

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
Pós Graduação em Economia – CAEN
Curso de Especialização em Planejamento e Desenvolvimento Econômico

**CONTABILIDADE DE CUSTOS: INSTRUMENTO DE MELHORIA DO
DESEMPENHO DO SETOR PÚBLICO**

657.42
M485C

MARIA DAS GRAÇAS DIÓGENES SALDANHA DE MÉLO

FORTALEZA
2001

**CONTABILIDADE DE CUSTOS: INSTRUMENTO DE MELHORIA DO
DESEMPENHO DO SETOR PÚBLICO**

MARIA DAS GRAÇAS DIÓGENES SALDANHA DE MÉLO

Orientadora: Profa. SANDRA MARIA DOS SANTOS

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Planejamento e Desenvolvimento Econômico da Universidade Federal do Ceará, como parte dos requisitos para obtenção do título de Especialização em Pós-Graduação "latu-sensu".

**FORTALEZA
2001**

CONTABILIDADE DE CUSTOS: INSTRUMENTO DE MELHORIA DO DESEMPENHO DO SETOR PÚBLICO

Maria das Graças Diógenes

MARIA DAS GRAÇAS DIÓGENES SALDANHA DE MÉLO

Aprovada em 15 / 12 / 2001

Sandra Maria dos Santos

Orientadora: Profa. SANDRA MARIA DOS SANTOS

DECLARAÇÃO

Eu, *[nome]*, declaro que sou casado com *[nome]* e tenho três filhos: *[nome]*, *[nome]* e *[nome]*.
A *[nome]* é minha esposa e *[nome]*, *[nome]* e *[nome]* são meus filhos.
Todos nós somos brasileiros e atualmente moramos em *[cidade]*, *[estado]*.
O meu endereço é *[rua]*, *[número]*, *[bairro]*, *[cidade]*, *[estado]*.
O meu telefone é *[número]*.

Ao meu marido, Ronaldo Melo, e aos meus
filhos, Rachel, Débora e Tiago, pelo
incentivo e compreensão, cujas presenças
amigas ajudaram-me a enfrentar as horas
difíceis.

A minha mãe, Acineta.

AGRADECIMENTOS

A DEUS, que me deu forças para buscar o aperfeiçoamento dos conhecimentos.

À Sandra Santos pelo incentivo, seriedade e dedicação com que se empenhou no trabalho de orientação.

Não poderia ter iniciado este trabalho sem o incentivo e a ajuda de pessoas muito especiais. E é para elas que dedico as páginas que se seguem.

E, especialmente à Lúcia Facundo. Sou eternamente grata pelo apoio.

RESUMO

O objetivo principal deste trabalho é apresentar as técnicas utilizadas pela Contabilidade Gerencial adaptadas à Administração Pública, que visem alocar adequadamente os custos, otimizar a utilização dos recursos escassos e medir o desempenho público. O trabalho está dividido em três Capítulos, onde o primeiro, transmite conhecimentos básicos sobre a Contabilidade de Custos, a seguir são feitos Comentários sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal, buscando mostrar a transparência na gestão fiscal, elemento fundamental para a manutenção do equilíbrio das contas públicas; e por último, as mudanças que tem ocorrido no ambiente atual e suas conseqüências, sendo ressaltada a importância da informação nesse processo. Todavia, tem se constatado que a integração total das classificações orçamentárias e contábeis é importante para a manutenção do controle por parte do órgão centralizador das decisões. Dessa forma, se percebe que os sistemas de informação mais presentes na Administração Pública são: os de contabilidade pela competência do controle e na tomada de decisão, e de orçamento que é acima de tudo um instrumento básico que compatibiliza receita e despesa.

1. CONTABILIDADE GERENCIAL	12
1.1. A Contabilidade Gerencial	12
1.2. A Contabilidade Gerencial e a Contabilidade Pública	13
2. LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL	14
2.1. Agenda Global	14
2.2. A Lei de Responsabilidade Fiscal - um novo marco legal	14
3. A GESTÃO DE CUSTOS	20
3.1. Custos nos Municípios	20
3.2. Estrutura Organizacional do Poder	20
3.3. O Impacto do Município	20
CONCLUSÃO	31
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	37
ANEXOS	38

SUMÁRIO

RESUMO.....	iv
SUMÁRIO.....	v
INTRODUÇÃO.....	1
01. CONCEITOS E CARACTERIZAÇÕES DO SISTEMA DE CUSTOS.....	3
1.1. Conceitos Fundamentais de Contabilidade.....	3
1.2. Despesas e Custos.....	6
1.3. Classificação dos Custos.....	8
1.4. Contabilidade de Custos na Administração Pública.....	11
1.4.1 Classificação Econômica da Despesa.....	12
02. LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.....	14
2.1. Aspectos Globais.....	14
2.2. A Lei de Responsabilidade Fiscal – Fundamentos Legais.....	14
03. A GESTÃO DE CUSTOS.....	23
3.1. Reflexos das Mudanças.....	23
3.2. Estrutura Organizacional da Seplan.....	24
3.3. Os Impactos da Mudança.....	28
CONCLUSÃO.....	31
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	32
ANEXOS.....	34

INTRODUÇÃO

A realidade econômica no mundo tem passado por grandes mudanças, seja pelo avanço da informática e das telecomunicações, seja pelo aumento da competição no nível global. Essas mudanças geraram anseios na Administração Pública a buscar melhor desempenho nos processos de trabalho, tornando-os mais eficientes e eficazes. Nesse contexto, a eficiência está ligada ao melhor uso dos recursos da organização.

A contabilidade é a fonte de todas as informações necessárias ao bom funcionamento da máquina estatal, com vistas a tornar um sistema de informação mais analítico, auxiliando os gerentes das entidades no seu processo decisório, incorporando técnicas de orçamento e de contabilidade de custos. É a partir desta que se obtém dados confiáveis, úteis e oportunos. Quando a contabilidade não funciona de modo satisfatório, os demais componentes do sistema não conseguem, alcançar resultados.

A boa prática das normas contábeis é condição fundamental para a obtenção da consistência das demonstrações contábeis elaboradas pelas entidades públicas, e que a integração total das classificações orçamentárias e contábeis é importante para a manutenção do controle por parte do órgão centralizador das decisões.

Este trabalho tem por objetivo ressaltar a importância da determinação dos custos, como instrumento indispensável no desenvolvimento de qualquer organização, adotando medidas voltadas para visão estratégica de custos e de qualidade total.

Partindo desse pressuposto, o estudo será dividido em três capítulos: conceitos relacionados a contabilidade de custos, tendo como base os custos voltados ao planejamento, controle e para tomada de decisão; os aspectos legais da Lei de Responsabilidade Fiscal; e a busca pela melhoria no desempenho público, que nos últimos anos, vem alcançando resultados positivos, através da informação, destacando como caso diante da modernização, o novo modelo estrutural da Secretaria do Planejamento do Estado do Ceará.

2 - CON A Secretaria do Planejamento do Estado do Ceará vem utilizando procedimentos de controle que tem possibilitado uma gerência maior em suas atividades.

A Contabilidade, de longo tempo, tem sido definida como a ciência que estuda os fenômenos econômicos e sociais relacionados ao patrimônio da entidade. No entanto, a sua função principal é a de registrar, classificar e resumir os fatos econômicos que ocorrem na entidade, para possibilitar a obtenção de informações úteis à administração.

Segundo a Lei nº 4.302/64 (Lei de Contabilidade), a contabilidade é a ciência que estuda os fenômenos econômicos e sociais relacionados ao patrimônio da entidade, para possibilitar a obtenção de informações úteis à administração.

Esta ciência tem por objeto a análise dos fatos econômicos e sociais que ocorrem na entidade, para possibilitar a obtenção de informações úteis à administração.

CONCEITO DE CONTABILIDADE

A contabilidade é a ciência que estuda os fenômenos econômicos e sociais relacionados ao patrimônio da entidade, para possibilitar a obtenção de informações úteis à administração.

Esta ciência tem por objeto a análise dos fatos econômicos e sociais que ocorrem na entidade, para possibilitar a obtenção de informações úteis à administração.

01 – CONCEITOS E CARACTERIZAÇÕES DO SISTEMA DE CUSTOS

1.1 Conceitos Fundamentais de Contabilidade

A Contabilidade, ao longo dos tempos, tem sido definida como arte, técnica ou ciência. Na verdade, o seu desenvolvimento esteve associado ao surgimento do Capitalismo, como forma quantitativa de mensurar os acréscimos ou decréscimos dos investimentos iniciais alocados a exploração comercial ou industrial. Hoje, o método tem aplicação a qualquer tipo de pessoa, física ou jurídica, com finalidades lucrativas ou não, e constitui um fator muito importante do conhecimento.

Segundo IUDÍCIBUS (1978) a Contabilidade não esgota, em si, todas as informações necessárias à tomada de decisões, mas dispõe de recursos que lhe permitem registrar dados, levantar posições e apresentar demonstrações do resultado da gestão das entidades, podendo ser considerada como “ a ciência da informática”.

Neste capítulo dá-se ênfase ao papel da contabilidade como o elemento mais importante do sistema de informações gerenciais, e também examina a maneira pela qual a informação contábil auxilia a gestão nas suas várias funções. Assim, um sistema de informação adequado e eficiente é pré-requisito do sucesso administrativo.

IUDÍCIBUS (1978, p.21) afirma que:

“A *Contabilidade* é uma metodologia especialmente concebida para captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de qualquer pessoa, seja ela, física, entidade de finalidades não-lucrativas, empresa ou pessoas de Direito Público, tais como: Estados, Municípios, União, Autarquias etc., tem um campo de atuação circunscrito às entidades supramencionadas, o que equivale a dizer, muito amplo”.

São poucas as pessoas dentro de uma organização que não tem relação com o trabalho do contador. Todos de uma forma ou de outra, têm suas atividades relacionadas à contabilidade e através do desenvolvimento das técnicas contábeis é

possível registrar, consolidar, controlar e analisar todas as mutações patrimoniais e dessa forma, dotar a administração das entidades de informações gerenciais não só necessárias, mas fundamentalmente ao Processo decisório.

MARTINS (1998), entende que até a Revolução Industrial (século XVIII), a *Contabilidade Financeira*, estava bem estruturada para atender às empresas comerciais, onde sua principal função era, registrar os custos que capacitavam o administrador a avaliar os estoques e, conseqüentemente, a determinar mais corretamente os resultados e levantar os balanços. Nesse tempo eram apenas computados os custos diretos: o valor do material consumido e o valor da mão-de-obra aplicada.

Com o avanço da Revolução Industrial passou a não atender às necessidades das indústrias. Até então, quase todos os bens eram produzidos por pessoas ou grupos de pessoas; as empresas, excluídas as financeiras, vinculavam-se principalmente ao comércio e não à fabricação. O valor de seus estoques lhes era fácil de conhecer, bastava consultar o documento de aquisição dos bens por eles representados. O advento dos empreendimentos em larga escala, acompanhado da especialização dos agentes de produção e da padronização dos produtos, trouxe a exigência de informações mais detalhadas sobre o valor dos estoques. Esses passaram a ser constituídos por produtos resultantes da transformação da matéria-prima adquirida no lugar anteriormente ocupado pelos bens acabados. O valor desse produto veio a ser formado de um agregado de valores dos fatores de produção necessários à sua obtenção, agregado que passou a compor o *custo do produto*.

Aquela contabilidade voltada para as atividades mercantis e o cálculo do valor dos estoques comerciais, como mencionado, não pôde atender às emergentes necessidades e objetivos das indústrias sem sofrer adaptações e criar critérios para valorizar os seus estoques, sendo que na avaliação desses estoques o valor da compra foi substituído pelo valor de fabricação. As mudanças introduzidas originaram a *contabilidade de custos*. A partir daí, a contabilidade de custos ganhou corpo, atingindo sua identidade específica, e começou a ser finalmente considerada instrumento da administração.

Para LEONE (1995, p.18)

“a *Contabilidade de Custos* pode ser conceituada como o ramo da função financeira, que coleta, acumula, organiza, analisa, interpreta e informa os custos de produção, dos serviços, dos estoques, dos componentes operacionais e administrativos, dos planos operacionais, dos programas, das atividades especiais e dos segmentos de distribuição para determinar a rentabilidade e avaliar o patrimônio da empresa, para controlar os próprios custos e as operações, e para auxiliar no processo de planejamento e tomada de decisões”.

LAWRENSE (1977, p.1) define a *Contabilidade de Custos* como sendo:

“um processo ordenado de se usar os princípios da contabilidade geral, para registrar os custos de operação de um negócio, de tal maneira que, com os dados da produção e das vendas, se torne possível a administração utilizar as contas para estabelecer os custos de produção e de distribuição, tanto por unidade como pelo total, para um ou para todos os produtos fabricados ou serviços prestados e os custos das outras diversas funções do negócio, com a finalidade de obter operação eficiente, econômica e lucrativa”.

MATZ et al., (1987), define a *Contabilidade de custos* com sendo um instrumento de administração, constituindo parte integrante do processo administrativo, que proporciona administração, registros de custos dos produtos, operações ou funções e compara os custos reais e as despesas com os orçamentos e padrões predeterminados.

Na verdade, o desenvolvimento inicial do método contábil está intimamente associado ao surgimento do Capitalismo. O primeiro e grande impulso foi dado por F.W.Taylor (1856-1915) e seus seguidores. Com a evolução da *Ciência da Administração*, o âmbito da contabilidade de custos foi ampliado, ultrapassado a mensuração monetária dos estoques e do resultado. Essa evolução a munuiu de novos instrumentos gerenciais, capacitando-a a desempenhar duas funções de relevo como:

- auxílio de controle; e

- ajuda às tomadas de decisão.

Para MARTINS (1998), a ajuda às tomadas de decisão reveste-se de importante papel, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às conseqüências de curto e longo prazo sobre medida de cortes de produtos, fixação de preços, opção de compra ou de fabricação, o que inclui a adoção de novas tecnologias na produção de serviços.

A Contabilidade de custos integra, hoje, um setor muito importante do conhecimento e constitui parte integrante nos mais variados setores da administração pública e privada. Assim a contabilidade de custos serve para finalidade muito útil por contribuir para a aceleração e aumento da produção, fornecendo registros completos e seguros das transações comerciais.

Portanto, para FIGUEIREDO (1997,p.38) assim se expressa:

” são vários os conceitos que podem ser utilizados no tratamento das informações pela contabilidade de custos; assim, no modelo utilizado, deve ser contemplada a natureza do processo produtivo, bem como as necessidades informacionais dos gestores, tendo sempre em mente o modelo de gestão a ser objetivado, sua função principal é produzir informações”. Assim, as informações deverão evidenciar os fatos sobre:

- custeio de produtos, serviços, atividades;
- controle de custos por áreas de responsabilidade;
- avaliação de desempenho.

1.2 Despesas e Custos

A conceituação de *contabilidade de custos* não é, por si só, suficiente para esclarecer dúvidas sobre termos que lhe são inerentes, assim, é necessário

estabelecer a diferença entre despesa e custo. Apesar de as diferenças não serem formuladas da mesma forma pelos vários autores, a sua essência entretanto, assemelha-se, tendo sido escolhidos três enunciados.

Segundo MARTINS (1998), a despesa é um bem ou serviço consumido, direta ou indiretamente, para obtenção de bens e o custo é um gasto relativo a um bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.

Para LEONE (1995), a despesa é um gasto aplicado na realização de uma atividade que vai gerar renda, efetivamente, ou que poderá gerar uma renda teórica, enquanto que, custo é o consumo de um fator de produção, medido em termos monetários, para obtenção de um produto, de um serviço ou de uma atividade que poderá ou não gerar renda.

HORNGREN (1981), conceitua despesa como sendo um decréscimo bruto de ativo decorrente da entrega de bens ou serviços e custo como sendo o sacrifício feito em troca de bens ou serviços.

Despesa e Custo não são sinônimos; tem sentido próprio, assim como Investimento, Gasto e Perda. A palavra custo está direcionada a gasto relativo a consumo da produção, enquanto que os gastos que se destinam às fases de administração, esforço de vendas e financiamento serão chamados de despesas, e investimento diz respeito a gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro.

É preciso estimar as despesas em termos tanto de quantidade quanto de preços pagos, mas nem sempre todas as despesas previstas serão efetuadas. Sem dúvida, uma lista de despesas possíveis e seus custos seria infinita. Geralmente essas estimativas são em grande parte baseadas na experiência anterior em circunstâncias similares, acrescentando o impacto da inflação e as mudanças tecnológicas, que por sua vez, irão afetar seus custos. As épocas em que as despesas serão realizadas constituem um fator crucial para a previsão do fluxo de caixa, especialmente as que supõem grandes volumes financeiros. O relatório de fluxo de caixa constitui um demonstrativo em que são previstas, dia-a-dia, por conta específica, as disponibilidades existentes e os pagamentos a serem efetuados naquela data.

1.3 Classificação de Custos

Para BROOKSON (2000), existem quatro tipos principais de despesa a considerar no processo de elaboração de orçamentos¹:

- Os custos correntes específicos, ou seja, aqueles gerados por determinados produtos e serviços como por exemplo matéria prima e insumos, serviços de terceiros, mão-de-obra;
- Os custos correntes compartilhados são efetuados pela organização como um todo, que ocorrem rotineiramente na maioria das empresas, são itens de despesa anuais recorrentes, razão pela qual são relativamente fáceis de estimar e controlar, como por exemplo: aluguel, taxas, serviços, seguros, transporte;
- Os custos pré-operacionais começa ou se desenvolve com uma nova operação, como exemplo: projetos, custos de implantação, custos de recrutamento e treinamento; e
- Os custos de capital são itens especiais e mais difíceis de estimar, pois não são freqüentes, como: bens tangíveis, bens intangíveis.

Segundo LEONE, (1995) os custos podem ser classificados de acordo com diferentes critério. De acordo com a facilidade de se identificarem com o produto classificam-se em: diretos ou indiretos.

➤ Custos Diretos – aqueles que se identificam com o produto de modo mais econômico e lógico, como a mão-de-obra e o material aplicado na confecção de uma peça ou na execução de um serviço;

➤ Custos Indiretos – os demais custos que, para serem identificados com o produto, dependem de emprego de recursos, fixação de critérios, taxas de rateio; são exemplos os serviços administrativos e aluguéis;

Segundo a relação com um referencial do volume de produção como unidades físicas ou unidades de serviço ou outro, classificam-se em:

¹ Orçamento é um plano de atividades futuras. Constitui uma ferramenta básica de planejamento e controle.

Custos Fixos – aqueles que, dentro de determinados limites, não tem seus valores modificados, independentemente de volume produzido, como depreciação e manutenção dos equipamentos;

Custos Variáveis – aqueles proporcionais ao referencial de produção, sendo representante típico, o material consumido na manufatura de uma unidade produzida.

Levando-se em conta os vários fatores que interferem no custo de um produto, há ainda outros tipos de custos a serem considerados:

➤ Custo de Absorção – é o método que resulta da apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só aos de produção; representa todos os gastos relacionados à fabricação, distribuídos a todos os produtos manufaturados; a depreciação dos equipamentos utilizados na produção deve ser distribuída aos produtos elaborados.

➤ Custo Rateado – é um custo indireto, rateado segundo critérios e taxas resultantes da divisão proporcional do montante global comum; os critérios de rateio são subjetivos dentro dos limites estabelecidos por auditorias independentes ou externas, e pelo imposto de renda..

➤ Custo Unitário – é um indicador representado por uma fração onde o denominador é a quantidade dos produtos fabricados em determinado período, ou num processo produtivo, e o numerador é o custo..

➤ Custo de Oportunidades – conceito de custos utilizado por Marshall. Segundo esse conceito, os custos não devem ser considerados como absolutos, mas iguais a uma segunda melhor oportunidade de benefícios não aproveitada, ou seja, é o custo que se consubstancia no valor do benefício que deixou de ganhar com aplicação de recursos em alguma atividade em detrimento de outra escolha, no processo decisório.

➤ Custos Imputados – são custos incorridos decorrentes de medida de valor na utilização dos recursos e não acarreta retirada financeira com também não muito comum na contabilidade tradicional. Ex. Aluguéis ativos, pró-labore, investimento do capital social.

➤ Custeio por Atividades – método de custeio onde produto ou serviços versus atividades são identificados, mensurados e definidos como custo em conformidade com a utilização dos recursos necessários à realização das tarefas.

➤ Custos Inevitáveis – custos que, considerados a curto prazo, coincidem com os custos fixos.

➤ Custos Suplementares – custos que na contabilidade financeira da empresa não aparecem contrapostos por nenhuma despesa, mas precisam entrar no cálculo de custos, pois significam concretamente gastos. Exemplo: cálculo do aluguel de um imóvel da empresa, utilizado por ela mesma.

➤ Custos de Produção – Soma de todos os custos originados na utilização dos bens materiais (matéria-prima, mão-de-obra, depreciação e amortização de máquinas, patentes, gastos diversos) de uma indústria na elaboração de seus produtos.

De acordo com MARTINS, (1998), a *Contabilidade de Custos* está baseada no seguinte esquema:

- separação entre *custos e despesas*;
- apropriação dos *custos diretos* diretamente aos produtos;
- apropriação dos custos indiretos a cada *centro de produção* quando visivelmente a eles pertencem, agrupando, à parte, aqueles comuns a vários centros;
- rateio dos *custos indiretos* comuns, e os de administração geral, aos diversos *centros de produção e centros de serviços*;
- escolha da seqüência dos rateios dos custos acumulados nos *centros de serviços* e sua distribuição aos demais *centros*;
- atribuição dos *custos indiretos*, que agora estão nos *centros de produção*, aos produtos segundo critérios fixados.

Há muitos diferentes tipos de custos e várias maneiras de classificá-los, dependendo de acordo com as necessidades que surgem na Administração Pública. Há muita complexidade na área de custos, que surgem ou por causa da própria natureza dos custos, ou por causa das maneiras pelas quais os custos são utilizados.

O administrador público responsável pelo planejamento e pelo controle das operações, porém, já estará interessado em maiores detalhes.

Com os recursos escassos, as informações de custos se tornam essenciais no auxílio aos administradores públicos, na melhor aplicação dos recursos e na melhor prestação dos serviços ao público.

Na necessidade permanente de se reduzir os déficits públicos nas três esferas de governo, cortar custos deve constituir-se na maior preocupação dos administradores públicos. Entretanto, é necessária à manutenção da qualidade do serviço. Um princípio é de que a redução de custos não deve afetar a qualidade do serviço prestado ao público.

1.4 Contabilidade de Custos na Administração Pública

A Contabilidade na Administração Pública está voltada, a priori, para o desempenho governamental em geral, onde as técnicas e classificações contábeis amoldam-se ao regime de centralização administrativas baseado nos princípios da Lei 4320/64 e na Lei Complementar, que regem a gestão da execução orçamentária governamental.

Nesse entendimento, vale ressaltar que as informações corretas sobre custos são uma vantagem competitiva que ajuda a organização a analisar seus processos de negócio e suas deficiências, melhorando assim, a base analítica de planejamento, orçamento e, por conseqüência, o desempenho em toda a Administração Pública.

A Administração Pública se manifesta, sobretudo, na atividade de obtenção de ingressos de recursos e na realidade de gastos, dividindo-se em três campos:

✓ a despesa: emprego dos recursos para viabilizar os fins do Estado (fins políticos), ou seja, todo o dispêndio previsto no orçamento para atender uma finalidade de interesse público.

✓ a receita: obtenção de recursos, meios financeiros que são auferidos para custear a produção de serviços.

✓ a gestão: administração e conservação do patrimônio.

1.4.1 Classificação Econômica da Despesa

A classificação econômica, que abrange tanto a despesa quanto a receita, possibilita analisar o impacto das ações governamentais na economia como um todo. Ela pode proporcionar uma indicação da contribuição do Governo na formação bruta do capital do país.

O art. 12 da Lei nº 4.320/64, classifica a despesa nas seguintes categorias econômicas:

3000 – DESPESAS CORRENTES

Despesas de Custeio

Transferências Correntes

4000 – DESPESAS DE CAPITAL

Investimento

Inversões Financeiras

Transferências de Capital

As despesas correntes referem-se ao conceito do consumo do Governo na teoria keynesiana e as despesas de capital à idéia de investimento do setor governamental. Note-se que as despesas correntes não produzem qualquer acréscimo patrimonial, ao contrário das despesas de capital, que implicam aumento patrimonial. São também conhecidas como despesas orçamentárias porque dependem de autorização legislativa.

As despesas de Custeio são aquelas destinadas à manutenção dos serviços anteriormente criados à lei orçamentária. Incluem-se entre as despesas de custeio os gastos com pessoal (Ativo), manutenção e conservação de bens já

02 –LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

2.1. Aspectos Globais

Com a promulgação da Carta Magna de 1988, tornou-se imperativo que fosse dispensada uma maior atenção para os dispositivos nela consagrados dispendo sobre o controle, a transparência e o planejamento das decisões governamentais.

Tal necessidade se fez sentir de forma mais premente quando das crises do México, no final de 1994, da Ásia em 1997 e da Rússia em 1998, que não deixaram dúvida de que a política de combate ao desequilíbrio fiscal, em função da nossa dependência da poupança externa, precisava urgentemente revista, surgindo, então, a elaboração do Projeto de Lei que partiu de uma concepção básica voltada à instauração de um regime fiscal disciplinar capaz de propiciar ao setor público o equilíbrio permanente de suas contas.

O referido projeto, inspirado em diagnóstico da situação brasileira e em experiências internacionais, vem ao encontro das legítimas aspirações sociais, desta ou das futuras gerações, pondo-se um fim às prodigalidades financeiras e a gastança desenfreada de órgãos e entidades federais, estaduais e municipais.

Assim, a Lei de Responsabilidade Fiscal cria um novo laço entre a Sociedade e os governantes representando uma espécie de contrato, onde cada administrador terá de cumprir o que determina o comando constitucional que trata as finanças públicas, sob pena de sanções e punições, quando se comportar em desacordo com as suas regras.

Busca-se, a partir dela, a transparência na gestão fiscal, elemento fundamental para a manutenção do equilíbrio das contas públicas, eliminando problemas que se tornaram freqüentes, ameaçando a promoção do bem comum.

2.2 A Lei de Responsabilidade Fiscal – Fundamentos Legais

Para que aconteça o rompimento da cadeia do desequilíbrio fiscal do Estado brasileiro, junto dos déficits crescentes da previdência social, da inflexibilidade de legislação de pessoal na administração pública e da repartição de receita entre as diversas esferas de governo, necessário se fez uma complementação a Lei nº4.320,

que estabelece normas de contabilização, ou seja um rigoroso controle de gestão dos recursos públicos.

A Lei de Responsabilidade Fiscal resulta de mandamento constitucional, consagrado no Art. 163 da Constituição Federal, que determina a edição da Lei Complementar para fixar os princípios norteadores das finanças públicas.

Sancionada pelo Presidente da República no dia 04 de maio de 2000, a Lei Complementar nº 101, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

A partir de sua publicação, todos os administradores públicos são obrigados a obedecer as normas e limites nela previstos para gerir os recursos públicos, prestando contas do uso desses recursos à sociedade.

Estabelece, ainda, o texto, mecanismos prévios de ajustes destinados a assegurar a observância de parâmetros de sustentabilidade da política fiscal e sanções tanto de natureza institucional, quando caracterizada a inobservância de princípios de responsabilidade, quanto de caráter individual, quando tipificado o ato de irresponsabilidade fiscal.

É composta de 75 artigos, distribuídos em 10 capítulos que, por sua vez dividem-se em várias seções e subseções. Alguns desses capítulos são destacados a seguir:

↳ Planejamento – Art. 3º ao 10

A questão do planejamento constitui-se num dos aspectos mais importantes da Lei de Responsabilidade Fiscal. A partir de agora a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são obrigados a melhor planejarem as suas finanças e exercerem um maior controle sobre suas receitas e despesas.

Os instrumentos legais de planejamento, a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei de Orçamento Anual (LOA) passam a ter novas funções. Dentre estas, destaca-se a exigência da participação da sociedade, por meio de audiências públicas, ficando dessa forma assegurada maior transparência da gestão governamental.

São estabelecidas metas, limites e condições para a gestão das receitas e das despesas, notadamente as relacionadas à pessoal.

Passa a ser obrigatória a apresentação de um Anexo à LDO contendo as metas fiscais, onde serão estabelecidas as metas relativas à receita, despesas, resultado primário montante da dívida pública para o exercício a que se referem o seguinte, além de um Anexo de Riscos Fiscais, avaliando os passivos e riscos que possam afetar as contas públicas e o que se pretende fazer caso tais riscos se caracterizem.

A Lei Orçamentária Anual – LOA conterà uma reserva de contingência cuja utilização deverá estar prevista na Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO, destinando-se ao atendimento de passivos contingentes.

Como se vê, a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF pressupõem sistema de planejamento, execução orçamentária e disciplina fiscal, antes inexistentes.

↳ Receita Pública – Art. 11 ao 14

Um dos requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal é a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

Após 30 dias de publicação dos orçamentos, as receitas deverão ser desdobradas em metas bimestrais de arrecadação, medidas de combate à sonegação deverão ser especificadas, quando cabíveis e demonstrativos da evolução da dívida e dos créditos tributários passíveis de cobrança administrativa.

A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária, fica condicionada à apresentação de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício de sua vigência e nos dois seguintes, o que torna mais difícil a concessão de tais incentivos e benefícios fiscais, já que algumas condições devem ser observadas.

↳ Despesas Públicas – Art. 15 ao 24

As regras para geração de despesas se tornam mais exigentes. Assim sendo, qualquer ação que implique em aumento de despesa, os seus custos terão que ser estimados no triênio e o ordenador de despesa tem que declarar que existe dotação orçamentária e financeira na lei de orçamento e está compatível com o Plano Plurianual – PPA e a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO, o mesmo se aplicando ao empenho e licitação de serviços, fornecimento de bens ou execução de obras, bem como no caso de despesas obrigatórias de caráter continuado, assim consideradas aquelas decorrentes de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo, que determine para o ente a obrigação de sua execução por período superior a dois exercícios.

Quando o aumento ou a criação dessas despesas afetarem as metas de resultados previstas para o triênio, deverá ser compensado, pelo aumento de receita ou redução de outras despesas, o mesmo se verificando em relação às despesas com pessoal e da seguridade social, sob pena de os atos serem considerados nulos.

Ressalte-se que o aumento de receitas provenientes do crescimento econômico ou da melhoria da eficiência da máquina arrecadadora ou qualquer outro que não seja a elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição, não poderá custear tais despesas.

A despesa com pessoal é aquela resultante do somatório dos gastos do ente público com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder com quaisquer espécies remuneratórias, excluindo-se as indenizações e incentivos para demissões e o pagamento de sentenças judiciais de competência superior aos últimos doze meses.

A principal regra introduzida pela LRF diz respeito aos valores referentes aos contratos de terceirização de mão-de-obra, que se refere à substituição de servidores e empregados públicos que passam a ser contabilizados com “ Outras Despesas de Pessoal”, sendo computados na despesa total com pessoal.

Os limites a ser obedecidos por cada ente da Federação ficou assim estabelecido, conforme Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a seguir discriminados:

- a) União – 50% (cinquenta por cento) da receita corrente líquida, não podendo ultrapassar de 40,9% (quarenta inteiros e nove décimo por cento) para o Executivo, 2,5 % (dois inteiros e cinco décimos por cento) para o Legislativo, incluindo o Tribunal de Contas da União e 6% (seis por cento) para o Judiciário e 0,6% (seis décimos por cento) para o Ministério Público da União;
- b) Estados – 60% (sessenta por cento) da receita corrente líquida, não podendo ultrapassar de 49% (quarenta e nove por cento) para o Executivo, 3% (três por cento) para o Legislativo, incluindo do tribunal de Contas, 6% (seis por cento) para o Judiciário e 2% (dois por cento) para o Ministério Público;
- c) Municípios – 60% (sessenta por cento) da receita corrente líquida, não podendo ultrapassar de 54% (cinquenta e quatro por cento) para o Executivo e 6% (seis por cento) para o Legislativo, incluindo o Tribunal de Contas dos Municípios, quando houver.

↳ Transferências Voluntárias – Art. 25

A lei estabelece, em seu art. 25, as exigências para a realização de transferências voluntárias, tais como: existência de dotação específica, comprovação de que o beneficiário se acha em dia quanto aos pagamentos de tributos, empréstimos e financiamentos devidos ao ente transferidor, que está cumprindo os limites constitucionais relativos aos gastos com a educação e a saúde, que os limites com gastos de pessoal estão sendo cumpridos, etc.

↳ Destinação de Recursos Públicos para o Setor Privado – Art. 26 ao 28

Estabelece a LRF que somente por lei específica poderá ser autorizada a destinação de recursos para cobrir necessidades de despesas de pessoas físicas ou jurídicas, devendo estar prevista no orçamento ou em seus créditos adicionais, além de atender às condições preconizadas na LDO, aplicando-se esta norma a toda a administração indireta, incluindo-se as fundações públicas e as empresas estatais.

Depende, também, de lei específica a utilização de recursos públicos, mesmo que por meio de operação de crédito, para socorrer instituições do Sistema Financeiro Nacional.

↳ Dívida e Endividamento – Art. 29 ao 42

A lei traz em seu art. 29 as definições de dívida pública consolidada ou fundada, dívida pública mobiliária, operação de crédito, concessão de garantia e refinanciamento da dívida mobiliária, a seguir discriminadas:

Dívida Pública Consolidada ou Fundada – montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras do ente da Federação, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito, para amortização em prazo superior a doze meses;

Dívida Pública Mobiliária – dívida pública representada por títulos emitidos pela União, inclusive os do Banco Central do Brasil, Estados e Municípios;

Operação de Crédito – compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros;

Concessão e garantia – compromisso de adimplência de obrigação financeira ou contratual assumida por ente da Federação ou entidade a ele vinculada;

Refinanciamento da Dívida Mobiliária – emissão de títulos para pagamento do principal acrescido da atualização monetária.

No prazo de noventa dias após a publicação da lei, o Presidente da República apresentará ao Senado proposta dos limites globais para o montante da dívida consolidada da União, dos Estados e Municípios e ao Congresso Nacional, proposta estabelecendo limites para o montante da dívida mobiliária federal, contendo também, a metodologia de apuração dos resultados primário e nominal.

No que diz respeito às Operações de Crédito, são estabelecidas algumas exigências gerais tais como: prévia e expressa autorização na lei orçamentária ou em

lei específica, bem como a inclusão dos recursos na referida lei, observância dos limites fixados pelo Senado e autorização específica quando se tratar de operação de crédito externo, cumprimento do disposto no inciso III do art. 167 da CF, isto é, o total das operações de crédito em um exercício não pode ultrapassar as despesas de capital.

Um dos pontos chave da LRF consiste na vedação da realização de Operação de crédito entre os entes da Federação, ainda que por meio de suas entidades da administração indireta, mesmo sendo sob a forma de inovação, refinanciamento ou postergação de dívida anteriormente contraída, à exceção das operações entre instituição financeira estatal e outro ente da Federação e a compra de títulos da dívida da União, por parte dos Estados e Municípios.

↳ Gestão Patrimonial – Art. 43 ao 47

A esse respeito, a LRF proíbe a aplicação das receitas provenientes da alienação de bens e direitos que integram o patrimônio público, em despesas correntes, fazendo uma única exceção a destinação de tais recursos para os regimes de previdência social, desde que autorizada por lei.

↳ Transparência, Controle e Fiscalização – Art. 48 ao 59

Com a edição da LRF as administrações públicas devem se tornar mais transparentes e a prestação de contas deve ser feita de forma mais efetiva, devendo ser dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público, assegurando-se a sua participação durante o processo de elaboração dos planos, LDO e LOA, por meio de audiências públicas.

O relatório resumido da Execução Orçamentária, deverá ser publicado 30 dias após o encerramento de cada bimestre, devendo conter de forma reduzida o comportamento da arrecadação e da execução da despesa, implicando o descumprimento do prazo previsto, em impedimento para que o ente da Federação receba as transferências voluntárias e contrate operações de crédito.

A cada quatro meses, deverá ser publicado o Relatório de Gestão Fiscal, contendo a prestação de contas sobre a situação de tudo aquilo sujeito a limites e condições, tais como, despesas com pessoal, dívida, operações de crédito, concessões de garantias, bem como a indicação das medidas corretivas a serem

adotadas quando se ultrapassar dos limites fixados na lei. A fiscalização será feita pelo Poder Legislativo, diretamente com o auxílio dos Tribunais de Contas e pelo sistema de controle interno de cada Poder, dando ênfase o cumprimento das metas, a obediência aos limites para realização de operações de crédito e inscrição de Restos a Pagar, medidas adotadas para o retorno aos limites previstos para despesas com pessoal, providências tomadas para redução dos montantes das dívidas consolidadas e mobiliária aos respectivos limites.

Compete aos Tribunais de Contas emitir parecer prévio conclusivo sobre as prestações de contas no prazo de 60 dias do recebimento, não podendo entrar em recesso, enquanto houver prestação de contas não apreciada.

↳ Disposições Finais e Transitórias – Art. 60 ao 75

Os limites para as dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito e concessão de garantias, poderão ser inferiores aos previstos na LRF, desde que a Lei estadual ou municipal disponham.

Por todo o exposto, sabe-se que a LRF está focada em quatro pontos fundamentais: Planejamento, Transparência, Controle e Responsabilização.

O planejamento foi reforçado pela lei, obrigando os administradores públicos a prestarem maiores informações sobre a gestão dos recursos públicos, a apresentarem suas metas de forma clara e precisa, impõe limites e condições para os gastos com pessoal, com a seguridade, dívidas, operações de crédito, estabelecendo sanções, que devem penalizar tanto a entidade pública desequilibrada, quanto os administradores que contribuem para tanto.

A transparência das ações governamentais, outro alicerce da nova lei, exige que da autorização para gastar até a prestação de contas realizadas, o trato com os recursos públicos deve ser transparente, tornando-se obrigatório a emissão de relatórios periódicos mantendo as mais importantes contas de cada governo, a realização de audiências públicas e ampla divulgação dos gastos realizados.

O controle se torna mais efetivo e eficaz com o advento da LRF, haja vista a ênfase para a transparência e para a qualidade das informações por ela exigida.

A nova lei aprovada em várias passagens atribui a responsabilização às autoridades fiscais, impondo sanções e punições quando se verificarem os descumprimento das regras nela contempladas. Por outro lado, estão previstas premiação àqueles que alcançarem bons resultados em suas políticas de desenvolvimento social, conjugadas com a prática de uma gestão fiscal pautada pelas regras nela consubstanciadas.

Com a aprovação da LRF, inaugura-se no País uma nova cultura fiscal, um novo regime que significa instituição de princípios permanentes e instrumentos modernos que estão acima da estratégia fiscal mais inédita.

A austeridade fiscal deverá ser uma prática obrigatória, baseada em princípios, notadamente, os de responsabilidade e transparência. A gestão do estado passará a ser feita como das empresas e das famílias, onde as despesas ficam adstritas às receitas, evitando-se assim, a falência fiscal e por outro lado, caberá à sociedade cobrar de seus governantes uma eficiente gestão de recursos públicos.

Há que se mencionar que a Secretaria do Planejamento e Coordenação tem se moldado rigorosamente aos princípios ou regras determinados na Lei, o que se pressupõe a ação planejada e transparente em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e da obediência a limites voltados para a responsabilidade na gestão fiscal, conforme poderá ser observado no capítulo a seguir.

03 – A GESTÃO DOS CUSTOS

3.1 Reflexos das Mudanças

Na busca de melhoria do desempenho público é preciso o estabelecimento de indicadores que possam mensurar a efetividade da Administração Pública.

Esses indicadores não devem ser apenas financeiros; grande parte dos modelos gerenciais desenvolvidos tanto na Administração Pública quanto nas empresas privadas privilegia os indicadores financeiros em detrimento de indicadores operacionais e qualitativos.

Do sistema de custos pode-se extrair relevantes indicadores que podem auxiliar os administradores na busca da melhoria de desempenho. Dentro de cada tarefa, atividade ou projeto há os chamados geradores de custos, que, se corretamente escolhidos, servem como indicadores não financeiros.

A qualidade está na busca da melhor relação custo-benefício para os projetos. A efetividade no serviço público está no atendimento de sua missão (eficácia) com economicidade.

Em determinados setores, como no de serviços, os clientes têm exigido cada vez mais velocidade, qualidade e exatidão, o que tem levado muitas organizações a tentarem dismantelar antigas burocracias. Melhorar a eficiência e reestruturar-se tornaram metas comuns a todas as instituições.

Nesse novo ambiente, em que a eficiência, produtividade e qualidade constituem metas a serem alcançadas pelas organizações, a Administração Pública necessita adequar-se com o objetivo de seguir tais modelos, de forma a proporcionar condições adequadas para sua população atendida, e mais ainda, para as empresas, que necessitam de infra-estrutura e uma carga tributária condizente com os serviços prestados, visando lhes proporcionar condições para serem competitivas.

A Administração Pública requer a utilização de métodos de gestão que proporcionem melhores benefícios para os cidadãos. Além disso, a competitividade da economia de um país está intimamente ligada à qualidade da gestão pública.

Para adequar-se a essa realidade, as organizações precisam de informações de toda ordem, tais como juros, mercados financeiros e consumidores, restrições comerciais, impostos, oportunidades, entre outros, de forma a se protegerem e se resguardarem de mudanças repentinas, que podem ser altamente nocivas à instituição.

Além disso, é fundamental o conhecimento dos seus produtos, dos seus fornecedores, das suas restrições e, mais ainda, dos seus custos.

O sistema de informações gerenciais, ou comumente chamados de sistema de gestão, visam integrar os processos operacionais, financeiros e estratégicos das instituições, objetivando, entre outros aspectos melhorar a eficiência e reduzir custos, mantendo a qualidade dos serviços.

A gestão dos custos na Administração Pública deve estar direcionada na busca da minimização dos custos e manutenção da qualidade dos serviços.

Com as técnicas de gestão de custos sendo desenvolvidas e implementadas, os resultados do desempenho da Administração Pública serão muito mais satisfatórias pois as informações permitirão uma base analítica para o planejamento e controle de suas ações. A razão é óbvia: no setor público, as questões problemáticas são os custos indiretos e os serviços administrativos.

3.2 Estrutura Organizacional da SEPLAN – Ce

A Secretaria do Planejamento e Coordenação do Estado do Ceará - SEPLAN - Ce, Pessoa Jurídica de Direito Público, criada pela Lei nº 8.422 de 03 de fevereiro de 1966, constitui o Órgão Central do Sistema Estadual de Planejamento - SEP, integrando o primeiro nível hierárquico da Administração Direta do Estado, de natureza instrumental e programática, regendo-se por regulamento específico, normas internas e legislação pertinente em vigor.

Antes de 1995, a SEPLAN não tinha uma visão estratégica acerca da Missão institucional, provavelmente devido as desintegrações das ações governamentais.

É bom frisar que a estrutura organizacional era bastante pesada, departamentalizada com atividades muito centralizadas e com grande ingerência política, o que dificultava a transparência do processo.

A partir deste diagnóstico, estabeleceu-se um desafio de reestruturação de todo o sistema e de forma participativa, começa a trilhar o caminho das mudanças, iniciando o movimento de forma tímida, porém com determinação em alcançar resultados.

Com realização de oficinas e com a constatação das anomalias, se foi a busca das medidas corretivas para o organismo institucional.

É evidente, que havia deficiências administrativas de várias ordens, deficiências estas com as próprias instalações físicas, em decorrência do grande crescimento de suas funções/atividades, como também da grande população de servidores ora absorvidos, em virtude da extinção de vinculadas, com objetivos em duplicidades, no que diz respeito a pesquisa sócio-econômica como os órgãos: IPLANCE e SUDEC.

Por outro lado, o SEPROCE, outra vinculada da SEPLAN, atuava fortemente na área de serviços de informática, que não era atribuição do planejamento.

No caso específico da CEPA, entidade de planejamento setorial, onde suas atividades eram voltadas para o planejamento agrícola, ou seja, PDRI – Projeto de Desenvolvimento Rural Integrado, não se coadunavam com os objetivos da SEPLAN, estavam mais direcionados para a Secretaria da Agricultura.

O nível de satisfação da clientela interna e / ou externa era muito baixo, até pelo fato de desconhecer o próprio negócio da Instituição.

Com o quadro de pessoal em nível técnico e operacional abaixo do desejado, em virtude da inexistência de um plano de capacitação para o cliente interno e externo em determinadas áreas, surgiu a necessidade da terceirização de serviços técnicos especialmente no setor de informática.

A comunicação interna e externa era deficitária, acarretando prejuízos na gestão da informação, o fluxo era de maneira informal e verbal gerando conflitos na decifração das mensagens, impossibilitando a tomada de decisões.

No tocante a Gestão Financeira e Orçamentária destacava os seguintes entraves:

- ↳ Imperfeição na estrutura orçamentária;
- ↳ Insuficiente Integração institucional;
- ↳ Desintegração no planejamento orçamentário;
- ↳ Insuficientes recursos financeiros;
- ↳ Sistema de custos inadequado.

Considerando a necessidade de tornar a máquina administrativa mais ágil e compatível com os interesses da coletividade, e de acordo com o Decreto N° 25.719, de 30 de dezembro de 1999, compete:

- ✓ coordenar o processo de elaboração de diagnósticos, estudos conjunturais, setoriais e regionais, indicadores e pesquisas de natureza sócio-econômicas, cálculos dos agregados econômicos, gerando informações que referenciem as iniciativas do Governo no que diz respeito a formulação de políticas públicas;

- ✓ coordenar o processo de formulação de diretrizes estratégicas que balizam as ações do Governo;

- ✓ coordenar o processo de elaboração dos Planos de Governo, nos níveis global, regional e setorial, disponibilizando metodologias adequadas e necessárias ao desempenho da função de planejamento;

✓ acompanhar a execução dos Planos de Governo;

✓ acompanhar e avaliar a política econômico-financeira do Estado, no que tange à adequabilidade das fontes de crédito e financiamento;

✓ coordenar o processo de alocação dos recursos orçamentários para viabilização das ações de Governo, estabelecendo critérios e normas para elaboração e execução do orçamento e da programação de investimentos;

✓ desenvolver métodos e técnicas de planejamento, normatizando e padronizando a sua aplicação nos diversos órgãos;

✓ fornecer suporte no campo da tecnologia da informação.

A nova estrutura organizacional foi instituída pelo Decreto N° 26.024, de 29 de setembro de 2000, que altera o Decreto N° 25.719, de 30 de dezembro de 1999. A reestruturação dispõe os cargos de Direção e Assessoramento com determinação e quantificação conforme quadro resumo.

TABELA 1
QUADRO RESUMO DOS CARGOS DE DIREÇÃO E
ASSESSORAMENTO

SÍMBOLO	QUANTIDADE
DNS-2	06
DNS-3	22
DAS-1	02
DAS-2	07
TOTAL	37

Fonte: SUPAF/Célula de RH da Seplan

A estrutura física sofreu uma melhoria na sua articulação interna em face da redução de departamentos.

A estrutura organizacional tornou-se adequada aos seus objetivos, promovendo uma desburocratização no seu sistema interno, tornando-o mais ágil, em virtude do enxugamento no seu organograma institucional.

A redução do quadro de pessoal foi bastante acentuada, após ter passado por um processo de avaliação, mediante critérios estabelecidos para cada grupo ocupacional, interagindo dentro da visão sistêmica, conforme quadro abaixo:

TABELA 2
QUADRO COMPARATIVO DE PESSOAL: EFETIVO, PROJETISTAS E TERCEIRIZADOS

DISCRIMINAÇÃO	1997	2001	SALDO
EFETIVO	291	81	210
PROJETISTAS	29	26	3
TERCEIRIZADOS	91	59	32
TOTAL	411	166	245

Fonte: SUPAF/Célula de RH da Seplan

Com base nos indicadores físico-organizacionais, observa-se com a implantação da nova estrutura, houve um enxugamento tanto na parte de pessoal como nas unidades administrativas e por outro lado as pessoas também tiveram oportunidade de se alocarem em outras instituições, o que levou a Secretaria tornar-se mais ágil e eficaz na tomada de decisões, o que não apresentavam uma relação positiva do custo-benefício.

No entanto, vale registrar que a necessidade de mudança estrutural teve suas diretrizes básicas fixadas: a) redução dos níveis hierárquicos; b) descentralização das decisões; c) integração das áreas afins; d) melhor distribuição setorial e espacial dos servidores; e) adoção de um modelo de gestão compartilhada.

3.4. Os Impactos da Mudança

Na Tabela 3, se retrata um resumo dos dados inerentes aos custos com Pessoal, Diárias, Custeio e Investimento, durante o período de 1996 a 2000. Diante do novo modelo de gestão, pode-se observar que ao longo do período, houve uma redução com Pessoal – Ativos, o que justifica a saída de servidores para outras

Instituições e a preferência pela aposentadoria, o que acarretou um acréscimo das despesas com Inativos.

Com referência as Diárias, nota-se um decréscimo acentuado nos últimos três anos, pelo fato da transferência do Projeto São José para a Secretaria de Desenvolvimento Rural – SDR.

Com relação ao Custeio observa-se no período uma variação negativa em razão do Programa de Modernização, levando-se em conta que esta redução não compromete a boa qualidade dos serviços prestados à população.

No que diz respeito aos Investimentos, no exercício de 2000 voltou ao patamar normal comparado ao ano de 1996.

TABELA 3
DEMONSTRATIVO DA DESPESA INSTITUCIONAL
PERÍODO: 1996 – 2000

DISCRIM.	DESPESA REALIZADA					VARIÇÃO (%)									
	1996	1997	1998	1999	2000	97/96	98/97	98/96	99/96	99/97	99/98	00/96	00/97	00/98	00/99
Pessoal	4.569.655,53	4.733.771,15	4.262.728,70	3.600.012,38	3.666.752,56	3,6	(10,0)	(6,7)	(21,2)	(24,0)	(15,5)	(19,8)	(22,5)	(14,0)	1,9
- Ativos	4.303.571,86	4.458.587,75	3.831.456,19	2.804.648,78	2.373.929,28	3,6	(14,1)	(11,0)	(34,8)	(37,1)	(26,8)	(44,8)	(46,8)	(38,0)	(15,4)
- Inativos	160.257,02	167.362,66	412.445,51	775.400,90	1.271.174,77	4,4	146,4	157,4	383,8	363,3	88,0	693,2	659,5	208,2	63,9
- Diárias	105.826,65	107.820,74	18.827,00	19.962,70	21.648,51	1,9	(82,5)	(82,2)	(81,1)	(81,5)	6,0	(79,5)	(79,9)	15,0	8,4
Custeio Geral	4.414.703,31	2.945.825,08	2.261.611,09	2.114.371,37	2.796.101,54	(33,3)	(23,2)	(48,8)	(52,1)	(28,2)	(6,5)	(36,7)	(5,1)	23,6	32,2
Investimentos	58.111,54	126.995,00*	128.582,69	13.849,78	44.121,35	118,5	1,3	121,3	(76,2)	(89,1)	(89,2)	(24,1)	(65,3)	(65,7)	218,6
Total Geral	9.042.470,38	7.806.591,23	6.652.922,48	5.728.233,53	6.506.975,45	(13,7)	(14,8)	(26,4)	(36,7)	(26,6)	(13,9)	(28,0)	(16,6)	(2,2)	13,6

Fonte - SIC - Sistema Integrado de Contabilidade

(*) Exclusive o valor de 7.230.423,83, relativo à Contrapartida Estadual do PAPP

O principal objetivo do controle de custos é atingir o ponto de equilíbrio econômico-financeiro, garantindo a eficiência e melhor padrão de qualidade, desempenho e produtividade. Logo, a efetividade no serviço público está basicamente explicitada na definição de um conjunto de idéias interligadas no processo de desenvolvimento, através da definição da missão, visão e valores organizacionais.

Missão: Coordenar o processo de planejamento para efetividade das ações do governo.

Visão: Tornar-se um referencial de excelência, sendo reconhecida como um centro que otimiza as ações do governo.

De acordo com dados da Secretaria do Planejamento, resultado das oficinas de Planejamento Estratégico realizadas visando o redirecionamento do órgão, foram definidos como valores Organizacionais:

Competência;

Democracia;

Transparência;

Ética;

Comprometimento;

Capacidade de Articulação;

Modernidade;

Senso de Equipe;

Justiça; e

Visão Sistêmica.

O modelo de informações deve ser um instrumento para o desenvolvimento de um sistema de informações capaz de criar um ambiente gerencial onde a informação se torne um elemento indutor e facilitador das ações dos gestores para a otimização dos resultados.

O modelo de informação deve conduzir a uma visão global do sistema, de forma a ordenar e integrar seus subsistemas.

Com as mudanças implementadas na missão da SEPLAN-Ce, dentro do novo contexto proposto na Lei de Responsabilidade Fiscal, observa-se um maior controle na gestão dos custos da SEPLAN.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, conclui-se que a utilização da ferramenta Contabilidade de Custos, é muito importante para o acompanhamento sistemático de todo o processo na organização, o qual permite reconhecer onde está havendo gastos desnecessários, conseqüentemente rever estratégias no sentido de garantir maiores níveis de eficiência e eficácia.

A gestão dos custos na Administração Pública deve estar direcionada na busca da minimização dos custos e na manutenção da qualidade dos serviços.

Para adequar-se a essa realidade, torna-se necessário que as organizações busquem melhores benefícios para os cidadãos.

Por isso, a Instituição não pode sobreviver sem a melhor informação possível de custos, pois ele condensa dados contábeis, administrativos e econômicos em informações gerenciais que serão de grande valia para os gestores.

É necessária a utilização, por parte dos administradores, de procedimentos de Contabilidade que visem à melhor utilização dos recursos públicos, cada dia mais escassos.

Foram abordadas neste trabalho, a importância do modelo de informação e de custos voltados para o setor público.

Nesse entendimento, vale ressaltar que o sistema de custos, a partir da nova estrutura, tornou-se um instrumento de apoio à contabilidade e que está sendo utilizado no gerenciamento das despesas de custeio do órgão.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS

- BRASIL. **Lei Complementar N° 101**, de 04 de maio de 2000: Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF. Dispõe sobre as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil], Brasília, 2000.
- BROOKSON, Stephen. **Como elaborar orçamentos**. São Paulo: Publifolha, 2000.
- CEARÁ. Decreto N° 25.719, de 30 de dezembro de 1999. Dispõe sobre a finalidade, Estrutura Organizacional e Distribuição dos Cargos de Direção e Assessoramento. **Diário Oficial do Estado**, Ceará, série 2, ano III, n.003, p.1, 5 jan.2000.
- _____. Decreto N° 26.024, de 29 de setembro de 2000. Altera o Decreto N° 25.719, de 30 de dezembro de 1999 que dispõe sobre a Estrutura Organizacional da Seplan. **Diário Oficial do Estado**, Ceará, série 2, ano III, n.188, p.7, 29 set.2000.
- FIGUEIREDO, S ; CAGGIANO.P.C. **Controladoria: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1997.
- HORNGREN, C.T. **Introdução à Contabilidade Gerencial**. 5.ed. Rio de Janeiro: Prentice Hall, 1981.
- IUDÍCIBUS, S; e outros. **Contabilidade Introdutória**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1978.
- LAWRENCE, W.B. **Contabilidade de Custos**. 5.ed. São Paulo: IBRASA, 1977.
- LEONE, G.S.G. **Custos: um enfoque administrativo**. 11.ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1995.
- MAIA, T.Lisieux. **Metodologia Básica**. 2.ed. rev. e amp. Fortaleza: Tradição & Cultura. 2001.
- MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MATZ,A;CURRY, O. J;FRANK,G.W. **Contabilidade de Custos**.São Paulo: Atlas,1987.

TEIXEIRA, J.J. e REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320/64 Comentada**.26.ed.ver.atual.Rio de Janeiro:IBAM, 1995.

VICTORIANO,B. A . D.& GARCIA.C.C. **Produzindo Monografia**. São Paulo: Publisher Brasil, 1996.

ANEXOS

ANEXO A – ORGANOGRAMA ANTERIOR

ANEXO B – ORGANOGRAMA ATUAL

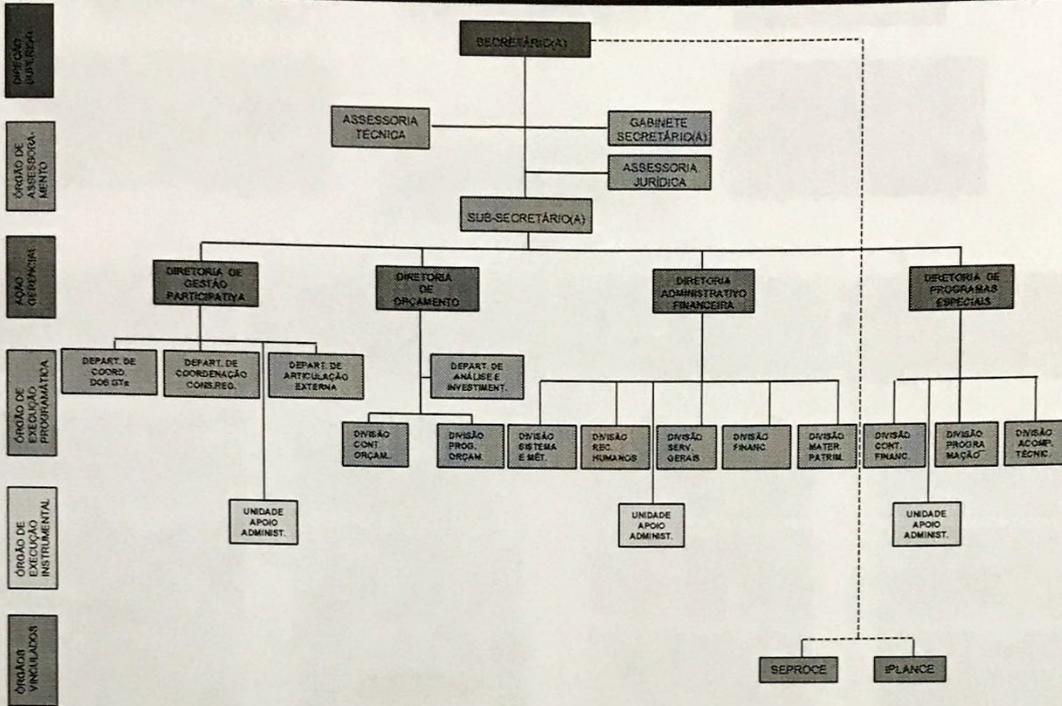
ANEXO C – MODELO DEMONSTRATIVO ACUMULADO DA EXECUÇÃO DO
CUSTEIO INSTITUCIONAL

ANEXO D – MODELO DEMONSTRATIVO DO CUSTEIO

ANEXO A

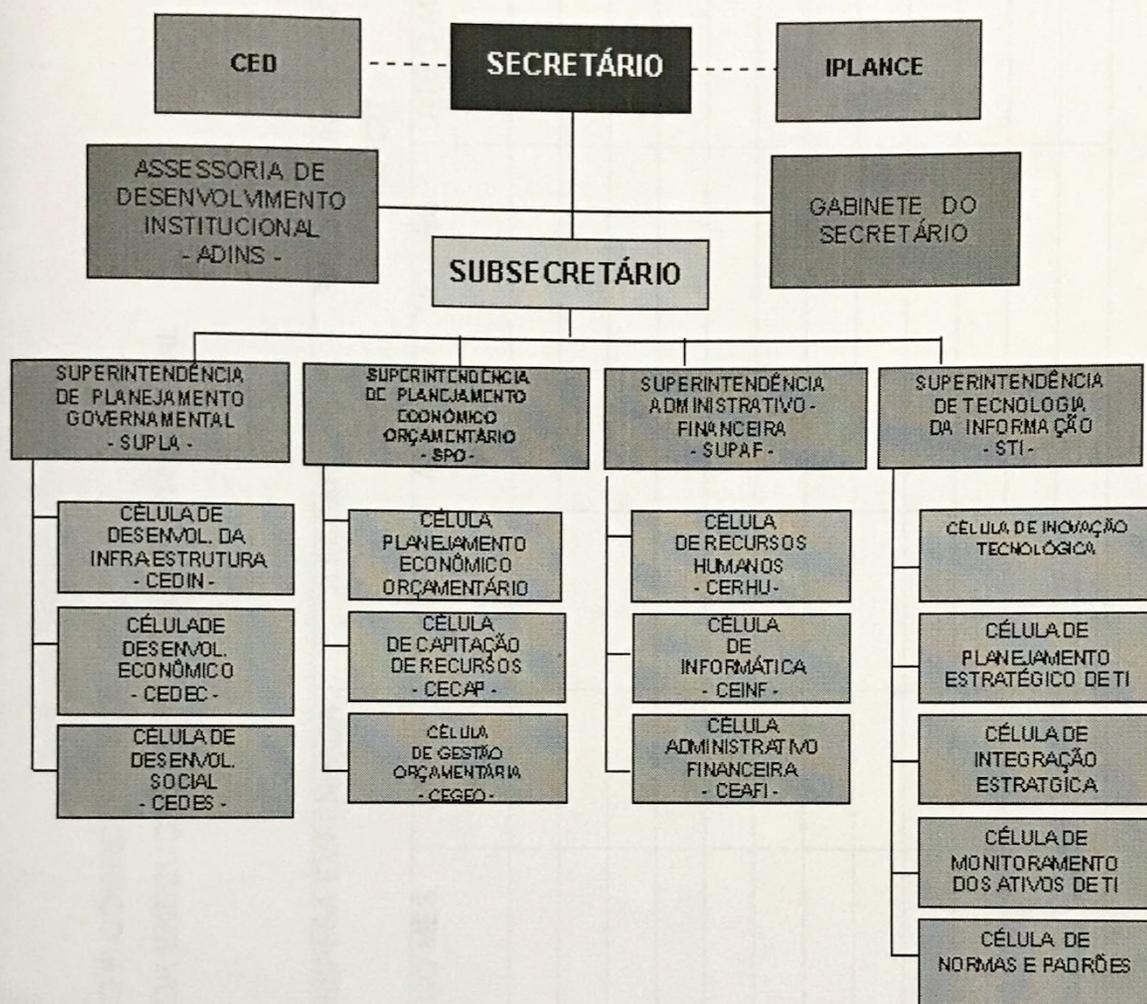
ORGANOGRAMA ANTERIOR

ORGANOGRAMA - SECRETARIA DO PLANEJAMENTO E COORDENAÇÃO - SEPLAN



ANEXO B

ORGANOGRAMA ATUAL



CED - Centro de Estratégia de Desenvolvimento do Estado do Ceará
IPLANCE - Fundação Instituto de Pesquisa e Informação do Ceará

ANEXO C

SECRETARIA DO PLANEJAMENTO E COORDENAÇÃO
 DEMONSTRATIVO ACUMULADO DA EXECUÇÃO DO CUSTEIO INSTITUCIONAL
 PERÍODO:

EXECUÇÃO MESES	DOTAÇÃO FIXADA		DESPESA EMPENHADA		A PAGAR		SALDO FINANCEIRO/ DEFICIT		OBS
	NO MÊS	ATÉ O MÊS	NO MÊS	ATÉ O MÊS	NO MÊS	ATÉ O MÊS	NO MÊS	ATÉ O MÊS	
Janeiro									
Fevereiro									
Março									
Abril									
Maior									
Junho									
Julho									
Agosto									
Setembro									
Outubro									
Novembro									
Dezembro									

ANEXO D

DEMONSTRATIVO DE CUSTEIO

	JAN	%	FEV	%	MAR	%	ABR	%	MAIO	%	JUN	%	Δ % JAN/JUN
Fixação de Recursos													
TOTAL DE SAIDAS													
SERV, TERCEIRIZAÇÃO													
SERV. E ENCARGOS													
MAT. DE CONSUMO													
INSS													
DIARIAS													
PEÇAS E SERVIÇOS													