerações Finais do Capítulo

De fato, o administrador público precisa dar algumas respostas à sociedade. Claro está que, neste trabalho, as respostas serão dadas ao nível das unidades administrativas. Entende-se que o modelo que se desenvolve poderá responder algumas destas questões, conforme segue:

- a) O Estado deve permanecer realizando as mesmas atividades? Algumas delas podem ser eliminadas?
- b) As organizações públicas operam com qualidade e eficiência? Seus serviços estão voltados prioritariamente para o atendimento do cidadão, entendido como um cliente, ou estão mais orientadas para o simples controle do próprio Estado? Estas atividades agregam valor?

Para responder as estas perguntas adota-se técnicas e ferramentas modernas de gestão amplamente utilizadas pela administração particular.

No esforço de se desenvolver este modelo, que toma a forma de um estudo de caso, a atenção voltar-se-á para a dimensão gerencial, associada às práticas administrativas atuais da gestão pública, ao contrário da proposta do MARE (1995) para reforma do Estado, que é muito mais ampla.

Neste trabalho propõe-se a implantação do ABC como base para a implantação, posteriormente, do modelo de gestão ABM e do orçamento baseado em atividades, como instrumento de avaliação.

4 PROCEDIMENTO PROPOSTO

Este capítulo apresenta o desenvolvimento de um modelo de custeio baseado em atividades e orçamentação. Esse modelo foi dividido em seis etapas, conforme demonstra a Figura 9 abaixo:

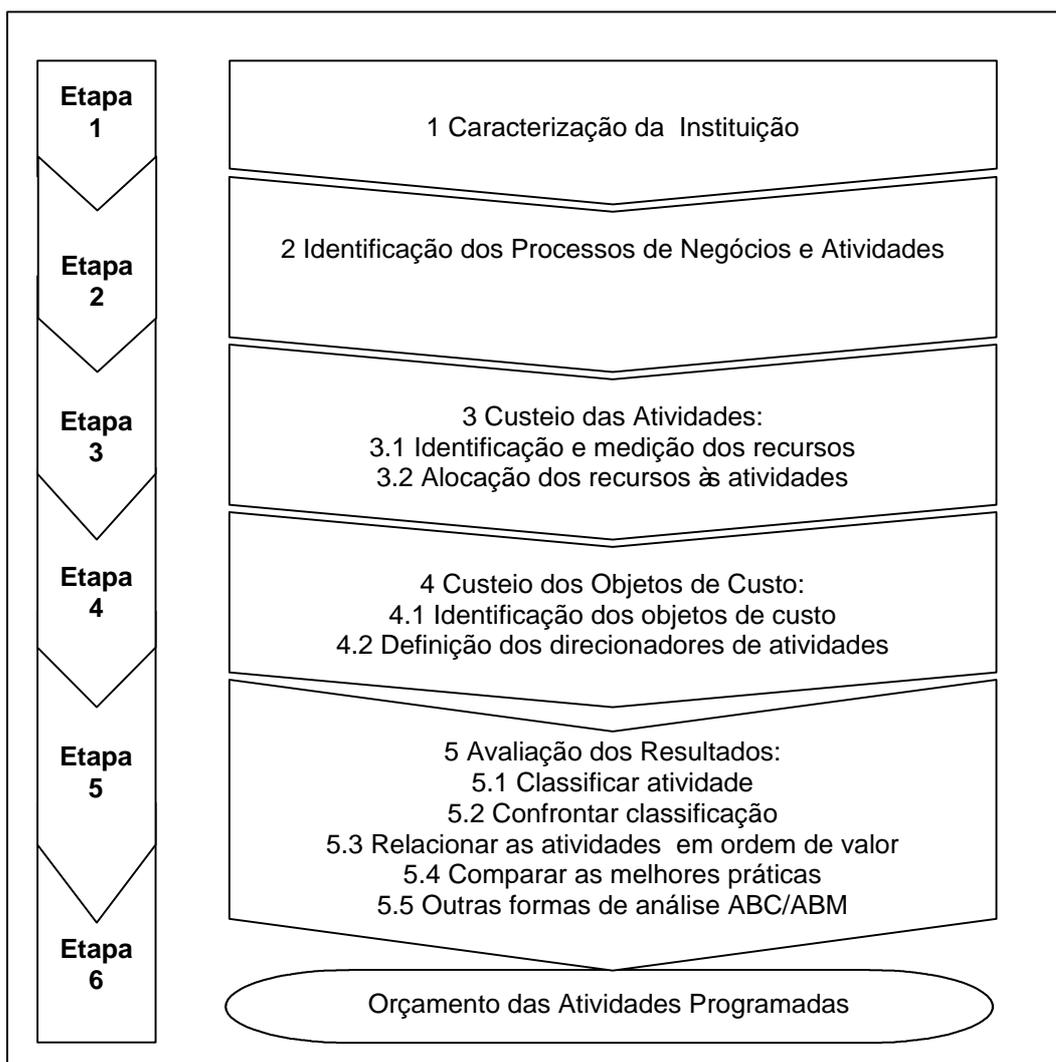


Figura 9: Esquema do Procedimento Proposto.

Na seqüência, apresenta-se a descrição de cada uma das etapas apresentadas na figura.

4.1 Etapa 1- Caracterização da Instituição

A caracterização da instituição trata da identificação do ambiente em que está inserida a instituição onde será aplicado o modelo, identificando sua missão e visão de futuro. Para tanto, será utilizado o roteiro de entrevista a seguir. É importante, ainda, apurar as principais características dos seus produtos e clientes, para definição do escopo do trabalho, ou seja, quais os processos serão mensurados.

Roteiro de entrevista

1. Qual é a missão da organização?
2. Qual é a visão de futuro da instituição?
3. Quais os principais serviços prestados?
4. Quais as principais características dos serviços prestados?
5. Quais os seus principais clientes?
6. Quais as principais características dos seus clientes?
7. Quais os principais serviços demandados?

Nesta fase devem ser definidos o escopo do trabalho, quais os processos e atividades que serão mensurados.

4.2 Etapa 2 - Identificação dos Processos de Negócios e Atividades

É fundamental para o procedimento proposto o levantamento e a definição dos processos de negócios e das atividades. Busca-se então, demonstrar os principais processos de negócios e a criação do mapa de atividades.

Nesta etapa, optou-se pela codificação de cada atividade, que é o nível de detalhe apropriado para dar suporte ao sistema corrente, de tal sorte a permitir que os custos sejam acumulados e informados por processos de negócios, tendo-se em vista o fato de que as atividades podem ter diferentes geradores de custos. Assim, com o ABC é possível capturar a diversidade de demanda de cada produto, serviço e cliente por atividades realizadas, o que facilita o custeio dessas atividades.

Na identificação dos processos de negócios e das atividades, algumas técnicas tornam-se particularmente úteis, como entrevistas, pesquisas em documentação existente, aplicação de questionários e observação de rotinas de trabalho. O

importante é permitam a revelação da seqüência ou rede de atividades relacionadas e interdependentes realizadas para atingir um propósito comum, formando processos de negócio, de acordo com o relacionamento hierárquico de funções proposto por Brimson (1996).

4.3 Etapa 3 - Custeio das Atividades

Trata-se do cálculo do custo de cada atividade, após a identificação dos principais processos de negócios e atividades realizadas pela organização. Para tanto, faz-se necessário mensurar os recursos consumidos na organização e o estabelecimento da relação entre os recursos e as atividades.

Subetapa 3.1: Identificação e medição dos recursos

O custo da atividade é obtido pelo rastreamento do custo de todos os recursos utilizados na realização de uma atividade.

“Com base na lista de atividades e nas despesas da área aberta por item de despesa, este passo irá explicar como rastrear as despesas para as atividades para se chegar por fim ao custo de cada atividade” (CHING, 2001, p.91).

Nesta subetapa, busca-se o mapeamento dos recursos consumidos nos processos de negócios, cujos dados serão obtidos através de relatórios de gestão, para, então, se proceder ao custeio das atividades. Assim, para o custeio das atividades, é preciso identificar os recursos consumidos nos processos, através do rastreamento de todos os custos das áreas para as atividades. Esses dados também podem ser obtidos junto ao setor contábil-financeiro da organização, através de entrevistas com responsáveis ou de outros sistemas de informações, conforme observa Della Vechia (2001).

Subetapa 3.2: Alocação dos recursos às atividades

Tão logo se tenha apurado os valores dos recursos empregados nos processos, é possível alocá-los às atividades por meio dos direcionadores de recursos. Assim,

definem-se os direcionadores de recursos e aloca-se para as atividades, através do rastreamento e identificação dos recursos às atividades que os consomem.

Uma forma de fazê-lo seria investigando cada categoria de custo com a ajuda dos gerentes e dos sistemas de controles internos, caso existentes. Desta forma, seria possível identificar as atividades que causaram aqueles custos.

Identificada a medida de saída, determina-se a frequência de sua ocorrência, que deve ser a mesma da acumulação dos custos, ou seja, se mensal, a frequência a ser obtida deverá ser também mensal.

Etapa 4 - Custeio dos Objetos de Custo

Depois de apurados os custos das atividades, faz-se a apuração do custo final dos objetos de custo, através da identificação dos objetos de custo – produtos, serviços e clientes - que se deseja custear e da definição dos direcionadores de atividades.

Subetapa 4.1: Identificação dos objetos de custo

Determinado o custo de uma atividade, ou seja, o total dos fatores rastreáveis de produção designados para desempenhá-la, este pode ser relacionado aos objetos de custo. O que consiste, geralmente, na identificação dos produtos, serviços, clientes, canais de distribuição, dentre outros, para a qual a informação sobre custo é necessária.

As técnicas de levantamento e obtenção de dados, usadas no mapeamento dos processos e identificação das atividades: como entrevistas, análise de documentos, questionários, entrevistas etc., novamente serão de grande valia nessa subetapa; deve-se buscar a colaboração dos gerentes.

Subetapa 4.2: Definição dos direcionadores de atividades

Uma vez identificados os objetos de custo, deve-se-lhes atribuir os custos das atividades. Isso se dá por meio dos direcionadores de atividades que representam o consumo das atividades pelos objetos de custo.

Nesta etapa, calcula-se o consumo total das atividades atribuídas aos objetos de custo, através da associação de todas as atividades relacionadas com o objeto de custo (cliente, produtos, serviços etc) com o seu custo.

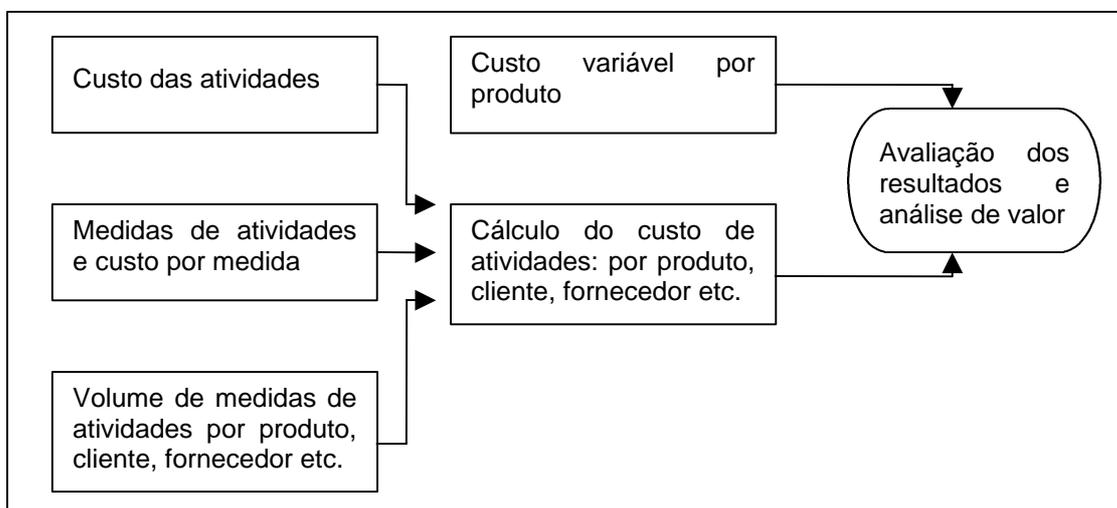


Figura 10: Custeio dos objetos de custos.
Fonte: elaborado pelo autor.

Calcula-se o consumo total do período relativo a cada objeto de custo, adiciona-se o custo unitário da medida de saída multiplicada pelo volume de demanda, para alocar o custo da atividade ao consumidor, obtendo-se, assim, o custo por objeto de custo, conforme demonstrado na Figura 9.

4.5 Etapa 5 - Avaliação dos Resultados – ABM

Apurados os custos, por meio do custeio baseado em atividades, proceder-se-á à análise de suas informações geradas. Este conjunto de informações, fornecido pelo ABC, deve ser analisado com ênfase em seu uso para oportunidades de melhorias de processos e levar a ações que possam ser tomadas com base no gerenciamento baseado em atividades, através da análise de valor agregado e não agregado da atividade.

A análise de valor agregado das atividades é feita através de uma técnica, proposta na Etapa 5 - Subetapa 5.1, que focaliza as atividades, para determinar quais atividades agregam valor ao cliente e, ocorrendo isso, se a mesma pode ser realizada com menor custo.

Na avaliação do desempenho dos processos, deve-se fazer uma análise das atividades, que envolve quatro subetapas, descritas a seguir.

Subetapa 5.1: Classificar as atividades

Para determinar se atividades que realizam agregam valor ou não, Ching (2001) propõe que se faça aos gerentes os seguintes questionamentos, conforme demonstrado no fluxograma seguinte:

- a) Esta atividade pode ser eliminada se alguma atividade anterior fosse feita de forma diferente ou correta?
- b) Existe tecnologia para eliminar esta atividade?
- c) Pode-se eliminar esta atividade sem afetar o bem ou serviço para o cliente?
- d) Esta atividade é requerida por um cliente externo e ele pagaria por ela?

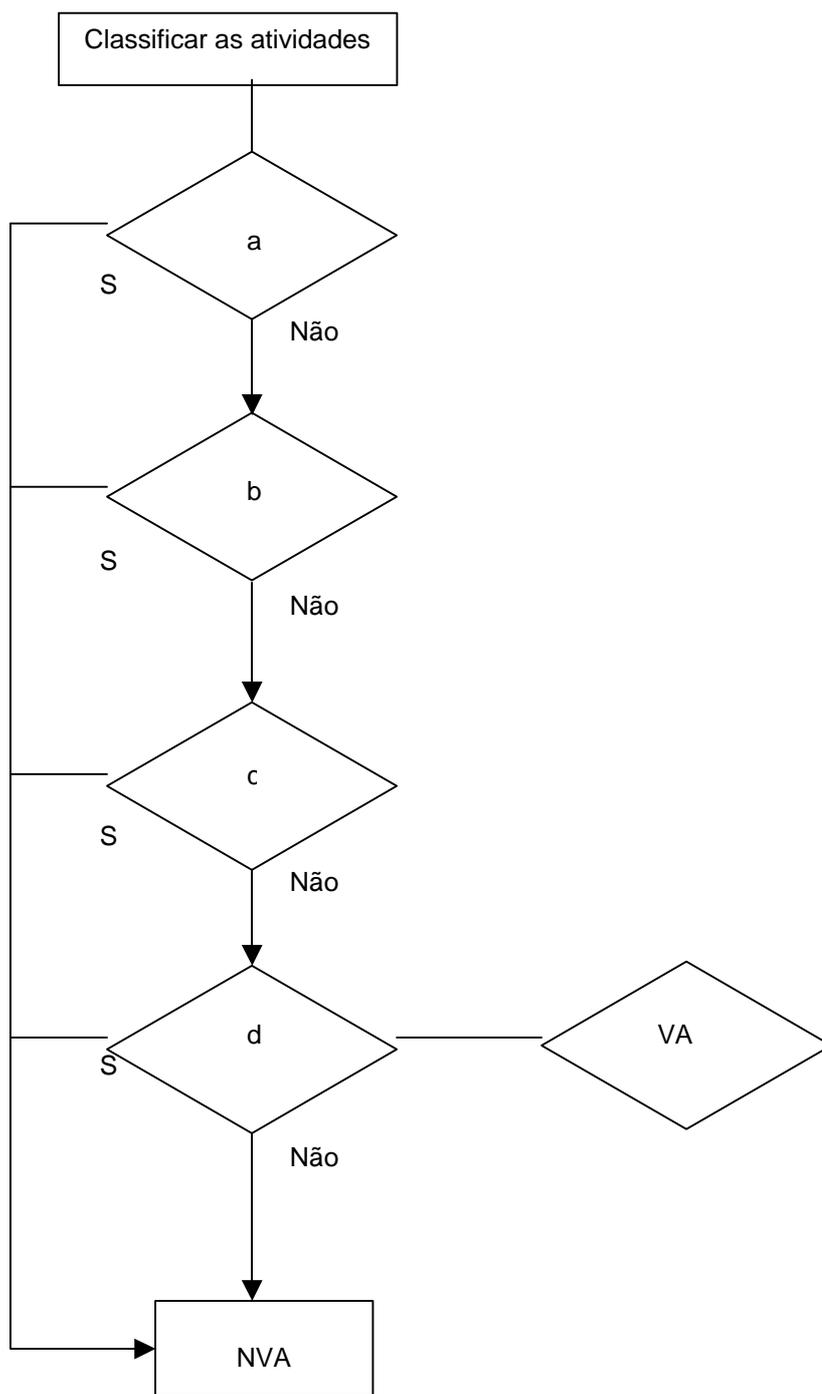


Figura 11: Fluxograma de classificação das atividades.
Fonte: elaborado pelo autor.

Subetapa 5.2: Confrontar a classificação

Confrontar a classificação determinada pelos gerentes, de forma a chegar-se a um consenso da correta classificação das atividades.

Subetapa 5.3: Relacionar as atividades em ordem de valor

A maioria das empresas, para relacionar as atividades segue a regra de Pareto, onde verifica-se que 80% de seus custos representam apenas 20% de suas atividades. Nesta subetapa evidencia-se aquelas de maior relevância, em que haverá maiores chances de aperfeiçoamento, conforme proposto por Ching (2001).

Subetapa 5.4: Comparar às melhores práticas

Della Vechia (2001, p. 79), afirma que “a comparação com o desempenho das melhores empresas é um sinalizador das oportunidades de melhoria das atividades.”

Nesta subetapa, propõe-se a análise comparativa de custos e desempenho das atividades entre diferentes departamentos, divisões, fornecedores e/ou concorrentes para se identificar maneiras mais eficientes de realizar as atividades, na busca da origem da excelência.

Entendidas suas operações e abordagens atuais para conduzir seus processos de negócios, propõe-se um *benchmarking* cooperativo, entre as diversas unidades da instituição, para que observem as práticas umas das outras como exemplo de melhoria.

4.6 Etapa 6 – Orçamento das Atividades Programadas

O orçamento identifica os objetivos e traduz em ações e metas de curto prazo o plano de ação da instituição, por meio da expressão monetária, conforme se verifica na Figura 12 a seguir, que demonstra o papel dos orçamentos no planejamento e controle.

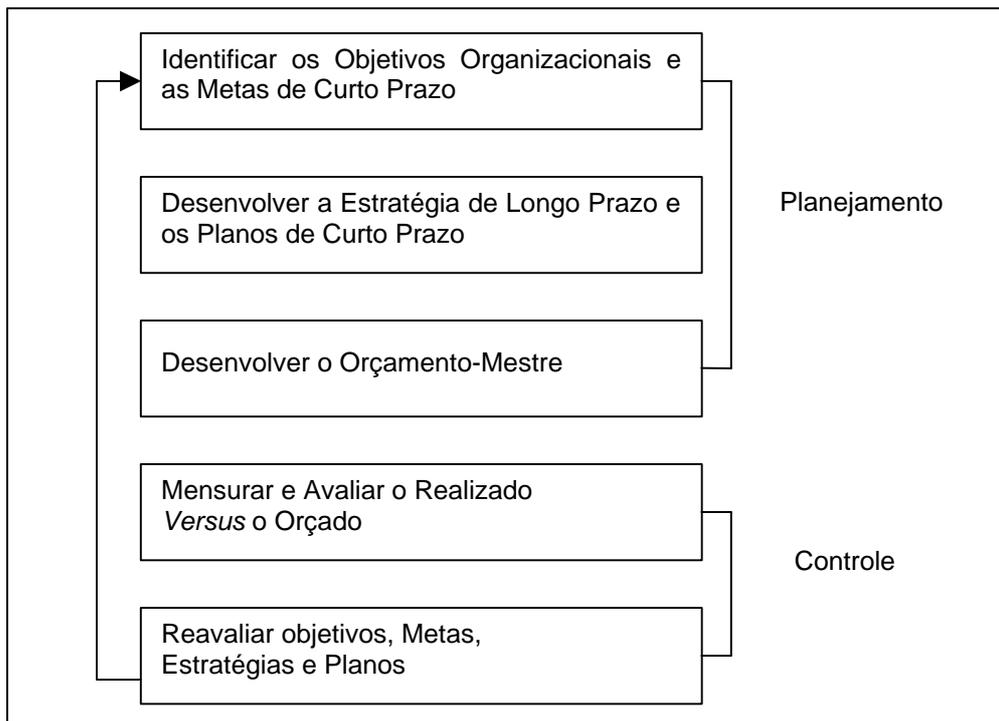


Figura 12: Planejamento e controle e o papel dos orçamentos.
Fonte: Atkinson et al., 2000, p.466)

Procedendo como proposto, a administração alocará recursos financeiros destinando-os às atividades mais importantes, dando forma ao orçamento final.

Partindo deste pressuposto proceder-se-á à análise das vantagens apontadas para utilização do ABC/ABM no processo orçamentário.

A ferramenta proposta é a mesma preconizada por Kaplan e Cooper (1998), que consiste simplesmente na inversão do custeio baseado na atividade, conforme se observa na representação da Figura 12 abaixo.

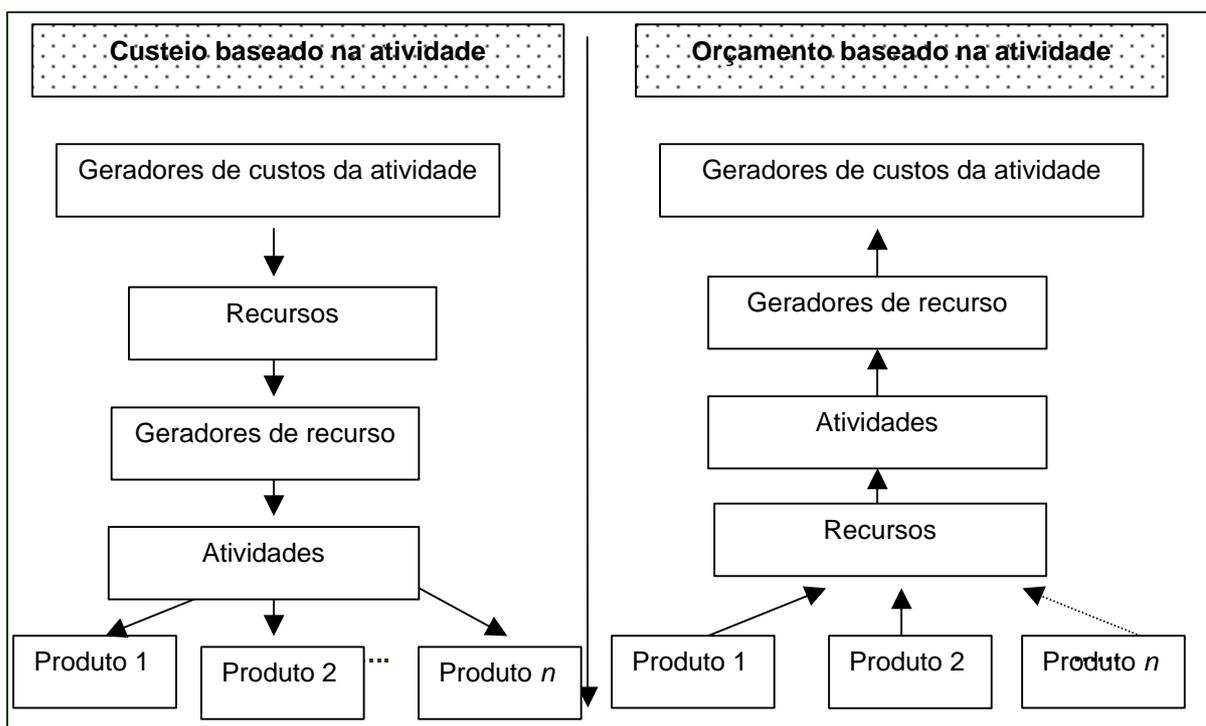


Figura 13: ABB inverte as relações causais de um modelo ABC.
 Fonte: Kaplan e Cooper, 1998, p. 328.

Nos termos propostos por Kaplan e Cooper (1998), para se introduzir o ABB em uma organização, estão previstas cinco etapas, abaixo descritas:

- a) Subetapa 1: Estimar o volume de produção esperado para o próximo período por produtos e clientes específicos.
- b) Subetapa 2: Previsão da demanda de atividades organizacionais.
- c) Subetapa 3: Calcular as demandas dos recursos necessários à realização das atividades organizacionais.
- d) Subetapa 4: Definição da oferta real dos recursos necessários para suprir as demandas, com base nos pressupostos do OBZ.
- e) Subetapa 5: Definir a capacidade da atividade.

5 APLICAÇÃO DO PROCEDIMENTO PROPOSTO – ESTUDO DE CASO

O procedimento foi aplicado na Alfândega devido à necessidade de modernização da administração do Estado, em acompanhamento à dinâmica das operações realizadas pela instituição e ao ambiente em que encontra inserida.

O modelo proporciona à instituição as ferramentas modernas de administração que evidenciam as informações necessárias para o processo de tomada de decisão interna e, conseqüentemente, otimização dos recursos financeiros de que dispõe. Assim, abre-se a possibilidade, quando da priorização de um pacote de decisões, de levar-se em conta a perspectiva das ações de governo (presença fiscal) e da relação custo/benefício das operações.

Até a criação da Seção de Fiscalização Aduaneira (Safia), a auditoria fiscal era exclusividade das Delegacias de Zona Secundária, a aduana não tinha cultura de fiscalização externa, suas atividades de fiscalização eram restritas à Zona Primária. Essa é uma das razões para aplicação do modelo neste processo de negócio.

5.1 Etapa 1 – Caracterização da Instituição

Nome: Alfândega do Aeroporto Internacional Tancredo Neves (Confins/MG) – ALF/CNF, órgão da Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

Primitivamente, constituía a Inspeção da Receita Federal do Aeroporto da Pampulha. Com a mudança do aeroporto internacional para Confins, a Inspeção também se transferiu para lá.

Em 1992 foi transformada em alfândega. É curioso lembrar que, muito antes de existir o transporte aéreo internacional de passageiros, Belo Horizonte teve uma alfândega terrestre, por volta de 1930.

Inspetor Atual da Alfândega: Elza Serrão de Vasconcelos – AFRF.

A estrutura da SRF e sua subordinação ao Ministro de Estado da Fazenda podem ser esquematizadas como na Figura 13, a seguir.

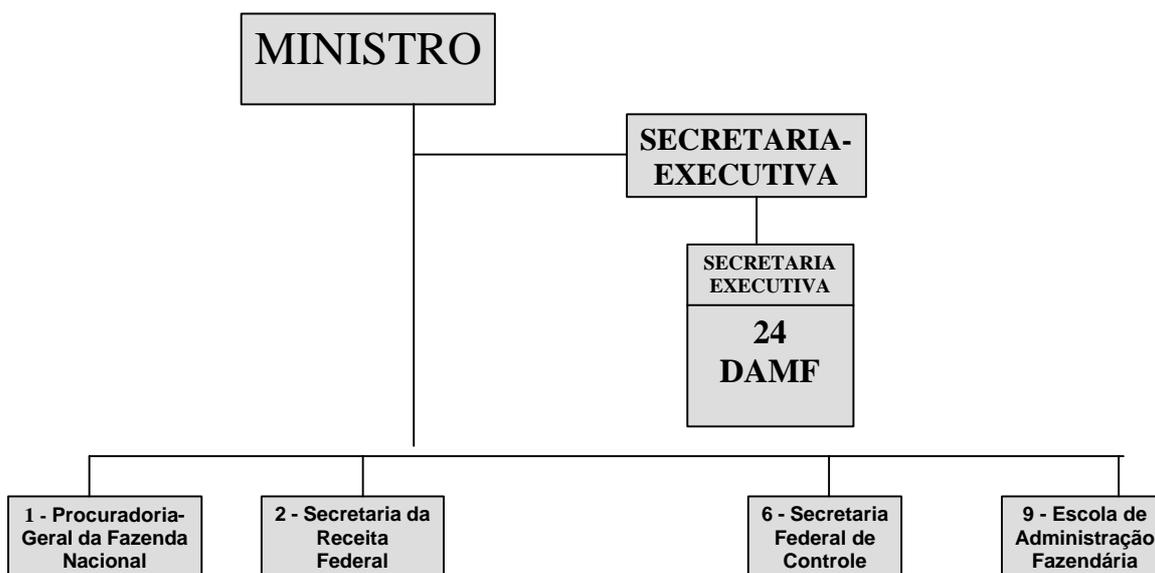


Figura 14: Ministério da Fazenda – Unidades Descentralizadas
 Fonte: Portaria 227 de 03/09/98

5.1.1 Vinculação Ministerial

A ALF/CNF faz parte da estrutura da Secretaria da Receita Federal - SRF do Ministério da Fazenda, a qual é um órgão específico singular, diretamente subordinado ao Ministro de Estado.

A origem da ALF/CNF decorreu da transferência, em 16/01/84, da Inspetoria da Receita Federal em Gameleira, Belo Horizonte/MG, para as dependências do então recém-inaugurado Aeroporto de Confins, hoje Aeroporto Internacional Tancredo Neves.

5.1.2 Jurisdição

Estão sob a jurisdição desta Alfândega a zona primária do Aeroporto Internacional Tancredo Neves, locais e recintos alfandegados de zona secundária, zona de vigilância, pessoas físicas e jurídicas que realizam operações de comércio exterior em sua jurisdição, que foi estabelecida pela Portaria/SRF nº 751/2001.

5.1.3 Missão

Realizou-se uma entrevista pessoal, com a Inspetoria da Alfândega do Aeroporto Internacional Tancredo Neves, para conhecimento das atividades demandadas, suas características e seus principais clientes.

As respostas à entrevista traduziram-se nas informações utilizadas a seguir para a aplicação do procedimento proposto.

A Secretaria da Receita Federal, órgão específico singular, diretamente subordinado ao Ministro de Estado da Fazenda, foi criada com os seguintes objetivos:

- a) dinamizar a administração tributária, tornando-a capaz de gerenciar vários tributos (inclusive os da área aduaneira), maximizando a utilização de recursos humanos e materiais;
- b) apresentar a administração tributária como uma representação única frente ao contribuinte e;
- c) definir critérios claros e eficientes de descentralização, com grande autonomia dos órgãos locais de ponta.

Tem como missão a administração dos tributos internos e aduaneiros da União, com o propósito de promover o cumprimento voluntário das obrigações tributárias, arrecadar recursos para o Estado e desencadear ações de fiscalização e combate à sonegação, de forma a promover a justiça fiscal. E, como finalidade, o planejamento, controle, supervisão, avaliação e execução das atividades de arrecadação, fiscalização, tributação, tecnologia, além da promoção de atividades de integração fisco-contribuinte. Tudo estabelecido no Regimento Interno aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001.

5.1.4 Finalidades essenciais e atribuições regimentais da Alfândega do Aeroporto Internacional Tancredo Neves

Suas finalidades essenciais compreendem efetuar a parte do controle do Comércio Exterior referente ao despacho aduaneiro de mercadorias na importação e na exportação, com a respectiva cobrança dos tributos federais devidos, bem como, a fiscalização das operações de comércio exterior na mesma jurisdição da Delegacia

da Receita Federal de Belo Horizonte, da Delegacia da Receita Federal de Sete Lagoas e da Delegacia da Receita Federal de Coronel Fabriciano.

De acordo com as definições do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, Anexo à Portaria MF 259/2001, art. 184, compete às ALF desenvolver as atividades de arrecadação e cobrança, de fiscalização, de controle aduaneiro, de tecnologia e de segurança de informação, de atendimento ao contribuinte e de programação e logística, relativas aos tributos sobre o comércio exterior, assim como as relacionadas com planejamento, organização, modernização e recursos humanos, nos limites de suas jurisdições.

5.1.5 Estrutura Organizacional da Alfândega do Aeroporto Internacional Tancredo Neves

É um órgão autônomo da administração direta (Unidade da administração direta do Poder Executivo), cujas competências estão definidas no Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal.

É uma Alfândega com a seguinte estrutura organizacional, segundo o item 15 do art. 2º do Regimento Interno:

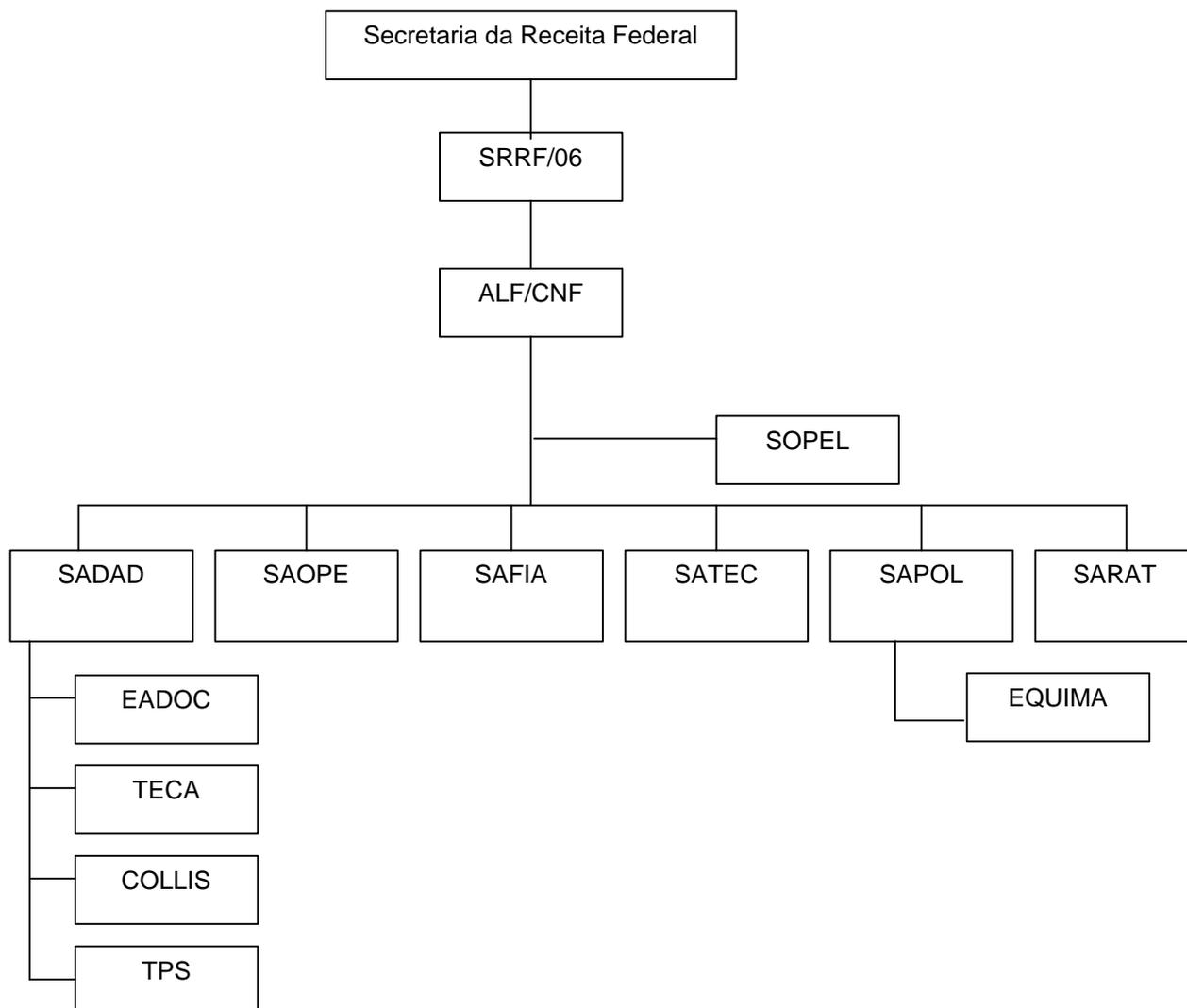


Figura 15: Organograma da Alfândega do Aeroporto Internacional Tancredo Neves.
Fonte: Ministério da Fazenda, 2001.

Legenda:

ALF/CNF: Alfândega do Aeroporto Internacional Tancredo Neves
 SOPEL: Setor de Pesquisa e Seleção Aduaneira
 SADAD: Seção de Despacho Aduaneiro
 SARAT: Seção de Administração Tributária
 SAPOL: Seção de Programação e Logística
 SATEC: Seção de Tecnologia e Segurança da Informação
 SAOPE: Seção de Operações Aduaneiras
 SAFIA: Seção de Fiscalização Aduaneira
 EADOC: Equipe de Análise Documental
 TECA: Terminal de Carga Aérea
 TPS: Terminal de Passageiros
 EQUIMA: Equipe de Mercadorias Apreendidas

5.1.6 Seção de Fiscalização Aduaneira

Para a aplicação do modelo, dado o extenso volume de atividades de todos os processos de negócios, optou-se pela sua validação no processo de negócios SAFIA, tendo em vista tratar-se de atividade nova para a alfândega. Portanto, é uma atividade que necessita de informações gerenciais que possibilitem a sua avaliação.

A Seção de Fiscalização Aduaneira - Safia foi criada pela Portaria MF nº 227, de 03 de setembro de 1998 - Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, Item 13.8, art. 2º.

O art. 169 da referida portaria definiu a competência da Safia nos termos dos Incisos XXIV a XXX do art. 126, a seguir descritos:

- XXIV – proceder à revisão do despacho;
- XXVI – executar a repressão dos ilícitos aduaneiros;
- XXVII – exercer a vigilância aduaneira e a repressão nos pontos de fronteira, portos, aeroportos e recintos Alfandegados;
- XXVIII – manter base de dados de contribuintes inidôneos;
- XXIX – elaborar os programas de fiscalização de tributos de comércio exterior;
- XXX – executar a fiscalização de tributos e operações do comércio exterior.

Recentemente essa competência foi alterada pelo art. 190 da Portaria Nº 259, de 24 de agosto de 2001, que aprovou o novo Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal. Com esta alteração parte das atribuições foram transferidas ao Sopol - Setor de Pesquisa e Seleção Aduaneira, recentemente criado. Tendo-se em vista as modificações introduzidas pela Portaria MF nº 259/2001, as atribuições ficaram assim definidas:

- a) Efetuar diligências e perícias no interesse da fiscalização ou para atendimento de exigência de instrução processual;
- b) Revisar declarações e fazer os lançamentos correspondentes;
- c) Executar a fiscalização de tributos e de operações do comércio exterior, inclusive promover a retenção e a apreensão de mercadorias. (ANEXO B)

A SAFIA – Seção de Fiscalização Aduaneira, cuja chefia é exercida pela AFRF Helena Athanase Pantelíades, conta com um quadro de pessoal composto de:

- a) 8 auditores fiscais da receita federal – AFRF;
- b) 2 técnicos da receita federal - TRF;
- c) 1 secretária - contratada; e
- d) 2 estagiários – temporários.

5.2 Etapa 2 - Identificação dos Processos de Negócios e Atividades Realizadas - SAFIA

Na identificação dos processos de negócios e das atividades, as técnicas utilizadas foram, entrevistas com os gerentes (inspetora, assessoria e chefias), pesquisas de documentação existentes, especificamente o Regimento Interno da SRF - Portaria MF nº 259, de 24 de Agosto de 2001, bem como a observação de rotinas de trabalho e fluxogramas. Assim é que foi possível identificar os processos de negócios da Instituição ALF/CNF, conforme ilustrado na Figura 16 a seguir.

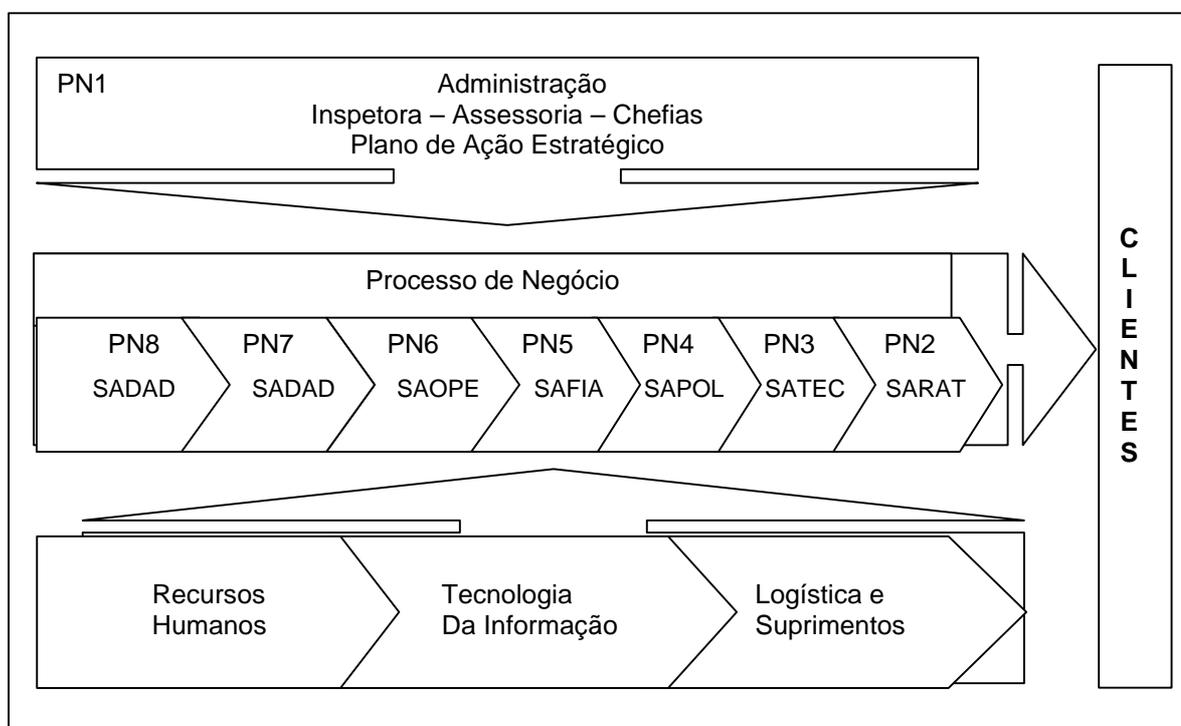


Figura 16: Fluxograma dos processos de negócios da Instituição ALF/CNF.
Fonte: elaborado pelo autor.

Desta forma, foi possível a criação do mapa de atividades realizadas pela organização, bem como o Relacionamento Hierárquico de Funções (ANEXO B).

No relacionamento hierárquico de funções da organização verifica-se que algumas funções são comuns a vários processos de negócios da instituição, outras são exercidas exclusivamente por um único processo de negócio, muito embora, por vezes, uma ou outra demanda possa tramitar por vários processos de negócios.

Nesta etapa, optou-se pela codificação de cada atividade, que é o nível de detalhe apropriado para dar suporte ao sistema de custeio, de forma a permitir que os custos sejam acumulados e informados por processos de negócios, tendo em vista o fato de que as atividades podem ter diferentes geradores de custos (ANEXO B).

5.3 Etapa 3 - Custeio das Atividades

Após o mapeamento dos processos de negócios e das atividades, pode-se dar início ao custeio das atividades dos Processos de Negócios da Instituição ALF/CNF.

Para o cálculo do custo das atividades e validação do modelo, optou-se por sua aplicação no processo de negócios Safia – Seção de Fiscalização Aduaneira, cujas atividades foram descritas em tarefas e operações demonstradas na Figura 17.

Função	Processo de Negócios		Atividades	Tarefas	Operações		
F8 FISCALIZAÇÃO	PN5 FISCALIZAÇÃO ADUANEIRA (Safia)	A1	Diligências e perícias	TA1	Efetuar diligências e perícias	OP82	Efetuar diligências e perícias no interesse da fiscalização
						OP83	Efetuar diligências e perícias para instrução processual
				A2	Revisar declarações	TA2	Revisar declarações e fazer lançamentos
		N0132	Despacho de Exportação				
		N0133	Despacho de Importação				
		N0134	Despacho de Bagagem				
		N0135	Despacho de Remessa Expressa				
		A3	Fiscalização	TA3	Fiscalização de tributos e de operações do comércio exterior	N0120	Auditoria de empresas importadoras e exportadoras
						N0121	Auditoria de regime automotivo
						N0122	Auditoria de empresas equiparadas a industrial
						N0123	Drawback
						N0128	Mercadorias importadas com benefícios da Lei 8.010/90
						N0129	Mercadorias importadas com benefícios da Lei 8.032/90
						N0130	Valoração Aduaneira - Canal Cinza
						N0146	Valoração Aduaneira - Seleção Manual
						N0149	Valoração Aduaneira - Geral
N0151	Recolhimentos no despacho						
A4	Retenção e a apreensão	TA4	Promover a retenção e a apreensão de mercadorias	N0140	Apreensão de mercadorias		
				N0144	Abandono de mercadorias		
				N0152	Multa ref. apreensão ou saída de mercadorias		

Figura 17: Processo de Negócio - Safia – Seção de Fiscalização Aduaneira

A seguir buscar-se-á o mapeamento dos recursos consumidos no processo de negócio Safia, por tratar-se de uma das funções principais da Alfândega e, ainda, em processo de avaliação e consolidação.

Subetapa 3.1 - Identificação e medição dos recursos utilizados pela Safia

Nesta etapa, buscou-se o mapeamento dos recursos do processo de negócio, para o custeio das atividades. Esses dados puderam ser obtidos junto ao setor contábil-financeiro da organização, através do Relatório de Gestão de 2001, de entrevistas com responsáveis e de outros sistemas de informações, como o Siafi e o Siape. A base temporal definida é anual, devido à maioria dos recursos identificados ser medida nesta base.

Ressalte-se que, nessa fase, alguns valores foram arbitrados ou estimados, em razão da dificuldade de rastreá-los ou por respeito ao sigilo fiscal. Porém, a maioria dos recursos consumidos pela Alfândega em 2001, é sintetizada na tabela 4 a seguir. A participação da Safia nestes gastos foi rastreada com base nos apontamentos e controles internos do Chefe da Sapol e do Chefe do Almojarifado e pode ser demonstrada sinteticamente na Tabela 14 a seguir, a demonstração analítica pode analisada no Anexo C: Demonstração Analítica da Execução Orçamentária e Financeira.

GESTÃO FUNDAF (R\$) - 2001		Participação da SAFIA
NATUREZA DA DESPESA	Empenhado e Pago	R\$
333.90.14 - Diárias	16.927,34	11.987,89
333.90.30 - Material de Consumo	80.314,25	12.047,14
333.90.33 - Passagens e Despesas com Locomoção	8.213,10	5.814,55
333.90.36 - Outros Serviços Terceiros - PF	5.374,72	1.800,53
333.90.37 - Locação de Mão de Obra	271.996,70	79.685,66
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	137.240,88	30.020,75
344.90.51. Obras e Instalações	123.818,01	11.849,38
344.90.52 - Material Permanente	7.233,70	2.495,63
333.90.92 - Despesas de Exercícios Anteriores	6.734,26	-
333.90.93 - Indenização de Transporte	377,60	377,60
Total Geral	658.230,56	156.079,13

Fonte: relatório de gestão 2001.

Quanto à participação em treinamentos a Figura 18 resume a participação do pessoal, inclusive chefia, nos eventos de capacitação e desenvolvimento, para efeitos de determinação dos gastos com treinamento.

Evento	Tipo	N.º de participantes	Carga	TOTAL
			horária	C. H.
Access Básico	Treinamento	2	20	40
Acordo Valoração Aduaneira	Treinamento	1	30	30
Atendimento ao Público (Local)	Treinamento	8	20	160
Confie Aduaneiro	Treinamento	1	16	16
Drawback	Treinamento	1	24	24
Fund. e Técn. de Audit. Aduaneira	Treinamento	1	35	35
Incoterms e Operações Cambiais	Treinamento	1	18	18
Inf. Bas. II – ACCESS E POWER POINT	Treinamento	2	30	60
Infrações e Penalidades (Local)	Aula Técnica	8	6	48
Infrações e Penalidades Aduaneiras (Nacional)	Treinamento	1	24	24
Isonções (Local)	Aula Técnica	8	6	48
Proc. Administ. Fiscal Aduaneiro	Treinamento	2	24	48
Regime Automotivo	Treinamento	1	24	24
Regime Automotivo (Local)	Repasse	8	8	64
Representação Fiscal P/ Fins Penais	Treinamento	8	25	200
Safira Aduaneiro	Treinamento	1	24	24
Supervisão – Chefia				
Avaliação Perfis de Risco e Seleção Fiscal	Workshop	1	31	31
Seleção P/ Fiscalização Aduaneira	Treinamento	1	16	16
Totais	18	46	381	910

Figura 18: Eventos C & D - Participação da Safia
Fonte: Relatório de Gestão 2001.

Com base nas operações descritas, com a ajuda dos supervisores responsáveis e através de entrevistas com o pessoal em exercício na Safia, foi possível determinar que os AFRF's (Auditores Fiscais da Receita Federal) conduzem a administração das fiscalizações, supervisionados pela chefia. Exercem praticamente todas as operações e, portanto, determinam os custos com pessoal empregado nas fiscalizações realizadas, que, ainda, incluem os custos com os assistentes imediatos, 3 TRF's, os gastos com a secretária e 2 estagiários.

Assim é que se determinou o custo do pessoal empregado nas fiscalizações, conforme demonstrado abaixo. O quadro de pessoal em exercício na Safia, em 2001, era constituído de 9 AFRF's, sendo um o chefe da seção, um chefe substituto que se dividia entre as operações e a supervisão, e sete AFRF's que se dedicavam integralmente às operações, assistidos por três TRF's (Tabela 5).

Tabela 5: Determinação dos Gastos com Salários e Encargos da SAFIA em 2001

Gastos com Salários e Encargos		Salários R\$	Encargos R\$	Total Mensal R\$	Total Anual R\$
Supervisão	1,5 AFRF	11.500,00	8.625,00	20.125,00	241.500,00
Secretaria	1 Secretária	1.200,00	900,00	2.100,00	25.200,00
	2 Estagiários	600,00	-	600,00	7.200,00
AFRF	7,5	52.500,00	39.375,00	91.875,00	1.102.500,00
TRF	3	9.660,00	7.245,00	16.905,00	202.860,00
Total Geral	14	75.460,00	56.145,00	131.605,00	1.579.260,00

Fonte: elaborado pelo autor.

Subetapa 3.2 - Alocação dos recursos às atividades

Assim que os valores dos recursos empregados no processo de negócios Safia foram apurados, passou-se, então, a alocá-los às operações, através do rastreamento e identificação dos recursos às atividades que os consomem, por meio dos direcionadores de recursos. A definição dos direcionadores de recursos se deu através da investigação da natureza de cada gasto por meio de entrevista com os supervisores e da análise do relatório de gestão, para que se identificasse a atividade que causou aquele gasto, bem como a sua posterior alocação às atividades.

Os AFRF's em exercício na Safia informaram o tempo dedicado a cada operação realizada, com base no relatório de gestão. Assim, tornou-se possível verificar que todos exercem todas as operações e que seria muito difícil determinar analiticamente o quanto se aplica em cada uma. Certo é que, de modo geral, as horas trabalhadas são controladas por Ficha Multifuncional (FM), e alocadas à medida que os procedimentos são realizados em cada fiscalização. Desta forma, os custos de pessoal serão rastreados através da distribuição das despesas de salários e encargos para as operações, de acordo com as horas técnicas disponíveis empregadas em cada FM. A Ficha Multifuncional (FM) é eletrônica e não mais existe no formato físico inicial, ou seja, como formulário, sendo protegida pelo sigilo fiscal.

No tocante às horas de capacidade⁷ dos 8 AFRF's que se dedicavam às operações, contou-se tão somente com 7,5 AFRF's, tendo-se em vista que um deles se dedicava à supervisão em substituição ao Chefe da Seção, conforme demonstrado na Figura 19 abaixo.

Horas Semanais	40	AFRF		TRF
Semanas por Ano	4,33	Fiscalização	Chefia	Fiscalização
Meses no Ano	11	7,50	1,50	3,00
Horas de Capacidade no Ano	1.905	14.289		14.289
Treinamentos		(910)		(910)
Horas Disponíveis no Ano		13.379		13.379

Figura 19: Determinação das Horas de Capacidade
Fonte: elaborado pelo autor.

Depois de conhecido o tempo dedicado pelos AFRF's às atividades, é possível calcular-se o número de horas trabalhadas por AFRF em cada atividade. O cálculo se dá por meio da multiplicação do tempo total anual trabalhado pelo entrevistado em cada FM, e a alocação em função das medidas de saídas de cada atividade dentro do processo de negócio.

Tabela 6: Fiscalização Aduaneira – 2001

Operação	FM - Operações			HORAS Trabalhadas na FM's		
	Não Encerradas	Encerradas	TOTAL	Não Encerradas	Encerradas	TOTAL
N0121 - Auditoria de regime automotivo	1	-	1	240	-	240
N0122 - Auditoria de empresas equiparadas a industrial	2	4	6	1.480	160	1.640
N0123 - Drawback	1	1	2	480	80	560
N0128 - Mercadorias importadas com benefícios da Lei 8.010/90	1	1	2	360	80	440
N0129 - Mercadorias importadas com benefícios da Lei 8.032/90	1	3	4	720	80	800
N0130 - Valoração Aduaneira - Canal Cinza	199	137	336	2.905	783	3.688
N0131- Revisão aduaneira	-	68	68	-	558	558
N0133 - Despacho de Importação	-	4	4	-	20	20
N0140 - Apreensão de mercadorias	3	224	227	480	1.204	1.684
N0144 - Abandono de mercadorias	1	3	4	40	6	46
N0149 - Valoração Aduaneira - Geral	3	24	27	240	212	452
N0151 - Recolhimentos no despacho	-	217	217	-	484	484
N0152 - Multa ref. apreensão ou saída de mercadorias	-	9	9	-	62	62
N0157 - Vistoria aduaneira e conferência final de manifesto	-	23	23	-	101	101
N0162 - Vigilância e repressão ao contrabando e descaminho	-	10	10	-	240	240
Ociosidade	-	-	-	-	120	120
OP82 - Efetuar diligências e perícias no interesse da fiscalização	6	-	6	1.484	-	1.484
OP83 - Efetuar diligências e perícias para instrução processual	3	-	3	760	-	760
Treinamentos	-	18	18	-	910	910
Total	221	728	967	9.189	5.100	14.289

Fonte: elaborada pelo autor.

⁷ Horas de capacidade – tempo disponível a ser empregado no desenvolvimento das atribuições do cargo.

Da alocação das horas de capacidade às fiscalizações aduaneiras de 2001, através das FM/operações apurou-se 120 horas de capacidade não utilizadas.

Nesta subetapa, os recursos anteriormente identificados são sintetizados na tabela 6, de Identificação dos gastos de natureza FIXA ou VARIÁVEL da SAFIA, e dos Direcionadores de Custos, conforme Relatório de Gestão 2001 e, posteriormente, alocados às atividades por meio dos direcionadores de recursos. Os direcionadores escolhidos para essa alocação são também apresentados nesta tabela.

Conforme apresentado, os recursos gastos com pessoal são alocados às atividades tendo como direcionador o "horas de capacidade" dos AFRF's em cada atividade. Verificou-se que, para os custos de suporte da área, supervisão e secretaria, a medida de saída mais apropriada seria a mesma, haja vista que estas atividades estão intrinsecamente relacionadas às fiscalizações e dependem daquelas, conforme se vê demonstrado a seguir:

Tabela 7: Resumo da Identificação dos gastos de natureza FIXA ou VARIÁVEL da SAFIA e dos Direcionadores de Custos, conforme Relatório de Gestão 2001					Atributo
Gastos por natureza	Gastos Anuais R\$	Direcionador	horas de capacidade	custo unitário da medida atividade R\$	Fixo ou Variável
Salários e Encargos	1.305.360,00	Horas de Capacidade	14.289	91,35	Fixo
Tecnologia da Informação	60.000,00	Horas de Capacidade	13.379	4,48	Fixo
Supervisão	241.500,00	Horas de Capacidade	13.379	18,05	Fixo
Secretaria	32.400,00	Horas de Capacidade	13.379	2,42	Fixo
333.90.37 - Locação de Mão de Obra – Manutenção das Instalações	79.685,66	Horas de Capacidade	13.379	5,96	Fixo
333.90.30 - Material de Consumo	12.047,14	Horas de Capacidade	13.379	0,90	Variável
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	30.020,75	Horas de Capacidade	13.379	2,24	Variável
344.90.51. Obras e Instalações	11.849,38	Horas de Capacidade	13.379	0,89	Variável
344.90.52 - Material Permanente	2.495,63	Horas de Capacidade	13.379	0,19	Variável
333.90.14 – Diárias	11.048,39	Fiscalizações:N0121-29	15	736,56	Variável
333.90.33 - Passagens e Despesas com Locomoção	5.358,70	Fiscalizações:N0121-29	15	357,25	Variável
333.90.93 - Indenização de Transporte	377,60	Fiscalizações:N0121-29	15	25,17	Variável
333.90.36 - Outros Serviços Terceiros - PF	1.800,53	Operações N0162	10	180,05	Variável
333.90.14 - Diárias Treinamentos	939,50	Treinamentos	18	52,19	Variável
333.90.33 - Despesas com Locomoção - Treinamentos	455,84	Treinamentos	18	25,32	Variável
TOTAL	1.795.339,13				

Fonte: elaborado pelo autor.

Nesta tabela determinou-se, ainda, o custo unitário da medida da atividade, a identificação dos gastos de natureza fixa ou variável, bem como, a identificação da totalidade dos gastos da área no período. Prosseguindo com o cálculo, pode-se

obter o gasto com pessoal por atividade por meio da multiplicação do custo unitário da hora de capacidade pelo tempo que cada FM demandou. O total dos gastos com pessoal por operação pode ser visualizado na tabela de Consumo por Atividade por Natureza de Gasto (ANEXO C). Nesta tabela também é possível verificar como se deve proceder ao cálculo individual por atividade desenvolvida no processo de negócio.

A maioria dos recursos é alocada às atividades usando como direcionador o número de horas de capacidade demandada por operação, apontadas em cada fiscalização. Outros recursos são direcionados às atividades tendo como direcionador o consumo em cada operação, em função da sua frequência anual. Esses valores podem ser obtidos por meio de entrevistas feitas com os colaboradores que utilizam esses recursos e nos apontamentos da Sapol, com base no sistema de controle interno.

Uma vez alocados os recursos às atividades, pode-se calcular o custo total das atividades por meio da soma de todos os recursos alocados a elas.

Calculou-se o consumo total do período relativo a cada atividade, pela adição do custo unitário da medida de saída multiplicada pelo volume de demanda (ANEXO D). Antes, porém, calculou-se o custo unitário de cada atividade, com base na demanda padrão por operação, conforme arbitrado pela Coordenação do Sistema Aduaneira - Coana e demonstrado no ANEXO E, que é apresentado resumidamente na tabela 8.

Tabela 8: Resumo dos custos unitários de cada atividade pelo padrão de demanda – 2001

Operação	Custo Total de Cada Atividade
	R\$
N0121 - Auditoria de regime automotivo	31.475,08
N0122 - Auditoria de empresas equiparadas a industrial	31.475,08
N0123 - Drawback	11.237,68
N0128 - Mercadorias importadas com benefícios da Lei 8.010/90	6.178,33
N0129 - Mercadorias importadas com benefícios da Lei 8.032/90	11.237,68
N0130 - Valoração Aduaneira - Canal Cinza	1.011,87
N0131- Revisão aduaneira	1.011,87
N0133 - Despacho de Importação	1.011,87
N0140 - Apreensão de mercadorias	1.011,87
N0144 - Abandono de mercadorias	1.011,87
N0149 - Valoração Aduaneira - Geral	10.118,70
N0151 - Recolhimentos no despacho	505,94
N0152 - Multa ref. apreensão ou saída de mercadorias	1.011,87
N0157 - Vistoria aduaneira e conferência final de manifesto	1.011,87
N0162 - Vigilância e repressão ao contrabando e descaminho	10.298,75
OP82 - Efetuar diligências e perícias no interesse da fiscalização	3.035,61
OP83 - Efetuar diligências e perícias para instrução processual	2.023,74
Treinamentos	3.731,69

Fonte: elaborado pelo autor.

Identificadas as medidas de saída, que são as horas de capacidade, determinou-se a sua frequência e o custo unitário de cada atividade, alocando-se os recursos às atividades conforme apurado no ANEXO D e, sintetizado na tabela 9 seguinte:

Tabela 9: Resumo dos custos médios unitários, demanda realizada e custo total de cada atividade

Atividades desempenhadas	Custo Médio Unitário em R\$	Demanda Realizada	Custo Total de Cada Atividade em R\$
N0121 - Auditoria de regime automotivo	31.475,08	1	31.475,08
N0122 - Auditoria de empresas equiparadas a industrial	35.691,21	6	214.147,25
N0123 - Drawback	36.534,43	2	73.068,87
N0128 - Mercadorias importadas com benefícios da Lei 8.010/90	28.945,41	2	57.890,81
N0129 - Mercadorias importadas com benefícios da Lei 8.032/90	26.415,73	4	105.662,93
N0130 - Valoração Aduaneira - Canal Cinza	1.388,31	336	466.472,11
N0131- Revisão aduaneira	1.037,91	68	70.577,94
N0133 - Despacho de Importação	632,42	4	2.529,68
N0140 - Apreensão de mercadorias	938,32	227	212.998,65
N0144 - Abandono de mercadorias	1.454,56	4	5.818,25
N0149 - Valoração Aduaneira - Geral	2.117,43	27	57.170,66
N0151 - Recolhimentos no despacho	282,11	217	61.218,14
N0152 - Multa ref. apreensão ou saída de mercadorias	871,33	9	7.841,99
N0157 - Vistoria aduaneira e conferência final de manifesto	555,43	23	12.774,86
N0162 - Vigilância e repressão ao contrabando e descaminho	3.215,66	10	32.156,63
Ociosidade	15.178,05	-	15.178,05
OP82 - Efetuar diligências e perícias no interesse da fiscalização	31.283,65	6	187.701,90
OP83 - Efetuar diligências e perícias para instrução processual	32.042,55	3	96.127,66
Treinamentos	4.695,98	18	84.527,65
Total		967	1.795.339,13

Fonte: elaborado pelo autor.

Na seqüência será necessário direcionar as atividades aos objetos de custos, para seu custeio.

5.4 Etapa 4 - Custeio dos Objetos de Custo

Identificado o custo total de cada atividade, pôde-se dar início ao custeio dos objetos de custo, através da identificação dos objetos de custo que se deseja custear e da definição dos direcionadores de atividades.

Subetapa 4.1 - Identificação dos objetos de custo

Esta fase consistiu na identificação dos produtos gerados para os clientes da área de negócio, com o auxílio das pessoas interessadas nas informações de

custos, como a alta administração e as gerências, sempre com base no Regimento Interno, conforme segue.

Serviços e Clientes	
Serviços	Diligências e Perícias
	Revisão de Declarações
	Fiscalizações
	Retenções e Apreensões

Figura 20: Definição dos objetos de custos da atividade de fiscalização aduaneira – 2001
Fonte: elaborado pelo autor.

Subetapa 4.2 - Definição dos direcionadores de atividades

Identificados os objetos de custo, procedeu-se à atribuição dos custos, por meio dos direcionadores de atividades que representam o consumo das atividades pelos objetos de custo. Nesta etapa, calculou-se o consumo total das atividades atribuídas aos objetos de custo, através da associação de todas as atividades aos objetos de custos.

Antes, porém, esta associação se deu conforme proposto por Della Vecchia (2001), pela correlação das atividades aos objetos de custos definidos anteriormente. Na identificação desta correlação entre as operações e os objetos de custo procedeu-se a diversas entrevistas e discussões com a Administração e os gerentes conforme demonstrado na tabela abaixo.

Tabela 10: Correlação entre atividades e objetos de custos

Operações desempenhadas	Diligências e Perícias	Serviços	Outras	Custo da Atividade R\$
N0121 - Auditoria de regime automotivo		X		31.475,08
N0122 - Auditoria de empresas equiparadas a industrial		X		214.147,25
N0123 – Drawback		X		73.068,87
N0128 - Mercadorias importadas com benefícios da Lei 8.010/90		X		57.890,81
N0129 - Mercadorias importadas com benefícios da Lei 8.032/90		X		105.662,93
N0130 - Valoração Aduaneira - Canal Cinza		X		466.472,11
N0131- Revisão aduaneira		X		70.577,94
N0133 - Despacho de Importação		X		2.529,68
N0140 - Apreensão de mercadorias		X		212.998,65
N0144 - Abandono de mercadorias		X		5.818,25
N0149 - Valoração Aduaneira – Geral		X		57.170,66
N0151 - Recolhimentos no despacho		X		61.218,14
N0152 - Multa ref. apreensão ou saída de mercadorias		X		7.841,99
N0157 - Vistoria aduaneira e conferência final de manifesto		X		12.774,86
N0162 - Vigilância e repressão ao contrabando e descaminho		X		32.156,63
Ociosidade (horas de capacidade não alocadas)			X	15.178,05
OP82 - Efetuar diligências e perícias no interesse da fiscalização	X			187.701,90
OP83 - Efetuar diligências e perícias para instrução processual	X			96.127,66
Treinamentos			X	84.527,65
Total				1.795.339,13

Fonte: elaborado pelo autor.

Outras operações são aquelas que não estão diretamente correlacionadas a clientes, nem a serviços. Assim, os custos dessas atividades serão objeto de análise nas etapas seguintes.

Os direcionadores das atividades para os objetos de custos, podem ser obtidos a partir da análise da tabela de Processo de Negócio - Safia - Seção de Fiscalização Aduaneira e discussão com os responsáveis de cada operação. O resultado é a correlação apresentada a seguir.

Tabela 11: Direcionadores de atividades

Operações	Diligências e Perícias	Revisão de Declarações	Fiscalizações	Retenções e Apreensões	Outras	Custo Total em R\$	%
N0121			31.475,08			31.475,08	1,75%
N0122			214.147,25			214.147,25	11,93%
N0123			73.068,87			73.068,87	4,07%
N0128			57.890,81			57.890,81	3,22%
N0129			105.662,93			105.662,93	5,89%
N0130			466.472,11			466.472,11	25,98%
N0131		70.577,94				70.577,94	3,93%
N0133		2.529,68				2.529,68	0,14%
N0140				212.998,65		212.998,65	11,86%
N0144				5.818,25		5.818,25	0,32%
N0149			57.170,66			57.170,66	3,18%
N0151			61.218,14			61.218,14	3,41%
N0152				7.841,99		7.841,99	0,44%
N0157			12.774,86			12.774,86	0,71%
N0162			32.156,63			32.156,63	1,79%
Ociosidade					15.178,05	15.178,05	0,85%
OP82	187.701,90					187.701,90	10,45%
OP83	96.127,66					96.127,66	5,35%
Treinamentos					84.527,65	84.527,65	4,71%
Total	283.829,56	73.107,61	1.112.037,34	226.658,90	99.705,71	1.795.339,13	100,00%
Quantidade de objetos/FM	9	72	628	240	18	967	0,05%
Custo Unitário	31.536,62	1.015,38	1.770,76	944,41	4.695,98	1.856,61	

Fonte: elaborado pelo autor.

A partir do correlacionamento dos direcionadores de atividades aos clientes, e produtos, é possível calcular-se o custo dos objetos de custos, conforme apresentado na tabela acima. Ainda, somando-se os custos totais das operações obtém-se o custo total por categoria de objetos de custo. Dividindo-se o valor encontrado pela quantidade de objetos de custo, obtém-se o custo total unitário de cada objeto de custo, conforme apresentado acima. Observa-se, porém, que para as outras atividades o custo unitário encontrado é somente para treinamentos, já que a ociosidade será objeto de avaliação futura.

Posteriormente procedeu-se à avaliação dos resultados com base na metodologia ABM.

5.5 Etapa 5 - Avaliação dos Resultados- análise de valor – ABM

Apurados os custos por meio do custeio baseado em atividades, proceder-se-á à análise de suas informações geradas. A partir da análise das atividades procedeu-se a análise de valor, através da técnica que focaliza as atividades, para determinar

quais atividade agregam valor, objetivando eliminar ou reduzir custos relacionados às atividades que adicionam pouco ou nenhum valor ao cliente.

Para avaliação do desempenho do processo de negócio Safia, fez-se uma análise das atividades, em quatro subetapas, descritas a seguir.

Subetapa 5.1 - Classificar as atividades

O resultado desta análise pode ser sintetizado conforme demonstração a seguir.

Tabela 12: Análise de valor agregado das operações

Operações	Número de Operações		Valor das Operações		Custo Total em R\$
	VA	NVA	VA	NVA	
N0121	1		31.475,08		31.475,08
N0122	6		214.147,25		214.147,25
N0123	2		73.068,87		73.068,87
N0128	2		57.890,81		57.890,81
N0129	4		105.662,93		105.662,93
N0130	336		466.472,11		466.472,11
N0131	68		70.577,94		70.577,94
N0133	4		2.529,68		2.529,68
N0140	227		212.998,65		212.998,65
N0144	4		5.818,25		5.818,25
N0149	27		57.170,66		57.170,66
N0151	217		61.218,14		61.218,14
N0152	9		7.841,99		7.841,99
N0157	23		12.774,86		12.774,86
N0162	10		32.156,63		32.156,63
Ociosidade		0		15.178,05	15.178,05
OP82		6		187.701,90	187.701,90
OP83		3		96.127,66	96.127,66
Treinamentos		18		84.527,65	84.527,65
Total	940	27	1.411.803,86	383.535,27	1.795.339,13

Fonte: elaborado pelo autor.

Subetapa 5.2 - Confrontar a classificação

Os gerentes e colaboradores analisaram as atividades mapeadas no processo de negócio e, da confrontação e discussão da classificação determinada por eles, chegou-se ao consenso de que a correta classificação das operações seria melhor determinada se se considerasse uma nova classificação, qual seja:

- a) VA – Valor Agregado – “atividades que agregam para satisfação do cliente” (CHING, 2001, p. 82);

- b) NVA - Não Valor Agregado – “atividades que não agregam para satisfação do cliente e são possíveis de serem eliminadas” (CHING, 2001, p. 82); e
- c) VAE – Valor Agregado Empresarial – Ching (2001, p. 103) define como “**SÉC – Secundário**: atividade de suporte as principais atividades (primárias) da empresa ou negócio”, ou “Atividades que não agregam para satisfação do cliente mas são necessárias para possibilitar as atividades VA a serem realizadas” (CHING, 2001, p. 82).

A tabela 13, a seguir, ilustra melhor esta análise.

Tabela 13: Análise de valor das operações

Operações	Número de Operações			Valor das Operações			Custo Total R\$
	VA	NVA	VAE	VA	NVA	VAE	
N0121	1			31.475,08			31.475,08
N0122	6			214.147,25			214.147,25
N0123	2			73.068,87			73.068,87
N0128	2			57.890,81			57.890,81
N0129	4			105.662,93			105.662,93
N0130	336			466.472,11			466.472,11
N0131	68			70.577,94			70.577,94
N0133	4			2.529,68			2.529,68
N0140	227			212.998,65			212.998,65
N0144	4			5.818,25			5.818,25
N0149	27			57.170,66			57.170,66
N0151	217			61.218,14			61.218,14
N0152	9			7.841,99			7.841,99
N0157	23			12.774,86			12.774,86
N0162	10			32.156,63			32.156,63
Ociosidade		1			15.178,05		15.178,05
OP82			6			187.701,90	187.701,90
OP83			3			96.127,66	96.127,66
Treinamentos			18			84.527,65	84.527,65
Total	940	1	27	1.411.803,86	15.178,05	368.357,21	1.795.339,13

Fonte: elaborado pelo autor.

Subetapa 5.3 - Relacionar as atividades em ordem de valor

Para conhecer as atividades de maior relevância, em que haverá maiores chances de aperfeiçoamento, conforme proposto por Ching (2001) elaborou-se a seguinte tabela 14:

Tabela 14: Análise de valor das operações pela relevância

Operações	Valor das Operações			Custo Total R\$	%
	VA	NVA	VAE		
N0130 - Valoração Aduaneira - Canal Cinza	466.472,11			466.472,11	25,98%
N0122 - Auditoria empresas equip. a industrial	214.147,25			214.147,25	11,93%
N0140 - Apreensão de mercadorias	212.998,65			212.998,65	11,86%
OP82 -Diligências perícias interesse Fiscalização			187.701,90	187.701,90	10,45%
N0129 - Mercadorias import. benefícios Lei 8.032	105.662,93			105.662,93	5,89%
OP83 -Diligências perícias instrução processual			96.127,66	96.127,66	5,35%
Treinamentos			84.527,65	84.527,65	4,71%
N0123 – Drawback	73.068,87			73.068,87	4,07%
N0131- Revisão aduaneira	70.577,94			70.577,94	3,93%
N0151 - Recolhimentos no despacho	61.218,14			61.218,14	3,41%
N0128 - Mercadorias import. benefícios Lei 8.010	57.890,81			57.890,81	3,22%
N0149 - Valoração Aduaneira – Geral	57.170,66			57.170,66	3,18%
N0162 - Vigilância repressão contrabando desc.	32.156,63			32.156,63	1,79%
N0121- Auditoria de regime automotivo	31.475,08			31.475,08	1,75%
Ociosidade		15.178,05		15.178,05	0,85%
N0157 - Vistoria e conferência final de manifesto	12.774,86			12.774,86	0,71%
N0152 - Multa ref. apreensão saída mercadorias	7.841,99			7.841,99	0,44%
N0144 - Abandono de mercadorias	5.818,25			5.818,25	0,32%
N0133 - Despacho de Importação	2.529,68			2.529,68	0,14%
	1.411.803,86	15.178,05	368.357,21	1.795.339,13	100,00%
	78,64%	0,85%	20,52%	100,00%	%

Fonte: elaborado pelo autor.

Observa-se na tabela acima que as atividades que agregam valor (VA) representam quase 80% das operações realizadas pela Safia; as atividades com valor agregado empresarial (VAE) representam um pouco mais que 20%; e menos de 1%, das operações não agregam valor (NVA).

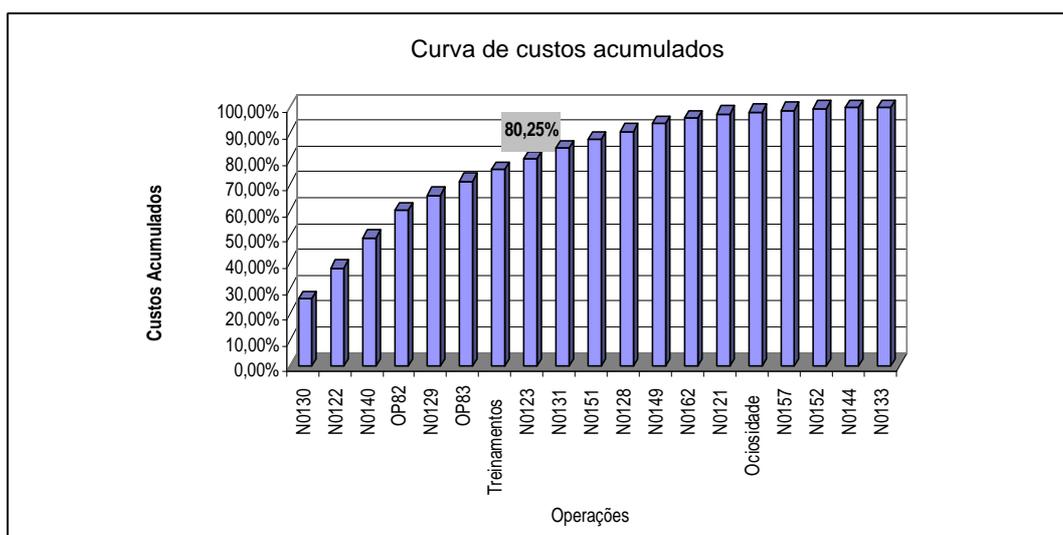


Figura 21: Curva de custos acumulados.

Fonte: elaborado pelo autor.

A partir do gráfico da curva de custos acumulados pode-se determinar a representatividade dos custos das atividades que mais consomem recursos, quase 80% das atividades são atividades que agregam valor, conforme representado através da figura acima.

Subetapa 5.4 - Comparar às melhores práticas

Cabe lembrar que, para gerenciar a instituição como um todo é importante fazer uma análise detalhada de todas as seções (processos de negócios). Assim, a inspetoria com os seus assessores e cada chefe de seção devem analisar seus resultados detalhadamente, respondendo como poderiam operacionalizar sua equipe para reduzir o custo das atividades com valor empresarial agregado e como poderiam tentar eliminar as atividades sem valor agregado, otimizando, desta forma, os recursos destinados às atividades com valor real agregado.

De fato, a análise das atividades deve ser feita no sentido de buscar-se um *benchmarking* dos custos incorridos nas atividades de cada processo de negócio da Alfândega com os custos incorridos nas atividades dos outros processos de negócios internamente, e em outras unidades da SRF. Buscar-se-á atividades que estão sendo desenvolvidas com eficiência e qualidade. Naturalmente, por falta de dados quantitativos a respeito das atividades desenvolvidas nessas instituições, não foi possível fazer essa comparação externamente, porém, dentro da Alfândega, certamente será mais fácil fazê-lo a partir do momento que se aplique o modelo aos demais processos de negócios.

Subetapa 5.5 - Outras formas de análise ABC/ABM

Com o conhecimento do custo das operações realizadas e com o resultado do crédito tributário recuperado, pode-se calcular a relação custo benefício obtido com cada atividade realizada na Safia, conforme se apresenta na Tabela 15 abaixo.

Tabela 15: Relação custo – crédito recuperado por atividade da Safia

Operações	Custo Total da Atividade R\$	Crédito Tributário R\$	Relação Crédito / Custo
N0131- Revisão aduaneira	70.577,94	2.219.628,00	31,45
N0129 - Mercadorias importadas com benefícios da Lei 8.032/90	105.662,93	3.161.738,00	29,92
N0122 – Auditoria de empresas equiparadas a industrial	214.147,25	6.128.957,00	28,62
N0149 - Valoração Aduaneira – Geral	57.170,66	1.534.476,00	26,84
N0123 – Drawback	73.068,87	111.072,00	1,52
N0128 - Mercadorias importadas com benefícios da Lei 8.010/90	57.890,81	7.540,00	- 0,13
Total	578.518,45	13.163.411,00	22,75

Fonte: elaborado pelo autor.

No serviço público não há fim lucrativo, portanto, medidas de rentabilidade e lucratividade não são apropriadas. Neste caso, esta relação custo/benefício, pode ser um parâmetro de desempenho, enquanto que outras poderão ser tiradas pelos gerentes com base nas informações geradas pelo sistema. Outra análise importante para o processo de negócios Safia é a variação entre as horas padrão estabelecidas para cada operação, conforme orientação da Coordenação do Sistema Aduaneiro – Coana da Secretaria da Receita Federal, e o tempo efetivamente gasto em cada operação conforme demonstrado a seguir (Tabela 16).

Tabela 16: Fiscalização Aduaneira – Horas Trabalhadas x Horas Padrão por FM

Operação	HORAS por FM's		Custo da Atividade		Diferença	
	Realizadas	Padrão Coana	Realizada R\$	Padrão R\$	Horas	Custo R\$
N0121 - Auditoria de regime automotivo	240	240	31.475,08	32.594,06	-	(1.118,98)
N0122 - Auditoria de empresas equiparadas a industrial	40	240	11.773,23	32.594,06	(200)	(20.820,83)
N0123 - Drawback	80	80	12.356,66	16.832,58	-	(4.475,92)
N0128 - Mercadorias importadas com benefícios da Lei 8.010/90	80	80	12.356,66	19.070,54	-	(6.713,88)
N0129 - Mercadorias importadas com benefícios da Lei 8.032/90	27	40	7.848,82	14.011,19	(13)	(6.162,37)
N0130 - Valoração Aduaneira - Canal Cinza	6	8	722,90	1.011,87	(2)	(288,97)
N0131- Revisão aduaneira	8	8	1.037,91	1.011,87	0	26,04
N0133 - Despacho de Importação	5	8	632,42	1.011,87	(3)	(379,45)
N0140 - Apreensão de mercadorias	5	8	679,85	1.011,87	(3)	(332,02)
N0144 - Abandono de mercadorias	2	8	252,97	1.011,87	(6)	(758,90)
N0149 - Valoração Aduaneira - Geral	9	80	1.117,27	10.118,70	(71)	(9.001,43)
N0151 - Recolhimentos no despacho	2	4	282,11	505,94	(2)	(223,82)
N0152 - Multa ref. apreensão ou saída de mercadorias	7	8	871,33	1.011,87	(1)	(140,54)
N0157 - Vistoria aduaneira e conferência final de manifesto	4	8	555,43	1.011,87	(4)	(456,44)
N0162 - Vigilância e repressão ao contrabando e descaminho	24	80	4.836,14	11.199,02	(56)	(6.362,88)
Ociosidade	120	160	15.178,05	20.212,11	(40)	(5.034,05)
OP82 - Efetuar diligências e perícias no interesse da fiscalização	247	24	31.283,65	3.035,61	223	28.248,04
OP83 - Efetuar diligências e perícias para instrução processual	253	16	32.042,55	2.023,74	237	30.018,81
Treinamentos	51	40	6.013,80	4.584,40	11	1.429,41
Total	1.211	1.140	171.316,84	173.865,03	71	(2.548,19)

Fonte: elaborado pelo autor.

Outras perspectivas de análise podem ser avaliadas com base no ABM, além do orçamento baseado em atividades que será apresentado a seguir.

5.6 Etapa 6 - Orçamento Baseado em Atividades

Nesta etapa mostra-se as subetapas necessárias à elaboração do orçamento baseado em atividades para a Instituição ALF/CNF, partindo dos pressupostos do OBZ e das informações advindas do ABC/ABM. Neste processo buscou-se eliminar despesas desnecessárias e tornar as necessárias mais eficientes, como parte do processo de planejamento. Para tanto, buscou-se estabelecer prioridades para suas despesas e melhorias na produtividade com que prestam serviços. O caminho trilhado para o controle das despesas discricionárias foi a metodologia de planejamento Orçamento Base Zero, pela reavaliação, por parte da gerência, de todos os programas e despesas do ano a partir da dotação inicial zero. Neste processo orçamentário identificou-se, a partir da análise do que se faria como um todo, em função das metas e objetivos estabelecido no Plano de Ação – 2002, tomando-se as decisões operacionais necessárias e avaliando-se as alterações de responsabilidade e de carga de trabalho durante o processo orçamentário como parte integrante do mesmo. Identificados os pacotes de decisões, descritas as atividades, de maneira que a administração pudesse avaliá-las e priorizá-las em relação a outras atividades concorrentes, para posteriormente aprová-las. Procedeu-se com a determinação da administração à alocação de recursos às atividades mais importantes, dando forma ao orçamento final. Através do OBZ perseguiram-se informações detalhadas relativas aos recursos necessários à realização dos fins desejados, com base nas informações obtidas com o ABC/ABM. Através dele se identificou os objetivos que se traduziram em ações e metas de curto prazo no plano de ação da instituição, expressos monetariamente. Para introduzir o ABB na organização foram necessárias cinco subetapas, abaixo descritas.

- a) Subetapa 6.1 - Estimar o volume de produção esperado para o próximo período por produtos e clientes específicos.
- b) Subetapa 6.2 - Previsão da demanda de atividades organizacionais.
- c) Subetapa 6.3 - Calcular as demandas dos recursos necessários à realização das atividades organizacionais.

d) Subetapa 6.4 - Definição da oferta real dos recursos necessários para suprir as demandas, com base nos pressupostos do OBZ.

e) Subetapa 6.5 - Definir a capacidade da atividade.

Subetapa 6.1 - Estimativa do volume de produção para o período de 2002

Para o período orçado, a estimativa do volume de produção e vendas, da mesma forma que no ABC, nesta pesquisa adotou-se a base temporal das informações de um ano, também para fins do orçamento baseado em atividades. Observe-se que, no setor público, os orçamentos de receitas e despesas são independentes, a receita é prevista com base na estimativa de arrecadação e a despesa fixada por lei aprovada pelo legislativo em função do plano de governo. Dessa forma, na tabela 17 pode-se observar um modelo de projeção do volume de atividade obtido a partir do Plano de Ação – 2002 da ALF/CNF, com a aplicação do orçamento por atividades.

Tabela 17: Fiscalização Aduaneira - Planejamento – 2002

Operação	Planejamento					FM – Operações	
	Trimestre					Horas Padrão Coana	Total
	1º	2º	3º	4º	Total		
N0121 - Auditoria de regime automotivo	1		1		2	240	480
N0122 - Auditoria de empresas equiparadas a industrial	1		1		2	240	480
N0123 - Drawback	2	2	2		6	80	480
N0128 - Mercadorias importadas com benefícios Lei 8.010/90	2	2	2	2	8	80	640
N0129 - Mercadorias importadas com benefícios Lei 8.032/90	2	2	2	2	8	40	320
N0130 - Valoração Aduaneira - Canal Cinza	100	100	100	100	400	8	3.200
N0131- Revisão aduaneira	20	20	20	20	80	8	640
N0133 - Despacho de Importação	2	2	2	2	8	8	64
N0140 - Apreensão de mercadorias	60	60	60	60	240	8	1.920
N0144 - Abandono de mercadorias	2	2	2	2	8	8	64
N0149 - Valoração Aduaneira - Geral	2	2	2	2	8	80	640
N0151 - Recolhimentos no despacho	60	60	60	60	240	4	960
N0152 - Multa ref. apreensão ou saída de mercadorias	3	3	3	3	12	8	96
N0157 - Vistoria aduaneira e conferência final de manifesto	6	6	6	6	24	8	192
N0162 - Vigilância e repressão ao contrabando e descaminho	2	2	2		6	80	480
OP82 - Efetuar diligências e perícias no interesse fiscalização	10	10	10	10	40	24	960
OP83 - Efetuar diligências e perícias p/ instrução processual	2	2	2	2	8	16	128
Treinamentos	3	3	3	3	12	40	480
Total					1.112		12.224
Horas de Capacidade							12.384
Ociosidade							160
Total					1.112		12.384

Fonte: elaborado pelo autor.

Subetapa 6.2 - Previsão da demanda de atividades organizacionais

Nesta subetapa, determina-se a previsão da demanda das atividades organizacionais necessárias para realização das operações planejadas para o processo de negócios Safia, conforme previsto no Plano de Ação – 2002. Também, estimou-se a quantidade esperada de todos os geradores de custo das atividades, tendo-se em vista a redução no quadro de servidores da Safia para 2002, conforme demonstrado na Tabela 29 (ANEXO G). Assim é que se apresenta um exemplo de como poderia se dar a estimativa das atividades da Safia e dos geradores de custo, com a realização das operações planejadas, conforme Tabela 18 abaixo.

Tabela 18: Orçamento da demanda das atividades de Fiscalização Aduaneira de acordo com o Plano de Ação - 2002

Gastos por natureza	Gastos Anuais R\$	Direcionador	horas de capacidade	custo unitário medida atividade	Fixo ou Variável
Salários e Encargos	1.090.740,00	Horas de Capacidade	12.384	R\$ 88,08	Fixo
Tecnologia da Informação	60.000,00	Horas de Capacidade	11.904	R\$ 5,04	Fixo
Supervisão	241.500,00	Horas de Capacidade	11.904	R\$ 20,29	Fixo
Secretaria	32.400,00	Horas de Capacidade	11.904	R\$ 2,72	Fixo
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manut.Instalações	79.685,66	Horas de Capacidade	11.904	R\$ 6,69	Fixo
333.90.30 - Material de Consumo	10.718,79	Horas de Capacidade	11.904	R\$ 0,90	Variável
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	26.710,59	Horas de Capacidade	11.904	R\$ 2,24	Variável
344.90.51. Obras e Instalações	10.542,84	Horas de Capacidade	11.904	R\$ 0,89	Variável
344.90.52 - Material Permanente	2.220,45	Horas de Capacidade	11.904	R\$ 0,19	Variável
333.90.14 - Diárias	19.150,54	Fiscalizações:N0121-29	26	R\$736,56	Variável
333.90.33 - Passagens e Despesas com Locomoção	9.288,42	Fiscalizações:N0121-29	26	R\$357,25	Variável
333.90.93 - Indenização de Transporte	654,51	Fiscalizações:N0121-29	26	R\$ 25,17	Variável
333.90.36 - Outros Serviços Terceiros - PF	1.080,32	Operações N0162	6	R\$180,05	Variável
333.90.14 - Diárias Treinamentos	626,33	Treinamentos	12	R\$ 52,19	Variável
333.90.33 - Despesas com Locomoção - Treinamentos	303,90	Treinamentos	12	R\$ 25,32	Variável
TOTAL	1.585.622,36				

Fonte: elaborado pelo autor.

Subetapa 6.3 - Calcular as demandas dos recursos necessários à realização das atividades organizacionais

Conhecida a quantidade esperada de demanda de atividades, pode-se estimar os recursos que devem ser orçados para a realização das operações planejadas. A tabela abaixo apresenta a estimativa para as atividades da Safia. O orçamento analítico por atividade é apresentado no ANEXO G.

Na Tabela 19 apresenta-se uma previsão do orçamento de demanda de recursos para Fiscalização Aduaneira com base no planejamento das ações para 2002, considerando-se os padrões arbitrados pela COANA.

Tabela 19: Orçamento de demanda de recursos para Fiscalização Aduaneira - Planejamento - 2002

Operação	FM - Operações			Custo das Operações	
	Planejadas	Horas Padrão	Total Horas Planejadas	Unitário R\$	Planejado R\$
N0121 - Auditoria de regime automotivo	2	240	480	31.608,22	63.216,44
N0122 - Auditoria de empresas equiparadas a industrial	2	240	480	31.608,22	63.216,44
N0123 - Drawback	6	80	480	11.282,06	67.692,36
N0128 - Mercadorias importadas com benefícios Lei 8.010/90	8	80	640	11.282,06	90.256,48
N0129 - Mercadorias importadas com benefícios Lei 8.032/90	8	40	320	6.200,52	49.604,16
N0130 - Valoração Aduaneira - Canal Cinza	400	8	3.200	1.016,31	406.523,20
N0131- Revisão aduaneira	80	8	640	1.016,31	81.304,64
N0133 - Despacho de Importação	8	8	64	1.016,31	8.130,46
N0140 - Apreensão de mercadorias	240	8	1.920	1.016,31	243.913,92
N0144 - Abandono de mercadorias	8	8	64	1.016,31	8.130,46
N0149 - Valoração Aduaneira - Geral	8	80	640	10.163,08	81.304,64
N0151 - Recolhimentos no despacho	240	4	960	508,15	121.956,96
N0152 - Multa ref. apreensão ou saída de mercadorias	12	8	96	1.016,31	12.195,70
N0157 - Vistoria aduaneira e conferência final de manifesto	24	8	192	1.016,31	24.391,39
N0162 - Vigilância e repressão ao contrabando e descaminho	6	80	480	10.343,13	62.058,80
OP82 - Efetuar diligências e perícias no interesse fiscalização	40	24	960	3.048,92	121.956,96
OP83 - Efetuar diligências e perícias p/ instrução processual	8	16	128	2.032,62	16.260,93
Treinamentos	12	40	480	3.600,64	43.207,66
Total - Média	1.112	54	12.224	7.155,10	1.565.321,60
Horas de Capacidade			12.384		
Ociosidade			160		20.300,75
Total - Média	1.112	54	12.384	7.155,10	1.585.622,36

Fonte: elaborado pelo autor.

Subetapa 6.4 - Definição da oferta real dos recursos necessários para suprir as demandas, com base nos pressupostos do OBZ.

Em vez de utilizar padrões históricos para o próximo período, pequenas variações, reduzindo ou aumentando as contas do período anterior, os gerentes autorizaram os recursos necessários com base nas necessidades previstas para as atividades, partindo sempre de um orçamento base zero, justificando cada uma das rubricas orçadas, com base no Plano de Ação – 2002.

Determinado o consumo de recursos necessário para realizar cada operação, pode-se estimar os recursos totais por natureza de gastos necessários à realização das atividades, da Safia, conforme determinado no Plano de Ação - 2002.

A estimativa do orçamento analítico por natureza de gasto é apresentada no ANEXO G.

Subetapa 6.5 - Definir a capacidade da atividade

Nesta subetapa deve-se determinar a capacidade instalada de todas as atividades da instituição, no caso, o processo de negócios Safia, sempre em relação ao primeiro recurso que limita a capacidade de realizar atividades. A capacidade da Safia será definida considerando-se apenas: mão-de-obra direta para a realização de fiscalização aduaneira. Na Figura 29 demonstra-se as horas de capacidade disponíveis para a realização das atividades planejadas no processo de negócios Safia. Para o exercício de 2002, o quadro de pessoal previsto para o exercício na Safia, será constituído de 8 AFRF's sendo um o chefe da seção, um chefe substituto que se divide entre as operações e a supervisão e 6 AFRF's que se dedicam integralmente às operações, assistidos por 2 TRF's. No tocante às horas de capacidade dos 7 AFRF's que se dedicam às operações, conta-se tão somente com 6,5 AFRF's, tendo em vista que um deles se dedica parcialmente à supervisão em substituição ao Chefe da Seção, conforme demonstrado na Figura 22 seguir.

Horas Semanais	40	AFRF		TRF
Semanas por Mês	4,33	Fiscalização	Chefia	Fiscalização
Meses no Ano	11	6,50	1,50	2,00
Horas de Capacidade no Ano	1.905	12.384		12.384
Treinamentos		(480)		(480)
Horas Disponíveis no Ano		11.904		11.904

Figura 22: Determinação das Horas de Capacidade para 2002
Fonte: elaborado pelo autor.

O principal fator limitador da oferta de serviços do processo de negócios Safia foi a capacidade de mão-de-obra prevista para o exercício de 2002. Todavia, esta capacidade instalada poderá ser alterada, desde que se possa remanejar pessoal. Neste caso, o limitador poderá vir a ser outro, há que se analisar permanentemente, porque a análise limitou-se à mão-de-obra direta, que é nitidamente a principal limitação. No entanto, para o orçamento baseado em atividades, deve-se determinar a capacidade instalada de todos os recursos que limitam a capacidade da entidade

de realizar suas atividades. Assim é que, nesse caso, outro recurso poderia ser encontrado como fator limitador da capacidade de execução das atividades.

Vencidas todas as subetapas o orçamento obtido pelo planejamento das atividades para o ano de 2002, a partir de uma base zero, pela inversão do ABC, pode ser sintetizado como na Tabela 20:

Tabela 20: Atributo		
Gastos por natureza	Gasto Anual	Fixo ou Variável
Salários e Encargos	1.090.740,00	Fixo
Tecnologia da Informação	60.000,00	Fixo
Supervisão	241.500,00	Fixo
Secretaria	32.400,00	Fixo
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manut.Instalações	79.685,66	Fixo
333.90.30 - Material de Consumo	10.718,79	Variável
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	26.710,59	Variável
344.90.51. Obras e Instalações	10.542,84	Variável
344.90.52 - Material Permanente	2.220,45	Variável
333.90.14 - Diárias	19.150,54	Variável
333.90.33 - Passagens e Despesas com Locomoção	9.288,42	Variável
333.90.93 - Indenização de Transporte	654,51	Variável
333.90.36 - Outros Serviços Terceiros - PF	1.080,32	Variável
333.90.14 - Diárias Treinamentos	626,33	Variável
333.90.33 - Despesas com Locomoção - Treinamentos	303,90	Variável
TOTAL	1.585.622,36	

Fonte: elaborado pelo autor.

6 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

6.1 Conclusões

O governo brasileiro está passando por uma série de transformações, que implicam em severas restrições orçamentárias e cortes generalizados, de gastos e investimentos, provocados principalmente pela escassez de recursos. Isso tem provocado discussões dentro do governo e no seio da sociedade quanto aos custos de financiamentos das estruturas governamentais, o que tem levado o administrador público a rever suas estruturas de custos. Esta revisão tem passado pela redefinição do papel do Estado, através de reformas administrativas, no entanto, este tema tomou alcance nacional nos anos 90. No Brasil, sua importância tornou-se ainda mais decisiva, tendo-se em vista o peso da presença do Estado na economia nacional.

A necessidade de reduzir custos e aumentar a qualidade dos serviços postos à disposição do cidadão, cobra da administração pública a adoção de medidas de eficiência. Desta forma, a reforma do aparelho do Estado deverá ser orientada predominantemente pelos valores da eficiência e da qualidade na prestação de serviços públicos, bem como pelo desenvolvimento de uma cultura gerencial nas organizações públicas. Portanto, a reforma ou reconstrução do Estado, passou a ser algo cobrado pela cidadania, que vê frustrada suas demandas e expectativas, uma vez que o Estado já não consegue atender com eficiência a sobrecarga de demandas, principalmente na área social, haja à vista a escassez de recursos e linhas de créditos disponíveis para investimentos públicos. Esta situação é provada pelas recentes crises fiscais do Estado brasileiro, caracterizadas pela crescente perda do crédito e pela poupança pública negativa, nos últimos tempos. Bem como, pelo esgotamento da estratégia estatizante de intervenção do Estado, e pela superação da forma de administrar o Estado, isto é, a superação da administração pública burocrática.

Assim é que, na tentativa de otimizar os recursos disponíveis e diminuir desperdícios, dando respostas à sociedade que cobra mais eficiência e eficácia no gasto público, técnicas, metodologias e filosofias da moderna administração têm sido buscadas pelo gestor público, que as tem implantado na administração pública.

Neste novo contexto acredita-se que o Estado deve modernizar os conceitos de gastos, controle, eficácia e eficiência, tanto pelos anseios da cidadania que se manifesta por seus representantes no parlamento, o que culminou com a edição da Lei de Responsabilidades Fiscais. Portanto, para atender às determinações da lei, novas metodologias e técnicas deverão tomar o lugar do modelo atual que se caracteriza pela rigidez dos procedimentos e pelo excesso de normas e regulamentos. A adoção de ferramentas que permitam medir eficiência e eficácia na utilização dos recursos públicos, em plena consonância com a Lei de Responsabilidades Fiscais, mostra-se imperativa, através da implantação de um sistema de custeio na administração pública como instrumento de avaliação no trato da coisa pública.

Nesse contexto, foi apresentado o procedimento proposto no capítulo 4, onde o custeio baseado em atividades - ABC, o gerenciamento baseado em atividades - ABM e o orçamento baseado em atividades - ABB, partindo dos pressupostos do Orçamento Base Zero – OBZ, podem ser utilizados como métodos para auxiliar, principalmente a média gerência na administração pública na gestão e orçamentação de gastos públicos. Este trabalho é, portanto, uma tentativa de trazer à Administração Pública, metodologias experimentadas com sucesso na administração particular, na busca da superação do modelo de administração pública ultrapassado pela aceleração do desenvolvimento tecnológico e da globalização da economia mundial. Estas metodologias, se adotadas pela Administração Pública, possibilitarão ao Estado brasileiro, tornar-se mais competitivo que as demais nações, neste cenário globalizado de competição acirrada.

O procedimento proposto demonstrou ser uma ferramenta capaz de contribuir para a melhoria do processo de gestão pública, em resposta aos anseios da sociedade, e que é possível melhorar as informações de custos na ALF/CNF com a utilização do ABC, do ABM e do ABB em todos os processos de negócios da instituição. O ABC mostrou-se um método de custeio eficaz para a instituição estudada, uma vez que torna disponível à média gerência no serviço público, informações sobre custos das atividades, antes desconhecidos, permitindo melhor alocação de recursos humanos e matérias para a consecução das atividades planejadas no plano de ação.

Com a utilização do ABM, atividades sem valor agregado foram identificadas e classificadas em VA, NVA e VAE, permitindo à administração oportunidades de

cortes de custos e obtenção de uma visão mais ampla das estruturas e causas de custos. Assim, os cortes generalizados, do tipo de tudo um pouco, dão lugar aos cortes específicos em atividades que não agregam valor ou que não foram priorizadas nos pacotes de decisões introduzidos pelo OBZ.

O OBZ dá à administração informações detalhadas relativas aos recursos necessários à realização dos fins desejados. Também, pela análise de custo/benefício, é possível através do processo de *trade-off*, priorizar atividades que possibilitam maior recuperação de crédito tributário, ou que demandem menores recursos, sempre tendo em vista as políticas de fiscalização traçadas pelo governo.

Com o orçamento baseado em atividades, com base nos pressupostos do OBZ, proporcionou-se à instituição oportunidades de melhor prover os recursos com base nas demandas previstas das atividades planejadas. Esta metodologia, toma o lugar do método que utiliza padrões históricos para os próximos períodos, ou cortar de tudo um pouco, ou aumentar de tudo um pouco. Assim, os gerentes podem autorizar recursos com base nas necessidades previstas para as atividades, partindo sempre de um orçamento base zero, justificando cada uma das rubricas orçadas.

Ressalte-se, todavia que, para fins do presente trabalho, o ABC foi aplicado a um único processo de negócio, mas o desejável é que se aplique a todos os outros, até porque o ABM, tanto quanto o ABC, precisa ser continuamente atualizado e validado, tendo em vista que os processos, as atividades e os direcionadores de custos podem sofrer mudanças ao longo do tempo. Como uma primeira tentativa de implantação, o procedimento proposto pôde ser validado no processo de negócios Safia. Entretanto, reconhece-se a necessidade de alguns ajustes e adaptações no procedimento, como, por exemplo, uma análise mais apurada e detalhada dos custos dos clientes, que, neste caso, foi prejudicada pela implantação em um único processo de negócios.

6.2 Recomendações para Futuros Trabalhos

Para futuros trabalhos, recomenda-se a análise das perdas nos processos identificados, a análise dos custos de todos clientes e a efetiva implantação da metodologia proposta em toda a instituição, para que se possa validá-la.

Da análise das informações geradas pelo ABC/ABM é possível avaliar o desempenho da gerência na execução das atividades fins da instituição. É possível ainda, analisar quais as melhores práticas para alocação dos recursos humanos e matérias na busca da excelência. Ou seja, a eliminação das perdas, ineficiências, ociosidades e fundamentalmente a melhoria contínua em todos os processos de negócios da instituição. Neste sentido, é possível avaliar os custos de atendimento a clientes que demandam atividades e produtos, com o fito de determinar em quanto estes contribuem para o atingimento das metas de alto nível da instituição. Ainda, se através da análise das melhores práticas não haveria formas de melhor desempenhar atividades e gerir cada um dos processos de negócios da ALF/CNF.

Com a implantação da metodologia em todos os processos de negócios, e conseqüente implantação do ABM, ganhar-se-ia na análise das atividades, permitindo à administração oportunidades de ganhos na gestão dos recursos públicos, em resposta aos anseios da sociedade, priorizando atividades que agregam valor às políticas públicas de governo, seja ele qual for, escolhido democraticamente pela sociedade.

Em suma, com esta metodologia a instituição terá condições de ligar a estratégia corporativa, ou seja as políticas de governo, às tomadas de decisões operacionais. Decisões que são levadas a efeito ao nível das gerências, que teriam possibilidades de investir em atividades fortes da instituição, buscando melhores formas praticas para atividades que não contribuem para alcançar objetivos planejados.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Gustavo Maia. **Orçamento base zero**: conceito, súmula, benefícios e problemas. Disponível em:
<http://www.zemoleza.com.br/trabalho.asp?LinhasVistas=211&Cod=948&Pag=1> - Acesso em: 01 jul. 2002.

ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade gerencial**. Tradução André Olímpio Monsselman Du Chenoy Castro. São Paulo: Atlas, 2000.

BORNIA, Antônio Cezar. **Análise gerencial de custos**: aplicação em empresas modernas. Porto Alegre: Bookman, 2002.

_____. **Mensuração das perdas dos processos produtivos**: uma abordagem metodológica de controle interno. 1995. Tese. (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis. Disponível em:
<<http://www.eps.ufsc.br/teses/bornia/indice/index.htm>>. Acesso em 10 jul. 2001.

BOISVERT, H. **Contabilidade por atividades**. São Paulo: Atlas, 1999.

BRASIL. Ministério da Fazenda – MF. **Glossário**. Disponível em:
<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/servicos/glossario/glossario_o.asp>. Acesso em: 01 julho 2002.

BRASIL. **Lei nº 4.320**, de 17-03-1964, que estatui normas de Direito Financeiro para elaboração e controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

BRASIL. Ministério da Administração e Reforma do Estado – MARE. **Plano Diretor da Reforma do Estado**. Disponível em:
<<http://www.planejamento.gov.br/gestao/conteudo/publicacoes/planodiretor/portugues/orgaosestrategicos.htm>>. Acesso em 10 fevereiro 2002.

BRASIL. **Decreto-lei n.º 200**, de 25-02-67, que dispõe sobre a Organização Federal - Reforma Administrativa.

BRASIL. **Constituição Federal**, de 1988.

BRIMSON, James A. et. al. **Contabilidade gerencial**. Tradução André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. São Paulo: Atlas, 2000.

BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividades**: uma abordagem de custeio baseado em atividades. Tradução Antônio T. G. Carneiro. São Paulo: Atlas, 1996.

CHEVITARESE, Salvador. **Contabilidade industrial**. 6.ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1986.

CHING, Hong Yuh. **Gestão baseada em custeio por atividades**: ABM-activity based management. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Custo como ferramenta gerencial**. São Paulo: Atlas, 1995.

CRUZ, Flávio da et al (Coord.). **Lei de Responsabilidade Fiscal comentada**: Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

DAVENPORT, T. H. **Reengenharia de processos**. Rio de Janeiro: Campus, 1994.

DELLA VECHIA, Rosangela. **Aplicação de uma metodologia de gestão e orçamentação fundamentada no custeio baseado em atividades em uma instituição de ensino a distância**. 2001. 195 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis. Disponível em: <<http://www.ppgep.ufsc.br/teses>>. Acesso em 07 jul. 2001.

EASTERBY-SMITH, Mark; THORPE, Richard; LOWE, Andy. **Pesquisa gerencial**: um guia para monografias, dissertações, pesquisas internas e trabalhos em consultoria. Tradução Nivaldo Montigelli Jr. São Paulo: Pioneira, 1999.

FLORENTINO, Américo Matheus. **Custos**: princípios, cálculo e contabilização. 11 ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1987.

FRECKA, Thomas J. Accounting for manufacturing productivity. Whelling: AME, 1988, p.288.

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

GIAMBIAGI, Fábio. **Uma proposta de política fiscal: o orçamento base zero**. 11 ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1987.

GIAMBIAGI, Fábio. **Uma proposta de política fiscal**: o orçamento base zero. 2000. Disponível em:

<http://www.tce.ba.gov.br/Legislacao/L.R.F/conteudo/lei_complementar_n.htm>. Acesso em: 16 mai. 2002.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GONÇALVES, R. de M. G.; PROCÓPIO, A.; COCENZA, V. A. Diferentes métodos de custeio e a utilidade, confiabilidade e valor de feedback da informação de custo. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS, 4., 1997. Minas Gerais. **Anais...** Minas Gerais: Petrônio Cunha dos Santos. p. 51-57.

GOODE, W. J.; HATT, P. K. **Métodos de pesquisa social**. 4 ed. Rio de Janeiro: Companhia Editora Nacional, 1973.

HARRINGTON, H. J. **Aperfeiçoando processos empresariais**. São Paulo: Makron Books, 1993.

HOLST, R.; SAVAGE, R. J. **Ferramentas e técnicas para implementar a gestão baseada em atividades**. In: PLAYER, S.; LACERDA, R. Lições mundiais da Arthur Andersen em ABM. São Paulo: Futura, 2000.

HORNGREN, Charles T. **Introdução à contabilidade gerencial**. 5 ed. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1985.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Custo e desempenho**: administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 1998.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Organização orientada para a estratégia**: como as empresas que adotam o balanced scorecard prosperam no novo ambiente de negócios. Tradução Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

KAPLAN, Robert S., NORTON, David P. **A estratégia em ação**: balanced scorecard. Tradução Luiz Euclides Trindade Frazão Filho. 8 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KLIEMANN NETO, Francisco José. **Aulas proferidas na disciplina**: custos. Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC - Izabela Hendrix – turma 6. Belo Horizonte: 2001.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1995.

LAKATOS, E. M. **Fundamentos da metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 1985.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Robison Gonçalves. **Contabilidade Pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO JR., José Teixeira. O orçamento como instrumento do planejamento governamental. **Revista ABOP**. Brasília. V.3, n.1, p.9-74, jan./abr. 1977.

MACHADO, Virgílio A. P. **Orçamento "Base Zero"**: resultados de um ano de aplicação nos E.U.A. Lisboa. TEMPO VII (350), Tempo Econômico, p. 9, Jan. 1982. Disponível em: <http://www.ipei.pt/GDEI/PESSOAL/DOCENTES/CV/VIRGCV/virgcvitm.html> - Acesso em: 30 jun. 2002.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1988.

_____. **Contabilidade de custos: inclui o ABC**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 18 ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementações**. São Paulo: Atlas, 1991.

ÑAURI, Miguel Heriberto Caro. **As medidas de desempenho como base para a melhoria contínua de processos: o caso da fundação de amparo à pesquisa e extensão universitária (FAPEU)**. Florianópolis, 1998. Dissertação (Mestrado) – Curso de Pós-graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina. Disponível em: <www.ppgep.ufsc.br/teses>. Acesso em: 15 jan. 2002.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. **Planejamento Estratégico**. São Paulo: Atlas, 1988.

PAZZAGLINI FILHO, Marino. **Crimes de Responsabilidade Fiscal**: atos de improbidade administrativa por violação da LRF. São Paulo: Atlas, 2001.

PERES JR., José Hernandez; OLIVEIRA, L.M.; COSTA, R. G. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

PIRES, José Santo Dal Bem. **A plenitude da autonomia financeira e o ciclo orçamentário das universidades públicas do estado do Paraná**. Florianópolis, 2001. Dissertação (Mestrado) – Curso de Pós-graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina. Disponível em: <www.ppgep.ufsc.br/teses>. Acesso em: 15 jan. 2002.

PISKE, Ingobert. **Ferramenta de apoio à decisão em análise de investimentos**. Florianópolis, 1998. Dissertação (Mestrado) – Curso de Pós-graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina. Disponível em: <www.ppgep.ufsc.br/teses>. Acesso em: 15 jan. 2002.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio et al. **Contabilidade Pública**: uma abordagem da administração financeira pública. São Paulo: Atlas, 1995.

PORTER, Michael E. What is strategy? (O que é Estratégia?) **Harvard Business Review**, p.61-78, Nov./Dec. 1996.

SALVADOR, A. D. **Métodos e técnicas de pesquisa bibliográfica**. 8 ed. Porto Alegre: Sulina, 1980.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. **A revolução dos custos**: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos. 7 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

SILVA, Lino Martins da. Contribuição ao estudo do sistema de custeamento na administração pública. **Revista Brasileira de Contabilidade - CFC**. Brasília. Ano XXVIII, v.28, n.119, p.36-48, set./out. 1999.

SOSA, Roosevelt Baldomir. **A aduana e o comércio exterior**. São Paulo: Aduaneiras, 1996.

TOMBINI, Tildo Noélmo. Orçamento-programa, seu papel no planejamento. **Revista ABOP**. Brasília. V.2, n.1, p.9-24, jan./abr. 1976.

TURNEY, P. B. B. **Common cents**: the ABC performance breakthrough. Hillsboro: Cost Technology, 1991.

VIÉGAS, Paulo Eugênio Damasceno; CALARGE, Felipe Araújo. **Custos da qualidade**: uma abordagem comparativa de sistemas de custeio para implantação em empresas do ramo de construção civil. Programa de Mestrado em Engenharia de Produção - Universidade Metodista de Piracicaba. Disponível em: <<http://www.pauloviegas.hpg.com.br/unesp1.htm>>. Acesso em: 09 jul. 2001.

WELSCH, Glen Albert. **Orçamento empresarial**. Tradução e adaptação à terminologia contábil brasileira Antônio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1983.

ANEXO A - As Três Formas de Administração Pública

No plano democrático, a prática cada vez mais freqüente da participação e controle direto da administração pública pelos cidadãos, principalmente no nível local, no entendimento do MARE (1995), é uma nova forma de defender a coisa pública.

No plano administrativo, ressalta-se que a administração pública burocrática surgiu no século passado conjuntamente com o Estado liberal, exatamente como uma forma de defender a coisa pública contra o patrimonialismo. Na medida, porém, que o Estado assumia a responsabilidade pela defesa dos direitos sociais e crescia em dimensão, foi-se percebendo que os custos dessa defesa podiam ser mais altos que os benefícios do controle. Por isso, neste século as práticas burocráticas vêm sendo substituídas por um novo tipo de administração: a administração gerencial, que defende-se ser a que mais se aproxima da administração particular naquilo que é desejável ao Estado, ou seja, agilidade, flexibilidade e economicidade.

A administração pública - cujos princípios e características não devem ser confundidos com os da administração das empresas privadas - evoluiu através de três modelos básicos: a administração pública patrimonialista, a burocrática e a gerencial. Estas três formas se sucedem no tempo, sem que, no entanto, qualquer uma delas seja inteiramente abandonada.

Assim, pode-se definir as três formas de administração pública como:

Administração Pública Patrimonialista, como aquela em que o aparelho do Estado funciona como uma extensão do poder do soberano, e os seus auxiliares, servidores, possuem status de nobreza real. Neste caso a res publica não é diferenciada das res principis. Em consequência, a corrupção e o nepotismo são inerentes a esse tipo de administração, e por isso mesmo, com o surgimento do capitalismo e da democracia, o mercado e a sociedade civil passam a se distinguir do Estado. Neste novo momento histórico, a administração patrimonialista torna-se uma excrescência inaceitável.

A Administração Pública Burocrática surge na segunda metade do século XIX, na época do Estado liberal, como forma de combater a corrupção e o nepotismo patrimonialista. Constituem princípios orientadores do seu desenvolvimento a profissionalização, a idéia de carreira, a hierarquia funcional, a impessoalidade, o formalismo, em síntese, o poder racional-legal. Os controles administrativos visam evitar a corrupção e o nepotismo. Parte-se de uma desconfiança prévia nos administradores públicos e nos cidadãos que a eles dirigem demandas. Por isso são sempre necessários controles rígidos dos processos, como, por exemplo, na admissão de pessoal, nas compras e no atendimento a demandas.

Como disfunção deste modelo, o controle excessivo, como garantia do poder do Estado, transforma-se na própria razão de ser do funcionário.

Em consequência, o Estado volta-se para si mesmo, perdendo a noção de sua missão básica, que é servir à sociedade. A qualidade fundamental da administração pública burocrática é a efetividade no controle dos abusos; seu defeito, a ineficiência, a auto-referência, a incapacidade de voltar-se para o serviço aos cidadãos vistos como clientes.

Surge na segunda metade do século XX, a Administração Pública Gerencial, como resposta, à expansão das funções econômicas e sociais do Estado, e ao desenvolvimento tecnológico e à globalização da economia mundial, uma vez que modelo anterior deixaram à mostra os problemas associados à sua adoção. (MARE, 1995)

A eficiência da administração pública - a necessidade de reduzir custos e aumentar a qualidade dos serviços, tendo o cidadão como beneficiário - torna-se então essencial. Mostra-se oportuno, em plena concordância com a Lei de Responsabilidades Fiscais, a implantação de um sistema de custeio na administração pública como instrumento de avaliação no trato da coisa pública.

A administração pública gerencial passa a ser defendida como um avanço e até um certo ponto um rompimento com a administração pública burocrática, sem, no entanto, abandonar todos os seus princípios.

Pelo contrário, a administração pública gerencial está apoiada na anterior, da qual conserva, embora flexibilizando, alguns dos seus princípios fundamentais, como a admissão segundo rígidos critérios de mérito, a existência de um sistema estruturado e universal de remuneração, as carreiras, a avaliação constante de desempenho, o treinamento sistemático. (MARE, 1995)

A diferença fundamental está na forma de controle, que deixa de basear-se nos processos para concentrar-se nos resultados. A diferença básica, porém, está no entendimento do significado do interesse público, que não pode ser confundido com o interesse do próprio Estado. Para a administração pública burocrática, o interesse público é freqüentemente identificado com a afirmação do poder do Estado. A administração pública gerencial nega essa visão do interesse público, relacionando-o com o interesse da coletividade e não com o do aparato do Estado.

E, na administração pública gerencial, a estratégia volta-se:

- a) para a definição precisa dos objetivos que o administrador público deverá atingir em sua unidade,
- b) para a garantia de autonomia do administrador na gestão dos recursos humanos, materiais e financeiros que lhe forem colocados à disposição para que possa atingir os objetivos contratados, e
- c) para o controle ou cobrança *a posteriori* dos resultados. Adicionalmente, pratica-se a competição administrada no interior do próprio Estado, quando há a possibilidade de estabelecer concorrência entre unidades internas.

Assim,

o paradigma gerencial contemporâneo, fundamentado nos princípios da confiança e da descentralização da decisão, exige formas flexíveis de gestão, horizontalização de estruturas, descentralização de funções,

incentivos à criatividade. Contrapõe-se à ideologia do formalismo e do rigor técnico da burocracia tradicional. À avaliação sistemática, à recompensa pelo desempenho, e à capacitação permanente, que já eram características da boa administração burocrática, acrescentam-se os princípios da orientação para o cidadão-cliente, do controle por resultados, e da competição administrada. (MARE, 1995)

É com base nestes argumentos que defende-se o planejamento estratégico na administração pública. Mas, um planejamento traduzido em ações objetivas e conhecimento de todos, desde o nível institucional, até a média gerência que, de uma forma ou de outra, torne possível a coordenação e execução desse plano, seja através de *trade-off* ou mesmo da execução de atividades fins das unidades que administram.

No processo decisório, importa saber, fundamentalmente, se as decisões tomadas são as melhores, e, em seguida, se são efetivamente cumpridas.

A efetividade apresenta-se mais importante que a eficiência. O que importa saber é, primeiro, se as decisões que estão sendo tomadas pelo governo atendem eficazmente ao interesse nacional, se correspondem aos objetivos mais gerais aos quais a sociedade brasileira está voltada ou não. Segundo, se, uma vez tomadas as decisões, estas são de fato cumpridas. Portanto, parece lógico que este raciocínio é válido desde o núcleo estratégico do governo até o nível de execução nas unidades administrativas. O núcleo estratégico corresponde ao governo, em sentido lato, é o setor que define as leis e as políticas públicas, e cobra o seu cumprimento. É, portanto, o setor onde as decisões estratégicas são tomadas. Corresponde aos Poderes Legislativo e Judiciário, ao Ministério Público e, no poder executivo, ao Presidente da República, aos ministros e aos seus auxiliares e assessores diretos, responsáveis pelo planejamento e formulação das políticas públicas.

A administração pública gerencial por inspirar-se na administração de empresas, dela herdará técnicas e ferramentas de gestão. Ressalta-se, no entanto, que não pode ser confundida com a administração particular, haja vista que o mercado controla a administração das empresas, e a sociedade - por meio de políticos eleitos - controla a administração pública.

Tendo-se em vista as inadequações do modelo atual é que se defende a adoção de ferramentas de custeio capazes de orientar os administradores na elaboração de orçamentos, peças que traduzem financeiramente o plano estratégico, bem como no processo de tomada de decisões.

O plano estratégico, na administração pública, é o plano de governo, e se traduz em ações objetivas executadas ao nível das unidades administrativas, no modelo atual de administração carece de ferramentas e técnicas eficientes de gestão dos recursos públicos.

ANEXO B – Relacionamento Hierárquico de Funções

Função		Processo de Negócios		Atividades		Tarefas		Operações	
F1	PLANEJAMENTO	PN1	GABINETE	L1	Programação orçamentária e financeira	TL1	Coordenar, orientar, controlar e avaliar	OP1	Programação e execução orçamentária e financeira
								OP2	Recursos humanos
								OP3	Comunicações administrativas
								OP4	Transportes
								OP5	Material
								OP6	Administração de mercadorias apreendidas
F2	ORGANIZAÇÃO E MODERNIZAÇÃO			L23	Alterações na estrutura organizacional	TL23	Analisar propostas	OP7	Analisar propostas de alterações na estrutura organizacional e nas atribuições de seus dirigentes
				L24	Alterações na estrutura organizacional	TL24	Orientar, acompanhar e controlar a implantação	OP8	Implantação de alterações na estrutura organizacional e nas atribuições de seus dirigentes
F3	ATENDIMENTO AO CONTRIBUINTE	PN2	ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA (Sarat)	T29	Analisar e retificar declaração de importação	TT29	Analisar e retificar	OP9	Analisar e retificar declaração de importação a pedido do contribuinte
				T4	Disseminar informações	TT4	Disseminar informações relativas a julgamentos e decisões	OP10	Disseminar informações relativas a julgamentos administrativos e decisões judiciais
				T28	Habilitar usuários externos	TT28	Habilitar usuários	OP11	Habilitar os usuários externos ao acesso aos sistemas informatizados
				T26	Habilitação e inscrição	TT26	Instruir processos de habilitação e inscrição	OP12	Instruir processos de habilitação e inscrição de ajudantes de despachantes e de despachantes aduaneiros
				T3	Preparar informações	TT3	Preparar informações a serem prestadas	OP13	Preparar informações a serem prestadas aos órgãos do Poder Judiciário e do Ministério Público

			T18	Preparar processos de consulta	TT18	Preparar processos de consulta	OP14	Preparar processos de consulta
			T19	Prestar orientação	TT19	Prestar orientação	OP15	Prestar orientação sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira
			T27	Credenciamento	TT27	Proceder ao credenciamento	OP16	Proceder ao credenciamento de ajudantes de despachantes e de despachantes aduaneiros
F4	ARRECADAÇÃO E COBRANÇA		T10	Analisar os dados da arrecadação	TT10	Analisar os dados da arrecadação	OP17	Analisar os dados da arrecadação da ALF e das unidades jurisdicionadas
						OP18	Participar da elaboração da previsão da arrecadação na região fiscal	
			T22	Cobrança e recolhimento	TT22	Desenvolver as atividades relativas à cobrança e ao recolhimento	OP19	cobrança e recolhimento do crédito tributário
			T7		TT7		OP20	
			T2	Controlar os créditos tributários	TT2	Controlar os créditos tributários	OP21	Com exigibilidade suspensa
			T8		TT8		OP22	Realização dos respectivos depósitos administrativos e judiciais
							OP23	Controlar os valores relativos à constituição, à extinção e à exclusão de créditos tributários
			T12	Controlar os processos administrativos de contencioso fiscal	TT12	Preparar, instruir, acompanhar e controlar os processos	OP24	Processos administrativos de contencioso fiscal
					OP25		Lavrar termo de revelia nos casos de falta de impugnação ou de sua apresentação fora do prazo	
			T6	Elaborar minuta de cálculo de exigência tributária	TT6	Elaborar minuta de cálculo de exigência tributária	OP26	Alterada por acórdãos dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais e por decisões do Poder Judiciário
	T16	Elaborar parecer técnico em processos fiscais	TT16	Elaborar parecer técnico em processos fiscais	OP27	Elaborar parecer técnico para aplicação de pena de perdimento de mercadorias		
	T9	Encaminhar	TT9	Encaminhar	OP28	Para fins de inscrição de débitos em Dívida		

			T23	processos	TT23	processos à Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN)	OP29	Ativa da União
			T14	Suspensão da inscrição de contribuintes	TT14	Executar os procedimentos necessários	OP30	Suspensão da inscrição de contribuintes no CNPJ
			T20	Manifestar-se em processos administrativos	TT20	Executar os procedimentos e controlar os valores	OP31	Referentes à restituição, à compensação, ao ressarcimento, à imunidade, à suspensão, à isenção e à redução de tributos e contribuições administrados pela SRF
			T11	Registro dos créditos tributários	TT11	Manter os sistemas de registro dos créditos tributários	OP32	Promover a suspensão, a reativação e a modificação de créditos
			T21		TT21		OP33	Promover a realocação e o bloqueio de pagamentos
			T5	Conversão de depósitos em rendas	TT5	Preparar os atos necessários à conversão de depósitos	OP34	Conversão de depósitos em rendas da União
							OP35	Autorização para o levantamento de depósitos administrativos, após as decisões emanadas das autoridades competentes
			T1	Prestar assistência	TT1	Assistência às Unidades jurisdicionadas	OP36	Prestar assistência, quanto a matéria tratada no âmbito da Unidade, no que se refere a ações judiciais
							OP37	Acompanhar os respectivos processos administrativos
			T25	Prestar informação	TT25	Prestar informação em processos administrativos	OP38	Prestar informação quanto à existência de débitos fiscais de contribuintes
			T13		TT13		OP39	
			T17	Prestar orientação	TT17	Prestar orientação interna e às unidades jurisdicionadas	OP40	Prestar orientação sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira
			T24	Parcelamento de débitos	TT24	Pronunciar-se em pedidos de	OP41	Pronunciar-se em pedidos de parcelamento de débitos tributários

					tributários		parcelamento	OP42	Proceder ao cancelamento do mesmo nos casos de inadimplência
				T15	Revisar lançamento	TT15	Manifestar-se sobre revisão de lançamento	OP43	Manifestar-se sobre revisão de lançamento de ofício
F5	CONTROLE ADUANEIRO	PN3	DESPACHO ADUANEIRO (Sadad)	D3	Controlar o regime de trânsito	TD3	Controlar e adotar cautelas fiscais	OP44	Controlar o regime de trânsito aduaneiro de mercadorias
								OP45	Adotar as cautelas fiscais necessárias
				D4	Analisar os pedidos de regimes aduaneiros especiais	TD4	Analisar e controlar	OP46	Analisar os pedidos de utilização dos regimes aduaneiros especiais e controlar o cumprimento dos prazos
				D5	Manifestar-se em requerimento	TD5	Manifestar-se no curso do despacho aduaneiro	OP47	Manifestar-se em requerimento de isenção, redução, suspensão e imunidade apresentada no curso do despacho aduaneiro
				D6	Vistoria aduaneira	TD6	Realizar vistoria aduaneira	OP48	Realizar vistoria aduaneira
				D8	Controle aduaneiro	TD8	Proceder ao controle aduaneiro	OP49	Controle aduaneiro no tráfego internacional de mala postal
				D10	Uso de instrumentos de controle	TD10	Proceder à previsão, à requisição, à guarda, à distribuição e à verificação de uso	OP50	Uso de selos e de outros instrumentos de controle específicos da área aduaneira
				D11	Solicitar exame laboratorial	TD11	Solicitar exame laboratorial e assistência técnica	OP51	Solicitar exame laboratorial
F6	ATENDIMENTO AO CONTRIBUINTE			D1	Despacho aduaneiro	TD1	Proceder ao despacho	OP53	de importação e exportação de mercadorias
				D2		TD2		OP54	de bagagem
				D7		TD7		OP55	relativo a produtos importados ou exportados por via postal

				D9		TD9		OP56	de remessas expressas
F7	CONTROLE ADUANEIRO	PN4	OPERAÇÕES ADUANEIRAS (Saope)	S1	Visita aduaneira	TS1	Realizar visita aduaneira	OP57	Visita aduaneira a veículo procedente do exterior ou a ele destinado
								OP58	Formalizar sua entrada e autorizar sua saída
								OP59	Busca aduaneira em veículo procedente do exterior ou a ele destinado
				S2	Busca aduaneira	TS2	Realizar busca aduaneira	OP60	Controle sobre o trânsito aduaneiro de passagem
				S3	Trânsito aduaneiro	TS3	Realizar o controle	OP61	Conferência final e baixa de manifesto de carga
				S4	Conferência	TS4	Proceder à conferência	OP62	Solicitar exame laboratorial
				S5	Solicitar exame laboratorial	TS5	Solicitar exame laboratorial e assistência	OP63	Assistência técnica necessária à identificação e classificação de mercadorias
								OP64	Operações de carga, descarga e transbordo de volumes, unidades de carga e bagagens
				S7	Admissão de mercadorias	TS7	Proceder a admissão	OP65	Admissão de mercadorias no regime de depósito afiançado, bem assim seu controle aduaneiro
								OP66	Controle aduaneiro de admissão de mercadorias no regime
				S8	Vistoria	TS8	Proceder à vistoria	OP67	Vistoria de locais a serem alfandegados
				S9	Alfandegamento e demarcação da zona primária	TS9	Instruir processos	OP68	Instruir processos sobre alfandegamento
								OP69	Manifestar-se sobre a demarcação da zona primária e de local sob controle aduaneiro
S10	Controle aduaneiro	TS10	Proceder ao controle	OP70	Controle aduaneiro sobre locais e recintos alfandegados				
S11	Autuação	TS11	Formalizar auto de infração	OP71	Auto de infração relativo a bens e mercadorias abandonados				
S12	Vigilância e repressão	TS12	Exercer a vigilância e a repressão	OP72	Vigilância e repressão ao contrabando e descaminho				

				S13	Prevenção e combate às fraudes	TS13	Coordenar e orientar	OP73	Prevenção e combate às fraudes em matéria aduaneira
				S14	Avaliar risco aduaneiro	TS14	Identificar, verificar e avaliar risco	OP74	Quanto a empresas e pessoas que participem de atividades aduaneiras e de suas transações
				S15	Retenção e apreensão de mercadorias	TS15	Instruir processos	OP75	Retenção e apreensão de mercadorias
				S16	Diligências	TS16	Propor e realizar	OP76	Realizar diligências fiscais
				S17	Conferência aduaneira	TS17	Propor e avaliar técnicas ou procedimentos	OP77	Conferência aduaneira e de apuração de fraudes
				S18	Controle de contribuintes	TS18	Manter controle	OP78	Controle de contribuintes inidôneos
				S19	Exame preliminar	TS19	Realizar o exame e subsidiar	OP79	Exame preliminar de valor
								OP80	Subsidiar as atividades de valoração aduaneira e merceologia
				S20	Exigência de garantias	TS20	Estabelecer valores	OP81	Estabelecer valores para exigência de garantias
F8	FISCALIZAÇÃO	PN5	FISCALIZAÇÃO ADUANEIRA (Safia)	A1	Diligências e perícias	TA1	Efetuar diligências e perícias	OP82	Efetuar diligências e perícias no interesse da fiscalização
								OP83	Efetuar diligências e perícias para instrução processual
				A2	Revisar declarações	TA2	Revisar declarações e fazer lançamentos	NO131	Revisão aduaneira
								NO132	Despacho de Exportação
								NO133	Despacho de Importação
								NO134	Despacho de Bagagem
								NO135	Despacho de Remessa Expressa
				A3	Fiscalização	TA3	Fiscalização de tributos e de operações do comércio exterior	NO120	Auditoria de empresas importadoras e exportadoras
								NO121	Auditoria de regime automotivo
								NO122	Auditoria de empresas equiparadas a industrial
								NO123	Drawback

								NO128	Mercadorias importadas com benefícios da Lei 8.010/90
								NO129	Mercadorias importadas com benefícios da Lei 8.032/90
								NO130	Valoração Aduaneira - Canal Cinza
								NO146	Valoração Aduaneira - Seleção Manual
								NO149	Valoração Aduaneira - Geral
								NO151	Recolhimentos no despacho
								NO156	Transito Aduaneiro
								NO157	Vistoria aduaneira e conferência final de manifesto
								NO162	Vigilância e repressão ao contrabando e descaminho
			A4	Retenção e a apreensão	TA4	Promover a retenção e a apreensão de mercadorias		NO140	Apreensão de mercadorias
								NO144	Abandono de mercadorias
								NO152	Multa ref. apreensão ou saída de mercadorias
F9	TECNOLOGIA E SEGURANÇA DE INFORMAÇÃO	PN6	TECNOLOGIA E SEGURANÇA DE INFORMAÇÃO (Satec)	I1	Assistência aos usuários	T11	Prestar assistência	OP83	Assistência aos usuários de equipamentos e programas de informação e informática no que se refere à utilização
				I2	Adequar produtos	T12	Adequar , controlando disponibilidade, prazos, periodicidade de atendimento e avaliação da qualidade	OP84	Adequar os produtos de informação e informática às necessidades dos usuários
								OP85	Controlar os aspectos relativos a disponibilidade, prazos, periodicidade de atendimento e avaliação da qualidade
				I3	Guarda e recuperação	T13	Executar a guarda e recuperação de informações	OP86	Guarda e recuperação de informações econômico-fiscais
				I4	Disseminar informações	T14	Disseminar informações	OP87	Disseminar informações econômico-fiscais, respeitadas as normas sobre sigilo
				I5	Gerenciar serviço de rede	T15	Gerenciar o serviço contratado	OP88	Administração da rede local de dados

			I6	Habilitação de cadastradores	T16	Gerenciar e executar	OP89	Habilitação de cadastradores e de cadastramento de usuários internos autorizados a ter acesso aos sistemas de informação da SRF
			I7	Instalação e manutenção de aplicativos e componentes	T17	Acompanhar e controlar	OP90	Instalação e a manutenção de aplicativos e componentes de infra-estrutura de informática
							OP91	Documentação técnica, distribuição, remanejamento e desativação de aplicativos e componentes
			I8	Administração e operação de equipamentos	T18	Controlar	OP92	Administração e operação de equipamentos de informática, servidores de banco de dados e rede de comunicação de dados
			I9	Execução de projetos	T19	Acompanhar a execução	OP93	Projetos de rede local de comunicação de dados
			I10	Desenvolver dados e informações	T110	Desenvolver crítica, revisão, classificação, tabulação, arquivamento e elaboração	OP94	Desenvolver atividades relacionadas com dados e informações econômico-fiscais
			I11	Alterações de produtos e serviços originais	T111	Identificar necessidades	OP95	Identificar as necessidades de alterações de produtos e serviços originais e informá-las à Ditec da SRRF
			I12	Administração de banco de dados	T112	Orientar as Unidades jurisdicionadas	OP96	Administração de dados e processos, administração de banco de dados, utilização de modelo de dados corporativos no desenvolvimento de sistemas e com os sistemas
			I13	Operação e o suporte tecnológicos	T113	Orientar as Unidades jurisdicionadas	OP97	Operação e o suporte tecnológicos
			I14	Identificar necessidades	T114	Identificar	OP98	Necessidades de informação e de produtos de informática

F10	RECURSOS HUMANOS	PN7	PROGRAMAÇÃO E LOGÍSTICA (Sapol)	L6	Elaborar expedientes	TL6	Elaborar expedientes e preparar atos	OP99	Expedientes e atos relacionados com a aplicação da legislação de pessoal
				L7	Registros funcionais	TL7	Manter registros	OP100	Registros funcionais dos servidores lotados na ALF
				L8	Comunicar ocorrências	TL8	Comunicar à Gerência Regional de Administração do Ministério da Fazenda	OP101	Ocorrências funcionais relativas aos servidores da ALF
				L9	Controle de frequência	TL9	Manter controle	OP102	Controle de frequência e escala de férias dos servidores da ALF
				L10	Avaliação de desempenho	TL10	Acompanhar, orientar e controlar	OP103	Cumprimento das normas que disciplinam a avaliação de desempenho
								OP104	Propor medidas de aprimoramento de sua metodologia
				L11	Avaliação de estágio probatório	TL11	Controlar e analisar	OP105	Processo de avaliação de estágio probatório dos servidores da ALF
F11	PROGRAMAÇÃO E LOGÍSTICA			L1	Execução orçamentária e financeira	TL1	Executar, controlar e avaliar	OP106	Programação e execução orçamentária e financeira
								OP107	Recursos humanos
								OP108	Comunicações administrativas
								OP109	Transportes
								OP110	Material
								OP111	Administração de mercadorias apreendidas
				L2	Licitações	TL2	Realizar licitações	OP112	Até a modalidade de tomada de preços, para estudos, pesquisas, serviços, compras e obras
				L3	Contratações	TL3	Providenciar contratações	OP113	Contratações diretas quando presentes as situações de dispensa ou de inexigibilidade de licitação
OP114	Contratações até os valores compreendidos no limite da modalidade tomada de preços								

			L4	Analisar as contratações	TL4	Analisar as contratações e demais proposições	OP115	Analisar as contratações e demais proposições que devam ser submetidas à aprovação do inspetor
			L5	Controle dos contratos	TL5	Manter controle	OP116	Controle dos contratos, acordos, ajustes e convênios de interesse da SRF, celebrados pelo inspetor
			L12	Programação orçamentária	TL12	Elaborar a programação orçamentária	OP117	Programação orçamentária anual e reprogramações mensais
			L13	Programações financeiras	TL13	Elaborar programações financeiras	OP118	Programações financeiras de desembolso
			L14	Controlar os créditos orçamentários	TL14	Registrar e controlar	OP119	Controlar os créditos orçamentários e os recursos financeiros
			L15	Controle dos ordenadores de despesa	TL15	Manter controle	OP120	Empenhar despesas, efetuar pagamentos
							OP121	Providenciar recolhimentos
							OP122	Providenciar e controlar a concessão de suprimentos de fundos
							OP123	Manter controle da relação dos ordenadores de despesa, dos encarregados do setor financeiro e dos agentes responsáveis
			L16	Registrar a conformidade	TL16	Registrar a conformidade e manter arquivo	OP124	Registrar a conformidade de suporte documental
							OP125	Manter arquivo cronológico da documentação dos atos e fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial
			L17	Requisição de passagens e diárias	TL17	Providenciar e controlar	OP126	Requisição de passagens
							OP127	Concessão de diárias e de ajudas de custo
			L18	Programação de aquisição	TL18	Elaborar programação	OP128	realizar levantamento de necessidades de aquisição de materiais de consumo
							OP129	realizar levantamento de necessidades de contratação de serviços

				L18	Levantamento de necessidades de aquisição	TL18	Realizar levantamento de necessidades e elaborar programação	OP130	Programação de aquisição de materiais de consumo e permanente e de contratação de serviços
				L20	Controle dos bens móveis	TL20	Promover o registro e o controle	OP131	Registro e controle dos bens móveis
				L21	Elaborar o plano anual de obras	TL21	Elaborar o plano anual	OP132	Elaborar o plano anual de obras e de reformas, reparos e adaptações de bens imóveis
				L21	Execução do plano anual de obras	TL21	Promover sua execução	OP133	Execução do plano anual de obras e de reformas, reparos e adaptações de bens imóveis
				L22	Publicação	TL22	Promover a publicação	OP134	Publicação, nos órgãos oficiais e na imprensa privada, de atos, avisos, editais ou despachos
				L25	Delegação de competência	TL25	Acompanhar e controlar	OP135	Controlar os atos de delegação de competência
F12	ADMINISTRAÇÃO DE MERCADORIAS APREENDIDAS			L26	Destinações de mercadorias	TL26	Executar, controlar e avaliar	OP136	Destinações por incorporação, por leilão e por destruição de mercadorias objeto de pena de perdimento
								OP137	Efetuar e controlar a movimentação física e contábil de mercadorias apreendidas
F13	FISCALIZAÇÃO	PN8	PESQUISA E SELEÇÃO ADUANEIRA (Sopel)	P1	Programas de fiscalização	TP1	Elaborar os programas	OP138	Programas de fiscalização de tributos e de operações do comércio exterior
				P2	Selecionar contribuintes	TP2	Selecionar	OP139	Selecionar, dentro de parâmetros técnicos específicos, contribuintes para a ação fiscal
				P3	Coletar informações	TP3	Efetuar estudos e coletar informações	OP140	Coletar informações com vistas a caracterizar irregularidades fiscais, para elaboração de programas de fiscalização e estabelecimento de critérios para a seleção de contribuintes
				P4	Controle de dados e dossiês	TP4	Manter controle	OP141	Controle de dados e dossiês de contribuintes

				P5	Disseminar informações	TP5	Disseminar	OP142	Disseminar aos demais setores da Unidade informações de interesse fiscal
				P6	Controle de contribuintes inidôneos	TP6	Manter controle	OP143	Controle de contribuintes inidôneos
				P7	Pesquisas e estudos	TP7	Realizar pesquisas e estudos	OP144	Estudos sobre processos e práticas de interesse fiscal
								OP145	Propor a execução de programas e operações de fiscalização
				P8	Avaliar resultados das ações fiscais	TP8	Avaliar os resultados e manter dossiês	OP146	Avaliar os resultados das ações fiscais encerradas
								OP147	Manter dossiês das ações fiscais encerradas

Figura 23: Relacionamento Hierárquico de Funções.

Fonte: Portaria MF nº 259, de 24 de Agosto de 2001 - REGIMENTO INTERNO DA SRF

Anexo C: Demonstração Analítica da Execução Orçamentária e Financeira

As diárias foram utilizadas pela atividade de fiscalização aduaneira, conforme demonstrado na Tabela 21 a seguir.

Tabela 21: Diárias - 3.3.90.14		Participação SAFIA	
NATUREZA DA DESPESA - 33.90.14	PAGO	%	R\$
Fiscalização Aduaneira	2.001,55	100,00%	2.001,55
Fiscalização	6.501,75	100,00%	6.501,75
Administração e Organização	3.061,64	0,00%	-
Treinamento e Aperfeiçoamento	2.821,32	33,30%	939,50
Auditoria e Fiscalização Tributária	2.541,08	100,00%	2.541,08
Total Geral	16.927,34	66,66%	11.987,89

Fonte: relatório de gestão 2001.

Passagens e despesas com locomoção foram demandadas pela atividade de fiscalização aduaneira, processo de negócio Safia, conforme demonstrado na Tabela 22 a seguir.

Tabela 22: 33.90.14 - Passagens e Despesas com Locomoção		Participação SAFIA	
NATUREZA DA DESPESA - 33.90.14	PAGO	%	R\$
Fiscalização Aduaneira	971,15	100,00%	971,15
Fiscalização	3.154,63	100,00%	3.154,63
Administração e Organização	1.485,50	0,00%	-
Treinamento e Aperfeiçoamento	1.368,90	33,30%	455,84
Auditoria e Fiscalização Tributária	1.232,93	100,00%	1.232,93
Total Geral	8.213,10	66,66%	5.814,55

Fonte: relatório de gestão 2001.

Os controles internos (Relatório de Gestão) apontaram os gastos demonstrados na Tabela 23. No entanto, aqueles relacionados à manutenção das instalações foram determinados em função da área ocupada pela Safia.

Tabela 23: Serviços de Terceiros - PJ - 33.90.39		Participação SAFIA	
NATUREZA DA DESPESA - 33.90.39	PAGO	%	R\$
Assinaturas de Periódicos	39.931,76	33,00%	13.177,48
Serviços de Reprografia	7.803,95	25,00%	1.950,99
Manutenção de Imóveis	30.941,96	16,67%	5.156,99
Manutenção Central Telefônica	2.111,40	16,67%	351,90
Telecomunicação Fixa	30.479,61	10,00%	3.047,96
Manutenção de Veículos	1.195,00	16,67%	199,17
Manutenção Ar Condicionado	8.391,83	16,67%	1.398,64
Serviços Gráficos	1.622,00	25,00%	405,50
Publicação de Editais	1.002,00	25,00%	250,50
Serviços de Seleção e Treinamento	5.745,35	25,00%	1.436,34
Outros Serviços de Terceiros - PJ	8.016,02	33,00%	2.645,29
Total Geral	137.240,88	22,06%	30.020,75

Fonte: relatório de gestão 2001.

Quanto à Locação de Mão de Obra, ou seja, os gastos com a manutenção das edificações, o critério utilizado para se determinar a participação da Safia, também, foi a área ocupada no edifício sede, tendo-se em vista que estes serviços estão intrinsecamente relacionados à manutenção, conservação, limpeza e segurança das instalações (Tabela 24).

Tabela 24: Locação de Mão de Obra - 33.90.37		Participação SAFIA	
NATUREZA DA DESPESA - 33.90.37	PAGO	%	R\$
Limpeza e Conservação	91.527,92	16,67%	15.254,65
Portaria	67.415,55	16,67%	11.235,93
Vigilância	111.018,96	16,67%	18.503,16
Manuseio e Movimentação de Carga	2.034,27	16,67%	339,05
Total Geral	271.996,70	16,67%	79.685,66

Fonte: relatório de gestão 2001.

ANEXO D – Consumo por Natureza de Gasto

Tabela 25: Consumo por Atividade por Natureza de Gasto				
N0162 - Vigilância e repressão ao contrabando e descaminho	Medida da Atividade	Custo por Medidor R\$	custo unitário da atividade R\$	Unidade de Medida do Direcionador
Salários e Encargos	240	91,35	21.925,01	Horas de Capacidade
Tecnologia da Informação	240	4,48	1.076,31	Horas de Capacidade
Supervisão	240	18,05	4.332,16	Horas de Capacidade
Secretaria	240	2,42	581,21	Horas de Capacidade
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manutenção Instalações	240	5,96	1.429,45	Horas de Capacidade
333.90.30 - Material de Consumo	240	0,90	216,11	Horas de Capacidade
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	240	2,24	538,53	Horas de Capacidade
344.90.51. Obras e Instalações	240	0,89	212,56	Horas de Capacidade
344.90.52 - Material Permanente	240	0,19	44,77	Horas de Capacidade
333.90.36 - Outros Serviços Terceiros - PF	10	180,05	1.800,53	Operações N0162
CUSTO UNITÁRIO TOTAL DE CADA ATIVIDADE			32.156,63	
N0157 - Vistoria aduaneira e conferência final de manifesto	Medida da Atividade	Custo por Medidor	custo unitário da atividade	Unidade de Medida do Direcionador
Salários e Encargos	101	91,35	9.226,77	Horas de Capacidade
Tecnologia da Informação	101	4,48	452,95	Horas de Capacidade
Supervisão	101	18,05	1.823,12	Horas de Capacidade
Secretaria	101	2,42	244,59	Horas de Capacidade
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manutenção. Instalações	101	5,96	601,56	Horas de Capacidade
333.90.30 - Material de Consumo	101	0,90	90,95	Horas de Capacidade
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	101	2,24	226,63	Horas de Capacidade
344.90.51. Obras e Instalações	101	0,89	89,45	Horas de Capacidade
344.90.52 - Material Permanente	101	0,19	18,84	Horas de Capacidade
CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE			12.774,86	
N0152 - Multa ref. apreensão ou saída de mercadorias	Medida da Atividade	Custo por Medidor	custo unitário da atividade	Unidade de Medida do Direcionador
Salários e Encargos	62	91,35	5.663,96	Horas de Capacidade
Tecnologia da Informação	62	4,48	278,05	Horas de Capacidade
Supervisão	62	18,05	1.119,14	Horas de Capacidade
Secretaria	62	2,42	150,15	Horas de Capacidade
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manutenção. Instalações	62	5,96	369,27	Horas de Capacidade
333.90.30 - Material de Consumo	62	0,90	55,83	Horas de Capacidade
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	62	2,24	139,12	Horas de Capacidade
344.90.51. Obras e Instalações	62	0,89	54,91	Horas de Capacidade
344.90.52 - Material Permanente	62	0,19	11,57	Horas de Capacidade
CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE			7.841,99	
N0151 - Recolhimentos no despacho	Medida da Atividade	Custo por Medidor	custo unitário da atividade	Unidade de Medida do Direcionador
Salários e Encargos	484	91,35	44.215,43	Horas de Capacidade
Tecnologia da Informação	484	4,48	2.170,57	Horas de Capacidade
Supervisão	484	18,05	8.736,53	Horas de Capacidade
Secretaria	484	2,42	1.172,11	Horas de Capacidade
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manutenção. Instalações	484	5,96	2.882,72	Horas de Capacidade
333.90.30 - Material de Consumo	484	0,90	435,82	Horas de Capacidade
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	484	2,24	1.086,03	Horas de Capacidade
344.90.51. Obras e Instalações	484	0,89	428,66	Horas de Capacidade

344.90.52 - Material Permanente	484	0,19	90,28	Horas de Capacidade
CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE			61.218,14	
N0149 - Valoração Aduaneira - Geral	Medida da Atividade	Custo por Medidor	custo unitário da atividade	Unidade de Medida do Direcionador
Salários e Encargos	452	91,35	41.292,09	Horas de Capacidade
Tecnologia da Informação	452	4,48	2.027,06	Horas de Capacidade
Supervisão	452	18,05	8.158,91	Horas de Capacidade
Secretaria	452	2,42	1.094,61	Horas de Capacidade
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manutenção.Instalações	452	5,96	2.692,12	Horas de Capacidade
333.90.30 - Material de Consumo	452	0,90	407,00	Horas de Capacidade
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	452	2,24	1.014,23	Horas de Capacidade
344.90.51. Obras e Instalações	452	0,89	400,32	Horas de Capacidade
344.90.52 - Material Permanente	452	0,19	84,31	Horas de Capacidade
CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE			57.170,66	
N0144 - Abandono de mercadorias	Medida da Atividade	Custo por Medidor	custo unitário da atividade	Unidade de Medida do Direcionador
Salários e Encargos	46	91,35	4.202,29	Horas de Capacidade
Tecnologia da Informação	46	4,48	206,29	Horas de Capacidade
Supervisão	46	18,05	830,33	Horas de Capacidade
Secretaria	46	2,42	111,40	Horas de Capacidade
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manutenção.Instalações	46	5,96	273,98	Horas de Capacidade
333.90.30 - Material de Consumo	46	0,90	41,42	Horas de Capacidade
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	46	2,24	103,22	Horas de Capacidade
344.90.51. Obras e Instalações	46	0,89	40,74	Horas de Capacidade
344.90.52 - Material Permanente	46	0,19	8,58	Horas de Capacidade
CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE			5.818,25	
N0140 - Apreensão de mercadorias	Medida da Atividade	Custo por Medidor	custo unitário da atividade	Unidade de Medida do Direcionador
Salários e Encargos	1.684	91,35	153.840,45	Horas de Capacidade
Tecnologia da Informação	1.684	4,48	7.552,13	Horas de Capacidade
Supervisão	1.684	18,05	30.397,34	Horas de Capacidade
Secretaria	1.684	2,42	4.078,15	Horas de Capacidade
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manutenção.Instalações	1.684	5,96	10.029,95	Horas de Capacidade
333.90.30 - Material de Consumo	1.684	0,90	1.516,36	Horas de Capacidade
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	1.684	2,24	3.778,68	Horas de Capacidade
344.90.51. Obras e Instalações	1.684	0,89	1.491,47	Horas de Capacidade
344.90.52 - Material Permanente	1.684	0,19	314,12	Horas de Capacidade
CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE			212.998,65	
N0133 - Despacho de Importação	Medida da Atividade	Custo por Medidor	custo unitário da atividade	Unidade de Medida do Direcionador
Salários e Encargos	20	91,35	1.827,08	Horas de Capacidade
Tecnologia da Informação	20	4,48	89,69	Horas de Capacidade
Supervisão	20	18,05	361,01	Horas de Capacidade
Secretaria	20	2,42	48,43	Horas de Capacidade
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manutenção.Instalações	20	5,96	119,12	Horas de Capacidade
333.90.30 - Material de Consumo	20	0,90	18,01	Horas de Capacidade
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	20	2,24	44,88	Horas de Capacidade
344.90.51. Obras e Instalações	20	0,89	17,71	Horas de Capacidade
344.90.52 - Material Permanente	20	0,19	3,73	Horas de Capacidade
CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE			2.529,68	
N0131- Revisão aduaneira	Medida da Atividade	Custo por Medidor	custo unitário da	Unidade de Medida do Direcionador

			atividade	
Salários e Encargos	558	91,35	50.975,64	Horas de Capacidade
Tecnologia da Informação	558	4,48	2.502,43	Horas de Capacidade
Supervisão	558	18,05	10.072,28	Horas de Capacidade
Secretaria	558	2,42	1.351,31	Horas de Capacidade
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manutenção.Instalações	558	5,96	3.323,46	Horas de Capacidade
333.90.30 - Material de Consumo	558	0,90	502,45	Horas de Capacidade
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	558	2,24	1.252,08	Horas de Capacidade
344.90.51. Obras e Instalações	558	0,89	494,20	Horas de Capacidade
344.90.52 - Material Permanente	558	0,19	104,09	Horas de Capacidade
CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE			70.577,94	
N0130 - Valoração Aduaneira - Canal Cinza	Medida da Atividade	Custo por Medidor	custo unitário da atividade	Unidade de Medida do Direcionador
Salários e Encargos	3.688	91,35	336.914,25	Horas de Capacidade
Tecnologia da Informação	3.688	4,48	16.539,35	Horas de Capacidade
Supervisão	3.688	18,05	66.570,89	Horas de Capacidade
Secretaria	3.688	2,42	8.931,25	Horas de Capacidade
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manutenção.Instalações	3.688	5,96	21.965,82	Horas de Capacidade
333.90.30 - Material de Consumo	3.688	0,90	3.320,86	Horas de Capacidade
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	3.688	2,24	8.275,40	Horas de Capacidade
344.90.51. Obras e Instalações	3.688	0,89	3.266,35	Horas de Capacidade
344.90.52 - Material Permanente	3.688	0,19	687,93	Horas de Capacidade
CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE			466.472,11	
N0129 - Mercadorias importadas com benefícios da Lei 8.032/90	Medida da Atividade	Custo por Medidor	custo unitário da atividade	Unidade de Medida do Direcionador
Salários e Encargos	800	91,35	73.083,35	Horas de Capacidade
Tecnologia da Informação	800	4,48	3.587,71	Horas de Capacidade
Supervisão	800	18,05	14.440,54	Horas de Capacidade
Secretaria	800	2,42	1.937,36	Horas de Capacidade
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manutenção.Instalações	800	5,96	4.764,82	Horas de Capacidade
333.90.30 - Material de Consumo	800	0,90	720,36	Horas de Capacidade
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	800	2,24	1.795,10	Horas de Capacidade
344.90.51. Obras e Instalações	800	0,89	708,54	Horas de Capacidade
344.90.52 - Material Permanente	800	0,19	149,23	Horas de Capacidade
333.90.14 - Diárias	4	736,56	2.946,24	Fiscalizações:N0121-29
333.90.33 - Passagens e Despesas com Locomoção	4	357,25	1.428,99	Fiscalizações:N0121-29
333.90.93 - Indenização de Transporte	4	25,17	100,69	Fiscalizações:N0121-29
CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE			105.662,93	
N0128 - Mercadorias importadas com benefícios da Lei 8.010/90	Medida da Atividade	Custo por Medidor	custo unitário da atividade	Unidade de Medida do Direcionador
Salários e Encargos	440	91,35	40.195,84	Horas de Capacidade
Tecnologia da Informação	440	4,48	1.973,24	Horas de Capacidade
Supervisão	440	18,05	7.942,30	Horas de Capacidade
Secretaria	440	2,42	1.065,55	Horas de Capacidade
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manutenção.Instalações	440	5,96	2.620,65	Horas de Capacidade
333.90.30 - Material de Consumo	440	0,90	396,20	Horas de Capacidade
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	440	2,24	987,30	Horas de Capacidade
344.90.51. Obras e Instalações	440	0,89	389,69	Horas de Capacidade
344.90.52 - Material Permanente	440	0,19	82,07	Horas de Capacidade
333.90.14 - Diárias	2	736,56	1.473,12	Fiscalizações:N0121-29
333.90.33 - Passagens e Despesas com Locomoção	2	357,25	714,49	Fiscalizações:N0121-29

333.90.93 - Indenização de Transporte 2 25,17 50,35 Fiscalizações:N0121-29

CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE			57.890,81	
N0123 - Drawback	Medida da Atividade	Custo por Medidor	custo unitário da atividade	Unidade de Medida do Direcionador
Salários e Encargos	560	91,35	51.158,35	Horas de Capacidade
Tecnologia da Informação	560	4,48	2.511,40	Horas de Capacidade
Supervisão	560	18,05	10.108,38	Horas de Capacidade
Secretaria	560	2,42	1.356,16	Horas de Capacidade
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manutenção.Instalações	560	5,96	3.335,37	Horas de Capacidade
333.90.30 - Material de Consumo	560	0,90	504,25	Horas de Capacidade
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	560	2,24	1.256,57	Horas de Capacidade
344.90.51. Obras e Instalações	560	0,89	495,98	Horas de Capacidade
344.90.52 - Material Permanente	560	0,19	104,46	Horas de Capacidade
333.90.14 - Diárias	2	736,56	1.473,12	Fiscalizações:N0121-29
333.90.33 - Passagens e Despesas com Locomoção	2	357,25	714,49	Fiscalizações:N0121-29
333.90.93 - Indenização de Transporte	2	25,17	50,35	Fiscalizações:N0121-29
CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE			73.068,87	
N0122 - Auditoria de empresas equiparadas a industrial	Medida da Atividade	Custo por Medidor	custo unitário da atividade	Unidade de Medida do Direcionador
Salários e Encargos	1.640	91,35	149.820,87	Horas de Capacidade
Tecnologia da Informação	1.640	4,48	7.354,81	Horas de Capacidade
Supervisão	1.640	18,05	29.603,11	Horas de Capacidade
Secretaria	1.640	2,42	3.971,60	Horas de Capacidade
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manutenção.Instalações	1.640	5,96	9.767,88	Horas de Capacidade
333.90.30 - Material de Consumo	1.640	0,90	1.476,74	Horas de Capacidade
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	1.640	2,24	3.679,95	Horas de Capacidade
344.90.51. Obras e Instalações	1.640	0,89	1.452,50	Horas de Capacidade
344.90.52 - Material Permanente	1.640	0,19	305,91	Horas de Capacidade
333.90.14 - Diárias	6	736,56	4.419,36	Fiscalizações:N0121-29
333.90.33 - Passagens e Despesas com Locomoção	6	357,25	2.143,48	Fiscalizações:N0121-29
333.90.93 - Indenização de Transporte	6	25,17	151,04	Fiscalizações:N0121-29
CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE			214.147,25	
N0121- Auditoria de regime automotivo	Medida da Atividade	Custo por Medidor	custo unitário da atividade	Unidade de Medida do Direcionador
Salários e Encargos	240	91,35	21.925,01	Horas de Capacidade
Tecnologia da Informação	240	4,48	1.076,31	Horas de Capacidade
Supervisão	240	18,05	4.332,16	Horas de Capacidade
Secretaria	240	2,42	581,21	Horas de Capacidade
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manutenção.Instalações	240	5,96	1.429,45	Horas de Capacidade
333.90.30 - Material de Consumo	240	0,90	216,11	Horas de Capacidade
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	240	2,24	538,53	Horas de Capacidade
344.90.51. Obras e Instalações	240	0,89	212,56	Horas de Capacidade
344.90.52 - Material Permanente	240	0,19	44,77	Horas de Capacidade
333.90.14 - Diárias	1	736,56	736,56	Fiscalizações:N0121-29
333.90.33 - Passagens e Despesas com Locomoção	1	357,25	357,25	Fiscalizações:N0121-29
333.90.93 - Indenização de Transporte	1	25,17	25,17	Fiscalizações:N0121-29
CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE			31.475,08	
OP83 - Efetuar diligências e perícias para instrução processual	Medida da Atividade	Custo por Medidor	custo unitário da atividade	Unidade de Medida do Direcionador
Salários e Encargos	760	91,35	69.429,18	Horas de Capacidade
Tecnologia da Informação	760	4,48	3.408,33	Horas de Capacidade
Supervisão	760	18,05	13.718,51	Horas de Capacidade

Secretaria	760	2,42	1.840,50	Horas de Capacidade
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manutenção.Instalações	760	5,96	4.526,58	Horas de Capacidade
333.90.30 - Material de Consumo	760	0,90	684,34	Horas de Capacidade
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	760	2,24	1.705,34	Horas de Capacidade
344.90.51. Obras e Instalações	760	0,89	673,11	Horas de Capacidade
344.90.52 - Material Permanente	760	0,19	141,77	Horas de Capacidade

CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE			96.127,66	
--------------------------------------	--	--	------------------	--

OP82 - Efetuar diligências e perícias no interesse da fiscalização	Medida da Atividade	Custo por Medidor	custo unitário da atividade	Unidade de Medida do Direcionador
Salários e Encargos	1.484	91,35	135.569,62	Horas de Capacidade
Tecnologia da Informação	1.484	4,48	6.655,21	Horas de Capacidade
Supervisão	1.484	18,05	26.787,20	Horas de Capacidade
Secretaria	1.484	2,42	3.593,81	Horas de Capacidade
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manutenção.Instalações	1.484	5,96	8.838,74	Horas de Capacidade
333.90.30 - Material de Consumo	1.484	0,90	1.336,27	Horas de Capacidade
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	1.484	2,24	3.329,90	Horas de Capacidade
344.90.51. Obras e Instalações	1.484	0,89	1.314,33	Horas de Capacidade
344.90.52 - Material Permanente	1.484	0,19	276,82	Horas de Capacidade

CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE			187.701,90	
--------------------------------------	--	--	-------------------	--

Treinamentos	Medida da Atividade	Custo por Medidor	custo unitário da atividade	Unidade de Medida do Direcionador
Salários e Encargos	910	91,35	83.132,31	Horas de Capacidade
333.90.14 - Diárias Treinamentos	18	52,19	939,50	Treinamentos
333.90.33 - Despesas com Locomoção - Treinamentos	18	25,32	455,84	Treinamentos

CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE			84.527,65	
--------------------------------------	--	--	------------------	--

Ociosidade	Medida da Atividade	Custo por Medidor	custo unitário da atividade	Unidade de Medida do Direcionador
Salários e Encargos	120	91,35	10.962,50	Horas de Capacidade
Tecnologia da Informação	120	4,48	538,16	Horas de Capacidade
Supervisão	120	18,05	2.166,08	Horas de Capacidade
Secretaria	120	2,42	290,60	Horas de Capacidade
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manutenção.Instalações	120	5,96	714,72	Horas de Capacidade
333.90.30 - Material de Consumo	120	0,90	108,05	Horas de Capacidade
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	120	2,24	269,26	Horas de Capacidade
344.90.51. Obras e Instalações	120	0,89	106,28	Horas de Capacidade
344.90.52 - Material Permanente	120	0,19	22,38	Horas de Capacidade

CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE			15.178,05	
--------------------------------------	--	--	------------------	--

Fonte: elaborado pelo autor.

ANEXO E – Custos Unitários de Cada Atividade pelo Padrão de Demanda

Tabela 26: Custos unitários de cada atividade pelo padrão de demanda				
N0162 - Vigilância e repressão ao contrabando e descaminho	Unidade de medida do Direcionador	Custo por Medidor R\$	Demanda Padrão	Total R\$
Salários e Encargos	Horas de Capacidade	91,35	80	7.308,34
Tecnologia da Informação	Horas de Capacidade	4,48	80	358,77
Supervisão	Horas de Capacidade	18,05	80	1.444,05
Secretaria	Horas de Capacidade	2,42	80	193,74
333.90.37 – Locação de Mão de Obra - Manut.Instalações	Horas de Capacidade	5,96	80	476,48
333.90.30 - Material de Consumo	Horas de Capacidade	0,90	80	72,04
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	Horas de Capacidade	2,24	80	179,51
344.90.51. Obras e Instalações	Horas de Capacidade	0,89	80	70,85
344.90.52 - Material Permanente	Horas de Capacidade	0,19	80	14,92
333.90.36 - Outros Serviços Terceiros - PF	Operações N0162	180,05	1	180,05
CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE				10.298,75

N0157 - Vistoria aduaneira e conferência final de manifesto	Un. de medida Direcionador	Custo por Medidor R\$	Demanda Padrão	Total R\$
Salários e Encargos	Horas de Capacidade	91,35	8	730,83
Tecnologia da Informação	Horas de Capacidade	4,48	8	35,88
Supervisão	Horas de Capacidade	18,05	8	144,41
Secretaria	Horas de Capacidade	2,42	8	19,37
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manut.Instalações	Horas de Capacidade	5,96	8	47,65
333.90.30 - Material de Consumo	Horas de Capacidade	0,90	8	7,20
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	Horas de Capacidade	2,24	8	17,95
344.90.51. Obras e Instalações	Horas de Capacidade	0,89	8	7,09
344.90.52 - Material Permanente	Horas de Capacidade	0,19	8	1,49
CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE				1.011,87

N0152 - Multa ref. apreensão ou saída de mercadorias	Un. de medida Direcionador	Custo por Medidor R\$	Demanda Padrão	Total R\$
Salários e Encargos	Horas de Capacidade	91,35	8	730,83
Tecnologia da Informação	Horas de Capacidade	4,48	8	35,88
Supervisão	Horas de Capacidade	18,05	8	144,41
Secretaria	Horas de Capacidade	2,42	8	19,37
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manut.Instalações	Horas de Capacidade	5,96	8	47,65
333.90.30 - Material de Consumo	Horas de Capacidade	0,90	8	7,20
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	Horas de Capacidade	2,24	8	17,95
344.90.51. Obras e Instalações	Horas de Capacidade	0,89	8	7,09
344.90.52 - Material Permanente	Horas de Capacidade	0,19	8	1,49
CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE				1.011,87

N0151 - Recolhimentos no despacho	Un. de medida Direcionador	Custo por Medidor R\$	Demanda Padrão	Total R\$
Salários e Encargos	Horas de Capacidade	91,35	4	365,42
Tecnologia da Informação	Horas de Capacidade	4,48	4	17,94
Supervisão	Horas de Capacidade	18,05	4	72,20
Secretaria	Horas de Capacidade	2,42	4	9,69

333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manut.Instalações	Horas de Capacidade	5,96	4	23,82
333.90.30 - Material de Consumo	Horas de Capacidade	0,90	4	3,60
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	Horas de Capacidade	2,24	4	8,98
344.90.51. Obras e Instalações	Horas de Capacidade	0,89	4	3,54
344.90.52 - Material Permanente	Horas de Capacidade	0,19	4	0,75

CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE				505,94
--------------------------------------	--	--	--	---------------

N0149 - Valoração Aduaneira - Geral	Un. de medida Direcionador	Custo por Medidor R\$	Demanda Padrão	Total R\$
Salários e Encargos	Horas de Capacidade	91,35	80	7.308,34
Tecnologia da Informação	Horas de Capacidade	4,48	80	358,77
Supervisão	Horas de Capacidade	18,05	80	1.444,05
Secretaria	Horas de Capacidade	2,42	80	193,74
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manut.Instalações	Horas de Capacidade	5,96	80	476,48
333.90.30 - Material de Consumo	Horas de Capacidade	0,90	80	72,04
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	Horas de Capacidade	2,24	80	179,51
344.90.51. Obras e Instalações	Horas de Capacidade	0,89	80	70,85
344.90.52 - Material Permanente	Horas de Capacidade	0,19	80	14,92
CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE				10.118,70

N0144 - Abandono de mercadorias	Un. de medida Direcionador	Custo por Medidor R\$	Demanda Padrão	Total R\$
Salários e Encargos	Horas de Capacidade	91,35	8	730,83
Tecnologia da Informação	Horas de Capacidade	4,48	8	35,88
Supervisão	Horas de Capacidade	18,05	8	144,41
Secretaria	Horas de Capacidade	2,42	8	19,37
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manut.Instalações	Horas de Capacidade	5,96	8	47,65
333.90.30 - Material de Consumo	Horas de Capacidade	0,90	8	7,20
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	Horas de Capacidade	2,24	8	17,95
344.90.51. Obras e Instalações	Horas de Capacidade	0,89	8	7,09
344.90.52 - Material Permanente	Horas de Capacidade	0,19	8	1,49
CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE				1.011,87

N0140 - Apreensão de mercadorias	Un. de medida Direcionador	Custo por Medidor R\$	Demanda Padrão	Total R\$
Salários e Encargos	Horas de Capacidade	91,35	8	730,83
Tecnologia da Informação	Horas de Capacidade	4,48	8	35,88
Supervisão	Horas de Capacidade	18,05	8	144,41
Secretaria	Horas de Capacidade	2,42	8	19,37
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manut.Instalações	Horas de Capacidade	5,96	8	47,65
333.90.30 - Material de Consumo	Horas de Capacidade	0,90	8	7,20
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	Horas de Capacidade	2,24	8	17,95
344.90.51. Obras e Instalações	Horas de Capacidade	0,89	8	7,09
344.90.52 - Material Permanente	Horas de Capacidade	0,19	8	1,49
CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE				1.011,87

N0133 - Despacho de Importação	Un. de medida Direcionador	Custo por Medidor R\$	Demanda Padrão	Total R\$
Salários e Encargos	Horas de Capacidade	91,35	8	730,83
Tecnologia da Informação	Horas de Capacidade	4,48	8	35,88
Supervisão	Horas de Capacidade	18,05	8	144,41

Secretaria	Horas de Capacidade	2,42	8	19,37
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manut.Instalações	Horas de Capacidade	5,96	8	47,65
333.90.30 - Material de Consumo	Horas de Capacidade	0,90	8	7,20
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	Horas de Capacidade	2,24	8	17,95
344.90.51. Obras e Instalações	Horas de Capacidade	0,89	8	7,09
344.90.52 - Material Permanente	Horas de Capacidade	0,19	8	1,49

CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE				1.011,87
--------------------------------------	--	--	--	-----------------

N0131- Revisão aduaneira	Un. de medida Direcionador	Custo por Medidor R\$	Demanda Padrão	Total R\$
Salários e Encargos	Horas de Capacidade	91,35	8	730,83
Tecnologia da Informação	Horas de Capacidade	4,48	8	35,88
Supervisão	Horas de Capacidade	18,05	8	144,41
Secretaria	Horas de Capacidade	2,42	8	19,37
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manut.Instalações	Horas de Capacidade	5,96	8	47,65
333.90.30 - Material de Consumo	Horas de Capacidade	0,90	8	7,20
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	Horas de Capacidade	2,24	8	17,95
344.90.51. Obras e Instalações	Horas de Capacidade	0,89	8	7,09
344.90.52 - Material Permanente	Horas de Capacidade	0,19	8	1,49
CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE				1.011,87

N0130 - Valoração Aduaneira - Canal Cinza	Un. de medida Direcionador	Custo por Medidor R\$	Demanda Padrão	Total R\$
Salários e Encargos	Horas de Capacidade	91,35	8	730,83
Tecnologia da Informação	Horas de Capacidade	4,48	8	35,88
Supervisão	Horas de Capacidade	18,05	8	144,41
Secretaria	Horas de Capacidade	2,42	8	19,37
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manut.Instalações	Horas de Capacidade	5,96	8	47,65
333.90.30 - Material de Consumo	Horas de Capacidade	0,90	8	7,20
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	Horas de Capacidade	2,24	8	17,95
344.90.51. Obras e Instalações	Horas de Capacidade	0,89	8	7,09
344.90.52 - Material Permanente	Horas de Capacidade	0,19	8	1,49
CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE				1.011,87

N0129 - Mercadorias importadas com benefícios da Lei 8.032/90	Un. de medida Direcionador	Custo por Medidor R\$	Demanda Padrão	Total R\$
Salários e Encargos	Horas de Capacidade	91,35	80	7.308,34
Tecnologia da Informação	Horas de Capacidade	4,48	80	358,77
Supervisão	Horas de Capacidade	18,05	80	1.444,05
Secretaria	Horas de Capacidade	2,42	80	193,74
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manut.Instalações	Horas de Capacidade	5,96	80	476,48
333.90.30 - Material de Consumo	Horas de Capacidade	0,90	80	72,04
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	Horas de Capacidade	2,24	80	179,51
344.90.51. Obras e Instalações	Horas de Capacidade	0,89	80	70,85
344.90.52 - Material Permanente	Horas de Capacidade	0,19	80	14,92
333.90.14 - Diárias	Fiscalizações:N0121-29	736,56	1	736,56
333.90.33 - Passagens e Despesas com Locomoção	Fiscalizações:N0121-29	357,25	1	357,25
333.90.93 - Indenização de Transporte	Fiscalizações:N0121-29	25,17	1	25,17
CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE				11.237,68

N0128 - Mercadorias importadas com benefícios da Lei 8.010/90	Un. de medida Direcionador	Custo por Medidor R\$	Demanda Padrão	Total R\$
Salários e Encargos	Horas de Capacidade	91,35	40	3.654,17
Tecnologia da Informação	Horas de Capacidade	4,48	40	179,39
Supervisão	Horas de Capacidade	18,05	40	722,03
Secretaria	Horas de Capacidade	2,42	40	96,87
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manut.Instalações	Horas de Capacidade	5,96	40	238,24
333.90.30 - Material de Consumo	Horas de Capacidade	0,90	40	36,02
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	Horas de Capacidade	2,24	40	89,75
344.90.51. Obras e Instalações	Horas de Capacidade	0,89	40	35,43
344.90.52 - Material Permanente	Horas de Capacidade	0,19	40	7,46
333.90.14 - Diárias	Fiscalizações:N0121-29	736,56	1	736,56
333.90.33 - Passagens e Despesas com Locomoção	Fiscalizações:N0121-29	357,25	1	357,25
333.90.93 - Indenização de Transporte	Fiscalizações:N0121-29	25,17	1	25,17
CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE				6.178,33

N0123 - Drawback	Un. de medida Direcionador	Custo por Medidor R\$	Demanda Padrão	Total R\$
Salários e Encargos	Horas de Capacidade	91,35	80	7.308,34
Tecnologia da Informação	Horas de Capacidade	4,48	80	358,77
Supervisão	Horas de Capacidade	18,05	80	1.444,05
Secretaria	Horas de Capacidade	2,42	80	193,74
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manut.Instalações	Horas de Capacidade	5,96	80	476,48
333.90.30 - Material de Consumo	Horas de Capacidade	0,90	80	72,04
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	Horas de Capacidade	2,24	80	179,51
344.90.51. Obras e Instalações	Horas de Capacidade	0,89	80	70,85
344.90.52 - Material Permanente	Horas de Capacidade	0,19	80	14,92
333.90.14 - Diárias	Fiscalizações:N0121-29	736,56	1	736,56
333.90.33 - Passagens e Despesas com Locomoção	Fiscalizações:N0121-29	357,25	1	357,25
333.90.93 - Indenização de Transporte	Fiscalizações:N0121-29	25,17	1	25,17
CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE				11.237,68

N0122 - Auditoria de empresas equiparadas a industrial	Un. de medida Direcionador	Custo por Medidor R\$	Demanda Padrão	Total R\$
Salários e Encargos	Horas de Capacidade	91,35	240	21.925,01
Tecnologia da Informação	Horas de Capacidade	4,48	240	1.076,31
Supervisão	Horas de Capacidade	18,05	240	4.332,16
Secretaria	Horas de Capacidade	2,42	240	581,21
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manut.Instalações	Horas de Capacidade	5,96	240	1.429,45
333.90.30 - Material de Consumo	Horas de Capacidade	0,90	240	216,11
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	Horas de Capacidade	2,24	240	538,53
344.90.51. Obras e Instalações	Horas de Capacidade	0,89	240	212,56
344.90.52 - Material Permanente	Horas de Capacidade	0,19	240	44,77
333.90.14 - Diárias	Fiscalizações:N0121-29	736,56	1	736,56
333.90.33 - Passagens e Despesas com Locomoção	Fiscalizações:N0121-29	357,25	1	357,25
333.90.93 - Indenização de Transporte	Fiscalizações:N0121-29	25,17	1	25,17
CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE				31.475,08

N0121 - Auditoria de regime automotivo	Un. de medida Direcionador	Custo por Medidor R\$	Demanda Padrão	Total R\$
Salários e Encargos	Horas de Capacidade	91,35	240	21.925,01
Tecnologia da Informação	Horas de Capacidade	4,48	240	1.076,31
Supervisão	Horas de Capacidade	18,05	240	4.332,16
Secretaria	Horas de Capacidade	2,42	240	581,21
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manut.Instalações	Horas de Capacidade	5,96	240	1.429,45
333.90.30 - Material de Consumo	Horas de Capacidade	0,90	240	216,11
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	Horas de Capacidade	2,24	240	538,53
344.90.51. Obras e Instalações	Horas de Capacidade	0,89	240	212,56
344.90.52 - Material Permanente	Horas de Capacidade	0,19	240	44,77
333.90.14 - Diárias	Fiscalizações:N0121-29	736,56	1	736,56
333.90.33 - Passagens e Despesas com Locomoção	Fiscalizações:N0121-29	357,25	1	357,25
333.90.93 - Indenização de Transporte	Fiscalizações:N0121-29	25,17	1	25,17
CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE				31.475,08
OP83 - Efetuar diligências e perícias para instrução processual	Un. de medida Direcionador	Custo por Medidor R\$	Demanda Padrão	Total R\$
Salários e Encargos	Horas de Capacidade	91,35	16	1.461,67
Tecnologia da Informação	Horas de Capacidade	4,48	16	71,75
Supervisão	Horas de Capacidade	18,05	16	288,81
Secretaria	Horas de Capacidade	2,42	16	38,75
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manut.Instalações	Horas de Capacidade	5,96	16	95,30
333.90.30 - Material de Consumo	Horas de Capacidade	0,90	16	14,41
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	Horas de Capacidade	2,24	16	35,90
344.90.51. Obras e Instalações	Horas de Capacidade	0,89	16	14,17
344.90.52 - Material Permanente	Horas de Capacidade	0,19	16	2,98
CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE				2.023,74
OP82 - Efetuar diligências e perícias no interesse da fiscalização	Un. de medida Direcionador	Custo por Medidor R\$	Demanda Padrão	Total R\$
Salários e Encargos	Horas de Capacidade	91,35	24	2.192,50
Tecnologia da Informação	Horas de Capacidade	4,48	24	107,63
Supervisão	Horas de Capacidade	18,05	24	433,22
Secretaria	Horas de Capacidade	2,42	24	58,12
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manut.Instalações	Horas de Capacidade	5,96	24	142,94
333.90.30 - Material de Consumo	Horas de Capacidade	0,90	24	21,61
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	Horas de Capacidade	2,24	24	53,85
344.90.51. Obras e Instalações	Horas de Capacidade	0,89	24	21,26
344.90.52 - Material Permanente	Horas de Capacidade	0,19	24	4,48
CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE				3.035,61
Treinamentos	Un. de medida Direcionador	Custo por Medidor R\$	Demanda Padrão	Total R\$
Salários e Encargos	Horas de Capacidade	91,35	40	3.654,17
333.90.14 - Diárias Treinamentos	Treinamentos	52,19	1	52,19
333.90.33 - Despesas com Locomoção - Treinamentos	Treinamentos	25,32	1	25,32
CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE				3.731,69

Fonte: elaborado pelo autor.

ANEXO F – Consumo por Atividade para a Fiscalização Aduaneira de Acordo com o Plano de Ação - 2002

Tabela 27: Consumo por atividade para a Fiscalização Aduaneira de acordo com o Plano de Ação 2002

N0121 - Auditoria de regime automotivo	Unidade de medida Direcionador	Custo por Medidor R\$	Demanda Padrão	Total R\$	Demanda Planejada	Total R\$
Salários e Encargos	Horas de Capacidade	88,08	240	21.138,71	480	42.277,43
Tecnologia da Informação	Horas de Capacidade	5,04	240	1.209,70	480	2.419,40
Supervisão	Horas de Capacidade	20,29	240	4.869,03	480	9.738,07
Secretaria	Horas de Capacidade	2,72	240	653,24	480	1.306,47
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manut.Instalações	Horas de Capacidade	6,69	240	1.606,59	480	3.213,19
333.90.30 - Material de Consumo	Horas de Capacidade	0,90	240	216,11	480	432,22
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	Horas de Capacidade	2,24	240	538,53	480	1.077,06
344.90.51. Obras e Instalações	Horas de Capacidade	0,89	240	212,56	480	425,12
344.90.52 - Material Permanente	Horas de Capacidade	0,19	240	44,77	480	89,54
333.90.14 - Diárias	Fiscalizações:N0121-29	736,56	1	736,56	2	1.473,12
333.90.33 - Passagens e Despesas com Locomoção	Fiscalizações:N0121-29	357,25	1	357,25	2	714,49
333.90.93 - Indenização de Transporte	Fiscalizações:N0121-29	25,17	1	25,17	2	50,35
CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE				31.608,22		63.216,44
N0122 - Auditoria de empresas equiparadas a industrial	Unidade de medida Direcionador	Custo por Medidor R\$	Demanda Padrão	Total R\$	Demanda Planejada	Total R\$
Salários e Encargos	Horas de Capacidade	88,08	240	21.138,71	480	42.277,43
Tecnologia da Informação	Horas de Capacidade	5,04	240	1.209,70	480	2.419,40
Supervisão	Horas de Capacidade	20,29	240	4.869,03	480	9.738,07
Secretaria	Horas de Capacidade	2,72	240	653,24	480	1.306,47
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manut.Instalações	Horas de Capacidade	6,69	240	1.606,59	480	3.213,19
333.90.30 - Material de Consumo	Horas de Capacidade	0,90	240	216,11	480	432,22
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	Horas de Capacidade	2,24	240	538,53	480	1.077,06
344.90.51. Obras e Instalações	Horas de Capacidade	0,89	240	212,56	480	425,12
344.90.52 - Material Permanente	Horas de Capacidade	0,19	240	44,77	480	89,54
333.90.14 - Diárias	Fiscalizações:N0121-29	736,56	1	736,56	2	1.473,12
333.90.33 - Passagens e Despesas com Locomoção	Fiscalizações:N0121-29	357,25	1	357,25	2	714,49
333.90.93 - Indenização de Transporte	Fiscalizações:N0121-29	25,17	1	25,17	2	50,35
CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE				31.608,22		63.216,44
N0123 - Drawback	Unidade de medida Direcionador	Custo por Medidor R\$	Demanda Padrão	Total R\$	Demanda Planejada	Total R\$
Salários e Encargos	Horas de Capacidade	88,08	80	7.046,24	480	42.277,43
Tecnologia da Informação	Horas de Capacidade	5,04	80	403,23	480	2.419,40
Supervisão	Horas de Capacidade	20,29	80	1.623,01	480	9.738,07
Secretaria	Horas de Capacidade	2,72	80	217,75	480	1.306,47
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manut.Instalações	Horas de Capacidade	6,69	80	535,53	480	3.213,19

333.90.30 - Material de Consumo	Horas de Capacidade	0,90	80	72,04	480	432,22
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	Horas de Capacidade	2,24	80	179,51	480	1.077,06
344.90.51. Obras e Instalações	Horas de Capacidade	0,89	80	70,85	480	425,12
344.90.52 - Material Permanente	Horas de Capacidade	0,19	80	14,92	480	89,54
333.90.14 - Diárias	Fiscalizações:N0121-29	736,56	1	736,56	6	4.419,36
333.90.33 - Passagens e Despesas com Locomoção	Fiscalizações:N0121-29	357,25	1	357,25	6	2.143,48
333.90.93 - Indenização de Transporte	Fiscalizações:N0121-29	25,17	1	25,17	6	151,04
CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE				11.282,06		67.692,36
N0128 - Mercadorias importadas com benefícios Lei 8.010/90	Unidade de medida Direcionador	Custo por Medidor R\$	Demanda Padrão	Total R\$	Demanda Planejada	Total R\$
Salários e Encargos	Horas de Capacidade	88,08	80	7.046,24	640	56.369,90
Tecnologia da Informação	Horas de Capacidade	5,04	80	403,23	640	3.225,86
Supervisão	Horas de Capacidade	20,29	80	1.623,01	640	12.984,09
Secretaria	Horas de Capacidade	2,72	80	217,75	640	1.741,96
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manut.Instalações	Horas de Capacidade	6,69	80	535,53	640	4.284,25
333.90.30 - Material de Consumo	Horas de Capacidade	0,90	80	72,04	640	576,29
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	Horas de Capacidade	2,24	80	179,51	640	1.436,08
344.90.51. Obras e Instalações	Horas de Capacidade	0,89	80	70,85	640	566,83
344.90.52 - Material Permanente	Horas de Capacidade	0,19	80	14,92	640	119,38
333.90.14 - Diárias	Fiscalizações:N0121-29	736,56	1	736,56	8	5.892,48
333.90.33 - Passagens e Despesas com Locomoção	Fiscalizações:N0121-29	357,25	1	357,25	8	2.857,98
333.90.93 - Indenização de Transporte	Fiscalizações:N0121-29	25,17	1	25,17	8	201,39
CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE				11.282,06		90.256,48
N0129 - Mercadorias importadas com benefícios Lei 8.032/90	Unidade de medida Direcionador	Custo por Medidor R\$	Demanda Padrão	Total R\$	Demanda Planejada	Total R\$
Salários e Encargos	Horas de Capacidade	88,08	40	3.523,12	320	28.184,95
Tecnologia da Informação	Horas de Capacidade	5,04	40	201,62	320	1.612,93
Supervisão	Horas de Capacidade	20,29	40	811,51	320	6.492,04
Secretaria	Horas de Capacidade	2,72	40	108,87	320	870,98
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manut.Instalações	Horas de Capacidade	6,69	40	267,77	320	2.142,12
333.90.30 - Material de Consumo	Horas de Capacidade	0,90	40	36,02	320	288,14
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	Horas de Capacidade	2,24	40	89,75	320	718,04
344.90.51. Obras e Instalações	Horas de Capacidade	0,89	40	35,43	320	283,41
344.90.52 - Material Permanente	Horas de Capacidade	0,19	40	7,46	320	59,69
333.90.14 - Diárias	Fiscalizações:N0121-29	736,56	1	736,56	8	5.892,48
333.90.33 - Passagens e Despesas com Locomoção	Fiscalizações:N0121-29	357,25	1	357,25	8	2.857,98
333.90.93 - Indenização de Transporte	Fiscalizações:N0121-29	25,17	1	25,17	8	201,39
CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE				6.200,52		49.604,16
N0130 - Valoração Aduaneira - Canal Cinza	Unidade de medida Direcionador	Custo por Medidor R\$	Demanda Padrão	Total R\$	Demanda Planejada	Total R\$
Salários e Encargos	Horas de Capacidade	88,08	8	704,62	3.200	281.849,51
Tecnologia da Informação	Horas de Capacidade	5,04	8	40,32	3.200	16.129,30
Supervisão	Horas de Capacidade	20,29	8	162,30	3.200	64.920,45

Secretaria	Horas de Capacidade	2,72	8	21,77	3.200	8.709,82
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manut.Instalações	Horas de Capacidade	6,69	8	53,55	3.200	21.421,24
333.90.30 - Material de Consumo	Horas de Capacidade	0,90	8	7,20	3.200	2.881,44
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	Horas de Capacidade	2,24	8	17,95	3.200	7.180,39
344.90.51. Obras e Instalações	Horas de Capacidade	0,89	8	7,09	3.200	2.834,15
344.90.52 - Material Permanente	Horas de Capacidade	0,19	8	1,49	3.200	596,91

CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE				1.016,31		406.523,20
--------------------------------------	--	--	--	-----------------	--	-------------------

N0131- Revisão aduaneira	Unidade de medida Direcionador	Custo por Medidor R\$	Demanda Padrão	Total R\$	Demanda Planejada	Total R\$
Salários e Encargos	Horas de Capacidade	88,08	8	704,62	640	56.369,90
Tecnologia da Informação	Horas de Capacidade	5,04	8	40,32	640	3.225,86
Supervisão	Horas de Capacidade	20,29	8	162,30	640	12.984,09
Secretaria	Horas de Capacidade	2,72	8	21,77	640	1.741,96
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manut.Instalações	Horas de Capacidade	6,69	8	53,55	640	4.284,25
333.90.30 - Material de Consumo	Horas de Capacidade	0,90	8	7,20	640	576,29
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	Horas de Capacidade	2,24	8	17,95	640	1.436,08
344.90.51. Obras e Instalações	Horas de Capacidade	0,89	8	7,09	640	566,83
344.90.52 - Material Permanente	Horas de Capacidade	0,19	8	1,49	640	119,38

CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE				1.016,31		81.304,64
--------------------------------------	--	--	--	-----------------	--	------------------

N0133 - Despacho de Importação	Unidade de medida Direcionador	Custo por Medidor R\$	Demanda Padrão	Total R\$	Demanda Planejada	Total R\$
Salários e Encargos	Horas de Capacidade	88,08	8	704,62	64	5.636,99
Tecnologia da Informação	Horas de Capacidade	5,04	8	40,32	64	322,59
Supervisão	Horas de Capacidade	20,29	8	162,30	64	1.298,41
Secretaria	Horas de Capacidade	2,72	8	21,77	64	174,20
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manut.Instalações	Horas de Capacidade	6,69	8	53,55	64	428,42
333.90.30 - Material de Consumo	Horas de Capacidade	0,90	8	7,20	64	57,63
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	Horas de Capacidade	2,24	8	17,95	64	143,61
344.90.51. Obras e Instalações	Horas de Capacidade	0,89	8	7,09	64	56,68
344.90.52 - Material Permanente	Horas de Capacidade	0,19	8	1,49	64	11,94

CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE				1.016,31		8.130,46
--------------------------------------	--	--	--	-----------------	--	-----------------

N0140 - Apreensão de mercadorias	Unidade de medida Direcionador	Custo por Medidor R\$	Demanda Padrão	Total R\$	Demanda Planejada	Total R\$
Salários e Encargos	Horas de Capacidade	88,08	8	704,62	1.920	169.109,71
Tecnologia da Informação	Horas de Capacidade	5,04	8	40,32	1.920	9.677,58
Supervisão	Horas de Capacidade	20,29	8	162,30	1.920	38.952,27
Secretaria	Horas de Capacidade	2,72	8	21,77	1.920	5.225,89
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manut.Instalações	Horas de Capacidade	6,69	8	53,55	1.920	12.852,74
333.90.30 - Material de Consumo	Horas de Capacidade	0,90	8	7,20	1.920	1.728,87
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	Horas de Capacidade	2,24	8	17,95	1.920	4.308,23
344.90.51. Obras e Instalações	Horas de Capacidade	0,89	8	7,09	1.920	1.700,49
344.90.52 - Material Permanente	Horas de Capacidade	0,19	8	1,49	1.920	358,14

CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE				1.016,31		243.913,92
--------------------------------------	--	--	--	-----------------	--	-------------------

N0144 - Abandono de mercadorias	Unidade de medida Direcionador	Custo por Medidor R\$	Demanda Padrão	Total R\$	Demanda Planejada	Total R\$
Salários e Encargos	Horas de Capacidade	88,08	8	704,62	64	5.636,99
Tecnologia da Informação	Horas de Capacidade	5,04	8	40,32	64	322,59
Supervisão	Horas de Capacidade	20,29	8	162,30	64	1.298,41
Secretaria	Horas de Capacidade	2,72	8	21,77	64	174,20
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manut.Instalações	Horas de Capacidade	6,69	8	53,55	64	428,42
333.90.30 - Material de Consumo	Horas de Capacidade	0,90	8	7,20	64	57,63
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	Horas de Capacidade	2,24	8	17,95	64	143,61
344.90.51. Obras e Instalações	Horas de Capacidade	0,89	8	7,09	64	56,68
344.90.52 - Material Permanente	Horas de Capacidade	0,19	8	1,49	64	11,94
CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE				1.016,31		8.130,46
N0149 - Valoração Aduaneira - Geral	Unidade de medida Direcionador	Custo por Medidor R\$	Demanda Padrão	Total R\$	Demanda Planejada	Total R\$
Salários e Encargos	Horas de Capacidade	88,08	80	7.046,24	640	56.369,90
Tecnologia da Informação	Horas de Capacidade	5,04	80	403,23	640	3.225,86
Supervisão	Horas de Capacidade	20,29	80	1.623,01	640	12.984,09
Secretaria	Horas de Capacidade	2,72	80	217,75	640	1.741,96
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manut.Instalações	Horas de Capacidade	6,69	80	535,53	640	4.284,25
333.90.30 - Material de Consumo	Horas de Capacidade	0,90	80	72,04	640	576,29
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	Horas de Capacidade	2,24	80	179,51	640	1.436,08
344.90.51. Obras e Instalações	Horas de Capacidade	0,89	80	70,85	640	566,83
344.90.52 - Material Permanente	Horas de Capacidade	0,19	80	14,92	640	119,38
CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE				10.163,08		81.304,64
N0151 - Recolhimentos no despacho	Unidade de medida Direcionador	Custo por Medidor R\$	Demanda Padrão	Total R\$	Demanda Planejada	Total R\$
Salários e Encargos	Horas de Capacidade	88,08	4	352,31	960	84.554,85
Tecnologia da Informação	Horas de Capacidade	5,04	4	20,16	960	4.838,79
Supervisão	Horas de Capacidade	20,29	4	81,15	960	19.476,13
Secretaria	Horas de Capacidade	2,72	4	10,89	960	2.612,95
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manut.Instalações	Horas de Capacidade	6,69	4	26,78	960	6.426,37
333.90.30 - Material de Consumo	Horas de Capacidade	0,90	4	3,60	960	864,43
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	Horas de Capacidade	2,24	4	8,98	960	2.154,12
344.90.51. Obras e Instalações	Horas de Capacidade	0,89	4	3,54	960	850,24
344.90.52 - Material Permanente	Horas de Capacidade	0,19	4	0,75	960	179,07
CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE				508,15		121.956,96
N0152 - Multa ref. apreensão ou saída de mercadorias	Unidade de medida Direcionador	Custo por Medidor R\$	Demanda Padrão	Total R\$	Demanda Planejada	Total R\$
Salários e Encargos	Horas de Capacidade	88,08	8	704,62	96	8.455,49
Tecnologia da Informação	Horas de Capacidade	5,04	8	40,32	96	483,88
Supervisão	Horas de Capacidade	20,29	8	162,30	96	1.947,61
Secretaria	Horas de Capacidade	2,72	8	21,77	96	261,29
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manut.Instalações	Horas de Capacidade	6,69	8	53,55	96	642,64
333.90.30 - Material de Consumo	Horas de Capacidade	0,90	8	7,20	96	86,44

333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	Horas de Capacidade	2,24	8	17,95	96	215,41
344.90.51. Obras e Instalações	Horas de Capacidade	0,89	8	7,09	96	85,02
344.90.52 - Material Permanente	Horas de Capacidade	0,19	8	1,49	96	17,91
CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE		127,04		1.016,31		12.195,70
N0157 - Vistoria aduaneira e conferência final de manifesto	Unidade de medida Direcionador	Custo por Medidor R\$	Demanda Padrão	Total R\$	Demanda Planejada	Total R\$
Salários e Encargos	Horas de Capacidade	88,08	8	704,62	192	16.910,97
Tecnologia da Informação	Horas de Capacidade	5,04	8	40,32	192	967,76
Supervisão	Horas de Capacidade	20,29	8	162,30	192	3.895,23
Secretaria	Horas de Capacidade	2,72	8	21,77	192	522,59
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manut.Instalações	Horas de Capacidade	6,69	8	53,55	192	1.285,27
333.90.30 - Material de Consumo	Horas de Capacidade	0,90	8	7,20	192	172,89
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	Horas de Capacidade	2,24	8	17,95	192	430,82
344.90.51. Obras e Instalações	Horas de Capacidade	0,89	8	7,09	192	170,05
344.90.52 - Material Permanente	Horas de Capacidade	0,19	8	1,49	192	35,81
CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE		127,04		1.016,31		24.391,39
N0162 - Vigilância e repressão ao contrabando e descaminho	Unidade de medida do Direcionador	Custo por Medidor R\$	Demanda Padrão	Total R\$	Demanda Planejada	Total R\$
Salários e Encargos	Horas de Capacidade	88,08	80	7.046,24	480	42.277,43
Tecnologia da Informação	Horas de Capacidade	5,04	80	403,23	480	2.419,40
Supervisão	Horas de Capacidade	20,29	80	1.623,01	480	9.738,07
Secretaria	Horas de Capacidade	2,72	80	217,75	480	1.306,47
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manut.Instalações	Horas de Capacidade	6,69	80	535,53	480	3.213,19
333.90.30 - Material de Consumo	Horas de Capacidade	0,90	80	72,04	480	432,22
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	Horas de Capacidade	2,24	80	179,51	480	1.077,06
344.90.51. Obras e Instalações	Horas de Capacidade	0,89	80	70,85	480	425,12
344.90.52 - Material Permanente	Horas de Capacidade	0,19	80	14,92	480	89,54
333.90.36 - Outros Serviços Terceiros - PF	Operações N0162	180,05	1	180,05	6	1.080,32
CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE		307,09		10.343,13		62.058,80
Ociosidade	Unidade de medida Direcionador	Custo por Medidor R\$	Demanda Padrão	Total R\$	Demanda Planejada	Total R\$
Salários e Encargos	Horas de Capacidade	88,08	160	14.074,86	160	14.074,86
Tecnologia da Informação	Horas de Capacidade	5,04	160	805,46	160	805,46
Supervisão	Horas de Capacidade	20,29	160	3.241,96	160	3.241,96
Secretaria	Horas de Capacidade	2,72	160	434,95	160	434,95
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manut.Instalações	Horas de Capacidade	6,69	160	1.069,72	160	1.069,72
333.90.30 - Material de Consumo	Horas de Capacidade	0,90	160	143,89	160	143,89
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	Horas de Capacidade	2,24	160	358,57	160	358,57
344.90.51. Obras e Instalações	Horas de Capacidade	0,89	160	141,53	160	141,53
344.90.52 - Material Permanente	Horas de Capacidade	0,19	160	29,81	160	29,81
CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE				20.300,75		20.300,75
OP83 - Efetuar diligências e perícias p/ instrução processual	Unidade de medida Direcionador	Custo por Medidor R\$	Demanda Padrão	Total R\$	Demanda Planejada	Total R\$

Salários e Encargos	Horas de Capacidade	88,08	16	1.409,25	128	11.273,98
Tecnologia da Informação	Horas de Capacidade	5,04	16	80,65	128	645,17
Supervisão	Horas de Capacidade	20,29	16	324,60	128	2.596,82
Secretaria	Horas de Capacidade	2,72	16	43,55	128	348,39
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manut.Instalações	Horas de Capacidade	6,69	16	107,11	128	856,85
333.90.30 - Material de Consumo	Horas de Capacidade	0,90	16	14,41	128	115,26
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	Horas de Capacidade	2,24	16	35,90	128	287,22
344.90.51. Obras e Instalações	Horas de Capacidade	0,89	16	14,17	128	113,37
344.90.52 - Material Permanente	Horas de Capacidade	0,19	16	2,98	128	23,88
CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE				2.032,62		16.260,93
OP82 - Efetuar diligências e perícias no interesse fiscalização	Unidade de medida Direcionador	Custo por Medidor R\$	Demanda Padrão	Total R\$	Demanda Planejada	Total R\$
Salários e Encargos	Horas de Capacidade	88,08	24	2.113,87	960	84.554,85
Tecnologia da Informação	Horas de Capacidade	5,04	24	120,97	960	4.838,79
Supervisão	Horas de Capacidade	20,29	24	486,90	960	19.476,13
Secretaria	Horas de Capacidade	2,72	24	65,32	960	2.612,95
333.90.37 - Locação de Mão de Obra - Manut.Instalações	Horas de Capacidade	6,69	24	160,66	960	6.426,37
333.90.30 - Material de Consumo	Horas de Capacidade	0,90	24	21,61	960	864,43
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ	Horas de Capacidade	2,24	24	53,85	960	2.154,12
344.90.51. Obras e Instalações	Horas de Capacidade	0,89	24	21,26	960	850,24
344.90.52 - Material Permanente	Horas de Capacidade	0,19	24	4,48	960	179,07
CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE				3.048,92		121.956,96
Treinamentos	Unidade de medida Direcionador	Custo por Medidor R\$	Demanda Padrão	Total R\$	Demanda Planejada	Total R\$
Salários e Encargos	Horas de Capacidade	88,08	40	3.523,12	480	42.277,43
333.90.14 - Diárias Treinamentos	Treinamentos	52,19	1	52,19	12	626,33
333.90.33 - Despesas com Locomoção - Treinamentos	Treinamentos	25,32	1	25,32	12	303,90
CUSTO TOTAL DE CADA ATIVIDADE				3.600,64		43.207,66

Fonte: elaborado pelo autor.

ANEXO G – Estimativa do Orçamento Analítico por Natureza de Gasto

Tabela 28: Determinação dos gastos com Salários e Encargos da SAFIA em 2002

Gastos com Salários e Encargos		Salários R\$	Encargos R\$	Total Mensal R\$	Total Anual R\$
Supervisão	1,5 AFRF	11.500,00	8.625,00	20.125,00	241.500,00
Secretaria	1 Secretária	1.200,00	900,00	2.100,00	25.200,00
	2 Estagiários	600,00	-	600,00	7.200,00
AFRF	6,5	45.500,00	34.125,00	79.625,00	955.500,00
TRF	2	6.440,00	4.830,00	11.270,00	135.240,00
Total Geral	14	65.240,00	48.480,00	113.720,00	1.364.640,00

Fonte: elaborado pelo autor.

Tabela 29: Síntese da Previsão Orçamentária e Financeira-2002

NATUREZA DA DESPESA - 2002		(R\$)
Tecnologia da Informação		60.000,00
Total Geral		60.000,00
GESTÃO FUNDAF (R\$) - 2002		CRÉDITO NECESSÁRIO
NATUREZA DA DESPESA		
333.90.14 - Diárias		19.776,88
333.90.30 - Material de Consumo		10.718,79
333.90.33 - Passagens e Despesas com Locomoção		9.592,31
333.90.36 - Outros Serviços Terceiros - PF		1.080,32
333.90.37 - Locação de Mão de Obra		79.685,66
333.90.39 - Outros Serviços Terceiros - PJ		26.710,59
344.90.51. Obras e Instalações		10.542,84
344.90.52 - Material Permanente		2.220,45
333.90.92 - Despesas de Exercícios Anteriores		-
333.90.93 - Indenização de Transporte		654,51
Total Geral		160.982,36

Tabela 30: Diárias - 3.3.90.14

NATUREZA DA DESPESA - 33.90.14		R\$
Fiscalização Aduaneira		19.150,54
Treinamento e Aperfeiçoamento		626,33
Total Geral		19.776,88

Tabela 31: 333.90.33 - Passagens e Despesas com Locomoção

NATUREZA DA DESPESA - 33.90.14		R\$
Fiscalização Aduaneira		9.288,42
Treinamento e Aperfeiçoamento		303,90
Total Geral		9.592,31

Tabela 32: Serviços de Terceiros - PJ - 33.90.39

NATUREZA DA DESPESA - 33.90.39		R\$
Assinaturas de Periódicos		7.771,74
Serviços de Reprografia		1.518,85
Manutenção de Imóveis		6.022,10
Manutenção Central Telefônica		410,93
Telecomunicação Fixa		5.932,11
Manutenção de Veículos		232,58
Manutenção Ar Condicionado		1.633,27
Serviços Gráficos		315,68
Publicação de Editais		195,01
Serviços de Seleção e Treinamento		1.118,19
Outros Serviços de Terceiros - PJ		1.560,12
Total Geral		26.710,59

Tabela 33: Locação de Mão de Obra - 33.90.37

NATUREZA DA DESPESA - 33.90.37	R\$
Limpeza e Conservação	26.814,53
Portaria	19.750,43
Vigilância	32.524,73
Manuseio e Movimentação de Carga	595,97
Total Geral	79.685,66

Fonte: elaborado pelo autor.

Evento	Tipo	N.º de participantes	Carga	TOTAL
			horária	C. H.
Access Básico	Treinamento	1,00	24	24
Acordo Valoração Aduaneira	Treinamento	1,00	24	24
Confie Aduaneiro	Treinamento	1,00	16	16
Drawback	Treinamento	1,00	24	24
Fund. e Técn. de Audit. Aduaneira	Treinamento	1,00	40	40
Incoterms e Operações Cambiais	Treinamento	4,00	24	96
Infrações e Penalidades (Local)	Aula Técnica	4,00	24	96
Infrações e Penalidades Aduaneiras (Nacional)	Treinamento	1,00	24	24
Proc. Administ. Fiscal Aduaneiro	Treinamento	1,00	16	16
Regime Automotivo	Treinamento	1,00	24	24
Regime Automotivo (Local)	Repasse	3,00	24	72
Supervisão - Chefia				
Avaliação Perfis de Risco e Seleção Fiscal	Workshop	1,00	24	24
Totais	12	20,00	40	480

Figura 24: Eventos C & D - Participação da Safia - 2002

Fonte: elaborado pelo autor.