

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA**  
**E CONTABILIDADE**  
**CURSO DE MESTRADO PROFISSIONAL EM CONTROLADORIA**

**MARIA GORET ARAÚJO SOUSA DE AZEVEDO**

**CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: UM ESTUDO DE CASO NA**  
**SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ**

**FORTALEZA – CEARÁ**

**2005**

MARIA GORET ARAÚJO SOUSA DE AZEVEDO

CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: UM ESTUDO DE CASO NA SECRETARIA  
DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Mestrado Profissional em Controladoria, da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Controladoria.

Orientadora:  
Profa. Dra. Maria Naiula Monteiro Pessoa

FORTALEZA – CEARÁ

2005

MARIA GORET ARAÚJO SOUSA DE AZEVEDO

CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: UM ESTUDO DE CASO NA SECRETARIA  
DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Mestrado Profissional em Controladoria, da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Controladoria.

Aprovada em \_\_\_\_ / \_\_\_\_ / \_\_\_\_

BANCA EXAMINADORA

---

Profa. Dra. Maria Naiula Monteiro Pessoa  
Universidade Federal do Ceará

---

Prof. Livre Docente Francisco de Assis Soares - membro  
Universidade Federal do Ceará

---

Prof. Dr. José de Paula Barros Neto - membro  
Universidade Federal do Ceará

Aos meus pais Ernândenes (*in memoriam*) e Nilda, ao meu esposo Matias e às minhas filhas Isabel e Beatriz, que muito me incentivaram nessa caminhada.

## AGRADECIMENTOS

N decorrer desse trabalho, muitas pessoas se dispuseram a dar sua contribuição com livros, textos, leituras e especialmente com palavras de estímulo e demonstrações de solidariedade.

Agradeço de forma muito terna e carinhosa aos meus pais Ernândenes (*in memoriam*) e Nilda pelos grandes esforços que empreenderam para garantir a minha formação moral e intelectual e por terem me feito entender que ela é condição para o nosso crescimento.

Ao meu esposo Matias, especialmente, pelas horas de atenção dedicadas, e pelos gestos de apoio a mim dispensados durante a realização deste projeto.

Às minhas filhas Isabel e Beatriz pelos sacrifícios a que foram submetidas no período de duração do curso, mostrando-se sempre compreensivas quando eventualmente necessitava ausentar-me do convívio familiar.

Aos meus irmãos, em qualquer momento dispostos a contribuir, de alguma forma, para o sucesso deste trabalho.

À administração da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará que me proporcionou a participação no Curso de Mestrado, aos colegas de trabalho Ricardo Lima e Alexandre Cialdine, pela valiosa colaboração no desenvolvimento desta dissertação, aos gerentes da área na qual estou lotada - Arledo Gomes e Anastácio Lima - por terem me dado todo o apoio quando minha ausência no trabalho era necessária, e a todos os servidores que formaram o universo de estudo desta pesquisa.

Aos professores do Curso de Mestrado Profissional em Controladoria, em particular à professora Naiula Monteiro, minha orientadora nesta exposição, pela serenidade demonstrada na condução dos trabalhos e pelos sábios comentários que vieram a aperfeiçoar e enriquecer a presente dissertação.

A todos os colegas do mestrado, pelo enriquecedor convívio e precioso estímulo nos momentos mais difíceis desta jornada.

E, por fim, a todos aqueles que de alguma forma contribuíram e, por absoluta involuntariedade, não foram citados nominalmente, o meu sincero agradecimento.

“Se alguém pensa que sabe alguma coisa, de fato não sabe tanto quanto deveria saber”.

Apóstolo Paulo, em I Coríntios 8:2

## RESUMO

A busca por alternativas que reduzam custos e otimizem a efetividade dos serviços prestados à sociedade pelos órgãos públicos tem sido o grande desafio dos estudiosos e administradores da área pública no Brasil. Existe um consenso atualmente sobre a necessidade de dotar o Governo de mecanismos mais eficazes de gestão de seus recursos: o tema controle voltou ao centro das discussões. Com esse novo paradigma, se consolida o ideal da “Qualidade do Gasto Público”. Essa questão tomou impulso com a reforma Institucional e Administrativa do setor público no Brasil que tem como pontos principais a Emenda Constitucional nº 19 e a Lei de Responsabilidade Fiscal. Nesse contexto, o presente trabalho objetiva avaliar o nível de utilização, pelos gestores da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (Sefaz/CE), das informações geradas pelo Sistema de Monitoramento de Custos para a tomada de decisão gerencial. O método do estudo de caso foi aplicado na Organização com levantamento de bibliografia pertinente ao assunto, de informações estatísticas junto à Sefaz/CE e mediante aplicação de questionário e entrevistas com os gestores da média gerência da Instituição. Os dados coletados evidenciaram que, embora os gestores da Instituição reconheçam a importância de se apurar custos para melhorar a eficácia e eficiência dos resultados de suas ações e do Sistema de Monitoramento de Custos como ferramenta de gestão para a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, a grande maioria não o utiliza como fonte de auxílio à tomada de decisão. A partir desse diagnóstico a Sefaz/CE poderá adotar medidas que incentivem a sua utilização, por parte de todos os gestores da casa, como suporte para decisões gerenciais, o que lhe possibilitará uma utilização mais racional dos recursos que estão à sua disposição.

**Palavras-chave:** Gasto público. Controle. Eficiência. Sistema de Monitoramento de Custos da Sefaz/CE.

## ABSTRACT

The search for alternatives of costs reduction and effectiveness optimization in the services provided to civil society by the public administration has been a great challenge for specialists and managers of the public sector in Brazil. Nowadays, there is a consensus about the need to endow the Government with more effective management mechanisms of expenses: the issue “control” returned to the center of debates. With this new paradigm, the ideal of "Quality in Public Expenses" is consolidated. This issue was urged with the Institutional and Administrative reform of the public sector in Brazil which has the Constitutional Amendment n°. 19 and the Fiscal Responsibility Law as guidelines. In this context, the present work aims to evaluate the level of use of the information generated from the Costs Monitoring System, by managers from The Ceará State Treasure Secretary (Sefaz/CE), in the decision-making process. The method of the case study was applied in the Organization by raising relevant bibliography from statistic information of Sefaz/CE and by applying a questionnaire and interviewing managers of the Institution. The collected data showed that, although Institutional managers acknowledge the importance of refining costs to improve the effectiveness and the efficiency of actions results and Costs Monitoring System as a management tool for The Ceará State Treasure Secretary (Sefaz/CE), most of them don't use it as a resource in the decision making process. From this diagnose Sefaz/CE could take actions to stimulate its use, by all managers of the Organization, as a significant tool in management decision, which would enable a more rational use of resources.

Key words: public expenses; control; efficiency. costing methods. Costs Monitoring System of Sefaz/CE.

## LISTA DE FIGURAS, QUADROS, GRÁFICOS E TABELAS

FIGURA	1 Modelo Brasileiro de Planejamento/Orcamento.....	30
FIGURA	2 Ciclo Orcamentario.....	34
FIGURA	3 Organograma da Sefaz/CE.....	71
FIGURA	4 Estrutura de Apropriacao de Custos.....	76
FIGURA	5 Modelo Matricial de Apuracao de Custos.....	78
FIGURA	6 Centros de Custos.....	79
FIGURA	7 Integracao do Modulo Gestor aos Modulos Perifericos.....	81
FIGURA	8 Relatorio de Custos Operacionais.....	85
QUADRO	1 Diferencas e semelhancas entre os metodos.....	91
GRÁFICO	1 Média de Arrecadação (rec.tributária) nos últimos 12 meses.....	87
GRÁFICO	2 Custeio Total.....	88
GRÁFICO	3 Fator de Produtividade (arrecadação/custeio total).....	88
GRÁFICO	4 Custo Mensal com Pessoal Ativo (s/afastados e s/prov.p/13º).....	89
GRÁFICO	5 Fator de Produtividade (arrecadação/pessoal ativo).....	89
GRÁFICO	6 Custo Operacional Mensal.....	90
GRÁFICO	7 Fator de Produtividade (arrecadação/custo operacional.....	90
TABELA	1 Desempenho dos Gastos.....	49
TABELA	2 Resultados das Economias geradas em 2004.....	49
TABELA	3 Conhecimento sobre informações geradas pela SMC.....	94
TABELA	4 Opinião dos gestores a respeito da credibilidade das informações do SMC.....	94
TABELA	5 Frequência com que os gestores realizam consultas ao SMC.....	95
TABELA	6 Frequência com que os gestores realizam análise dos dados.....	95
TABELA	7 Utilização, em cada Unidade, das informações geradas pelo SMC.....	96
TABELA	8 Percepção do gestor quanto ao envolvimento da Instituição com o SMC.....	96
TABELA	9 Avaliação da contribuição do SMC para uma gestão eficiente e eficaz.....	98
TABELA	10 Concordância com a afirmação:"as informações geradas pelo SMC são úteis para o desenvolvimento de um política de otimização de gastos na Sefaz/CE..	98
TABELA	11 Frequência com que o tema "monitoramento de custos" é tratado por gestores em conjunto com os colaboradores.....	99
TABELA	12 Envolvimento dos colaboradores com monitoramento de custos.....	99

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC – Custeio Baseado em Atividade  
CAGECE – Companhia de Água e Esgoto do Ceará  
CF – Constituição da República Federativa do Brasil  
COGERF – Comitê de Gestão por Resultados e Gestão Fiscal  
COELCE – Companhia de Eletricidade do Ceará  
CONORF – Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle  
EC – Emenda Constitucional  
GPR – Gestão por Resultados  
ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicações  
INESC – Instituto de Estudos Sócio-Econômicos  
IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores  
ITCD – Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer Bens ou Direitos  
LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias  
LOA – Lei Orçamentária Anual  
LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal  
NBCT – Normas Brasileiras de Contabilidade  
PDF – Prêmio de Desempenho Fiscal  
POA – Plano Operativo Anual  
PPA – Plano Plurianual  
SAAE – Sistemas de Abastecimento de Água e Esgoto  
SEAD – Secretaria de Administração  
SECON – Secretaria de Controladoria  
SEFAZ/CE – Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará  
SEGOV – Secretaria de Governo  
SEPLAN – Secretaria de Planejamento  
SIAG – Sistema Integrado de Ações Governamentais  
SIAP – Sistema Integrado de Acompanhamento de Programas  
SIC – Sistema Integrado de Contabilidade  
SIGA – Sistema de Gerenciamento do Almoarifado  
SISFROT – Sistema de Controle da Frota  
SISLOC – Sistema de Locadoras de Mão-de-Obra  
SISPAT – Sistema de Patrimônio  
SMC – Sistema de Monitoramento de Custos  
SRH – Sistema de Recursos Humanos  
TCU – Tribunal de Contas da União

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO.....</b>	<b>11</b>
1.1 Objetivos do Trabalho.....	13
1.2 Justificativa.....	13
1.3 Delimitação do Problema.....	15
1.4 Pressupostos.....	18
1.5 Metodologia de Pesquisa.....	19
1.6 Organização do Trabalho.....	19
<b>2. MARCO INSTITUCIONAL.....</b>	<b>21</b>
2.1 Reforma Institucional e Administrativa no Setor Público.....	21
2.1.1 Princípios que norteiam a Administração Pública.....	21
2.1.2 O Controle na Administração Pública.....	25
2.1.3 As Finanças Públicas.....	28
2.1.3.1 O PPA.....	30
2.1.3.2 A LDO.....	31
2.1.3.3 A LOA .....	32
2.1.3.3.1 A Divisão do Orçamento conforme a Constituição Federal de 1988.....	34
2.2 A Emenda Constitucional nº 19 e o Princípio da Eficiência.....	35
2.2.1 O Princípio da Eficiência como garantia da qualidade na atividade pública.....	35
2.2.2 Características do Princípio da Eficiência.....	37
2.2.3 As perspectivas para a gestão pública diante da aplicação do princípio da eficiência.....	39
2.3 A Lei da Responsabilidade Fiscal – um enfoque geral.....	41
2.4 O Estado do Ceará face à reforma administrativa no setor público .....	45
<b>3. CUSTOS APLICADOS À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....</b>	<b>51</b>
3.1 Os instrumentos de gestão financeira na Administração Pública.....	51
3.1.1 A gestão por programas.....	53
3.2 Limitações da Contabilidade Governamental.....	55
3.3 A problemática dos custos na administração pública.....	58
<b>4. O SISTEMA DE MONITORAMENTO DE CUSTOS DA SEFAZ/CE.....</b>	<b>63</b>
4.1 Metodologia da pesquisa.....	63
4.1.1 Introdução ao emprego do método.....	63
4.1.2 Instrumentos da pesquisa.....	65
4.2 Contextualização da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará.....	68
4.3 Descrição do Sistema de Monitoramento de Custos da Sefaz/CE.....	72
4.4 Avaliação Crítica do Sistema.....	90
4.5 Apresentação e Análise dos Dados.....	93
<b>5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....</b>	<b>101</b>
<b>6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>104</b>
APÊNDICE A.....	109
APÊNDICE B.....	112

## 1. INTRODUÇÃO

Em face do crescimento populacional e de outras demandas provenientes do ambiente social de um País, o Estado, visando a manutenção de suas atividades, tende a buscar melhor eficiência e qualidade nos serviços que oferece. Nesse contexto, produtividade e qualidade constituem-se metas a serem alcançadas por todas as instituições. Para se obter esses resultados, é indispensável um nível de informação condizente com os objetivos pretendidos. Tal conhecimento é fornecido por meio de sistemas de informações gerenciais.

Miranda Filho (2003) afirma que no setor público os sistemas gerenciais ainda deixam muito a desejar, o que torna a vida do administrador um sério problema na hora de tomar grandes decisões, considerando-se a complexidade e o volume de informações que circulam nas empresas públicas atualmente.

Na administração pública os instrumentos mais seguros, que interagem entre si e que agregam em geral todos os atos e fatos administrativos, são os sistemas de orçamento e contabilidade. Outras ferramentas deveriam existir; no entanto, na maioria dos estados e municípios brasileiros pouco se evoluiu nessa área. Os referidos sistemas constituem-se, até hoje, na base em que administradores públicos se norteiam para a tomada de decisões.

A busca para atingir os objetivos, faz surgir nas instituições públicas a necessidade de reduzir gastos. Como fazê-lo sem que haja o comprometimento dos serviços prestados à comunidade? É uma deficiência verificada pelos governantes sempre que decidem por cortes lineares nas despesas, todavia justificada pelo fato de não haver no setor público instrumentos gerenciais capazes de subsidiá-los para tal decisão.

Verifica-se cada vez mais a preocupação crescente dos governantes pela utilização correta dos recursos naquele setor, tanto pelas mudanças decorrentes da globalização como pelo medo da falência institucional. Essa postura é sustentada pela aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal que por sua vez consolidou o anseio pela moralização do uso da coisa pública, com mudanças institucional e cultural na gestão do dinheiro da sociedade.

A Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, tem como objetivo principal ditar normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade da gestão fiscal. Através

dessas indicações o legislador pretende disciplinar a malversação e os gastos públicos exacerbados em todas as esferas de governo. O referido diploma legal determina o controle de alguns custos específicos, como, por exemplo, pessoal e serviços de terceiros, estabelecendo um patamar em relação à receita arrecadada no período. Também impõe limites de endividamento à União, Estados e Municípios apontando para uma queda nos desembolsos destinados a pagamentos de juros, a partir da redução da dívida onerosa. Outra exigência da lei é a implantação de uma contabilidade de custos no setor público, o que, no entanto ainda carece de maior aprofundamento, pois a mesma é omissa no que diz respeito às regras para a criação destes sistemas de custos, como se pode constatar em seu parágrafo 3º, artigo 50, onde o assunto é tratado.

A solução para verificar falhas e exigências sobre as despesas públicas deve estar atrelada à análise pormenorizada dos custos, identificando atividades essenciais e supérfluas para a manutenção dos serviços. Um exemplo que evidencia claramente a necessidade dessa análise é o corte indiscriminado das despesas com pessoal. Essa medida pode resultar numa deterioração dos serviços prestados, pois aqueles servidores podem estar envolvidos em tarefas indispensáveis à boa condução dos serviços públicos.

Diante dessas imposições legais e de conjuntura, o setor público deve estar preparado para fomentar a área de gestão financeira com ferramentas gerenciais que facilitem a ação de seus profissionais, através de informações cada vez mais seguras sobre os custos da organização. Um sistema de custeamento que atenda esses requisitos deve agregar novas informações, de caráter gerencial, ao leque já existente de informações fornecidas pela Contabilidade Pública.

É necessário o emprego de procedimentos contábeis que visem à melhor aproveitamento dos recursos públicos, cada dia mais escassos. De acordo com Afonso (2000) a contabilidade de custos, se aplicada corretamente, pode ser uma alternativa para os administradores que desejam melhorar o desempenho e cumprimento da missão do Estado, proporcionando melhores condições de vida à sociedade.

No âmbito da Sefaz/CE, o sistema de custos já é uma realidade. Nesse ponto, surgiu a questão central que inspira a realização desta pesquisa: até onde as informações

geradas pelo sistema de custos da Sefaz/CE são utilizadas pelos gestores da Instituição para a tomada de decisão gerencial.

## **1.1 Objetivos do Trabalho**

### **Objetivo Geral:**

Fazer uma análise sobre a utilização das informações geradas pelo Sistema de Custos da Sefaz/CE para tomada de decisão gerencial.

### **Objetivos Específicos:**

- Descrever o Sistema de Monitoramento de Custos da Sefaz/CE;
- Analisar o SMC relacionando suas vantagens e deficiências;
- Avaliar a importância da utilização do SMC para a evidenciação dos custos na Instituição.

## **1.2 Justificativa**

Os modernos ambientes produtivos e gerenciais, cuja tônica empresarial e profissional é a busca da eficiência e eficácia, combinada às novas tecnologias desenvolvidas principalmente nas áreas de comunicação e informática vêm gerando demandas de contínuas adaptações nas estruturas organizacionais, dos setores público e privado, a fim de que possam acompanhar a mobilidade intensiva dos processos.

Nesse contexto, a gestão financeira para ser eficaz deve buscar suporte e orientação no planejamento de suas disponibilidades, eliminando o desperdício e sepultando de vez as administrações perdulárias. Para tanto, o gestor precisa de instrumentos confiáveis que o auxiliem a tomar decisões corretas e oportunas, visando a reduzir gastos e otimizar os recursos disponíveis. As informações sobre custos são, portanto, elementos fundamentais nesse processo.

No setor público, a preocupação com a ética na aplicação dos recursos não tem sido o procedimento habitual. Porém, o advento da crise fiscal e as restrições orçamentárias

impostas pela LRF têm levado os administradores a buscarem formas adequadas para mensurar dispêndios e adotar critérios mais objetivos para a elaboração/implantação de determinados projetos apreciando sobretudo o seu custo-benefício para a população. É fundamental que eles sejam operacionalizados com racionalidade.

Bezerra Filho (2002, p.13) afirma que:

É preciso, pois, que os estudos na área de contabilidade e da controladoria pública avancem no tempo, de forma que atendam à demanda de informações que ora são necessárias, em face das exigências da conjuntura econômico-social do país. Não se trata de instituir proposta com ênfase meramente legal; o objetivo consiste em ir além do aspecto coercitivo, extrapolando paradigmas e instituindo a cultura da gestão participativa, planejada e controlada para atingir a efetividade nas ações dos gestores públicos em prol do atendimento das reais necessidades da sociedade.

Diante dessas considerações conclui-se que as organizações carecem de eficientes sistemas de custos, capazes de traduzir os indicadores do desempenho econômico-financeiro e necessariamente flexíveis para que todos os gestores possam implementar correções, eventualmente necessárias ao bom andamento dos processos.

Com relação ao setor público, Alonso (1999, p.44) faz o seguinte comentário:

O governo e a sociedade não sabem, regra geral, quanto custam os serviços públicos. Como não há medida de custos, também não há medida de eficiência na administração pública, dado que a eficiência é a relação entre os resultados e o custo para obtê-los. Sem um sistema de avaliação de resultados e de custos, a administração pública abre margem para encobrir ineficiência.

A partir desse diagnóstico decidiu-se pela escolha do tema a ser desenvolvido por esse projeto, em razão da possibilidade concreta de se contribuir para a boa atuação dos gestores públicos, no que diz respeito à intervenção da gestão orçamentária e financeira. Esta contribuição dar-se-á através de informações que permitam uma visão ampla do Sistema de Custos da Sefaz/CE e uma melhor aplicabilidade dessa ferramenta.

É de fundamental importância que as características internas e externas da instituição sejam levadas em conta, para que o Sistema de Custos e suas atribuições não se transformem em medidas utópicas e inviáveis.

No contexto da estrutura geral de serviços públicos, ocupam lugar de destaque as engrenagens que lidam diretamente com o dinheiro, como é o caso da Sefaz/CE. Sendo assim, ressalta-se a atualidade do tema e do estudo, considerando que um sistema de custos poderá alterar substancialmente a situação financeira das entidades públicas, à medida que oferece condições de subsidiar os gestores dessas instituições na escolha da melhor alternativa para uso dos recursos postos à sua disposição.

### **1.3 Delimitação do Problema**

A busca incessante pela vantagem competitiva traz para o empresário a necessidade de um perfeito gerenciamento dos seus custos e despesas, visto que atualmente o preço do produto é definido pelo mercado e não por quem dirige o negócio como antes ocorria. Isto motiva o surgimento de novas metodologias para apuração, análise e gestão dessa área crítica da empresa.

Em função dessa demanda, estudiosos como Horngren, Maher, etc., lançaram-se à procura de novas técnicas de custeio, a fim de reduzir os custos ao máximo para obter o lucro desejado. Por conta disso os conceitos de custos tornaram-se cada vez mais utilizados por empresas de diversos ramos de atividades.

É fundamental para o empresário saber onde está sendo gasto o dinheiro, quais os pontos críticos de cada processo, e que setores da estrutura empresarial podem sofrer mudanças para se reduzir custo e conseguir um maior ganho. Em consequência disso a Contabilidade Gerencial, que focaliza o estudo da Contabilidade de Custos, tem se expandido bastante, dando ao profissional da área certo prestígio dentro do ambiente empresarial.

Conforme Maffei Filho (2005, p.1), os primeiros sistemas de custeio surgiram na época do mercantilismo no bojo da Contabilidade Financeira, estruturada para as empresas comerciais. Para estas empresas que somente revendiam produtos, o sistema era muito simples e servia basicamente para apuração dos resultados. Com o surgimento das indústrias ele foi adaptado, passando a compor o custo do produto os valores dos fatores de produção utilizados para sua obtenção.

No entanto, crescendo a participação dos custos indiretos na composição dos custos totais e ampliando-se a diversificação dos produtos e processos deu-se a obsolescência do referido sistema para fins gerenciais e em consequência o surgimento de técnicas inovadoras de metodologias de custeamento.

A partir da década de 60, a concorrência internacional invade o mercado ocidental reduzindo e/ou fixando o preço de grande parte dos produtos, cuja lucratividade deixa de ser imposta pela empresa. Logo, obter o custo dos produtos de forma acurada é imprescindível para o negócio, sob pena de sucumbir pela oferta de serviços deficitários.

A competitividade global tem, cada vez mais, exacerbado esta necessidade, devendo-se forçosamente, diagnosticar os custos com precisão e objetividade. Com as mudanças na tecnologia dos produtos, as empresas precisam hoje, mais do que nunca, de informações minuciosamente mais detalhadas e fidedignas sobre os gastos para facilitar o controle e servirem como indicador de desempenho dentro da organização.

A nova estratégia da economia mundial tem somente um caminho: crescer, o que obriga as empresas a tornarem-se cada vez mais ágeis e enxutas a fim de se manterem no mercado. Compreender as variações dos custos é fator de vital importância em tomadas de decisão de curto e médio prazos que impulsionará as empresas para um amanhã mais seguro. E, na seqüência, medidas de longo prazo são imprescindíveis para o fortalecimento das organizações no contexto de abertura econômica.

Martins (2003, p.22) ressalta a importância desse pensamento:

Com o significativo aumento de competitividade que vem ocorrendo na maioria dos mercados, seja industriais, comerciais ou de serviços, os custos tornam-se altamente relevantes quando da tomada de decisões em uma empresa. Isto ocorre pois, devido à alta competição existente, as empresas já não podem mais definir seus preços apenas de acordo com os custos incorridos, e sim, também, com base nos preços praticados no mercado em que atuam.

No que diz respeito à administração pública o tema “custos” ainda é algo novo e isso torna o processo muito mais difícil. Segundo Bezerra Filho (2002) as informações contábeis apuradas atualmente pela administração pública, com inspiração nas exigências impostas pela lei 4.320/64, têm sido de pouca relevância para a tomada de decisões nas

entidades. Isto porque os relatórios apresentados não oferecem subsídios para avaliar a relação entre benefícios à sociedade e recursos despendidos os quais são necessários à realização dos programas de governo.

Sobre este assunto Silva (1999, p.69), faz a seguinte apreciação:

A atualidade tem revelado que o cidadão não está preocupado com a formalidade jurídica, a soma exata das faturas ou a classificação correta das despesas, segundo a lei orçamentária. O que ele espera é uma correta evidenciação dos fatos econômicos e financeiros, de modo que seja possível avaliar a execução dos projetos e atividades e o grau de cumprimento das metas estabelecidas, pois, só assim estará controlando o desempenho da administração.

Atualmente, podem-se constatar alguns avanços no tocante ao controle dos gastos públicos. Um exemplo disso é a Lei 101/2000, que obriga, em seu artigo 50, parágrafo 3º, as entidades públicas a manterem um sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

No entanto, como não especifica o tipo de sistema de custos que deve ser mantido, as diversas entidades estatais tomaram a iniciativa de construir seus próprios sistemas. Por um lado, isto pode servir para um aprofundamento do estudo sobre a matéria; ao mesmo tempo, pode ser um fator determinante de insucesso, pois cada entidade está buscando apenas o seu interesse individual. Não há preocupação em estabelecer um padrão que também atenda às demais organizações do setor.

A Sefaz/CE, mesmo antes dessa exigência legal, vem desenvolvendo ferramentas gerenciais e tecnológicas com vistas ao equilíbrio financeiro da Organização. O Sistema de Monitoramento de Custos da Sefaz/CE, ora em funcionamento, tem contribuído para aperfeiçoar a gestão dos recursos na Instituição. Melhorar o aproveitamento desses recursos através de uma racionalização de gastos, não somente é ponto fundamental na Sefaz/CE, mas uma decisão de governo para o Estado como um todo.

Diagnosticada a situação-problema, é mister formular a questão a qual será objeto de estudo da pesquisa:

- Até em que ponto as informações geradas pelo sistema de custos da Sefaz/CE são utilizadas pelos gestores da Instituição para a tomada de decisão gerencial?

#### **1.4 Pressupostos**

Muitas razões apontam para a necessidade de um conhecimento efetivo sobre os custos de uma empresa ou empreendimento. O controle, a transparência e a responsabilidade na aplicação dos recursos justificam o desenvolvimento de sistemas que evidenciem os valores dispendidos durante a produção.

Num mercado sem fronteiras e de concorrência internacional, alocar os gastos de uma instituição representa um fator extremamente importante para o desenvolvimento e acompanhamento dos negócios. Saber quanto custa efetivamente o produto e que fatores influenciam o ônus de sua fabricação torna-se imprescindível. E por que não pensar em todos os custos que afetam a cadeia de valores do setor onde está inserida uma entidade? Administrando-os de modo eficaz as empresas podem melhorar cada vez mais o seu desempenho.

Cientes de tudo isso, os legisladores têm elaborado leis que obrigam o cidadão, investido do poder de gerir recursos governamentais, a prestar contas de seus atos, não somente através da evidenciação do quanto gastou, mas principalmente no que diz respeito à racionalização desses gastos.

Conforme preceitua Frossar (2003, p.513) “a economicidade na gestão pública está estreitamente ligada a informações adequadas de custos, sem estas, não se sabe quais insumos prejudicam os resultados esperados.”

Na administração pública, os sistemas de orçamento e de contabilidade tradicionais são a base para a tomada de decisões econômicas e financeiras. Porém os referidos sistemas tornam-se insuficientes diante das contínuas mudanças que sucedem com enorme velocidade dentro do ambiente dos negócios. É de grande importância, portanto, para o gestor medir a performance da Instituição, através de informações adequadas sobre os custos.

No âmbito da Sefaz/CE, a pouca utilização do Sistema de Monitoramento de Custos como ferramenta de gestão tem contribuído para o não enxugamento dos gastos pelos diversos setores da Instituição, contrariando os objetivos propostos.

Uma reflexão acerca desses limites suscitou algumas questões que deram origem aos seguintes pressupostos:

- As informações geradas pelo SMC não estão sendo utilizadas plenamente pelos administradores da Sefaz/CE para tomada decisão;
- Os servidores da Sefaz/CE não estão envolvidos com o gerenciamento dos custos na Organização;
- A Instituição não adota medidas que incentivem o corpo funcional a usar o SMC como ferramenta de gestão.

### **1.5. Metodologia da Pesquisa**

Esta investigação foi desenvolvida no âmbito da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará e partiu do pressuposto de que o envolvimento do servidor fazendário com a questão ética que defende a limitação dos gastos na Instituição poderia gerar um ambiente favorável, para que a Secretaria passasse a usar seus recursos de uma forma mais racional.

A pesquisa foi realizada em dois momentos: o primeiro, constando de uma descrição detalhada do sistema, cujos arquivos e manuais serviram-lhe de fonte e o segundo, que tratou da pesquisa empírica de fato e constou da análise e avaliação do SMC como ferramenta de gestão. Nesta ocasião a coleta de dados foi obtida através de levantamento da bibliografia sobre o tema, aplicação de questionário e entrevistas.

### **1.6 Organização do Trabalho**

Visando alcançar os objetivos propostos, o presente trabalho está dividido em quatro capítulos, organizado sob a forma a seguir:

No Primeiro Capítulo discute-se a problemática da pesquisa: a justificativa, o problema, os objetivos e os aspectos metodológicos do trabalho.

No Segundo Capítulo desenvolve-se uma abordagem sobre a reforma institucional e administrativa no setor público, cujo foco principal é a transparência e o controle das finanças públicas. Tomam-se como base as novas regras para o processo de elaboração da proposta orçamentária estabelecidas pela Constituição de 1988. Aborda-se a questão da eficiência como garantia da qualidade na atividade pública - princípio inserido na Carta Magna através da Emenda Constitucional nº 19 - e também a Lei de Responsabilidade Fiscal, que é parte integrante de uma complexa política de controle da economia através de uma maior austeridade no uso dos recursos públicos. Ainda são enfocadas as diversas medidas que o Estado do Ceará vem tomando em função dessa reforma, desde a implantação de sistemas de informações para facilitar o controle até a criação de uma secretaria de controle, com vistas à coordenação dessas atividades.

No Terceiro Capítulo, traça-se uma visão geral sobre a apuração dos custos na administração pública, suas restrições e também suas novas possibilidades, face às exigências impostas pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

No Quarto Capítulo a Instituição Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará – Sefaz/CE é caracterizada, mostrando-se um pouco de sua história, missão, visão, valores e o seu negócio. Evidencia-se o Sistema de Monitoramento de Custos da Sefaz/CE, seus objetivos, metodologia e estrutura, destacando-se sua importância como ferramenta gerencial para a Instituição. Também são mencionados e analisados os dados de uma pesquisa de campo aplicada junto à média gerência da Sefaz/CE, cuja finalidade precípua é avaliar o grau de utilização, pelo grupo, das informações geradas pelo Sistema de Monitoramento de Custos da Instituição, para tomada de decisão gerencial.

No Quinto Capítulo apresentam-se as conclusões do trabalho e as recomendações a respeito de futuras pesquisas sobre o tema.

## 2. MARCO INSTITUCIONAL

### 2.1 Reforma Institucional e Administrativa no Setor Público

#### 2.1.1 Princípios que norteiam a Administração Pública

As constantes mudanças na economia mundial, a grande competitividade global e a escassez dos recursos têm levado, não só as empresas privadas, mas também a administração pública a buscarem melhor eficiência e qualidade em seus respectivos serviços. Partindo desse princípio alterações radicais ocorreram no âmbito governamental, a partir da Constituição de 1988.

Com a promulgação da Carta Magna, as ações realizadas pela administração pública, em todas as esferas do governo, passam por um maior rigor na fiscalização. O controle, anteriormente exercido a posteriori e de modo pouco profundo, evoluiu, de maneira substancial, para um processo de acompanhamento constante das aplicações dos recursos públicos.

De acordo com a Constituição Federativa do Brasil, a atuação do poder público é regida por cinco grandes princípios: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (este, incluso através da EC nº. 19/98). Tais dispositivos são fundamentais para a integridade e transparência na gestão da coisa pública. Qualquer ato administrativo só terá validade se estiver compatível com eles.

**Princípio da Legalidade** – “O princípio da legalidade surge como conquista do Estado de Direito, a fim de que os administrados não sejam obrigados a se submeter ao abuso de poder.” (FIGUEIREDO, 1995, p.39). Ele é a diretriz básica da conduta dos agentes da administração pública, nenhum procedimento administrativo será válido sem permissão legal, o que significa dizer que toda e qualquer atividade administrativa deve ser previamente autorizada por lei. Na administração pública não há liberdade nem vontade pessoal; sobre o tema Meireles (2003, p.87) afirma:

As leis administrativas são, normalmente, de ordem pública e seus preceitos não podem ser descumpridos, nem mesmo por acordo ou por vontade conjunta de seus

aplicadores e destinatários, uma vez que contêm verdadeiros poderes-deveres, irrelegáveis pelos agentes públicos.

**Princípio da Impessoalidade** – procede a declaração de Figueiredo (1995, p.53) segundo a qual “a impessoalidade na atividade administrativa caracteriza-se, pela valoração objetiva dos interesses políticos.” Ser impessoal significa que, ao desempenhar suas atividades administrativas, o agente público deverá sempre manter uma conduta objetiva e imparcial, tendo como único propósito o atendimento ao interesse público. Para Gasparini (2000, p.08) com o princípio da impessoalidade “quer-se quebrar o velho costume do atendimento do administrado em razão do seu prestígio ou porque a ele o agente público deve alguma obrigação.”

Constituem-se formas de violação ao princípio da impessoalidade segundo Pazzaglini Filho (2003, p.28):

- o nepotismo;
- o uso da máquina administrativa na promoção pessoal ou política do administrador;
- a promoção do interesse secundário do organismo estatal a que pertence o agente público, quando destoante do interesse público primário, que é a satisfação ao interesse social.

**Princípio da Moralidade** – o artigo 37 da Constituição de 1988, acrescenta este princípio como requisito à validade da atuação administrativa. Conforme o que ele preceitua, a Administração e seus agentes têm de atuar em consonância com os princípios éticos. Pazzaglini Filho (2003, p.29) muito bem define a moralidade como sendo “a ética da conduta administrativa; a pauta de valores morais a que a Administração Pública, segundo o corpo social, deve submeter-se para a consecução do interesse coletivo.”

Figueiredo (1995) conceitua o princípio da moralidade por um conjunto de regras de conduta na Administração que, em determinado ordenamento jurídico, são consideradas os “stands” comportamentais que a sociedade deseja e espera. Através da obediência a este princípio o administrador toma decisões que atendem ao bem comum, ao interesse social, sem

violar a moral vigente na coletividade. Dessa forma estará atendendo o interesse público com legalidade e ética.

De acordo com os padrões da sociedade contemporânea, consideram-se atentado ao princípio da moralidade administrativa:

- a corrupção e sua impunidade;
- o enriquecimento ilícito dos agentes públicos;
- o recebimento e pagamento de propinas;
- o tráfico de influências;
- a conduta intolerante de agentes públicos;
- o mau uso do dinheiro público, etc.

**Princípio da Publicidade** – segundo Meireles (2003, p.92) publicidade “é a divulgação oficial do ato para conhecimento público e início de seus efeitos externos”. Ainda segundo o autor “a publicidade não é elemento formativo do ato: é requisito de eficácia e moralidade.”

O princípio da publicidade tem como fundamento a transparência na gestão da coisa pública; através dele tornam-se possíveis os controles interno e externo previstos na Constituição.

Gasparini (2000, p.11) faz o seguinte comentário a respeito deste princípio: “a publicação para surtir os efeitos desejados é a do órgão oficial”. Portanto, a veiculação da notícia pela imprensa falada, escrita ou televisiva não atende ao princípio constitucional da publicidade. Existem, no entanto, alguns casos que a própria Constituição prevê a dispensa de publicidade: quando for absolutamente necessária à defesa da intimidade ou interesse social; ou quando imprescindível à segurança da sociedade e do Estado (Art. 5º, incisos LX e XXXIII, respectivamente).

**Princípio da Eficiência** – através da Emenda Constitucional nº 19 o princípio da eficiência foi incluso ao caput do artigo 37 da Constituição Federal. Relativamente a este princípio, Meireles (2003, p.103) declara:

A técnica é, hoje, inseparável da Administração e se impõe como fator vinculante em todos os serviços públicos especializados, sem admitir discricionarismos ou opções burocráticas nos setores em que a segurança, a funcionalidade e o rendimento dependem de normas e métodos científicos de comprovada eficiência.

A afirmação de que o princípio da eficiência “impõe à Administração Pública direta e indireta a obrigação de realizar suas atribuições com rapidez, perfeição e rendimento além, por certo, de observar outras regras, a exemplo do princípio da legalidade” (GASPARINI, 2000, p.19), corrobora com esse pensamento.

Pazzaglini Filho (2003, p.34-35) faz esta apreciação sobre o assunto:

A eficiência no trato das coisas públicas significa o dever jurídico de o agente público agir com eficácia real e concreta, isto é, de o administrador aplicar, sempre, no desempenho de suas atividades públicas, as medidas ou soluções, entre as previstas em abstrato no ordenamento jurídico, mais positivas (operativas, razoáveis, racionais e de maior eficácia) para a realização satisfatória dos resultados de interesse público almejados pela sociedade.

Embora autores como Pazzaglini Filho considerem ilegítimos os atos ineficientes do agente público - podendo, inclusive, configurar como um ato de improbidade administrativa previsto no artigo 11 da lei nº 8.429 de 1992 - embora a própria Constituição Federal em seu artigo 41, através da Emenda Constitucional nº 19 permita a dispensa do servidor estável quando ele, submetido a avaliações periódicas, for considerado improbo, Mello (1999) entende que a possibilidade de se exercer o controle desse princípio é bastante abstrata e que na verdade o mesmo figura na Constituição como um simples adorno. Significa dizer que, na prática, exigir o seu cumprimento ou até mesmo punir o servidor cuja atuação negar a eficiência, é mera utopia.

Os princípios ora comentados, constituem-se no arcabouço para a atuação do gestor público; a validade do ato administrativo está estritamente ligada à obediência a eles. Violar um desses princípios é uma insubordinação grave, podendo tornar o ato ilegítimo. Esse pensamento é reforçado pela seguinte afirmação: “Os princípios são mandamentos nucleares de um sistema, seu verdadeiro alicerce, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão.” (MELLO, apud GASPARINI, 2000, p.07)

### 2.1.2 O Controle na Administração Pública

Para o cumprimento de suas finalidades o Estado necessita de recursos financeiros, isto é, para custear a máquina administrativa ou para realizar investimentos o Governo realiza despesas. Nesse sentido, receita e despesa são a base de toda a gestão financeira e patrimonial. A administração desses recursos é exercida pelos gestores públicos que, enquanto estiverem investidos no cargo têm sua atuação controlada, indiretamente pelo povo e diretamente por meio de órgãos estatais criados para esse fim. É de fundamental importância que essa gestão abra-se em transparência, especialmente no que diz respeito àquelas operações que envolvem o processo orçamentário.

No sentido de garantir não só aos cidadãos, mas também aos investidores em relação ao país, a credibilidade das ações governamentais, o governo brasileiro tem elaborado leis que submetem os responsáveis pelo erário público a avaliações constantes, através de uma fiscalização mais rigorosa de seus atos. Ao ser dispensado um tratamento especial a essa matéria numa seção específica da Constituição denota-se uma grande inquietação do constituinte originário, no sentido de dotar o órgão fiscalizador de instrumentos jurídicos adequados para exercer sua missão institucional.

O jurista Fernandes (1998, p.24) destaca como pressupostos da atividade de controle:

- ser atividade permanente, desenvolvida prévia, concomitante e posteriormente à prática do ato, acompanhando toda sua extensão;
- ocupar atenção de toda sociedade, para evitar difusão de idéias, omissão do controle e impunidade dos responsáveis;
- ser desenvolvido por todos os órgãos do aparelho do Estado e da iniciativa privada, quando exercente da função estatal, mesmo que em regime de colaboração, e;
- ter a titularidade atribuída a um órgão específico, para o qual será atividade fim.

De acordo com a Constituição de 1988, a fiscalização contábil, financeira e orçamentária, operacional e patrimonial da União e demais entidades da administração direta e indireta no que se refere à legalidade, à legitimidade, à economicidade e à aplicação das

subvenções e renúncia de receitas ficará a cargo do Congresso Nacional, mediante controle externo que será auxiliado nessa tarefa pelo Tribunal de Contas da União (TCU). Para dar suporte a essa fiscalização, criou-se, também, um sistema de controle interno no âmbito de cada Poder para avaliar o cumprimento das metas e a execução dos programas de governo, comprovar a legalidade e avaliar a eficácia e eficiência dos resultados da gestão orçamentária e exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias como também dos bens e direitos da União.

Outro importante passo no sentido de fomentar o controle das ações governamentais foi a exigência imposta pela Constituição Federal através do seu artigo 70, parágrafo único, que obriga o gestor público a prestar contas do uso dos recursos públicos: “Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária”.

Ao realizar uma auditoria operacional o órgão fiscalizador deverá verificar a legalidade dos atos orçamentários, a correção da gestão financeira, orçamentária ou patrimonial da entidade fiscalizada. No entanto, além de examinar se tais procedimentos possuem caráter legal o auditor não pode esquecer que os mesmos devem também atender ao princípio da legitimidade e economicidade. Conforme preceituam Ferraz e Motta (2003, p.161):

O enfoque prioritário dessas auditorias não é a regularidade de determinadas condutas administrativas contratadas em face de normas legais ou regulamentares preestabelecidas, com objetivo de sancionar o agente que não as cumpriu a contento. Bem ao contrário, o objetivo prioritário consiste na detecção de fatores que estão a prejudicar o desempenho da administração, com o intuito de formular propostas de aperfeiçoamento. Valoriza-se o acerto, ao invés do erro. Valoriza-se o resultado, ao invés do meio.

Com isso o autor mostra que existe hoje uma nova visão quanto à forma de realização de auditorias governamentais. As formas clássicas de controle perderam espaço para novos instrumentos, especialmente no que diz respeito às auditorias de gestão. Nessa mesma linha moderna de pensamento a Constituição de 1988 concedeu competência ao TCU para realizar, por iniciativa própria, auditorias operacionais, e ainda, em seu artigo 74, inciso II, prevê que órgãos de controle interno avaliem os resultados dos atos de gestão, com relação

à eficácia e eficiência na execução orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da administração pública, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado. Hoje, o foco do controle dos Tribunais é o desempenho do administrador e não os atos de gestão por ele praticados, não querendo dizer que ao se detectarem fraudes, o órgão de controle não vá coibi-las.

De acordo com o Manual de Natureza Operacional do Tribunal de Contas da União (2000, p. 15), as auditorias operacionais consistem na avaliação sistemática dos programas, projetos, atividades e sistemas governamentais, órgão e entidades, abrangendo duas modalidades: auditorias de desempenho operacional e avaliação de programas. As auditorias de desempenho operacional têm como objetivo examinar a ação governamental quanto aos aspectos da:

- economicidade: referente à minimização dos custos da atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade;
- eficiência: expressar a relação entre os produtos gerados (bens e serviços) e os custos dos insumos;
- eficácia: concernente ao grau de alcance das metas programadas em determinado espaço de tempo independente dos custos.

Ainda conforme o referido manual (p.14), o foco da auditoria de desempenho operacional é o processo de gestão: planejamento, organização, operacionalização, acompanhamento gerencial, avaliação de resultados, avaliando-se:

- como o órgão ou entidade adquire, protege e utiliza seus recursos;
- o cumprimento das metas (comparação das metas previstas com as metas realizadas);
- as causas de práticas antieconômicas e ineficientes;
- a observância de regras aplicáveis aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia.

No caso das avaliações dos programas são analisadas a relação entre os resultados esperados e os obtidos. Esta avaliação mede o grau de benefício que a ação implementada

trouxe à sociedade, ou seja, o impacto social da ação. Também de acordo com o estatuído pelo mesmo manual (2000, p.18-19) destacam-se como aspectos a serem analisados na avaliação dos programas:

- a própria concepção lógica do programa;
- a correlação existente entre a demanda social das ações programadas e os objetivos estabelecidos;
- as conseqüências para a sociedade;
- as falhas na implementação do programa;
- os fatores que inibem o desempenho;
- a qualidade dos efeitos;
- a identificação e a propositura de soluções alternativas de menor impacto custo-produto;
- o cumprimento de regras aplicáveis à sua natureza, aos objetivos e ao público alvo.

### 2.1.3 As Finanças Públicas

Do ponto de vista conceitual, as finanças públicas, tradicionalmente, relacionam-se às operações referentes à obtenção, distribuição e utilização dos recursos indispensáveis à satisfação das necessidades sociais e à promoção do bem comum. Por tratar-se de matéria de grande importância, porque é de interesse público, a Constituição de 1988 dedicou um capítulo específico ao assunto, abrangendo normas gerais e orçamento.

Já em 1985, desencadeava-se a reforma constitucional com o propósito de sanear as finanças públicas, dar maior transparência e controle aos gastos do país; a Constituição de 1988 foi um marco nesse processo.

Ao estabelecerem novas regras para a elaboração do orçamento os constituintes pretendiam aumentar a participação do Poder Legislativo no ciclo orçamentário, incluir todas as despesas na lei orçamentária e dar uma importância maior à fase do planejamento.

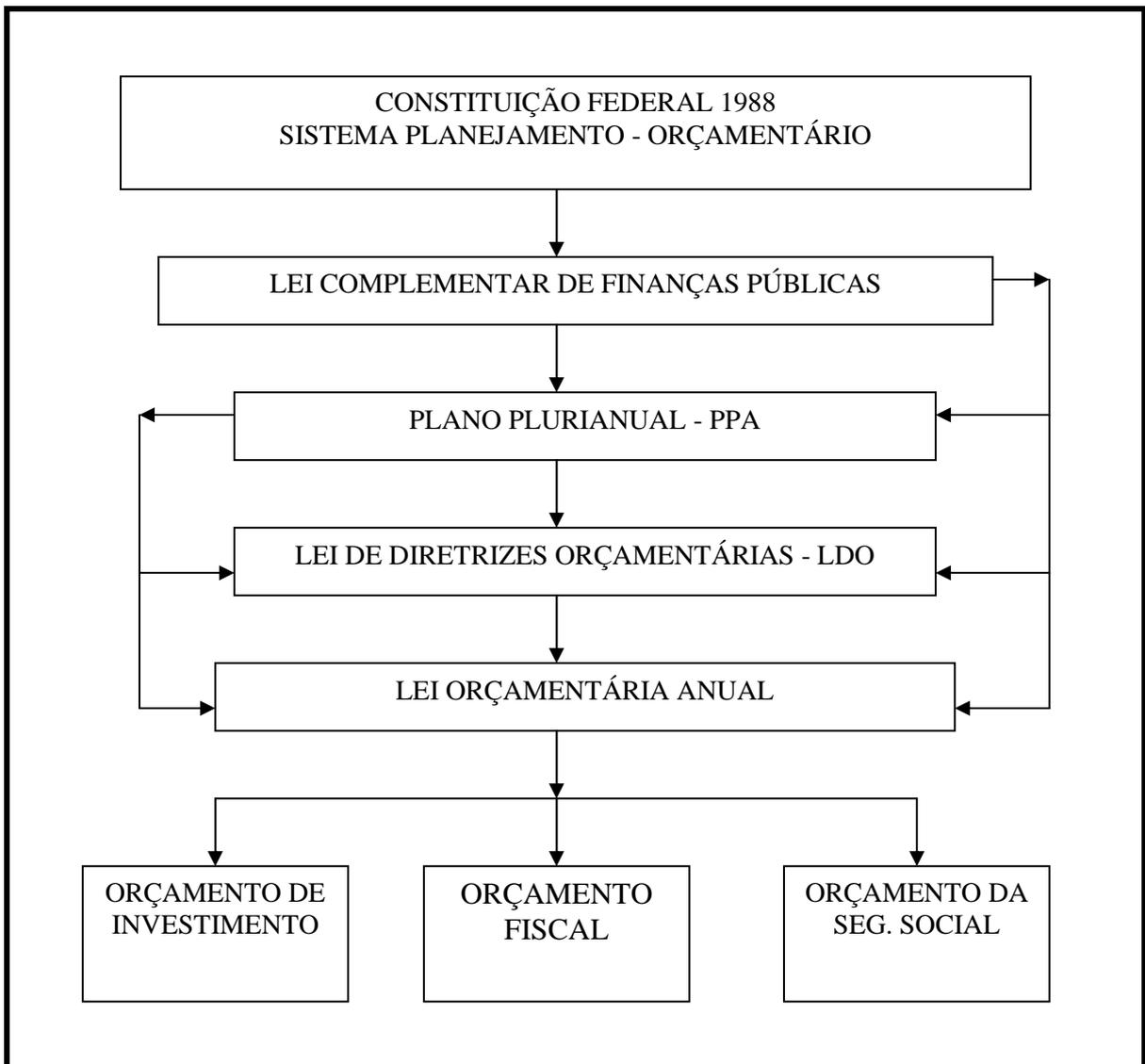
Na perspectiva de melhor utilizar os meios para minimizar problemas econômicos e sociais existentes o governo necessita elaborar estudos e planos que facilitem a

determinação das prioridades governamentais. Como parte dessa estratégia a Constituição Federal hierarquizou o processo de planejamento orçamentário de modo a orientar os administradores públicos na realização de seus investimentos

Inovando as regras e princípios já consagrados pela lei 4.320/64 no processo financeiro público, podem-se destacar:

- previsão do Plano Plurianual (PPA);
- obrigatoriedade da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO);
- exigência de que sejam incluídas, na Lei Orçamentária Anual (LOA), receitas e despesas de todas as unidades e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações.

Segundo Castro e Gomes (2001) o modelo brasileiro de planejamento/orçamento, respeitando a Constituição Federal de 1988, materializa-se pela integração de três instrumentos, dispostos hierarquicamente da forma apresentada na Figura 1.



**FIGURA 1** – Modelo Brasileiro de Planejamento/Orçamento

**Fonte:** Castro e Gomes, (2001, p.443)

### 2.1.3.1 O plano plurianual (PPA)

O Plano Plurianual, Segundo Kohama (2003, p.57) “é um plano de médio prazo, através do qual procura-se ordenar as ações do governo que levem ao atingimento dos objetivos e metas fixados para um período de quatro anos.”

Qualquer investimento com prazo de realização superior ao exercício financeiro, só poderá ser executado com prévia autorização no PPA, ou em qualquer lei que autorize sua inserção. O Plano Plurianual vigora a partir do segundo ano do mandato presidencial até o final do primeiro ano do mandato subsequente. Esta condição tem como finalidade a aplicação

do princípio da continuidade para impedir que o andamento das ações governamentais seja interrompido quando da posse de um novo governante. O PPA estabelece, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da Administração Pública, para as despesas de capital e outras delas decorrentes, e para as relativas aos programas de duração continuada.

Castro e Gomes (2001, p.84), conceituam muito bem diretrizes, objetivos e metas:

- Diretrizes – são orientações ou princípios que norteiam a captação, gerenciamento e gastos de recursos durante o período, com vistas a alcançar os objetivos de Governo no período do plano.
- Objetivos – consistem na discriminação dos resultados que se pretende alcançar com a execução das ações governamentais e permitem a superação das dificuldades diagnosticadas.
- Metas – são a tradução quantitativa dos objetivos

O Plano Plurianual, como o próprio nome diz, é um plano, sendo, portanto, passível de mudanças durante o seu período de vigência, fazendo-se necessário para isto que elas sigam os mesmos trâmites da lei que o instituiu. É conferido, ao chefe do poder executivo, a competência de enviar o PPA para apreciação legislativa.

#### 2.1.3.2 A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)

A Lei de Diretrizes Orçamentárias é um mecanismo de planejamento elaborado pelo poder executivo, com vigência anual, cuja finalidade é orientar a elaboração do orçamento a fim de que este possa cumprir as diretrizes, os objetivos e as metas contemplados no Plano Plurianual. É também função da LDO ajustar as ações do governo, previstas no PPA, à realidade de caixa do Tesouro.

Conforme Castro e Gomes (2001, p.90), a Lei de Diretrizes Orçamentárias “é o instrumento propugnado pela Constituição, para fazer a transição entre o PPA (planejamento estratégico) e as leis orçamentárias anuais”; afirmam eles que “a LDO é a cartilha de balizamento que direciona e orienta o preparo do orçamento da União, o qual deve estar, para sua aprovação, em plena consonância com as disposições do Plano Plurianual.”

O texto constitucional promulgado em 1988, em seu artigo 165, parágrafo 2º, determina:

A Lei de Diretrizes Orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da Lei Orçamentária Anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Deve-se ressaltar que todos os programas de investimento do Poder Executivo deverão estar inseridos no PPA, ficando, assim, proibida a continuidade de qualquer programa dessa categoria, com prazo de execução superior ao exercício financeiro, sem prévia autorização no referido plano.

Pinheiro et al (2003, p.38) afirmam que a LDO “representa o planejamento operacional anual da administração pública”.

#### 2.1.3.3 A Lei Orçamentária Anual (LOA)

A Lei Orçamentária Anual tem como objetivo viabilizar a concretização das ações programadas no PPA. Através dela o Poder Legislativo autoriza os entes públicos a realizarem suas receitas e despesas. Na definição de Castro e Gomes (2001, p.91):

O orçamento é um processo contínuo, dinâmico e flexível, que traduz, em termos financeiros, para determinado período, os planos e programas de trabalho, ajustando o ritmo de execução ao fluxo de recursos previstos, de modo a assegurar a contínua e oportuna liberação dos recursos.

Controlar a aplicação dos recursos arrecadados da população e postos à sua disposição é função principal do Orçamento.

A partir da promulgação da Lei 4.320 de 17/03/64, o orçamento público deixou de ser aquela peça figurativa, destinada simplesmente a prever receitas e autorizar despesas, tornando-se uma poderosa ferramenta de planejamento e controle, através da qual pode-se medir o desempenho e/ou as realizações do Governo.

Revenga (1994, p.27) afirma:

Dentro da atividade financeira pública, o orçamento é o instrumento mais importante de atuação, é ele que junto com a política monetária, tem uma maior influência na correção dos movimentos não desejados, próprios de uma economia de mercado, da sua possibilidade de atuação como políticas compensatórias.

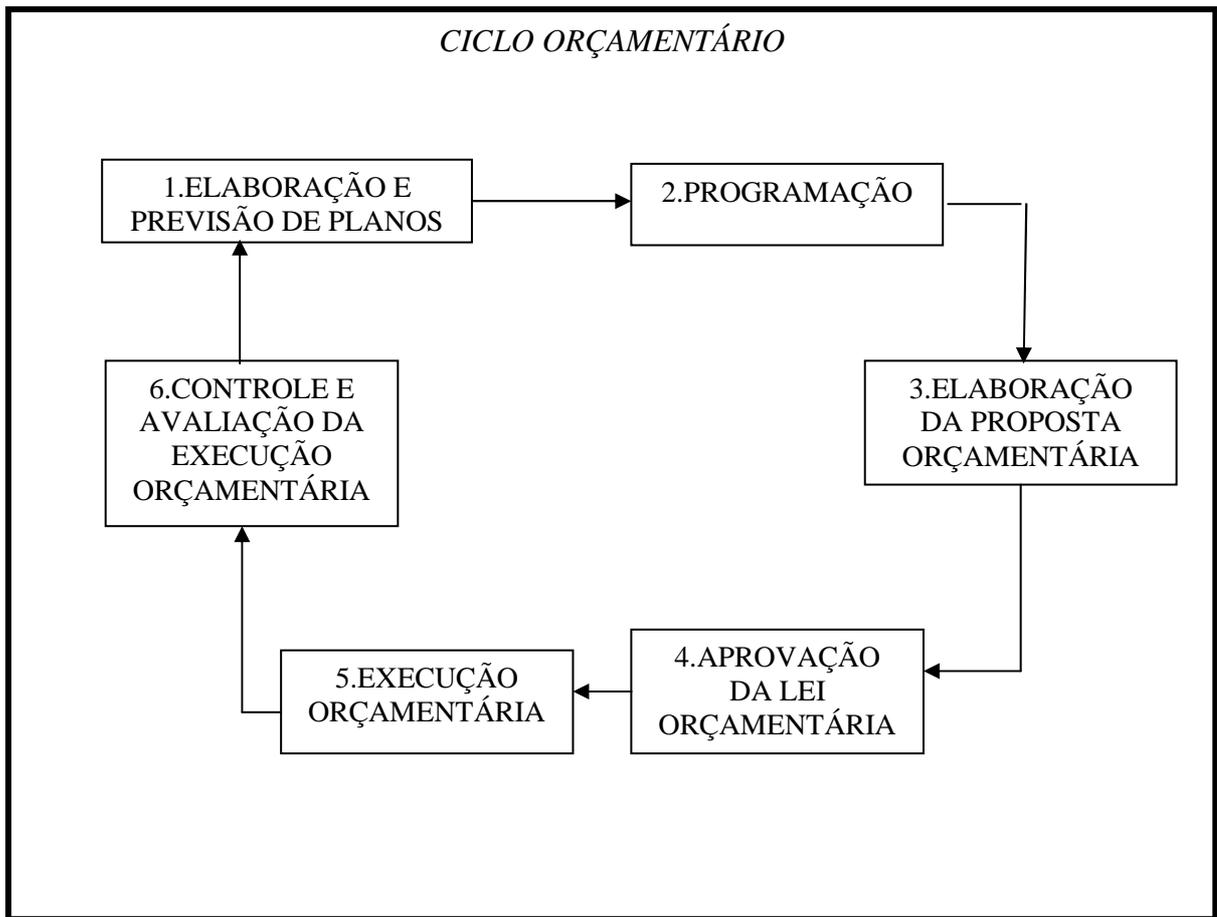
Nessa mesma linha Pires (2001, p. 5-6) descreve que o orçamento público é:

- como estrutura, um conjunto organizado de informações financeiras nas quais se estima a receita e se prevêm as despesas de uma unidade de governo para um período futuro. Trata-se, portanto, de uma previsão, estada em informações presentes e passadas e em objetivos futuros;
- um instrumento de planejamento e controle dos recursos financeiros dos governos, visando assegurar seu melhor uso e transparência na aplicação;
- como ato legal, uma lei (federal, estadual ou municipal, dependendo da esfera a que se refira), estabelecendo previsão e autorização legislativa para que Executivo, Legislativo, Judiciário, autarquias e empresas públicas façam despesas e obtenham receitas em determinadas rubricas, até determinados valores;
- a expressão de um conjunto de decisões políticas em torno da arrecadação e da aplicação de recursos (escolhas, prioridades) visando determinados objetivos ou, em outras palavras, a junção de fins politicamente definidos e meios juridicamente legitimados para a constituição de um plano de ação financeiramente viável;
- uma das faces da intervenção do governo na economia.

O ciclo orçamentário abrange a seqüência de etapas desenvolvidas durante todo o processo de elaboração do orçamento, desde sua concepção até a apreciação final, compreendendo as fases de elaboração, aprovação, execução e controle.

### **Ciclo Orçamentário:**

Para Castro e Gomes (2001), o ciclo orçamentário pode ser representado na forma da Figura 2:



**FIGURA 2** – Ciclo Orçamentário  
**Fonte:** Castro e Gomes (2001, p.80)

#### 2.1.3.3.1 A divisão do orçamento conforme a Constituição Federal de 1988

A Constituição Federal de 1988 determina, em seu artigo 165, parágrafo 5º, que a Lei Orçamentária será dividida em três segmentos:

- o orçamento fiscal;
- o orçamento de investimento das empresas;
- o orçamento de seguridade social.

De acordo com o parágrafo 7º do mesmo artigo, os orçamentos fiscal e de investimento das empresas, compatibilizados com o Plano Plurianual, terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional.

Os orçamentos fiscal e de seguridade social discriminam todos os gastos da máquina administrativa, como aqueles reservados para sua manutenção, os dispêndios com saúde, educação, ferrovias, estradas, aerovias, pessoal, juros da dívida, benefícios previdenciários, etc., como também a previsão de todas as receitas que se espera arrecadar.

Especificamente, o orçamento fiscal, contempla os gastos com investimentos da infra-estrutura, saúde, educação, manutenção, parcelas de receitas tributárias transferidas para outras esferas do governo, discrimina as receitas de origem tributária, patrimonial, de empréstimos obtidos e de alienação de ativos.

O orçamento da seguridade social compreende os desembolsos que serão realizados com benefícios previdenciários tais como aposentadorias, pensões, etc., com a assistência social e saúde e específica as receitas de contribuições sociais e de transferências provindas do orçamento fiscal.

Relativamente ao orçamento fiscal e de seguridade social, estão contemplados todos os órgãos da administração direta e indireta e seus fundos. Já o orçamento de investimento das empresas estatais, considera apenas esse tipo de gasto, com suas fontes de financiamentos correspondentes. Nele está contida toda a previsão de investimentos das entidades em que a União, Estados e Municípios, mantêm sob poder a maioria do capital social com direito a voto.

## **2.2 A Emenda Constitucional nº 19 e o princípio da eficiência**

### **2.2.1 O princípio da eficiência como garantia de qualidade na atividade pública**

Com o intuito de combater a ineficiência no serviço público e exigir de seus agentes rapidez e perfeição nas suas ações como também maior satisfação das necessidades do usuário cidadão, a E.C. nº 19/98 inseriu expressamente nos princípios constitucionais da administração pública o princípio da eficiência.

Segundo Moraes (1999, p.30) “o administrador público precisa ser eficiente, ou seja, deve ser aquele que produz o efeito desejado, que dá bom resultado, exercendo suas

atividades sob o manto da igualdade de todos perante a lei, velando pela objetividade e imparcialidade.”

Embora sendo o mais moderno princípio da função administrativa havia inúmeras discussões doutrinárias e jurisprudências sobre sua existência implícita na Constituição Federal e sua aplicabilidade integral. O próprio Superior Tribunal de Justiça (1996, p. 20395) já reconhecia a existência desse princípio ao afirmar que:

A Administração Pública é regida por vários princípios: legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade (Constituição, art. 37). Outros também se evidenciam na Carta Política. Dentre eles, o princípio da Eficiência. A atividade administrativa deve orientar-se para alcançar resultado de interesse público.

Antes mesmo de sua inclusão expressa na Constituição diplomas legais já apontavam o princípio da eficiência como um dos regentes da administração pública:

- O Decreto-Lei 200/67 em seus artigos 13 e 25, V;
- A própria Constituição Federal de 1988, artigo 74, II;
- O Código do Consumidor – Lei 8.078/90, nos artigos 4º, VII e 68, X.

Alguns mestres do direito brasileiro já tratavam do assunto. Com destaque pode-se citar Meirelles (2003, p.86), que entende ser a eficiência um dever da Administração, observem-se sua afirmação:

Dever de eficiência é o que impõe a todo agente público de realizar suas atribuições com presteza, perfeição e rendimento funcional. É o mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros.

Diante do exposto é possível concluir que ao incorporar a dimensão da eficiência na administração pública aditando esse princípio aos demais já existentes, a EC nº 19/98 não só pôs fim à polêmica sobre a forma subentendida como era encontrada na Constituição Federal, mas veio garantir uma qualidade maior na atividade pública e na prestação dos serviços públicos.

Com relação ao princípio da eficiência Pietro (2005, p.84) afirma:

O princípio da eficiência apresenta, na realidade, dois aspectos: pode ser considerado em relação ao modo de atuação do agente público, do qual se espera o melhor desempenho possível de suas atribuições, para lograr os melhores resultados; e em relação ao modo de organizar, estruturar, disciplinar a Administração Pública, também com o mesmo objetivo de alcançar os melhores resultados na prestação do serviço público.

Barbosa (2004, p.54) também se posiciona sobre o assunto:

Nesses dois aspectos percebemos que precisamos de administradores e servidores eficientes. Precisamos de uma Administração que produza bons resultados. Precisamos de repartições públicas bem equipadas, de delegacias informatizadas, de uma polícia bem remunerada e equipada. A própria reforma do Estado exige a reforma de pessoal, de suas finanças e de todo o seu sistema institucional-legal.

Quanto à forma de atuação do agente público Gasparini (2000, p.137) tem o seguinte entendimento:

As competências (rol de atribuições) devem ser executados pelo agente responsável com perfeição, valendo-se das técnicas e conhecimentos necessários a tornar essa execução a melhor possível, evitando-se, assim, sua repetição e reclamos por parte do administrado. Ademais, a realização cuidadosa das atribuições evita desperdício de tempo e de dinheiro públicos, tão necessários na época atual. Por fim, tais competências devem ser praticadas com rendimento, isto é, com resultados positivos para o serviço público e satisfatórios para o interesse da coletividade.

## 2.2.2 Características do princípio da eficiência

Conforme Moraes (1999, p.32-36), o princípio da eficiência apresenta as seguintes características:

**Direcionamento da atividade e dos serviços públicos à efetividade do bem comum** - preceitua a Constituição Federal em seu artigo 3º, parágrafo 4º, que a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação, constitui-se um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil. Na visão de legisladores e intérpretes essa determinação deve servir como base de entendimento, não só na edição de leis ou atos normativos, como também na sua aplicabilidade.

**Imparcialidade** - para que um ato da administração pública seja eficiente deve ser justo, reto e independente, não podendo admitir intervenção de outros sujeitos ou entidades alheias a essa administração.

**Neutralidade** – o Estado não pode tomar partido na resolução de qualquer conflito de interesse, nem julgar com posições preconcebidas.

**Transparência** – para garantir a eficiência dos atos praticados pela administração pública, exige-se que eles sejam claros e transparentes. “O gestor público está obrigado a mostrar a transparência de seus atos para que os administrados, os cidadãos, possam averiguar a legalidade dos mesmos.” (BARBOSA, 2004, p.53) .

**Participação e Aproximação dos Serviços Públicos da População** – Ao participar da gestão dos serviços públicos o cidadão contribui no sentido de aumentar as pressões pela eficiência, forçar a transparência dos atos administrativos, colocar o funcionalismo sob rédeas mais curtas, exigir um planejamento especialmente voltado para os interesses mais urgentes da população, etc.

**Eficácia** – a eficácia formal está direcionada para o aspecto procedimental do ato administrativo enquanto que a material diz respeito ao conteúdo desse ato. Relativamente ao assunto Vita apud Moraes (1999, p.35):

...a eficácia material da administração traduz-se no adimplemento de suas competências ordinárias e na execução e no cumprimento dos entes administrativos dos objetivos que lhe são próprios, enquanto a eficácia formal da administração é aquela que se verifica no curso de um procedimento administrativo, ante a obrigatoriedade do impulso ou a resposta do ente administrativo a uma petição formulada por um dos administrados.

**Desburocratização** – evitar a burocratização é um dos atributos de uma administração pública eficiente; para tanto faz-se necessário simplificar rotinas, dar soluções rápidas aos problemas, flexibilizar as ações, etc.

**Busca da Qualidade** – qualidade e melhoria constante do serviço prestado são características básicas para um atendimento eficaz. Gasparini (2000, p.257) afirma:

A eficiência exige que o responsável pelo serviço público se preocupe sobremaneira com o bom resultado prático da prestação que cabe oferecer aos usuários. Ademais, os serviços, por força dessa exigência, devem, ser prestados sem desperdício de qualquer natureza, evitando-se, assim, onerar os usuários por falta de método ou racionalização no seu desempenho. Deve-se, ainda, buscar o máximo de resultado com um mínimo de investimento, barateando a sua prestação e, por conseguinte, o custo para os usuários.

### 2.2.3 As perspectivas para a gestão pública diante da aplicação do princípio da eficiência

A promulgação da Emenda Constitucional nº. 19, em 04.06.98, trouxe grandes expectativas, não só para os servidores públicos, mas também para a sociedade como um todo, visto ser ela quem mais sofre os reflexos dos atos praticados pelos gestores dos recursos públicos.

A eficiência no setor público foi tratada nessa Emenda de maneira singular, por se entender - após intermináveis discussões sobre o assunto - que o ato administrativo não deve apenas estar perfeito no que diz respeito à sua legalidade, mas também quanto aos efeitos que poderá trazer, tanto para a administração quanto para a própria comunidade. Isto não significa dizer que o princípio da eficiência possa se sobrepor aos demais princípios da administração, especialmente ao da legalidade, sob pena de trazer sérios riscos à segurança jurídica e ao próprio Estado de Direito.

Com as modificações ocorridas no art. 37 da Constituição Federal, estabeleceu-se, de forma clara, um novo disciplinamento para a modalidade de participação do usuário na administração pública, direta e indireta, regulando principalmente:

- a) as reclamações relativas à prestação dos serviços públicos em geral, ficando assegurados a manutenção de serviços de atendimento ao usuário e a avaliação periódica, externa e interna da qualidade dos serviços;
- b) o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos do governo, observando-se o disposto no art. 5º, X e XXXIII;
- c) a disciplina da representação contra o exercício negligente ou abusivo do cargo, emprego ou função na administração pública.

Ao inserir novas possibilidades de controle, tanto pelos órgãos criados para esse fim, quanto pelo cidadão, que a partir dessa Emenda passou a usufruir da prerrogativa de uma

participação mais efetiva na fiscalização dos atos do governo, o legislador contribuiu sobremaneira para garantir uma melhoria na qualidade dos serviços prestados pela Administração Pública.

Todas essas mudanças serviram para incentivar à sociedade no sentido de exigir dos Entes Públicos eficiência e eficácia nos serviços por eles prestados. Para isso, no entanto, é necessária maior conscientização das pessoas, não só quanto aos seus direitos, mas também quanto aos seus deveres de controlar e fiscalizar as contas públicas.

Muito se tem evoluído nesse sentido. Mas, embora a Carta de 1988 tenha inserido mecanismos que facilitam a participação popular na vida estatal e o povo esteja revoltado diante do mar de corrupção que tem assolado o país, ainda se está longe de alcançar a situação ideal. É preciso mobilizar a população, fazendo valer sua cidadania com o intuito de evitar desperdícios e a dilapidação do patrimônio público, garantir prestação de serviço com um grau mínimo de eficiência e efetividade. Para assegurar esses direitos pode o cidadão, através do Ministério Público agitar ação civil pública, como também, encetar ação judicial individual.

Diante desse novo contexto espera-se da Administração Pública uma atuação mais eficaz, voltada para o interesse público. Onde o administrador aja com honestidade, probidade, lealdade, justiça, retidão, equilíbrio, boa-fé, ética e respeito à dignidade do ser humano; com maior zelo no emprego do dinheiro público. Enfim, presume-se que os servidores serão mais comprometidos, haja vista que ao instituir o princípio da eficiência a Carta Magna criou as seguintes possibilidades com relação à performance dos mesmos:

- a) perda do cargo pelo servidor, mediante procedimento de avaliação periódica de desempenho, na forma da lei complementar, assegurada ampla defesa;
- b) de o Ministério Público, com base em sua função constitucional, zelar pelo efetivo respeito dos poderes públicos e dos serviços de relevância pública aos direitos assegurados na Constituição, promover medidas necessárias, judicial ou extrajudicialmente, à sua garantia (CF art.129, II).

Porém, todo esforço terá sido improdutivo se não houver um rigor do Estado no julgamento das ações praticadas por seus representantes. Para esse papel a Constituição de 1988 elegeu o Tribunal de Contas da União atribuindo-lhe a competência de julgar, sem

exceção, as contas de todo o universo dos órgãos da Administração Pública. Por sua vez, os representantes do povo, através do Congresso Nacional, Assembleias Legislativas Estaduais e Câmaras Legislativas Municipais e do Distrito Federal, respectivamente, são os encarregados de exercer o controle externo. Só a ação conjugada entre esses Órgãos poderá garantir ao cidadão que o Estado cumpra as suas funções básicas de maneira responsável e eficiente.

### **2.3 A Lei de Responsabilidade Fiscal – um enfoque geral**

A Lei Complementar nº. 101 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), promulgada em 04.05.2000 não substitui nem revoga a Lei 4.320/64 que normatiza no país, há mais de quarenta anos, as finanças públicas. Seu principal objetivo é possibilitar ao Estado uma gestão fiscal eficiente através de uma melhoria em suas contas, criando-lhe condições de implementar políticas públicas que favoreçam melhor qualidade de vida para a população e atendam às suas necessidades.

A LRF é parte integrante de uma complexa estratégia de controle da economia centrada em maior austeridade nos gastos públicos, visando coibir dispêndios exacerbados, mediante o estabelecimento de limites para o endividamento público. A fim de alcançar esses objetivos a Lei dispõe de meios, dentre os quais destacam-se a ação planejada e transparente na busca do equilíbrio das contas públicas. Nessa perspectiva as metas de resultado entre receitas e despesas devem ser cumpridas, assim como os limites e condições para a renúncia de receita, despesas com pessoal, seguridade social, dívidas consolidadas e imobiliárias, operações de crédito, concessão de garantia e restos a pagar. O referido diploma apóia-se em quatro pilares principais:

**Planejamento** – os programas de governo devem se iniciar a partir da quantificação financeira de metas e objetivos, por determinados períodos de tempo, no sentido de assegurar sua continuidade. Pela criação de informações, metas e limites garante-se a execução do orçamento público, instrumento autorizativo das despesas que o Estado deve efetuar num exercício;

**Transparência** – tem como base a ampla divulgação dos relatórios de acompanhamento da gestão fiscal - “Anexo de Metas Fiscais”, “Anexo de Riscos Fiscais”, “Relatório Resumido da Execução Orçamentária” e “Relatório da Gestão Fiscal” - através dos meios de comunicação

populares tais como jornais, rádio e internet. A publicação desses documentos visa propiciar um elevado grau de transparência às ações governamentais.

As informações a serem exibidas ao conhecimento público deverão revelar à sociedade, de forma clara, precisa e acessível, os recursos humanos, financeiros e materiais empregados nas diversas ações postas em execução, tanto do ponto de vista quantitativo quanto qualitativo. Devem evidenciar os ganhos obtidos nas relações custo/benefício de cada ação empreendida, em função de um desempenho galgado em princípios rígidos de controle de custos, de aquisições vantajosas de bens e insumos e de aumento de produtividade, dentre outros fatores.

Guedes (2001, p.63) enfatiza:

A transparência conforme se depreende, é muito mais do que um objetivo ou um princípio da gestão pública. Na realidade ela decorre de uma obrigação, imposta aos gestores públicos, no sentido de não somente cumprir eficientemente suas missões, segundo os mandamentos constitucionais legais, mais também de demonstrar a toda a sociedade, que o fizeram conforme o estabelecido nos orçamentos, nos relatórios gerenciais e nas suas prestações de contas, cujos resultados deverão ser submetidos à aprovação da sociedade.

**Controle** – representa o incremento da ação fiscalizadora propiciada pela maior transparência e qualidade das informações exigidas pela LRF, que deve ser exercida tanto pela sociedade quanto pelos Tribunais de Contas.

Sobre este assunto o autor (2001, p.19) faz o seguinte comentário:

Para tornar o controle mais objetivo a LRF determina o incentivo à participação popular e a realização de audiências públicas durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, LDO e orçamentos. Obriga a disponibilidade, durante todo o exercício, das contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo, no respectivo Poder Legislativo e no órgão responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e pelas instituições da sociedade.

**Responsabilização** – consiste na apuração de responsabilidades no que diz respeito ao descumprimento das regras estabelecidas na lei. A LRF não contém em si disposições penais dirigidas àqueles que se furtem às suas prescrições. Mas no seu artigo 73 estabelece que essas infrações serão punidas de acordo com o Código Penal, as Leis 1.079, de 1950, Lei 8.429 de

1992, Lei 10.028 de 2000, o Decreto-Lei 201, de 1967 e demais normas da legislação relativas ao assunto.

Quanto à responsabilidade Motta et al (2000, p.51) afirmam:

A responsabilidade passa, com a LRF, a ser personificada e personalizada, – sem prejuízo do princípio da impessoalidade da gestão, - otimizando não só o cumprimento da vontade do povo, consagrada no orçamento pelos seus legítimos representantes, quanto pela tutela legal, que se de um lado imputa sanções, - na Lei de Responsabilidade Fiscal ao ente Federado ou empresa estatal dependente que não cumpriu aos ditames da responsabilidade fiscal -, mas dá espaço para a ação do controle definir o agente que por meio da pessoa jurídica violou a norma e alcançá-lo.

Ainda sobre o tema os autores (2000, p.253) têm o seguinte ponto de vista:

A LRF demanda responsabilizações várias, entrelaçadas, não só para o Administrador Público propriamente dito, mas poderá ser que suas prescrições também acabem se estendendo por toda a comunidade, já que – em muitos casos – o bloqueio de recursos para um determinado ente penalizará não só a Administração, mas também os administrados.

A LRF traz, portanto, uma mudança institucional e cultural na gestão do dinheiro público. A aplicação de suas normas, princípios, condições e limites constitui um grande desafio para os governantes, haja vista que os gestores do erário público terão que encetar grandes esforços no sentido de se adequar aos seus mandamentos e conduzirem sua administração de modo a atender àquelas determinações.

Relativamente à LRF Pinto (2001, p.12) faz esta apreciação:

O advento de uma lei com essas preocupações obedece a uma tendência mundial, reflexo tanto da crise, principalmente financeira do Estado, como do fortalecimento e crescentes mobilização e pressão da sociedade civil, em busca do aprimoramento e do controle social da gestão pública.

Consolidando a tese de que essa é uma preocupação mundial a LRF traz em seu bojo influências externas oriundas de outros ordenamentos jurídicos de países tais como os Estados Unidos e Nova Zelândia, que estão na vanguarda em relação à transparência fiscal. Internamente a LRF coaduna-se com as reformas constitucionais, especialmente a EC nº. 19 e nº. 20, da reforma previdenciária.

A LRF é hoje o principal instrumento regulador das contas públicas no País, a partir da qual a responsabilização dos gestores por seus atos foi personificada e personalizada o que exigiu destes profissionais disciplina e competência para o exercício do cargo. As decisões de gasto passaram a ser tomadas de uma forma mais responsável, as ações exigiram melhor planejamento. A busca pela prevenção de riscos e a aplicação correta do dinheiro do povo é hoje uma tônica na Administração Pública.

Tudo isso deve-se ao farto disciplinamento e controle sobre a atuação dos gestores públicos que está inserido na mencionada Lei. Como podemos citar:

- estabelecimento de limites para os gastos com pessoal nas três esferas de governo e para cada um dos Poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário);
- instituição de regras contra a prática de excessos de despesas no último ano de mandato dos governantes, a exemplo de proibição para o aumento das despesas no segundo semestre, para contratação de antecipação de receita orçamentária e para realização, nos oito últimos meses, de contratos que gerem para o governo obrigações que não tenham recursos advindos do seu próprio mandato;
- indicação da existência de fonte de financiadora para cada nova despesa corrente de duração superior a dois anos;
- fixação de metas fiscais a serem cumpridas pelos prefeitos, que devem apresentar a cada quatro meses, ao Legislativo Municipal e à sociedade, demonstrativos evidenciando o cumprimento, ou não, dessas metas;
- proibição do refinanciamento de dívidas de Estados e Municípios, impelindo cada ente da Federação a ser responsável pela administração de suas finanças;
- determinação de regras de punição para o descumprimento dos limites estabelecidos na LRF, como suspensão de transferências voluntárias, suspensão de contratação de operações de crédito, etc; e
- adoção de regras punitivas previstas no Código Penal para os crimes relacionados à LRF.

Nesse contexto a contabilidade pública terá um papel importantíssimo no que concerne à confiabilidade e qualidade das informações por ela geradas, a fim de subsidiar o processo decisório dos gestores. Segundo Motta et al (2000, p.50):

As normas e princípios de contabilidade pública, os padrões contábeis utilizados, a articulação entre os demonstrativos e relatórios, o reconhecimento da necessidade da explicitação de uma estrutura de custos, associada à repercussão de medidas a médio prazo quanto ao impacto financeiro do empreendimento, sem dúvida irão valorizar esse ramo do conhecimento humano.

## **2.4. O Estado do Ceará face à reforma administrativa no setor público**

A reforma administrativa no setor público tem como foco principal o controle das finanças públicas. Por essa razão novas medidas vêm sendo adotadas, dia a dia, por iniciativa própria de alguns estados, a fim de facilitar esse controle; o Ceará é um exemplo disso.

Com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, também foi dado novo enfoque à gestão dos recursos públicos, exigindo o aperfeiçoamento do processo de planejamento. No Ceará, além das peças legais já previstas – PPA, LDO e LOA - dois outros instrumentos de planejamento estão sendo adotados:

- A Gestão por Resultados (GPR)
- O Plano Operativo Anual (POA)

### **A Gestão por Resultados**

De acordo com Machado (2002) a gestão por resultados “é uma gestão empreendedora, que reduz custos para a sociedade, é eficiente e eficaz na execução das políticas públicas e compromete o Estado com cidadãos, com a satisfação das suas necessidades e é por eles continuamente avaliadas”.

Maia Júnior (2005) afirma que a GPR é um tipo de metodologia de gestão que consiste em colocar o governo como instrumento para alcançar resultados de melhoria de vida para os cidadãos e não como um mero agente corporativista de benesses para ele próprio. A GPR tem como objetivo acompanhar continuamente ações e programas de governo contidos no PPA, a fim de permitir uma avaliação para identificar restrições, e, assim, proceder às correções necessárias.

A metodologia da gestão por resultados foi implantada no Governo Federal em 2000 e no Estado do Ceará a partir de 2003. A decisão de implantá-la no âmbito estadual decorreu do fato de que, sendo um estado com grandes restrições orçamentárias, é salutar que os recursos estejam sendo utilizados da forma mais eficiente e efetiva possível, gerando resultados concretos para a coletividade.

Para Holanda e Rosa (2004, p.6) a gestão por resultados é:

Um modelo em que o setor público passa a adotar uma postura empreendedora voltada para o cidadão como cliente e buscando padrões ótimos de eficiência, eficácia e efetividade, com ética e transparência. É uma gestão que busca reduzir custos para a sociedade e compromete o Estado com a satisfação dos cidadãos. É um modelo em que o Governo é um meio e não um fim em si mesmo.

Conforme publicação do PPA 2004-2007 do Governo Federal (2005, p.65) a metodologia é assim definida:

Embora mais efetiva, transparente e democrática, a gestão pública por resultados envolve processo aparentemente mais complexos do que a tradicional gestão hierárquica e baseada no comando e controle. Isto, porque são processos inovadores e de aprendizagem na marcha dos acontecimentos. Não há protocolos profissionais consolidados que inspirem total segurança. É a diferença da gestão de projetos, voltados para preocupações de processo e produto, ao qual há larga experiência acumulada, para a gestão de programas, voltados para processo, produto e resultados na sociedade, ao qual tem pouca experiência adquirida no setor público.

### **O Plano Operativo Anual**

Conforme o Manual do Usuário SIAP Web (2004, p.10) “o Plano Operativo Anual constitui-se de uma metodologia de planejamento, tendo como base o orçamento anual, objetivando dar operacionalidade aos programas a serem desenvolvidos pelas diversas Secretarias do Governo Estadual, no decorrer do ano considerado.”

O POA é, portanto, um processo de acompanhamento e detalhamento da execução orçamentária das secretarias estaduais, com o objetivo de operacionalizar os programas que deverão ser desenvolvidos pelos diversos órgãos do Estado, no ano vigente. Em seu plano de ação os limites financeiros são definidos para cada uma destas setoriais.

A metodologia de trabalho para o POA, implantada pela Secretaria de Planejamento do Estado do Ceará (SEPLAN), órgão responsável pela gestão do plano, contempla cinco fases:

- Elaboração;
- Execução;
- Acompanhamento;
- Análise;
- Divulgação dos resultados.

**Elaboração** – definição dos limites financeiros e detalhamento físico e financeiro dos programas, identificando e quantificando todas as atividades (obras e ações) que serão executadas, a partir das informações contidas no PPA e no orçamento anual para um determinado exercício financeiro.

**Execução** – desenvolvimento do plano mediante cadastro dos projetos finalísticos, da preparação da programação financeira mensal, da solicitação de parcelas para pagamento das obrigações contraídas, fixação e empenhamento da despesa.

**Acompanhamento** – ato de acompanhar a evolução física dos programas e projetos, mensalmente, e financeira a qualquer momento.

**Análise** – exame e avaliação do processo de planejamento e da execução do Plano Operativo.

**Divulgação dos resultados** – via seminário de integração do planejamento estadual, elaboração da mensagem à Assembléia Legislativa Estadual, disponibilização de informações no Sistema Integrado de Ações Governamentais – SIAG e balanço social do estado.

Para dar apoio à elaboração, execução e acompanhamento do Plano Operativo do Estado foi criado o Sistema Integrado de Acompanhamento de Programas (SIAP).

Nesse atual modelo de gestão do Poder Executivo, cuja prioridade é otimizar recursos e estimular ações de redução dos custos com o propósito de garantir e direcionar maior apoio à implantação de programas de inserção social, ampliando o alcance e o impacto das intervenções das políticas sociais, outras medidas para alcançar esses objetivos foram tomadas pelo governo do Estado do Ceará, entre as quais podem ser citadas:

A criação, em 2003, da Secretaria de Controladoria (SECON), órgão de auditoria interna com a missão de “zelar pela qualidade e regularidade na aplicação dos recursos públicos, contribuindo para o bem-estar da sociedade cearense”.

As áreas de atuação da SECON estão assim distribuídas:

- Auditoria de gestão;
- Auditoria de programas;
- Racionalização de recursos;
- Normas e controle;
- Desenvolvimento institucional;
- Administração.

Para cumprimento de sua missão a SECON definiu como um dos eixos de sua atuação adotar medidas de controle dos gastos públicos, elegendo como escopo do trabalho a avaliação e o monitoramento dos principais itens de despesas. A implantação desse projeto foi viabilizada com as práticas das seguintes premissas:

- Redução de custos sem prejuízo do cumprimento das ações institucionais de governo;
- Realização dos projetos em parceria com os demais órgãos do governo;
- Ações para diminuir custos, com sustentabilidade em longo prazo, pela implementação de novos contratos e convênios dentro de uma nova ótica;
- Melhoria dos controles internos do processo de compras.

A partir da adoção sistemática dessas medidas e dos esforços para melhor utilização dos recursos, empreendidos pelas Secretarias Estaduais sob a coordenação da SECON, houve uma redução nos gastos do Estado da ordem de R\$ 23.687,9 mil ao ser comparado o exercício de 2004 com o de 2002, pelo gerenciamento dos gastos com 15 (quinze) grandes itens de despesas. A tabela 1 mostra esse desempenho:

TABELA - 1 Desempenho dos Gastos

<b>DESPEAS</b>	<b>2002</b>	<b>2004</b>	<b>[R\$ Mil]</b>	<b>VARIAÇÃO (%)</b>
Diárias	19096,05	10904,46	-8191,59	-42,90
Telefone Telex e Celular	24839	18928,44	-5910,56	-23,80
Água e Esgoto	12398,3	9575,55	-2822,75	-22,77
Vale Transporte	35254,47	28612,81	-6641,66	-18,84
Segurança e Vigilância	23689,16	19280,5	-4408,66	-18,61
Combustíveis e Lubrificantes	25658,99	22169,29	-3489,7	-13,60
Passagens Aéreas	6889,83	5994,38	-895,45	-13,00
Gêneros de Alimentação	32924,64	29158,63	-3766,01	-11,44
Tecnologia da Informação	19480,87	19076,16	-404,71	-2,08
Apoio Administrativo e Outras	19539,96	20541,06	1001,1	5,12
Material de Consumo	21518,25	22708,53	1190,28	5,53
Comunicação e Divulgação	17603,07	18593,8	990,73	5,63
Limpeza e Higienização	28493,8	30358,57	1864,77	6,54
Energia Elétrica	21474,19	24402,29	2928,1	13,64
Locação de Veículos e Aeronaves	13217,98	18086,15	4868,17	36,83
<b>TOTAL GERAL</b>	<b>322078,56</b>	<b>298390,62</b>	<b>-23687,94</b>	<b>-7,35</b>

Fonte: Controle Interno Estadual: Síntese das Ações Desenvolvidas (2005, p.6)

O conjunto das ações de racionalização que a partir de 2003 estão sendo implementadas pelo Governo Estadual, sob a coordenação da SECON, representa o esforço da administração no Ceará para dotar o aparelho estatal, de novas tecnologias de gestão e controle de gastos que venham otimizar a aplicação dos recursos públicos. Em 2004 foram geradas economias da ordem de R\$ 70.952,80 mil, como demonstra a tabela 2.

TABELA - 2 Resultado das Economias Geradas em 2004

<b>AÇÃO DE RACIONALIZAÇÃO</b>	<b>ECONOMIA (em mil R\$)</b>
IMPLEMENTAÇÃO DA MODALIDADE DE PREGÃO NO ESTADO DO CEARÁ	46.288,60
ACOMPANHAMENTO DE 15 ITENS DE DESPESAS GERENCIADAS	23.687,90
ENERGIA ELÉTRICA - Modulação do Horário de Expediente (a partir de julho/2004	976,30
<b>TOTAL DA ECONOMIA</b>	<b>70.952,80</b>

Fonte: Relatório Anual das Atividades da Secon (2004, p.19)

Destaca-se também a criação, através do Decreto nº 27.524 de 09.08.04, do Comitê de Gestão por Resultados e Gestão Fiscal (COGERF) que é um órgão de assessoria do governador. Sua finalidade é definir diretrizes e estabelecer medidas que deverão ser seguidas pelos órgãos integrantes da administração estadual, com vistas a assegurar o equilíbrio financeiro do Estado.

O COGERF é composto pelos titulares das seguintes pastas:

- Secretaria de Planejamento (SEPLAN);
- Secretaria da Fazenda (SEFAZ);
- Secretaria da Controladoria (SECON);
- Secretaria de Administração (SEAD);
- Secretaria de Governo (SEGOV).

Este cenário de mudança institucional ocorrido no Estado do Ceará serviu para fortalecer medidas que viabilizem o controle dos gastos, já adotados anteriormente por algumas Secretarias Estaduais, como é o caso da Sefaz/CE, que implantou em 1996 o Sistema de Monitoramento de Custos (SMC), ponto central desta pesquisa.

### 3. CUSTOS APLICADOS À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

#### 3.1 Os instrumentos da gestão financeira na administração pública

A estrutura organizacional da administração pública brasileira está alicerçada nos Poderes de Estado: o Legislativo, o Executivo e o Judiciário, independentes entre si e com funções reciprocamente indelegáveis (art.2º da CF). As funções são exercidas pelas entidades públicas que fazem parte dos referidos poderes. Essas entidades têm como característica principal a execução dos programas de governo estabelecidos nos orçamentos públicos; elas materializam suas ações através dos órgãos públicos, os centros de competência instituídos para desempenhar as funções estatais.

Sobre o assunto Bezerra Filho (2002, p.21) faz o seguinte comentário:

Como as atividades governamentais e administrativas são múltiplas e variadas, os órgãos que irão realizá-las se apresentam diferenciados na escala estatal – multiformes na sua estrutura e diversificados nas suas atribuições e funcionamento -, e procuram adaptar-se às especializadas funções que lhes são atribuídas. Na realidade, eles se constituem em células de execução de programas de governo previstos nos instrumentos orçamentários do Estado.

De acordo com a lei 4.320/64 e a lei de responsabilidade fiscal os programas de governo constituem-se no instrumento de ordenamento de atuação governamental. O programa é composto por um conjunto de projetos e atividades articulados, cujos produtos ou resultados (bens ou serviços), convergem para a consecução dos objetivos e metas, mensurados por indicadores e unidades de medida, previamente estabelecidos, visando o bem estar social. O programa é o modelo comum integrado entre o plano e o orçamento. Em termos de estruturação o plano termina no programa no qual tem início o orçamento; isto confere aos mencionados instrumentos uma integração desde a origem. “Os programas constituem-se em unidade de gestão, campo de parcerias, internas e externas, e módulo de ligação entre o planejamento e o orçamento.” (MIRANDA FILHO, 2003, p.82).

Conforme o Manual Técnico de Orçamento 2006 (2005, p.3) o programa é:

O instrumento de organização da atuação governamental que articula um conjunto de ações que concorrem para um objetivo comum preestabelecido, mensurado por indicadores instituídos no plano, visando a solução de um problema ou o

atendimento de determinada necessidade ou demanda da sociedade e oportunidade de investimento.

A organização das ações do Governo sob a forma de programas visa proporcionar maior racionalidade e eficiência na administração pública e ampliar a visibilidade dos resultados e benefícios gerados para a sociedade, bem como elevar a transparência na aplicação dos recursos públicos.

Cada programa contém objetivo, indicador que quantifica a situação que o programa tenha por fim modificar e os produtos (bens e serviços) necessários para atingir o objetivo. A partir do programa são identificadas as ações sob a forma de atividades, projetos ou operações especiais, especificando os respectivos valores e metas e as unidades orçamentárias responsáveis pela realização da ação.

De acordo com a publicação do PPA 2004-2007 do Governo Federal (2005, p.64) o programa tem a seguinte finalidade:

Os programas do PPA buscam o enfrentamento dos desafios e problemas identificados na sociedade e são alinhados com a estratégia de desenvolvimento do Governo para o País. Neste sentido, os programas introduzem na administração pública uma gestão mais complexa e de riscos para as organizações e os gestores públicos. Passa-se de uma administração orientada a processos e ao ciclo produtivo de bens e serviços, para uma gestão orientada por resultados, para os impactos na sociedade advindos da ação governamental, geralmente dependente de uma maior integração entre organizações, mediante parcerias estratégicas para o seu atendimento.

Quanto aos seus objetivos, os programas são classificados em quatro tipos:

**Programas finalísticos** – aqueles que resultam em bens ou serviços ofertados diretamente à sociedade;

**Programas de gestão de políticas públicas** – os que abrangem as ações de gestão do governo tais como planejamento, orçamento, controle interno, etc.;

**Programas de serviços ao estado** – os que resultam em bens ou serviços ofertados diretamente ao estado, por instituições criadas por ele para esse fim;

**Programas de apoio administrativo** – são aqueles constituídos pelo conjunto de despesas administrativas e outras que auxiliam na consecução dos programas finalísticos ou não, e que não são passíveis de apropriação aos demais programas.

As ações governamentais concretizam-se na realização dos projetos, nas atividades e nas operações especiais, todos instrumentos legais que viabilizam a execução dos programas. Essas categorias são detalhadas ao nível de natureza de despesa e fonte de recursos.

**Projetos** – instrumentos de programação para alcançar o objetivo de um programa envolvendo procedimentos cujos produtos concorrem para a expansão e aperfeiçoamento das ações governamentais. Os projetos são limitados no tempo;

**Atividades** – são também instrumentos de programação para atingir os objetivos do programa, mas que envolvem operações realizadas de modo contínuo. São as ações de manutenção, funcionamento ou operação das ações do governo;

**Operação especial** – instrumentos de programação relativos às despesas que não contribuem para as ações de manutenção governamental e que resultam em produtos que não geram contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços tais como pagamento a inativos, pagamento de sentenças judiciais, etc.;

**Natureza de despesa** – é o detalhamento da despesa orçamentária que identifica a forma como os recursos estão sendo aplicados. A classificação econômica quanto à natureza de despesa é composta dos seguintes elementos: categoria econômica, grupo de despesa a que pertence, modalidade de aplicação e elemento ou objeto de gasto;

**Fontes de recursos** – identificam as fontes de recursos que financiam a despesa a qual está sendo realizada que está sendo realizada. A classificação por fontes visa assegurar que os recursos orçamentários sejam empregados estritamente conforme suas finalidades.

Conforme Marinho (2005, p. 15) um programa deve ser investido dos seguintes atributos:

- Ter um objetivo claramente definido; para ser um programa, toda ação tem de ter um objetivo bem-definido, que mantenha a ligação estratégica entre o plano e os macroobjetivos do Governo;
- Referir-se expressamente a um problema ou demanda da sociedade;
- Ser passível de mensuração por um ou mais indicadores;
- Ser compatível com os recursos disponíveis;
- Ser sustentado por um conjunto de ações ou instrumentos normativos que assegure a concretização do objetivo comum;
- Dirigir-se a um público-alvo definido;
- Ter uma relação consistente de causa e efeito entre o problema a resolver, o objetivo, o indicador, o conjunto de atividades e metas, e as demais ações previstas;
- Ter uma escala adequada para o gerenciamento eficaz.

### 3.1.1 A gestão por programas

Marinho (2005) afirma que até 1999 os instrumentos formais de planejamento, quais sejam o PPA, a LDO e a LOA, não guardavam entre si nenhuma sintonia, impossibilitando identificar o gasto público com as ações de governo e seus resultados. A

classificação programática que fora definida há mais de 25 anos não refletia a programação do órgão nem do governo. Faltava um planejamento alicerçado em descrição clara dos projetos e atividades estratégicas a serem desenvolvidas, bem como o direcionamento para um resultado ou meta a alcançar. Em consequência os orçamentos traziam previsões irrealistas, impossíveis de serem realizadas na íntegra, e por isso, as prioridades eram manipuladas por quem detinha o poder de executá-las.

A partir de 2000, o governo federal deu início a um novo modelo de gestão, normatizado pela Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999, do Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão. Através de uma outra metodologia de planejamento que resgata a técnica do orçamento-programa foi estabelecida a gestão por programas que tem por base os seguintes pressupostos:

- Cobrança de resultados;
- Realidade problematizada.

**Cobrança de resultados** – os programas serão avaliados pela sociedade a partir das ações implementadas.

**Realidade problematizada** - as ações governamentais serão organizadas por programas, a partir do diagnóstico de uma carência da sociedade.

De acordo com Marinho (2000) para colocar em prática os dois pressupostos do modelo, é necessário que sejam observados os seguintes princípios:

- Simplificação;
- Descentralização;
- Responsabilidade.

**Simplificação** – o foco do planejamento é a resolução de problemas, o problema é uma coisa concreta e de fácil compreensão.

**Descentralização** – os programas terão gestores e serão desenvolvidos junto ao público que necessita da intervenção. Portanto serão descentralizadas a gestão e a avaliação.

**Responsabilidade** – o gerente do programa é o responsável pela sua execução.

O novo modelo de gestão demonstra uma relevante mudança na administração pública. A proposta contempla arranjos de gestão diferenciados, conforme a natureza, o desenho e o objetivo de cada programa, visando a cooperação e a sinergia das ações governamentais.

A publicação do PPA 2004-2007 do Governo Federal (2005, p.66) relaciona os principais objetivos do novo modelo de gestão:

- Possibilitar e construir uma gestão, preferencialmente colegiada, participativa e ágil;
- Incorporar processo de monitoramento e avaliação que contemplem as especificidades de cada setor e de seus programas;
- Utilizar instrumentos de gestão comuns, respeitadas as particularidades de cada órgão/programa;
- Melhorar a utilização, a qualidade e a confiabilidade das informações geradas;
- Propiciar a adequação dos processos de trabalho e realocação de equipes;
- Propiciar mecanismos para a tomada de decisões estratégicas e operacionais.

### **3.2 Limitações da Contabilidade Governamental**

Após o período inflacionário, ficou patente a dificuldade de equilibrarem-se as finanças públicas nos níveis de gastos até então aprovados em leis orçamentárias. Como não havia mais inflação a erodir o valor real das despesas, transpareceu, então, a necessidade de elaborarem-se orçamentos mais realistas. Sendo a base do modelo decisório utilizado pelo administrador público os sistemas de orçamento e contabilidade, essa tarefa tornou-se bastante dificultosa: eles não oferecem informações precisas sobre os custos de cada atividade e/ou projetos vinculados aos programas de governo estabelecidos nos orçamentos públicos.

Críticas são feitas à Contabilidade Pública atribuindo-lhe restrições frente às necessidades de informações de caráter gerencial. Alguns aspectos são apontados por Silva (1999) como verdadeiras imperfeições no uso dessa ciência:

- deficiência na apuração dos resultados;
- deficiência na avaliação dos elementos patrimoniais;
- deficiência na classificação da despesa.

**Deficiência na apuração dos resultados** - a apuração do resultado considerando o regime de caixa para as receitas e o de competência para as despesas, deixa de fora as receitas já conhecidas e ainda não recebidas e não contabiliza as despesas incorridas e ainda não empenhadas.

**Deficiência na avaliação dos elementos patrimoniais** - seus demonstrativos não registram as variações da moeda, a depreciação de bens do ativo permanente, as despesas liquidadas no final de cada mês, as receitas lançadas de ofício e muitos outros fatos ocorridos no patrimônio.

**Deficiência na classificação da despesa** - a lei 4.320/64, trata a despesa pela ótica financeira, não dando flexibilidade à classificação econômica, além disso, impossibilita o reconhecimento de receita e despesa pelo ângulo da economicidade, eficiência e eficácia.

Bezerra Filho (2002) aponta alguns pontos críticos, entre os quais destacam-se:

- Os sistemas de contabilidade orçamentária e financeira, não permitem, na maioria dos casos, a identificação precisa dos custos dos programas porque são definidos com base em valores praticados nos orçamentos passados, ou partindo de estimativas pouco criteriosas que não retratam de modo fiel a realidade físico-operacional da organização;
- Não há evidências de que entidades públicas estabeleçam indicadores capazes de avaliar o desempenho do planejamento e da execução orçamentária, aferindo elementos como eficiência, eficácia e efetividade nas ações dos gestores públicos.

Tais deficiências, muitas vezes, levam a uma análise distorcida do resultado, e, por conta disso, observa-se o surgimento de muitos controles paralelos que levam a decisões posteriormente não confirmadas pelos órgãos de contabilidade.

Na realidade, a administração pública brasileira necessita de mecanismos que facilitem a avaliação do desempenho e o resultados das ações de seus gestores. Percebe-se que o sistema tradicional de informações contábeis, ora aplicado, não atende a esses requisitos. Até mesmo quanto à exigência básica que é o respeito à lei orçamentária, ele tem suas restrições. Cruz e Platt (2001, p.6), ao tratarem do assunto transcrevem um postura da União reportada pelo Jornal Folha de São Paulo (2001, p.A9) e que ilustra essa constatação:

O Palácio do Planalto põe um freio na liberação de recursos orçamentários nos seis primeiros meses deste ano, em que se viu obrigado a administrar as crises de energia e a da Argentina. Balanço da realização efetiva dos gastos da União mostra que do total dos investimentos previstos este ano (R\$17,1 bilhões), apenas 1,83% (R\$312,6 milhões) foram liquidados até 16 de junho. E sobre a parcela destinada aos investimentos que recaem o corte ou a suspensão temporária dos gastos. No mesmo período, o país pagou R\$ 46,4 bilhões em juros da dívida pública. As outras despesas obrigatórias do governo como folha de salários, benefícios previdenciários e transferências de recursos constitucionais a estados e municípios foram realizadas dentro do previsto. O levantamento foi feito pelo Instituto de Estudos Sócio-Econômicos (INESC), uma organização não governamental que acompanha as despesas do executivo, com base nas despesas efetivamente pagas. Um dado alarmante, segundo o INESC: dos 364 projetos do “Avança Brasil”, 125 fecharam o semestre com execução inferior a 5% e só 75 tiveram mais de 30% da programação cumprida. “Trata-se de um desempenho tímido a esta época do ano, quando o normal seria cerca da metade dos recursos está aplicada”, afirma o assessor de política fiscal e orçamentária do instituto, Austragésilo de Melo.

Para se adequar às novas exigências, as organizações públicas precisam implementar tecnologias de informação que viabilizem a gestão das receitas, despesas e do patrimônio público. Esta condição visa produzir informações econômicas adequadas que subsidiem corretamente os gestores públicos, de forma a permitir melhor decisão para a otimização do resultado de suas ações. Também que estas ações possam ser monitoradas e avaliadas pelos setores competentes.

Para Silva (2002) um sistema que atenda esses requisitos deve fundamentalmente:

- Informar a execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil dos órgãos da administração direta e indireta;
- Dar maior ênfase ao controle da receita e dos gastos públicos;
- Permitir o acompanhamento da execução orçamentária com base em indicadores econômicos, financeiros e sociais estabelecidos quando houver a elaboração e aprovação do orçamento;
- Dotar a administração pública de mecanismos modernos para a gestão do patrimônio;
- Otimizar o emprego dos recursos financeiros;
- Eliminar as defasagens na escrituração contábil e as inconsistências de dados.

Além destes requisitos, necessários para que um sistema contábil se adeqüe à realidade das administrações públicas, o autor (1999) elenca os seguintes atributos:

- Possibilitar a mensuração do impacto causado pelas decisões antes e depois de as mesmas serem tomadas (controle prévio e subsequente);
- Permitir a aferição do tempo considerado padrão para desenvolvimento das tarefas com o tempo real a fim de identificar os gargalos nos estágios da receita e da despesa;
- Enfocar a produção de informações para os distintos níveis executivos em todas as áreas do governo;
- Funcionar como unidade independente do órgão onde estiver integrado;
- Ser um sistema adaptado às necessidades gerenciais da organização.

### **3.3. A problemática dos custos na administração pública**

A realidade organizacional das empresas privadas está estritamente ligada a apuração de custos. Vale ressaltar que as organizações públicas, embora não estejam igualmente estruturadas, necessitam de recursos humanos, materiais e tecnológicos para que possam desempenhar suas atividades e alcançar seus objetivos e, portanto consomem recursos. Logo, são também passíveis de algum tipo de gerenciamento de custos e da comparação destes com os resultados obtidos.

Várias razões interferem para que muitos conhecimentos relativos a custos não sejam aplicados ao setor público. Um fator decisivo foi a Lei 4.320/64 não ter imposto a obrigatoriedade de haver um sistema de custos nas entidades da administração direta, o que veio contribuir, sobremaneira, para a falta de aprofundamento nos estudos sobre o assunto e conseqüentemente a sua pouca aplicabilidade no setor.

Sobre o assunto, Miranda Filho (2003, p.25) faz o seguinte comentário:

O próprio fato das organizações públicas, de modo geral, não terem finalidade lucrativa, e, portanto não atuarem num mercado concorrencial, faz com que não haja esse requisito de competitividade que as leve a gerir seus custos de modo sistematizado como as empresas privadas.

Outro ponto a destacar foi a questão inflacionária no país que aconteceu no início dos anos 70. De acordo com a cartilha do CONORF (2004, p.10-11):

Quando a inflação era elevada, havia pouco controle sobre a real viabilidade financeira de execução da programação de despesas fixadas nas leis orçamentárias. Com os preços em evolução crescente, podia-se praticamente fixar qualquer valor de gasto que a inflação “dava um jeito”, ao corroer o valor real das dotações orçamentárias – o valor real de uma dotação orçamentária é o seu valor nominal, ou contábil, deflacionado por um índice geral de preços -. As despesas eram executadas nominalmente e, assim, era transmitida a falsa sensação de que a programação inicialmente aprovada era factível de realização. As receitas arrecadadas, por sua vez, eram substancialmente superiores às receitas estimadas, uma vez que o mecanismo de correção monetária permitia que acompanhassem o comportamento crescente dos preços.

Alonso (1999) atribui a motivos culturais e econômicos. À primeira vista parece desnecessário apurar custos, pois o fundamental é que a lei seja cumprida. Para o servidor, cumprir a lei sem se preocupar com o bom desempenho, a economicidade e a satisfação do usuário já é parte de sua cultura. No que se refere às razões econômicas ele cita a natureza típica da atividade pública. Como os serviços estatais sempre foram executados em regime de monopólio, consolidou-se a idéia de que o funcionamento indireto por meio de impostos cobriria qualquer custo daqueles serviços, sendo portanto, desnecessário apurá-los.

De acordo com Miranda Filho (2003, p.39):

Nos anos 80, o crescimento do déficit público e a associação deste com as pressões inflacionárias domina as decisões econômicas, sobretudo na América Latina. Os sucessivos fracassos nos planos econômicos implantados nesses países e a crescente necessidade de contenção de gastos, paralelamente ao crescimento natural das demandas sociais, resultam numa gradativa deterioração na capacidade do Estado de oferecer serviços públicos de qualidade à população.

Atrelado a essas pressões, em 2000 veio a exigência imperativa da Lei de Responsabilidade Fiscal, quanto à implantação de um sistema de custos pela administração pública com vista a avaliar e acompanhar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial das organizações.

A partir desses fatos, criou-se uma nova perspectiva para a aplicação da contabilidade de custos na esfera pública, visto que os resultados apurados através dos sistemas contábeis vigentes não espelham a realidade orçamentária.

Uma contabilidade de custos aplicada nas organizações públicas, de acordo com Silva (1999, p.45) deve ter algumas características que a distingue daquela das entidades privadas; entre as quais destacam-se:

- Os entes públicos são dedicados, basicamente, à prestação de serviços ao final dos quais não se obtém uma quantidade diretamente relacionada com o custo, já que são financiados, em grande parte, por recursos arrecadados coativamente dos contribuintes, que os entregam sem qualquer expectativa de receber uma contrapartida individual ou direta em produtos ou serviços;
- O caráter habitualmente imaterial dos serviços prestados (outputs) apresenta dificuldades para sua avaliação.

O autor afirma que ao serem aplicados os conceitos de custos aos entes públicos criam-se possibilidades para se conhecer a formação dos custos das atividades, programas e projetos e conseqüentemente o conhecimento dos efeitos econômicos, financeiros e políticos sobre os cidadãos. Afirma ainda que os referidos conceitos servem de instrumento de gestão, facilitando o planejamento estratégico, a tomada de decisão e o controle.

A gestão por programas adotada pela administração pública federal e por alguns estados, como é o caso do Ceará, demanda sistemas de gerenciamento que possibilitem não só quantificar os custos dos processos empreendidos pelas organizações, mas que, além disso, permitam o estabelecimento de padrões de desempenho adequados e compatíveis com as expectativas da sociedade.

Segundo Marinho (2005), a idéia que motiva a implantação de qualquer sistema de custos na área governamental deve estar sempre em consonância com as dimensões de fornecimento dos serviços públicos, que são:

- Planejamento – fase de elaboração das estratégias, é o momento da definição dos objetivos;
- Orçamento – estágio no qual são alimentados todas as atividades e projetos, mediante as diversas variáveis e magnitudes identificadoras do serviço;
- Gestão - nesta fase é realizado o controle da execução dos serviços, trata-se de um controle interno, detector e corretor da gestão.

Miranda Filho (2003) afirma que a implantação de um sistema de custos numa organização pública passa por uma visão integrada dos seguintes aspectos:

- Quais são os recursos utilizados: humanos, materiais, financeiros e tecnológicos;
- Quais são os bens e serviços prestados à coletividade, sejam eles divisíveis (saúde, educação, saneamento) ou indivisíveis (segurança pública, justiça);
- Quais são os processos produtivos pelos quais os recursos são consumidos durante a produção de cada bem ou serviço;
- Quais são efetivamente os custos associados a cada um destes elementos.

A identificação desses aspectos, conjugados com um determinado sistema de avaliação de desempenho, pode fornecer indicadores para as organizações públicas efetivamente saberem se estão sendo eficientes ou não.

Na percepção de Afonso (2000), a construção do sistema pressupõe a existência de uma estrutura organizacional estabelecida, capaz de suportar funções hierárquicas que exerçam autoridade e responsabilidade. Para a perfeita adequação de um sistema de custos à administração pública é necessário que na organização, seu plano de contas, suas unidades de custo e seus respectivos geradores de custos (direcionadores) sejam os mesmos para todos os órgãos afins, visando facilitar a comparabilidade. Além disso, deve-se conhecer os processos por que passam cada um dos serviços (gerenciamento de processos) e também a atividade, base correta para aplicações das despesas indiretas (direcionador de custos) ao programa.

Pesquisas indicam que a metodologia de custeamento ABC é a mais difundida para ser implantada no serviço público. Estudiosos como Silva (1999), Alonso (1999), Miranda Filho (2003), confirmam essa tese. A título de ilustração o ponto de vista de Alonso (1999) será declinado, ressaltando as muitas vantagens do uso dessa metodologia no setor:

- Foi concebido para apurar custos não somente de produtos (bens ou serviços), mas também de outros objetos de custeio: processos, clientes, projetos, metas, etc.;
- O custo total de um produto é obtido pela agregação do custo direto e indireto. Os indiretos dependem de rateios. Como esses custos têm hoje um grande peso no resultado, o problema do rateio é minimizado com o ABC;

- O ABC tem uma arquitetura flexível, em grande parte adequada a organizações complexas;
- O sistema é uma ferramenta bastante útil em programas de reestruturação e de melhoria de gestão.

## 4. O SISTEMA DE MONITORAMENTO DE CUSTOS DA SEFAZ/CE

### 4.1 Metodologia da Pesquisa

Com este estudo, pretendeu-se avaliar a utilização das informações geradas pelo Sistema de Monitoramento de Custos da Sefaz/CE por seus gestores, para a tomada de decisão e, de posse dos resultados obtidos com a pesquisa, delinear um quadro da situação gerencial da Instituição, no tocante à administração dos seus recursos.

A pesquisa contribuiu, também, para uma percepção mais profunda sobre o objeto investigado o que possibilitou ao investigador sugerir ações práticas, na perspectiva de que o Sistema de Custos da Sefaz/CE venha a ser utilizado de forma adequada pelos gestores e demais funcionários daquela Instituição, visando a minimização dos custos. Por essa razão a dissertação caracterizou-se como pesquisa de natureza aplicada.

Para um perfeito enquadramento da experiência, vale ressaltar a orientação de Cervo e Bervian (1996, p.47):

É oportuno, porém, referir a ênfase que alguns autores dão à distinção entre a pesquisa pura e aplicada. Na pesquisa pura ou básica o pesquisador tem como meta o saber, buscando satisfazer uma necessidade intelectual do conhecimento. Já na pesquisa aplicada, o investigador é movido pela necessidade de contribuir para fins práticos mais ou menos imediatos, buscando soluções para problemas concretos.

#### 4.1.1 Introdução ao Emprego do Método:

Sabe-se que o método é para o investigador um facilitador no processo de realização da pesquisa e na interpretação de seus resultados, um elemento imprescindível no desenrolar da investigação científica. “O método não se inventa. Depende do objeto da pesquisa.” (CERVO E BERVIAN, 1996, p.20).

Método é definido por Fachin (2001, p.29) como sendo “um plano de ação, formado por conjunto de etapas ordenadamente dispostas, destinadas a realizar e antecipar uma atividade na busca de uma realidade.”

Escolher o método apropriado para a pesquisa que se quer desenvolver depende da natureza específica do problema estudado. “O problema do método acompanha todo saber que pretenda ir além das experiências vulgares. O método outorga ao saber a sua firmeza, a sua coerência, a sua validade, é como o princípio organizador e a sua garantia.” (ROMERO, apud FACHIN, 2001, p. 27).

Os estudos exploratórios são investigações de pesquisa empírica cujo objetivo é a formulação de questões ou de um problema, com tripla finalidade: desenvolver hipóteses, aumentar a familiaridade do pesquisador com o ambiente, fato ou fenômeno, para a realização de uma pesquisa futura mais precisa ou modificar e clarificar conceitos (MARCONI E LAKATOS, 1996, p.77)

As estratégias de pesquisas em Ciências Sociais, segundo Yin (2001) podem ser: experimental, levantamento, análise de pesquisa, pesquisa histórica e estudo de caso. Cada uma dessas estratégias podem ser usadas em estudos exploratórios, descritivos e explanatórios (causais). Os estudos exploratórios e os descritivos são os mais comumente utilizados.

As pesquisas exploratórias têm como objetivo principal o aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições, encaixando-se no contexto das pesquisas qualitativas, isto é, assumindo a forma de pesquisa bibliográfica ou estudo de caso. (GIL, 1998 apud FROSSARD, 2003, p. 16-17).

De acordo com Marconi e Lakatos (1996) os estudos exploratório-descritivos têm como objetivo descrever completamente um certo fenômeno, como por exemplo, o estudo de um caso para o qual são realizadas análises empíricas e teóricas. Podem ser encontradas descrições de caráter quantitativo e/ou qualitativo quanto acumulação de informações detalhadas.

Yin (2001, p.21) entende que o estudo de caso:

Permite uma investigação para se preservar as características holísticas e significativas dos eventos da vida real – tais como ciclo de vida individuais, processos organizacionais e administrativos, mudanças ocorridas em regiões urbanas, relações internacionais e a maturação de alguns setores.

Conforme o autor (2001, p.19), “o estudo de caso representa a estratégia preferida quando o pesquisador tem pouco controle sobre os eventos e quando o foco se encontra em fenômenos contemporâneos inseridos em algum contexto da vida real.”

Analisando as definições acima, convém agora enquadrar a pesquisa em questão à luz das teorias investigadas.

O estudo caracteriza-se como exploratório-descritivo, utilizando o escopo metodológico do estudo de caso. Sua abordagem assume-se exploratório-descritiva visto que trabalhou com fatos reais, na perspectiva de avaliar a utilização do SMC pelos gestores da Sefaz/CE para tomada de decisão gerencial.

O uso da metodologia do estudo de caso nesta pesquisa se justifica pelo fato de que seu objeto encontra-se inserido no contexto real das organizações públicas. Trata-se de um estudo sobre custos na administração pública no âmbito da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, cuja atualidade é absolutamente indiscutível. A opção por essa estratégia é, portanto, condizente.

#### 4.1.2 Instrumentos da Pesquisa

O processo de investigação nem sempre reporta o pesquisador às respostas necessárias ou esperadas para a conclusão de sua demanda. Daí a importância de se instrumentar convenientemente a coleta de dados, para assegurar que o conteúdo da resposta informe aquilo que se pretende saber com a pergunta formulada. Com este propósito foi escolhido como forma de coleta as seguintes fontes:

- coleta de fontes secundárias;
- coleta de fonte primárias.

O primeiro caso constituiu-se no levantamento da bibliografia pertinente ao assunto e de informações estatísticas coletadas junto à Sefaz/CE. No segundo, foram realizados um questionário e entrevistas, visando a obter respostas cujo teor indicasse o nível de comprometimento dos servidores da Sefaz/CE com a política de redução de gastos na Instituição.

## **Do questionário**

A presente pesquisa foi realizada a partir de um levantamento junto à média gerência da Instituição, sendo os voluntários submetidos à aplicação de questionário envolvendo perguntas de múltipla escolha. As questões foram elaboradas à base de perguntas fechadas e respondidas por 40 (quarenta) entrevistados que representam 64,5% do universo, cuja totalidade é de 62 (sessenta e dois) funcionários. Os questionários foram enviados a todo o grupo, através de e-mail.

Marconi e Lakatos (1996, p.88) definem questionário como sendo “um instrumento de coleta de dados, constituído por uma série ordenada de perguntas, que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do investigador.”

O questionário reuniu 10 (dez) perguntas estreitamente ligadas ao teste dos pressupostos e apoiadas no referencial teórico que deu suporte ao desenvolvimento deste trabalho.

Os três primeiros blocos relacionaram-se com o tema central da pesquisa que é o SMC. As indagações levantadas versaram sobre o conhecimento do sistema, sua credibilidade, avaliando sua utilização como ferramenta de gestão. O quarto e último bloco de perguntas teve como propósito medir o envolvimento dos servidores com as questões relativas ao gerenciamento de custos na Sefaz/CE. Essa informação daria ao pesquisador uma percepção maior sobre a importância conferida ao tema, ou seja, como ele é tratado na Organização. Assim, o questionário foi estruturado conforme consta no Apêndice A.

Para validá-lo o mesmo foi aplicado, a título de pré-teste, com um grupo de 10 (dez) funcionários não gestores da Instituição, mas que atuam como auxiliares no processo de gestão dos recursos na Sefaz/CE e que, portanto, estão aptos a opinar sobre o assunto. As perguntas foram entregues diretamente aos respondentes e na ocasião fornecidos esclarecimentos quanto ao objetivo da pesquisa. Também foram pedidas sugestões no sentido de evitar interpretações equivocadas sobre os quesitos formulados e, conseqüentemente, desvios nos resultados obtidos.

Depois de aplicado o pré-teste, fizeram-se algumas correções sugeridas, com vistas a melhor atender o objetivo da consulta. Um exemplo dessa flexibilidade é a exclusão das perguntas que na opinião de alguns entrevistados pareciam dissociadas do teste dos pressupostos, não podendo, portanto, responder ao questionamento da pesquisa.

O questionário foi aplicado junto aos fazendários representantes da média gerência da Instituição e que atuam diretamente no processo de gestão dos recursos na Sefaz/CE. Tal escolha deve-se ao fato de se acreditar que os servidores na atividade de comando têm forte influência sobre a atuação dos comandados, como também por se entender que o resultado do trabalho de todo um grupo está diretamente relacionado ao modo de agir do seu líder. Este pensamento baseia-se na afirmação de Hatakeyama (1995, p.167-168):

Os subordinados tendem, inconscientemente, a imitar seus superiores. Esta tendência é especialmente forte no Japão, onde a maioria dos cargos de gerente são ocupados por pessoas mais velhas e experientes. Os subordinados observam, de perto, o comportamento diário de seus gerentes embora, de relance, não pareça que eles o estejam fazendo. Do mesmo modo que eles imitam os traços bons de seus gerentes, imitam também seus traços desagradáveis, presumindo que, se um gerente espera desenvolver sua equipe e torná-la um grupo trabalhador e bem sucedido, deve mostrar-lhe o que ele espera dela, dando-lhe o mesmo exemplo.

### **Da entrevista**

A opção adicional pela entrevista teve como objetivo dar um maior aprofundamento e qualificação à análise realizada, pois o questionário embora aplicado com perguntas objetivas pode levar o entrevistado a diferentes interpretações, gerando desvios na avaliação real da situação existente. Para Moreira (2002, p.54), “a entrevista é uma conversa entre duas ou mais pessoas com um propósito específico em mente, podendo ser estruturada, não estruturada ou completamente aberta, ou semi-estruturada.”

A entrevista foi realizada com nove gerentes que já haviam respondido o questionário, tomando-se por base para a amostragem as três grandes áreas da Instituição. De cada uma delas, foram escolhidos três respondentes com o intuito de se fazer um diagnóstico real da situação, visto que todas as áreas foram representadas na mesma proporção e que o grupo, por ter o mesmo nível hierárquico, possuía o mesmo poder de decisão na Organização.

A entrevista seguiu a mesma estrutura do questionário, sendo que às questões levantadas foi dado um maior detalhamento a fim de corroborar os dados obtidos durante a aplicação do mesmo. Dessa forma, a entrevista foi organizada como se apresenta no Apêndice B.

Com a finalidade de melhor perceber os pormenores da informação, foi utilizado um gravador; no entanto, alguns entrevistados optaram pelo não uso deste recurso.

O tipo de entrevista aplicado foi a semi-estruturada. Segundo Moreira (2002, p.54), nessa modalidade de entrevista:

O entrevistador pergunta algumas questões em uma ordem predeterminada, mas dentro de cada questão é relativamente grande a liberdade do entrevistado. Além disso, outras questões podem ser levantadas, dependendo das respostas dos entrevistados, ou seja, podem existir questões suplementares sempre que algo de interesse e não previsto na lista original de questões aparecer.

## **4.2 Contextualização da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará**

### **Histórico**

Machado (1998) afirma que o primeiro órgão arrecadador oficial instalado no Ceará data de 1797. O presidente da Capitania do Ceará era naquela época Bernardo Manuel de Vasconcelos. Em 1809, o órgão mudava-se na rua Sena Madureira, 142, em Fortaleza. A partir daí entra em funcionamento a Junta Real da Fazenda.

Conforme a autora (1998), com as mudanças advindas da Regência, as capitânicas, já transformadas em Províncias, pouco arrecadavam. Por necessitarem realizar investimentos em infra-estrutura, contraíam dívidas mediante emissão de títulos debitados à conta do Tesouro do Império. Os referidos títulos eram conhecidos como “bilhetes”, o Ceará não ficou de fora.

Aragão (1993) menciona que por força do artigo 45, da Lei Geral n.04, de 04/10/1831 a Junta Real da Fazenda se transforma em Tesouraria da Província que tinha como finalidade reprimir a sonegação fiscal e proporcionar ao caixa do tesouro o cumprimento de

suas obrigações mais urgentes. Em 08/07/1833 foi instalada no Ceará sua primeira Tesouraria, por ordem do então governador da Província, José Mariano Cavalcante de Albuquerque. No ano seguinte as Províncias são declaradas financeira e administrativamente independentes da Regência Imperial, por intermédio do Ato Adicional de 12/08/1834.

Machado (1998) afirma que aos 26/09/1836 a Lei nº. 58 extingue as Tesourarias e cria a Secção da Repartição da Fazenda Provincial e que já no período da República, um ato assinado em 01/01/1893 põe em vigência o Regulamento das Secretarias de Estado. O regulamento determinava a reorganização das repartições e fixava sua nova estrutura.

Atualmente, a Secretaria da Fazenda, amparada pela Lei nº 13.297, de 07/03/2003 e o Decreto nº 27.203 de 03/10/03, possui estas competências:

- auxiliar, direta e indiretamente o Governador na formulação de política econômico-tributária do Estado;
- realizar a administração fazendária pública;
- dirigir, superintender, orientar e coordenar as atividades de arrecadação, tributação, fiscalização, recolhimento e controle dos tributos e demais rendas do erário;
- gerenciar o sistema da Dívida Pública Estadual;
- elaborar, em conjunto com a Secretaria de Planejamento e Coordenação, o planejamento financeiro do Estado;
- administrar o fluxo de caixa de todos os recursos do Estado e desembolso dos pagamentos;
- gerenciar o sistema de execução orçamentária financeira e contábil-patrimonial dos Órgãos e Entidades da Administração Estadual;
- superintender e coordenar a execução de atividades correlatas na Administração Direta e Indireta;
- exercer outras atribuições necessárias ao cumprimento de suas finalidades, nos termos de regulamento aprovado por Decreto do Chefe do Poder Executivo.

## **Missão**

A Sefaz/CE tem por missão “captar recursos financeiros para atender as demandas da sociedade”. Dessa forma suas ações estão focadas na atividade fiscal do Estado que tem como propósito obter e aplicar recursos para o custeio e investimento dos serviços públicos.

## **Visão**

Alavancar, até 2007, a liderança nacional no desempenho da arrecadação tributária e administração financeira, com satisfação dos clientes internos e externos, através de uma melhoria na qualidade dos serviços e de maior transparência nas suas ações.

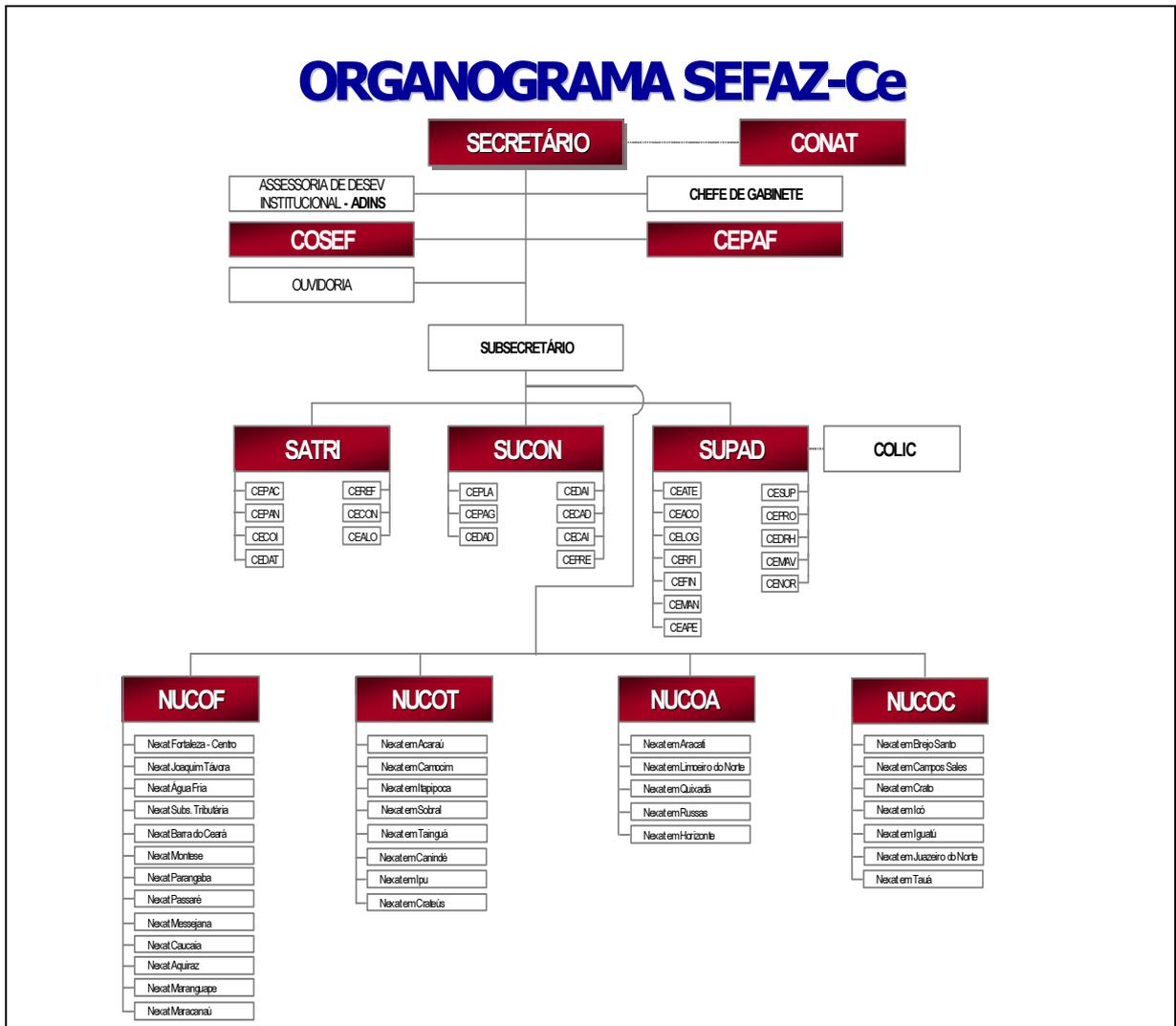
## **Valores**

- um corpo funcional autoconfiante, treinado e coeso, com visão compartilhada onde prevaleça o senso de equipe;
- trabalho desenvolvido com grande respeito pela coisa pública e caracterizado pelos conceitos de ética e honestidade;
- servidores competentes, treinados e comprometidos com a missão da Instituição;
- desenvolvimento de um trabalho, pautado na justiça, humanidade e transparência

A identidade da Sefaz/CE será fruto do compartilhamento entre missão, visão e valores e caberá aos seus gerentes sua difusão e consolidação.

## **Estrutura Organizacional da Sefaz/CE**

A figura 3 apresenta a estrutura organizacional da Sefaz/CE, fundamentada na lei e nos decretos citados no item 4.2.



**FIGURA 3** – Organograma da Sefaz/CE

Fonte: SMC/ Sefaz/CE

### Negócio da Sefaz/CE

A existência da Sefaz/CE está intimamente relacionada à cobrança de tributos do Estado. Seu objetivo final é arrecadar e gerir tributos e desencadear ações de fiscalização no combate à sonegação com o propósito de promover o cumprimento voluntário das obrigações tributárias de modo que seja possível executar sua missão.

Os impostos arrecadados pela Sefaz/CE são: Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicações (ICMS), Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer Bens ou Direitos (ITCD).

No entanto, o papel da Secretaria da Fazenda não se restringe apenas à função de arrecadar; também está voltado para as políticas de distribuição de renda e promoção da justiça fiscal, além de propiciar aos indivíduos a conscientização e educação tributárias, por meio de ações permanentes que visem a formação de cidadãos e o exercício da cidadania.

#### **4.3 Descrição do Sistema de Monitoramento de Custos da Sefaz/CE**

A decisão de criar um sistema de monitoramento de custos para a Sefaz/CE surgiu por se entender que o Sistema Integrado de Contabilidade (SIC), embora uma excelente ferramenta para a contabilidade financeira apresentava limitações: não permitia que se tornassem conhecidas as estruturas de custos das áreas que formam a estrutura organizacional da Instituição, impossibilitando a apropriação desses custos pelo setor responsável. Era necessário apropriar para cobrar de quem de direito.

Implantado em 1996, o Sistema de Monitoramento de Custos da Sefaz/CE (SMC), objetiva coletar informações adequadas sobre custos, a fim de auxiliar os administradores da Instituição no processo de otimização de recursos, com ênfase na redução do déficit público.

##### **Objetivos do Sistema**

Tendo como base o negócio da Sefaz/CE que é arrecadar tributos, o Sistema de Monitoramento de Custos foi estruturado de maneira a fornecer informações detalhadas sobre os custos mais representativos e efetivamente incorridos durante a realização daquela atividade, alocando-os às suas respectivas Unidades.

O modelo foi concebido com o seguinte propósito:

- conhecer a estrutura de custos da Sefaz/CE;
- prestar informações à administração, visando subsidiar uma política de gerenciamento dos custos da Sefaz/CE;
- dotar as unidades fazendárias de instrumentos de auto-gerenciamento de seus custos;
- contribuir para a elaboração dos orçamentos anuais;
- dar suporte ao programa de metas da Instituição;

- auxiliar na avaliação custo/benefício das unidades em operação, como também no processo decisório quando da implantação de novas unidades ou desativação das existentes;
- gerar banco de dados atualizado em sistema informatizado para suporte a outros trabalhos;
- subsidiar os gerentes, em todos os níveis, na melhoria de seus processos;
- ampliar o conceito de gestão introduzindo a “cultura de custos” na Organização;
- ajudar na construção de indicadores de desempenho;
- introduzir o conceito de produtividade.

### **Estruturação do Modelo**

O Sistema de Monitoramento de Custos tem como finalidade medir o custo da unidade consumidora ou gestora dos recursos. Focado exclusivamente na contabilidade gerencial, o sistema foi construído de modo que permitisse identificar, através de relatórios gerenciais, a estrutura de custos da Instituição, a partir dos seguintes pontos:

- a significância econômica de cada item de custos;
- a associação de cada tipo de custo ao regime contábil adequado;
- a definição da ordem hierárquica dos centros de custos, com base na estrutura organizacional da Sefaz/CE;
- a classificação dos itens de custo “por responsabilidade”(unidade consumidora e unidade gestora);
- a relação custo/benefício de cada item de custo.

### **Conceituação do Modelo**

Concebido para mensurar o custo da arrecadação e da gestão dos tributos da Sefaz/CE o SMC utiliza a seguinte metodologia:

- os custos diretos são alocados às unidades usuárias dos recursos;
- os demais são alocados às unidades responsáveis pela sua gestão.

**Unidade usuária dos recursos** – é a unidade que consome o recurso, ou seja, que efetivamente realiza o gasto. Os custos diretos são gastos e gerenciados por ela.

**Unidade gestora dos recursos** – é a que responde pela gestão dos custos, embora na maioria das vezes, não seja ela quem os consome. As unidades gestoras são responsáveis pela negociação de preços, prazos e demais controles relativos aos gastos que estão sob sua responsabilidade. Os custos indiretos são apropriados às unidades gestoras, considerando essa responsabilização.

A decisão de se utilizar essa metodologia teve como finalidade precípua evitar, ao máximo, o uso de rateios, visto que o sistema é uma ferramenta meramente gerencial. Dessa forma a apropriação dos custos, num primeiro momento, é feita diretamente à unidade consumidora dos recursos. Quando houver impossibilidade de imputá-lo diretamente ao seu usuário, os custos serão apropriados à unidade gestora porque somente ela tem ingerência sobre os mesmos. Como exemplo podem ser citados os custos de comunicação de dados, licença de software, etc.

Outra influência para a escolha do método foi uma prática da administração pública, onde é comum os dirigentes apresentarem o volume de projetos implantados em sua gestão sem no entanto explicarem qual seu custo e qualidade. Mensurar esse custo/benefício e responsabilizar seu gestor por esse resultado foi a saída encontrada para melhorar o desempenho da gestão dos recursos na Sefaz/CE.

Por se tratar de um sistema essencialmente gerencial o regime contábil para registro das despesas é o de competência, que hoje compreende 94% dos itens, para os 6% restantes é utilizado o regime de caixa. A alimentação dos dados, para as despesas cujo regime contábil é o de competência, é feita através de transmissão entre os sistemas periféricos que integram o Sistema de Monitoramento de Custos; as demais são feitas manualmente, através de informações geradas pelo SIC.

O sistema demonstra todos os gastos da Instituição pelo monitoramento de 38 (trinta e oito) itens de custo, agrupados da seguinte forma:

- Custos Operacionais;
- Custeio Total;
- Custeio Parcial.

**Custos Operacionais** - nessa categoria estão incluídos os 38 (trinta e oito) itens monitorados pelo sistema. O volume dos custos operacionais corresponde ao montante gasto pela Sefaz/CE na execução de suas diversas atividades, ou seja, são aqueles gastos e despesas incorridos para possibilitar o funcionamento da Organização. A figura 4 discrimina os itens de custos monitorados, o regime contábil utilizado para cada um deles e a responsabilização do custo, se da unidade usuária (U) ou gestora (G).

regime	resp.	ITEM DE CUSTO
COMP.	U	PESSOAL (ativo s/ afast)
COMP.	U	13º SAL. (prov.)
COMP.	U	SÉLO FISCAL
COMP.	U	LOCADOS
COMP.	U	ENERGIA
COMP.	U	TELEFONE
COMP.	U	TRANS. DE DADOS
COMP.	U	AGUA/ ESG.
COMP.	U	ALUGUEL / COND.
COMP.	U	MAT. CONSUMO
COMP.	U	COMBUSTÍVEL
COMP.	U	DIARIAS SERV.
COMP.	U	FEBEMCE
CX	U	LOC. BENS MÓVEIS
CX	U/G	CONS. BENS IMÓV.
CX	U/G	CONS.B.MOV./CON.MANUT.
CX	U/G	CONS. VEÍCULOS
CX	U	PASSAGENS
CX	U	JORNAIS E PERIOD.
CX	U/G	SERV.PESS.FÍSICA
CX	G	COMUM. DIVUL.
CX	U	RESS. PESS.
CX	U	SUPR. FUND.
CX	U	FRETE CARR.
CX	G	PROC. DADOS
CX	G	HOSPEDAGEM
CX	G	SEG. GER./ VIST.
CX	G	TX. / EMOL/ IMP.
CX	U	SERV. ALIM.
CX	U	IMPRES. ENCAD.
CX	U	CAPAC. PESS.
CX	U/G	AQUIS. DISTR. GRAT.
CX	G	CORREIOS TELEGR.
CX	G	SERV. FILM.
CX	G	ASS./ SERV. TEC/ INDEN
CX	G	LOC. SOFT
CX	G	INSS / FGTS etc
CX	U/G	restante

**FIGURA 4** – Estrutura de Apropriação dos Custos

Fonte: SMC/ Sefaz/CE

**Custeio Total** – no grupamento de Custeio Total são demonstrados os gastos com 36 (trinta e seis) itens de custos, porque nessa classificação não estão incluídas as despesas com pessoal que compreendem dois itens: pessoal ativo (sem afastados) e décimo terceiro salário (provisionamento). Embora estes dois itens representem a média de 80% de todo o custo operacional da Instituição, eles não são o foco do controle em razão de que essa responsabilidade fica a cargo da Secretaria de Administração do Estado que é o órgão

competente para o gerenciamento dos gastos com pessoal. O custeio total é, portanto, a razão de ser de todo o controle realizado pelo sistema.

**Custeio Parcial** - a categoria Custeio Parcial representa 80% do custeio total da Sefaz/CE e abrange os gastos relativos a 17 (dezesete) itens de custo, que foram classificados para compor o programa de metas de redução de custeio na Instituição. Os 17 (dezesete) itens foram escolhidos após análise realizada nos relatórios do Sistema Integrado de Contabilidade (SIC), ora aplicado, visando detectar os de maior representatividade em termos monetários. São os seguintes: locados, energia, telefone, água/esgoto, aluguel/condomínio, combustível, diárias de servidores, serviços de pessoas físicas, locação de bens móveis, conservação de bens móveis/contrato de manutenção, conservação de bens imóveis, conservação de veículos, passagens, jornais e periódicos, Febemce, transmissão de dados, material de consumo.

Com base na subdivisão acima descrita, é realizada a apropriação dos itens de custos em três níveis hierárquicos:

1º nível: Geral Sefaz/CE;

2º nível: Estratégico;

3º nível: Operacional.

No nível hierárquico Geral Sefaz/CE estão consolidados todos os gastos da Instituição, é a representação da Sefaz/CE como um todo. O nível Estratégico demonstra essa consolidação por coordenadorias, ou seja, é nele que se conhece o quanto gastam para funcionar as grandes áreas em que está dividida a Organização. Já o nível Operacional trabalha os gastos realizados pela base, que são as células, e que representam o menor nível no organograma da Instituição.

O SMC apresenta, através de um modelo matricial, relatórios que podem ser gerados a qualquer tempo, os quais evidenciam a relação, por unidade, dos custos da Organização, e que são apurados, mensal e anualmente.

A Figura 5 demonstra como o sistema realiza a apropriação dos custos às suas respectivas unidades (centros de custos).



**FIGURA 5** – Modelo Matricial de Apuração de Custos  
**Fonte:** SMC/Sefaz/CE

### Centros de Custos

Para que seja realizada a apropriação dos custos aos seus respectivos centros de custos cada unidade consumidora de recursos, tendo como base a estrutura organizacional da Instituição, recebe uma codificação que a identificará junto ao sistema de custos. A partir das informações recebidas dos diversos emissores - sistemas-periféricos/módulos/entradas-manuais – o SMC poderá apropriar esses custos aos seus devidos usuários ou gestores.

A figura 6 apresenta a formatação dessa codificação.

<b>CÓDIGO</b>	<b>DESCRIÇÃO</b>	<b>SIGLA</b>
1010000-1	GABINETE DO SECRETARIO	GABIN
1011000-5	GABINETE DO SUBSECRETARIO	GABIN-S
1012000-9	ASSESSORIA DE DESENVOLVIMENTO INSTITUCIONAL	ADINS
1015000-0	CAFAZ	CAFAZ
1016000-3	PROMOÇÃO NOTA DEZ	N10
1018000-0	OUVIDORIA	CEPAF
1019900-9	CENTRO SETORIAL DE CUSTOS	CSC
1013000-2	CORREGEDORIA	COSEF
1017000-7	CENTRO DE PESQUISA E ANÁLISE FISCAL	CEPAF
1020000-6	CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO	CONAT
1020100-9	PLANEJAMENTO/ CONSULTORIA	CECOP
1020200-1	SUORTE AO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO	CEPAT
1020300-4	PERICIAS E DILIGENCIAS	CEPED
1020400-7	JULGAMENTO 1ª INSTANCIA	
1020500-0	JULGAMENTO 2ª INSTANCIA	
1020600-2	APOIO	CEAPL
1029900-3	CENTRO SETORIAL DE CUSTOS	
1030000-0	SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACAO TRIBUTARIA	SATRI
1030100-3	APOIO	CEALO
1030200-4	ACOMPANHAMENTO/CONTROLE/INFORMACAO	CECOI
1030210-8	POSTO FISCAL COMETA	
1030700-0	PESQUISA E ANALISE	CEPAN
1030600-7	PLANEJAMENTO E ACOMPANHAMENTO	CEPAC
1030400-1	CONSULTORIA/NORMA	CECON
1030800-2	CÉLULA DA DIVIDA ATIVA	CEDAT
1030500-4	REVISAO FISCAL	CEREF

**FIGURA 6** – Centros de Custos

Fonte: SMC/ Sefaz/CE

Embora a Instituição entendesse que gerenciar seus custos seria a solução para cumprir as metas estipuladas pelo governo estadual, mesmo assim algumas dificuldades foram encontradas para a implantação dessa ferramenta. Dentre elas destacam-se as dificuldades culturais e operacionais.

No que se refere às dificuldades culturais pode-se citar o fato de que o administrador público não está habituado a gerenciar custos, essa linguagem é totalmente nova para ele, pois na administração pública poucos estão preocupados com a matéria.

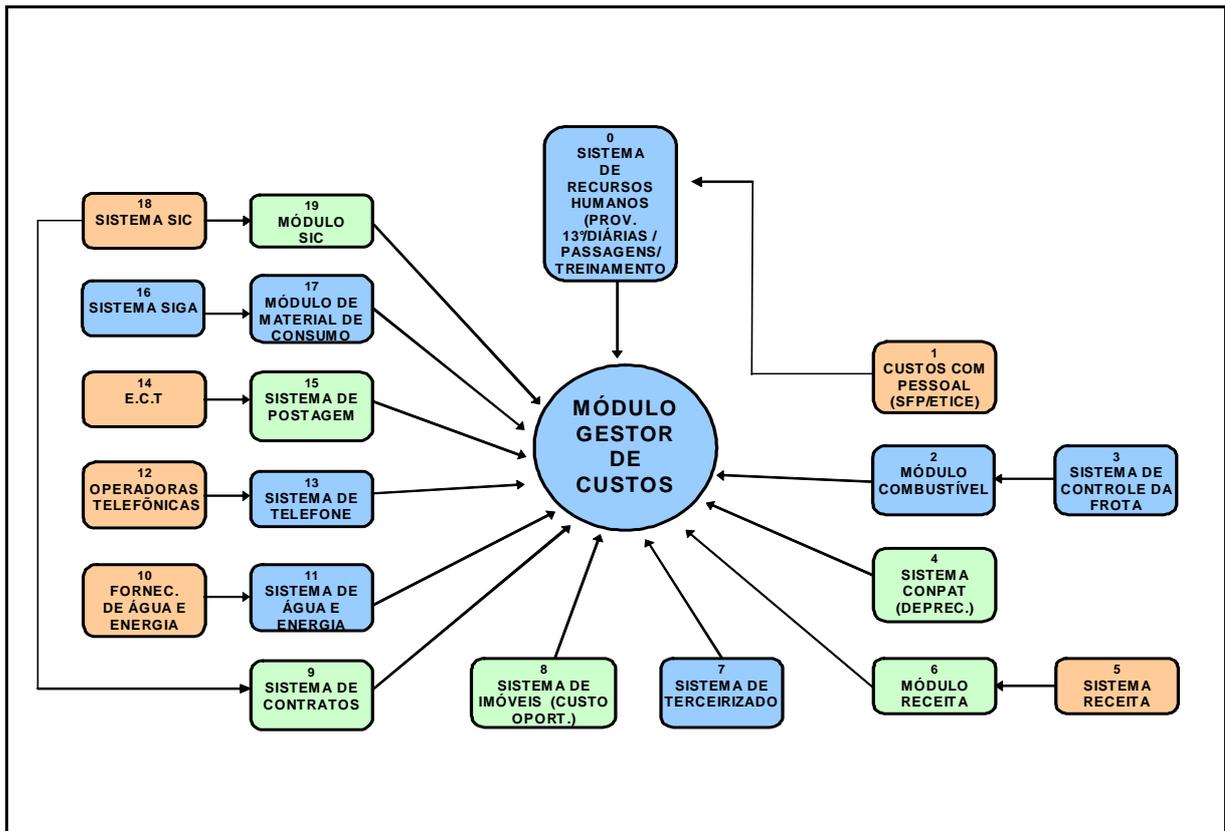
Em relação às dificuldades operacionais, destacam-se:

- o desconhecimento da estrutura de custos da própria Instituição;
- os dados gerados pelo SIC dificultam a gestão por Centros de Custos porque não apontam o responsável pela geração do custo respectivo;
- a questão “custos” nunca era priorizada visto que outras rotinas eram sempre consideradas mais importantes;
- escassez de recursos (físicos, pessoal, tecnológicos, etc.).

### **Módulos do Sistema**

O Sistema é composto por um conjunto de sistemas independentes (módulos periféricos), que prestam informações a um módulo centralizador (módulo gestor de custos). Este é responsável pelo monitoramento de custos da Instituição, através da consolidação de todas as informações originárias dos sistemas-periféricos/módulos/entradas-manuais, é responsável pelo monitoramento dos custos da Instituição.

A formatação apresentada na Figura 7, permite visualizar como acontece a integração do SMC com os demais sistemas que integram o processo de apuração dos custos.



**FIGURA 7** – Integração do Módulo Gestor aos Módulos Periféricos

Fonte: SMC/Sefaz/CE

### Módulo Gestor de Custos

O Módulo Gestor de Custos é o módulo central do sistema encarregado de consolidar todas as informações provenientes dos demais sistemas-periféricos/módulos/entradas-manuais. A partir dessa consolidação é que são gerados os diferentes relatórios do sistema, permitindo a realização de consultas, elaboração de demonstrativos, enfim, as mais diversas informações gerenciais necessárias aos administradores da Instituição.

### Módulo de Recursos Humanos

Os dados relativos aos gastos com o pessoal da Sefaz/CE, incluindo folha de pagamento, passagens e diárias, são obtidos separadamente através dos diversos sistemas periféricos que compõem o SMC.

**Folha de Pagamento** - Os custos produzidos com a folha de pessoal são obtidos a partir das informações referentes ao salário bruto de cada funcionário - enviados pelo órgão de processamento de dados do Estado - e lidos pelo Sistema de Recursos Humanos (SRH) que após um cruzamento com os dados de frequência remetidos por cada unidade da Sefaz/CE, aloca esses custos às referidas unidades. A partir daí as informações estarão disponibilizadas no SMC - Módulo Central.

**Passagens** - Os custos referentes a passagens aéreas são contabilizados mediante informações geradas pelo Sistema de Diárias. Cabe a este sistema a apropriação dos custos às suas devidas lotações e, em seguida, realizar a geração dos movimentos mensais dos referidos custos, os quais são enviados diretamente ao banco de dados do Sistema de Monitoramento de Custos – Módulo Central.

**Diárias** - Os custos relativos ao pagamento de diárias a servidores são fornecidos ao Módulo Central pelo Sistema de Diárias o qual concede informações detalhadas desses custos, por servidor e por lotação.

### **Módulo de Consumo**

Cabe ao sistema SIGA (Sistema de Gerenciamento do Almojarifado), fornecer os valores gastos com material de consumo por cada unidade fazendária e, igualmente, a tabela de materiais do próprio sistema. Os dados são disponibilizados em arquivo no formato texto, essa importação acontece mensalmente. Em seguida é feita a geração dos movimentos, quando os dados são jogados diretamente no banco de dados do Sistema de Monitoramento de Custos – Módulo Central.

### **Módulo de Telefone**

Os custos são obtidos através de arquivos enviados pelas operadoras telefônicas que têm contrato com a Sefaz/CE e serão processados pelo Sistema de Controle de Telefones. Caberá a este sistema a importação desses dados, bem como a apropriação de cada ligação às suas devidas lotações. Essas informações são complementadas com os dados sobre as ligações controladas pela Central Telefônica da Sefaz/CE. A importação dos dados segue o mesmo padrão do módulo anterior.

### **Módulo de Água e Energia**

**Água** – as informações são fornecidas pela Companhia de Água e Esgoto (CAGECE) e pelos diversos Sistemas de Abastecimento de Água e Esgoto (SAAE's) sendo atualizadas mensalmente. Cabe a esse módulo a apropriação dos custos às suas devidas lotações para em seguida ser feita a geração dos movimentos desses custos, onde são jogados diretamente no banco de dados do Módulo Central do Sistema de Monitoramento de Custos.

**Energia** – enviadas mensalmente pela Companhia de Energia Elétrica do Ceará (COELCE). As informações recebidas são processadas pelo Módulo de Água e Energia. A importação dos dados segue o mesmo tratamento do módulo anterior.

### **Módulo de Postagem**

Os custos referentes aos serviços de postagem são alimentados manualmente e sendo conhecidos através das faturas emitidas pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos.

### **Módulo de Contratos**

Os custos relacionados aos contratos assinados pela Sefaz/CE e que têm um valor mensal previamente fixados, são extraídos diretamente do Sistema de Contratos.

### **Módulo “Custo de Oportunidade”**

Os custos decorrentes de aluguel são digitados diretamente, podendo opcionalmente ser alimentados pelo Sistema de Contratos (Sistema que controla todos os contratos da Sefaz/CE). As informações de “custo de oportunidade” são extraídas diretamente do Sistema de Patrimônio (SISPAT) a partir dos valores venais calculados para cada imóvel de propriedade da Sefaz/CE aplicando-se, mensalmente, a taxa de 0,5% a 1% do valor de venda do imóvel. Cabe a esse sistema a apropriação dos custos às suas devidas lotações, em seguida são feitas as gerações dos movimentos mensais desses custos, para serem disponibilizados no banco de dados do Sistema de Monitoramento de Custos – Módulo Central.

### **Módulo de Notas de Empenho**

Nesse módulo são computados todos os custos não abrangidos pelos outros módulos do sistema e que representam apenas 6% do universo. São custos obtidos a partir de arquivos provenientes do sistema SIC (Sistema Integrado de Contabilidade). Os dados são disponibilizados em arquivo no formato texto que depois de baixados e apropriados aos seus devidos centros de custos serão jogados diretamente no banco de dados do Sistema de Monitoramento de Custos – Módulo Central.

### **Módulo de Terceirizados**

Os gastos com terceirizados provêm do Sistema de Locadoras de Mão-de-Obra (SISLOC) que é o responsável pela sua apropriação às devidas lotações. Em seguida é feita a geração dos movimentos mensais desses custos, onde os dados são alocados diretamente ao banco de dados do Sistema de Monitoramento de Custos – Módulo Central.

### **Módulo de Controle da Frota**

As informações relativas à combustível são geradas pelo Sistema de Controle da Frota (SISFROT), que controla o consumo mensal desse item de despesa, por lotação, disponibilizando os dados para o Módulo Central.

### **Módulo “Outros”**

Nesse módulo são contemplados os itens pouco representativos em termos monetários e que são alimentados manualmente, através de informações geradas pelo SIC.

### **Módulo de Receita**

As informações são conseguidas através de dados fornecidos pelo Sistema Receita que é utilizado pela Sefaz/CE e servirão de auxílio na avaliação do “custo x benefício” dos diversos projetos e porque não dizer de alguns setores da Organização. Os dados são disponibilizados em arquivo formato texto.

## Relatórios do Sistema

- **Relatório de Custos Operacionais**

O Relatório de Custos Operacionais é a matriz de onde são extraídos os demais relatórios. Nele são condensadas todas as informações sobre os custos da Instituição as quais servirão de base para a elaboração dos diversos relatórios do sistema. Através dele percebe-se, em qualquer tempo, o quanto a Sefaz/CE gasta para funcionar.

O relatório mostra, de um lado as unidades de custos que fazem parte da Organização e do outro os itens de custos que são monitorados, ou seja, aqueles gastos com grande representatividade em termos monetários para a Instituição. A figura 8 mostra a formatação do Relatório dos Custos Operacionais.

<b>CUSTO OPERACIONAL - SEFAZ</b>										
(Hierarquia = 2ª)										
LOTAÇÃO	PESSOA L	13º SAL. (prov.)	LOCA- DOS	ENER- GIA	TELE- FONE	TRANS . DE DADO S	AGUA /ESG.	ALU- GUEL/ COND.	MAT. CON- SUMO	COM- BUS- TIVEL
GABINETE DO SECRETÁRIO - total										
CORREGEDORIA - total										
CEPAF - total										
CONTENCIOSO ADM. TRIBUTÁRIO - total										
SUP. ADMINISTR. TRIBUTÁRIA - total										
SUP. DE CONTROLADORIA - total										
SUP. ADMINISTRATIVA - total										
NUCL. COORD. NA CAPITAL - total										
NUCL. COORD. ZONA METROPOLÍT. - total										
NUCL. COORD. ZONA NORTE - total										
NUCL. COORD. ZONA DO APODI - total										
NUCL. COOR. ZONA INHAMUNS - total										
NUCL. COORD. ZONA DO CARIRI - total										
C. G. CUSTOS SEFAZ - total										
ORGAOS EXTERNOS - total										
TOTAL GERAL SEFAZ										

**Figura 8** – Relatório de Custos Operacionais  
Fonte: SMC/ Sefaz/CE

A partir deste relatório, vários outros poderão ser gerados, dependendo apenas de como se queira visualizar a informação. Eles podem ser modelados com as mais variadas configurações:

- **Custos mensais ou anuais;**
- **Média dos custos mensais ou anuais;**
- **Média corrigida dos custos;**
- **Custos corrigidos;**
- **Custos em valores nominais;**
- **Evolução dos custos.**

Convém salientar que todos estes relatórios sugeridos podem ser formatados tanto para os grupos de Custos Operacionais, de Custeio Total e de Custeio Parcial, como também para os três níveis hierárquicos de apropriação.

### **As informações geradas pelo SMC, auxiliando na tomada de decisão**

Apoiados em informações geradas pelo SMC os gestores da Sefaz/CE têm hoje condições de fazer uma avaliação do desempenho das suas diversas unidades em termos de comparação entre os custos incorridos por cada uma delas e os resultados obtidos, fornecendo a análise do custo/benefício de cada gasto.

Avaliando o resultado dessa comparação é possível responder aos seguintes questionamentos:

- a) Qual o custo mensal ou anual, para manter uma unidade fazendária?
- b) Qual a composição percentual dos custos de cada unidade em relação aos custos da Instituição?
- c) Qual a relação entre o custo mensal/anual de cada uma dessas unidades e suas receitas tributárias?
- d) Que unidades apresentam maiores desvios em relação a essa média e que necessitam de maior atenção em relação ao seu desempenho?

Os gráficos de 1 a 9 demonstram a evolução do desempenho da Sefaz/CE entre os exercícios de 1995 a 2002, através dos resultados dos seguintes macroindicadores:

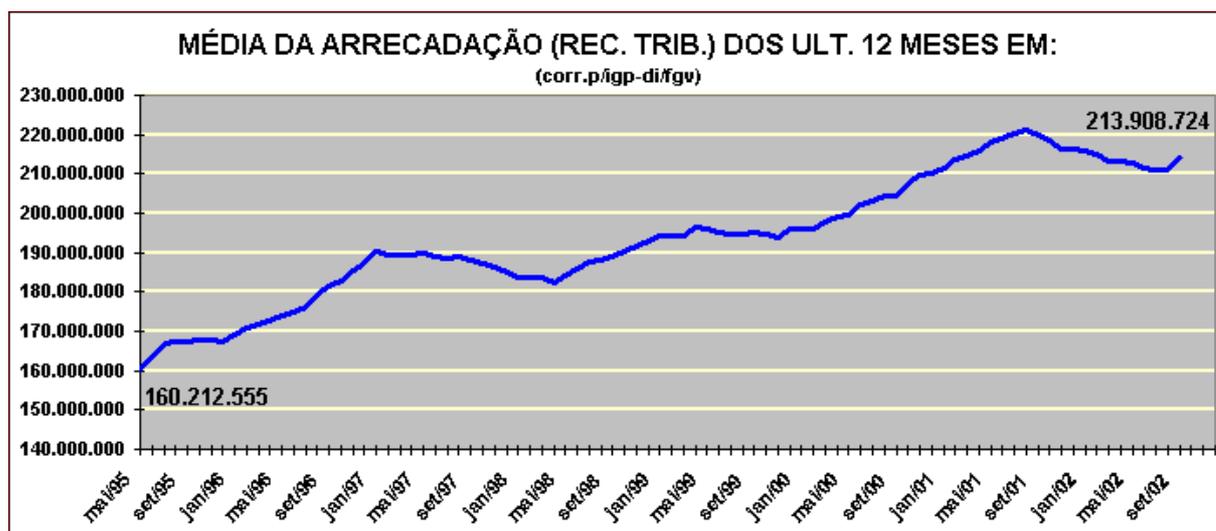
- Média da arrecadação das receitas tributárias;

- Custo operacional;
- Custo relativo ao pessoal ativo;
- Custeio sem pessoal ativo.

Os gráficos de 1 a 3 apresentam o confronto entre a média das receitas arrecadadas e o custeio total.

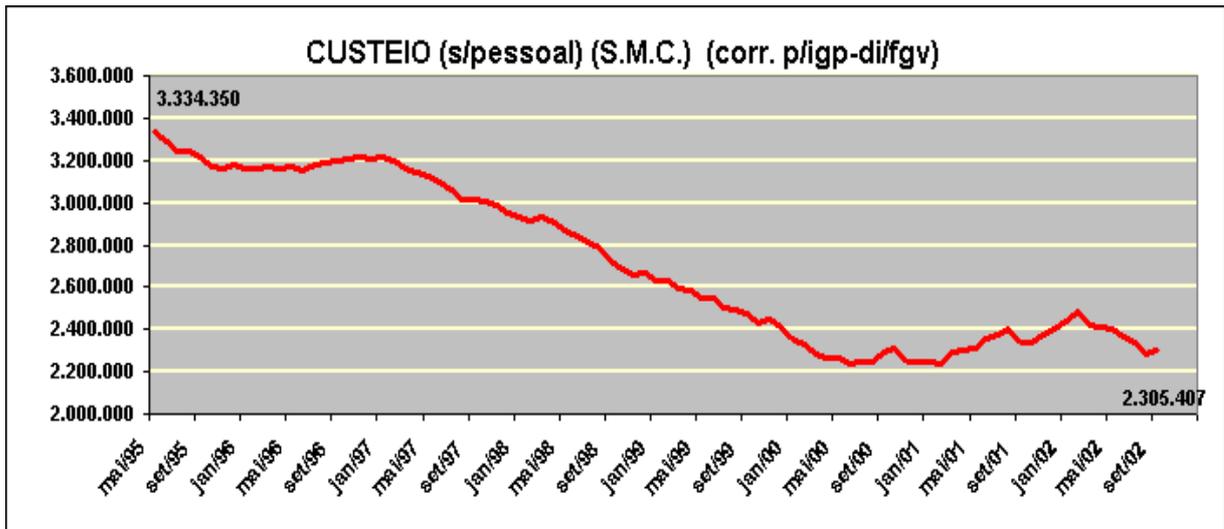
O gráfico 1 evidencia a média de arrecadação da Sefaz/CE no período de maio de 1995 a setembro de 2002. Conforme se pode perceber a Sefaz/CE teve um incremento na média de arrecadação de R\$ 160.212.555,00 (cento e sessenta milhões, duzentos e doze mil, quinhentos e cinquenta e cinco reais) para R\$ 213.908.724,00 (duzentos e treze milhões, novecentos e oito mil e setecentos e vinte e quatro reais) naquele período. O gráfico 2 demonstra a evolução do custeio total no mesmo período com uma redução de R\$ 3.334.350,00 (três milhões, trezentos e trinta e quatro mil e trezentos e cinquenta reais) para R\$ 2.305.407,00 (dois milhões, trezentos e cinco mil, quatrocentos e sete reais) no mesmo período.

O resultado desse confronto é o fator de produtividade apresentado no gráfico 3 que passou de R\$ 48,05 (quarenta e oito reais) em maio de 1995, para R\$ 92,79 (noventa e dois reais e setenta e nove centavos) em setembro de 2002, donde se conclui o quanto a Organização tem trabalhado essa questão ao longo daqueles anos.



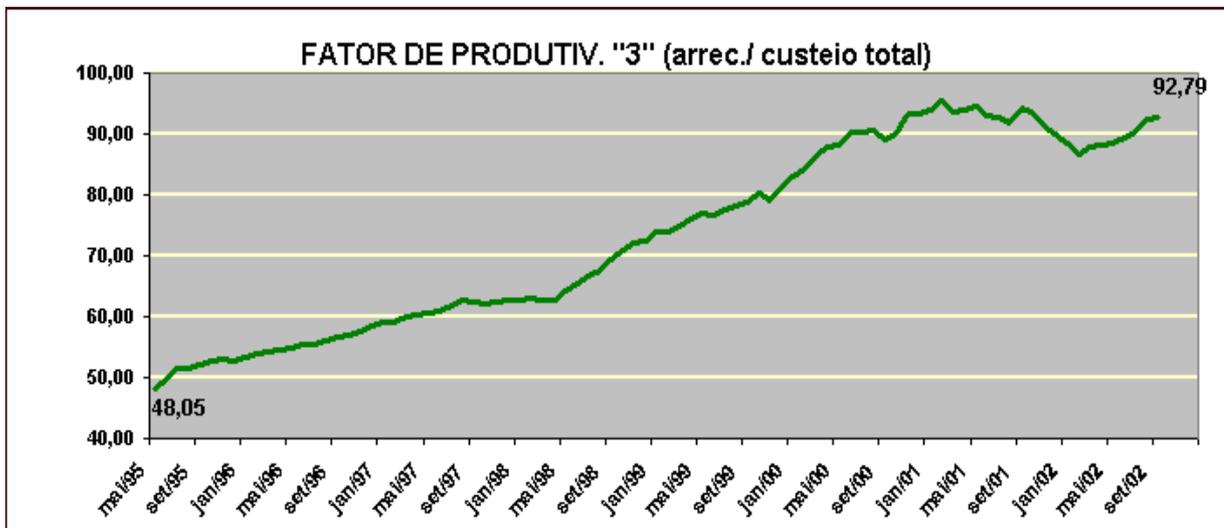
**GRÁFICO 1** - Média da Arrecadação (rec.tributária) nos últimos 12 meses

Fonte: SMC/ Sefaz/CE



**GRÁFICO 2 - Custeio Total (corr.p/igp-di/fgv)**

Fonte: SMC/ Sefaz/CE

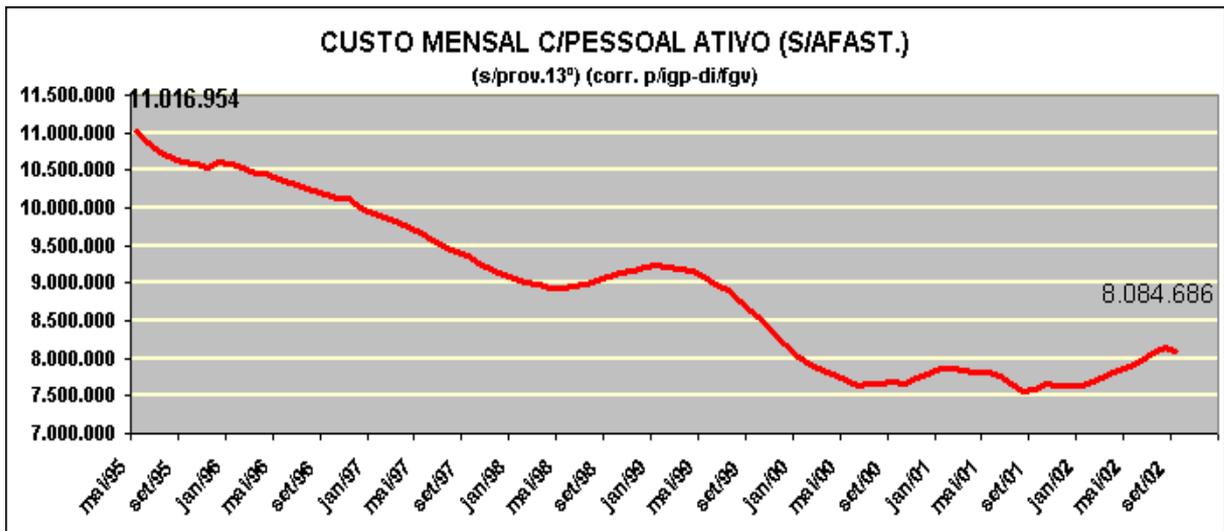


**GRÁFICO 3 - Fator de Produtividade (arrec./custeio total)**

Fonte: SMC/ Sefaz/CE

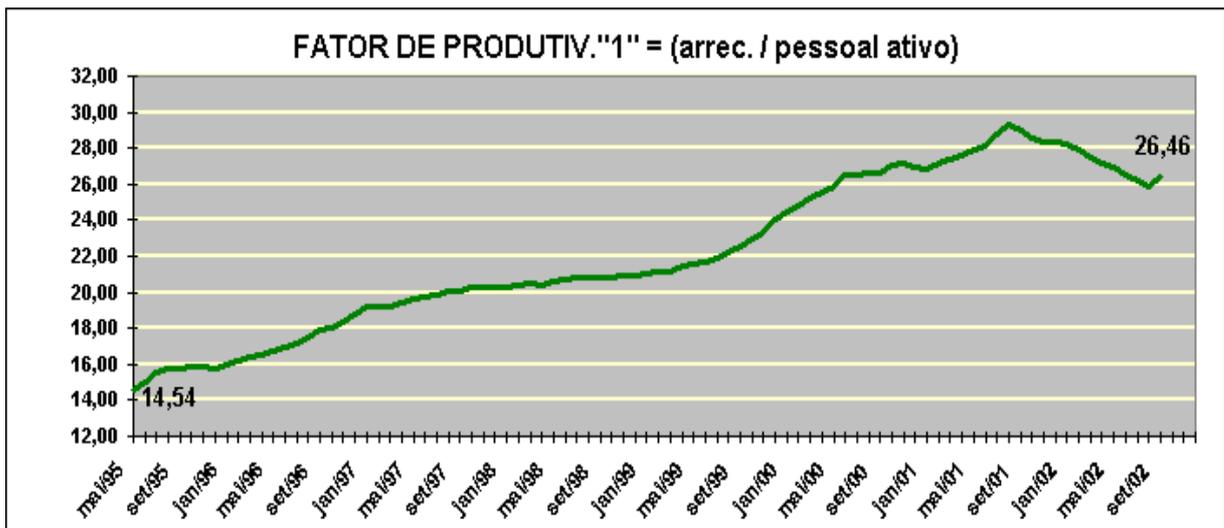
Os gráficos 1, 4 e 5 compara a média da arrecadação e o custo com o pessoal ativo da Instituição, ou seja, com os que efetivamente estão colaborando para a atividade arrecadadora.

O gráfico 4 revela que houve uma redução de 27% nos gastos com pessoal, comprovando que para se arrecadar um real em 1995 era bem mais caro do que em 2002, considerando os dispêndios com pessoal ativo da Organização. Através do gráfico 5 pode-se constatar um salto no fator de produtividade de -14,54 para 26,46, uma evolução bastante significativa.



**GRÁFICO 4 -** Custo Mensal com Pessoal Ativo (s/afastados e s/prov/13°)

Fonte: SMC/ Sefaz/CE



**GRÁFICO 5 -** Fator de produtividade (arrecadação/pessoal ativo)

Fonte: SMC/ Sefaz/CE

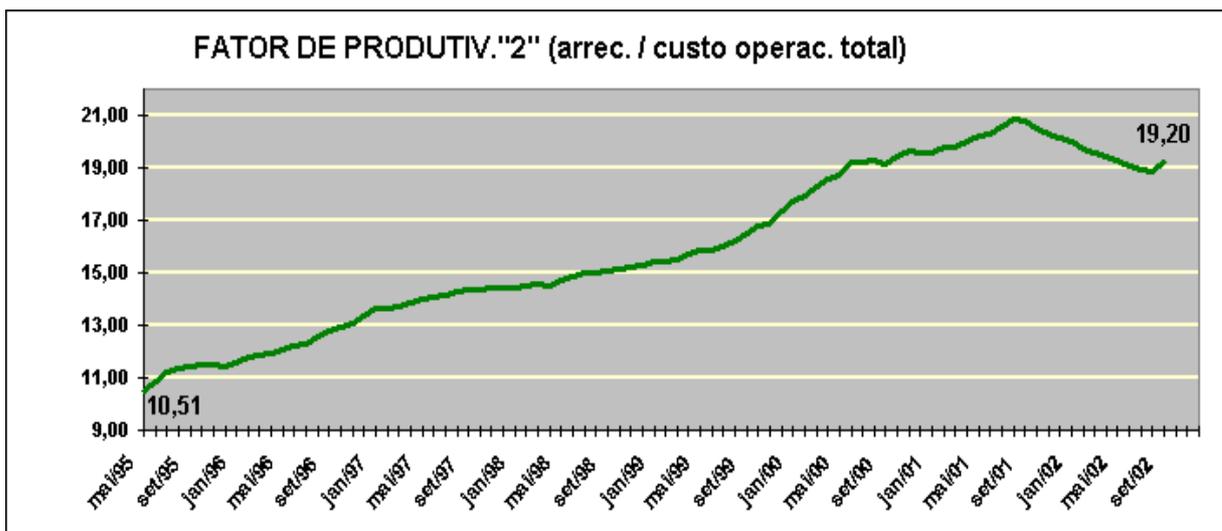
Os gráficos 1, 6 e 7 apresentam o cotejamento entre a média de arrecadação e o custo operacional da Instituição.

O gráfico 6 mostra como o custo operacional da Sefaz/CE tem se comportado no período de maio de 1995 a setembro de 2002. Ao serem confrontados os itens arrecadação e custo operacional tem-se comprovado, no gráfico 7, que o fator de produtividade da Sefaz/CE teve um salto positivo de 82,68%. Isto denota os esforços empreendidos pela Instituição no sentido de otimizar o uso dos recursos.



**GRÁFICO 6 -** Custo Operacional mensal

Fonte: SMC/ Sefaz/CE



**GRÁFICO 7 -** Fator de Produtividade (arrec/custo operacional)

Fonte: SMC Sefaz/CE

#### 4.4 Avaliação Crítica do Sistema

À luz de grandes autores que se pronunciaram sobre metodologias de custeamento tais como: Iudícibus, Martins & Gelbcke (2000), Leone (2000), Perez Jr. Oliveira e Costa (2001), Frossard (2003), Martins (2003) pode-se concluir que o Sistema de Monitoramento de Custos da Sefaz/CE é um sistema híbrido de custeamento, que ora apresenta características do método por absorção, ora do direto/variável. O esquema básico do SMC consiste em:

- Classificar os custos em diretos e indiretos;
- Apropriar os custos diretos às respectivas unidades usuárias;
- Acumular seus custos indiretos às unidades gestoras, como forma de racionalizar a distribuição destes custos.

O quadro 1 evidencia as diferenças e semelhanças entre os métodos de custeamento direto/variável, por absorção e a metodologia utilizada pelo SMC, conforme suas principais características.

<b>Custeamento Direto/Variável</b>	<b>Custeamento por Absorção</b>	<b>Sist.de Monit.Custos (SMC)</b>
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Classifica os custos em fixos e variáveis;</li> <li>2. Classifica os custos em diretos e indiretos</li> <li>3. Debita ao segmento, cujo custo está sendo apurado, apenas os custos que são diretos ao segmento e variáveis em relação ao parâmetro escolhido como base;</li> <li>4. Os resultados apresentados sofrem influência direta do volume de vendas;</li> <li>5. É um critério administrativo gerencial interno;</li> <li>6. Aparentemente sua filosofia básica contraria os preceitos geralmente aceitos de Contabilidade, principalmente os fundamentos do “regime de competência”.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Não há preocupação por essa classificação;</li> <li>2. Também classifica os custos em diretos e indiretos;</li> <li>3. Debita ao segmento cujo custo está sendo apurado os seus custos diretos e também os custos indiretos através de uma taxa de absorção;</li> <li>4. Os resultados apresentados sofrem influência direta do volume de produção;</li> <li>5. É um critério legal, fiscal, externo;</li> <li>6. Aparentemente sua filosofia básica alia-se aos preceitos contábeis geralmente aceitos, principalmente aos fundamentos do “regime de competência”.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Não há preocupação por essa classificação;</li> <li>2. Também classifica os custos em diretos e indiretos;</li> <li>3. Debita ao segmento (unidades usuárias), cujo custo está sendo apurado os seus custos diretos e os indiretos às unidades gestoras;</li> <li>4. Os resultados apresentados sofrem influência direta do volume de produção;</li> <li>5. É um critério administrativo gerencial interno;</li> <li>6. Aparentemente sua filosofia básica contraria os preceitos geralmente aceitos de Contabilidade, principalmente os do “regime de competência”.</li> </ol>

**QUADRO 1** - Diferenças e Semelhanças entre os Métodos

**Fonte:** Adaptado de Leone (2000)

### **Vantagens do Sistema**

Pelas informações colhidas durante as entrevistas realizadas com os gestores da Sefaz/CE, constatou-se que a utilização do SMC pode contribuir, de forma prática, para o diagnóstico de deficiências no uso dos recursos pelas diversas unidades da Secretaria. Por essa razão é importante que a Instituição utilize-o cada vez mais no sentido de adquirir, rápida e eficientemente, conhecimentos que são vitais para a otimização de suas decisões. São enumeradas, a seguir, algumas vantagens dessa metodologia:

- Por se tratar de um instrumento de gestão, o SMC traz em seu bojo conceitos apreendidos da administração do setor privado, tais como eficiência, eficácia, responsabilização, economicidade, etc.;
- O sistema possibilita que a organização faça um diagnóstico preciso dos seus custos, o que não seria possível acionando o sistema contábil-orçamentário - no caso do Estado do Ceará o Sistema Integrado de Contabilidade (SIC) - que trabalha com os conceitos estabelecidos na lei 4.320/64, através do qual o reconhecimento formal da despesa só acontece no momento de sua liquidação. Para o SMC o momento temporal desse reconhecimento se dá quando o recurso foi efetivamente consumido, independente do seu empenhamento, liquidação ou pagamento;
- O sistema trabalha conceitos de custo de oportunidade;
- O SMC possibilita valorar os “preços” dos diversos serviços prestados pela Instituição como por exemplo, o custo de um real arrecadado de ICMS;
- O sistema é um modelo passível de aplicação em todas as entidades públicas, seja da União, Estados ou Municípios;
- O sistema apresenta informações considerando variáveis ambientais como inflação, variação de preços; etc.
- O sistema possibilita uma avaliação do desempenho da organização e especificamente do gestor, no que diz respeito a eficiência e eficácia de sua gestão.

Apesar de todos estes benefícios que o SMC pode trazer à administração da Sefaz/CE no âmbito do gerenciamento de seus recursos o sistema apresenta algumas falhas.

### **Deficiências do Sistema**

- Embora o sistema tente racionalizar a questão do rateio dos custos indiretos imputando-os às unidades gestoras dos recursos, com essa metodologia ele provoca um falso resultado na apuração. Isto porque a parcela de tal custo que é produzido pela unidade usuária não é atribuída ao seu devido dono;
- O sistema não contempla os itens relativos a aquisição de bens permanentes, pois teoricamente esses gastos não representam ainda custo, mas, ao longo do tempo sim, à medida em que vai ocorrendo a depreciação do bem adquirido, o que provoca, igualmente, um resultado irreal;

- O sistema tem como foco somente a informação dos custos por unidade, de acordo com a estrutura organizacional da instituição. As informações relativas aos custos dos processos não são alvo do seu controle;
- O sistema não permite avaliar os custos dos programas previstos no orçamento da organização por não trabalhar o conceito de custos das atividades.

#### **4.5 Apresentação e Análise dos Dados**

Desde o final da década de 80 o estado do Ceará é alvo de grandes mudanças originadas pelo fim de uma era denominada de “governo dos coronéis”. Com a eleição do governador Tasso Jereissati uma nova postura com relação aos gastos do governo foi implantada no Estado, iniciando-se daí, um trabalho para conscientizar os administradores públicos estaduais sobre a importância de conhecer a estrutura de custos de cada Secretaria a fim de que possam tomar decisões mais confiáveis.

Sendo a Sefaz/CE, à época, responsável, tanto pela arrecadação dos recursos do Estado, quanto pelo gerenciamento deles, foi a Instituição cujos esforços mais se concentraram nesse sentido, para, a partir daí, o trabalho ser disseminado pelas demais Secretarias do Governo Estadual.

Nesse contexto, surge a idéia de se implantar, na Sefaz/CE, um sistema que monitorasse custos e que pudesse orientar gestores em suas decisões. Algumas dificuldades foram encontradas, como era de se esperar, haja vista ser o assunto pouco discutido na área de gestão pública; Executar projetos sem a preocupação com os recursos a serem despendidos era prática comum.

Com o intuito de dar uma colaboração à consolidação desse projeto foi realizada a pesquisa. Os aspectos investigados permitiram uma visão panorâmica da realidade e, espera-se, possam contribuir de alguma forma para a melhoria da gestão dos recursos públicos na Sefaz/CE.

### 1º bloco: Nível de conhecimento e credibilidade do sistema

O primeiro bloco de perguntas teve como propósito identificar o nível de conhecimento e de credibilidade que os gestores da Sefaz/CE possuem quanto às informações geradas pelo SMC. Os resultados obtidos constam nas tabelas 3 e 4.

Tabela 3 – Conhecimento sobre as informações geradas pelo SMC

Nível de Conhecimento	%
Baixo	37,5
Médio	55
Alto	7,5
Total	100

**Fonte:** Dados da Pesquisa deste Trabalho (2005)

Tabela 4– Opinião dos gestores a respeito da credibilidade das informações do SMC

Nível de Credibilidade	%
Parcialmente seguras	60
Seguras	27,5
Totalmente seguras	12,5
Total	100

**Fonte:** Dados da Pesquisa deste Trabalho (2005)

Pelas respostas obtidas através do questionário, verificou-se que mais da metade dos gestores (55%) possuem um médio conhecimento sobre o assunto, (37,5%) um baixo conhecimento e apenas (7,5%) se dizem altamente conhecedores dessas informações. Isso é uma evidência de que o sistema não está sendo utilizado pela maioria, pois, se assim o fosse, todos o conheceriam (tabela 3).

Esse resultado é reforçado por afirmações de três dos entrevistados:

... meu conhecimento sobre o sistema é muito superficial pois pouco utilizo o sistema ...

... tenho um bom conhecimento por conta de interesse pessoal e não por incentivo da Instituição ...

... não tenho nenhum conhecimento...

A credibilidade da informação é condição para que ela seja usada como parâmetro de decisão. Segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade - NBCT1- a confiabilidade das informações contábeis é um atributo que leva o usuário a aceitar a informação e utilizá-la

como base para a tomada de decisão, tornando-se, portanto, um dado essencial na relação entre aquele e a própria informação.

Com respeito a esse item, mais da metade (60%) responderam que as informações são parcialmente seguras e somente (40%) as caracterizam como seguras ou totalmente seguras (tabela 4). Alguns dos entrevistados reconhecem no sistema os seguintes aspectos:

... é um sistema que tem uma base histórica de dados confiável porque importa informações do SIC, que é um sistema já consolidado em todo o estado e dos sistemas periféricos que são elementos indutores de informações para toda Organização, o que garante a sua segurança...

São confiáveis mais devem ser vistoriados, pois são passíveis de falhas no momento da consolidação. Como não existe a prática do uso do sistema, os dados não são checados pelas diversas unidades que realizam despesas...

...os relatórios têm 100% de credibilidade porque eu tive a oportunidade de trabalhar em Núcleos de Execução e fazia questão, toda vez que recebia os relatórios verificar a consistência dos dados...

## 2º bloco: Nível de utilização do sistema

No segundo bloco a intenção é avaliar o nível de utilização do sistema pelos gestores da Sefaz/CE para a tomada de decisão. As opiniões coletadas estão contidas nas tabelas de 5 a 8.

Tabela 5 – Frequência com que os gestores realizam consultas ao SMC

Frequência de Consultas	%
Nunca	55
Algumas vezes	40
Regularmente	5
Total	100

Fonte: Dados da Pesquisa deste Trabalho (2005)

Tabela 6 – Frequência com que os gestores realizam análise dos dados do SMC

Frequência da Análise	%
Nunca	35
Algumas vezes	40
Regularmente	25
Total	100

Fonte: Dados da Pesquisa deste Trabalho (2005)

Tabela 7 – Utilização, em cada Unidade, das informações geradas pelo SMC

Nível de Utilização	%
Nenhuma utilização	22,5
Pouca utilização	62,5
Constante utilização	15
Total	100

**Fonte:** Dados da Pesquisa deste Trabalho (2005)

Tabela 8 – Percepção do gestor quanto ao envolvimento da Instituição com o SMC

O sistema faz parte da rotina da Sefaz/CE	Sim	35%
	Não	65%
Existe envolvimento da totalidade dos servidores com o SMC	Sim	5%
	Não	95%

**Fonte:** Dados da Pesquisa deste Trabalho (2005)

Os números obtidos e apresentados através das tabelas de 5 a 8 evidenciaram a pouca utilização do sistema, tanto pelos gestores da Sefaz/CE quanto pelas próprias Unidades representadas pelos seus colaboradores. Os dados são preocupantes, considerando que esse nível gerencial é o maior responsável pela execução das diversas atividades da Organização, é através deles que as coisas acontecem.

É importante para a Instituição fazer um trabalho de conscientização mostrando ao seu grupo de gestores e demais funcionários a importância dos dados fornecidos pelo sistema e que a análise pormenorizada das informações dos custos pode ser decisiva para averiguar deficiências e ingerências porventura existentes no gasto dos recursos.

É pioneira no Estado do Ceará, a iniciativa da Secretaria da Fazenda, de implantar um sistema de controle dos gastos na Instituição. No entanto, a existência de um sistema, por si só, não revela o tratamento dispensado à matéria pelos gestores da Organização. De nada adianta ter informações se elas sequer são alvo de análise por parte das “pessoas chaves” no processo.

Essas conclusões são confirmadas pelas respostas obtidas por ocasião das entrevistas realizadas:

...meu nível de utilização das informações geradas pelo sistema é próximo de zero. Eu percebo isso em toda a casa e atribuo à falta de políticas institucionais que dêem

importância ao tema. Até o prêmio de desempenho fiscal (PDF) que legalmente é vinculado à questão dos custos, não o está levando em consideração.”

...antes sim, os relatórios para auxiliar as decisão eram bastante divulgados e utilizados. Havia reuniões para se discutir com a equipe técnica as viabilidades principalmente quanto à redução de custos, atualmente percebe-se que essa prática não está sendo aplicada ...

...não temos divulgação dos relatórios, não tendo parâmetros, não utilizamos...

...podemos dizer que consultamos os relatórios mensais com alguma frequência, buscando corrigir uma ou outra elevação de custo nos vários módulos fornecidos pelos relatórios...

...não existe incentivo ao uso do sistema, ele não é divulgado e nem se apresenta ao corpo funcional as suas utilidades, eu não vejo nenhuma preocupação da gerência com isso...

...eu não utilizo o sistema porque a instituição não incentiva. É claro que há preocupação com custo, no entanto não tem as informações do sistema como parâmetro...

...se o líder não valoriza os dados que o sistema fornece, como os liderados podem usar o sistema como ferramenta do cotidiano...

Tentando esclarecer a razão dessa falta de incentivo da nova administração da casa ao uso do sistema algumas perguntas adicionais foram feitas no decorrer da entrevista. Questionamentos sobre a eficiência do sistema, dos relatórios e sobre a importância do mesmo para o gerenciamento dos custos na organização, etc. As respostas nada esclareceram, pois confirmaram que o sistema é de fácil operacionalização, tem relatórios claros, e, principalmente, é uma excelente ferramenta de gestão, o que não justifica essa postura negligente.

...os relatórios são de fácil análise e eficientes porque os dados estão dispostos de forma clara e precisa...

...os relatórios são eficientes e qualquer leigo pode visualizar as informações. O sistema pode ser usado em qualquer secretaria , sem nenhum problema...

...as informações atendem às minhas necessidades e me informa o quanto e onde foram utilizados os recursos na Unidade...

...o sistema seria uma excelente ferramenta de decisão se estivesse sendo usado...

### 3º bloco: O SMC como ferramenta de gestão

O terceiro bloco de perguntas teve como finalidade avaliar a importância do sistema de monitoramento de custos como ferramenta de gestão na percepção dos entrevistados. As tabelas 9 e 10 trazem o parecer dos gestores da Sefaz/CE quanto ao nível de contribuição que as informações do sistema podem oferecer, para melhorar a eficiência e eficácia dos resultados das ações na Organização.

Tabela 9 – Avaliação da contribuição do SMC para uma gestão eficiente e eficaz

Tipo de avaliação	%
Baixa	5
Média	10
Alta	85
Total	100

**Fonte:** Dados da Pesquisa deste trabalho (2005)

Tabela 10 – Concordância com a afirmação: “as informações geradas pelo SMC são úteis para o desenvolvimento de uma política de otimização de gastos na Sefaz/CE

Nível de Concordância	%
Não concordo	2,5
Concordo parcialmente	37,5
Concordo plenamente	60
Total	100

**Fonte :** Dados da Pesquisa deste Trabalho (2005)

Embora tenha sido comprovada a pouca utilização dessa ferramenta, cada vez mais caracteriza-se a consciência do gestor quanto a sua importância, como elemento indutor de uma gestão eficiente. O que está faltando, na verdade, é apenas mudança de postura da atual administração no sentido de incentivar a sua reutilização.

A importância da ferramenta ficou evidenciada, também, em diversos depoimentos constantes das entrevistas:

...as informações realmente contribuem para uma eficácia e eficiência das ações na Sefaz/CE porque através delas o gestor pode visualizar onde pode e deve ser corrigida alguma distorção no consumo...

...se realmente todas as gerências usassem, uma despesa poderia ser minimizada em detrimento de outra mais importante. A utilização da ferramenta possibilita avaliar a produtividade da receita e das próprias pessoas...

...o sistema subsidia a confecção do orçamento anual, a definição de metas das Unidades e no estudo de custo x benefício...

...as informações com certeza são de grande valia, eu fico pensando, como se administra uma unidade estadual sem pensar em mensurar despesa. Eu desconheço como se faz para fazer isso...

...no passado, por conta das informações desses sistema, muitas ações foram implementadas, por conta de diagnósticos baseados nas informações do SMC. Unidades foram fechadas pois se detectou que elas estavam dando prejuízo para a Organização, a Fazenda estava pagando para arrecadar. Até onde o sistema foi utilizado ele contribuiu exemplarmente...

#### 4º bloco: Envolvimento dos servidores com gerenciamento de custos

A inclusão desse bloco de perguntas, constantes das tabelas 11 e 12 foi uma proposta de apreciar como o tema “gerenciamento de custos” está sendo tratado por gerentes e colaboradores. Todo o referencial bibliográfico da pesquisa confirma a necessidade das administrações públicas investirem pesado em projetos que venham favorecer a apuração dos custos nestas organizações.

Tabela 11 – Frequência com que o tema “monitoramento de custos” é tratado por gestores em conjunto com os colaboradores

Nível de Frequência	%
Nunca	10
Algumas vezes	60
Regularmente	30
Total	100

Fonte: Dados da Pesquisa deste Trabalho (2005)

Tabela 12 – Envolvimento dos colaboradores com monitoramento de custos

Nível de Envolvimento	%
Baixo	30
Médio	57,5
Alto	12,5
Total	100

Fonte: Dados da Pesquisa deste Trabalho (2005)

Não se tem mais dúvida, portanto, quanto à necessidade de serem implantados sistemas de custos nas instituições públicas. No entanto, nem sempre o ambiente encontrado é favorável; é importante que os líderes desses projetos envidem esforços no sentido de propiciar condições para essa implantação. Devem apresentar suas vantagens e impulsionar a motivação de seus colaboradores, enfim, discutir a matéria é ponto chave.

Para que um projeto seja implantado com êxito é mister o envolvimento pleno de quem o gerencia, em especial dos colaboradores. Cada um tem seu papel a cumprir e responsabilidades determinadas por esse papel. Se assim não acontece o projeto está fadado ao insucesso.

O quadro que se revelou com a análise das tabelas é que a Sefaz/CE está necessitando de ações que levem o servidor a uma conscientização sobre a importância de se gerenciar custos. As informações adquiridas através das entrevistas apontam para o mesmo caminho:

...não existe nenhuma iniciativa por parte dos colaboradores para tratar do assunto, a preocupação só ocorre quando falta item de consumo do seu interesse. No entanto, se falta algum material de expediente o servidor cruza os braços sem se preocupar com os efeitos da paralisação...

...o envolvimento só existe a nível da alta de alta gerência sem haver disseminação pela casa...

...o servidor não se envolve num processo quando ele não participa dele. Atualmente o servidor não está participando do processo sobre custeio. As políticas de como evitar desperdícios não são discutidas, portanto, se o servidor não se sente envolvido não tem compromisso e nem motivação...

...o assunto é tratado no dia-a-dia, eu procuro dar o exemplo para que seja seguido, participo ao grupo os resultados exitosos, oriento para não haver desperdício e há colaboração da equipe, mas isso é uma exceção, não é prática comum na casa...

...durante a administração passada do Dr. Ednilton Soares esse assunto era discutido nos comitês, em todos os níveis, mensalmente, inclusive com avaliações mensais, trimestrais, semestrais e anuais, hoje essa prática não existe...

...voltando ao passado, a Fazenda investiu e priorizou custos, atualmente não, nem há preocupação com o custeio em si nem com o sistema. Não vejo nenhuma preocupação da gerência com isso. A coisa é tão exagerada que existem três metas para arrecadar, para gastar, nenhuma...

A partir do diagnóstico levantado sobre as investigações realizadas, foram extraídas algumas conclusões acerca do tema e que serão objeto do próximo capítulo do trabalho.

## 5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

### Conclusões:

O objetivo de avaliar a utilização das informações geradas pelo Sistema de Monitoramento de Custos da Sefaz/CE, para tomada de decisão gerencial foi alcançado no trabalho pelos seguintes motivos:

- Possibilitou um diagnóstico sobre a frequência com a qual os gestores da Sefaz/CE utilizam as informações geradas pelo SMC, para tomada de decisão;
- Evidenciou que os gestores públicos, na Sefaz/CE, ainda têm um grande caminho a percorrer no que diz respeito ao tema “monitoramento de custos”;
- Permitiu, através de um estudo mais detalhado sobre o SMC, esclarecer a importância do sistema para a Instituição e divulgar como a Sefaz/CE, embora ainda de forma embrionária, tenta se adequar a uma forma mais racional de utilização dos seus recursos;
- Ensejou uma percepção real do não envolvimento dos fazendários com o tema “gestão de custos”, sinalizando, portanto, para a necessidade de um trabalho conscientizador sobre a matéria, junto aos servidores da Secretaria;
- Constatou, através de depoimentos dos entrevistados, a não aplicação de metas de resultado na Instituição, ou seja, os custos são apurados mas não avaliados quanto a êxito ou fracasso, o que provoca um desestímulo dos servidores envolvidos no processo. Relativamente ao assunto, constatou-se, ainda, que embora o Decreto nº 27.439 de 03.05.04, trate da produtividade dos servidores fazendários, determinando em seu artigo 2º, parágrafo II, que o prêmio de desempenho fiscal (PDF) tenha sua execução, avaliação e pagamento também definidos com base na otimização das despesas com o custeio dos órgãos da Sefaz/CE, o cálculo do benefício ainda está sendo realizado levando-se em conta apenas o incremento da arrecadação tributária anual, haja vista as dificuldades operacionais na implantação de um sistema informatizado que abranja todos os pré-requisitos para o cálculo da produtividade.

**Recomendações:**

- Diante das vantagens que o sistema apresenta é de grande valia para a administração pública da Sefaz/CE, utilizar as informações por ele fornecidas, a fim de que os projetos institucionais sejam priorizados de forma a melhor atender às necessidades coletivas, mediante uso racional dos recursos públicos;
- Baseado no diagnóstico sobre o envolvimento dos servidores com o monitoramento de custos é recomendável um trabalho de conscientização, junto aos fazendários, sobre a importância do tema estudado, para solidificar a “cultura de custos” na Instituição;
- A partir da constatação de que embora na Sefaz/CE os gastos sejam monitorados pelo SMC, a administração atual não tem preocupação de estipular e atingir metas, verificando-se a necessidade de se implantar na Organização um sistema integrado de gestão; um sistema de custos empregado isoladamente não é uma ferramenta eficaz, principalmente no serviço público. Associar a apuração dos custos ao cumprimento de metas de resultado é condição para gerar o sucesso esperado. Também os servidores devem ser avaliados periodicamente e premiados quando obtiverem resultados exitosos;

Espera-se que a divulgação desse trabalho possa alertar os gestores públicos, em todos os níveis, para a importância de conhecerem a estrutura de custos de cada Unidade pela qual são responsáveis com vistas à otimização do uso dos recursos do Tesouro.

**Sugestões para novos trabalhos:**

- Faz-se necessário realizar novos estudos objetivando compreender e avaliar a importância de se conhecer a estrutura de custos das Organizações Públicas, a fim de que novos sistemas de informações possam, convenientemente, ser adaptados às reais necessidades das Instituições daquele setor;
- É recomendável a execução de futuras pesquisas sobre custeamento na administração pública e, em paralelo, a implantação de iniciativas práticas tais

como a da Sefaz/CE que possibilitarão novas perspectivas para que a gestão de custos venha a ser implantada, com êxito, no setor público.

## 6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO, Roberto A. **Modernização da gestão**: uma introdução à contabilidade pública de custos. In: BRASIL. Secretaria para Assuntos Fiscais. SF nº 18, Brasília: BNDES, ago/2000.

ARAGÃO, R. Batista. **Sefaz-CE**: história. Fortaleza: IOCE, 1993.

BARBOSA, Francisco Valfrido. **Curso administração pública e gestão ética**: administração pública e gestão ética. Fortaleza: Edições Demócrito Rocha, 2004.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Modelo conceitual de decisão e apuração de resultado**: uma contribuição para avaliação da eficiência e eficácia na gestão dos recursos públicos. Tese de Mestrado. FEAC – USP. São Paulo, 2002.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil**. 33ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

BRASIL, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria e Investimentos Estratégicos. **PPA 2004-2007 do Governo Federal**: áreas estruturantes para uma articulação federativa baseada nos PPA's estaduais e PPA's municipais. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos. Brasília: MP, 2005.

BRASIL, Secretaria de Planejamento. **Manual do usuário SIAP Web**: sistema integrado de acompanhamento de programas. Secretaria de Planejamento. Fortaleza, 2005.

\_\_\_\_\_. **Manual técnico de orçamento 2006**: instruções para elaboração da proposta orçamentária do estado do Ceará, orçamentos fiscal e da seguridade social. Secretaria de Planejamento. Fortaleza, 2005.

BRASIL, Senado Federal. **Planos e orçamentos públicos**: conceitos, elementos básicos e resumo dos projetos de leis do plano plurianual/2004-2007 e do orçamento/2004. Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle – CONORF, Brasília, 2004.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. 6ª T – RMS nº 5.590/95. **Diário da Justiça**, Brasília, 10 jun.1996, Seção I, p.20.395.

BRASIL. Tribunal de Contas da União **Manual de natureza operacional**. Brasília: TCU – Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000.

CASTRO, Róbison Gonçalves de; GOMES, Luciano de Souza. **AFO administração financeira e orçamentária**. 5ª ed. Brasília: Vestcon, 2001.

CERVO, A & BERVIAN, L. **Metodologia científica**. 4ª ed. São Paulo: Makron Books, 1996.

CRUZ, Flávio da; PLATT, Orion Augusto. **As exigências de implantação de sistema de custos pela lei de responsabilidade fiscal e a oportunidade para o surgimento da Cemp – Contabilidade Estatal Municipal Participativa**. Trabalho nº T-055, FEA/UFSC. Santa Catarina, 2001.

- FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
- FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby, **Tomada de contas especial: processo e procedimento nos Tribunais de Contas e na administração pública**. 2ª ed. Brasília: Brasília Jurídica, 1998.
- FERRAZ, Luciano; MOTTA, Fabrício. **Direito público moderno**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.
- FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de direito administrativo**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1995.
- FROSSARD, Afonso Celso Pagano. **Uma contribuição ao estudo dos métodos de custeio baseado em atividade (ABC) quanto a sua aplicação numa empresa pesqueira cearense para fins de evidenciação de resultado**. Tese de Mestrado. FEAC/USP. São Paulo, 2003.
- GASPARINI, Diógenes. **Direito administrativo**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- GUEDES, José Rildo de Medeiros. **Lei de responsabilidade fiscal – cadernos IBAM 1: comentários à lei de responsabilidade fiscal**. Rio de Janeiro: IBAM, 2001.
- HATAKEYAMA, Yoshio. **A revolução dos gerentes**. Belo Horizonte: Fundação Christiano Ottoni, Escola de Engenharia da UFMG, 1995. Tradução de Zelinda Tomie Fujikawa.
- HOLANDA, Marcos Costa; ROSA, Antônio Lisboa Teles. **Gestão por resultados na perspectiva do Estado do Ceará**. Nota Técnica nº 11. Fortaleza, outubro de 2004. Disponível no site: [www.seplan.ce.gov.br](http://www.seplan.ce.gov.br), consulta realizada em 06 de setembro de 2005.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto R.. **Manual de contabilidade** das sociedades por ações. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- KOHAMA, Hélio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- LEONE, George S. Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- MACHADO, Geraldo. **Gestão por resultados**. In: I Fórum Brasileiro sobre a Reforma do Estado. 2002, Salvador. Disponível no site: <http://www.agecom.ba.gov.br>, consulta realizada em 06 de setembro de 2005.
- MACHADO JR., J. Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A lei 4.320 comentada**. 28ª ed. Rio de Janeiro: IBAM, 1998.
- MACHADO, Sandra Maria Olímpio. **Motivação e satisfação do servidor público: um estudo de caso na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará**. Fortaleza: Instituto Brasileiro de Qualidade & gestão pública, 1998.
- MAFFEI FILHO, Pedro Alfredo. **Evolução dos sistemas de custeio e surgimento do custeio ABC como importante ferramenta gerencial no contexto da economia competitiva**. TE

030, UFSCAR. Disponível no site: <http://www.propg.ufscar.br>, consulta realizada em 06 de agosto de 2005.

MAHER, Michael. Tradução: José Evaristo dos Santos. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MAIA JÚNIOR, Francisco de Queiroz. **Gestão – desejo do país, realidade no Ceará**. Disponível no site: <http://www.seplan.ce.gov.br>, consulta realizada em 06 de setembro de 2005.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1996.

MARINHO, Sandra Lúcia Fernandes. **Gestão por programas: uma nova concepção de orçamento**. In: Caderno FUNDAP. Disponível no site [http:// publicações.fundap.sp.gov.br](http://publicações.fundap.sp.gov.br). Consulta realizada em 06 de setembro de 2005.

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

MEIRELES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 28ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 11ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

MIRANDA FILHO, Carlos Raimundo de. **Sistema 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**. Dissertação. Universidade Federal da Bahia. Salvador, 2003.

MORAES, Alexandre. **Reforma administrativa emenda constitucional nº 19/98**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MOREIRA, Daniel Augusto. **O método fenomenológico na pesquisa**. São Paulo: Pioneira Thomson, 2002.

MOTTA, Carlos Pinto Coelho, et al. **Responsabilidade fiscal lei complementar 101 de 04/05/2000**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

NUNES, Marcos Alonso. **Custos no Serviço Público**. In: Revista do Serviço Público. Ano 50, nº 1. Brasília, jan-mar de 1999.

PAZZAGLINI FILHO, Marino. **Princípios constitucionais reguladores da administração pública**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez, OLIVEIRA, Luis Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos**. 2ª ed. São Paulo: Atlas.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella di Pietro. **Direito administrativo**. 18ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

PINHEIRO, Manuel, et al. **Orçamento público:** planejamento, execução e controle. Fortaleza: Edições Demócrito Rocha, 2003.

PINTO, Mara Darcy B. Ferrari. **Apresentação do IBAM.** In: GUEDES, José Rildo de Medeiros. **Lei de responsabilidade fiscal – cadernos IBAM 1:** Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal. Rio de Janeiro: IBAM, 2001.

PIRES, Valdemir. **Orçamento participativo:** o que é, para que serve, como se faz. Barueri/São Paulo: Editora Manole Ltda., 2001.

REVENGA, Jaime Sánchez. **Presupuestos generales del estado** y aspectos básicos del presupuesto general de las CEE. 1ª reimpression. Barcelona/Espanha: Editorial Ariel S.A., 1994.

SILVA, Lino Martins da. **Contribuição ao sistema de custeamento na administração pública.** In: Revista Brasileira de Contabilidade, vol.6. São Paulo, 1999.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade governamental:** um enfoque administrativo. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2002

YIN, Robert K. **Estudo de Caso:** planejamento e métodos. 2ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

## **APÊNDICE**

**APÊNDICE A**  
**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE E**  
**SECRETARIADO**  
**PROGRAMA DE MESTRADO PROFISSIONAL EM CONTROLADORIA**

**ROTEIRO DO QUESTIONÁRIO PARA LEVANTAMENTO DE DADOS**  
**PESQUISA SOBRE A UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES GERADAS PELO SMC (SISTEMA DE**  
**MONITORAMENTO DE CUSTOS) DA SEFAZ/CE PARA TOMADA DE DECISÃO**

---

**1º bloco: Nível de conhecimento e credibilidade do sistema**

1. Qual o seu nível de conhecimento sobre as informações geradas pelo SMC?

- Baixo  
 Médio  
 Alto

2. Qual a sua opinião a respeito da credibilidade das informações geradas pelo SMC?

- Parcialmente seguras  
 Seguras  
 Totalmente seguras

**2º Bloco: Nível de utilização do sistema**

3. Você realiza consultas às informações geradas pelo SMC no momento de priorizar a realização de um projeto?

- Nunca  
 Algumas vezes  
 Regularmente

4. O SMC gera informações sobre o consumo dos principais itens de despesas da Sefaz/CE, cujos relatórios são enviados mensalmente aos setores responsáveis. Com que frequência você realiza a análise desses dados?

- Nunca  
 Algumas vezes  
 Regularmente

5. Qual o nível de utilização, na sua Unidade, das informações geradas pelo SMC?

Nenhuma utilização

Pouca utilização

Constante utilização

6. Como você percebe a Sefaz/Ce em relação à utilização das informações geradas pelo SMC? Responda: (S) sim ou (N) não

O SMC faz parte da rotina da Sefaz/CE ou seja, é uma finalidade institucional?

Existe o envolvimento de todos os servidores no que diz respeito à alimentação das informações a serem consolidadas pelo SMC?

### **3º Bloco: O SMC como ferramenta de gestão**

7. Qual é o nível de contribuição do SMC para uma maior eficiência e eficácia dos resultados das ações na Sefaz/CE?

Baixo

Médio

Alto

8. Você concorda com a afirmação: “as informações geradas pelo SMC, são de grande valia no sentido de subsidiar o desenvolvimento de uma política de otimização de gastos na Sefaz/CE”?

Não concordo

Concordo parcialmente

Concordo plenamente

### **4º Bloco: Envolvimento dos servidores com gerenciamento de custos**

9. Com que frequência o tema “monitoramento de custos” é tratado por você em conjunto com seus colaboradores?

Nunca

Algumas vezes

Regularmente

10. Qual o nível de envolvimento de seus colaboradores quando o assunto é “monitoramento de custos?”

Baixo

Médio

Alto

**APÊNDICE B**  
**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE E**  
**SECRETARIADO**  
**PROGRAMA DE MESTRADO PROFISSIONAL EM CONTROLADORIA**

**ROTEIRO DA ENTREVISTA PARA LEVANTAMENTO DE DADOS**  
**PESQUISA SOBRE A UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES GERADAS PELO SMC (SISTEMA DE**  
**MONITORAMENTO DE CUSTOS) DA SEFAZ/CE PARA TOMADA DE DECISÃO**

---

**INSTITUIÇÃO:**

**ENTREVISTADO:**

**CARGO:**

**1º Bloco: Nível de conhecimento e credibilidade do sistema**

1. Qual o seu nível de conhecimento sobre as informações geradas pelo SMC?
2. Qual a sua opinião a respeito da credibilidade das informações geradas pelo SMC?
3. O sistema é confiável? Por que?
4. O que pode ser melhorado no sistema?
5. O sistema é interativo?

**2º Bloco Nível de utilização do sistema**

1. Qual o nível de utilização do sistema, na sua Unidade, das informações geradas pelo sistema?
2. Você realiza consultas às informações geradas pelo sistema no momento de priorizar a realização de um projeto?
3. Que informações você extrai do sistema?
4. As informações geradas pelo sistema atendem às suas necessidades?
5. Os relatórios gerados são de fácil análise? São eficientes? De que forma?
6. Com que frequência você realiza a análise dos relatórios gerados pelo sistema? Qual a periodicidade?
7. Como os relatórios são disponibilizados? Eles estão sempre disponíveis? Existe facilidade de acesso às informações?
8. O sistema é prioridade da Organização? Faz parte da rotina?

**3º Bloco: O SMC como ferramenta de gestão**

1. As informações geradas pelo SMC realmente contribuem para uma maior eficiência e eficácia no resultado das ações na Sefaz/CE? De que forma?

2. Você concorda com a afirmação: “as informações geradas pelo SMC” são de grande valia no sentido de subsidiar o desenvolvimento de uma política de otimização de gastos na Sefaz/CE? Como elas contribuem com isso?
3. Diante da necessidade de corte de gastos, a Sefaz/CE adota medidas com base nas informações oriundas do SMC? O que lhe faz perceber isso?
4. A Sefaz/CE adota medidas que incentivem o corpo fazendário à prática do uso do sistema como ferramenta gerencial? Quais as evidências disso?
5. A informatização do processo de apuração dos custos é importante para a Sefaz/CE? Justifique.

#### **4º Bloco: Envolvimento dos servidores com gerenciamento de custos**

1. Qual o nível de envolvimento de seus colaboradores com “monitoramento de custos”?
2. O que o faz perceber isso?
3. Com que frequência esse tema é tratado por você em conjunto com seus colaboradores? Qual a periodicidade? Quais os assuntos relativos ao tema que mais são discutidos?
4. O assunto é também discutido com a alta gerência da casa?
5. Fale sobre as medidas de redução de custos impostas pelo governo do Estado.