

FUNDAÇÃO JOÃO PINHEIRO
ESCOLA DE GOVERNO PROFESSOR PAULO NEVES DE CARVALHO

CLAUDIA MARTINS DUARTE

**SISTEMA DE CUSTO PARA A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA:
Ferramenta no processo de tomada de decisão – uma proposta
para a SEPLAG/MG**

BELO HORIZONTE

2007

CLAUDIA MARTINS DUARTE

**SISTEMA DE CUSTO PARA A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA:
Ferramenta no processo de tomada de decisão – uma proposta
para a SEPLAG/MG**

Dissertação apresentada à Escola de Governo
Professor Paulo Neves de Carvalho da Fundação
João Pinheiro como requisito parcial à obtenção do
título de Mestre em administração pública.

Área de concentração, gestão econômica.

Orientador: Prof. Dr. Afonso Henriques Borges

BELO HORIZONTE

2007

FUNDAÇÃO JOÃO PINHEIRO
ESCOLA DE GOVERNO PROFESSOR PAULO NEVES DE CARVALHO

**SISTEMA DE CUSTO PARA A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA:
Ferramenta no processo de tomada de decisão – uma proposta
para a SEPLAG/MG**

Dissertação apresentada à Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho da Fundação João Pinheiro como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em administração pública.
Área de concentração, gestão econômica.

Data de aprovação

____/____/____

Banca Examinadora

Prof. Dr. Afonso Henriques Borges (orientador)

FJP - EGPPNC

Prof^a. Dr^a. Simone Dufflot

FJP - EGPPNC

Prof. Ivan Becker

À Maria Eduarda, meu sonho de vida, por todas as vezes que carinhosamente e por todas as outras que não tão carinhosamente como ela merecia frustrei suas tentativas de apresentação de seus novos conhecimentos e descobertas com um: “Não, agora a mamãe está estudando”.

Agradecimentos

Teoricamente sei que uma dissertação pela sua finalidade acadêmica, é um trabalho individual. Entretanto individual não é sinônimo de solitário e não posso deixar de reconhecer que muitos, das mais diversas formas contribuíram para que esse trabalho se tornasse possível. Por essa razão, desejo expressar os meus sinceros agradecimentos:

Ao Professor Afonso Henriques, agradeço por ter aceitado o convite de ser meu orientador. Agradeço ainda, porque foi mesmo muito importante para mim, a análise rigorosa e afetuosa de cada capítulo, as sugestões, os esclarecimentos e os comentários sempre oportunos e que espero ter sabido aproveitar. Para agradecer a aliança, a confiança, a amizade as palavras serão sempre insuficiente.

Agradeço a Marizinha Avila a amizade e todo o apoio logístico fundamental para a elaboração desse trabalho. Agradeço por todas as vezes que deixou de lado suas tarefas, profissionais e muitas vezes pessoais, para sentar ao meu lado discutir e apresentar pontos para análise ou simplesmente para me escutar a pensar em voz alta e clarear alguns pontos. Mas fundamentalmente agradeço por ter sempre acreditado e me mostrado que eu poderia concluir esse trabalho, mesmo quando todas as evidências apontavam em sentido contrário.

Kennya Kreppel agradeço a compreensão pelos momentos de ausência que se fizeram necessários para a elaboração e revisão desse trabalho. Agradeço, ainda, a contribuição bibliográfica.

À equipe da SEPLAG agradeço o profissionalismo na condução dos trabalhos nos momentos em que minha presença não era possível por estar envolvida nesse projeto pessoal. Em especial agradeço ao amigo Geraldo que sempre prestativo me ajudou na coleta de dados e informações relevantes para esse trabalho.

Agradeço a equipe Tereza Teixeira, Fernanda de Souza e Wesley Bruno, que acreditaram em meu trabalho e estão me ajudando a implantar o modelo aqui proposto.

Agradeço com carinho especial a meu pai que sempre caminhou ao meu lado sendo o apoio que eu precisava e a minha mãe que por vários momentos assumiu a responsabilidade pela minha filha e pela minha casa, quando o tempo me parecia curto demais para tantas demandas.

“O êxito da ação pertence àquele que tem o máximo de audácia aliado ao máximo de preparação.”
Emmanuel Mounier

Resumo

Quando se fala em gestão de projetos / atividades de governo uma preocupação constante por parte da sociedade diz respeito aos gastos públicos e seus impactos. Essa preocupação tem resultado em uma maior cobrança social por transparência e eficiência no uso dos recursos. O processo de tomada de decisão por parte dos gestores públicos tem cada vez mais sido acompanhado de perto. Estamos buscando a cada dia uma tradução, mais precisa do termo “*accountability*” para o português.

Buscando responder como através da gestão dos custos, por meio de sistema de custeamento, a administração pública (aqui entendida como administração direta do Estado de MG) pode otimizar os processos de tomada de decisões referente à seus projetos/atividades? Esse trabalho apresenta a viabilidade e relevância de se utilizar o sistema de custo na administração pública.

Para isso faz um estudo da teoria destacando o que esse sistema pode agregar de valor ao atual modelo de contabilidade pública; e porque pode ser considerado uma importante ferramenta de gestão para o processo de tomada de decisão.

Em paralelo a esse estudo é feito uma análise da relevância desse sistema no contexto da proposta de governo presente no programa “Choque de Gestão” em prática atualmente no governo de Minas Gerais.

O trabalho encerra com a apresentação de uma proposta de sistema para a mensuração dos custos dos projetos/atividades atualmente em andamento na Secretária de Planejamento e Gestão de Minas Gerais - SEPLAG/MG que venha a fornecer subsídios para revisão destes e para uma reorientação de recursos.

PALAVRAS CHAVES. *Contabilidade, Custos, Custos na área pública, Serviços públicos, Administração pública.*

ABSTRACT

Society is constantly preoccupied with public expenditures and the impact of government projects and activities. Society thus demands greater transparency and efficiency in the use of resources, and closely follows the decision-making processes of public administrators.

We have been, day by day, searching for a precise translation of the word "accountability" into the Portuguese language. We strive to explain how public administration (hereby understood as the direct administration of the State of Minas Gerais) can optimize the decision-making process underlying projects/activities using a cost analysis system.

This thesis explains the viability and relevance of applying a cost analysis system to public administration. We develop a theoretical model emphasizing the benefits of this system to the present model of public accounting, and explain why this model can be considered an important tool in the decision-making process.

In parallel, we use this approach to analyze the government "Choque de Gestão" ["Shock of Administration"] program, presently being practiced by the government of Minas Gerais.

Finally we propose a system for measuring the costs of projects/activities currently being used by SEPLAG/MG, providing a basis for their review and possible redistribution of resources

WORDS KEYS: Public accounting, Costs, Costs in the public area, Services, public Administration

Lista de Figuras

Figura 1 – Relação entre os Capítulos da dissertação	28
Figura 2 - Relação da contabilidade de custos com a contabilidade e gerencial e demais disciplinas da contabilidade	31
Figura 3 - Relação entre a contabilidade financeira e a gerencial, e destas com seus clientes e com o sistema contábil	33
Figura 4 - Comparação entre contabilidade financeira e gerencial	33
Figura 5 - A contabilidade de custo e seus inter-relacionamentos	36
Figura 6 - Custeio por absorção, empresa prestadora de serviços.	41
Figura 7 - Custeio ABC	43
Figura 8 - Integração entre PPA, CDO, LOA.	48
Figura 9 – Metodologia de construção da Estratégia de Planejamento em MG	57
Figura 10 – Classificação da despesa em Minas Gerais	58
Figura 11 – Estrutura Gerencial do ACP	71
Figura 12 – Sistema de gerenciamento de custo da Fundação Hemominas	75
Figura 13 Organograma SEPLAG/MG	81
Figura 14 – Visão da integração do Sistema de Custo com o planejamento, orçamento e contabilidade pública	90
Figura 15 – Centros de Responsabilidade das SEPLAG	92
Figura 16 – Modelo de UPG para SEPLAg	93

Figura 17 - Paralelo entre a estrutura da contabilidade publica de MG com a contabilidade de custo proposta pela SEPLAG/MG	95
Figura 18 – Inter-relações sistêmicas da contabilidade de custos	98
Figura 19 – Proposta sistema de custo SEPLAG/MG	100
Figura 20 – Relatório de custo por Projeto / Atividade	1002
Figura 21 - Acompanhamento contrato –	103
Figura 22 – Acompanhamento de Diárias	104
Figura 23 – Acompanhamento de despesa com pessoal	104
Figura 24 – Acompanhamento telefonia fixa	105
Figura 25 – Acompanhamento telefonia móvel	105
Figura 26 – Acompanhamento de despesa com pessoal	104

Lista de Tabelas

Tabela 1 – Comportamento orçamentário 2003 – 2006 SEPLAG/MG e Estado de Minas Gerais	82
Tabela 2 – Orçamento SEPLAG/MG por natureza de despesa 2003- 2006	84

Lista de Abreviaturas e Siglas

ABC –

ACP – Apropriação de custos públicos

B.O -

CC`s – Centro de Custos

FHEMIG – Fundação Hospitalar do Estão de Minas Gerais

HEMOMINAS – Fundação Centro de Hematologia e Hemoterapia de Minas Gerais

LDO – Lei de diretrizes orçamentárias

LOA – Lei do orçamento anual

LRF – Lei de responsabilidade fiscal – Lei 101

MG – Minas Gerais

PAGG – Programa de Acompanhamento do Gasto Governamental

PMDI – Plano Mineiro de Desenvolvimento Institucional

PPA – Planejamento Plurianual

PPAG – Plano Plurianual de Ação Governamental

PSIU – Posto de Serviços Integrados Urbanos

SEF – Secretaria de Estado da Fazenda

SEPLAG – Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão

SIAD – Sistema Integrado de Administração

SIAF – Sistema de Integrado de Administração Financeira

SPGF – Superintendência de Planejamento e Gestão Financeira

Sumário

Resumo	6
Abstract	7
Lista de figuras	8
Lista de tabelas	10
Lista de Abreviatura e Siglas	11
Sumários	12
Capítulo 01 - Introdução ----	15
1.1 A situação problema	20
1.2 Objetivos	21
1.2.1 Objetivo geral	21
1.2.2 Objetivo específico	21
1.3 Justificativa	22
1.4 Alcances e limitações	24
1.5 – Metodologia	24
1.5.1 – Definição do tipo de pesquisa com base nos objetivos	24
1.5.2 – Procedimentos de pesquisa	25
1.5.3 – Proposta de desenvolvimento da pesquisa	25
1.5.4 – Porque o modelo proposto é direcionado á SEPLAG/MG	26
1.5.5 Estruturação da dissertação	27
Capítulo 02 Contabilidade de Custo	29
2.1 – Breve Histórico da Contabilidade e do Sistema de Custo	29
2.2 – Contabilidade Financeira x Contabilidade Gerencial	31
2.3 – Contabilidade de Custos	35
2.3.1 – Objetivos da Contabilidade de Custos.	35

	13
2.3.2 – A Contabilidade de Custos Propriamente Dita	36
2.4 – Conceitos Chaves	37
2.5 – Classificação dos Custos	39
2.6 – Métodos da Contabilidade de Custos	40
2.6.1 – Custeio por Absorção	41
2.6.2 – Custeio Direto ou Variável	42
2.6.3 – Custeio por Atividade	42
Capítulo 03 Setor Público	45
3.1 – Funções do Estado	45
3.2 – O Orçamento Público	47
3.2.1 – Orçamento Programa	49
3.3 – Gasto Público	51
3.4 - Contabilidade Publica	52
3.4.1 - OBJETO	54
3.4.2 - OBJETIVO	55
3.4.3 - REGIME CONTÁBIL	56
3.5 – Setor público mineiro	56
Capítulo 04 Sistema de Custos na Administração Pública	61
4.1 – Aplicação dos Sistemas de custo na Administração Pública	62
4.1.1 – Experiências Internacionais	63
4.1.2 – Experiências Nacionais	66
4.2 – Aplicação do Sistema de Custo para a administração pública mineira dentro da proposta do Choque de Gestão	75
Capítulo 05 Um modelo proposto para a SEPLAG	78
5.1 – A SEPLAG	79
5.1.1 Competência da secretaria	79

	14
5.1.2 A estrutura da Secretaria	80
5.1.3 A SEPLAG em números	81
5.2 – O Modelo	85
5.2.1 justificativa	85
5.2.2 Objetivo do Sistema	86
5.2.3 Base do modelo proposto	87
5.2.4 Premissas do Sistema	89
5.3 – Concepção do modelo para a SEPLAG	91
5.4 – Núcleo de informação	101
5.5 – Proposta de Informação	106
5.6 – Possíveis dificuldades	107
Capítulo 06 Conclusões	108
Anexos	112
Anexo I – Funções de Governo	113
Anexo II – Mapa Estratégico da SEPLAG	118
Anexo III – Organograma SEPLAG	120
Anexo IV – Tabela UPG`s SEPLAG	122
Anexo V - – Critérios de rateio custos indiretos	126
Referencias Bibliográficas	131

CAPITULO 1 - INTRODUÇÃO

Eficiência, eficácia, e efetividade foram princípios norteadores das recentes reformas do Estado com o objetivo de torná-lo mais gerencialista e menos burocrático. Observou-se que, à medida que o Estado Liberal do século XIX cedia espaço para o Estado Social e Econômico do século XX, a administração pública burocrática perdeu espaço para a administração pública gerencial. Essa surgiu na segunda metade do século XX motivada pela busca de meios capazes de enfrentar a crise fiscal do Estado; como estratégia para reduzir custos e tornar mais eficiente a administração de serviços que cabiam ao Estado. É importante, no entanto, perceber que as reformas que se fizeram necessárias para que o Estado fosse dotado de um caráter mais gerencialista ocorreram de forma gradativa. Assim nos anos 80 e 90 as reformas propostas tinham como objetivo primordial um forte ajuste fiscal. Nos anos 90, a ênfase das ações foi transferida para a reforma administrativa onde se buscava, sobretudo, uma reconstrução do Estado para defini-lo em um mundo globalizado, como afirma SANTOS (2003 p.01). Mas foi no início do século XXI que as reformas buscaram basicamente dotar o Estado de mecanismos que lhe garantissem um maior nível de governança e governabilidade; e torná-lo mais eficiente em atender os anseios do cidadão / usuário. Essas reformas buscavam uma maior transparência das decisões administrativas e contribuíram para o aumento da responsabilização dos administradores públicos.

VILHENA, MARTINS e MARINI (2006, p.21) descrevem essas reformas afirmando que, “as reformas de primeira geração (anos 80 e 90) tinham uma orientação essencialmente econômica e fiscal, tendo como elemento central a crise do Estado. O pressuposto era de que o ajuste fiscal se bastaria, sinalizando credibilidade e atraindo investimentos, ou seria uma pré-condição para o desenvolvimento. Em todo caso, o ajuste fiscal puro impôs uma agenda predominantemente negativa de cortes e restrições” enquanto que as reformas de segunda geração (início do século XXI) se orientaram em prol “do desenvolvimento na perspectiva da governança social, buscando-se fortalecer estado, mercado e terceiro setor para a geração concertada de resultados” .Ainda

segundo esses mesmos autores, fica claro que “ as reformas de segunda geração não dispensam o ajuste fiscal e a preocupação com a estabilidade econômica, mas enfatizam o aumento de bem estar de forma integrada à responsabilidade fiscal e com ganhos de eficiência –que se baseiam em transformações estruturais, não na mera redução de despesas”

O gerencialismo caracteriza-se basicamente por:

- Uma administração voltada para o resultado e orientada para anseios do cidadão/usuário;
- Um modelo que não adota procedimentos rígidos;
- Apresentar indicadores de desempenho definidos;
- Utilizar-se do contrato de gestão como instrumento de controle dos gestores públicos.

Nessa mesma linha de raciocínio está MACHADO (2005, p.21) que afirma ter sido “o ponto central das propostas de reforma do Estado a mudança do padrão burocrático de gestão para um padrão gerencial proativo. Essas propostas aliam-se aos anseios sociais por um Estado cada vez mais transparente, no qual as informações sobre os gastos públicos e os benefícios correspondentes estejam disponíveis, permitindo a participação dos cidadãos no controle dos dispêndios do Estado e possibilitando, no decorrer desse processo, a inclusão de novos atores sociais na formulação de políticas públicas”.

Nesse novo cenário, a discussão sobre custo no setor público ganha destaque. Passa-se a enfatizar o controle nos gastos públicos e seus resultados. No modelo gerencialista, a implementação de um sistema de controle de custos irá evidenciar a eficiência ou não da alocação dos recursos disponíveis. Segundo LEAL (2003, p04) “havendo racionalidade na ação governamental, os desperdícios de verbas públicas serão reduzidos sensivelmente e, por ordem natural das coisas, haverá de sobrar mais recursos para atender às demandas sociais”.

Frente a esse cenário onde a administração pública tende cada vez mais a intensificar os controles sobre seus gastos, chama a atenção a pouca ou quase

nenhuma literatura relativa a esse tema direcionada para a área pública e suas especificidades, em contraposição ao enorme arsenal de informações e instrumentos disponíveis com foco na iniciativa privada.

Em Minas Gerais, atualmente, esse contexto de reformas de caráter gerencial da administração pública pode ser observado no planejamento estratégico do governo, que nas palavras de GUIMARÃES e ALMEIDA (2006, p.38) significa “o planejamento como um método que possibilita aos executivos-chave de uma organização definir suas metas principais, a estratégia para alcançá-las e os projetos e ações prioritárias, baseado em análise do ambiente externo e interno da organização”, e na política de governo denominada “choque de gestão”.

GRAHAM JR. E HAY (1994, p.47) explicam que “o planejamento estratégico estabelece a direção principal da organização num período de cinco a vinte anos. Os planos estratégicos devem ser reformulados regularmente (em algumas organizações, a cada dois ou três) anos), na medida em que as mudanças nos desenvolvimentos sociais, políticos e tecnológicos tornem obsoletos os planos existentes”. Esses mesmos autores ainda enfatizam que “para o administrador público, os planos estratégicos podem incluir elementos como prováveis mudanças nos limites jurisdicionais e na composição populacional, o crescimento ou declínio econômico, os desenvolvimentos tecnológicos, os tipos de serviços que terão de ser expandidos ou reduzidos”.

Nas palavras de VILHENA, MARTINS e MARINI (2006, p.17) o choque de gestão na administração pública mineira é “um conjunto integrado de políticas de gestão pública orientado para o desenvolvimento”. Esses mesmos autores afirmam que esta “sintética definição oculta questões basilares que povoam o debate contemporâneo sobre gestão pública, questões estas que fundamentam o choque de gestão”.

Dentro da concepção do choque de gestão foram definidas uma série de ações a serem realizadas que atenderiam a três perspectivas básicas:

- I. Macro – governamental;
- II. Institucional;
- III. Individual.

Essas perspectivas teriam como objetivo final atender demandas do governo como um todo, dos seus órgãos e entidades, e dos servidores públicos respectivamente. VILHENA, MARTINS e MARINI (2006, p.19) afirmam que a “questão é que para que as políticas de gestão logrem seus propósitos não basta apenas que haja, nas três perspectivas (macro-governamental, organizacional e individual) práticas inovadoras de gestão para resultados, de melhoria dos processos (de gestão de programas, da gestão em geral e dos servidores) e de racionalização de recursos. É, sobretudo, necessário que haja alinhamento entre estas perspectivas e que este alinhamento aponte para a geração de resultados de desenvolvimento”.

MACHADO (2005, p.21) afirma que “os administradores do setor público necessitam de um conjunto de informações gerenciais para cumprir, com eficiência, eficácia e efetividade, as políticas públicas. Num modelo gerencial, não se pode tomar decisão sem conhecer as diferentes alternativas de ação, seus custos e seus benefícios”.

Considerando que a última geração de reformas administrativas de caráter gerencialista, ocorridas no início do século XXI, tinha como finalidade o desenvolvimento da governança social via uma racionalização e melhoria da gestão para se atingir um maior nível de eficiência, podemos com segurança incluir aqui a proposta do choque de gestão aplicado em Minas Gerais.

Podemos sintetizar essas idéias se novamente recorremos às palavras de VILHENA, MARTINS e MARINI (2006, p.26) que concluem afirmando que “o choque de gestão combina elementos dos programas de ajustes com iniciativas vigorosas voltadas para o desenvolvimento do Estado. Representa, neste sentido, um caso singular de adoção de medidas (duras e necessárias) típicas das reformas de primeira

geração, anos 80 e 90, mas de forma simultânea e subordinada aos princípios da reforma de segunda geração. Ao optar por uma atuação nas duas vertentes (ajuste e promoção do desenvolvimento) o Choque de Gestão inovou, pois partiu (e isto é fundamental e o diferencia) de um plano estratégico orientado para o futuro (PMDI, PPAG, GERAES etc) com ações definidas, priorizadas e implementadas mesmo no contexto de crise. E os ganhos decorrentes da eficiência do ajuste foram usados para incrementar ações previstas no plano”.

Frente ao contexto apresentado, podemos perceber como se torna um imperativo tanto para o Governo de Minas como para seus órgãos e entidades desenvolver um sistema de gestão de custo que forneça informações confiáveis para subsidiar os tomadores de decisão. MACHADO (2005, p.21), ao propor um sistema de custo para o governo de São Paulo afirma que a necessidade deste se impõe para “auxiliar decisões típicas, tais como comprar ou alugar produzir internamente ou terceirizar determinado serviço ou atividade. Ou, ainda, permitir comparações entre os custos de atividades ou serviços iguais produzidos por unidades organizacionais diferentes, objetivando conhecer e estimular a melhoria da performance de seus dirigentes”. Em seguida, esse mesmo autor, completa essa afirmativa com as seguintes palavras “Além disso, as informações de custos e benefícios das políticas públicas deveriam ser a base para a formulação da proposta orçamentária, e o orçamento, o fio condutor que permite executar as despesas e prestar os serviços públicos planejados”.

A metodologia de custos ira permitir aos gestores dos projetos buscarem uma maior eficiência. Em outras palavras, a administração pública mineira está carente de um sistema de contabilização de custos que permita a análise da eficiência, na utilização dos recursos colocados à disposição dos gestores, para execução dos programas de governo ao mesmo tempo em que forneça a esses mesmos gestores informações que dêem subsídios para suas decisões gerenciais. Como afirma VILLELA (2006) “a qualidade do gasto público está na ordem do

dia. Ainda que o conceito seja um pouco impreciso, é obvio que está associado à atuação mais eficiente e mais eficaz do governo. Nem sempre o problema está na ponta prestadora do serviço: na escola, no ambulatório ou no posto policial. Há outras instâncias da ação do governo que afetam seu desempenho e estão longe dos olhos do público”.

1.1 - A Situação Problema

Sabemos que a quase totalidade dos órgãos públicos mineiros ainda não desenvolveu uma prática de apuração de custos. Entretanto desde o ano 2000 com o advento da Lei Complementar nº.101, de 14 de maio, isso se tornou um imperativo, pois, aquela lei em seu artigo 50, assim define:

"Art. 50, parágrafo 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial".

MIRANDA FILHO (2003, p.28) afirma, em relação aos ditames da Lei de Responsabilidade Fiscal, “que o legislador não especificou que tipo de sistema de custo seria esse, de modo que se abriu um grande leque de possibilidades para as diversas entidades estatais – União, Estados, DF, Municípios – iniciarem a construção de seus próprios sistemas, visando atender às suas próprias necessidades”. Segundo CRUZ (2001), “as normas relativas ao controle de custos e a avaliação de resultados dos programas financiados com recursos do orçamento vão provocar reformulação geral no trato da coisa pública, pois inserem novas ferramentas de gestão”.

Frente a esse contexto a estruturação de uma contabilidade de custo adequada que evidencie o correto consumo de recursos de determinado projeto/atividade, deve ser uma prioridade, pois dotaria os gestores com informações que serviriam e facilitariam a tomada de decisão. Segundo o Informe n.º18 do BNDES “a economicidade na gestão pública está estreitamente ligada a informações adequadas de custo; sem estas, não se sabe quais insumos prejudicam os resultados esperados. Os próprios sistemas contábeis e

orçamentários tradicionais tornam-se insuficientes (quando não inadequados) diante de tão drásticas mudanças no ambiente dos negócios públicos”.

Esse trabalho buscará responder: ***‘como através da gestão dos custos, por meio de sistema de custeamento, a administração pública (aqui entendida como administração direta do Estado de MG) pode otimizar os processos de tomada de decisão referente à seus projetos/atividades?’***.

1.2 - Objetivos

Considerando objetivos como sendo as diretrizes que orientam a pesquisa, e que enquanto tais devem ser estabelecidos antecipadamente, para o trabalho de pesquisa proposto definiu-se:

1.2.1 Objetivo geral

Apresentar **uma proposta de um sistema de custeio para a Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão – SEPLAG/MG.**

1.2.2 Objetivo específico

Para a consecução do objetivo geral dessa investigação, foram definidos os seguintes objetivos específicos:

- Apresentar as diferenças entre a contabilidade financeira e a gerencial;
- Evidenciar as deficiências dos métodos tradicionais de custeio como ferramenta de apoio à tomada de decisão e destacar a importância do método de custeio ABC para tal fim;
- Identificar os elementos e os centros de custos;

1.3 - Justificativa

DINIZ (2000, p.597) afirma que “a apuração dos custos de serviços executados pelo poder público, bem como sua gestão, é de grande valor no gerenciamento estratégico das políticas pertinentes, uma vez que propicia ao setor público um tratamento racional ao orçamento e, concomitantemente, um acompanhamento adequado à execução dos serviços, de modo a atender ao maior número de demandas possível com qualidade e custos competitivos com o mercado.”. Seguindo essa mesma vertente temos o trabalho de AFONSO (2000, p.658) que no momento em que trata da complexidade na área de custos afirma que “o administrador público responsável pelo planejamento e pelo controle das operações por exemplo, desejará saber quanto custa manter determinados serviços não essenciais, uma divisão de um departamento, quanto custa prestar determinado serviço para a população. Neste caso, informações detalhadas de custo poderão ser fornecidas por um sistema de custos para serem utilizadas no planejamento, orçamento, controle das operações e na tomada de decisões.”.

COSTA e MIRANDA FILHO (2002 p.5) afirmam que “a introdução de um Sistema de Custos no âmbito da Administração Pública representa uma inovação, pois nas organizações deste setor não existe ainda, de forma consolidada, uma cultura corporativa baseada na eficiência das ações governamentais, (...) as informações sobre custos deverão trazer aos gestores públicos importantes subsídios para a tomada de decisões e planejamento das atividades, bem como para a aferição do desempenho das diversas unidades”.

Essas afirmações por si só já justificariam a escolha do tema de estudo. Entretanto aqui acrescento algumas razões de cunho mais prático que concorrem com as afirmações apresentadas.

- A cada dia se torna mais necessário que administradores públicos utilizem melhor seus recursos, cada vez mais escassos;
- A administração pública precisa de informações gerenciais cada vez mais completas sobre os projetos/atividades;
- O sistema de custeio fornecerá informações que ampliarão a transparência na gestão pública;

- A exigência da lei de responsabilidade fiscal;
- A necessidade de se conhecer melhor a estrutura de custo da SEPLAG.

Uma outra situação onde a contabilidade de custos poderia ser útil, na administração pública, diz respeito ao processo de tomada de decisão quanto a distribuição ou corte de recursos das unidades gestoras de acordo com o seu desempenho.

Dentro do programa de governo do Estado de Minas Gerais, Choque de Gestão, a adoção de um sistema de custo se justifica pois como afirmam GUIMARÃES e ALMEIDA (2006, p.) “a formulação estratégica dual do Estado sustentou-se em dois pilares: o equilíbrio fiscal, estratégia do presente, e uma agenda de desenvolvimento, estratégia do futuro, que justificasse também para a sociedade os ajustes iniciais de redução, racionalização de despesas, redução de estruturas e expansão das receitas tributárias”. Como se percebe o sistema de custo na atual administração pública mineira trará para os gestores informações fundamentais para subsidiar suas decisões dentro do modelo de planejamento estratégico onde segundo GUIMARÃES e ALMEIDA (2006, p.41) “no presente – “hoje para hoje” – cabe aos responsáveis pelo planejamento escolher uma estratégia própria, consistente com uma visão de como a organização deve funcionar “hoje”. Cabe, portanto, definir claramente as atividades da organização, os segmentos-alvo, as funções-chave e o modelo para gerir tais atividades com excelência, visando atender às necessidades dos atuais beneficiários. Planejar para o amanhã – “hoje para amanhã” - requer uma visão de futuro para a empresa e uma estratégia de “como chegar lá”. Nesta perspectiva, cabe aos executivos descobrir como a atividade da organização precisa ser redefinida para o futuro e quais as mudanças necessárias para esse fim, que geralmente inclui remodelar os modos de gerir a organização”.

1.4 - Alcance e Limitações

A principal limitação dessa pesquisa está na restrição de tempo para testar o modelo estruturado em um exercício financeiro completo. Assim o trabalho irá apenas propor um modelo teórico, que irá contemplar as especificidades da SEPLAG.

Além da limitação citada outros problemas foram encontrados durante a pesquisa para a elaboração do modelo dos quais destacamos:

- Falta de cultura de custos na instituição
- Falta de sistemas auxiliares e/ou adequados
- Problemas de informações e comunicação entre sistemas

1.5 – Metodologia

Para definição da metodologia da pesquisa, aqui proposta, tomamos como base classificação apresentada por GIL (2002), que classifica a pesquisa de acordo com os objetivos e de acordo com os procedimentos técnicos utilizados.

1.5.1 – Definição do tipo de pesquisa com base nos objetivos

Segundo GIL (2002, p.41) com base nos seus objetivos podemos “classificar as pesquisas em três grandes grupos: exploratórias, descritivas e explicativas”. Buscando atingir os objetivos propostos, a metodologia de pesquisa utilizada será a pesquisa exploratória na medida em que se pretende apresentar a importância de um sistema de custo destinado a auxiliar a tomada de decisão por parte dos gerentes da administração pública. GIL (2002, p.41) explica que esse tipo de pesquisa “tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses”. Ainda segundo esse mesmo autor “na maioria dos casos, essas pesquisas envolvem: (a) levantamento bibliográfico; (b) entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado; (c) análise de exemplos que estimulem a compreensão”. Nas palavras de SALOMON (1995, p.112) as pesquisas exploratórias “são as que têm por objetivo definir melhor o problema,

proporcionar as chamadas intuições de solução, descrever comportamentos de fenômenos, definir e classificar fatos e variáveis”.

1.5.2 – Procedimentos da Pesquisa

Definida a pesquisa exploratória como o tipo de pesquisa a ser executado é necessário que agora se definam quais serão os procedimentos técnicos adotados para coleta de dados. Ou seja, é necessário que se faça o delineamento que nas palavras de GIL (2002, p.43) “refere-se ao planejamento da pesquisa em sua dimensão mais ampla, que envolve tanto a diagramação quanto a previsão de análise e interpretação de coleta de dados”. Esse mesmo autor define dois grupos de delineamentos. O primeiro grupo contém as fontes de ‘papel’ onde estão as pesquisas bibliográficas e documentais, enquanto no segundo grupo estão as pesquisas cujos dados são fornecidos por pessoas.

A partir do exposto podemos afirmar que a pesquisa proposta irá utilizar procedimentos típicos do primeiro grupo, trabalhará tanto com levantamento bibliográfico quanto documental conforme pode ser verificado no detalhamento do desenvolvimento do trabalho apresentado a seguir.

Em relação ao levantamento bibliográfico este estudo buscou autores que tratavam de contabilidade de custos, contabilidade pública e contabilidade de custos para o setor público. Para compor o seu referencial teórico durante o levantamento documental, o estudo buscou informações sobre os procedimentos da contabilidade pública atualmente em prática, por intermédio de manuais, normas além de documentos que são próprios da Secretária de Estado de Planejamento e Gestão.

1.5.3 – Desenvolvimento da pesquisa

Buscando alcançar os objetivos propostos essa pesquisa irá se desenvolver de acordo com o seguinte roteiro:

- a. Levantamento bibliográfico sobre contabilidade gerencial;
- b. Levantamento bibliográfico sobre particularidades da contabilidade pública;
- c. Levantamento documental sobre a SEPLAG;

- d. Levantamento documental sobre a realidade contábil atual da SEPLAG;
- e. Levantamento de exemplos de administração pública que utilizam o sistema de custeio.
- f. Análise dos dados coletados;
- g. Apresentação da relevância de se adotar um sistema de custos na administração pública;
- h. Desenho de uma proposta de sistema de custo gerencial para a SEPLAG.

É importante salientar que a pesquisa bibliográfica foi desenvolvida a partir de livros e artigos, obtidos de periódicos ou via Internet, que tratam diretamente do assunto objeto da pesquisa ou estão a ele relacionados, enquanto a pesquisa documental se limitou a documentos existentes na SEPLAG, muitos inclusive divulgados em sua home page. A preocupação básica da pesquisa documental foi obter informações sobre o histórico da entidade, as suas atribuições, a sua estrutura funcional, a forma como sua gerencia atua frente as suas finanças, o seu orçamento e o sistema de custos atualmente em uso.

1.5.4 – Porque o modelo proposto é direcionado á SEPLAG/MG

Essa pesquisa corresponde a um estudo de caso que, segundo Gil (2002, p.54), “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir o conhecimento amplo e detalhado do mesmo”. A preocupação primeira da pesquisa é responder: ‘como através da gestão dos custos, por meio de sistema de custeamento, a administração pública (aqui entendida como administração direta do Estado de MG) pode otimizar os processos de tomada de decisões referente a seus projetos/atividades. Assim o objeto da pesquisa é a administração pública do estado de MG, mais especificamente a SEPLAG no momento da proposta de um modelo de custos uma vez que esse deve preocupar-se com as especificidades da organização.

É necessário que nos limitemos à administração direta do estado de Minas Gerais ao nos referimos à administração pública para ter a segurança de homogeneidade dos princípios legais, que podem ser diferente para a administração pública indireta e para as empresas públicas, assim como podem sofrer variações de um estado para outro.

Limitar os aspectos mais práticos à Secretária de Planejamento e Gestão do Estado de Minas Gerais se faz necessário primeiro para que possamos definir, ainda que de forma ampla, algumas características para o sistema de custo a ser adotado. Essa limitação se justifica também porque não é pretensão dessa pesquisa definir um sistema de custo pronto e acabado para toda administração pública. Ao considerarmos a grande diversidade de órgãos da administração pública, bem como a diversidade de produtos que essa oferece, alguns geradores de receita, outros apenas colocados à disposição da sociedade, fica claro que o fruto dessa pesquisa será apenas uma estrutura básica, a partir da qual cada órgão deverá elaborar seu próprio sistema, que atenda suas necessidades e que permita a geração de informações destinadas à tomada de decisões.

1.5.5 - Estruturação da dissertação

Tendo por base o problema proposto bem com os objetivos apresentados, a dissertação está estruturada em sete capítulos, além das referências bibliográficas, anexos e listas. Nos capítulos são enfatizados os seguintes aspectos:

- Capítulo 1 abordou os aspectos iniciais do tema, focando o problema e a justificativa do assunto a ser estudado, os objetivos geral e específicos a serem atingidos, a delimitação do estudo, a metodologia aplicada e a estrutura do trabalho;
- Capítulo 2 – apresenta as noções de contabilidade de custos, conceitos chaves do tema e suas principais características.
- Capítulo 3 – apresenta especificidades do setor público com ênfase em sua estrutura contábil/financeira. Será dado destaque à realidade mineira em especial a atual situação contábil da SEPLAG.
- Capítulo 4 – nesse capítulo se examina a contabilidade de custo voltada para a administração pública ressaltando possibilidades e viabilidades da implantação. Serão apresentadas, ainda que sucintamente, algumas experiências de estados brasileiros e internacional.

- Capítulo 5 – apresenta a estruturação do modelo proposto para SEPLAG
- Capítulo 6 – algumas considerações serão apresentadas, neste capítulo com a preocupação de se fazer uma interseção entre o modelo apresentado e a teoria anteriormente estudada.

Esses capítulos se relacionam conforme esquema a seguir:

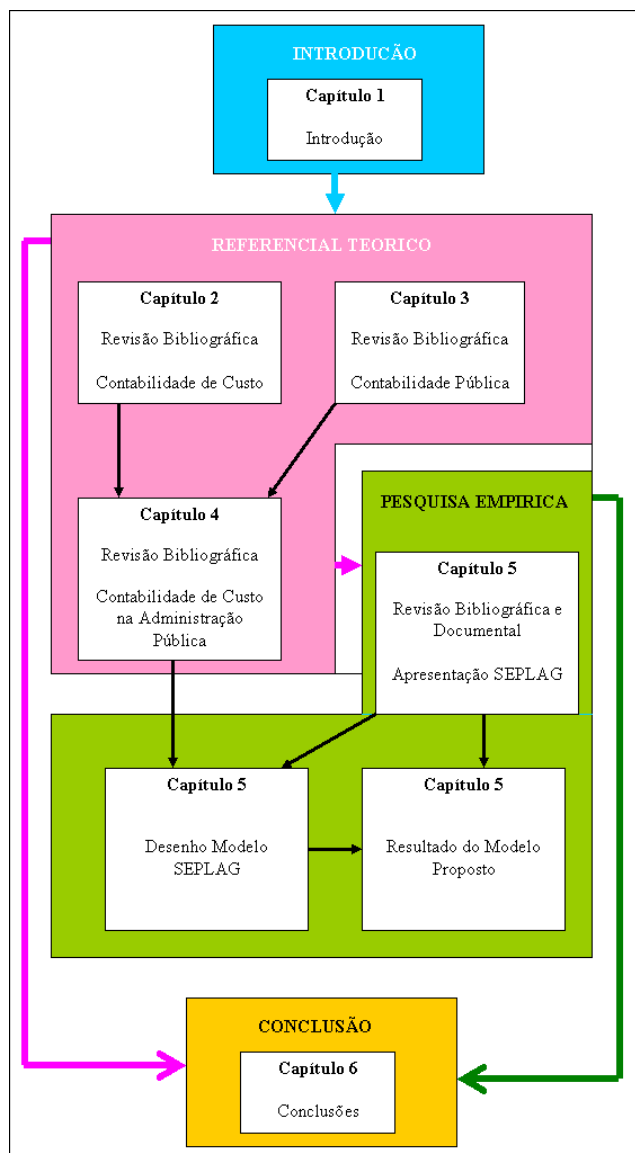


Figura 1 – Relação entre os capítulos da dissertação.
Fonte: Elaboração própria

CAPITULO 2 – CONTABILIDADE DE CUSTO

Nesse item será elaborado um breve histórico do sistema contábil de custo mostrando sua evolução até se tornar o sistema gerencial de custos objeto desse estudo. Em seguida será traçado um paralelo entre o sistema tradicional de custos e o sistema gerencial de custo, sendo posteriormente apresentados alguns dos principais conceitos que estruturam esse último sistema bem como suas características. Ao final mostramos as classificações de custos, para que possamos, ainda que de maneira simplificada, apresentar três métodos de rateio desses.

2.1 – Breve Histórico da Contabilidade e do Sistema de Custo

Os sistemas contábeis e conseqüentemente os de custos evoluem com o desenvolvimento dos ambientes interno e externo das organizações. Conhecer a evolução desses sistemas é de fundamental importância para compreendermos a fundamentação teórica que os alicerça bem como seus objetivos. Essa parte destina-se a apresentar esse histórico ainda que de forma bem sucinta.

O período medieval era marcado basicamente por apresentar a terra como base da riqueza e por uma pequena produção artesanal. O artesão era quem possuía o total domínio da produção. Aqui não se pode falar em registro contábil, pois as informações do negócio eram o conhecimento tácito do próprio artesão. Com a decadência dos feudos cada vez mais pessoas tendiam a se dirigir para as pequenas vilas, os burgos, que se estruturavam. O aumento da população de “burgueses” amplia o comércio e o pequeno artesão, para atender a nova demanda, passa a ampliar seu negócio contratando outros artesões de menor especialização e os aprendizes e assim um precário sistema industrial começa a se estruturar e com ele o embrião do que seria o sistema contábil. As informações da pequena oficina artesã já exigem um rudimentar processo de registro. Nesse momento a principal preocupação era o controle do valor de troca, objetivando basicamente garantir a subsistência do artesão e sua família.

A decadência dos feudos torna-se uma realidade dando início ao sistema capitalista, onde o indivíduo passa a depender fundamentalmente do mercado. Com isso entramos em uma fase conhecida por Era Mercantilista. Nessa fase da História a contabilidade já é uma realidade, e podemos nos referir a existência da contabilidade geral ou contabilidade financeira. Nas palavras de MARTINS (2003, p.19) essa “se desenvolveu na Era Mercantilista e estava estruturada para atender as empresas comerciais”. O que, ainda nas palavras desse autor, significa dizer que nesse momento a contabilidade se preocupava apenas com o “levantamento dos estoques em termos físicos, já que sua medida em valores monetários era extremamente simples: o Contador verificava o montante pago por item estocado, e dessa maneira valorava as mercadorias”.

No século XVIII eclode a Revolução Industrial. Estamos nos primórdios do capitalismo industrial onde nos deparamos com organizações centradas na divisão do trabalho e com uma contabilidade marcada segundo GOULART (2000 p.47) basicamente pelo “controle da produção pelo tempo de fabricação e pelo material despendido. O sistema de contas era utilizado para calcular esses custos e compará-los com os praticados pelo mercado, ou seja, o gerenciamento dava-se somente em nível interno, não existindo definições de política de preços”. Esse é o embrião da contabilidade de custos. Nessa fase enfatiza MARTINS (2003, P.21) “a preocupação primeira dos contadores, auditores e fiscais foi a de fazer da contabilidade de custos uma forma de resolver seus problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado, não a de fazer dela um instrumento de administração”.

Com o desenvolvimento da sociedade e conseqüente complexidade de relações, a contabilidade tradicional se torna incapaz de atender às novas demandas por informações, ou seja, a contabilidade de custos enquanto ferramenta avaliadora de estoques não atendia mais. Uma nova evolução nos procedimentos contábeis se fazia necessário, segundo GUIMARÃES (2003, p.91) “o papel da contabilidade de custos começava a ser descoberto pelas gerências. Suas ferramentas foram adaptadas às diferentes atividades desenvolvidas. Hoje auxiliam o planejamento das operações futuras”. É nesse contexto que a contabilidade de custos ganha status de contabilidade gerencial. Novamente

recorrendo às palavras de MARTINS (2003, P22) a “contabilidade de custos acabou por passar, nessas últimas décadas, de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para importante arma de controle e decisão gerencial”.

Traçado esse breve histórico é necessário salientar que a evolução está mais relacionada à incorporação de novas ferramentas e objetivos do que à superação de fases como a princípio se poderia supor. Ou seja, as três contabilidades (contabilidade financeira, contabilidade de custos, contabilidade gerencial) se organizam para juntas estruturarem o sistema contábil. GUIMARÃES (2003, p.96) demonstra essa idéia com o esquema a seguir, apresentado por LOPES e adaptado por esse do gráfico que compõe o Documento nº1 da Associação Espanhola da Contabilidade e Administração de Empresas.

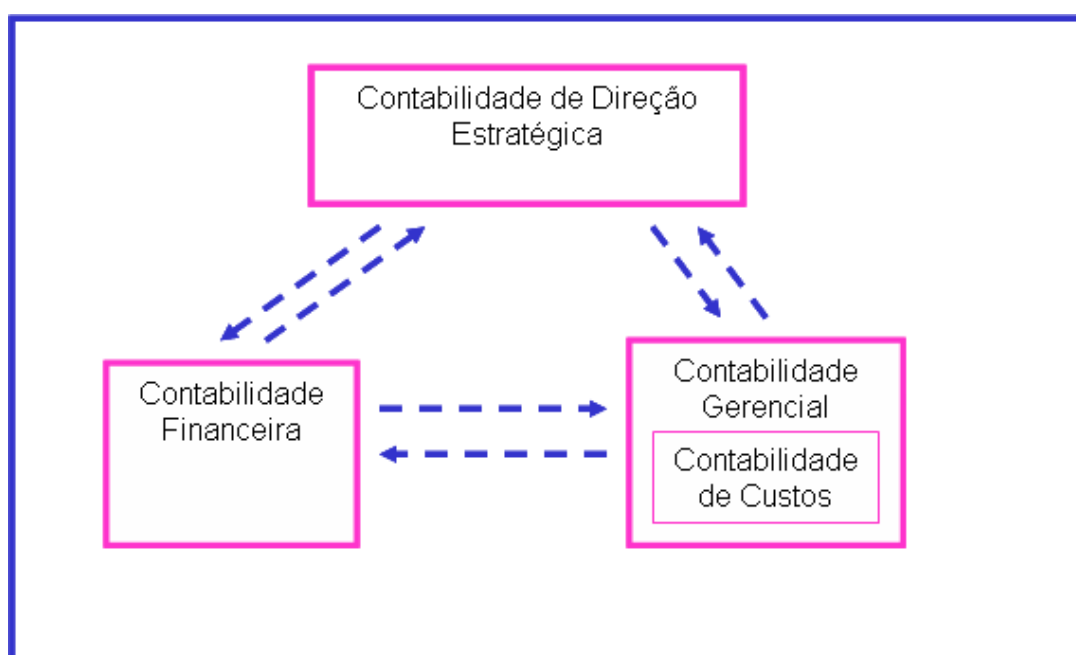


Figura 2 – Relação da contabilidade de custos com a contabilidade gerencial e demais disciplinas da contabilidade.

Fonte GUIMARÃES (2003, p.96)

2.2 – Contabilidade Financeira x Contabilidade Gerencial

Quando apresentamos o histórico da contabilidade e dos sistemas de custos nos deparamos basicamente com os seguintes termos: sistema contábil, contabilidade administrativa, contabilidade geral ou financeira, contabilidade de

custos, contabilidade gerencial. Buscando clarear e extinguir dúvidas quanto às particularidades de cada um desses termos recorreremos a seus conceitos.

Como conceito de sistema contábil (termo mais amplo) esse trabalho utilizará aquele apresentado por HORGREN e citado por AFONSO (2002, p.14) que define um sistema de contabilidade como sendo “um mecanismo formal que permite obter, organizar e disponibilizar informações sobre as atividades da empresa”. Percebemos que os sistemas contábeis de forma geral são sistemas de informações quantitativas das organizações. Nas palavras de LEONE e LEONE (2004, p.263) sistema contábil “é o conjunto de métodos, de técnicas, de regras e de padrões observado pelos contadores quando estão em atividade profissional dentro das entidades trabalhando para coletar, acumular, sistematizar, avaliar, registrar, analisar e interpretar as transações e operações e seus resultados diante das modificações no patrimônio e relatar para os diversos usuários o produto dessa atividade”. Seguindo essa mesma linha, OLIVEIRA(2000, p.02) define a contabilidade “como sistema de informações, que se caracteriza por registrar todas as transações ocorridas nas organizações, constituindo-se num grande banco de dados. Seus dados são úteis à administração, além de representarem um instrumento gerencial eficaz para o processo decisório e de controladoria”.

Em síntese o sistema contábil seria o sistema macro alimentado por dois micros sistemas (contabilidade financeira, contabilidade gerencial) com características e objetivos distintos. Para LEONE e LEONE (2004, p.81) a contabilidade financeira é aquela “regulada pelo arcabouço legal externo, pelas imposições da ciência, como os princípios e as normas contábeis, e pelos procedimentos dos auditores externos independentes”. Para esses mesmos autores aqui surge a diferenciação desses dois micro sistemas, pois a contabilidade gerencial é “ mais flexível e deve se amoldar aos interesses, sobretudo dos usuários internos: os administradores das entidades”.

O esquema anterior, que demonstra a relação da contabilidade de custos com a contabilidade gerencial e demais disciplinas da contabilidade, poderia para maior entendimento ser adaptado para o apresentado a seguir.

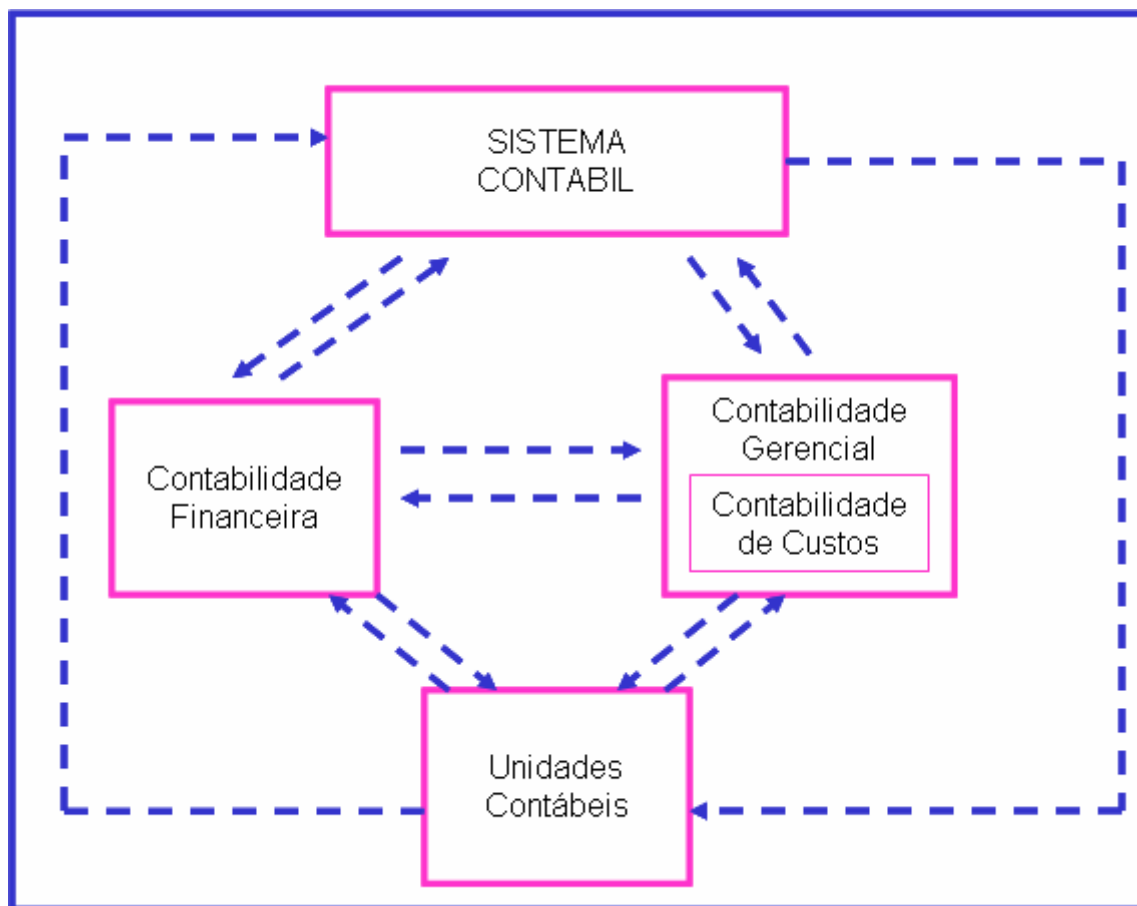


Figura 3 – Relação entre a contabilidade financeira e a gerencial e destas com seus clientes e com o sistema contábil.

Fonte: adaptada de GUIMARÃES (2003, p.96), elaborada pelo autor

Nessa figura está representado o fluxo de dados e/ou informações entre o sistema contábil e seus clientes internos e externos bem como entre os próprios micro sistemas e entre esses e o sistema contábil.

Um paralelo entre os dois micro sistemas (contabilidade financeira e contabilidade gerencial), desenhado por PADOVEZE (1994, p.25) e apresentado por MIRANDA FILHO (2003, p.53) é mostrado a seguir.

Fator	Contabilidade Financeira	Contabilidade Gerencial
Usuários dos relatórios	Externo e Internos	Internos
Objetivo dos relatórios	Facilitar a análise financeira para as necessidades dos usuários externos	Objetivo especial de facilitar o planejamento, controle, e tomada de decisão internamente.
Forma dos relatórios	Balanço Patrimonial, Demonstração dos Resultados, Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos e Demonstração das	Orçamentos, contabilidade por responsabilidade, relatórios de custo, relatórios especiais não rotineiros para facilitar a tomada de decisão.

	Mutações do Patrimônio Líquido.	
Frequência dos relatórios	Anual, Trimestral e ocasionalmente mensal.	Quando necessário para a administração.
Custos ou valores utilizados	Primariamente históricos (passado).	Históricos e esperados (previstos).
Bases de mensuração usadas para quantificar os dados	Moeda corrente.	Várias bases (moeda corrente, moeda estrangeira – moeda forte, medidas físicas, índices, etc.).
Restrições nas informações fornecidas	Princípios fundamentais da contabilidade	Nenhuma restrição, exceto as determinadas pela administração.
Arcabouço teórico e técnico	Ciência Contábil	Utilização pesada de outras disciplinas, como economia, finanças, estatística, pesquisa operacional e comportamento organizacional.
Características da informação fornecida	Deve ser objetiva (sem viés), verificável, relevante e a tempo.	Deve ser relevante e a tempo, podendo ser subjetiva, possuindo menos verificabilidade e menos precisão.
Perspectiva dos relatórios	Orientação histórica.	Orientada para o futuro para facilitar o planejamento, controle antes do fato (para impor metas), acoplada com uma orientação histórica para avaliar os resultados reais (para o controle posterior do fato).

Figura 4 – Comparação entre Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial.
Fonte FILHO (2003, p53)

Em síntese temos a contabilidade financeira como sendo o micro sistema voltado para o registro do ato ou fato contábil que altera o patrimônio e responsável direta pela elaboração de demonstrativos legalmente exigidos, enquanto a contabilidade gerencial pode ser considerada uma ferramenta fundamental no processo decisório por sua amplitude que vai além do simples registro do ato ou fato contábil, ao auxiliar:

- Apuração de custos
- Projeção orçamentária
- Análise de desempenho

A contabilidade de custos pode ser entendida, no conceito apresentado por LEONE e LEONE (2004, p.81), como sendo “o ramo aplicado da ciência contábil que fornece aos administradores as informações quantitativas (físicas e monetárias) que eles precisam para se desincumbirem de suas funções de determinação da rentabilidade operacional, de avaliação dos elementos patrimoniais, do controle das operações, do planejamento e da tomada de decisões tanto a curto como a longo prazo, tanto decisões operacionais, táticas como estratégicas”. Citando, AFONSO (2002, p.14), temos uma comparação da contabilidade de custos com a contabilidade geral quando ele afirma que “a contabilidade de custos é essencialmente uma contabilidade *ex-ante*. Determina antecipadamente os custos, atendendo às restrições de caráter técnico e comercial e projeta variações ao nível dos fatores que influenciam o processo produtivo. A contabilidade geral é uma contabilidade *ex-post* que trata de fatores passados de caráter iminentemente histórico e comparativo”.

2.3 – Contabilidade de Custos

Entendido o conceito de contabilidade de custos e o seu relacionamento com o sistema contábil iremos agora apresentar alguns pontos relacionados diretamente com os sistemas de custos, objeto maior desse trabalho.

2.3.1 – Objetivos da Contabilidade de Custos.

MIRANDA FILHO (2003, p56) apresenta uma síntese da visão dos autores em geral afirmando que a contabilidade de custos é “uma técnica que agrega novas informações ao conjunto de dados produzidos pela contabilidade geral ou financeira, fornecendo elementos adicionais para fortalecer as funções administrativas de planejamento e controle dos resultados da organização”. PEREIRA FILHO e AMARAL (1998, p.4) ampliam esse objetivo ao dizer que a contabilidade de custos “assume dois posicionamentos fundamentais no âmbito do sistema contábil, ou seja, como fornecedora de dados para a contabilidade financeira elaborar as demonstrações contábeis visando atender ao usuário externo, bem como instrumento de fornecimento de dados e informações para o usuário interno no processo de decisão empresarial, constituindo-se, assim na

contabilidade gerencial”. Essa visão pode ser representada pela figura 3 proposta por esses mesmos autores.

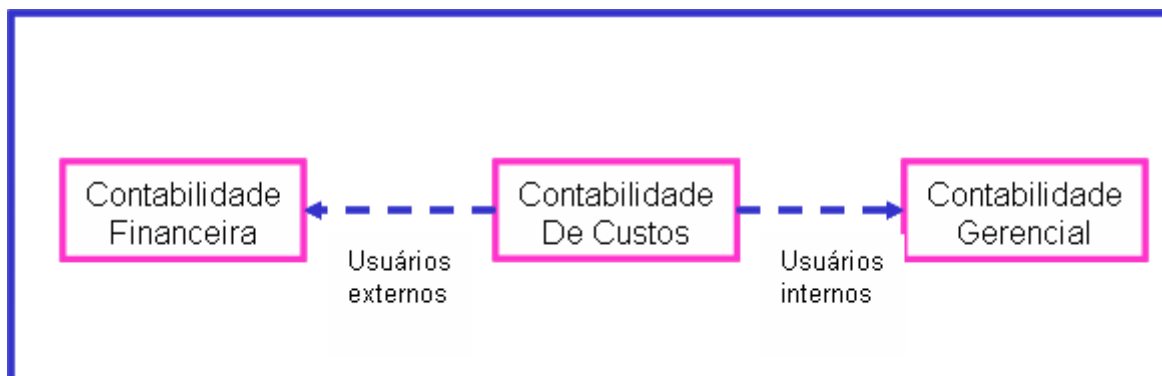


Figura 5 – A Contabilidade de Custos e seus Inter-relacionamentos
Fonte: FILHO e AMARAL (1998, p.4)

Nessa mesma linha MARTINS (2003, p.21) define duas relevantes funções para a contabilidade de custos “o auxílio ao controle e a ajuda às tomadas de decisões”. Para esse autor “no que diz respeito ao controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos. No que tange à decisão, seu papel reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às conseqüências de curto e longo prazo sobre medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preços de venda, opções de compra ou produção etc.”.

2.3.2 – A contabilidade de custo propriamente dita

A contabilidade de custos enquanto ferramenta para tomada de decisões, parte do objetivo primeiro de definir os custos que ocorrem na organização para com base nesses apresentar propostas que venham otimizar recursos e que sustentem definições estratégicas. Em prol desse objetivo a contabilidade de custos pode ser estruturada de acordo com o seguinte esquema que, segundo MARTINS (2003, p.57), deve apresentar, em sua forma completa, seis etapas consecutivas assim definidas:

- Etapa 1 - separação entre custos e despesas;
- Etapa 2 - apropriação dos custos diretos aos produtos;

- Etapa 3 – apropriação dos custos indiretos que pertencem, visivelmente, aos departamentos, agrupando, à parte, os comuns;
- Etapa 4 – rateio dos custos indiretos comuns aos diversos departamentos, quer de produção, quer de serviços;
- Etapa 5 – escolha da seqüência de rateio dos custos acumulados nos departamentos de serviços e sua distribuição aos demais departamentos;
- Etapa 6 – atribuição dos custos indiretos que agora só estão nos departamentos de produção aos produtos, segundo critérios fixados.

Algumas considerações sobre esse esquema são elaboradas pelo próprio MARTINS (2003, p.76) “a departamentalização é importante em custos para uma racional distribuição dos custos indiretos. Cada departamento pode ser dividido em mais de um centro de custos. Dividem-se os departamentos em produção e serviços. Para a apropriação dos custos indiretos aos produtos, é necessário que todos estes custos estejam, na penúltima fase, nos departamentos de produção. Para isso, é necessário que todos os custos dos departamentos de serviços sejam rateados de tal forma que recaiam, depois da seqüência de distribuições, sobre os de produção”.

Tendo esse esquema por base fica claro que a contabilidade de custos deverá recorrer à contabilidade financeira para obter seus dados primários, ou seja, a contabilidade de custos irá reorganizar um banco de dados já existente dentro da contabilidade financeira e não fazer nova coleta de dados para gerar sua própria base de trabalho.

2.4 – Conceitos Chaves

Apresentadas as principais características da contabilidade de custos é necessário agora definirmos alguns conceitos fundamentais que estruturam esse sistema contábil.

- **Custos**

“Gastos relativos a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”.Ou ainda “é também um gasto, só que reconhecido como tal, isto

é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviço), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço” MARTINS (2003, p.25)

Custo contábil é “todo custo que envolve uma saída de atividade mensurada monetariamente. Na verdade, é o custo considerado geral pela contabilidade, dita financeira ou geral, porque é um custo explícito, objetivo, suportado por uma transação efetiva”. LEONE e LEONE (2004, p.97)

- **Custos Diretos**

“São os custos que podem ser facilmente identificados com o objeto do custeio”. LEONE e LEONE (2004, p.108).

“Os custos que podem ser associados, diretamente, a uma unidade do produto gerado por um determinado processo, instalação ou estabelecimento”. SANCHES (1997, p.100)

- **Custos Indiretos**

“É todo o custo que não pode ser identificado facilmente com uma unidade de produto. (...) Um custo é indireto quando não pode ser identificado diretamente aos seus portadores finais, isto é, aos objetos que consomem recursos ou às atividades que geraram esses custos”. LEONE e LEONE (2004, p.111).

- **Gasto**

“Compra de um produto ou serviço qualquer que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro)”. MARTINS (2003, p.24)

“Sacrifício, normalmente em moeda, que entidade faz para a obtenção de um produto ou serviço; o sacrifício pode ser a entrega de numerário ou a assunção de um compromisso de pagar em data posterior; o gasto nessa fase é sempre um fenômeno financeiro” LEONE e LEONE (2004, p.97)

- **Direcionadores de Custos**

“Representa a variável operacional, quantitativa e controlável, que influencia determinado custo relacionado a uma atividade, a um processo, a um departamento ou a um produto. Os direcionadores de custos, tanto de recurso como de atividades, servem, principalmente, para fazer com maior fidedignidade as apropriações de custos a seus portadores finais, sobretudo dos produtos e dos serviços”. LEONE e LEONE (2004, p.130)

- **Centro de Custos**

“É uma unidade organizacional que tem seus custos acumulados pela contabilidade de custos, incluindo os diretos e os indiretos para atender às finalidades de controle”. LEONE e LEONE (2004, p.65).

- **Centro de Responsabilidade**

“É qualquer componente organizacional que tem sempre duas responsabilidades: a responsabilidade objetiva, isto é, fazer cumprir as metas e os objetivos preestabelecidos, e a responsabilidade contábil, isto é, controlar o uso dos recursos materiais, financeiros, de pessoal, de investimentos e de tecnologia quando tem que consumi-los na busca dos objetivos e das metas” LEONE e LEONE (2004, p.66).

2.5 – Classificação dos Custos

Entre os autores lidos três critérios de classificações se destacam quando se trata de custos: a) pela alocação; b) pela variabilidade; c) pela relevância. Vejamos a classificação resultante de cada um desses critérios.

1º Critério – Relevância

Os custos podem ser relevantes ou não relevantes para a tomada de decisão. Os primeiros são aqueles que têm uma participação importante no total dos custos de um produto ou atividade. São, portanto subsídios à tomada de decisões e em sua grande maioria sofrem influencia destas. Enquanto os segundos, ao contrário, em nada contribuem para as decisões gerenciais.

2º Critério – Variabilidade

Por esse critério os custos podem ser fixos ou variáveis. Fixos são aqueles que ocorrem mesmo que o nível de produção seja zero, ou seja, não dependem do volume produzido para definido marco referencial. Os custos variáveis, por sua vez, são aqueles que dentro de definido marco referencial sofrem variações sempre que o volume de produção se alterar. É importante ressaltar que ao se falar em variabilidade do custo se está fixando o período, pois para definido período de tempo o custo fixo não se altera independente do volume produzido, ainda que de um período para o outro, mesmo que o nível de produção se mantenha constante, pode sofrer alterações.

3º Critério – Alocação

Aqui nos referimos aos custos diretos e indiretos do processo produtivo de um bem ou serviço. No caso dos custos diretos para que essa atribuição ocorra é necessário haver uma medida de consumo, enquanto os custos indiretos não têm uma atribuição tão claramente definida e, portanto sua alocação, é feita de maneira estimada, depende de um método de custeio. MARTINS (2003, p.49) conclui que “cada vez que é necessário utilizar qualquer fator de rateio para a apropriação ou cada vez que há o uso de estimativas e não de medição direta, fica o custo incluído como indireto”.

2.6 – Métodos da Contabilidade de Custos

Gerenciar de forma eficaz seus custos, atribuindo aos produtos e/ou serviços, seus custos reais é o objetivo primeiro dos métodos de custeio utilizados pelo setor privado. Segundo MAHER (2001, p.276) “o rateio dos custos indiretos de fabricação é a tarefa mais difícil com que os controladores se defrontam, quando procuram calcular custos precisamente”. Mas o que realmente significa custeio? Conforme Martins (2001, p.41), a palavra custeio pode ser definida como: “método de apropriação de custos”. Para tanto atualmente dispomos de varias técnicas, apresentadas na literatura especializada de Contabilidade, dentre as quais destacaremos três métodos de custeio mais comumente usados.

2.6.1 – Custeio por absorção

O Custeio por Absorção tem por objetivo básico absorver todos os custos de produção, sejam eles diretos ou indiretos. Desta forma, todos os custos do período em análise serão alocados por absorção aos produtos produzidos ou serviços prestados. Esse método segundo MAHER (2001, p.360) “pressupõe que os produtos ‘absorvem’ todos os custos de produção”. Para MARTINS (2003, p.37) o custeio por absorção “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção, todos os gastos relativos ao esforço de produção são atribuídos para todos os produtos ou serviços feitos”. Esse autor representa esse método conforme a figura 6, apresentada a seguir.

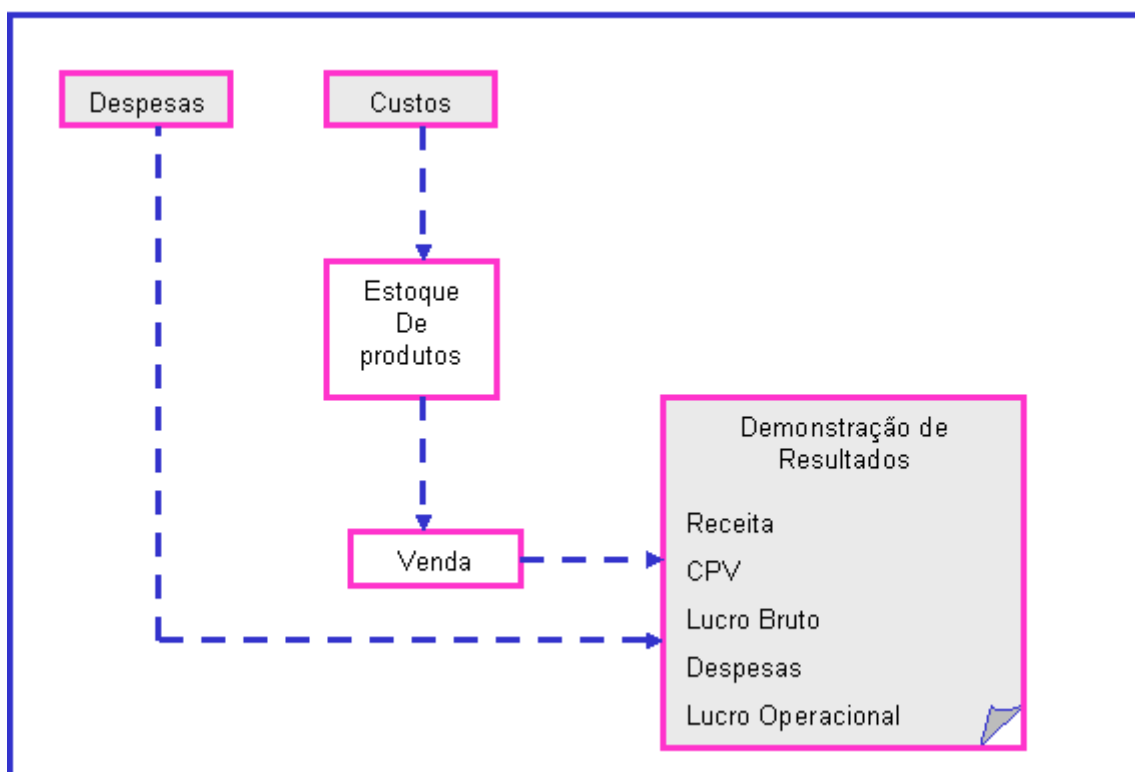


Figura 6 – Custeio por absorção, Empresas Prestadora de Serviços.
Fonte: MARTINS (2003, p.38)

Vale ressaltar que por esse método muitas das exigências legais se cumprem, ou nas palavras de MARTINS (2003, p.37) é o “método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos”. Ou seja, o método de Custeio por Absorção é o único método aceito pela legislação brasileira do imposto de renda, contemplada principalmente pelo Decreto n.º3.000 de 26/03/1999 e consagrado pela Lei n.º 6.404 de 15 de Dezembro de 1976, com artigos alterados pela Lei n.º 10.303, de 31 de Outubro de 2001 e que atende aos

Princípios Fundamentais de Contabilidade consignados na Resolução n.º 750, de 29 de dezembro de 1993, emanada do Conselho Federal de Contabilidade.

A grande crítica a esse método encontra-se no fato da forma de rateio ser definida pelos gestores das empresas o que não assegura uma correta identificação dos custos.

2.6.2 – Custeio direto ou variável

Em relação ao Custeio Variável ou Direto, somente são alocados aos produtos ou serviços os custos variáveis. Os custos fixos, por sua vez, são alocados diretamente ao resultado e são considerados despesas do período. Esse método é definido por MAHER (2001, p.276) como sendo o “sistema de contabilização de custos em que apenas os custos variáveis de produção são atribuídos aos produtos”. LEONE e LEONE (2004, p.96) afirmam que esse método “é o procedimento empregado pela contabilidade de custo de uma produção no qual só são debitados à conta de fabricação os seus custos variáveis, diretos e indiretos”. Ainda segundo esses autores “esse procedimento é imprescindível para que a contabilidade de custos possa determinar o ponto de equilíbrio e a contribuição marginal e dispor de informações para a tomada de decisões de curto prazo”.

2.6.3 – Custeio por atividade

LEONE e LEONE (2004, p.93) definem esse método como sendo “o critério de custeamento que se apóia nas diversas atividades que, dentro desse ponto de vista, é o objeto básico de custeio”. Ainda segundo esses autores “a técnica, entre outras finalidades, favorece a realização de uma alocação mais exata dos custos das atividades aos produtos, processos, serviços e consumidores pertencentes à ‘cadeia de valor’”. Para MAHER (2001, p.316) “a administração baseada em atividades pode ser utilizada para identificar e eliminar atividades que adicionam custos ao produto, mas que não adicionam valor”. MARTINS (2003, p.287) afirma que o custeio por atividade “pode ser visto como uma ferramenta de análise dos fluxos de custos e, quanto mais processos interdepartamentais houver na empresa, tanto maiores serão os benefícios do ABC”. Já para Ching (2001, p.41) o “ABC é um método de rastrear os custos de um negócio ou departamento para as atividades realizadas e de verificar como estas atividades estão relacionadas

para a geração de receitas e o consumo de recursos”. Para COGAM (1997, p.37) o modelo ABC pode ser compreendido no esquema apresentado na figura 7.

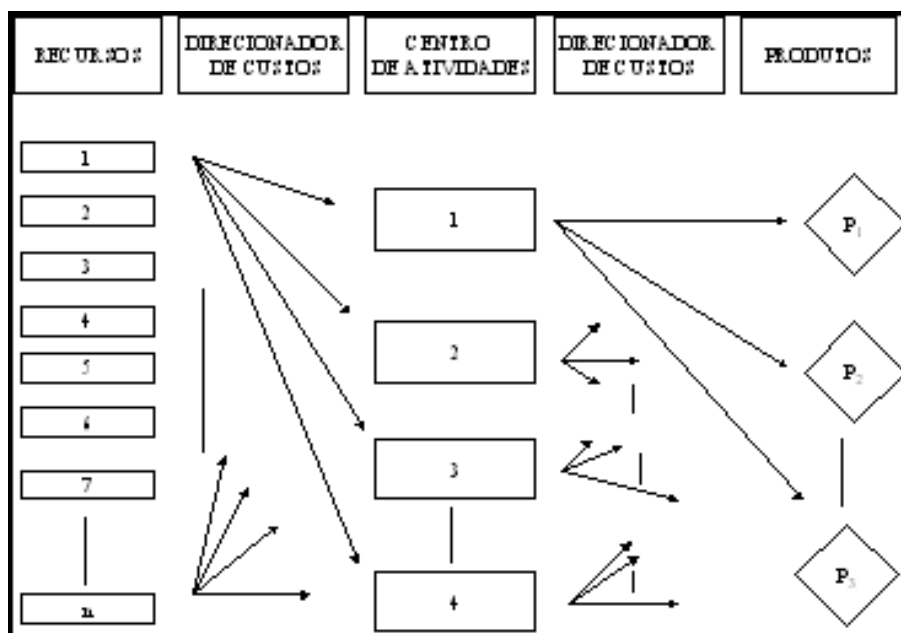


Figura 7 – Custeio ABC
Fonte: Cogan (1997, p.37)

Ainda, para COGAN (1997, p.24) “o Sistema ABC é adequado em duas circunstâncias: Primeiro quando a organização utilizar grande quantidade de recursos indiretos no processo em relação ao custo total; Em segundo lugar, quando a organização está produzindo grandes volumes de uma linha diversificada de produtos, para atender uma variedade de clientes (economia de escopo)”.

Em síntese o custeio por atividade tem por finalidade básica analisar a eficácia dos custos e não apenas controlá-los como se propõem os custeios tradicionais, tornando se, desta forma, uma excelente ferramenta de gestão estratégica e sendo, portanto, capaz de gerar informações úteis na tomada de decisões gerenciais.

CALIL (2005, p.40) afirma que “no Custeio Baseado em Atividades, a necessidade da utilização de informações confiáveis e detalhadas sobre as instituições tanto sob o âmbito privado, quanto público fazem a diferença competitiva, não apenas de valor contábil ou financeiro, mas de valor estratégico onde pode ser demonstrada inclusive, a probidade administrativa e financeira no setor público”. Essa autora ainda afirma que “sob o âmbito público, o Custeio

Baseado em Atividades (ABC) é o que mais se aplica às entidades da administração pública, tanto as unidades orçamentárias pertinentes à administração direta quanto às unidades orçamentárias da administração indireta, pois já é hábito nessas instituições a definição de atividades, já que o orçamento é estruturado em programas, projetos e atividades”.

CAPITULO 3 – SETOR PÚBLICO

É responsabilidade do Estado promover o máximo nível de bem-estar, ou seja, da satisfação das necessidades da comunidade com o menor custo possível. Portanto a idéia de planejar e mais efetivamente de programar a ação governamental vem obtendo respaldo na Administração Pública, ou seja, cada vez mais o Estado vem buscando vincular o seu planejamento de longo e curto prazo a sua realidade financeira. O equilíbrio das contas públicas é seguramente um forte indicador de eficiência dos entes públicos.

A primeira seção desse capítulo apresentará as funções de governo. A seção seguinte tratará, ainda que de forma muito simplificada, a caracterização do orçamento público, instrumento onde se identifica as ações planejadas pelo Estado. As características da contabilidade pública, que registra os fatos e atos administrativos referentes a essas ações, serão apresentadas na seção três. A última seção trará informações sobre esses dois instrumentos, orçamento e contabilidade, no contexto público mineiro.

3.1 - AS FUNÇÕES DO ESTADO

O Estado moderno, para cumprir suas responsabilidades, desempenha dois papéis básicos:

- a) provedor de bens públicos;
- b) orientador ou indutor dos fenômenos econômicos e sociais.

Buscando cumprir de forma satisfatória suas responsabilidades o Estado desempenha as funções: alocativa; distributiva; estabilizadora que podem ser assim caracterizadas:

✓ Função Alocativa

Frente à incapacidade do mercado de suprir, através de seus próprios mecanismos, a sociedade de alguns bens e serviços, que apresentam como característica principal a não rivalidade e não exclusão no consumo, o Estado

assume a função alocativa. MUSGRAVE & MUSGRAVE (1980 p.06) afirmam que “os benefícios derivados do consumo de um bem público por alguém são ‘externalizados’ de forma a permanecerem disponíveis para todos os outros. No caso dos bens privados, os benefícios do consumo são ‘internalizados’ por um consumidor particular, cujo o mesmo exclui a possibilidade de outros indivíduos se beneficiarem do bem consumido. (...) A aplicação do princípio de exclusão seria, portanto indesejável, mesmo quando viável”. Como podemos notar os mecanismos de mercado aqui não funcionam, pois os benefícios do bem público não se limitam a um consumidor específico. As características apresentadas desses bens colocam o Estado diante de uma crucial questão: qual a quantidade ótima a ser ofertada de cada um desses bens? A resposta adequada a essa questão irá definir o grau de eficiência do Estado bem como o grau de maturidade política da sociedade. Isso porque se a sociedade, enquanto beneficiária direta da oferta de bens públicos, ressentir-se da falta de oferta de determinado bem, isso ocorre porque o governo não está desempenhando de forma eficiente sua função alocativa e/ou porque a sociedade não elegeu um governo que apresentava um plano que contemplava de forma prioritária o fornecimento (oferta) de tal bem em déficit frente a necessidade coletiva.

✓ ***Função Distributiva***

Essa é a função que o Estado assume uma vez que o mercado, por si só, não é capaz de conduzir a sociedade para um ponto onde a distribuição de renda e riqueza seja considerada justa. Em outras palavras podemos afirmar que o mercado atuando por si só tende a perpetuar e/ou intensificar a concentração de renda e riqueza. Esse fato conduziria a um nível de desigualdade tão profundo que excluiria os mais pobres enquanto atores econômicos colocando em risco a capacidade reprodutiva do próprio mercado. O Estado utiliza-se dos instrumentos de política fiscal para praticar essa função, que será tão mais eficiente quanto maior for a parcela da sociedade que tiver seu nível de renda e riqueza ampliado sem, entretanto, haver redução no nível de renda e riqueza das demais parcelas.

✓ **Função Estabilizadora**

Buscando manter um elevado nível de emprego, um razoável grau de estabilidade de preços, uma taxa de crescimento econômico e saldo positivo do balanço de pagamentos, o Estado exerce a função estabilizadora. Nas palavras de MUSGRAVE & MUSGRAVE (1980, p.11) “assim, quando aparece o desemprego faz-se necessária uma expansão das medidas do setor público que visem incrementar a demanda agregada. Outras vezes, os gastos públicos podem exceder o produto disponível em condições de elevado nível de emprego e, desta forma, provocar inflação. Em tais situações, medidas restritivas são necessárias com o objetivo de reduzir a demanda.” Para isso o Estado dispõe de políticas fiscais e monetárias que podem ser empregadas associadas ou separadas, de acordo com o resultado que se busca.

Essas funções são desempenhadas tendo a política orçamentária como um de seus instrumentos de ação. MACHADO (2005, p.46) afirma que, “nas sociedades democráticas, o modelo de decisão do setor público, em sua intervenção na economia, tem-se materializado nas práticas, nos conceitos e nas normas que regem as finanças públicas, destacando-se o orçamento público. Nesse sentido, o orçamento público é percebido como poderoso instrumento capaz de alcançar três grandes objetivos: controle político da arrecadação e dos gastos públicos, intervenção econômica e administração ou gestão pública”. Mais adiante o próprio MACHADO (2005, p.47) conclui que “independentemente da teoria econômica dominante, intervencionista ou liberal, as funções alocativas, distributivas e estabilizadoras do Estado são, com maior ou menor intensidade, desempenhadas pelo orçamento público”.

3.2 – O Orçamento Público

A Constituição de 1988 redemocratizou o processo orçamentário, o que pode ser percebido no fato dessa Carta devolver as prerrogativas do Legislativo de propor emendas à peça orçamentária. Vale, no entanto, ressaltar que a Constituição atual, nem deu ao Legislativo a excessiva liberdade da Constituição

de 1946, nem esvaziou suas atribuições como a Constituição de 1967. Outra grande contribuição da Constituição de 1988 foi trazer em seu artigo 165 a integração entre o planejamento e orçamento, quando instituiu a estrutura tridimensional para o processo de orçamento público.

Art165 – Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I – o plano plurianual;

II – as diretrizes orçamentárias;

III – os orçamentos anuais.

Metodologicamente podemos dizer que as três peças, plano plurianual, lei de diretrizes e lei orçamentária constituem partes de um todo harmônico e homogêneo. Essa harmonia pode ser melhor entendida se observarmos o esquema, proposto por MACHADO (2005, p.59), apresentado a seguir.

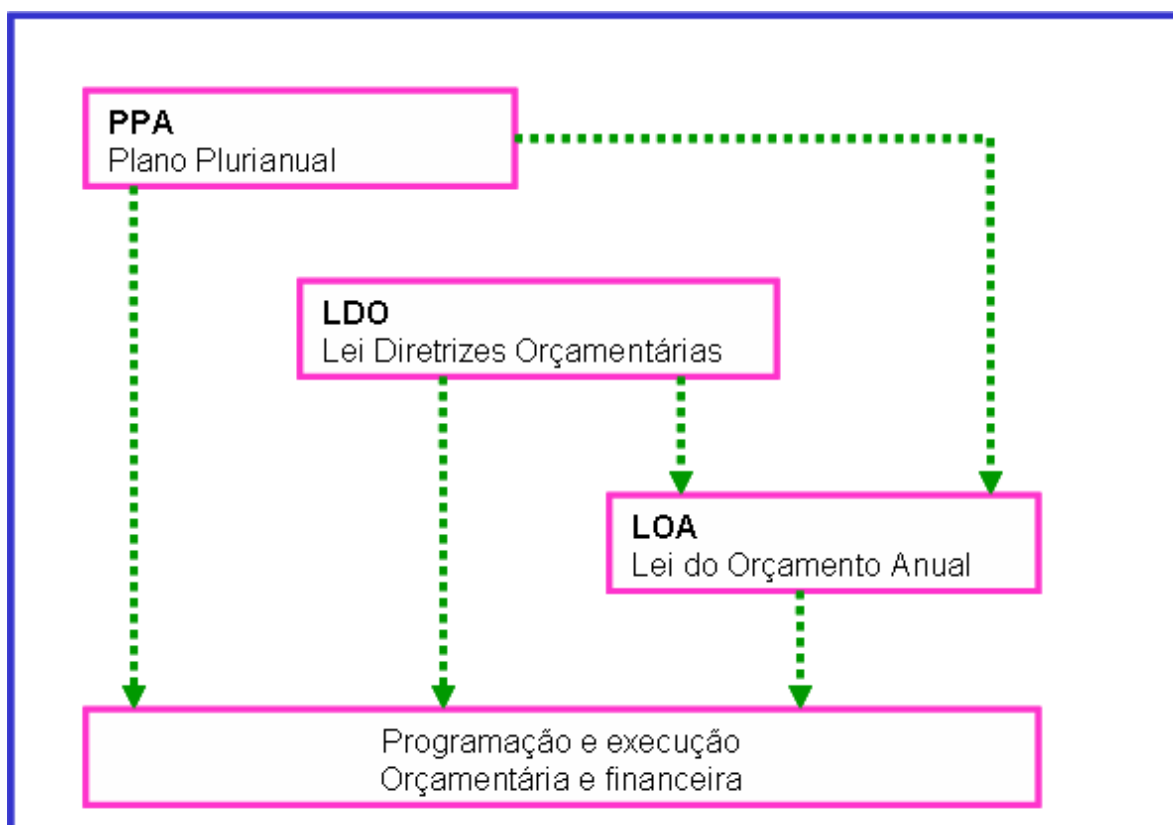


Figura 8 – Integração entre PPA, LDO e LOA.
Fonte MACHADO (2005, p.59)

Todo o processo de distribuição dos recursos públicos está sob a égide da lei. Nada se faz em termos de despesa pública, sem previa autorização legislativa. O

artigo 166 dessa mesma Constituição nos mostra que a ampliação da competência do poder Legislativo não se deu somente em seu poder de controlar a despesa pública. Tal ampliação ocorreu também na abrangência da participação agora estendida a todas as etapas (elaboração, aprovação, execução e controle) do ciclo orçamentário.

Art.166 – Os projetos de lei relativos ao plano plurianual, às diretrizes orçamentárias, ao orçamento anual e aos créditos adicionais serão apreciados pelas duas Casas do Congresso Nacional, na forma do regimento comum.

A participação legislativa na fase da elaboração orçamentária está materializada na Lei de Diretrizes Orçamentária – LDO, que tem por finalidade estabelecer orientações que nortearão a elaboração orçamentária.

Atualmente ocorre uma unificação dos orçamentos: Fiscal da Administração Direta e Indireta; de Investimento das Empresas Públicas; e da Seguridade Social da Administração Direta e Indireta, dando origem ao Orçamento Geral. Esse nos permite conhecer o planejamento do governo para o curto prazo (um exercício financeiro). Segundo KASHIWAKURA (1998) “o orçamento do setor público, ao refletir os recursos financeiros a serem aplicados num exercício, constitui um excepcional instrumento de planejamento, desde que sua formulação, apresentação e execução sejam realizadas de modo tal que permitam o dimensionamento, a identificação e o seguimento de objetivos coerentes e coordenados, compatíveis com a política de governo”.

3.2.1 – Orçamento Programa

O ano de 1964 é um marco do processo orçamentário brasileiro. O Brasil até então utilizava o Orçamento Clássico ou Tradicional, que se caracterizava por ser um documento de previsão de receitas e de autorização de despesas sendo estas classificadas, segundo objetos de gastos e distribuídas pelos diversos órgãos, para o período de um ano. Em sua elaboração não se cogitava primordialmente em atender as reais necessidades da coletividade e da administração, tão pouco se considerava os objetivos econômicos e sociais. A maior deficiência do Orçamento Tradicional consistia no fato de que ele não privilegiava um programa de trabalho e um conjunto de objetivos a atingir. Assim,

dotava um órgão qualquer com recursos suficientes para pagar pessoal e comprar material de consumo e permanente para o exercício financeiro. Os órgãos eram contemplados no orçamento de acordo com o que haviam gasto no exercício anterior, ou seja, era uma projeção incremental e não um planejamento do que se pretendia realizar. GIACOMONI (2007, p.64) afirma que “o orçamento e os demais elementos financeiros estavam a serviço da concepção do Estado Liberal, preocupado em manter o equilíbrio financeiro e evitar ao máximo a expansão do gasto”.

Com o advento da Lei Federal N.º4320, em 17 de março de 1964, se estatui as normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. O Brasil passa a utilizar a técnica do Orçamento Programa deixando de lado o Orçamento Tradicional. A partir desse momento, torna-se possível a operacionalização dos planos de governo porque a peça orçamentária os monetariza. A integração planejamento/orçamento passa a ser a tônica.

Segundo SANCHES (1997, p.241) Orçamento Programa é o “método de orçamentação por meio do qual as despesas públicas são fixadas a partir da identificação das necessidades públicas sob responsabilidade de certo nível de governo e da sua organização segundo níveis de prioridade e estruturas apropriadas de classificação da programação (programas e subprogramas), discriminando-as de modo a: a) dar ênfase aos fins (e não aos meios); b) indicar as ações em que o setor público gastará seus recursos; c) definir os responsáveis pela execução; d) especificar os resultados esperados”.

O orçamento programa busca assegurar o equilíbrio dinâmico do sistema econômico e social. Nessa política orçamentária moderna estão implícitas as funções estatais: de assegurar ajustamentos na alocação de recursos; de conseguir uma melhor distribuição da renda e da riqueza; e de garantir a estabilidade econômica e social.

Podemos então considerar que o orçamento está fundamentalmente ligado ao processo democrático. Quando o projeto de lei orçamentária segue para apreciação do poder legislativo, o conflito distributivo em torno deste instrumento é ampliado, pois dele participam um número maior de atores sociais. A

legitimidade do gasto público é consequência direta da harmonia entre os princípios éticos e jurídicos presentes ao longo do processo que se inicia quando seus valores são estimados. A lei orçamentária traz em si a demonstração da estimativa dos gastos governamentais que podem ser divididos em duas grandes categorias, a saber:

- 1) Despesas correntes ou Gastos de Funcionamento do Governo são aqueles que não vão contribuir para a formação ou aquisição de um bem de capital, mas necessários para a manutenção das atividades governamentais sejam elas atividades meio ou fim.
- 2) Despesas de capital ou gastos com investimento do Governo, os quais contribuem para a formação ou aquisição de um bem de capital.

Vale ressaltar que o orçamento-programa deve ser, em última análise, entendido como uma das etapas do planejamento e se apresenta à sociedade como sendo:

- 1) instrumento de ação administrativa;
- 2) previsão das receitas e fixação das despesas com objetivo de atender aos planos de governo;
- 3) instrumento de aferição, controle de autoridade, responsabilidade, administração orçamentária e financeira e avaliação dos programas de trabalho do governo.

3.3 – O Gasto Público

Torna-se necessário nesse ponto recorrermos a ALONSO (1999, p39) que nos ensina que, no âmbito do setor público, há que se dar importância à diferença conceitual entre despesa e custo. “Enquanto despesa pública pressupõe o desembolso financeiro correspondente a atos de gestão do governo, o custo mede o consumo de recursos na produção de um bem ou serviço (custo do produto). O custo também mede o consumo de recursos pelas atividades das organizações governamentais (custo da atividade ou processo).” Ainda segundo esse autor “gasto do governo são sacrifícios financeiros que o governo faz com

vistas ao financiamento de suas atividades ou de suas decisões, já despesa do governo é o gasto do governo, que tem como contrapartida a redução no saldo da conta caixa ou banco. No setor público, todos os gastos são contabilizados como despesas (orçamentárias ou extraorçamentárias) já na contabilidade privada, o gênero gasto contempla as espécies despesa e custo”. WIEMER, RIBEIRO(2006, p.05) salientam que “no setor público todos os gastos são registrados como despesa: orçamentárias ou extra-orçamentárias. O mesmo não ocorre no setor privado, onde só são registrados como custos os gastos direto ou indiretamente relacionados com a produção, estes ativados, sendo que os demais gastos são contabilizados como despesa indo para a Demonstração do Resultado do Exercício”.

O que observamos, atualmente, é que dificilmente temos debates onde se questiona se determinado projeto/atividade do governo foi executado com baixos custos e qualidade adequada, mas em contrapartida inúmeras são as discussões onde se evidencia o que foi realizado. De que adianta saber quantos projetos/atividades determinado governo realizou ao longo de seu mandato se não se tem conhecimento da eficiência desses para a sociedade?

3.4 - Contabilidade Pública

Em seu Dicionário de Orçamento e Áreas Afins, SANCHES (1997, p84) define contabilidade pública como sendo “o ramo da contabilidade que cuida das práticas contábeis aplicáveis ao registro das transações orçamentárias, patrimoniais e financeiras de entidades de direito público e de entidades públicas com personalidade de direito privado mantidas com recursos do erário”. Podemos então entender que a contabilidade pública é a contabilidade realizada pelas pessoas jurídicas de Direito Público e de suas entidades vinculadas.

A Contabilidade aplicada à Administração Pública seja na área Federal, Estadual, Municipal ou no Distrito Federal, está regulada pela Lei 4.320, de 17 de março de 1964, que estabelece normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, pelo Decreto Legislativo 4.536 de 28 de janeiro de 1922, que institui o Código de Contabilidade Pública, e mais recentemente

pela Lei Complementar 101 de 04 de maio de 2000, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal. Aqui está à origem das diferenças encontradas entre a contabilidade pública e a privada ou societária que é regulada pela Lei 6.404/76, conhecida como Lei das Sociedades por Ações, e pelo Código Civil. Considerando essas informações e em especial o texto do artigo 89 da lei 4.320 é fato que a contabilidade pública evidencia os atos e fatos¹ ligados à administração orçamentária, financeira e patrimonial do ente público através:

- Do registro da previsão da receita e da fixação da despesa, estabelecidas no Orçamento Público aprovado para o exercício;
- Da escrituração da execução orçamentária da receita e da despesa;
- Da comparação entre a previsão e a realização das receitas e despesas;
- Do controle das operações de crédito, da dívida ativa, dos valores, dos créditos e obrigações;
- Da apresentação das variações patrimoniais e da apresentação do valor do patrimônio.

Em síntese podemos afirmar que a Contabilidade Pública é o ramo da contabilidade que registra, controla e demonstra a execução dos orçamentos, dos atos e fatos da fazenda pública e o patrimônio público e suas variações. Nas palavras de SANCHES (1997, p.84) esses procedimentos ocorrem segundo um “processo de escrituração, em forma metódica e precisa, das rendas e gastos públicos, a fim de propiciar o controle sobre as contas públicas e a proteção dos bens públicos contra ações lesivas.”

Uma segunda e importante diferença entre a contabilidade pública e privada encontramos como consequência direta das palavras de MEIRELES (1995, p82) “enquanto na administração particular é lícito fazer tudo o que a lei não proíbe, na administração pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A

¹ Entendemos para fins desse trabalho como atos e fatos da administração todo e qualquer ato, seja esse de natureza orçamentária (Previsão da Receita, Fixação da Despesa, Empenho, Descentralização de Créditos, etc;) ou de natureza administrativa (Contratos, Convênios, Acordos, Ajustes, Avais, Fianças, Valores sob responsabilidade, Comodatos de Bens, etc); praticado pelo administrador público com capacidade de afetar o saldo patrimonial do ente público.

lei para o particular significa 'pode fazer assim', para o administrador público significa 'deve fazer assim'. A contabilidade pública dessa maneira apresenta um formalismo tão fortemente estruturado que muitas vezes seu próprio arcabouço jurídico torna-se o maior obstáculo para qualquer processo de evolução do modelo.

3.4.1 - Objeto

O objeto de qualquer contabilidade é o Patrimônio, por conseguinte o da contabilidade pública é o patrimônio público. Devemos levar em consideração o conceito de contabilidade pública apresentado anteriormente e considerarmos que esta não está interessada somente no patrimônio e suas variações, mas, também, no orçamento e sua execução (previsão e arrecadação da receita e a fixação e a execução da despesa). Ou seja, a Contabilidade Pública está interessada nos atos e fatos de natureza orçamentária ou extra orçamentária. A contabilidade pública, além de registrar todos os fatos contábeis (modificativos, permutativos e mistos), registra os atos potenciais praticados pelo administrador, que poderão alterar qualitativa e quantitativamente o patrimônio.

PISCITELLI (1992, p.30) faz uma importante ressalva, quando trata do objeto da contabilidade pública, "em se tratando inclusive de pessoas jurídicas de Direito Público – e mais especificamente das representações das várias esferas da estrutura político-administrativa brasileira -, é bom ter em mente que os bens públicos de uso comum, generalizado, indiscriminado, não integram o seu patrimônio: conseqüentemente, não são objeto de relevação contábil". Essa mesma ressalva é feita por PISCITELLI, TIMBÓ, ROSA (2006, p.05) quando esses autores afirmam que "há, pois, importante distinção a ser feita entre patrimônio público e o patrimônio contábil dos órgãos e entidades da Administração Pública; os bens de uso comum, muito embora também formados com recursos públicos, e ainda que sua manutenção requeira a utilização dos mesmos, não compõem formalmente o patrimônio contábil que constitui o objeto da Contabilidade".

3.4.2 - Objetivo

O objetivo da Contabilidade aplicada à Administração Pública é o de fornecer à administração informações atualizadas e exatas para subsidiar as tomadas de conta dos responsáveis por bens e valores, para o acompanhamento da execução orçamentária, financeira e patrimonial, e, sobretudo, para organização dos balanços parciais e gerais de cada exercício. Auxilia os órgãos de controle interno e externo no cumprimento da legislação e fornece às instituições governamentais e particulares informações estatísticas e outras de interesse dessas instituições.

Buscando alcançar seu objetivo a contabilidade publica utiliza-se de contas escrituradas nos seguintes sistemas:

- I. Sistema Orçamentário que tem como base subsidiar a administração com informações sobre a execução orçamentária da receita e da despesa e seu resultado, bem como das alterações orçamentárias que se façam necessárias ao longo do exercício.
- II. Sistema Financeiro que tem como base subsidiar a administração com informações sobre os atos governamentais de caráter financeiro que repercutem sobre o fluxo de caixa e patrimônio financeiro.
- III. Sistema Patrimonial que tem como base subsidiar a administração com informações sobre atos de governo com força para produzir alterações na estrutura econômica do patrimônio governamental.
- IV. Sistema de Compensação que tem como base subsidiar a administração com informações sobre atos de governo com força para produzir alterações nas contas representativas de direitos e obrigações.

Vale ressaltar que os dados obtidos devem ser metodologicamente estudados, para que essas informações sejam fidedignas e representativas da fiel execução orçamentária e financeira da entidade.

3.4.3 - Regime contábil

A Lei 4.320/64, em seu artigo. 35 assim determina:

"art. 35 - Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nele arrecadadas;

II- as despesas nele legalmente empenhadas."

Esse artigo estabelece para a administração pública o regime contábil misto, ou seja: de caixa para as receitas e o de competência para as despesas.

Podemos depreender dessa norma que em relação às despesas o que importa é a época do fato gerador ou empenho, enquanto que em relação às receitas o importante é a arrecadação ou entrada no caixa. Para SILVA (1999, p.06) esse é "um procedimento ultra conservador, quer porque deixa de fora da contabilidade e, portanto, dos resultados todas as receitas a receber que já sejam do conhecimento da instituição tais como: os impostos lançados de ofício e determina textualmente que somente pertencem ao exercício as despesas nele "legalmente" empenhadas, quando o tecnicamente correto seria a apropriação das despesas em função da ocorrência dos fatos econômicos".

Esse sistema misto é empregado na administração pública, pois se orienta em comunhão com a execução orçamentária (registra despesa e receita que afetam o orçamento de determinado exercício). PISCITELLI, TIMBÓ, ROSA (2006, p.08) fazem uma crítica ao regime misto ao afirmarem que "é importante assinalar que a regra do art.35 tem todo o sentido para o sistema orçamentário, mas não se aplica 'integralmente' aos sistemas financeiros e patrimonial."

Segundo COSTA (2002, p.3) "a contabilidade pública está estruturada conforme determina a Lei n.º4.320/64 e se presta para atender aos seus dispostos, mas, seguramente, é pobre para a extração de informes, mesmo para serem trabalhados, objetivando a apuração das correlações pretendidas".

3.5 – O Setor Público Mineiro

Em Minas Gerais podemos falar em Orçamento por Programa desde o início da década de setenta. A experiência iniciou-se a partir do Órgão de

Planejamento, durante o Governo de Israel Pinheiro. Essa experiência se associava de forma direta ao fato de Minas nessa época apresentar um gasto significativo de seus recursos com investimento o que lhe garantia um crescimento econômico superior à média nacional.

Segundo a Constituição Estadual de 1989, em sua Seção II, no Estado de Minas Gerais existe um sistema de planejamento que engloba, como parte final de seu processo, o orçamento. Assim, em nosso Estado o elo entre planejamento e orçamento é explicitado na inter-relação harmônica e coerente entre os quatro documentos PMDI, PPAG, LDO, LOA. Dentro da proposta do Choque de gestão essa inter-relação harmônica está presente. Nas palavras de GUIMARÃES e ALMEIDA (2006, p.12) que afirma “a integração entre o PMDI e o PPAAG buscou respeitar a hierarquia entre estes planos e adicionalmente, viabilizar a correta interpretação, pelos orçamentos anuais, da estratégia, concluindo a preparação do ambiente adequado para a realização das ações principais propostas” e pode ser visualizada na figura a seguir.



Figura 9: Metodologia de Construção da Estratégia de planejamento em Minas Gerais.
 Fonte GUIMARÃES e ALMEIDA (2006, p.12)

A peça orçamentária é elaborada tendo como base e diretriz as prioridades e metas da Administração Pública que constam do PPAG e se molda sob as funções de governo (anexo I).

A peça orçamentária é elaborada, conforme afirma o Manual Técnico de Orçamento, respeitando basicamente os seguintes instrumentos jurídicos:

1. Constituição da Republica Federativa do Brasil de 1988
2. Constituição do Estado de Minas Gerais de 1989
3. Lei Federal nº 4.320 de 17 de março de 1964
4. Lei Complementar Federal nº101 de 04 de maio de 2000
5. Lei Estadual de Diretrizes Orçamentárias
6. Decreto Estadual nº42419 de 13 de março de 2002
7. Portaria do Ministério do Planejamento nº42 de 14 de abril de 1999

e se organiza de acordo com as seguintes classificações:

- Institucional; - procura identificar o órgão ou entidade do Estado que é o responsável pelo orçamento
- Funcional – apresenta a área na qual o Estado está aportando seus recursos.
- Econômica – demonstra a composição do gasto.

Podemos visualizar essa organização no esquema da figura a seguir.

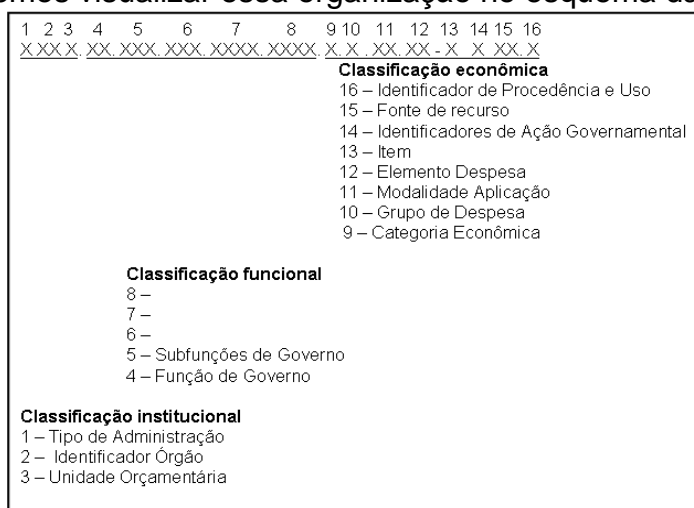


Figura10: Classificação da Despesa em Minas Gerais.

Fonte: elaborado pelo autor

Por sua vez, a contabilidade pública mineira, surge no século XVII em resposta à extrema necessidade de controle imposta pelo apogeu do ciclo do

ouro. Atualmente está estruturada e organizada tendo como base os fundamentos da seguintes instrumentos jurídicos:

1. Constituição da Republica Federativa do Brasil de 1988
2. Constituição do Estado de Minas Gerais de 1989
3. Lei Federal nº 4.320 de 17 de março de 1964
4. Plano de contas único

É apresentada na forma de quatro importantes peças, a saber:

1. Balanço Orçamentário

Apresenta a receita prevista e a despesa fixada em paralelo ao resultado da execução orçamentária. Informa de forma direta o resultado orçamentário (déficit ou superávit).

2. Balanço Financeiro

Apresenta o movimento de caixa evidenciando o fluxo de recursos financeiros sejam eles orçamentários ou extraorçamentários, bem como saldo inicial e final do exercício.

3. Balanço Patrimonial

Apresenta bens, direitos, obrigações e patrimônio a ser transferido para o próximo exercício. Nas palavras da Lei n.º 4.320 apresenta o ativo financeiro e o permanente, o passivo financeiro e o permanente, o saldo patrimonial e as contas de compensação.

4. Demonstração das Variações Patrimoniais.

Apresenta a situação patrimonial ao fim do exercício, resultado das variações dependentes ou não da execução orçamentária

Podemos considerar em Minas Gerais o sistema contábil como sendo um modelo tradicional com forte responsabilidade administrativa mas muito pouca responsabilidade gerencial. Ou seja ainda se tem uma contabilidade preocupada com atender demandas dos órgãos de controle e não de atender demandas de gerentes internos ávidos por imputar maior eficiência aos programas sobre sua

responsabilidade. Qualquer tentativa de evolução desse modelo ainda é muito incipiente e se apresenta de forma isolada em um ou outro órgão ou entidade.

Uma das particularidades do atual processo orçamentário-financeiro e contábil em Minas Gerais está no fato desse se desenvolver em um ambiente contextualizado pelo programa Choque de Gestão onde eficiência, produtividade e qualidade constituem-se em metas a serem alcançadas por todas as instituições. Dos gestores públicos cada vez mais são demandadas ações que vão ao encontro dos conceitos de responsabilidade fiscal e qualidade dos gastos. Ou seja, nesse contexto, é imprescindível a capacidade do gestor em diferenciar os gastos que representam consumo dos demais gastos. Se os primeiros devem ser reduzidos ao mínimo necessário, os segundos exigem uma análise de sua eficiência.

Nesse ambiente, a inter-relação entre os instrumentos de planejamento e o processo orçamentário (aqui entendido desde o momento de sua elaboração até o seu encerramento contábil) tende cada vez mais a se estruturar para criar condições imprescindíveis para a qualidade do gerenciamento dos recursos públicos.

CAPITULO 4 – SISTEMA DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Conforme já foi dito, ao longo deste trabalho, a Administração Pública vem atualmente, como consequência direta das reformas gerenciais dos anos 90 e principalmente daquelas ocorridas no principio do século XXI, perseguindo de forma cada vez mais dinâmica níveis mais elevados de eficiência e eficácia, não só em análises que tem por base suas unidades orçamentárias, mas também nos diversos programas e atividades. MACHADO (2005, p.127) afirma que “a gestão estratégica dos custos das ações de governo deve iniciar-se bem antes da discussão do orçamento anual, ou seja, poderia ter inicio no momento em que se tomam as decisões dos programas de governo materializados no PPA, ou, em termos ideais, deveria iniciar-se na campanha eleitoral, pois, em uma sociedade democrática, quando se elegem os governantes, também está escolhido o programa de ação do governo do próximo período”.

Tem se tornado um imperativo o conhecimento e acompanhamento dos custos na administração pública. Nas palavras de CARBÓ (2003, p.2) “nuevas necesidades internas y mayores exigências externas conducem a que sea preciso el análisis, la determinación del coste y rendimiento de los servicios públicos, de tal forma que el Gobierno, el gestor público em general, disponga de información fiable e inmediata que le ayude a adoptar las más convenientes y oportunas decisiones de gasto, em um entorno que se caracteriza por enfrentar recursos escasos y necesidades crecientes”². Surge, portanto, a necessidade por parte dos gestores públicos de informações que subsidiem suas decisões gerenciais. Tentando responder a essa demanda a contabilidade pública tem incorporado uma importante ferramenta da área privada: o sistema de custeio.

² Tradução: “novas necessidades internas e maiores exigências externas tornam necessário a análise, a determinação do custo e rentabilidade dos serviços públicos, de tal forma que o Governo, o gestor público em geral, disponha de informações confiáveis e tempestivas que os ajudem a adotar a mais conveniente e oportuna decisão de gasto, em um contexto que se caracteriza por enfrentar recursos escassos e necessidades crescentes”.

Ao analisarmos a aplicação da ferramenta sistema de custeio na administração pública podemos perceber o quanto essa irá auxiliar os gestores públicos em sua tomada de decisões. Recorrendo novamente às palavras de MACHADO (2005, p.127) entendemos que “o objetivo do sistema de custo do setor público é prover informações que auxiliem a tomada de decisão do gestor público, bem como o controle e a avaliação da eficiência, da eficácia e da efetividade relativos aos programas em execução ou já executados”. Na mesma linha ALONSO (1999, p39) destaca que “com os sistemas de informação existentes, incluindo o Siafi, o governo não sabe em que medida cada tipo de despesa contribui para os resultados obtidos. Mais ainda, ele não sabe quais atividades agregam valor ao resultado final das ações de governo. Também ignora qual é a taxa de consumo de recursos pelas atividades e quanto custam os processos de trabalho ou os programas governamentais. O governo desconhece, em resumo, onde há desperdício e onde há eficiência na aplicação dos recursos. De fato, o modelo de gestão tradicional do setor público prioriza o controle dos recursos e dos procedimentos formais, e não os resultados, o desempenho, a eficiência”. Ainda segundo esse mesmo autor “o conhecimento do custo dos serviços públicos é fundamental para se atingir uma alocação eficiente de recursos. O desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos”.

4.1 – Aplicação dos Sistemas de Custos na Administração Pública

A Comissão Interministerial de Custos do Governo Federal em seu relatório final resumiu de forma clara o porquê de se implantar um sistema de custo na administração pública ao afirmar que suas expectativas são que o sistema de custo “deva contribuir favoravelmente para o melhor aproveitamento dos recursos públicos, especialmente no contexto de restrição fiscal do Estado”. Além disso, essa mesma comissão acredita que “a gestão de custos pode proporcionar diversos outros benefícios, quais sejam: otimização dos resultados dos programas governamentais, maior qualidade e maior transparência do gasto público, redução do desperdício, aprimoramento da

qualidade do produto oferecido ao cidadão, aperfeiçoamento da gestão pública e melhor desempenho institucional”.

Ainda que a utilização do sistema de custo na Administração Pública não seja uma prática amplamente difundida, merecem destaque algumas experiências internacionais e nacionais.

4.1.1 – Experiências internacionais

- Espanha

Segundo CARDOSO (2006, p10) “a experiência internacional, principalmente na França, Portugal e Espanha, têm demonstrado que as Administrações Públicas desses países tem investido muito nos últimos anos na definição dos sistemas de custeio, e têm tido sucesso na implantação dos mesmos para o custeio de bens, serviços, tarifas e de novos projetos e atividades continuadas, possibilitando já a tomada de decisões e aperfeiçoamento de políticas públicas baseadas nos indicadores de custo”.

A Espanha, em particular, tem nos últimos anos buscado técnicas que melhorem a gestão dos recursos públicos disponíveis, entre elas o sistema de custeio. Segundo IGLESIAS (2006) existe nesse país um interesse em se obter informações que viabilizem o processo de gerenciamento dos recursos públicos para avaliação de suas atividades. Essas são as palavras desse autor “ en efecto, en España en los últimos años se há ido apreciando el interés por disponer de información más útil para valorar su actividad, por lo que se há dado un importante impulso a los sistemas de presupuestación y representación contable. Tal tarea resultaba indispensable, dado que hasta que se emprendió tal reforma la situación existente de contabilidad meramente presupuestaria y de control de legalidad no permitía a los usuarios comprender su gestión y mucho menos, en consecuencia, valorar la racionalidad de la misma”³. Ainda em

³ Tradução: “Com efeito, na Espanha nos últimos anos tem aumentado o interesse por dispor de informação mais útil para valorar sua atividade, por isso se há dado um importante impulso aos sistemas de orçamentação e representação contábil. Tal tarefa tem resultado indispensável, dado que até que se empreendeu tal reforma a situação existente de contabilidade meramente

relação ao sistema de custo na administração pública espanhola devemos entender que esse é resultado direto da contabilidade gerencial proposta pelo Documento Nº.1 de Contabilidade de Gestión da Associação Espanhola de Contabilidade e Administração de Empresas (AECA). Segundo esse documento o objeto da contabilidade gerencial é a identificação, análise do gasto interno, assim como racionalização e controle a fim de fornecer a organização informações relevantes para a tomada de decisão.

IGLESIAS (2006) ainda ressalva que “la reforma presupuestaria y contable que han vivido las Administraciones Locales em España ha supuesto um importante paso al frente para la mejora de su gestión y representación de sus actividades es preciso realizar más aportaciones, sobre todo em lo que respecta a la contabilidad de costes”⁴.

- Nova Zelândia

Esse país substituiu seu antigo sistema contábil, baseado no regime de caixa, por outro centrado no regime de competência que buscava assegurar uma maior responsabilidade pelo custo ampliando a transparência, um dos pilares sobre os quais se apóia a gestão fiscal da Nova Zelândia. Essa transparência se dá a partir da ampla divulgação das prestações de contas, e especialmente dos relatórios de gestão, que tornam publica informações sobre a natureza e custos dos produtos e dos resultados. Esse objetivo é perseguido neste país desde 1978 quando segundo MOURA (2003, p.34) o Controller and Auditor-General – C&AG indicou que “os gerentes focavam no orçamento e nos aspectos legais, em lugar de administrar recursos efetivamente e eficazmente”. Ainda segundo MOURA (2003, p.34) esse órgão passou então a defender a idéia “de um sistema de contabilidade baseado no regime de competência para assegurar responsabilidade de custo, encorajando continuamente o monitoramento dos recursos e habilitação de sistemática de custo”.

orçamentária e de controle de legalidade não permitia aos usuários compreender sua gestão e muito menos, em conseqüência, valorar a racionalidade da mesma.”

⁴ Tradução: “a reforma orçamentária e contábil que viveram as Administrações Locais na Espana foi um importante passo para melhor sua gestão e representação de suas atividades entretanto ainda é preciso aperfeiçoar o sistema, sobretudo do que diz respeito à contabilidade de custos”

PALLOT (1998, p.10 apud MOURA 2003, p.35) afirma que as “entidades têm que preparar demonstrativos financeiros anuais, os quais são examinados de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos e que, além do demonstrativo financeiro, do demonstrativo de resultado, do demonstrativo de fluxos de caixa, foi exigido, também informação sobre custos”.

MOURA (2003, p.34) ainda nos mostra que “o governo da Nova Zelândia adiantou-se mais na contabilidade de custos corrente que a maioria das organizações do setor privado daquele país”.

- Alemanha

Segundo documento do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, “a preocupação central da administração federal alemã é a redução de custos, traduzida no esforço de contenção de pessoal, terceirização e otimização de processos administrativos”. Buscando responder à sociedade, alguns estados estão introduzindo mudanças gerenciais voltadas não só para a redução de custos, mas para o controle destes.

KLAGES E LÖFFLER (1998, p. 168 apud MOURA 2003, p.35)) ao tratar do “modelo de nova direção” (new steering model) afirmam que “entre os componentes do modelo está o resultado e a orientação para o cliente. Acrescentam que neste caso deve-se ter transparência nos resultados e apresentar seus custos de modo a assegurar a responsabilidade interna e externa sobre o fornecimento dos serviços públicos. Completam comentando que entre as atividades de modernização mais importantes para as cidades alemãs está a contabilidade de custos.”

Novamente nos reportando ao documento, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, anteriormente citado, o maior exemplo desse esforço dos estados pode ser encontrado na “cidade-estado de Berlim, onde o governo está implementando novos conceitos e procedimentos para dar maior transparência, eficiência e eficácia na

prestação de serviços públicos. Entre eles, estão o orçamento por produtos e resultados, a adoção de centro de custos e o controle orientado para resultados. (...) O sistema de custo em Berlim é um dos instrumentos mais importantes do seu modelo de gestão. O sistema registra os custos dos bens e serviços oferecidos pelas unidades administrativas de diversas agências governamentais. A partir daí, é montado um catálogo de custos, que permite à administração conhecer e comparar os custos das diversas agências prestadoras de serviços nos 12 distritos da cidade-estado, melhorar os processos produtivos e aperfeiçoar a alocação de recursos no orçamento”.

- Austrália

Segundo o documento do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, a “Austrália começou a implantar, a partir de 1997, novo modelo de gestão das finanças públicas com o objetivo de melhorar a situação fiscal do país no médio e longo prazo”. Ainda segundo esse documento a “análise dos custos de prestação do serviço e sua efetividade, para avaliar qual a maneira mais eficiente de o governo estar envolvido com a ação” foi definida como uma das fases do ciclo de melhoria de desempenho estabelecido pelo governo.

4.1.2 – Experiências nacionais

Nesse contexto de busca por meios para melhor gerir os recursos públicos encontramos algumas experiências de implantação e adoção de um sistema de custeamento por órgãos /entidades públicas brasileiras, dentre as quais damos destaque a:

- No Governo Federal

De acordo com a ata da 153ª Sessão Não Deliberativa (2004) do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão em outubro de 2004, conforme definido no §2º do art.20 da Lei nº10.707 de 30 de julho de 2003 era encaminhado ao Congresso Nacional “relatório a respeito das medidas adotadas relativas ao desenvolvimento do sistema de custos para avaliação e acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e

patrimonial”. Segundo esse relatório “um sistema de custos no âmbito do setor público deverá ser moldado como instrumento facilitador e gerencial, capaz de dispor de informações que faculte ao gestor a otimização do resultado”. Ainda segundo esse relatório “o objetivo de um sistema de custo para o setor público é prover informações que auxiliem a tomada de decisão do gestor público, bem como promover o controle e a avaliação da eficiência, da eficácia e da efetividade relativos aos programas em execução ou já executados. Conseqüentemente esse sistema limita-se a coligir, mensurar, resumir e relatar apenas dados internos às entidades governamentais”. Por esse relatório fica claro que naquele momento as ações do governo estavam voltadas para o desenho do módulo de Acompanhamento de Despesa do Governo. Assim “nessas condições, o Governo Federal vem se mobilizando no sentido da implementação de um sistema de custos que atenda aos mecanismos pressupostos, alicerçado na integração dos sistemas estruturadores existentes no âmbito da Administração Pública Federal, ora consubstanciado na implantação do Sistema de Inteligência de Informações de Governo”.

Um segundo momento relevante em relação à adoção de um sistema de custo no Governo Federal tem início com a Portaria Interministerial nº 945 de 26 de outubro de 2005, que criava no governo federal uma comissão interministerial que teria por objetivo a elaboração de estudos e a proposição de diretrizes, métodos e procedimentos que seriam a base para a implementação de um Sistema de Custos. Vale ressaltar que o sistema proposto por essa comissão não foi a primeira tentativa prática de implementação desse instrumento no governo federal. Segundo o relatório final desse grupo “o Programa de Acompanhamento do Gasto Governamental – PAGG foi concebido para identificar as despesas executadas pelas principais unidades que compõem a estrutura de uma organização governamental, ou seja, foi concebido para responsabilizar (*accountability*) os gestores pelas despesas de sua unidade, independentemente de serem ordenadores de despesa. Tal Programa, ainda que não apurasse efetivamente os custos organizacionais, propiciou

o início da discussão, em agosto de 1996, sobre custos nos órgãos centrais da Administração Pública Federal”.

O objetivo central da política de custos era aplicar o sistema de custo em toda a administração pública federal; otimizando o desempenho das unidades e programas e também criar uma cultura de custos na administração pública federal.

- No Banco Central

O Banco Central do Brasil desenvolveu e implantou, no período de abril de 2002 a junho de 2003, um Sistema de Custos e Informações Gerenciais. Esse sistema foi resultado de uma terceira onda de esforços no sentido de dotar essa autarquia federal de um sistema de custos. Em 1992, a primeira tentativa de implantação de um sistema de custos ficou inteiramente a cargo de seu corpo de funcionários que devido a problemas técnicos não obtiveram sucesso. Em 1998 dentro do Programa de Aperfeiçoamento dos Instrumentos de Atuação do Banco Central junto ao Sistema Financeiro Nacional uma nova tentativa de implantação de um sistema de custo foi posta em prática mas novamente o êxito não foi alcançado. Com a publicação da LDO a idéia de implantar um sistema de custos no Banco Central do Brasil voltou ser discutida. No período de abril de 2002 a junho de 2003 foi então desenvolvido e implantado um sistema destinado a apurar os custos das atividades desempenhadas e dos produtos gerados pela Instituição.

Segundo a equipe da Consultoria de Custos e Informações Gerenciais do Departamento de Planejamento e Orçamento “o Sistema permite a apuração, o detalhamento e a análise dos custos dos serviços, atividades, processos e macroprocessos, distribuídos pela estrutura organizacional da Autarquia, aí compreendendo diretorias, unidades, subunidades e gerências-regionais. O desenvolvimento do projeto do Sistema de Custos foi contratado para implantação de forma corporativa,

abrangendo todos os departamentos do Banco e as operações a eles relacionadas, tendo como objetivos principais:

- mensurar e controlar os custos administrativos do Banco;
- quantificar o valor dos serviços oferecidos à sociedade (macroprocessos);
- mensurar o grau de eficiência e eficácia no desempenho de suas funções;
- subsidiar o planejamento da entidade e auxiliar no controle de sua execução;
- atender às exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal.”

Entre as técnicas de custeio disponível o custeio ABC ou Custeio por Atividades foi a metodologia de custeio utilizada no modelo de custos do Banco.

- SEF da Bahia

Segundo MIRANDA FILHO (2003, p.154) “em fevereiro de 2003 o Governo da Bahia instituiu, mediante o Decreto nº 8.444/2003, o sistema ACP - Apropriação de Custos Públicos, no âmbito de toda a Administração Pública Estadual”. Esse mesmo autor um pouco adiante afirma que o “sistema ACP está sendo implantado gradativamente nos diversos órgãos estaduais, seguindo um cronograma de etapas de desenvolvimento que se iniciou com estudos preliminares em meados de 2001”. A Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia já possui um sistema de apropriação de custos públicos, pois foi uma das secretarias a trabalhar com o projeto piloto. Esse sistema é o resultado do trabalho de um grupo de trabalho para o estudo e concepção de um sistema para a apuração de custos. Esse grupo surge em 1998 quando frente à demanda de se fazer uma programação orçamentária para o ano seguinte baseada nos índices de correlação entre investimentos e gastos de manutenção a equipe

responsável pela contabilidade não foi capaz de extrair essa informação dos dados disponíveis.

Segundo COSTA e MIRANDA FILHO (2002 p.5) “o Sistema de Apropriação de Custos Públicos é um sistema gerencial, integrado aos sistemas corporativos do Estado, tendo por finalidade proporcionar aos gestores públicos informações relevantes sobre os custos envolvidos na prestação dos principais produtos e serviços ofertados pelo Governo do Estado à coletividade”. Esse sistema foi implantado como piloto em apenas três secretárias, Fazenda, Planejamento e Administração, mas o projeto previa sua implantação em todos os órgãos da Administração Direta do Estado da Bahia.

Quando do desenvolvimento desse sistema, o grupo de trabalho buscava não só atender a dispositivos legais, a exemplo da exigência apresentada na LRF, mas também “introduzir um importante instrumento de gestão capaz de indicar o nível de desempenho do Governo com relação aos produtos e serviços gerados, às atividades desenvolvidas e aos processos executados, para o atendimento das diversas demandas da sociedade”.

O objetivo do sistema de custo da SEF - Bahia é responder a três perguntas básicas:

1. O que se gasta?
2. Como se gasta?
3. Quem gasta?.

Essas perguntas se traduzidas para linguagem orçamentária seriam:

1. Quais são os principais itens de custo? (identificação de elemento e itens de despesa)
2. Como se alocam os gastos dentro da atual estrutura? (identificação da composição do gasto por unidade)
3. Quais programas/atividades estão consumindo os gastos? (identificação do custo real do programa/atividade)

Vale ressaltar que o Sistema de Apropriação de Custos Públicos, assim como deve ser todo sistema de custeamento, trabalha com os dados próprios da contabilidade pública. Existe comunicação dessa nova perspectiva de trabalho com o Sistema de Contabilidade e Finanças e interface com os demais sistemas periféricos do estado.

Segundo, COSTA e MIRANDA FILHO (2002 p.18), “os usuários do ACP serão basicamente, os gestores responsáveis pelas unidades funcionais definidas como Unidade de Custo”. Ainda segundo esses mesmos autores, esses gestores “ao tomarem conhecimento dos custos gerados nas unidades sob seu comando, passarão a contar com subsídios adicionais para conduzir sua gestão e avaliação de seu desempenho”.

O sistema APC em cada secretária tem seu desenvolvimento coordenado conforme esquema abaixo.

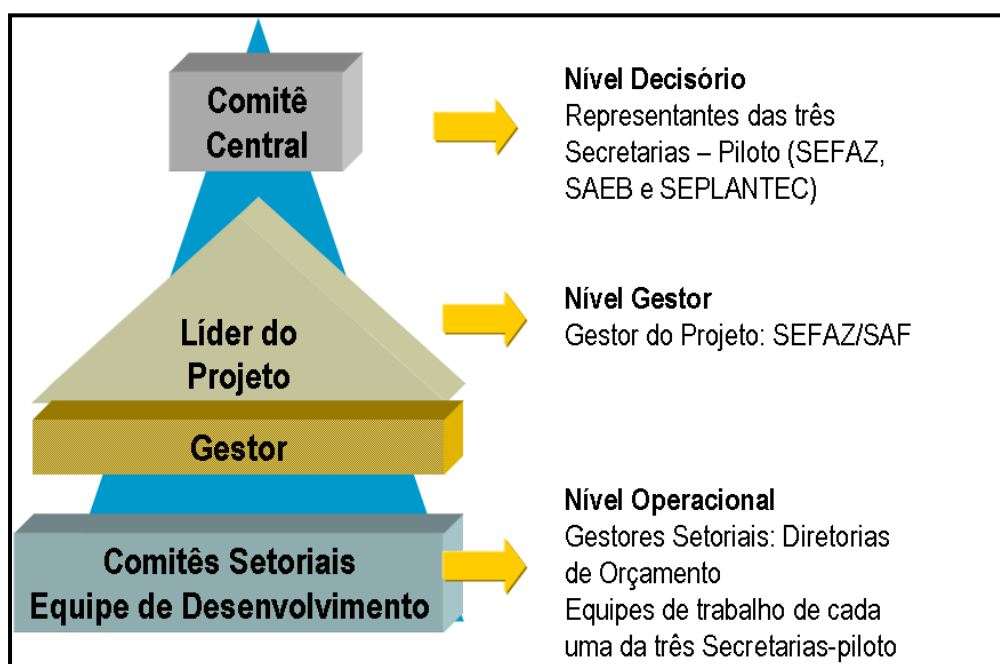


Figura 11: Estrutura gerencial do ACP
Fonte MIRANDA FILHO (2003, p.154)

MIRANDA FILHO (2003, p.154) afirma que o ACP “foi concebido como um sistema misto, adotando o custeio por responsabilidade na medida em que criou centros de custos baseando-se na estrutura funcional hierárquica de cada secretaria e, ao mesmo tempo, propondo-se a

empregar o método de custeio ABC para alocar as despesas as diversas atividades desenvolvidas pelos órgãos governamentais. Trata-se, portanto, de um sistema ABC de dois estágios no qual primeiramente se alocam os gastos a cada departamento ou centro de custos e, posteriormente, se distribuem esses gastos entre as atividades de cada um desses departamentos”.

- SEF de Minas Gerais

Em Minas Gerais um exemplo de acompanhamento de gasto pode ser encontrado na Secretaria de Estado de Fazenda – SEF. Vale ressaltar que a SEF é um órgão da Administração Direta do Estado de Minas Gerais e, conforme informações em seu sítio na Internet, sua missão institucional é prover e gerir os recursos financeiros do estado, formulando e implementando políticas que garantam a justiça social, o equilíbrio das contas públicas e o desenvolvimento de ação de governo, em benefício da sociedade mineira.

Segundo TEIXEIRA,CARVALHO e RUTKLOWSKI (2006, p.60), “a Superintendência de Gestão e Finanças da SEF, após a adoção de várias medidas de racionalização de gastos, iniciou, a partir de 2004, o processo de acompanhamento de gastos, com o propósito de acompanhar a despesa realizada pelas Unidades Executoras da SEF”.

Esse processo, ainda segundo TEIXEIRA,CARVALHO e RUTKLOWSKI (2006, p.64), “teve início em 2004, em razão da publicação dos Decretos 43.361 de 30.05.03 e 43.696 de 11.12.03, que estabeleceram metas de redução de gastos com energia elétrica e telefonia fixa”. Vencido, essa etapa, o processo de acompanhamento de gastos se estrutura e dá origem ao projeto Gestão de Gastos. Na descrição das autoras TEIXEIRA,CARVALHO e RUTKLOWSKI (2006, p.65), a finalidade desse projeto seria “acompanhar os principais gastos realizados pelas unidades executoras da SEF, indicando os pontos que apresentassem distorções em relação ao padrão previamente estabelecido para as despesas de custeio”.

Um segundo passo no processo de acompanhamento de gastos da SEF é dado em 2005 quando, segundo TEIXEIRA, CARVALHO e RUTKLOWSKI (2006, p.65), “a partir de levantamento das despesas executadas em 2004, cujos valores se mostraram mais representativos, ampliou-se o número de itens acompanhados pelo projeto”, possibilitando ainda, segundo essas autoras, que ao final do exercício a secretaria dispusesse de uma “primeira série histórica, demonstrando-se a evolução dos gastos e os resultados apurados num período de 12 meses, tendo sido acompanhado pelo projeto o equivalente a 64,04% das despesas realizadas pela SEF, em relação à cota descentralizada.”. Afirmam TEIXEIRA, CARVALHO e RUTKLOWSKI (2006, p.65) que os relatórios originados desse trabalho “ofereceram aos gerentes a possibilidade de apresentar comentários e/ou justificativas para situações consideradas fora do padrão”.

Podemos entender a relevância desses relatórios para os gerentes públicos dessa instituição quando em 2006, segundo TEIXEIRA, CARVALHO e RUTKLOWSKI (2006, p.65), “o projeto Gestão de Gastos passou a denominar-se "Projeto Abelhinha" e foi inserido no planejamento estratégico da Superintendência de Gestão e Finanças, com o objetivo de gerir os gastos das unidades executoras subsidiando o processo de tomada de decisão”.

- No Hemominas/MG

Um segundo exemplo a ser observado em nosso Estado pode ser encontrado na Fundação Centro de Hematologia e Hemoterapia de Minas Gerais – Hemominas. Segundo informações em sua página na internet “a Hemominas foi implantada para organizar o sistema hemoterápico e hematológico do Estado. Inicialmente, suas atividades foram voltadas para a região metropolitana de Belo Horizonte, buscando atender a demanda transfusional de seus hospitais públicos e privados. Criada, em 1985, como unidade da FHEMIG emancipou-se como Fundação em 1989 vinculada à Secretaria de Estado de Saúde. Hoje a Hemominas possui 23 unidades e

poderá, nos próximos anos, chegar a 27 com a implantação de mais duas unidades hemoterápicas e o Cetebio – Centro de Tecidos Biológicos de Minas Gerais”.

A Fundação Hemominas vem, segundo BERTOLINI (2006, p 34), “desenvolvendo trabalhos voltados à apuração de custos desde 1997, tendo como objetivo subsidiar a gerência com informações para o desenvolvimento de atividades, tanto no planejamento das ações, quanto na racionalização e otimização de recurso”.

O atual modelo de sistema de custo da Hemominas, já implantado na Administração Central, nos Hemocentros da Capital e no da cidade de Juiz de Fora, e no Posto de Coleta Julia Kubitschek foi, segundo BERTOLINI (2006, p 34), “desenvolvido dentro do método de custeio por absorção com critérios de atribuição dos CIF’S baseado em macro atividades, porém com certo grau de arbitrariedade, priorizando os processos de trabalho e as atividades desenvolvidas pelos diversos setores da Fundação Hemominas bem como de todas as unidades, sendo os processos assim definidos: Administrativos/Técnicos, Fluxo do Doador, Fluxo do Sangue e Fluxo do Paciente”. Ainda de acordo com as afirmações de BERTOLINI (2006, p 34) o objetivo do sistema de custo implantado na Fundação Hemominas é “reduzir custos evitando perdas desnecessárias e esforços improdutivos; oferecer à administração e/ou responsáveis, as informações necessárias para a tomada de decisão ou solução de problemas; auxiliar na definição das metas da Fundação Hemominas; estabelecer orçamentos e tabelas de preços; auxiliar na determinação das épocas de substituição dos equipamentos e outros imobilizados; permitir a comparação dos custos com as receitas e com outras instituições; conhecer o grau de eficiência da produção e utilizar essa informação para fins de controle de suas atividades meio e fim, buscando melhor eficiência/eficácia em todos os setores”.

Em relação ao sistema de custo do Hemominas BERTOLINI (2006, p 35) destaca que uma grande contribuição desse é “gerar mensalmente relatórios individualizados por centro de custo e consolidados que permitem

o acompanhamento e gerenciamento dos custos da Fundação, subsidiando estudos de comparação entre os custos apurados com outras instituições”. Podemos entender com essa afirmação que a Fundação Hemominas pode fazer análise de sua eficiência tanto no ambiente interno quanto externo, e conseqüentemente buscar melhor desempenho.

Vale ressaltar que os relatórios por centro de custo e consolidados tem como origem dados oriundos de varias fontes BERTOLINI (2006, p 36) destaca: “arquivos de dados contendo gasto de pessoal enviado pelo SEPLAG, Dados do sistema de Materiais do Almojarifado Central, Boletim do setor de estatística contendo a produção realizada, relatório mensal enviado pelo setor de patrimônio, Relatório mensal do SIAF”. Essa alimentação fica clara na figura a seguir.



Figura12: Sistema de Gerenciamento de Custos da Fundação Hemominas.
Fonte BERTOLINI (2006, p 38)

4.2 – A Aplicação Do Sistema De Custos Para A Administração Pública Mineira Dentro Da Proposta Do Choque De Gestão

Segundo CATELLI, SANTOS, PARISI, ALMEIDA (2001, p.01) “nas ultimas décadas os paradigmas de eficácia gerencial vêm sendo cada vez mais aplicados à gestão pública: o cidadão como cliente, a qualidade total a custos baixos nos serviços, governo orientado por missões e objetivos, descentralizado, preventivo, governo empreendedor, competitivo, voltado para o mercado em suma um

governo por resultados”. Nessa linha de raciocínio, a administração pública mineira, atualmente, passa por profundas modificações, consequência do já apresentado programa de governo Choque de Gestão. Para CUNHA JUNIOR (2004, p.01) esse programa de governo “incorporou as diversas inovações e iniciativas de aperfeiçoamento da gestão pública em decorrências de experiências propostas ou implementadas no governo federal ou nos demais estados. Estas inovações se deram tanto no campo do planejamento – estratégia, quanto no campo da gestão – recursos, meios instrumentos de gestão por resultados”. Com essa nova proposta sedimenta –se entre os gestores públicos mineiros a idéia de Qualidade do Gasto Público.

A lógica de planejamento presente nessa proposta propõe que o Estado trabalhe com um planejamento dual. Ou seja, o Estado estrutura seu planejamento frente a duas propostas o “hoje para hoje” e o “hoje para amanhã”. Podemos entender essas duas perspectivas pelas palavras de GUIMARÃES e ALMEIDA (2006, p.): “No presente – “hoje para hoje” – cabe aos responsáveis pelo planejamento escolher uma estratégia própria, consistente com uma visão de como a organização deve funcionar “hoje”. Cabe, portanto, definir claramente as atividades da organização, os segmentos-alvo, as funções-chave e o modelo para gerir tais atividades com excelência, visando atender às necessidades dos atuais beneficiários”, enquanto “Planejar para o amanhã – “hoje para amanhã” - requer uma visão de futuro para a empresa e uma estratégia de “como chegar lá”. Nesta perspectiva, cabe aos executivos descobrirem como a atividade da organização precisa ser redefinida para o futuro e quais as mudanças necessárias para esse fim, que geralmente inclui remodelar os modos de gerir a organização”.

Na contramão desse discurso temos que, atualmente, na maioria quase absoluta dos órgãos e entidades do Estado, a execução e o controle orçamentário, financeiro, contábil se fazem fundamentalmente com o objetivo de se atender demandas legais, constituindo processos extremamente formalistas e com baixíssima capacidade gerencial. Existe uma grande e constante preocupação em se garantir que os recursos sejam utilizados tal qual rege a Lei Orçamentária anual e em fornecer informações para os órgãos de controle externo. Em contrapartida muito pouco é o trabalho realizado em prol de subsidiar os gestores dos diversos programas em seus processos de tomada de decisão.

Em síntese podemos afirmar que, se existisse uma simbiose entre as informações contábeis e gerenciais o resultado seria um monitoramento e por consequência um controle orçamentário, financeiro até aqui inexistente.

Um sistema de custo para o setor público deve ter como finalidade tratar a base de dados própria da contabilidade administrativa de forma a produzir informações para que os diversos níveis hierárquicos da administração tenham subsídios para suas decisões gerenciais e possam assim controlar seus programas com maior eficiência e eficácia. Além disto para GUIMARÃES (2003, p142) “a ferramenta de custos deve permitir medir a qualidade dos serviços prestados pelo setor público e o êxito do processo durante a execução das atividades”, para o que “precisará do compromisso de cada integrante em busca do objetivo final, implicando no melhoramento contínuo em prol da sociedade”. Observa-se, portanto, que o sistema de custo em Minas seria ferramenta fundamental. Esse iria com segurança suprir a grande falha da falta de informações gerenciais e permitir a estruturação de um núcleo de monitoramento que possa por meio de relatórios gerar informações relevantes, tempestivas e oportunas em apoio as decisões gerenciais para que os gestores possam monitorar o desembolso de recursos públicos e controlar os programas sob sua responsabilidade de modo a utilizar com mais austeridade os recursos disponíveis.

CAPITULO 05 UM MODELO PROPOSTO PARA A SEPLAG

A agenda estratégica da SEPLAG tem como um de seus projetos estruturadores a Qualidade e Produtividade do Gasto Setorial, que tem por objetivo “ampliar a qualidade e a produtividade do gasto setorial com atividades meio, com ênfase na melhoria da composição estratégica do gasto e conseqüente aumento de aderência do orçamento à estratégia de desenvolvimento do estado”. Esse projeto apresenta por escopo:

- Institucionalização e irradiação, em todas as esferas de Governo, do conceito de qualidade e produtividade dos gastos nas atividades meio.
- Alocação eficiente dos recursos, com foco na otimização da provisão de bens e serviços.
- Composição estratégica do gasto, priorizando áreas de maior impacto social e que promovam a ampliação da competitividade da economia mineira.

Associado a essa agenda a SEPLAG traz o seu mapa estratégico com pontos relacionados à qualidade do gasto em quatro de suas cinco perspectivas, conforme pode ser visto no anexo II.

Vale ressaltar que tanto a agenda como o mapa estão inseridos no programa de governo denominado choque de gestão que nas palavras de NEVES (2007) “é isso: gastar menos com o governo e mais com a população”.

Considerando o apresentado no parágrafo anterior e retomando a idéia já apresentada de que a contabilidade de custo disponibiliza informações necessárias para uma melhor gestão dos gastos/custos, proporcionando aos gestores informações e dados de apoio no processo de tomada de decisões, entendemos que surge na SEPLAG um contexto favorável à proposição de um modelo de contabilidade que dote seus gestores com uma ferramenta que lhes permita monitorar e por conseqüência analisar e controlar os gastos/custos dos projetos pelos quais respondem.

O objetivo deste capítulo é apresentar a proposta de um sistema de gestão estratégica de custo para a SEPLAG. Antes de nos dedicarmos ao desenho desse modelo se fará necessário primeiramente apresentarmos algumas informações sobre a SEPLAG. Essas informações nos ajudarão a conhecer o ambiente que irá receber esse modelo. Em seguida faremos a descrição do modelo que entendemos ser o adequado à instituição destacando seus objetivos, premissas, arquitetura, proposta de implantação, e possíveis dificuldades para tanto. No final do capítulo, iremos apresentar algumas recomendações para a implantação do modelo proposto em outros órgãos.

5.1 – A SEPLAG

Conforme definido no primeiro capítulo desse trabalho, o modelo a ser aqui proposto se limitará a contemplar as especificidades da SEPLAG. Sendo assim, torna-se fundamental um estudo que nos apresente as características atuais desse órgão, uma vez que essas terão influência direta sobre a aceitação ou não do modelo e principalmente sobre sua estrutura. Inicialmente apresentaremos a Seplag sob um aspecto mais normativo destacando sua competência e estrutura. Em seguida faremos uma apresentação de algumas informações orçamentárias e financeiras, relativas ao período de 2003 a 2006. Esse período equivale a exercícios financeiros já encerrados e que estão sob a influência do Choque de Gestão, e por isso foi selecionado.

Em janeiro de 2003, a Lei Delegada nº 49 fez a fusão da então Secretaria de Estado de Recursos Humanos e Administração com a Secretaria de Estado de Planejamento e Coordenação Geral. Desta fusão surge a atual Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão – SEPLAG.

5.1.1 - Competência da secretaria

De acordo com o Decreto n.º43.844 de 5/08/03, a SEPLAG tem por objetivo maior “coordenar a formulação, a execução e a avaliação de políticas públicas, visando ao desenvolvimento econômico, social e institucional do Estado; propor e executar políticas públicas de recursos humanos, orçamento, recursos

logísticos e tecnológicos, modernização administrativa e saúde ocupacional, bem como exercer a coordenação geral das ações de governo”.

Para que esse objetivo possa ser atingido esse mesmo decreto confere à SEPLAG as seguintes competências :

- planejar e coordenar a ação governamental, mediante a elaboração, o acompanhamento e o controle de planos, programas, projetos globais e regionais, além de coordenar, compatibilizar e avaliar a alocação de recursos orçamentários e financeiros necessários ao cumprimento destas.
- Avaliar e acompanhar as metas e os resultados de planos, programas, projetos globais e regionais
- integrar esforços nas esferas de governo federal, estadual e municipal, assim como entre os Poderes do Estado,
- propor e difundir modelos e as políticas de desenvolvimento tecnológico e de recursos humanos estabelecendo normas, coordenando, acompanhando e supervisionando ações voltadas para a modernização da Administração Pública estadual
- estabelecer políticas, diretrizes e normas para a disponibilização de informações a cidadãos, empresas, governo e servidores e para a gestão da informação e dos recursos de tecnologia da informação e comunicação.

5.1.2 - A estrutura da secretaria

A estrutura orgânica da Secretaria foi definida pela Lei Delegada nº 63, de 29 de janeiro de 2003, e, regulamentada pelos Decretos de nº 43.244, de 1º de abril de 2003, e de nº 43.554, de 28 de agosto de 2003. Podemos visualizar essa estrutura no organograma da SEPLAG, apresentado no anexo III.

Considerando essa estrutura, daremos destaque à SPGF uma vez que será essa superintendência responsável pelo sistema de custo a ser proposto em seguida.

A Superintendência de Planejamento, Gestão e Finanças – SPGF está subordinada ao Secretário de Estado de Planejamento e Gestão. Tem por finalidade, conforme definido no Decreto n.º43.844 de 5/08/03, “prover, coordenar

e gerir as atividades administrativas, financeiras, contábeis, de recursos humanos, planejamento, modernização e informação”. Esse mesmo decreto, também, define suas competências dentre as quais destacamos:

“I - definir e supervisionar o processo de planejamento global das atividades da Secretaria, propondo ações que visem assegurar os objetivos e metas estabelecidas;

II - formular, coordenar e executar a política de modernização administrativa e de informação no âmbito da Secretaria;

III -executar, acompanhar e controlar as atividades orçamentárias, de administração financeira e de contabilidade da Secretaria;

Essas competências são as responsáveis pelo fato de centrarmos a responsabilidade do sistema de custo na SPGF

Para desempenhar suas atividades a SPGF conta com a seguinte estrutura:

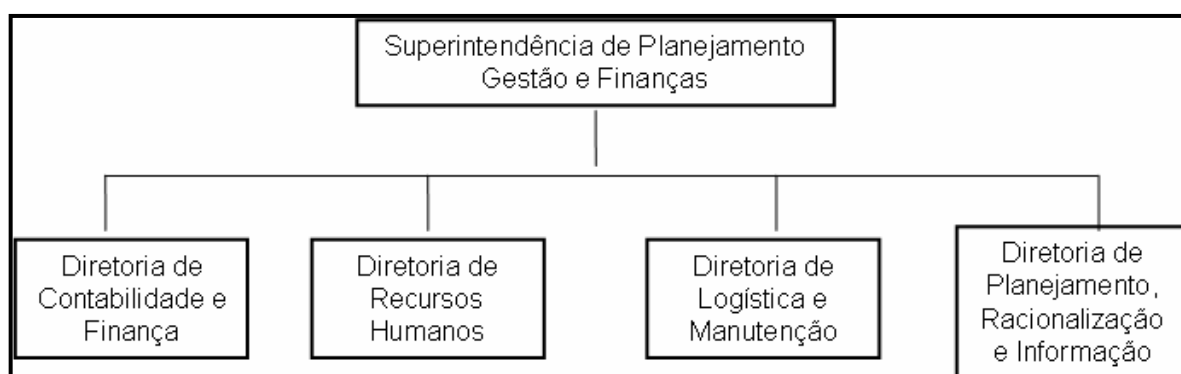


Figura 13. Organograma DCF.

Fonte Site SEPLAG

5.1.3 A SEPLAG em números.

Torna-se fundamental nesse momento conhecermos algumas informações orçamentárias e financeiras sobre a SEPLAG para que então possamos compreender melhor a realidade do órgão para o qual iremos propor um modelo de custo. Os dados aqui apresentados correspondem aos exercícios financeiros de 2003 a 2006. Esse corte temporal se justifica por ser esse o período de exercícios encerrados tendo por contexto a proposta do choque de gestão, que embasa a justificativa da necessidade do sistema de acompanhamento de custos.

A tabela 1, apresentada a seguir, ao destacar a porcentagem do orçamento do total do Estado que foi autorizado para a SEPLAG, confirma a idéia de que o Choque de Gestão tem por objetivo uma menor concentração de gastos com atividades tais como planejar e coordenar a ação de governo em contrapartida a uma maior concentração de gastos em atividades, tais como serviços de saúde, segurança, educação, trabalho e assistência social.

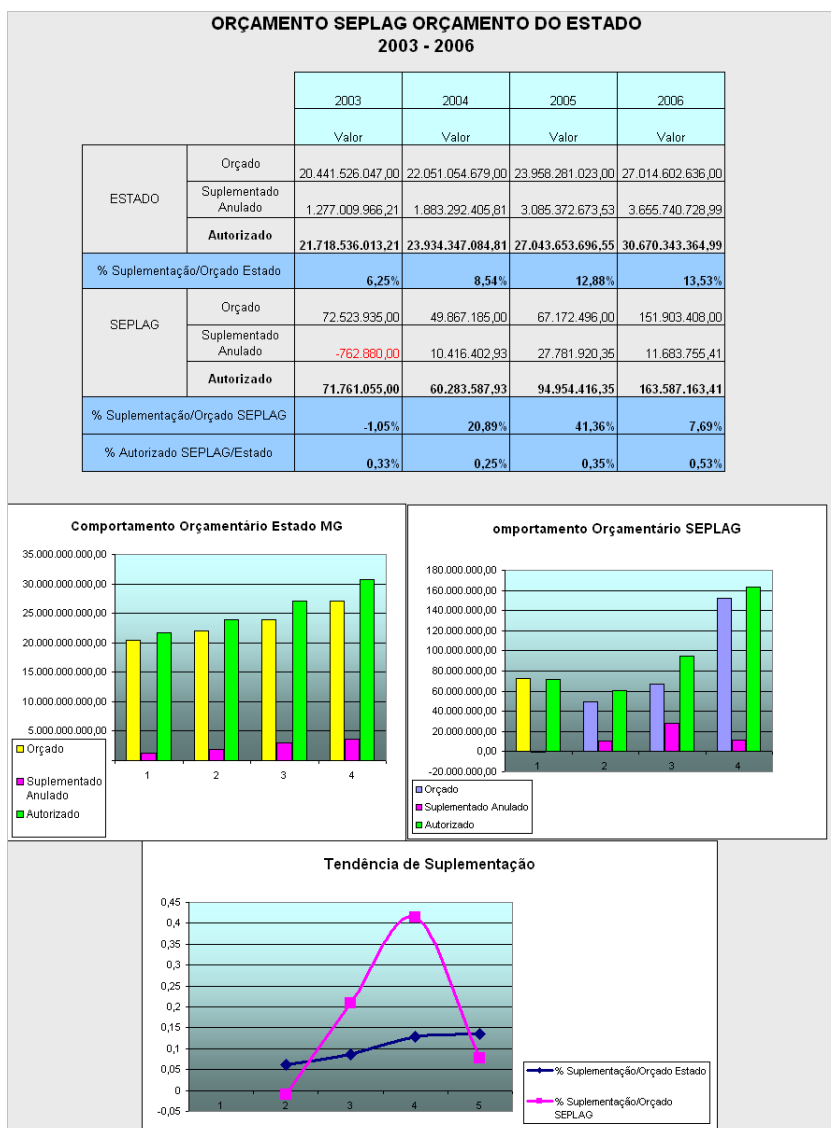


Tabela 1 . Comportamento Orçamentário 2003-2006 SEPLAG e Estado de MG

Fonte: Armazém de dados SIAF - BO.

Segunda a SEF/MG “os ajustes procedidos nos exercícios de 2003 e 2004, juntamente com o excepcional crescimento das receitas tributárias do Estado, possibilitaram obter, ao final deste último ano, uma considerável reserva financeira, permitindo que o orçamento de 2005 acobertasse uma estrutura de

gastos menos restritiva do que nos anos anteriores, além do fato de não haver mais atrasos de pagamentos a fornecedores, da eliminação da escala de pagamento da folha de pessoal e de realizações mais significativas no âmbito dos projetos estruturadores do Estado, possibilitando ainda, o pagamento de dívidas pretéritas que permaneciam em aberto como restos a pagar”.

Esse cenário mais positivo contribuiu para o aumento da taxa de suplementação em 2005 e 2006, que pode facilmente ser observado na tabela 1, ao analisarmos a diferença entre o orçamento inicial e o autorizado. O orçamento do Estado de Minas teve uma variação média de 10,30%, enquanto o orçamento da SEPLAG nesses mesmos anos sofreu uma variação, resultado de suplementações, em média de 17,23%. No caso do orçamento da SEPLAG o ano de 2005 foi o grande responsável por essa média tão alta. Ao recorrermos à prestação de contas, desse ano, da Secretaria encontramos as justificativas dos decretos de suplementação. A causa portanto desse volume de suplementação está no fato da Secretaria ter sido a responsável por organizar toda a logística de evento do BID em Minas Gerais. Outra justificativa para esse aporte orçamentário encontra-se no fato do exercício de 2005 ter sido o momento de contratação e implantação dos projetos estruturadores.

Vale ressaltar que a elaboração do orçamento da SEPLAG a partir do exercício de 2004 passa a se estruturar tendo por princípio a divisão dos projetos em prioritários e estruturadores, com os projetos estruturadores possuindo segundo ALMEIDA e GUIMARÃES (2006, p.27) “clara prioridade de alocação de recursos”. Essa estruturação da proposta de planejamento própria do Choque de Gestão pode ser observada na SEPLAG pela distribuição de seu orçamento, apresentada na tabela a seguir, onde nitidamente os projetos estruturadores tiveram tendência de crescimento dos recursos a eles destinados em especial no que diz respeito ao orçamento para despesas tipicamente de investimentos

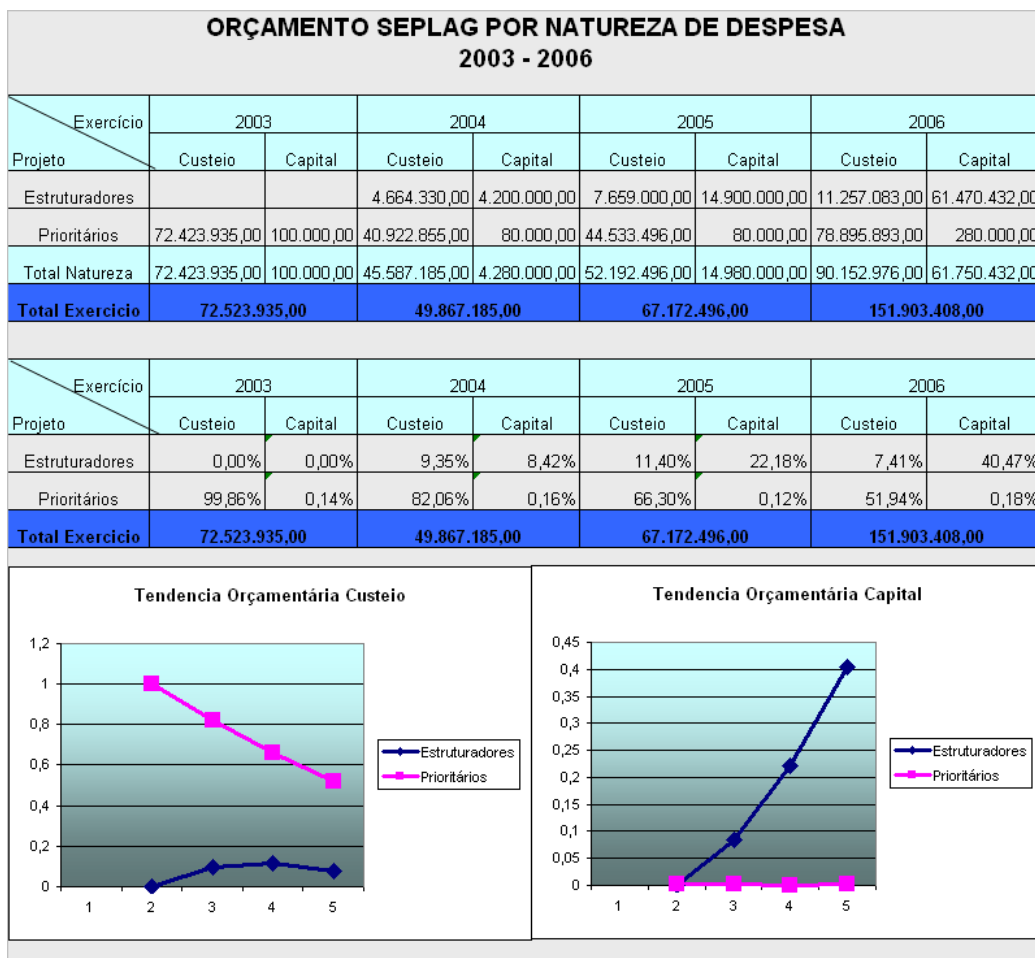


Tabela 2. Orçamento SEPLAG por natureza de despesa 2003-2006

Fonte: Armazém de dados SIAF - BO.

ALMEIDA e GUIMARÃES (2006, p.41) afirmam que “os Projetos Estruturadores, como definido no Decreto de Programação Orçamentária e Financeira de 2004 e 2005, têm fluxo de recursos privilegiado. Ou seja: entre as despesas orçamentárias passíveis de contingenciamento, os Projetos Estruturadores são os últimos a sofrer redução no crédito inicial do orçamento. Esta medida tornou crível a intenção do governo para as pessoas responsáveis pela execução dos Projetos Estruturadores, revertendo uma percepção histórica no Estado de que a estratégia e suas metas não têm correspondência nas ações concretas para viabilizá-las. Depois de alcançado o equilíbrio fiscal (estratégia de curto prazo), em novembro de 2004, os Projetos Estruturadores foram aqueles que receberam maior volume de recursos nos orçamentos anuais e nas suplementações ao longo da execução”. Na SEPLAG podemos perceber a

grande tendência de aumento da porcentagem do orçamento destinado aos projetos estruturadores em especial no que diz respeito as despesas de capital.

5.2 – O Modelo

Essa seção será dedicada à concepção do modelo a ser proposto para a SEPLAG, com todas as suas características. Tentaremos não deixar de fora nenhum detalhe relevante para que, caso esse modelo venha a ser implantado de fato na secretaria, tenhamos um roteiro completo.

5.2.1 – Justificativa

A implantação de qualquer sistema de custeio depende fundamentalmente da identificação das necessidades e dos objetivos que se deseja alcançar. Ao longo do trabalho foram apresentadas algumas justificativas para implantação de um sistema de custo na SEPLAG, dentre as quais se destacam as seguintes:

- A proposta do Choque de Gestão, que tem por objetivo buscar a qualidade do gasto
- O programa Qualidade e Produtividade do Gasto Setorial, que compõe a agenda estratégica da SEPLAG
- Pontos de trabalho do mapa estratégico da SEPLAG que claramente se comprometem com a gestão racional dos recursos
- A necessidade dos Gestores dos Programas de informações que venham a subsidiar decisões gerenciais.

A essas justificativas somam-se as exigências legais tanto indiretas como diretas. De forma indireta podemos destacar as exigências das Constituição Federal e Estadual. A primeira exige controles que permitam avaliações dos programas previstos no PPAG.

“Art.74. Os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades

da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.”

Essa mesma recomendação é dada pela constituição estadual

De forma muito direta, tem-se a exigência prevista na Lei Complementar 101 que assim se expressa:

“Art. 50, § 3º - A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.”.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias, obedecendo os preceitos da LRF, por exemplo, em seu artigo 20, também de forma direta trata da necessidade de se implantar um sistema de custo, ao determinar:

“Art.20 – A alocação dos recursos na lei orçamentária e em seus créditos adicionais, bem como sua respectiva execução, será feita de forma a propiciar o controle dos custos das ações e a avaliação dos resultados dos programas de governo.”

A necessidade de implantação de um sistema de custo na SEPLAG está demonstrada. A questão agora é definir quais serão os objetivos desse sistema para que possamos, então, pensar qual forma deverá ter o modelo.

5.2.2 Objetivo do sistema

Almejamos um sistema de custo que seja um instrumento de modernização do processo contábil atualmente em prática na SEPLAG. Para tanto o modelo proposto deverá ter por finalidade não apenas medir custos, mas também contribuir para a:

- Gestão orçamentária e financeira
- Eficiência dos programas e ações de governo
- Desempenho das organizações governamentais

Objetivo Principal.

O objetivo principal do modelo a ser delineado para a SEPLAG é prover informações que auxiliem o gestor público a monitorar e por consequência controlar seus gastos/custos em prol de um melhor aproveitamento dos recursos disponíveis.

Objetivos Secundários

Atender as exigências legais.

Monitorar o consumo de recursos em cada uma das fontes disponíveis por programas

Auxiliar o gestor público no processo de tomada de decisão

Conhecer os gastos/custos por programa e avaliar quais de fato agregam valor e quais apenas consomem custeio de manutenção

Viabilizar o rastreamento e o rateamento de custos de manutenção.

Subsidiar a elaboração do Plano Plurianual e da Lei da Orçamentária.

Monitorar os custos reais por Centro de Custos (CC's) para comparação com outras unidades externas à SEPLAG com as mesmas características em busca de maior eficiência.

5.2.3 Bases do modelo proposto

Inicialmente considerou-se o fato do modelo estar sendo proposto para atender as necessidades de uma secretaria que, além de ser um órgão da administração pública direta, o que por si só já demandaria algumas alterações nos métodos adotados para a iniciativa privada, é uma estrutura meio no organograma do estado de Minas Gerais. Enquanto órgão público da administração direta, a SEPLAG não tem como objetivo a geração de lucro. Seus gestores trabalham em programas/atividades que buscam retornos sociais e políticos. Essa consideração foi de fundamental relevância no momento de se definir qual método de custeio a ser utilizado como base.

Metodologicamente, optou-se pelo sistema de custeio por atividade – ABC. Essa escolha se justifica, nas palavras de MAUAD e PAMPLONA (2003) por que

“com seu poder de assinalar as ‘causas’ que levam ao surgimento dos custos, o ABC permite aos seus gerentes uma atuação mais seletiva e eficaz sobre o comportamento dos custos da organização”. Outra justificativa se encontra nas palavras de MACHADO (2005, p.143) que afirma que a especificidade do modelo ABC “é trabalhar com a premissa segundo a qual são as atividades desenvolvidas que geram custos, pois consomem recursos; por sua vez, os produtos, clientes ou outro objeto de custo consomem atividades”.

ALVES e FRANCEZ(2006, p.71) afirmam que “o sistema de custos baseado em atividades se adéqua ao serviço público. Por meio da classificação funcional programática, podem-se estabelecer direcionadores de custos para cada programa ou subprograma, estabelecendo bases de comparação com o orçamento e com outros entes públicos”.

Partindo da idéia de que não há uma formula pronta, quando se trata de buscar soluções para uma maior eficiência e economicidade, mas que, ao contrario, deve-se trabalhar baseado, sobretudo, nas particularidades e propósitos da instituição que se objetiva atender, a fim de não fazer desta refém do método, torna-se fundamental esclarecer que o modelo a ser apresentado a seguir é, em sua perspectiva mais prática, um híbrido entre a proposta elaborada por MIRANDA FILHO (2003), em sua dissertação, para a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, e o modelo proposto pela equipe da Secretaria da Fazenda do Estado de MG, denominado Projeto Abelhinha. Vale aqui ressaltar que MIRANDA FILHO (2003), ao estruturar seu modelo, propõe que esse responda a três perguntas: o que se gasta; como se gasta; quem gasta. Essas perguntas, no modelo a ser proposto, serão alteradas para: quem gastou; onde se gastou; com o que se gastou.

Do Projeto Abelhinha importamos algumas ações a serem desenvolvidas para criar um contexto que permita ao modelo proposto para a SEPLAG responder as questões anteriores. Enfatizamos, entretanto, que o sistema aqui proposto irá trabalhar com a perspectiva de direcionar todos os custos para seus projetos/atividades e não se limitará a determinar uma serie de despesas que devem ser acompanhadas e trabalhadas.

Quando apresentarmos o desenho elaborado para a SEPLAG, estaremos explicando essas incorporações e alterações de forma mais detalhada.

5.2.4 Premissa do sistema

Faz-se necessário apontar as premissas que se considerou no desenho do modelo de custeio para a SEPLAG.

A execução orçamentário-financeira e contábil será um elemento constitutivo do sistema de custo. Isso se explica pelo fato do atual processo meramente administrativo já conter todos os dados necessários faltando apenas que esses sejam trabalhados e se convertam nas informações demandadas. Essa premissa parte de duas importantes informações. A primeira de MIRANDA FILHO (2003, p.52), que afirma que na formação do banco de dados, base do sistema de custo, “recorre-se invariavelmente à própria contabilidade, que se constitui na maior fonte de dados primários, à qual são agregadas informações de diversas outras áreas da organização”. A segunda afirmação é apresentada por SILVA (p.25) que explica que “a implantação de uma Contabilidade Gerencial resulta de demandas que a Contabilidade Geral ou Financeira não pode satisfazer. Não obstante, a vinculação entre a Contabilidade Gerencial e a Contabilidade Geral é estreita, visto que utilizam os mesmos dados, mas a Contabilidade Gerencial capta, processa, analisa, apresenta e interpreta os dados em face das necessidades da administração para condução da entidade e abstrai completamente os aspectos da formalidade legal”.

O sistema de custeio a ser estruturado deverá integrar-se sistêmica e conceitualmente ao planejamento, orçamento e à contabilidade pública. Essa integração pode ser melhor compreendida com a figura a seguir.

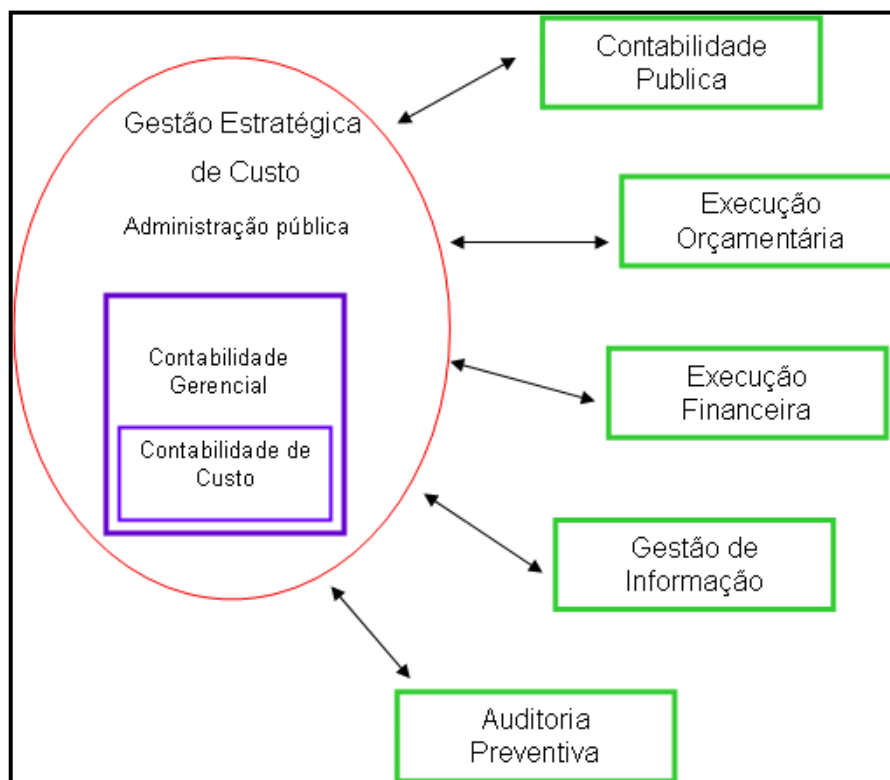


Figura 14 - Visão da integração sistêmica do sistema de custo com o planejamento, orçamento e contabilidade pública.

Fonte: Adaptado GUIMARÃES (2003, p.140).

Com a figura acima podemos entender que a Gestão Estratégica de Custos trabalha com base nas informações geradas pela contabilidade gerencial, um de seus elementos, que por sua vez se estrutura tendo como suporte a contabilidade de custo. Ressalta-se que a Gestão Estratégica de Custos se comunica, enviando e recebendo, dados e informações das diversas áreas responsáveis pela execução orçamentária-financeira.

GUIMARÃES (2003, p.140) afirma que “a Contabilidade de Custos se tornou uma ferramenta de gestão devido a algumas limitações da Contabilidade Financeira, que não oferecia informações suficientes para tomadas de decisões” .

Os relatórios gerados pelo sistema deverão atender a todos os níveis hierárquicos da secretaria com as informações que estes exigem.

Finalmente o sistema de custo deverá ter flexibilidade para absorver novas demandas e novas fontes de alimentação que venham a surgir fruto da evolução administrativa que é uma constante.

5.3 – A Concepção do Modelo para a SEPLAG

O modelo a ser delineado terá que responder a três questões chaves:

- Quem gastou?
- Onde se gastou?
- Com que se gastou?

Do cruzamento das respostas a essas três questões é que o modelo poderá atingir seu objetivo maior de gerar informações que auxiliem o gestor público a monitorar e por conseqüência controlar seus gastos/custos em prol de um melhor aproveitamento dos recursos disponíveis.

O desenho do modelo se fará em 05 etapas:

- 1ª etapa – Responde: QUEM GASTOU?
 - se define os centros de responsabilidade e gastos
- 2ª etapa – Responde: ONDE SE GASTOU?
 - se define os programas, ações em que se gastou
- 3ª etapa – Responde: COM QUE SE GASTOU?
 - se define gastos, custos e investimento
 - se reconhece a despesa total por projeto/atividade.
- 4ª etapa – Disponibiliza Informações
 - Alimenta o Centro de Informação de Custo
 - Gera relatórios
- 5ª etapa – Feedback
 - Alimenta os indicadores de desempenho
 - Avalia resultados
 - Revisa planejamento de projetos / atividades
 - Redefine o orçamento.

Vamos entender cada uma dessas etapas, em seus detalhes, separadamente.

- **1ª etapa – Responde: QUEM GASTOU?**

O ponto de partida desse modelo será a estrutura orgânica da Secretaria já apresentada no tópico 5.1.2 desse capítulo. Cada uma das unidades administrativas dessa estrutura será reconhecida como um centro de responsabilidade, que nas palavras de LEONE e LEONE (2004, p.66) “é um setor da empresa que foi entregue a um responsável. O responsável tem a atribuição de atingir suas metas. Além disso, ele tem a autoridade para fazer os gastos necessários para atingir essas metas e deve planejar e controlar esses gastos, prestando contas aos seus superiores na escala hierárquica”.

Sendo assim temos atualmente na SEPLAG vinte e dois centros de responsabilidade, sendo quatro vinculados à Subsecretaria de Planejamento e Orçamento; sete vinculados à Subsecretaria de Gestão; e onze vinculados diretamente ao Secretário de Planejamento e Gestão.

Unidades Administrativas	CODIGO CENTROS DE RESPONSABILIDADE	VINCULAÇÃO
Gabinte	01	01
AJA	02	01
ASCOM	03	01
ARS	04	01
AUS	05	01
AAA	06	01
CORE	07	01
SPGF	08	01
Conselho de Etica	09	01
Centro Administrativo	10	01
Estado para Resultado	11	01
SPLOR	12	02
SCPPO	13	02
GERAES	14	02
SCCG	15	02
SUGES	16	03
SCRLP	17	03
SCAP	18	03
SCGE	19	03
SUMIN	20	03
SCPMSO	21	03
SCPRH	22	03

Figura 15: Centros de Responsabilidades da SEPLAG

Fonte: Elaboração Própria.

acompanhamento da gestão de cada unidade da estrutura orgânica, cria condições para que seja imputado à gestão dessas unidades um grau maior de *accountability*.

2ª etapa – Responde: ONDE SE GASTOU?

Quando da elaboração do planejamento da secretaria, aos centros de responsabilidade foram imputados uma ou mais funcional programática onde cada uma equivale a um projeto / atividade previsto no PPAG. Considerando o conceito de SANCHES (1997, p.66) temos que os projetos / atividades “constituem categorias de detalhamento da programação, por meio da especificação das ações singulares e individualizáveis que contribuem para o atingimento dos objetivos de governo”. São, portanto, os projetos / atividades que, dentro da perspectiva do modelo ABC, consomem recursos. Cada um desses projetos / atividades será definido como sendo um centro de custo, ficando, portanto, definido em que projeto / atividade cada centro de responsabilidade alocou os recursos que tinha disponíveis. Segundo LEONE e LEONE (2004, p65), centros de custos são “unidades que tem seus custos acumulados pela contabilidade de custos, incluindo os diretos e os indiretos para atender às finalidades de controle”. Esses mesmos autores completam essa definição dizendo que os centros de custos são “centros criados para organizar os dados de custos e os dados físicos com o objetivo de preparar melhores informações gerenciais”. Em outras palavras, chegamos então à resposta de ONDE SE GASTOU.

Vale ressaltar que, em consequência da estrutura orçamentária da SEPLAG, dois tipos de centro de custos serão definidos:

Centros de Custo Principais – esses serão os centros relacionados diretamente com os projetos/atividades finais da secretária.

Centros de Custo Auxiliares – esses serão os centros que concentram as atividades meio da secretária. A importância desses será de concentrar as despesas que não podem ser rastreados ou rateadas antes do empenho.

Esses centros de responsabilidade e custos serão identificados no SIAF por um código denominado Unidade de Programação de Gasto – UPG. Aqui

estabelecemos o elo entre o sistema de custo e a contabilidade pública, atendendo a primeira premissa do modelo. Isso será fundamental no momento de gerar relatórios com informações sobre a execução orçamentária/financeira. A sugestão é que essa UPG seja formada por 4 dígitos onde: os dois primeiros identifiquem os centros de responsabilidade, conforme definido na etapa anterior, e os dois últimos identifiquem especificidades dos projetos /atividades que os gestores julguem necessário controlar. Por exemplo, evidenciar despesas que ocorram em espaços físicos distintos (regionais e PSIU), ou instrumentos jurídicos que exijam controle individualizado (contratos, convênios ou termos de parceria), deixando claro que os centros de custos já estão identificados pelo código do projeto/atividade na funcional programática.

Se fizermos um paralelo entre a contabilidade pública e o sistema de custo até aqui proposto ficaremos diante do esquema representado na figura a seguir.

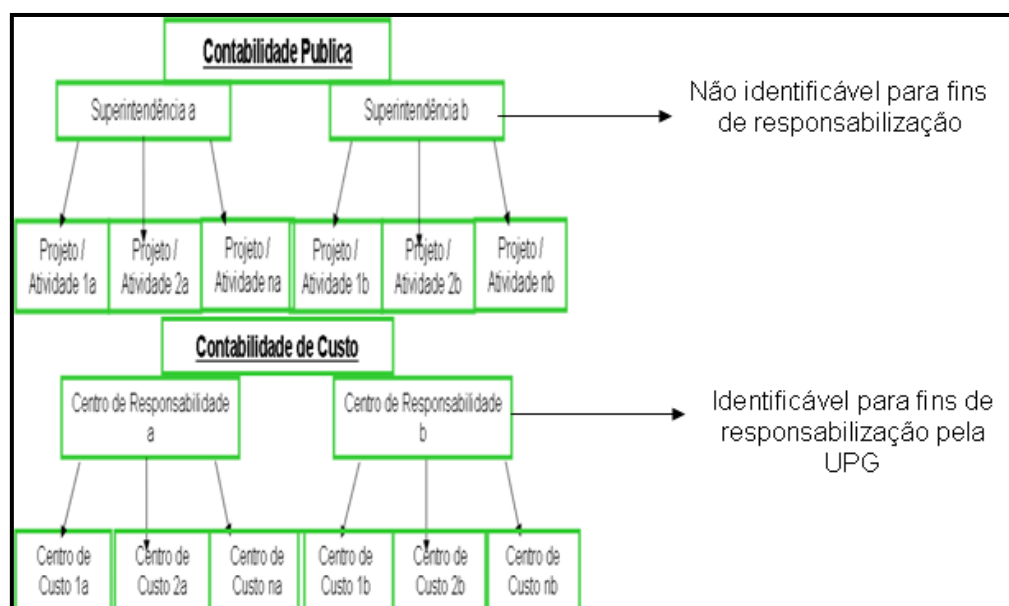


Figura 17 : Paralelo entre a estrutura da contabilidade pública com a contabilidade de custo.

Fonte: elaboração própria.

- **3ª etapa – Responde: COM QUE SE GASTOU?**

Essa será com certeza a etapa mais complexa. É nessa etapa que estaremos respondendo a pergunta COM O QUE SE GASTOU.

Cada uma das despesas realizadas, frente as suas características, deverá ser tratada de maneira distinta. Isso significa dizer que cada projeto/atividade terá despesas diretamente relacionadas e demandadas por seu objetivo final de forma direta ou indireta. De forma direta temos todas aquelas despesas que ocorrem nos próprios centros de custo e de forma indireta temos aquelas despesas que ocorrem em outros centros de custos mas que concorrem com a finalidade do projeto/atividade.. Orçamentariamente essas despesas estão classificadas por elemento-item de despesa, conforme já foi dito anteriormente. Entretanto para essa proposta de sistema de custo serão agrupadas em dois grupos: Custos Diretos, Custos Indiretos. Entenderemos, portanto como:

- **Custos Diretos** – aqueles que decorrem de despesas liquidadas vinculadas ao fim do projeto/atividade.
- **Custos Indiretos** – aqueles que decorrem de despesas liquidadas não vinculadas ao fim do projeto/atividade, mas que são essenciais para sua execução. Esses, em sua maioria, são realizados pelo centro de custo central e são alocados à outros centros de custos por rastreamento ou rateio, conforme critérios previamente definidos. Uma proposta seria de acordo com os critérios apresentados no anexo V

Temos por consequência dessa classificação três formas de direcionar os custos da secretaria:

- Os custos são diretamente vinculados a um centro de custo principal
 - custo com pessoal e encargos sociais
 - custo com aquisição de bens e serviços com vinculação direta
 - custo de amortização da dívida com vinculação direta (ex. despesas de exercícios anteriores de bens e serviços com vinculação direta)
- Os custos são rastreados e vinculados pelo centro auxiliar ao centro de custo principal

- custo com aquisição de bens e serviços com vinculação indireta porém contratual (ex. serviços terceirizados e de informática)
- custo com amortização da dívida com vinculação indireta (ex. despesas de exercícios anteriores de bens e serviços com vinculação indireta)
- Os custos são concentrados no centro de custo auxiliar e após realização são rastreados ou rateados e vinculados pelo centro informação de custo ao centro de custo principal
 - custo com aquisição de bens e serviços com vinculação indireta porém não contratual (despesa manutenção prédio sede, despesa água, luz),
 - custo com investimento

É fundamental entender que, ao considerarmos os investimentos como uma forma de custo indireto, estamos tornando verdadeira a expressão:

$$\text{Gasto} = \text{Despesa}$$

WIEMER e RIBEIRO (2006, p.5) nos chamam a atenção para o fato de que “no setor publico todos os gastos são registrados como despesa: orçamentárias ou extra-orçamentárias. O mesmo não ocorre no setor privado, onde só são registrados como custos os gastos diretos ou indiretamente relacionados com a produção, estes ativados, sendo que os demais gastos são contabilizados como despesa indo para a demonstração de resultado do exercício”.

Vale ressaltar que o rastreamento ou rateio preferencialmente deve ocorrer no momento da contratação. Assim já se faz o empenho das parcelas nos centros de custos que absorvem essa despesa. No caso dessa pratica não ser possível faz-se o empenho na UPG do centro de custo central e o rastreamento ou rateio no momento em que se gerar relatórios de controle, conforme podemos observar na figura 19 apresentada no decorrer desse capítulo.

É importante considerar as palavras de ALVES e FRANCEZ (2006, p.72) para esclarecer que “o rateio diferencia-se do rastreamento pela ausência de

relação entre o custo e o produto”. Em outras palavras, entende-se por rateio a alocação de custos através de algum método referencial e estatístico aos produtos e serviços, sem, contudo estabelecer relações entre estes e os custos incorridos, fazendo com haja distorção como acontece com o método de custeio por absorção. Por outro lado, o rastreamento procura analisar a verdadeira relação entre os custos e as atividades, através do direcionador de recurso, que em outra etapa sugere o direcionador de atividades.

4ª etapa – Disponibiliza Informações

Fica claro que ao fim da etapa três chegamos ao valor do custo total acumulado do projeto / atividade bem como a despesa total deste, aqui entendida como sendo a soma dos custos diretos e indiretos dos gastos e investimento. Mas, em paralelo à apropriação de custo, a execução orçamentária, financeira e contábil alimentou os sistemas vinculados. Sendo assim, esses sistemas agora irão ser a base de dados do centro de informações de custos, conforme representado na figura a seguir.

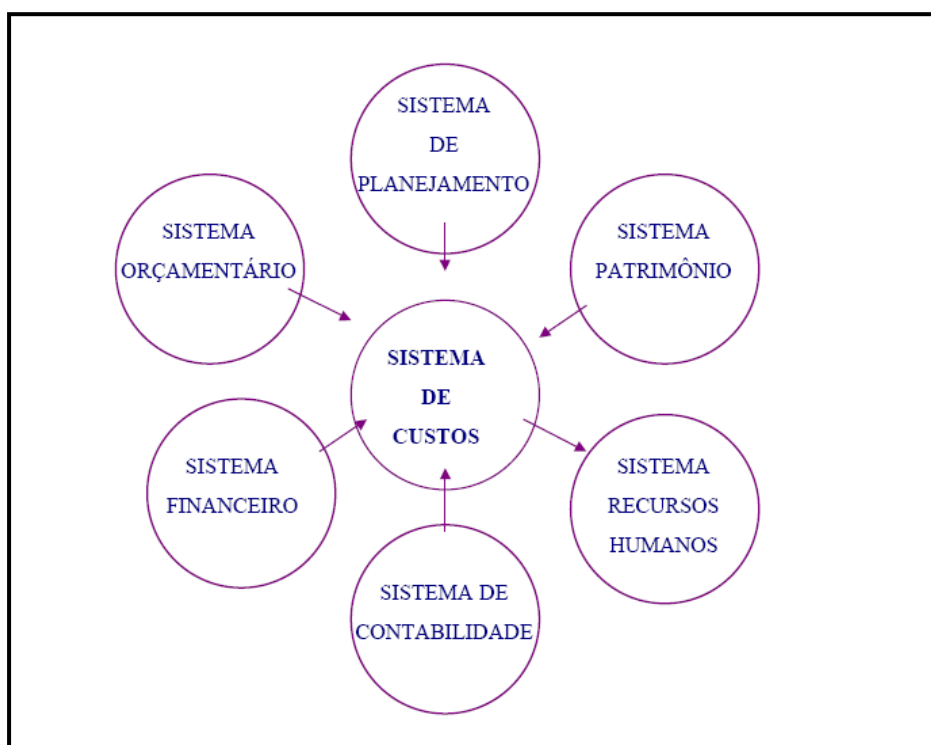


Figura 18 . Inter-relações sistêmicas da contabilidade de custos.
Fonte SILVA (p.64)

Essa integração permitirá ao centro de informação de custos gerar relatórios que atendam os diversos níveis hierárquicos da SEPLAG e que forneçam

subsídios para os gestores dos centros de responsabilidade, além da alta administração, em seus processos de tomada de decisões. Ou seja nessa etapa serão estruturados os relatórios que permitirão que o sistema de custo cumpra seu principal objetivo e gere informações que auxiliem o gestor público a monitorar e por conseqüência controlar seus gastos/custos.

Considerando que o processo de tomada de decisão e de gerência são contínuos, é importante salientar que o centro de custos deverá ser capaz de gerar relatórios tempestivos e atualizados a qualquer momento do exercício financeiro.

- **5ª etapa – Feedback**

Considerando ser Feedback o processo de fornecer dados a uma pessoa ou grupo ajudando-o a melhorar seu desempenho no sentido de atingir seus objetivos, essa etapa compreende o momento de utilização dos relatórios gerados anteriormente em prol de um melhor aproveitamento dos recursos disponíveis. Os relatórios gerados na etapa anterior permitirão, portanto, aos gestores um monitoramento do projeto/atividade para um gerenciamento em busca da eficiência. Os relatórios de monitoramento dos custos serão um dos indicadores a serem usados no processo de avaliação de desempenho dos projetos/atividades, pois poderão :

- Mensurar e controlar custos;
- Quantificar o valor dos bens e serviços oferecidos à sociedade;
- Contribuir para a avaliação do custo-benefício de serviços e produtos;
- Mensurar o grau de eficiência no desempenho das funções;
- Subsidiar processos de planejamento e de orçamento.
 - Revisão planejamento projetos/atividades
 - Redefinição orçamentária.

Para ALONSO (1999, p.47) “ a adoção dos sistemas de custos deverá alterar não propriamente o montante da despesa, mas sua composição, assim como a quantidade e qualidade dos serviços prestados, em decorrência da

melhoria de desempenho. Ou seja, a gestão de custos produzirá efeitos alocativos na despesa governamental”.

O modelo proposto seria portanto a soma dessas cinco etapas e pode ser representado conforme esquema a seguir.

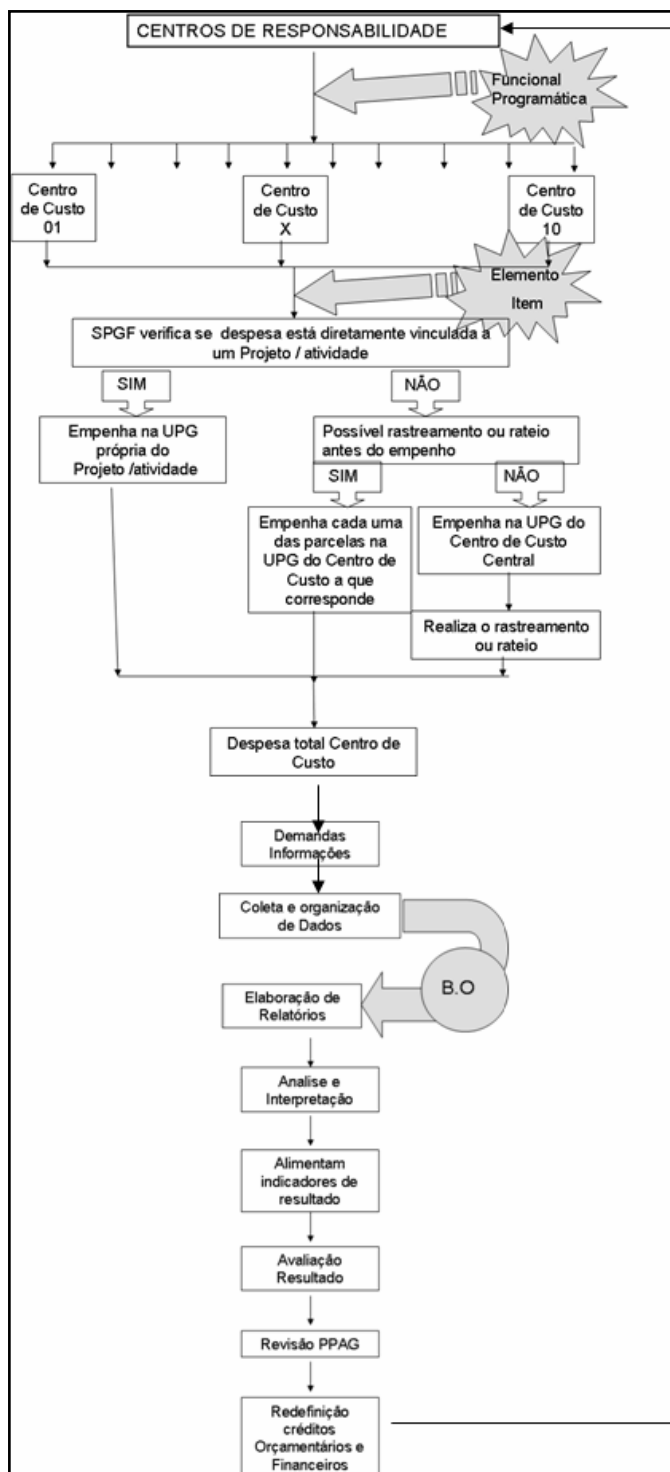


Figura 19 . Proposta Sistema de Custo SEPLAG.
Fonte Elaboração própria

5.4 - Núcleo de Informação

Tentando evitar controles paralelos, o sistema de custo prevê a implantação de um centro de informação de custos. Esse Centro ficaria sob a gerencia da SPGF, isso porque nessa superintendência está a execução orçamentária, financeira e contábil.

O Centro de Informação teria como ferramenta básica o Business Objects (B.O.). Essa ferramenta é um banco de dados, criado pela PRODEMGE, com capacidade de gerar relatórios, que agrega os dados originados a partir do SIAF, SIAD, SISAP.

O Centro de Informações seria uma pequena estrutura formada por profissionais com conhecimento da execução orçamentária, financeira e contábil do estado e com domínio de informática. Esses profissionais teriam, portanto, a função de gerar relatórios que proporcionem aos gestores indicadores permitindo várias visões de análise e capazes sobretudo de subsidiar suas decisões gerenciais.

Nesse centro de informação seriam, portanto, feitas, a seguintes atividades:

- Elaboração de relatórios no BO
- Exportação de dados do BO para o Excel;
- Elaboração de planilhas e gráficos;
- Formulação de relatórios sobre a execução;
- Acompanhamento execução contábil dos Contratos;
- Acompanhamento das metas do Acordo de Resultado (multa zero e nenhuma convalidação de contratos e convênios)
- Elaboração de RELATÓRIOS PERSONALIZADOS à necessidade de cada uma das UPG's

Contrato		CONTRATO GESTÃO PRÓPRIA DO CENTRO DE CUSTO											
Nº Processo		SIPRO		Nº Contrato									
UPG		Gestor		Nº SIAD									
		Data Publicação		Data Assinatura									
Contratado													
CNPJ - nº													
Objeto Contrato													
Vigência		à											
Dotação Orçamentária													
Natureza de Despesa													
		Valor Contrato											
Nº Empenho		Empenho Inicial		Reforço Empenho									
Saldo Contrato		Valor Liquidado		Valor Pago									
Objeto Ultimo Termo Aditivo													
Vigência		à											
Dotação Orçamentária													
Natureza de Despesa													
Saldo Contrato Transferido		Valor Contrato		Valor a executar									
Nº Empenho		Empenho Inicial		Reforço Empenho									
Saldo Contrato		Valor Liquidado		Valor Pago									
Controle Saldo Contratual / Orçamento / Financeiro													
Mês	Saldo Contrato	Data Empenho / Reforço	Valor Empenho / Reforço	Nº Doc Fiscal	Data Vencimento	Data Liquidação	Valor Liquidado	Data Pagamento	Valo Fatura			Multa	TOTAL
									Liquido	Imposto	Taxa		
jan/06													0
fev/06													0
mar/06													0
abr/06													0
mai/06													0
jun/06													0
jul/06													0
ago/06													0
set/06													0
out/06													0
nov/06													0
dez/06													0
		0				0				0		0	

Figura 21. Acompanhamento Contrato
 Fonte: Elaboração própria.

Vale salientar que estes são exemplos de relatórios, outros serão elaborados e implantados ao longo do exercício, seja por evolução natural do próprio sistema seja por demanda dos gerentes.

5.5 – A Proposta de Implantação

A implantação de um sistema de gestão requer alguns cuidados básicos. Estruturamos a implantação do modelo proposto em 4 fases.

1ª fase- Início – apresentação da proposta do sistema de custo a ser implantado.

Inicialmente faz-se necessário apresentar a proposta do modelo para a alta administração. Nesse momento é importante a apresentação dos objetivos e aplicação para que a alta administração possa avaliar a relevância do projeto e aprovar sua implantação. Deve ficar claro que nessa etapa não se busca apenas a aceitação da proposta pela direção da SEPLAG, mas também o comprometimento desta com a proposta.

Em seguida através da Reunião Gerencial, seria apresentada a proposta do sistema abrindo-se a discussão para que os gerentes da casa possam apresentar sugestões que contribuam com o modelo e com sua implantação.

2ª fase- Criação de condições para a implantação da proposta do sistema de custo.

Esse é o momento de seleção da equipe que constituirá o centro de informação de custo e de seu treinamento bem como de toda a equipe da SPGF que deverá conhecer e compreender o sistema de custo. É importante também esclarecer sobre as alterações que deverão ocorrer nas rotinas de trabalho para que os dados sejam gerados corretamente, o que, basicamente, corresponderia a ensinar a trabalhar com a concepção da UPG, no formato proposto.

3ª fase- Sistema de custo recentemente implantado.

Essa será a fase de se fazer avaliações e ajustes no modelo, com o objetivo de torná-lo mais efetivo e conseqüentemente capaz de gerar as

informações demandadas. Esse é um momento extremamente delicado, pois se não houver a flexibilidade para esses ajustes corre-se o risco do sistema cair no descrédito.

4ª fase- Sistema de custo já implantado.

Nessa etapa, o sistema já está atendendo seu objetivo principal, mas é fundamental que esteja em constante avaliação para que possa ser capaz de se adaptar e responder às novas demandas que surjam dos centros de custo e/ou da legislação, ambos dinâmicos na realidade da administração pública

5.6 - As Possíveis Dificuldades de Implantação

O processo de implantação, por mais bem planejado que seja, inevitavelmente irá se deparar com alguns obstáculos. Considerando o contexto interno da SEPLAG, os obstáculos que poderão surgir são:

- A resistência por parte da equipe da SPGF em alterar suas rotinas de trabalho.
- O pouco entendimento por parte dessa equipe da relevância do trabalho desenvolvido, o que dificultaria o envolvimento.
- A dificuldade em se conseguir profissionais com perfil para compor o centro de informação de custo.
- A dificuldade de compatibilizar todos os sistemas para trabalhar com o conceito proposto para a UPG.

Para Giacomoni (1997, p.158), “a implantação do sistema de custo na área pública implica vencer impedimentos formais e, principalmente, dificuldade de ordem prática entre as quais resistências às mudanças, tradicionalismo e outras”.

CAPITULO 06 - CONCLUSÕES

Buscando responder “como através da gestão dos custos, por meio de um sistema de custeamento, a administração pública direta do Estado de Minas Gerais pode otimizar os processos de tomada de decisão referente a seus projetos/atividades”, esse trabalho se estruturou em 5 capítulos básicos. Cada capítulo concorreu para que chegássemos a algumas conclusões.

Capítulo 01

O gerenciamento publico tem se tornado uma realidade na Administração Pública Brasileira, que cada vez tenta internalizar de forma mais efetiva o conceito de accountability. Em consequência os gestores de projetos / atividades têm se preocupado cada vez mais com a eficiência, a responsabilidade e com o cumprimento de metas. Essa nova postura tem tido um efeito direto na busca pela qualidade do gasto. Gestores públicos tornam-se, portanto dependentes de informações sobre os custos dos projetos / atividades sob sua responsabilidade em seus processos de tomada de decisões.

O contexto descrito no parágrafo anterior não é distinto na Administração Pública mineira, ao contrário está fortalecido pelo cenário do Choque de Gestão. Entretanto, atualmente temos em Minas Gerais a quase totalidade dos órgãos públicos sem um efetivo sistema de custos, ainda que a Lei Complementar n.º101, ou Lei de Responsabilidade Fiscal, o exija. Ou seja, essas áreas da administração pública não conhecem o custo real de seus projetos / atividades, o que dificulta a sua gerência, principalmente ao se considerar a escassez de recursos disponíveis.

Capítulo 02

O sistema de custeio é uma pratica contábil que busca a apuração e o controle de custos fornecendo aos gestores públicos subsídios para os processos de tomada de decisões. Entendemos que a contabilidade de custo é uma das vertentes da contabilidade gerencial, que, ao contrario da financeira, tem por objetivo o planejamento e o controle portanto trabalha com a idéia de custos

esperados, sem desprezar a relevância dos custos históricos. O foco dessa é o usuário interno para quem produz informações e relatórios que podem ser gerados a qualquer momento, ao longo da execução, de acordo com a necessidade gerencial.

Os métodos da contabilidade de custo estão basicamente relacionados com a forma de apropriação dos custos diretos e indiretos.

Uma das práticas que se mostrou possível e viável para o setor público foi o método ABC onde os custos são apropriados pelas atividades uma vez que esse método considera que são as atividades que consomem recursos e não os produtos.

Capítulo 03

Ainda que possamos perceber um forte elo entre a contabilidade pública e o orçamento, temos a primeira como um frágil instrumento gerencial. Isso ocorre porque a contabilidade pública atualmente é uma prática de registros dos atos e fatos que alteram o patrimônio público, seu objeto de trabalho. Podemos perceber que o objetivo maior é atender aos órgãos de controle, sem a preocupação de gerar informações que atendam o público interno. Dessa maneira, a contabilidade pública, como está estruturada, muito pouco contribui no processo de gerenciamento dos projetos atividades em andamento.

Capítulo 04

Com a expectativa de suprir a lacuna de informações deixada pelo modelo atual de contabilidade pública, cresce cada vez mais o interesse pela contabilidade gerencial que traz consigo uma proposta de sistema de custo. A mensuração e controle dos custos seriam fundamentais nos processos de gerencia dos projetos / atividades.

A contabilidade de custo é, portanto, um grande avanço na metodologia contábil atualmente em prática no setor público, pois geraria informações que atenderiam a demanda dos gestores públicos a medida que forneceria informações confiáveis e tempestivas que os ajudariam a tomar decisões gerenciais em especial as relativas aos gasto, em um contexto em que os recursos são escassos e as necessidades crescentes.

Vale ressaltar que o sistema de custo na administração pública deve estar vinculado sistematicamente e conceitualmente ao orçamento público e à contabilidade governamental.

Capítulo 05

O sistema proposto para SEPLAG é, portanto, um sistema gerencial, integrado a outros sistemas corporativos da secretaria, que tem por finalidade proporcionar aos gestores informações relevantes sobre os custos dos projetos/atividades. Esse sistema seria gerenciado pela SPGF, que também coordenaria o centro de informação de custos responsável pelo fornecimento de informações para toda gerência com a finalidade de:

- Subsidiar a tomada de decisão.
- Viabilizar uma gestão eficiente, eficaz e efetiva dos recursos disponibilizados.
- Deixar mais transparente o gasto público
- Auxiliar na busca da qualidade fiscal meta prevista no Acordo de Resultados da secretaria.

Quando ao longo do segundo e terceiro capítulo desse trabalho mostramos as características do sistema de custo e do sistema contábil público percebemos que esse segundo possui falhas que podem ser supridas pelo primeiro. Como por exemplo: o fato do atual sistema de contabilidade pública não ter ferramentas analíticas e de gestão; e o fato da gestão de custo incorporar o componente estratégico. É importante também salientar que o modelo público de contabilidade pode ser o banco de dados do sistema de custo que se pretende implantar. Sendo assim esse trabalho conclui que a implantação de um sistema de custo na Administração Pública Mineira pode ser possível e viável, ainda que não seja simples, e que, de fato, concorreria para a otimização dos processos gerenciais. Essa otimização seria como demonstrado nas características do sistema de custeio uma consequência direta do fato de ser a contabilidade de custo voltada para o futuro com o objetivo de determinar já no momento do planejamento as

conseqüências de curto e longo prazo dos atos e fatos contábeis. As informações que o sistema de custo irá oferecer aos gestores maior capacidade de análise para a eliminação de atividades que simplesmente oneram a gestão pública sem agregar valor ao serviço final gerado.

Essa conclusão final é resultado de duas importantes conclusões parciais

A primeira nos mostra que a relevância do sistema de custo para a administração pública encontra-se no fato deste alterar o ponto de discussão quando se fala em despesa. Ou seja, essas discussões sempre foram definidas tendo por base indicadores macroeconômicos o que na maioria absoluta das vezes culminava em cortes lineares e sem critérios. O sistema de custo, através do centro de informação de custo, gera informações capazes de subsidiar essas discussões, de modo a permitir que elas se façam tendo por base critérios de eficiência dos projetos / atividades. Ou seja, podem-se definir os cortes que a restrição de recurso exija, sem prejudicar projetos / atividades que estão trazendo retornos positivos e até mesmo definir a extinção de outros que, ao contrário, sejam ineficientes e estejam mal planejados. Com isso estamos trazendo para a administração pública um importante conceito privado – a competitividade.

Outra importante conclusão parcial é a que nos permite afirmar que o sistema de custo pode ser visto como um dos critérios de avaliação de desempenho, à medida que:

- Define “quanto se gasta”, “no que se gasta”, “quem gasta”
- Faz uma abordagem baseada nos projetos / atividades
- Possui um foco nos resultados
- Auxilia na otimização alocativa
- É importante fonte de subsídios para a tomada de decisão
- Fortalece o princípio da transparência.

Vale ressaltar nessa conclusão que essa implementação de um sistema de custo apesar de se mostra viável não será fruto de processo simples pois essa é uma prática que possivelmente traria alterações na cultura da organização. Gestores teriam os programas sob sua responsabilidades avaliados em tempo

real e não apenas ao final de cada exercício financeiro quando o orçamento para o ano seguinte já está elaborado e qualquer alteração de planejamento torna-se totalmente limitada.

Sendo as informações da contabilidade de custo um subsídio para a elaboração do orçamento uma vez que nos fornece dados que informam os impactos da aplicação atual dos recursos públicos na qualidade e efetividade do programa, deixo como tema para futura pesquisa verificar e analisar as peças orçamentárias da SEPLAG/MG antes e após a implantação de um sistema de custo e analisar qual o impacto dessas informações nas futuras LOAs.

Outra proposta de pesquisa futura seria analisar a viabilidade de se vincular a definição e liberação de cotas orçamentárias e financeiras aos resultados apresentados pelos centros de informação de custos e não apenas ao acompanhamento do PPAG, como é feito atualmente.

Concluimos afirmando que a gestão estratégica de custo, por meio de um sistema de custeamento ao dotar a administração pública em especial o gestor público um conjunto de informações seguras e eficiente que os permita refletir e avaliar o consumo de recurso público e a melhor aplicação destes em prol da sociedade poderá otimizar os processos de tomada de decisão.

ANEXOS

Anexo 1 – Funções de Governo
Fonte : LDO

ORÇAMENTO FISCAL - DESPESA	
FUNÇÕES E SUBFUNÇÕES DE GOVERNO	
(Anexo à Portaria nº42, de 14 de abril de 1999)	
FUNÇÕES	SUBFUNÇÕES
01 - Legislativa	031 - Ação Legislativa 032 - Controle Externo
02 - Judiciária	061 - Ação Judiciária 062 - Defesa do Interesse Público no Processo Judiciário
03 - Essencial à Justiça	091 - Defesa da Ordem Jurídica 092 - Representação Judicial e Extrajudicial
04 - Administração	121 - Planejamento e Orçamento 122 - Administração Geral 123 - Administração Financeira 124 - Controle Interno 125 - Normatização e Fiscalização 126 - Tecnologia da Informação 127 - Ordenador Territorial 128 - Formação de Recursos Humanos 129 - Administração de Receitas 130 - Administração de Concessões 131 - Comunicação Social
05 - Defesa Nacional	151 - Defesa Aérea 152 - Defesa Naval 153 - Defesa Terrestre
06 - Segurança Pública	181 - Policiamento 182 - Defesa Civil 183 - Informação e Inteligência
07 - Relação Exteriores	211 - Relações Diplomáticas

	212 - Cooperação Internacional
08 - Assistência Social	241 - Assistência ao Idoso 242 - Assistência ao Portador de Deficiência 243 - Assistência à criança e ao Adolescente 244 - Assistência Comunitária
09 - Previdência Social	271 - Previdência Básica 272 - Previdência do Regime Estatutário 273 - Previdência Complementar 274 - Previdência Especial
10 - Saúde	301 - Atenção Básica 302 - Assistência Hospitalar e Ambulatorial 303 - Suporte Profilático e Terapêutico 304 - Vigilância Sanitária 305 - Vigilância Epidemiológica 306 - Alimentação e Nutrição
11 - Trabalho	331 - Proteção e Benefícios ao Trabalhador 332 - Relações de Trabalho 333 - Empregabilidade 334 - Fomento ao Trabalho
12 - Educação	361 - Ensino Fundamental 362 - Ensino Médio 363 - ensino Profissional 364 - Ensino Superior 365 - Educação Infantil 366 - Educação de Jovens e Adultos 367 - Educação Superior
13 - Cultura	391 - Patrimônio Histórico, Artístico e Arqueológico 392 - Difusão Cultural
14 - Direitos da Cidadania	421 - Custódia e Reintegração cultural

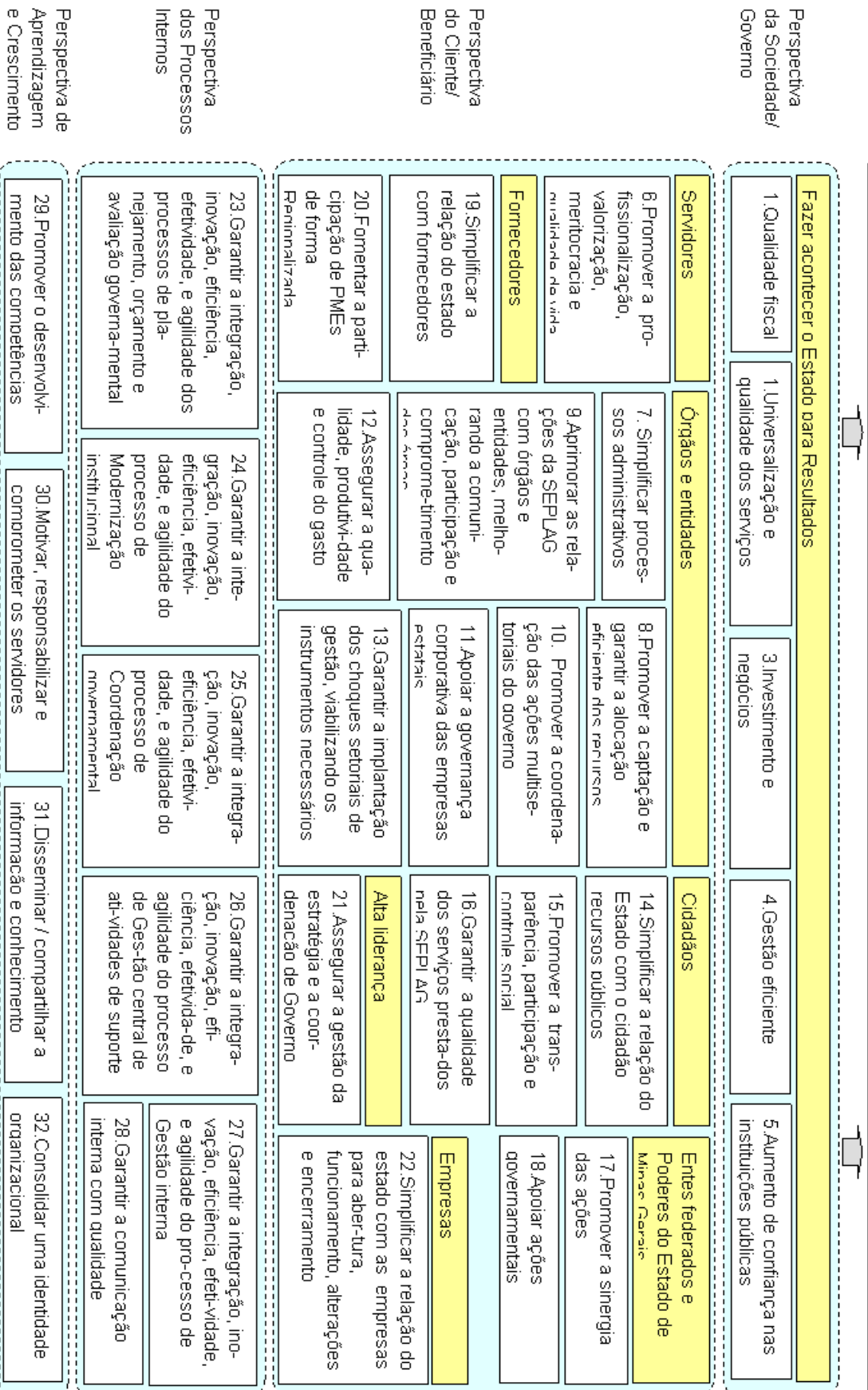
	422 - Direitos Individuais, Coletivos e Difusos 423 - Assistência aos Povos Indígenas
15 - Urbanismo	451 - Infra-Estrutura Urbana 452 - Serviços Urbanos 453 - Transportes Coletivos Urbanos
16 - Habitação	481 - Habitação Rural 482 - Habitação Urbana
17 - Saneamento	511 - Saneamento Básico Rural 512 - Saneamento Básico Urbana
18 - Gestão Ambiental	541 - Preservação e Conservação Ambiental 542 - Controle Ambiental 543 - Recuperação de Áreas Degradadas 544 - Recursos Hídricos 545 - Meteorologia
19 - Ciência e Tecnologia	571 - Desenvolvimento Científico 572 - Desenvolvimento Tecnológico e Engenharia 573 - Difusão do Conhecimento Científico e Tecnológico
20 - Agricultura	601 - Promoção e Produção Vegetal 602 - Produção e Produção Animal 603 - Defesa Sanitária Vegetal 604 - Defesa Sanitária Animal 605 - Abastecimento 606 - Extensão Rural 607 - Irrigação
21 - Organização Agrária	631 - Reforma Agrária 632 - Colonização
22 - Indústria	661 - Promoção Industrial 662 - Produção Industrial 663 - Mineração

	664 - Propriedade Industrial
	665 - Normalização e Qualidade
23 - Comércio e Serviços	691 - Promoção Comercial
	692 - Comercialização
	693 - Comércio Exterior
	694 - Serviços Financeiros
	695 - Turismo
24 - Comunicações	721 - Comunicações Postais
	722 - Telecomunicações
25 - Energia	751 - Conservação de Energia
	752 - Energia Elétrica
	753 - Petróleo
	754 - Álcool
26 - Transporte	781 - Transporte Aéreo
	782 - Transporte Rodoviário
	783 - Transporte Ferroviário
	784 - Transporte Hidroviário
	785 - Transportes Especiais
27 - Desporto e Lazer	811 - Desporto e Rendimento
	812 - Desporto Comunitário
	813 - Lazer
28 - Encargos Especiais	841 - Refinanciamento da Dívida Interna
	842 - Refinanciamento da Dívida Externa
	843 - Serviço da Dívida Interna
	844 - Serviço da Dívida Externa
	845 - Transferências
	846 - Outros Encargos Especiais
99 - Reserva de Contigência	999 - Reserva de Contigência

Anexo 2 – Mapa Estratégico da SEPLAG
Fonte Site SEPLAG

Mapa Estratégico – Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão de Minas Gerais

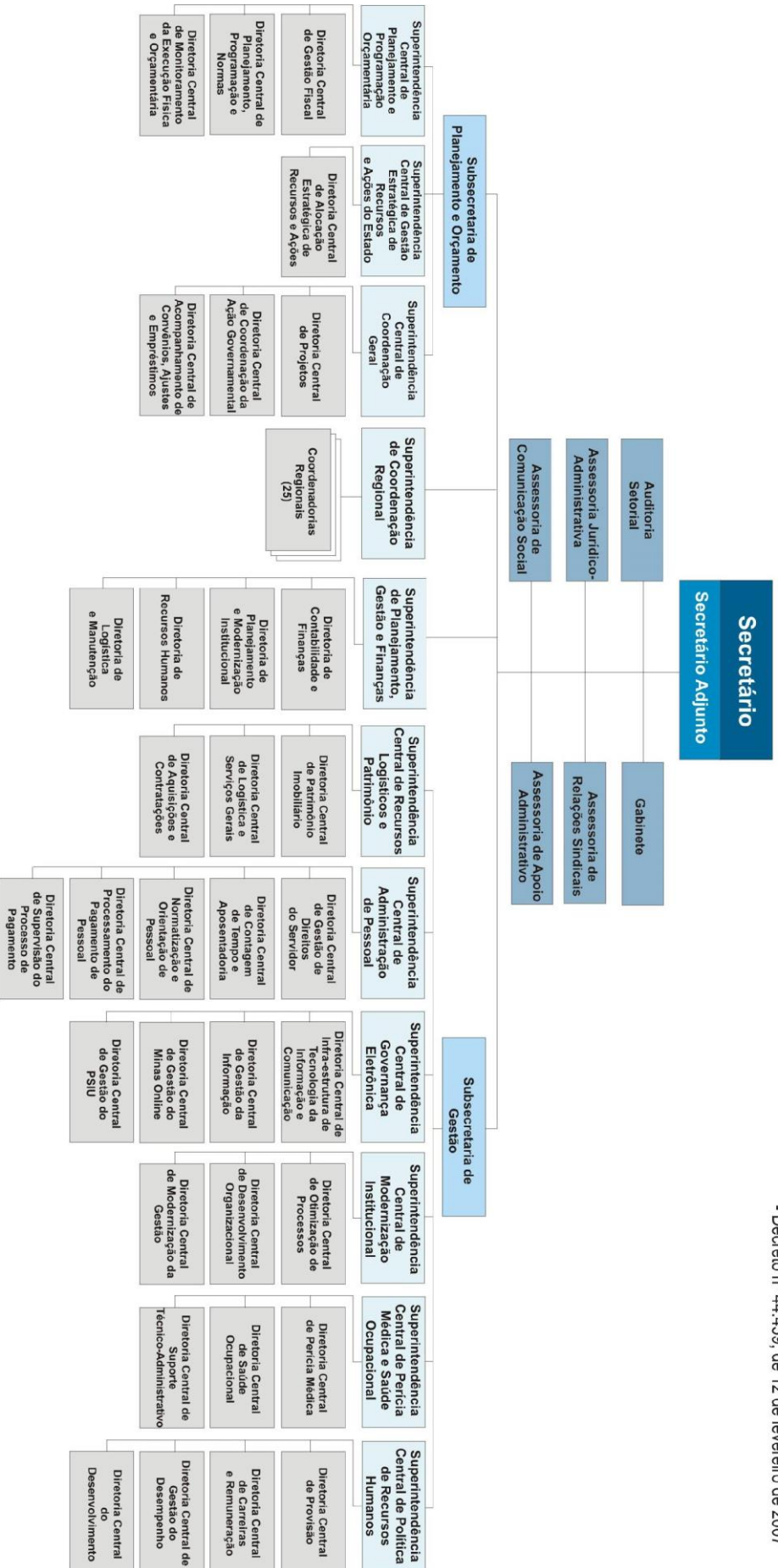
VISÃO DE FUTURO DO GOVERNO DO ESTADO: TORNAR MINAS O MELHOR ESTADO PARA SE VIVER



Anexo 3 – ORGANOGRAMA SEPLAG
Fonte Site SEPLAG

SECRETARIA DE ESTADO DE PLANEJAMENTO E GESTÃO - SEPLAG

ESTRUTURALLEGAL
 - Lei Delegada nº 126, de 25 de janeiro de 2007
 - Decreto nº 44.459, de 12 de fevereiro de 2007



DESENHO:
 SECRETARIA DE ESTADO DE PLANEJAMENTO E GESTÃO
 SERVIÇO DE DESENVOLVIMENTO ORGANIZACIONAL
 DIRETORIA CENTRAL DE DESENVOLVIMENTO ORGANIZACIONAL

Anexo 4 – Tabela de UPG`s SEPLAG
Fonte: Elaboração Própria .

Centro de Responsabilização	Centro de Custo	Complemento	Descrição da UPG
Superintendência	Atividade		
01	01	701-01	GABINETE-ATIVIDADE PROPRIA
01	02	701-01	GABINETE-ATIVIDADE PARA OUTRO ORGÃO
01	03	213-01	GABINETE-PNAGE
02	01	701-01	AJA-ATIVIDADE PROPRIA
03	01	701-01	ASCOM-ATIVIDADE PROPRIA
04	01	701-01	ARS-ATIVIDADE PROPRIA
05	01	701-01	AUS-ATIVIDADE PROPRIA
06	01	701-01	AAA-ATIVIDADE PROPRIA
07	01	701-01	CORE-ATIVIDADE PROPRIA
07	05	701-01	CORE-ARAÇUAI
07	06	701-01	CORE-BARBACENA
07	09	701-01	CORE-CARATINGA
07	10	701-01	CORE-CORONEL FABRICIANO
07	11	701-01	CORE-CURVELO
07	12	701-01	CORE-DIAMANTINA
07	13	701-01	CORE-DIVINOPOLIS
07	15	701-01	CORE-GOVERNADOR VALADARES
07	16	701-01	CORE-ITABIRA
07	18	701-01	CORE-JUIZ DE FORA
07	19	701-01	CORE-LAVRAS
07	20	701-01	CORE-LEOPOLDINA
07	21	701-01	CORE-MONTES CLAROS
07	22	701-01	CORE-MURIAE
07	23	701-01	CORE-PARACATU
07	24	701-01	CORE-PASSOS
07	25	701-01	CORE-PATOS DE MINAS
07	26	701-01	CORE-POÇOS DE CALDAS
07	27	701-01	CORE-PONTE NOVA
07	28	701-01	CORE-POUSO ALEGRE
07	29	701-01	CORE-SÃO JOÃO DEL REY
07	30	701-01	CORE-SÃO LOURENÇO
07	32	701-01	CORE-SETE LAGOAS
07	33	701-01	CORE-TEOFILO OTONI
07	34	701-01	CORE-UBA
07	35	701-01	CORE-UBERABA
07	36	701-01	CORE-UBERLANDIA
07	37	701-01	CORE-VARGINHA
07	50	701-01	CORE-VIÇOSA
08	01	701-01	SPGF-ATIVIDADE PROPRIA
08	02	701-01	SPGF-ATIVIDADE PARA OUTRO ORGÃO
08	51	701-01	MANUTENÇÃO - CORE
08	52	701-01	MANUTENÇÃO - SPLOR
08	53	701-01	MANUTENÇÃO - SCPPO
08	54	701-01	MANUTENÇÃO - GERAES
08	55	701-01	MANUTENÇÃO - SCCG
08	56	701-01	MANUTENÇÃO - SUGES

08	57	701-01	MANUTENÇÃO - SCRLP
08	58	701-01	MANUTENÇÃO - SCAP
08	59	701-01	MANUTENÇÃO - SCGE
08	60	701-01	MANUTENÇÃO - SUMIN
08	61	701-01	MANUTENÇÃO - SCPMSO
08	62	701-01	MANUTENÇÃO - SCPRH
08	63	701-01	MANUTENÇÃO - GABINETE
08	64	701-01	MANUTENÇÃO - AJA
08	65	701-01	MANUTENÇÃO - ASCOM
08	66	701-01	MANUTENÇÃO - ARS
08	67	701-01	MANUTENÇÃO - AUS
08	68	701-01	MANUTENÇÃO - AAA
08	69	701-01	MANUTENÇÃO - EPR
09	01	701-01	CONSELHO DE ETICA-ATIVIDADE PROPRIA
10	01		CENTRO ADMINISTRATIVO-ATIVIDADE PROPRIA
11	01	171-01	ESTADO PARA RESULTADOS-ATIVIDADE PROPRIA
12	01	000-01	SPLOR-ATIVIDADE PROPRIA
13	01	171-02	SCPPO-ATIVIDADE PROPRIA
23	01	041-02	SCPPO-ATIVIDADE PROPRIA
14	01	171-02	SCGERAES-ATIVIDADE PROPRIA
24	01	006-02	SCGERAES-ATIVIDADE PROPRIA
15	01	171-02	SCCG-ATIVIDADE PROPRIA
15	46	171-02	SCCG-CENTRAL DE PROJETOS
15	47	171-02	SCCG-FORUM SPGF
16	01	000-01	SUGES-ATIVIDADE PROPRIA
17	01	041-03	SCRLP-ATIVIDADE PROPRIA
27	01	777-03	SCRLP-ATIVIDADE PROPRIA
18	01	774-03	SCAP-ATIVIDADE PROPRIA
19	01	022-03	SCGE-ATIVIDADE PROPRIA
19	05	158-03	SCGE-ARAÇUAÍ
19	07	158-03	SCGE-BARREIRO
19	08	158-03	SCGE-BELO HORIZONTE
19	09	158-03	SCGE-CARATINGA
19	10	158-03	SCGE-CORONEL FABRICIANO
19	11	158-03	SCGE-CURVELO
19	12	158-03	SCGE-DIAMANTINA
19	13	158-03	SCGE-DIVINOPOLIS
19	15	158-03	SCGE-GOVERNADOR VALADARES
19	18	158-03	SCGE-JUIZ DE FORA
19	19	158-03	SCGE-LAVRAS
19	21	158-03	SCGE-MONTES CLAROS
19	22	158-03	SCGE-MURIAE
19	23	158-03	SCGE-PARACATU
19	24	158-03	SCGE-PASSOS
19	25	158-03	SCGE-PATOS DE MINAS
19	26	158-03	SCGE-POÇOS DE CALDAS
19	27	158-03	SCGE-PONTE NOVA
19	28	158-03	SCGE-POUSO ALEGRE
19	29	158-03	SCGE-SÃO JOÃO DEL REY
19	31	158-03	SCGE-SÃO SEBASTIÃO DO PARAISO

19	32	158-03	SCGE-SETE LAGOAS
19	33	158-03	SCGE-TEOFILO OTONI
19	35	158-03	SCGE-UBERABA
19	36	158-03	SCGE-UBERLANDIA
19	37	158-03	SCGE-VARGINHA
19	40	158-03	SCGE-AURUS
19	41	158-03	SCGE-SEGURANÇA DA INFORMAÇÃO
19	42	158-03	SCGE-SINFI
19	70	158-03	SCGE-BIBLIOTECA VIRTUAL
19	71	158-03	SCGE-RAIO X
19	43	158-03	SCGE-LIGMINAS
19	44	158-03	SCGE-PORTAL MINAS
19	45	158-03	SCGE-UAI
19	48	013-03	SCGE-EQUIPE SEDE
20	01	008-03	SUMIN-ATIVIDADE PROPRIA
21	01	773-03	SCPMSO-ATIVIDADE PROPRIA
21	05	773-03	SCPMSO-ARAÇUAÍ
21	06	773-03	SCPMSO-BARBACENA
21	09	773-03	SCPMSO-CARATINGA
21	10	773-03	SCPMSO-CORONEL FABRICIANO
21	11	773-03	SCPMSO-CURVELO
21	12	773-03	SCPMSO-DIAMANTINA
21	13	773-03	SCPMSO-DIVINOPOLIS
21	14	773-03	SCPMSO-FORMIGA
21	15	773-03	SCPMSO-GOVERNADOR VALADARES
21	16	773-03	SCPMSO-ITABIRA
21	17	773-03	SCPMSO-ITAJUBA
21	18	773-03	SCPMSO-JUIZ DE FORA
21	19	773-03	SCPMSO-LAVRAS
21	20	773-03	SCPMSO-LEOPOLDINA
21	21	773-03	SCPMSO-MONTES CLAROS
21	22	773-03	SCPMSO-MURIAE
21	23	773-03	SCPMSO-PARACATU
21	24	773-03	SCPMSO-PASSOS
21	25	773-03	SCPMSO-PATOS DE MINAS
21	26	773-03	SCPMSO-POÇOS DE CALDAS
21	27	773-03	SCPMSO-PONTE NOVA
21	28	773-03	SCPMSO-POUSO ALEGRE
21	29	773-03	SCPMSO-SÃO JOÃO DEL REY
21	30	773-03	SCPMSO-SÃO LOURENÇO
21	32	773-03	SCPMSO-SETE LAGOAS
21	33	773-03	SCPMSO-TEOFILO OTONI
21	34	773-03	SCPMSO-UBA
21	35	773-03	SCPMSO-UBERABA
21	36	773-03	SCPMSO-UBERLANDIA
21	37	773-03	SCPMSO--VARGINHA
22	01	002-03	SCPRH-ATIVIDADE PROPRIA
32	01	226-03	SCPRH-ATIVIDADE PROPRIA
22	38	002-03	SCPRH-PDG MINAS
22	39	002-03	SCPRH-IMPLEMENTAÇÃO DA POLITICA DE RH

Anexo 5 – Critério de Rateio Custos Indiretos
Fonte: Elaboração Própria .

DESPESAS		Característica	Critério de imputação ao CC's
GRUPO I - Despesa com Servidor			
Vencimento Adicional por tempo de serviço Gratificação de cargo em comissão Vantagens pessoal Ferias Gratificação de natal Parcela Remuneratória Complementar Premio de produtividade	Fixado em Lei	Direto	Servidores Vinculados ao CC
GRUPO II - Despesa com Pessoal			
Pessoal terceirizado Conservação e Limpesa Vencimento Vale refeição Vale transportes Taxa Administrativa Impostos Outros	Definido Contrato	Direto e Indireto	metro quadrado de area ocupada pelo CC + %referente ao total de area util / por nº de CC's
Pessoal terceirizado Apoio Administrativo Vencimento Vale refeição Vale transportes Taxa Administrativa Impostos Outros		Direto	Funcionario Vinculado ao CC
Trabalhadores Mirins Vencimento Vale refeição Vale transportes Taxa Administrativa Impostos Outros		Direto e Indireto	Funcionario Vinculado ao CC + % referente ao nº de vezes que acionou o centro de boys no periodo/nºde vezes que o centro de boy foi acionadono periodo

Contrato Adiministrativo			
Vencimento			
Vale refeição		Direto	Funcionario Vinculado ao CC
Vale transportes			
Imposto			
Outros			
Estagiario			
Vencimento			
Vale refeição		Direto	Funcionario Vinculado ao CC
Vale transportes			
Imposto			
Outros			
GRUPO III - Despesa com Equipe			
Diarias			
Valor Decreto	Definido Decreto		
Acrescimo Acordo de Resultado			
Adiantamentos			
Valor Decreto ou Valor Despesa	Definido Decreto e/ou fatura		
Acrescimo Acordo de Resultado			
Reembolso			
Valor Decreto ou Valor Despesa	Definido Decreto e/ou fatura	Direto	Equipe Vinculada ao CC
Acrescimo Acordo de Resultado			
Eventual de Gabinete			
Cursos			
Seminarios e outros			
	Fatura		
GRUPO IV - Despesa Fixas			
Agua			area ocupada pelo CC
Energia Eletrica	Fatura ou Recibo	Diretos	area ocupada pelo CC
Telefonia Fixa			gasto por ramais de uso do CC
Telefonia Celular			gasto por telefone de uso do CC

IPTU			area ocupada pelo CC
Condominio			area ocupada pelo CC
Aluguel			area ocupada pelo CC
Vale refeição			CC que demanda
Vale transportes			CC que demanda
Assinatura de revista			nº de exemplares disponivel p/ CC
Assinatura de jornal			nº de exemplares disponivel p/ CC
Anuidades			CC que demanda
GRUPO IV - Despesa Variavel Contratada			
Combustivel		Indireto	Σ % Km veiculos enquanto a disposiçao do CC / %Km total rodada
Repografia		Direto	% de uso CC
Serviço de Informatica		Direto	nº de computadores
Assinatura TV		Direto	CC que demanda
Correios		Direto	% de uso CC
Passagem Aerea		Direto	CC que demanda
Hospedagem	Fatura	Direto	CC que demanda
Locação Espaço		Direto	CC que demanda
Coffe Brack		Direto	CC que demanda
Concerto veiculos		Direto	Σ % Km veiculos enquanto a disposiçao do CC / %Km total rodada
Publicação		Direto	CC que demanda

GRUPO V - Despesa Variavel Consumo Geral			
Material Grafico Material para escritório Material Informatica Artigo de Limpeza e Higiene Material eletrico	Fatura	Direto Direto Direto Indireto Direto	CC que demanda CC que demanda CC que demanda % consumo CC → Nºde banheiros CC/ Nº Total de banheiros CC que demanda
GRUPO VI - Despesa Variavel Especifica			
Premiações Material distribuição gratuita Consultoria Colaboradores Diversos Material medico Hospitalar Livros	Fatura	Diretos	Despesa Vinculada ao CC solicitante

REFERENCIA BIBLIOGRAFICA

- - AFONSO, Paulo Sérgio Lima Pereira. Sistema de custeio no âmbito da contabilidade de custos: o custeio baseado nas atividades, um modelo e uma metodologia de implementação. 2002 254f. Dissertação (Mestrado em Engenharia) Escola de Engenharia, Universidade do Minho. Portugal, 2002. Disponível em: "<http://hdl.handle.net/1822/43>." Acesso em 24 fev. 2005
- - AFONSO, Roberto A. Elias. O direcionamento dos recursos públicos para as atividades – fins do Estado. IV Prêmio Tesouro Nacional. Brasília: ESAF. 2000.
- - ALONSO, Marcos. Custo no serviço público. Revista do Serviço público. Ano 50, número 1 p.37-63 Jan-Mar 1999
- - ALVES, Alexandre; FRANCEZ, Zaqueu Rogerio. Sistema de Custo para a Administração pública Municipal. Revista de Divulgação Tecnico-científica do ICPG, vol.2, nº 8 - jan/jun. 2006 São Paulo
- - ata da 153ª Sessão Não Deliberativa (2004) em outubro de 2004
- - BERTOLINI, Marilene Baptista. Implementação do custeio ABC no sistema de gerenciamento de custos de uma unidade hemoterápica – case Fundação Hemominas. 2º Premio de Excelência em Gestão Pública do Estado de Minas Gerais. SEPLAG Belo Horizonte, 2006.
- - BNDS. INFORME-SE. Modernização da gestão: uma introdução à contabilidade pública de custos. Nº18. ago/2000
- - CALIL 2005
- - CAMPOS, Ana Maria. Accountabilit: quando poderemos traduzi-la para o português. Rio de Janeiro. Revista da Administração Pública, Vol 24 nº2, fev/abr 1990
- - CARBÓ, Meritxell Masó. Implantación del sistema de cálculo de costes em la Escola d'Administració pública de Catalunya. VIII Congresso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administracion Pública, Panamá, Oct.2003
- - CARDOSO, Julio Leite. XI Congresso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administracion Pública, Ciudad de Guatemala, Nov, 2006
- - CATELLI, Armando. SANTOS, Edilene Santana. PARISI, Claudio. ALMEIDA, Lauro Brito de. Gestão Economica de Organizações

Governamentais. VII Congresso do Instituto Internacional de Custos e II Congresso da Associação Espanhola de Contabilidade Diretiva - León, Espanha -2001

- • CHING, Hong Yuh, Gestão baseada em custeio por atividades 3ªed, São Paulo: Atlas, 2001.
- • COGAN, Samuel; Um modelo de reconciliação de dados para custeio baseado em atividades (ABC), Revista RAE, Abr/jun 1999 , v39, n2, p.46-53 São Paulo.
- • COSTA, José Andrade. MIRANDA FILHO, Carlos Ramos. Apropriação de custos públicos: metodologia e projeto. Secretaria da Fazenda: Salvador, Out.2002. Disponível em: <http://www.sefaz.ba.gov.br>. Acesso em 11 nov. 2004.
- • CRUZ, Flavio da. Lei de responsabilidade fiscal comentada: lei complementar nº.101 de 04 de maio de 2000. 2ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2001
- • DINIZ, Antônia Magma M.B. Gonçalves, Maione Maria. CARVALHAL, Rejane Caldas. Gestão de Custos – Política de Racionalização de Recursos e Maximização de Serviços. IV Prêmio Tesouro Nacional. Brasília: ESAF. 2000.
- • FRANÇA, Júnia Lessa; VASCONCELLOS, Ana Cristina; MAGALHÃES Maria Helena de Andrade. Manual de Normalização de Publicações técnico-Científicas. 6ªed .rev e ampl. - Belo Horizonte: Ed UFMG, 2003.
- • GIACOMONI, James. Orçamento público. 13ªed. Ampliada, revista e atualizada – São Paulo: Atlas, 2007.
- • GIL, Antonio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. 4ªed. São Paulo: Atlas, 2002.
- • GRAHAM JR., Cole Blease; HAYS, Steven W. Para Administrar a Organização Pública. Rio de Janeiro. Editora Joege Zahar Editor. 1994
- • GUIMARÃES, Klicia Maria S. Uma proposta de modelo gerencial para administração pública: caso Brasil. 2003. 309f. Tese (Doutorado em economia e empresa) Departament d'Economia i Empresa. Universitat de Lles Illes Balears. Disponível em: http://www.tdx.cesca.es/TESIS_UIB/AVAILABLE/TDX-0905105-094006//TAKES1DE1.PDF. . Acesso em 10/08/2005
- • GUIMARÃES, Tadeu; ALMEIDA, Bernardo de. Da Estratégia aos resultados concretos: a experiência do governo de Minas (2003 -2005). Cadernos do BDMG abril/2006 nº12, Belo Horizonte: BDMG

- . GUIMARÃES, Tadeu; ALMEIDA, Bernardo de. O duplo planejamento. In: VILHENA, Renata; MARTINS, Humberto; MARINI, Caio (organizadores). O Choque de Gestão em Minas Gerais: Políticas de Gestão Pública para o Desenvolvimento. Belo Horizonte: Editora da Universidade Federal de Minas Gerais. 2006 p37a47
- . IGLESIAS, Amaya Herrero. El analisis de la gestión em la administracion pública local y el ABC. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Disponível em: <http://www.libdigi.unicamp.br/document/?view=75> Acesso em 24 mar. 2006
- . KASHIWAKURA, Helger Kiyoshi, A contabilidade gerencial aplicada ao Orçamento. Programa como Instrumento de Avaliação de Desempenho. In, BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. 2º premio STN de monografia. Brasília: ESAF, 1998
- . LEAL, José Paulo. Custo na administração pública e inclusão social. In:IX convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Disponível em: <http://www.sindaf.com.br/economia.asp#>. Acesso em 03 dez. 2004
- . LEONE, George Sebastião Guerra. LEONE, Rodrigo José Guerra. Dicionário de Custos. São Paulo: Atlas, 2004
- . MACHADO, Nelson. Sistema de informação de custo: Diretrizes para a integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. Brasília: ENAP, 2005
- . MAHER, Michael. Contabilidade de custos: criando valor para a administração. São Paulo: Atlas, 2001.
- . MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 9ªed. São Paulo: Atlas, 2003
- . MAUAD, Luiz Guilherme Azevedo; PAMPLONA, Edson de Oliveira. ABC / ABM E BSC como essas ferramentas podem se tornar poderosas aliadas dos tomadores de decisão das empresas. VIII Congresso Internacional de Custos. Punta del Leste. Uruguay, 26 a 28 de novembro de 2003.
- . MEIRRELLES, Hely Lopes – Direito Administrativo Brasileiro, 2ª Ed, Malheiros Editora Ltda, 1995, São Paulo.
- . MINISTERIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO. Experiências Internacionais em Planejamento. Disponível em: http://www.planejamento.gov.br/arquivos_down/spi/publicacoes/Experiencias_internacionais.pdf Acesso em:17/11/2006
- . MIRANDA FILHO, Carlos Ramos de. Sistemas de custos na administração pública: uma análise das proposições teóricas atuais à luz

da realidade institucional – o caso da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. 2003,168f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Escola de Administração, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2003.

- . MOURA, José Flávio de Melo. O Sistema de contabilidade do governo federal na mensuração dos custos dos programas de governo e das unidades gestoras. Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Brasília, 2003
- . MUSGRAVE, Rihard A. e MUSGRAVE, Peggy B. Finanças públicas: Teoria e prática. Editora Campus Saõ paulo 1990
- . NEVES, Aecio. Choque de Gestão e realidade. Folha de São Paulo 07/10/2007
- . OLIVEIRA, Antonio Gonçalves de. MÜLLER, Aderbal Nicolas. NAKAMURA, Wilson Toshiro. A utilização das informações geradas pelo sistema de informação contábil como subsídio aos processos administrativos nas pequenas empresas. Revista FAE, Curitiba, v3, nº3, p1-12, set/dez. 2000
- . PERREIRA FILHO, Antônio Dias. AMARAL, Hudson Fernandes. A contabilidade de custos como instrumento de informação gerencial um enfoque no sistema de custeio ABC. Contabilidade Vista e Revista, Belo Horizonte, V.9, Nº2 junho 1998
- . PISCITELLI, Roberto Bocaccio; 1992
- . PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice. Contabilidade Pública: uma abordagem da administração financeira pública. 9ªed. revista e atualizada até janeiro de 2006. São Paulo: Atlas, 2006
- . POMPERMAYER, Cleonice Bastos. Sistemas de Gestão de Custos: dificuldades na implantação. Revista FAE, Curitiba, v2, n.º3, set/dez, 1999, p21-28
- . SALOMON, Délcio Vieira. Como fazer uma monografia. 3ªed. São Paulo: Martins Fontes, 1995
- . SANCHES, Oswaldo Maldonado. Dicionário de Orçamento, Planejamento e Áreas Afins. 1ªed, Brasília: Editora Prisma, 1997
- . SANTOS, Alba Conceição Marques dos. A administração Pública Gerencial Faculdades Porto –Alegrense. – Agosto 2003
- . SILVA, Lino Martins da. Contribuição ao estudo do sistema de custeamento na administração pública. In: revista Brasileira de Contabilidade. Vol.6, 1999.

- . TEIXEIRA, Adriana de Souza; CARVALHO, Ariana A.G. Pereira; RUTKLOWSKI, Helenice Machado Mendes. Projeto Abelhinha. 2º Premio Excelência em Gestão Pública do Estado de Minas Gerais. Coletânea dos Trabalhos Vencedores. 2006, Imprensa Oficial, MG
- . VILHENA, Renata; MARTINS, Humberto; MARINI, Caio (organizadores). O Choque de Gestão em Minas Gerais: Políticas de Gestão Pública para o Desenvolvimento. Belo Horizonte: Editora da Universidade Federal de Minas Gerais. 2006
- . VILLELA, Renato. A qualidade do Gasto Publico. Revista Desafios do Desenvolvimento. Edição 18 Jan/2006. disponivel em www.desafios.org.br. Acesso em 6/03/2007
- . WIEMER, Ana Paula Moreira. RIBEIRO, Daniel Cerqueira. Custos no serviço público.
- . GOULART, Rosangela Leonor. Custeio baseado em atividade (ABC) aplicado em um serviço de radiologia em unidade hospitalar. Florianopolis - Sc. Outubro de 2000 Dissertação. 140p. Disponível em: <http://teses.eps.ufsc.br/defesa/pdf/3453pdf> Acesso em 10/08/2005
- Cunha Jr. 2004
- MINISTERIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO. Experiências Internacionais em Planejamento. Disponível em: http://www.planejamento.gov.br/arquivos_down/spi/publicacoes/Experiencias_internacionais.pdf Acesso em:17/11/2006
- . KLAGES, Helmut; LÖFFLER, Elke. Obstacles to the administrative Modernization Process in Germany. International Public Management Journal, 1(2): p.165-176. 1998 apud MOURA, José Flávio de Melo. O Sistema de contabilidade do governo federal na mensuração dos custos dos programas de governo e das unidades gestoras. Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciencias Contábeis. Brasília, 2003
- . PALLOT, June. New Public Management Reform in New Zealand: The Collective Strategy Phase. International Public Management Journal, 1(1): p.1-18. 1998 apud MOURA, José Flávio de Melo. O Sistema de contabilidade do governo federal na mensuração dos custos dos programas de governo e das unidades gestoras. Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciencias Contábeis. Brasília, 2003
- LOPEZ, Enrique; PÉREZ, Alicia e CUERVO, Cristina (1994) El control de Gestion em las Empresas de Asistencia Sanitaria. España: Junta de Castilha e León. Apud GUIMARÃES, Klicia Maria S. Uma proposta de modelo gerencial para administração pública: caso Brasil. 2003. 309f. Tese

(Doutorado em economia e empresa) Departament d'Economia i Empresa.
Universitat de Lles Illes Balears

- HORGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L., STRATTON, William O. (1999), Introduction to management Accounting, 11ª edição, Prentice Hall, Nova Jersey, Estados Unidos. Apud AFONSO, Paulo Sérgio Lima Pereira. Sistema de custeio no âmbito da contabilidade de custos: o custeio baseado nas atividades, um modelo e uma metodologia de implementação. 2002 254f. Dissertação (Mestrado em Engenharia) Escola de Engenharia, Universidade do Minho. Portugal, 2002.
- PADOVEZE, Clóvis Luis. Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil . São Paulo: Atlas, 1994. apud MIRANDA FILHO, Carlos Ramos de. Sistemas de custos na administração pública: uma análise das proposições teóricas atuais à luz da realidade institucional – o caso da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. 2003,168f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Escola de Administração, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2003.
- BRASIL ata da 153ª Sessão Não Deliberativa (2004) em outubro de 2004
- BRASIL. Decreto Legislativo nº4536 de 28/01/1922 Brasília:
- BRASIL. Lei Complementar nº101 de 04/05/2000 Brasília: Senado Federal, 2000. 28p. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.
- BAHIA. Decreto nº 8.444/2003
- BRASIL Plano de contas único
- BRASIL Portaria 42 do ministerio do planejamento
- BRASIL. Constituição (1988). Constituição da Republica Federativa do Brasil, 1988. Brasília: Senado Federal
- BRASIL. Decreto nº3000 de 29/03/1999 Brasília: Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.
- BRASIL. Lei 10303 de 11/10/01 Brasília Altera e acrescenta dispositivos na Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que dispõe sobre as Sociedades por Ações, e na Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, que dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários.
- BRASIL. Lei 10707 de 30/06/03 Brasília Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da lei orçamentária de 2004 e dá outras providências

- BRASIL. Lei 4320 de 17/03/64 Brasília Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.
- BRASIL. Lei 6404 de 15/12/76 Brasília:Dispõe sobre as Sociedades por Ações
- BRASIL. Lei 8.666 de 21/06/93 Brasília:Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências
- Brasil. Portaria Interministerial nº 945 de 26 de outubro de 2005
- BRASIL. Resolução nº750 de 29/12/93 Brasília
- BRASILCódigo Civil
- MINAS GERAIS Decreto 43244 de 01de abril de 2003 REGULAMENTA O § 1º, DO ART. 3º, DA LEI DELEGADA Nº 63, DE 29 DE JANEIRO DE 2003, QUE DISPÕE SOBRE A SECRETARIA DE ESTADO DE PLANEJAMENTO E GESTÃO E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS.
- MINAS GERAIS Decreto 43554 de 28 de agosto de 2003 ALTERA DISPOSITIVOS DO DECRETO Nº 43.244, DE 1º DE ABRIL DE 2003, QUE REGULAMENTA O § 1º, DO ART. 3º, DA LEI DELEGADA Nº 63, DE 29 DE JANEIRO DE 2003, QUE DISPÕE SOBRE A SECRETARIA DE ESTADO DE PLANEJAMENTO E GESTÃO E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS
- MINAS GERAIS Decreto 43844 de 5/8/03 ALTERA O DECRETO Nº 43.244, DE 1º DE ABRIL DE 2003, QUE REGULAMENTA A LEI DELEGADA Nº 63, DE 29 DE JANEIRO DE 2003, QUE DISPÕE SOBRE A SECRETARIA DE ESTADO DE PLANEJAMENTO E GESTÃO E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS.
- MINAS GERAIS Decreto estadual 42419 de 13 de março de 2002 ESTABELECE PROCEDIMENTOS E PRAZOS PARA SOLICITAÇÃO DE LTERAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS.
- MINAS GERAIS Decreto estadual 43361de 30 de maio de 2003 DISPÕE SOBRE A RACIONALIZAÇÃO DA UTILIZAÇÃO DOS RECURSOS DE TELEFONIA NO ÂMBITO DA ADMINISTRAÇÃO DIRETA, AUTÁRQUICA, FUNDACIONAL E DAS EMPRESAS ESTATAIS DEPENDENTES DO PODER EXECUTIVO DO ESTADO DE MINAS GERAIS.
- MINAS GERAIS Decreto estadual 43696 de 11 de dezembro de 2003 DISPÕE SOBRE A OTIMIZAÇÃO DA DEMANDA E DO CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA NO ÂMBITO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DIRETA E INDIRETA DO PODER EXECUTIVO E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS.

- MINAS GERAIS lei delegada 49 de 02 de janeiro de 2003DISPÕE SOBRE A ESTRUTURA ORGÂNICA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DO PODER EXECUTIVO DO ESTADO E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS.
- MINAS GERAIS lei delegada 63 de 29 de janeiro de 2003DISPÕE SOBRE A SECRETARIA DE ESTADO DE PLANEJAMENTO E GESTÃO E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS.
- MINAS GERAIS Manual técnico de orçamento 2006: Belo horizonte 2005
- MINAS GERAIS. Constituição (1989). Constituição do Estado de Minas Gerais, 1989. Belo Horizonte: Assembleia Legislativa
- Dados SIAF
- Dados SIAD
- Dados BO

