

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ITAJUBÁ

Gleicilene Siqueira de Mello

**Sistema de Custos na Administração Pública –
Análise da Implantação do Método ABC em um
Município de Pequeno Porte**

Dissertação submetida ao Programa de Pós -
Graduação em Engenharia de Produção como
requisito parcial à obtenção do título de *Mestre em
Engenharia de Produção*.

Orientador: Prof. Edson de Oliveira Pamplona, Dr.

Itajubá

2006

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ITAJUBÁ

Gleicilene Siqueira de Mello

**Sistema de Custos na Administração Pública –
Análise da Implantação do Método ABC em um
Município de Pequeno Porte**

Dissertação aprovada por banca examinadora em 25 de setembro de 2006
conferindo ao Autor o título de *Mestre em Engenharia de Produção*

Banca Examinadora:

Prof. Edson de Oliveira Pamplona, Dr (Orientador)

Prof. Carlos Eduardo Sanches da Silva, Dr.

Prof. Hector Gustavo Arango, Dr.

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Mauá –
Bibliotecária Margareth Ribeiro – CRB_6/1700

M527s

Mello, Gleicilene Siqueira de

Sistema de custos na administração pública : análise da im_
plantação do Método ABC em um município de pequeno porte /
Gleicilene Siqueira de Mello. – Itajubá, (MG) : [s.n.], 2006.
123 p. : il.

Orientador : Prof. Dr. Edson de Oliveira Panplona.
Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Itajubá.

1. Administração pública. 2. Método de Custeio Baseado em
Atividades. 3. Município de pequeno porte. I. Pamplona, Edson
de Oliveira, orient. II. Universidade Federal de Itajubá. III.
Título.

CDU 35:658.15

DEDICATÓRIA

A Minha Família,

Meu marido Ari, meus filhos, Miguel, Felipe e Bárbara, fontes de inspiração, que estiveram presentes em todos os momentos, que me incentivaram a enfrentar todos os desafios que se apresentaram e agora podem desfrutar comigo a alegria de superar mais uma batalha.

AGRADECIMENTOS

A **DEUS**, por ter me dado forças, para que mais esta etapa em minha vida fosse possível superar;

Ao Professor Edson de Oliveira Pamplona, que acompanhou o desenvolvimento desta dissertação, pela confiança em mim depositada ao me orientar nesta pesquisa, pela paciência que me atendeu e apoiou em todos os momentos;

A todos os professores do Programa de Pós Graduação da UNIFEI, pelos ensinamentos e preciosas discussões durante o curso;

Aos amigos e colegas do Curso de Mestrado, pelo prazer da convivência, pelas valiosas trocas de idéias e informações;

Aos colegas da Prefeitura Municipal de Wenceslau Braz, pela troca de experiências que possibilitaram um aprofundamento maior na realidade desta organização, pelas informações prestadas e pelo apoio, incentivando-me a chegar até o final deste trabalho;

A minha família, pelo carinho e compreensão;

A todas as pessoas, meus queridos amigos, que contribuíram de alguma maneira, com uma palavra, um questionamento, um sorriso, que acreditaram em mim, pois é mais uma etapa em minha vida superada com a ajuda de muitas pessoas.

Uma vez li uma frase, de um autor desconhecido, que dizia o seguinte: “Os vencedores simplesmente vivem plenamente aquilo que sentem e acreditam, mais que isto, colocam em suas veias todo o seu trabalho e associam um sentimento de amor a tudo que fazem”. Foi esta frase que esteve presente em meus pensamentos em todos os momentos.

A todos, serei eternamente GRATA!

RESUMO

O presente trabalho teve como objetivo analisar a implantação do método de custeio baseado em atividades – ABC (*Activity Based Costing*) em um município de pequeno porte, visando à contextualização diante das inovações na gestão governamental. Foram analisados, de acordo com a fundamentação teórica, os conceitos relacionados à administração pública, seu planejamento e controle, a contabilidade de custos e o método de custeio ABC. A pesquisa classifica-se como aplicada e o método utilizado foi a pesquisa-ação. Para se alcançar o objetivo da pesquisa, utilizou-se inicialmente pesquisa bibliográfica e documental. Fez-se necessário, ainda, a realização de entrevistas por meio de questionário, com os servidores envolvidos. Com a aplicação do ABC foi possível a visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro do Programa de Imunização da Secretaria Municipal de Saúde do Município. A pesquisa revelou que o ABC pode ser aplicado em um município de pequeno porte e que deve haver um alto comprometimento do gestor público, pois os dados fornecidos servirão de subsídio para tomada de decisões como programas para a redução de custos e de aperfeiçoamento de processos, auxiliando, assim, o município a tornar-se mais eficiente.

Palavras-chave: Administração Pública, Método de Custeio Baseado em Atividades, Município de Pequeno Porte.

ABSTRACT

The present work had as objective analyzes the implantation of the costing method based on activities - ABC (Activity Based Costing) in a municipal district of small load, seeking to the contextualização due to the innovations in the government administration. They were analyzed, in agreement with the theoretical fundamentação, the concepts related to the public administration, your planning and control, the accounting of costs and the costing method ABC. The research is classified as applied and the used method was the research-action. To be reached the objective of the research, it was used bibliographical and documental research initially. It was done necessary, still, the accomplishment of interviews through questionnaire, with the involved servers. With the application of ABC it was possible the visualization of the costs through the analysis of the activities executed inside of the Program of Immunization of the Municipal Clerkship of Health of the Municipal district. The research revealed that ABC can be applied in a municipal district of small load and that should have a high compromising of the public manager, because the supplied data will serve as subsidy for electric outlet of decisions as programs for the reduction of costs and of improvement of processes, aiding, like this, the municipal district to become more efficient.

Word-key: Public administration, Method of Activity Based Costing, Municipal district of Small Load.

LISTA DE FIGURAS

Figura 2.1.	Seqüência de elaboração dos planos.....	19
Figura 3.2.	Grau de intensidade das diversas acepções da palavra controle.....	28
Figura 3.3.	Classificação funcional programática da despesa.....	44
Figura 4.4.	Atribuição de custos no sistema ABC.....	54
Figura 5.5.	Mapa de localização do município.....	63
Figura 5.6.	Vista parcial do município de Wenceslau Braz.....	63
Figura 5.7.	Vista da prefeitura do município de Wenceslau Braz.....	64
Figura 5.8.	Estrutura orgânica da PMWB.....	67

LISTA DE QUADROS

Quadro 1.1	Resumo da metodologia da pesquisa.....	10
Quadro 2.2.	PPA 2002 a 2005 — Diretrizes, objetivos, metas, ações e valores.....	20
Quadro 2.3.	PPA 2002 a 2005 – Ações anuais e valores.....	21
Quadro 2.4.	Processos de elaboração do orçamento.....	26
Quadro 4.5.	Sistema de contabilidade de custos.....	59
Quadro 4.6	Modelo hierárquico de um sistema de custo baseado nas atividades	60
Quadro 5.6.	População residente 1970 a 2000.....	64
Quadro 5.7.	População ocupada por setores econômicos (2000).....	64
Quadro 5.8.	Unidades e subunidades orçamentárias.....	67
Quadro 5.9.	Exemplo de atividades/direcionadores de custo.....	79
Quadro 5.10.	Subfunções e procedimentos.....	80
Quadro 5.11.	Procedimentos e atividades.....	80
Quadro 5.12	Dicionário de Atividades do Programa Imunização.....	84
Quadro 5.13	Direcionadores de atividades da subfunção administração.....	88

LISTA DE TABELAS

Tabela 5.1.	Total da despesa liquidada por unidade orçamentária.....	69
Tabela 5.2.	Total da despesa liquidada por função de governo.....	70
Tabela 5.3.	Total da despesa liquidada por função x unidades orçamentárias.....	71
Tabela 5.4.	Total da despesa liquidada por função x unid. orçamentárias em percentuais.....	71
Tabela 5.5.	Total da despesa liquidada por subfunção	72
Tabela 5.6	Total da despesa liquidada por elemento de despesa.....	73
Tabela 5.7.	Despesa liquidada por macroobjetivos x programas x unidades orçamentárias.....	74
Tabela 5.8.	Despesa liquidada por unidade x projeto/atividade.....	75
Tabela 5.9	Orçamentos públicos em saúde.....	77
Tabela 5.10	Assistência ambulatorial–quantidade procedimentos ambulatoriais.....	78
Tabela 5.11	Assistência ambulatorial – valores médios anuais.....	78
Tabela 5.12	Cobertura vacinal (%) por tipo imunobiológico.....	83
Tabela 5.13	Classificação dos principais Subelementos de Despesa.....	85
Tabela 5.14	Recursos de mão-de-obra – procedimento – Programa de Imunização...	86
Tabela 5.15	Direcionadores de recursos e atividades relevantes.....	86
Tabela 5.16	Alocação das atividades do procedimento Programa de Imunização.....	87
Tabela 5.17	Atividades relevantes e o custo anual da Subfunção Administração.....	88
Tabela 5.18	Direcionadores de Atividades da Subfunção Administração.....	89
Tabela 5.19	Alocação das Atividades da Subfunção Administração ao Programa de Imunização.....	89
Tabela 5.20	Atendimento de vacina referente ao ano de 2004.....	91
Tabela 5.21	Custo Unitário do Procedimento conforme Subfunção Administração...	91
Tabela 5.22	Custo do Procedimento do Programa de Imunização – Método ABC.....	92

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
PEF	Programa de Estabilidade Fiscal
G7	Grupo dos Sete
FMI	Fundo Monetário Internacional
ARO	Antecipação de Receita Orçamentária
PPA	Plano Plurianual de Ações
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
AMF	Anexo de Metas Fiscais
ARF	Anexo de Riscos Fiscais
PPBS	<i>Planning Programming and Budgeting System</i> – Sistema de Planejamento, Programa e Orçamento
TCE	Tribunal de Contas do Estado
ONU	Organização das Nações Unidas
RKW	<i>Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit</i> – Método dos Centros de Custos
BPA	<i>Business Process Analysis</i> - Análise de Processo Empresarial
ABC	<i>Activity Based Costing</i> – Custeio Baseado em Atividades
ABM	<i>Activity Based Management</i> - Gerenciamento e Controle das Atividades
PMWB	Prefeitura Municipal de Wenceslau Braz
CM	Câmara Municipal
GB	Gabinete do Prefeito
SMA	Secretaria Municipal da Administração
SMAIC	Secretaria Municipal de Agricultura, Indústria e Comércio
SME	Secretaria Municipal de Educação
SMS	Secretaria Municipal de Saúde
SMO	Secretaria Municipal de Obras
WB	Wenceslau Braz
PCCS	Plano de Carreiras, Cargos e Salários
SINASC	Sistema de Informações de Nascimentos
MS	Ministério da Saúde
SIM	Sistema de Informações de Mortalidade

SIOPS	Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde
SIA	Sistema de Informações Ambulatoriais
SIH	Sistema de Informações Hospitalares
SUS	Sistema Único de Saúde
PNI	Programa Nacional de Imunização
DRS	Diretoria Regional de Saúde
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
PCA	Prestação de Contas Anual

SUMÁRIO

DEDICATÓRIA.....	iii
AGRADECIMENTOS.....	iv
RESUMO.....	v
ABSTRACT.....	vi
LISTA DE FIGURAS.....	vii
LISTA DE QUADROS.....	viii
LISTA DE TABELAS.....	ix
LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS.....	x
CAPÍTULO 1. INTRODUÇÃO.....	01
1.1 Considerações Iniciais.....	01
1.2 Problema da Pesquisa.....	03
1.3 Hipóteses da Pesquisa.....	03
1.4 Objetivo da Pesquisa.....	04
1.5 Justificativas para a Realização da Pesquisa.....	04
1.6 Limitações da Pesquisa.....	04
1.7 Metodologia.....	06
1.8 Estrutura do Trabalho.....	10
CAPÍTULO 2. A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	12
2.1 Considerações Iniciais.....	12
2.2 Finanças Públicas.....	13
2.3 A Lei de Responsabilidade Fiscal.....	14
2.3.1 Origens da Lei de Responsabilidade Fiscal.....	15
2.3.2 Equilíbrio das Contas Públicas.....	16
2.4 O Planejamento da Ação Governamental.....	18
2.4.1 PPA - Plano Purianual de Ações.....	19
2.4.2 LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias.....	21
2.4.3 Anexo de Metas Fiscais.....	22
2.4.4 Anexo de Riscos Fiscais.....	23
2.4.5 LOA - Lei Orçamentária Anual.....	23

CAPÍTULO 3. O CONTROLE DA DESPESA PÚBLICA.....	28
3.1 Considerações Iniciais.....	28
3.2 O Controle da Ação Governamental.....	29
3.3 Finalidade do Controle.....	29
3.4 O Planejamento do Controle.....	29
3.5 Sistema de Controle na Administração Pública.....	30
3.5.1 Controle pela Própria Autoridade Administrativa.....	31
3.5.2 O Controle pelo Poder Legislativo.....	32
3.5.3 O Controle pelos Tribunais de Contas.....	33
3.5.4 O Controle pelos Membros da Sociedade em Geral.....	33
3.6 Os Mecanismos de Controle.....	34
3.7 Despesa Pública.....	37
3.7.1 Tipos de Despesa Pública.....	37
3.7.2 Classificação Orçamentária da Despesa Pública.....	39
3.7.2.1 Classificação Institucional.....	40
3.7.2.2 Classificação Funcional Programática.....	40
CAPÍTULO 4. CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	45
4.1 Considerações Iniciais.....	45
4.2 Objetivos da Contabilidade de Custos.....	45
4.3 Terminologia Aplicada em Custeio.....	46
4.4 Classificação dos Custos.....	46
4.5 Uso Gerencial dos Custos.....	48
4.6 Princípios dos Sistemas de Custeio.....	49
4.7 Métodos de Custeio.....	51
4.8 O Método do Custeio Baseado em Atividades (ABC).....	52
4.8.1 Origem e Conceito.....	52
4.8.2 Custos de Complexidade.....	53
4.8.3 Implementando o ABC.....	53
4.8.4 Direcionadores de Custos (<i>Cost Drivers</i>).....	56
4.9 Custos na Administração Pública.....	57
4.9.1 Considerações Iniciais.....	57
4.9.2 Modelagem de um Sistema de Custos à Administração Pública.....	58
4.9.3 A Construção de um Modelo.....	61

CAPÍTULO 5. APLICAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO ABC EM UMA PREFEITURA DE PEQUENO PORTE.....	62
5.1 Considerações Iniciais.....	62
5.2 Fase Exploratória.....	62
5.2.1 Características do Município.....	62
5.2.2 A Organização da PMWB.....	65
5.2.3 Classificação Institucional.....	67
5.2.4 Classificação Funcional.....	69
5.2.5 Classificação Econômica.....	73
5.2.6 Classificação Programática.....	74
5.3 Fase da Pesquisa.....	76
5.3.1 Seleção da Unidade Orçamentária.....	76
5.3.2 Indicadores de Saúde.....	77
5.3.3 Definindo Procedimentos e Atividades.....	78
5.3.4 Definição do Objeto de Custo: Programa de Imunização.....	82
5.4 Fase da Ação.....	83
5.4.1 Dicionário de Atividades.....	83
5.4.2 Definição dos Direcionadores de Custos.....	84
5.4.3 Rastreamento dos Custos.....	85
5.4.4 Alocação dos Custos da Subfunção Administração ao Objeto de Custo.....	87
5.5 Fase da Avaliação.....	92
5.5.1 Resultados Finais.....	92
5.5.2 Avaliação dos Resultados.....	92
CAPÍTULO 6. CONCLUSÃO.....	94
6.1 Conclusões	94
6.2 Recomendações para Trabalhos Futuros	96
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	97
ANEXO A – Funções e Subfunções de Governo.....	101
ANEXO B – Discriminação das Naturezas de Despesa.....	104
ANEXO C – Natureza da Despesa.....	109

CAPÍTULO 1 - INTRODUÇÃO

1.1. Considerações Iniciais

A mudança de valores dentro do paradigma que norteia a gestão pública na atualidade tem levado a administração pública a buscar melhor eficiência e qualidade nos serviços públicos. A literatura sobre o assunto mostra que nos últimos vinte anos, os modos de gestão pública vêm se transformando, sob as diretrizes de um novo corpo doutrinário em formação. A característica mais marcante dessa mudança é a introdução gradativa de elementos e práticas típicas da administração privada no setor público, mudando sua feição para algo mais empresarial e menos burocrático (FILHO, 2003).

Nesse novo ambiente, planejamento, controle, e eficiência, constituem-se em metas a serem alcançadas por todas as instituições.

Para se alcançar essas metas, é indispensável um nível de informação condizente com os objetivos pretendidos. Essas informações são fornecidas por meio de sistemas de informações gerenciais (AFONSO, 2000).

Para este autor, na administração pública, os sistemas mais amplos que interagem entre si e que estão presentes em praticamente todo ato ou fato administrativo, são os sistemas de orçamento e de contabilidade.

Segundo Afonso (2000) “Outros sistemas podem e devem existir, no entanto, desde a mais humilde prefeitura ao mais poderoso país, encontra-se os dois sistemas mencionados. Eles são a base para os administradores públicos se apoiarem para a tomada de decisões econômicas e financeiras.”

Giacomoni (1998) defende a utilização de informações de custos como um outro sistema mais amplo, onde é possível mensurar física e financeiramente os gastos públicos, servindo de base para o orçamento e aperfeiçoando-o como instrumento efetivo de planejamento.

Alonso (1999) afirma que “o conhecimento do custo dos serviços públicos é fundamental para se atingir uma alocação eficiente de recursos. O desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos.”

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

não deve afetar a qualidade do serviço prestado ao público. Uma deficiência verificada nos cortes de orçamento lineares é a falta de sensibilidade sobre onde estão os gastos supérfluos (AFONSO, 2000).

Alonso (1999) atribui a não-utilização das técnicas de custos pelas organizações públicas no Brasil ao cenário macroeconômico do início dos anos 70, cuja economia da época apresentava altas taxas de crescimento econômico, pleno emprego, superávit fiscal e baixo nível de dívida e equilíbrio nas contas externas. O autor destaca que nesse cenário favorável das contas públicas, não houve uma preocupação com custos, o que viria a se reverter nos anos 80 com a vinda da crise fiscal e o déficit público, obrigando o governo a cortar os gastos.

Todas essas questões foram reforçadas por imposição de novas leis que vieram para contribuir com a responsabilidade na gestão dos recursos públicos.

Com o advento da Lei Complementar nº. 101 de 04 de maio de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal, a chamada LRF, as esferas governamentais viram-se na obrigação de ajustarem suas respectivas organizações contábeis, tendo se não de todo, pelo menos em parte, uma forma de sistema de controle, pois em seu art. 50, § 3º, a lei determina que: *A administração pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial* (REIS, 2002).

Reis (2002) afirma que “a crescente demanda da sociedade por transparência na gestão dos recursos públicos encontrou sua melhor tradução na Lei de Responsabilidade Fiscal. Transpor o espírito da lei para o cotidiano das milhares de prefeituras do país é o desafio que agora se coloca para os brasileiros, especialmente para o administrador público municipal.”.

Filho (2003) lembra que o legislador não especificou o tipo de sistema de custo, mas que tal sistema é de suma importância para a esfera governamental.

Neste sentido, justifica-se a busca por melhores sistemas de gestão de custos. Este trabalho visa discutir a implantação de um sistema de custos, em especial o ABC – Custeio Baseado em Atividades, na administração pública, interagindo com os sistemas já existentes de orçamento e contabilidade de um município de pequeno porte, podendo ser uma ferramenta importante para tomada de decisões.

Desse modo o problema de pesquisa se apresenta a seguir:

1.2. Problema da Pesquisa

Vários autores consideram que o ABC pode ser aplicado às empresas prestadoras de serviços, mesmo porque estas empresas possuem quase todas as suas despesas de forma indireta.

Para Filho (2003), é razoável supor que um exame acurado da metodologia de implantação do ABC permita identificar elementos comuns que sejam aplicáveis a qualquer organização, ou ainda a uma entidade pública, ainda que necessite de ajustes, de acordo com as características específicas dessas entidades.

Os municípios de pequeno porte muitas vezes não dispõem de pessoal técnico especializado para desenvolver sistemas de custeio, por mais simples que sejam os sistemas. Isso se deve, segundo Reis (2002), a fragilidade de conhecimento técnico ou a intencionalidade do fracionamento da informação.

Este é, portanto, um problema de pesquisa, pois se trata de uma situação ainda não muito bem compreendida pela teoria e através do estudo dos fundamentos teóricos e os elementos empíricos podem-se resolver um problema específico e construir conhecimento sobre o assunto. Pode-se considerar como o problema da pesquisa:

“Quais os fundamentos teóricos e empíricos da metodologia de implantação do Método de Custeio Baseado em Atividades, necessários para que se possa aplicá-los à administração pública, especialmente adaptada às peculiaridades de um município de pequeno porte?”

1.3. Hipóteses de Pesquisa

Consideram-se como pressupostos básicos ideais para a implantação do Método de Custeio Baseado em Atividades, pois:

- O município possui características propícias para a implantação do método proposto, pois os custos com as atividades meio são elevados;
- Acredita-se que o município não possui um sistema específico para controle de custos, que não seja o sistema de contabilidade geral;
- Controlando os custos, as ações de governo poderiam ser mais bem planejadas e ocorreria melhoria em seu sistema de gestão, principalmente na questão do planejamento e execução.

1.4. Objetivo da Pesquisa

Dada a importância do tema dentro da avaliação da administração pública, o objetivo geral do trabalho é analisar a implantação do método de controle de custos baseado em atividades em um município de pequeno porte. Os objetivos específicos são:

- 1) Caracterizar a administração pública nos seus aspectos particulares, que as tornam diferentes das organizações privadas;
- 2) Analisar as repercussões da LRF, desse importante texto legislativo, no campo do controle de custos das diversas atividades da administração pública;
- 3) Relacionar os principais conceitos utilizados pelos autores (relacionados) à apropriação dos custos e dos métodos de custeio;
- 4) Identificar os fundamentos que norteiam a aplicação do método de custeio por atividades – Método ABC – na literatura existente sobre o assunto;
- 5) Analisar, a partir das técnicas exploradas, a implantação da apuração de custos através da metodologia do ABC adaptada a um município de pequeno porte, adequado às suas atividades governamentais.

1.5. Justificativas para a realização da Pesquisa

Nos últimos anos, a Administração Pública no Brasil, tem passado por mudanças e inovações no que se refere ao planejamento e ao controle da gestão das finanças governamentais, algumas por força das leis, outras em face da evolução axiológica do meio cultural.

Os municípios de pequeno porte têm grandes dificuldades em planejar e controlar os custos de suas ações governamentais, de forma a obter economicidade e eficiência. (REIS, 2002).

A racionalização do sistema de apuração e controle de custos refletir-se-á, em tomadas de decisões, como suporte para: a elaboração dos procedimentos licitatórios; a redução de custos de obras, de compras e de serviços de terceiros; a elaboração de orçamentos realistas, facilitando sua execução; e trará eficiência na ação governamental.

A contabilidade de custos, se aplicada corretamente ao serviço público, pode ser um instrumento capaz de auxiliar os administradores nas melhorias de desempenho e a implantação de novos sistemas é de suma importância, pois favorecem a tomada de decisões mais seguras no aspecto planejamento e execução da ação governamental.

Para Reis (2002), o controle planejado dos custos permitirá responder a questões do tipo:

- O que controlar? Que diz respeito ao objeto controlável;
- Por que controlar? Que se refere às razões que levam a administração a exercer a função controle sobre o objeto controlável;
- Onde controlar? Que diz respeito aos locais onde serão exercidos os controles adotados;
- Como controlar? Que se relaciona com os métodos de controle.

Motta et al (2000), já citavam acerca do assunto controle de custos: “Em relação à estrutura de custos, percebe-se que os órgãos de controle não a têm exigido. Normalmente inexistem; quando ocorrem, não tem fundamentação técnica; quando tem fundamentação técnica, os atos de execução não a consideram”. Justifica-se, portanto um estudo mais profundo sobre a implementação de sistemas de custos na área governamental.

O método de custeio ABC foi selecionado para utilização na pesquisa e aplicação no município, pois de acordo com a visão de vários autores o ABC é uma técnica que pode ser aplicada às empresas prestadoras de serviços, na verdade, estas enfrentam problemas ainda mais difíceis que os das companhias industriais, pois basicamente todas as suas despesas são indiretas.

A vivência e o conhecimento do pesquisador, como funcionário do setor de contabilidade do município, permite concluir que o município se enquadra nesse contexto. A complexidade de apurar o custo das atividades, como por exemplo, um servidor que desenvolve diversas atividades no decorrer do dia, constitui uma situação propícia para o ABC, pois por rastreamento do custo, através de direcionadores, torna-se possível apurar o custo de uma atividade ou de um programa. Portanto justifica-se a aplicação do ABC em um município.

1.6. Limitações da Pesquisa

No desenvolvimento do trabalho, foram detectadas algumas limitações da pesquisa:

- 1) Foi utilizado o método de custeio baseado em atividades para a apropriação dos custos, mas não foi possível a comparação com outros métodos, pois o município dispõe apenas do sistema contábil, onde é possível observar os custos por programas de Governo, que é o de maior detalhamento.

- 2) A aplicação do ABC limitou-se apenas às atividades definidas como objeto de custo, obtendo-se o resultado para o programa definido para análise, não alcançando o nível de ações de Governo.
- 3) Os procedimentos propostos foram elaborados para o Programa de Imunização, seu emprego para outras atividades ou até mesmo para outro município, pode necessitar de adaptações.

1.7. Metodologia

Com o objetivo de caracterizar a pesquisa, foi necessário compreender os conceitos sobre a classificação, os métodos, as técnicas e os instrumentos de pesquisa.

Alguns conceitos são apresentados para melhor entender como a pesquisa foi classificada.

Segundo Lakatos (1986), a pesquisa aplicada “caracteriza-se por seu interesse prático, isto é, que os resultados sejam aplicados ou utilizados, imediatamente, na solução de problemas que ocorrem na realidade.”.

Para Lakatos (1986), a pesquisa bibliográfica ocorre “quando utiliza materiais escritos.” Esses materiais são as obras literárias e impressas escritas, que permitem ao cientista o reforço na análise de suas pesquisas.

A pesquisa documental é aquela que utiliza a fonte primária de primeira mão. As informações são encontradas nos arquivos públicos, como leis, ofícios, decretos, e outros e também nos arquivos particulares, como bancos, indústrias e outros.

A pesquisa exploratória é aquela que objetiva definir melhor o problema, proporcionar *insights* sobre o assunto, descrever comportamentos ou definir e classificar fatos e variáveis. (SILVA, 2000).

Devido ao objetivo principal deste trabalho que é aplicar o método de Custeio ABC em um município de pequeno porte, a pesquisa se caracteriza como pesquisa aplicada e ainda por fornecer uma referência bibliográfica, ela se caracteriza também como pesquisa bibliográfica, documental e exploratória.

Quanto à abordagem, trata-se de uma pesquisa qualitativa.

Quanto ao método, o mais adequado é a pesquisa-ação, pois segundo Thiollent (1997):

“A pesquisa-ação consiste essencialmente em acoplar pesquisa e ação em um processo nos quais os atores implicados participam, junto com os pesquisadores, para chegarem interativamente a elucidar a realidade em que estão inseridos, identificando problemas coletivos, buscando e experimentando soluções em situação real” .

Foram utilizados os conhecimentos obtidos relativos às Fases da Pesquisa-ação, adaptados dos autores Lakatos (2000) e Thiollent (2000), para o desenvolvimento do trabalho, que compreendeu os seguintes passos:

1º. Pesquisa Bibliográfica – Levantamento e análise de referências bibliográficas em livros, monografias, teses e periódicos, sobre:

- Administração Pública, Finanças Públicas, Planejamento e Controle da Ação Governamental e a Classificação da Despesa Pública, com o intuito de mostrar como é a organização das entidades públicas;
- Sistemas de Custos, Método de Custeio ABC, Experiências de Controle de Custos na área de Serviços e Entidades Públicas, com o objetivo de fundamentar a proposta da pesquisa, considerando os principais autores sobre o assunto.

2º. Pesquisa Documental - Levantamento e análise da legislação, com o objetivo de identificar as normas em que a Administração Pública está inserida e como administra seus recursos, em relação aos seguintes assuntos:

- Finanças Públicas, Contabilidade Pública, Orçamento Público;
- Lei Federal 4.320/64, Lei Complementar nº. 101/00, Instruções Normativas, Portarias da Secretaria do Tesouro Nacional, Legislação do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, Legislação do Ministério da Saúde;
- Orçamentos Públicos em Saúde, Sistema Único de Saúde, Programa Nacional de Imunização.

3º. Fase Exploratória – procurou-se fazer um diagnóstico da situação, obter informações significativas para elaborar o projeto, detectou-se o problema a ser solucionado e as hipóteses.

4º. Fase da Pesquisa - busca de um município como objeto de estudo da pesquisa.

- **Seleção:** do tipo não-probabilista, caracterizando como intencional. Os critérios para a escolha do município foram:
 - Que estivesse localizado na área geográfica do Sul de Minas, devido à acessibilidade do pesquisador;
 - Que estivesse interessado em aprofundar o assunto sobre custos em seus programas de governo e que fosse possível obter os dados com facilidade.

Neste momento houve o primeiro contato com o município selecionado, com o objetivo de:

- Explicitar ao Gestor Municipal sobre a importância da pesquisa, e conseqüentemente da melhoria de seu sistema de gestão, através do uso da metodologia do custeio baseado em atividades;
 - Levantar um diagnóstico da situação.
- **Coleta de Dados:**
 - **Coleta Documental** – coleta e análise de documentos relacionados:
 - Às Contas Públicas do Município, referente aos gastos efetuados no período de Janeiro a Dezembro de 2004, por ser o exercício mais recente. Os dados foram coletados junto aos sistemas:
 - PCA – Prestação de Contas Públicas;
 - SCOP – Sistema de Contabilidade Pública;
 - Relatórios Internos obtidos junto à Secretaria Municipal de Saúde do Município referente aos dados de quantidade de procedimentos efetuados no exercício de 2004;
 - Relatórios obtidos junto a outros órgãos, com o objetivo de obter indicadores de saúde do Município;
 - IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística;
 - SIOPS – Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde – Ministério da Saúde;
 - PNI – Programa Nacional de Imunizações – Ministério da Saúde.
 - **Observação** – as observações foram do tipo sistemática, ou seja, estruturada, com o objetivo de verificar os relatórios coletados e também foram feitas observações com uso de anotações, para confirmar os tempos de execução das atividades verificados nos questionários.
 - **Entrevistas** – Foram realizadas entrevistas individuais, não padronizadas, do tipo não dirigidas, onde os entrevistados tiveram total liberdade de expressar suas opiniões. Essas entrevistas foram com profissionais da área contábil e da área de Saúde. Os objetivos das entrevistas foram:

- Conhecer os programas desenvolvidos;
 - Identificar as tarefas executadas por cada setor;
 - Identificar as atividades e os direcionadores dos custos, que serão utilizados para a implantação do método ABC.
- **Questionários** – Foram utilizados questionários com a presença física do entrevistador. A presença do entrevistador se fez necessária, pois os conceitos abordados eram novos para os entrevistados. Por meio de questionários, foi possível levantar os tempos de execução das atividades.

5°. Análise e Interpretação dos Dados - Foi feito um exame minucioso dos dados e a disposição dos dados em tabelas e quadros, com o objetivo de melhor interpretá-los e verificar a relação que eles guardam entre si.

6°. Fase da Ação

- Elaboração da metodologia de Implantação do ABC
- Aplicação da metodologia estudada.

7°. Fase da Avaliação

- Avaliação dos Resultados Obtidos

O Quadro 1.1 mostra um resumo da metodologia aplicada a esta pesquisa, em seus aspectos mais significativos:

Abordagem da Pesquisa	Qualitativa
Método de Pesquisa	Pesquisa-ação
Classificação da Pesquisa	Aplicada e Exploratória
Seleção do Objeto da Pesquisa	Não-Probabilista - Intencional
Técnicas de Coleta de Dados:	Pesquisa Documental e Bibliográfica; Observação Sistemática Entrevistas Não Estruturadas, tipo Não Dirigidas
Instrumento de Coleta de Dados	Questionários

Quadro 1.1 - Resumo da Metodologia da Pesquisa
Fonte: Elaborado pelo autor

1.8. Estrutura do Trabalho

Visando alcançar os objetivos propostos, o presente trabalho está estruturado em seis capítulos, que são comentados a seguir:

- No presente capítulo 1 faz-se a descrição do trabalho, a problemática da pesquisa, a hipótese da pesquisa, o objetivo principal e os específicos, as justificativas da pesquisa, as limitações, os procedimentos metodológicos e a estrutura do trabalho;
- O capítulo 2 discute sobre a administração pública, finanças públicas, aspectos relacionados à Lei de Responsabilidade Fiscal, o planejamento da ação governamental, abordando os conceitos dos instrumentos de planejamento como: plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e orçamento público;
- O capítulo 3 descreve o controle das despesas públicas, abordando conceitos relacionados ao controle da ação governamental, mecanismos de controle e evidencia as classificações orçamentárias, institucionais e funcionais programáticas da despesa pública;
- O capítulo 4 aborda os conceitos básicos ao tema Custos, os sistemas e métodos de custeio. Discute-se os princípios do custeio baseado em atividades, a posição de diversos autores sobre o assunto ABC, bem como a adaptação desse sistema à administração pública, procurando enfatizar as características peculiares desse segmento e a importância de um sistema de controle de custos dentro da atividade do serviço público;
- O capítulo 5 trata da aplicação da metodologia proposta, da realidade empírica. Busca-se caracterizar uma determinada organização, atentando-se para sua finalidade e

particularidades. São analisadas as contas de despesa de um procedimento dentro de um programa de governo de uma das unidades da organização, buscando-se o confronto entre as categorias propostas com a classificação funcional-programática;

- O Capítulo 6 apresenta as conclusões desta pesquisa, uma avaliação final dos resultados obtidos, as contribuições do trabalho e as recomendações para futuras pesquisas.

CAPÍTULO 2 - A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

2.1. Considerações Iniciais

O governo é uma instituição fundamentalmente diferente de empresas. As empresas recebem de seus clientes a maior parte de seus recursos; mas na administração pública os recursos são oriundos dos contribuintes. Dessa forma os princípios que norteiam a iniciativa privada não são os mesmos da esfera pública (OSBORNE, 2001). A instituição privada faz o que a lei não restringe fazer, mas a administração pública faz somente o que a lei manda, ou seja, todos os atos têm que estar previstos em lei.

Segundo Araújo e Arruda (2004) "a administração pública, em sentido material, é o conjunto coordenado de funções, visando à boa gestão da responsabilidade pública, de modo a possibilitar que os interesses da sociedade sejam alcançados".

Para Sanches (1997) "a administração pública assume uma conotação de processo, com o propósito de possibilitar o cumprimento das funções básicas do estado, especialmente os serviços indispensáveis à satisfação das necessidades coletivas."

Ainda, para este autor "A administração financeira e orçamentária representam as ações de gerenciar as finanças e o orçamento do setor governamental, que no Brasil, divide-se em três esferas União, Estados e Municípios, objetivando o equilíbrio, a economia, a eficiência e a eficácia na gestão da coisa pública e compreende toda a infra-estrutura composta de recursos humanos, materiais e tecnológicos".

O gerenciamento dos interesses da coletividade, por meio da administração pública, cabe ao administrador público, responsável pela gestão dos negócios do Estado.

Administrar é gerir os serviços públicos; significa não só prestar serviço, executá-lo, como também dirigir, governar, exercer a vontade com o objetivo de obter um resultado útil. (MELLO, 1979)

Verifica-se, pois, que é através do conjunto de órgãos, convencionalmente chamado de administração, que o Estado pratica a gestão de atividades que lhe são próprias, por corresponderem a interesse público.

De acordo com Braga (2003), algumas tendências norteiam o caminho da administração pública, quando o assunto é modelo gerencial, e não poderiam deixar de serem listadas:

- Limitação das dimensões do setor público;
- Profissionalização do servidor público com manutenção do conceito de carreira e desenvolvimento de habilidades gerenciais;
- Eliminação do excesso de formalismo e valorização apenas das formalidades essenciais, flexibilizando-se as regras que regem a burocracia pública;
- Políticas de médio e longo prazo formuladas com planejamento estratégico;
- Deslocamento do poder público para os municípios com transferências de recursos capazes de suportar a crescente demanda pelos serviços públicos locais, tais como, saúde, saneamento básico e ensino fundamental;
- Combinação equilibrada entre responsabilidade e ação, com fundamento na delegação de poder e na descentralização;
- Avaliações de desempenho para modelar o comportamento dos administradores e gestores da coisa pública;
- Avaliações de resultados para dar suporte à elaboração de políticas públicas consistentes;
- Satisfação da vontade manifestada pela sociedade, com a valorização do conceito cidadão-consumidor.

Segundo Gasparini (1995), a atividade de administrar, conceituada como gestão de negócios públicos ou privados, tem na sua origem etimológica, a idéia tanto de comando, orientação, chefia, quanto de subordinação, obediência e servidão.

Ainda para este autor, a administração pública tem de fato essa dupla acepção, pois de um lado representa o comando de um assunto, ao mesmo tempo em que há submissão ao detentor do poder, no caso, o povo. Não se trata, pois de uma visão distante, mas concreta, na qual a administração pública é mera submissa ao poder e vontade do povo.

O objeto da gestão são os bens e recursos públicos, tendo por vetor único a satisfação do interesse público.

2.2. Finanças Públicas

A respeito de Finanças Públicas, Miranda (1995) diz: “o que importa é erguer a sistemática que serve à lei; e fazê-la fecunda, no seu plano e dentro dos limites em que tem de ser aplicada. Indispensável, portanto, erigir um conceito de finanças públicas, haurido de sua própria essência”.

Segundo Mota et al (2000): “finanças Públicas é o conjunto de atividades realizadas pela Administração Pública, direta e indireta, dos três poderes, de todas as unidades federadas e da União, com o objetivo de definir as riquezas do Estado, arrecadar receitas estabelecendo a aplicação e realização das despesas, bem como gerir o Patrimônio Público”.

De acordo com Nunes (1999) “finanças é o conjunto dos recursos materiais e demais disponibilidades do Estado, provenientes de seus rendimentos e outras fontes, que ele aplica para fazer funcionar regularmente e aperfeiçoar o seu organismo econômico-administrativo”.

Para Martins e Bastos (1988): “finanças Públicas é o gênero e diz respeito a tudo que pertence às receitas e despesas públicas”.

A extensão da atividade financeira do Estado é abordada por Bastos (1997), como toda aquela marcada ou pela administração do produto arrecadado ou, ainda, pela realização de um dispêndio ou investimento. É o conjunto de atividades que têm por objeto o dinheiro. Essa atividade abrange, pois, o estudo da receita, das despesas, do orçamento e do crédito público.

Desse modo, a nova amplitude da expressão finanças públicas corresponde ao conceito de moderno e deve inserir-se na órbita de ação do controle, transparência e tecnicidade compatível com a visão perspectiva de uma sociedade amadurecida e consciente do zelo que se deve dedicar à boa e regular aplicação de recursos públicos.

As finanças públicas, em sentido amplo, compreendem tanto a arrecadação de impostos, taxas e outros resultados financeiros quanto à aplicação dos recursos e os mecanismos de interferência na vida nacional.

O custo dos empreendimentos públicos, seu controle e o ajuste de sua repercussão; no conjunto dos recursos disponíveis, exigiram a criação de novos órgãos numa estrutura ampliada e mais complexa.

2.3. A Lei de Responsabilidade Fiscal

Um aspecto recente que veio corroborar para acentuar a necessidade de uma questão de gestão responsável no setor público foi a Lei de Responsabilidade Fiscal que impõe ao administrador público, de todos os âmbitos federais, estaduais e municipais, uma série de regras e limitações, para bem gerir os recursos, buscando eficiência e eficácia em suas atividades dentro dos programas governamentais (OSBORNE, 2001).

A Lei de Responsabilidade Fiscal anuncia no seu preâmbulo que “estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal...”. Do texto legal, verifica-se que

a expressão abrange a totalidade dos recursos públicos e suas diversas formas de movimentação.

A LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal - Lei Complementar nº. 101, de 4 de maio de 2000, visa a regulamentar a Constituição Federal, na parte da Tributação e Orçamento, cujo capítulo II estabelece as normas gerais de finanças públicas a serem observadas pelos três níveis de governo: Federal, Estadual e Municipal. Em particular, a Lei de Responsabilidade Fiscal, vem atender à prescrição do artigo 163 da Constituição Federal de 1988. A Constituição Federal ao falar das finanças públicas propriamente dita, prescreveu em capítulos específicos a necessidade de edição de lei complementar para viabilizar tais assuntos.

A Lei de Responsabilidade Fiscal não substitui e nem revoga a Lei Federal nº. 4.320/64, que normaliza as finanças públicas no País há quase 40 anos, mas sim reforça a responsabilização na gestão fiscal, mediante ações em que se previnam riscos e corrijam os desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas. Destacando-se o planejamento, o controle, a transparência e a responsabilização, como premissas básicas (KHAIR, 2000).

2.3.1. Origens da Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei Complementar nº. 101/00, de autoria do Poder Executivo Federal, integra o conjunto de medidas do Programa de Estabilidade Fiscal – PEF, apresentado à sociedade brasileira e tem como objetivo a drástica e veloz redução do déficit público e a estabilização do montante da dívida pública em relação ao Produto Interno Bruto da economia.

Conforme consta da Mensagem Presidencial nº. 485, que remeteu o projeto à Câmara dos Deputados e publicada no Diário da Câmara dos Deputados, p. 15.154, a Lei Complementar nº. 101/00 foi elaborada para atender às exigências do Fundo Monetário Internacional, do Banco Mundial, bem como dos países integrantes do G7.

No que diz respeito à experiência em outros países, a LRF incorpora alguns princípios e normas, cuja validade tem sido demonstrada na prática e que objetivaram a correção de problemas semelhantes aos que afetam o setor público brasileiro, nas suas três esferas de governo. Assim, de acordo com Nascimento (2002) os modelos que foram tomados como referenciais são:

- O Fundo Monetário Internacional, organismo do qual o Brasil é estado-membro, e que tem editado e difundido algumas normas de gestão pública em diversos países;
- A nova Zelândia através do *Fiscal Responsibility Act*, de 1994.

- A Comunidade Económica Europeia, a partir do *Tratado de Maastricht*; e;
- Os Estados Unidos, cujas normas de disciplina e controle de gastos do governo central, levaram a edição do *Budget Enforcement ACT*, aliado ao princípio de *accountability*.

Estes exemplos, embora tomados como referenciais para a elaboração da versão brasileira da Lei de Responsabilidade Fiscal, não foram os únicos parâmetros utilizados, já que não existe um manual ótimo de finanças públicas que possa ser utilizado indiferentemente por qualquer nação.

A LRF foi elaborada para atender às expectativas da sociedade, na busca pela responsabilidade e bom uso dos recursos públicos.

Neste sentido, vale lembrar as palavras de Rui Barbosa: "O lema do novo regime, deve ser, pois, fugir dos empréstimos e organizar a motivação, não contrair novas dívidas e reservar ainda, que com sacrifício nos seus orçamentos, quinho sério ao resgate (...), o desequilíbrio entre a receita e a despesa e a enfermidade crônica da nossa existência nacional".

2.3.2. Equilíbrio das Contas Públicas

Diferente do equilíbrio orçamentário, este já previsto na Lei n.º4.320 de 1.964, a Lei de Responsabilidade Fiscal trás uma nova noção de equilíbrio para as contas públicas: o equilíbrio das chamadas "contas primárias", traduzidas no resultado primário equilibrado. Significa, em outras palavras, que o equilíbrio a ser buscado é o equilíbrio auto-sustentável, ou seja, aquele que prescinde de operações de crédito e, portanto, sem aumento da dívida pública.

Esta é a verdadeira tradução do *slogan* "gastar apenas o que se arrecada" ou, "*pay as you go*" como foram visto em outros países.

De acordo com Nunes (2002) a Lei de Responsabilidade Fiscal cria condições para a implantação de uma nova cultura gerencial na gestão dos recursos públicos e incentiva o exercício pleno da cidadania, especialmente no que diz respeito à participação do contribuinte no processo de acompanhamento da aplicação dos recursos públicos e de avaliação dos seus resultados.

A lei prevê a fixação e o cumprimento de metas na administração, assim como a exigência de demonstrativos contábeis da realidade fiscal. Essa iniciativa criou novos mecanismos de controle, fixou normas para a realização de despesas obrigatórias de caráter continuado.

O texto impôs limites de comprometimento orçamentário para pagamento de pessoal, proibindo despesas extras em anos eleitorais, como aquelas decorrentes da contratação de pessoal. Estabeleceu também que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições.

Um dos aspectos importantes da Lei de Responsabilidade Fiscal é a questão do planejamento. Os municípios terão que se preparar para serem capazes de administrar suas finanças de forma mais planejada, de dispor de controles mais apurados sobre suas despesas e receitas, de realizar previsões e acompanhá-las (REIS, 2002).

A Lei Complementar nº. 101/00, visa estabelecer normas de finanças públicas, em todas as esferas de governo; assim entendidas a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e nestes compreendidas as respectivas administrações diretas, autárquicas, funcionais e empresas públicas; voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, incluindo a dívida pública externa e interna, a concessão de garantias pelas entidades públicas, a emissão e o resgate de títulos da dívida pública, bem como os orçamentos.

Estão assim compreendidas as diversas formas de aquisição: receitas oriundas de tributos, de contribuição, de renda sobre o patrimônio, de atividade industrial, agropecuária, serviços e as transferências. Também estão abrangidas as diversas formas de administração dos recursos: como aplicação no mercado financeiro, aquisições, contratação de serviços, locação de bens, pagamentos, realizações de despesas em geral. Abrange a movimentação desde a captação até o emprego de recursos dos três poderes, das três esferas de governo, da administração direta e indireta pública.

De acordo com Khair (2000), a Lei de Responsabilidade Fiscal se apóia em 4 eixos:

- **Planejamento:** é aprimorado pela criação de novas informações, metas, limites e condições para a renúncia de receita e para a geração de despesas, inclusive com pessoal e de seguridade, para a assunção de dívidas, para a realização de operações de crédito, incluindo antecipação de receita orçamentária – ARO – e para a concessão de garantias. O objetivo principal é o de fazer com que a administração se desenvolva através de políticas e ações previamente formuladas para atender às necessidades coletivas e públicas, visando, assim, ao cumprimento da missão do Estado de executar metas físicas concretas, conjugadas com aquelas de caráter financeiro (receitas e custos);

- **Controle** é aprimorado pela maior transparência e pela qualidade das informações, exigindo uma ação fiscalizadora mais efetiva e contínua dos tribunais de contas. Esta função deve estar presente em todas as atividades da organização, buscando fazer com que a missão do Estado seja cumprida, sem solução de continuidade, mediante a concretização das políticas e ações respectivas, tendo em vista a economicidade, a eficiência, a eficácia e a efetividade, conceitos de caráter gerencial, na utilização dos recursos que lhe foram destinados;
- **Transparência:** é concretizada com a divulgação ampla, inclusive pela *internet* de quatro relatórios de acompanhamento da gestão fiscal, que permitem identificar receitas e despesas; anexo de metas fiscais, anexo de riscos fiscais, relatório resumido da execução orçamentária e relatório de gestão fiscal. A transparência deve ser a característica básica das informações orçamentárias e contábeis que têm como alvo o cidadão e todas aquelas pessoas que transacionam com a União, Estados, Municípios, Distrito Federal e respectivos órgãos da administração direta e fundacional;
- **Responsabilização:** deverá ocorrer sempre que houver o descumprimento das regras, com a suspensão das transferências voluntárias, das garantias e da permissão para a contratação de operações de crédito. Os responsáveis sofrerão as sanções previstas na legislação que trata dos crimes de responsabilidade fiscal. Para Reis (2001): "a responsabilidade deverá ser evidenciada nos atos praticados pelos gestores no trato das receitas, das despesas e dos valores pertencentes ou confiados à guarda e à custódia da fazenda pública".

2.4. O Planejamento da Ação Governamental

É através do planejamento que a administração pública define objetivos, estabelece metas e prioridades fundamentadas em diagnósticos das potencialidades, necessidades e dificuldades existentes, com o objetivo de ampliar a capacidade produtiva e promover o desenvolvimento sócio-econômico do país. O ciclo do planejamento se observa de forma integrada, por meio de instrumentos que cumprem, cada um, sua função específica e harmônica entre si.

O processo orçamentário atual, como dispõe o art. 165 da Constituição Federal de 1988, é composto pelo plano plurianual, pela lei de diretrizes orçamentárias e pelo orçamento anual e, ainda, conforme a LRF pelos anexos de metas fiscais e riscos fiscais. Esses documentos devem manter-se compatíveis e integrados nos seus respectivos conteúdos. São elaborados seguindo a seqüência apresentada na Figura 2.1.

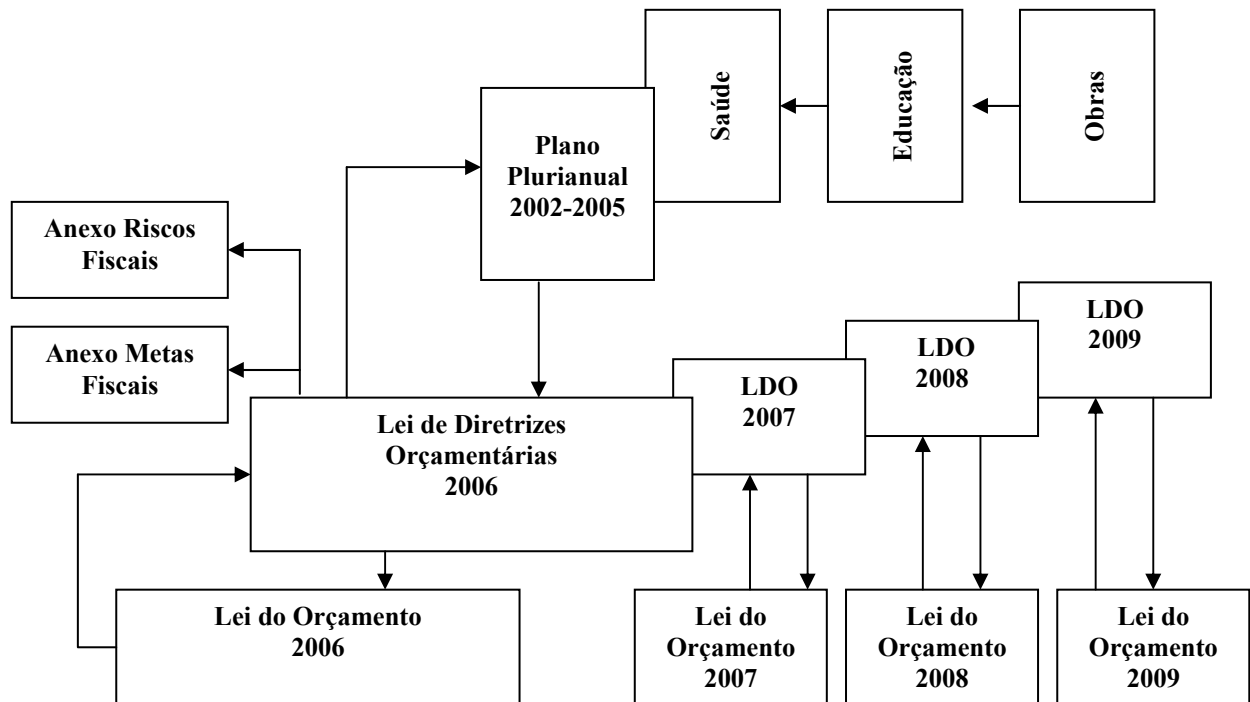


Figura 2.1. Seqüência de elaboração dos planos.
Fonte: Adaptado Silva (1997)

2.4.1. PPA - Plano Plurianual de Ações

O PPA tem vinculação com o planejamento financeiro, ao definir o que realizar em um período, é referência básica para os demais instrumentos que integram o sistema orçamentário.

O Plano Plurianual - PPA - corresponde ao plano de médio prazo, por meio do qual se procura ordenar as ações do governo para um período de quatro anos, estabelecendo de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e as metas da administração para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

A doutrina em geral, interpretando o texto constitucional sobre o PPA, tem ensinado que esse instrumento de planejamento deve contemplar tão somente as despesas de capital e outras dela decorrentes e para as relativas aos programas novos de duração continuada.

No entanto Motta et al (2000) consideram importante que o PPA estabeleça objetivos e metas para todas as despesas, tendo em vista que:

- Sua elaboração fica facilitada, na medida em que se trabalha com todo o volume de recursos que se irá dispor para o período de quatro anos, reduzindo a possibilidade de estabelecer metas sem cobertura financeira, o que poderia criar falsas expectativas junto à sociedade;

- Operacional e gerencialmente é mais adequado e transparente;
- De uma forma ou de outra há necessidade de quantificar todos os gastos para se obter o volume de recursos disponíveis para despesas de capital, delas decorrentes e para programas novos de duração continuada;
- Não há vedação para o procedimento de trabalhar com todos os recursos, ao contrário, pois o artigo 165, § 1º da Constituição Federal pode ser interpretado com esse entendimento;
- A LRF, em seu artigo 17, estabelece que as despesas obrigatórias de caráter continuado precisem ser compatíveis com o PPA, indicando, portanto, que até mesmo as despesas correntes, de programas novos ou não, devem constar do PPA.

O Quadro 2.2. mostra um exemplo de eleição de prioridades, no campo da educação, com base nas diretrizes formuladas pelo Governo Municipal para essa área de atuação:

Diretrizes	Objetivos	Metas	Ações	Valores (R\$)
Implementar políticas na área de Educação, que promovam a universalização, o acesso ao ensino básico e a melhoria da qualidade do ensino público.	Universalizar o ensino básico até 2004.	Aumentar a oferta de vagas nas escolas em 15%.	Construção de três escolas com 100 vagas cada.	150.000
			Contratação de 39 Professores.	40.000
	Reciclar professores da rede pública.	Reciclar um total de 5.000 professores.	Contratação de pessoal de apoio em número de nove.	10.000
			Contratação de cursos de reciclagem para 5.000 professores.	8.000

Quadro 2.2 - PPA 2002 a 2005 — Diretrizes, Objetivos, Metas, Ações e Valores
Fonte: Chalfun (2001)

O Quadro 2.3. mostra as metas definidas anteriormente divididas em ações anuais:

Metas / Anos	2002	2003	2004	2005
Construção de três escolas com 100 vagas cada.	—	Construção de uma escola com 100 vagas.	Construção de uma escola com 100 vagas.	Construção de uma escola com 100 vagas.
Contratação de 39 Professores.	Contratação de nove Professores.	Contratação de 10 Professores.	Contratação de 10 Professores.	Contratação de 10 Professores.
Contratação de pessoal de apoio em número de nove.	—	Contratação de pessoal de apoio em número de três.	Contratação de pessoal de apoio em número de três.	Contratação de pessoal de apoio em número de três.
Contratação de cursos de reciclagem para 5.000 professores.	Contratação de cursos de reciclagem.	—	—	—
Custo Anual	\$ 18.000	\$ 63.000	\$ 63.000	\$ 63.000

Quadro 2.3 - PPA 2002 a 2005 — Ações Anuais e Valores
Fonte: Chalfun (2001)

2.4.2. LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias

Consiste na lei que norteia a elaboração dos orçamentos anuais, compreendendo o orçamento fiscal, o orçamento de investimentos e o orçamento da seguridade social, de forma a adequá-los conforme as diretrizes, aos objetivos e as metas da administração pública estabelecidos no PPA. Ainda compreende as metas e as prioridades da administração pública, incluindo: as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente; orienta a elaboração da lei orçamentária anual e dispõe sobre as alterações na legislação tributária; estabelece a política de aplicação das exigências financeiras oficiais de fomento.

Compete a LDO, de acordo com o § 2º, do art. 165 da CF:

- Definir as metas e as prioridades da Administração Pública;
- Orientar a elaboração da Lei Orçamentária Anual;
- Dispor sobre as alterações na legislação tributária;
- Estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento;
- Dispor sobre autorizações sobre aumento de gastos ou contratação do pessoal da Administração Direta e Indireta.

A LDO foi significativamente fortalecida porque, além dessas incumbências, a LRF, em prol do equilíbrio financeiro entre despesas e receitas, também lhe atribuíram, em diversos dispositivos, competência para disciplinar várias matérias. Com isso, independentemente da forma e do seu conteúdo, deverão ser incorporadas ao texto de LDO normas que irão disciplinar ou tratar dos seguintes assuntos:

- Fixar critérios para elaboração da LOA;
- Definir a forma de utilização e o montante da reserva de contingência;
- Fixar índices de preços para a utilização monetária do princípio da dívida mobiliária refinanciada;
- Disciplinar a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso;
- Fixar critérios para a limitação de empenho e de movimentação financeira, caso o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal não possa ser comportado pela realização da receita prevista;
- Dispor sobre a concessão ou a ampliação de incentivo por benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita;
- Indicar as despesas não sujeita à limitação de empenho e de movimentação financeira;
- Dispor sobre declaração do ordenador da despesa no caso de aumento quanto a sua adequação e a compatibilidade orçamentária e financeira;
- Dispor sobre a comprovação a ser apresentada pelo proponente, nos casos de criação de despesa obrigatória de caráter continuado, quanto a sua adequação e compatibilidade orçamentária e financeira;
- Definir mecanismo para a transferência voluntária de recursos para outro ente, ou para cobrir necessidades de pessoas físicas ou jurídicas;
- Definir mecanismo para a inclusão de novos projetos os quais deverão constar de relatório a ser encaminhado ao Legislativo;
- Dispor sobre normas para controle de custo e de avaliação de resultados.

2.4.3. Anexo de Metas Fiscais

O AMF constitui uma das inovações da LRF. Na sua elaboração deve-se considerar uma dimensão temporal mínima de 6 anos, que abrange portanto, o exercício em curso, os 3 precedentes e os dois subseqüentes.

O anexo de metas fiscais deve apresentar os seguintes elementos:

- Metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas;
- Resultado nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes;
- Avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior;

- Demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculos que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos 3 exercícios anteriores e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional;
- Evolução do Patrimônio Líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;
- Avaliação da situação financeira e atuarial dos fundos de previdência;
- Demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

2.4.4. Anexo de Riscos Fiscais

É outro instrumento tornado obrigatório pela LRF, também ressalvado a faculdade prevista no Inciso III da LRF é, possivelmente, o menos utilizado pelos órgãos de planejamento e orçamento dos Municípios (GUEDES, 2001).

O ARF é um anexo que deverá descrever os potenciais eventos capazes de perturbar o equilíbrio das contas, caso ocorram passivos contingentes e outros riscos, isto é, a ocorrência de fatos circunstanciais que provoquem geração de despesas imprevisíveis, redução de receitas ou perdas de bens patrimoniais, dentre os exemplos seguintes:

- Alagamentos, deslizamentos, que possam provocar inesperados desembolsos financeiros, a perda de bens móveis ou imóveis e até necessidade de conceder remissão (perdão) de créditos tributários;
- Julgamento definitivo de demandas judiciais que determine, igualmente, desembolsos financeiros.

2.4.5. LOA - Lei Orçamentária Anual

O orçamento público originou-se na Inglaterra há mais de sete séculos, desenvolvendo-se em fases. Sua evolução está ligada ao desenvolvimento das relações políticas entre os poderes Legislativo e Executivo.

A partir da Segunda Guerra Mundial surge a expressão orçamento de desempenho, assim conceituado por Giacomoni (1998): “um orçamento de desempenho é aquele que apresenta os propósitos para os quais os créditos se fazem necessários, os custos dos

programas propostos para atingir aqueles objetivos e dados quantitativos que meçam as realizações e o trabalho levado a efeito em cada programa”.

Numa linha evolutiva, o orçamento de desempenho cedeu espaço para o *PPBS – Planning Programming and Budgeting System*, o orçamento-programa, que de acordo com Schubert (1987), surgiu nos Estados Unidos, na década de 50, tendo então o audacioso objetivo de obter plena integração entre o planejamento, a programação e o orçamento, associando e alocando recursos de acordo com os objetivos estabelecidos.

Embora historicamente, considerem alguns que, esse modelo estruturado tenha fracassado, dia-a-dia intensificam-se ações com o mesmo objetivo, seja instituindo instrumentos auxiliares do planejamento como, no Brasil, o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias, seja vinculando a estrutura de custos dos programas, projetos e atividades a serem desenvolvidos.

No Brasil, a origem do orçamento está ligada ao surgimento do governo representativo, sendo que a primeira lei orçamentária data de 1827. Todavia, a Constituição do Império de 1824 já trazia disposições, ainda que de forma indireta, a respeito da matéria em seu artigo 172:

“O Ministério de Estado da Fazenda, havendo recebido dos outros ministros o orçamento relativo às despesas das suas repartições, apresentará na Câmara dos Deputados anualmente, logo que esta estiver reunida, um balanço geral da receita e despesa do Tesouro Nacional do ano antecedente, e igualmente o orçamento geral de todas as despesas públicas do ano futuro, e da importância de todas as contribuições, e rendas públicas”.

Em 7 de março de 1964, foi assinada a Lei Federal nº. 4.320/64 que veio efetivar a adoção legal do Orçamento-Programa no Brasil. Esta Lei preceitua no seu art. 2º: “o Orçamento é um plano de trabalho, expresso em termos financeiros, para um determinado período de tempo, contendo os meios de financiamento das despesas governamentais e aprovadas por uma lei”.

De acordo com Baratta et al (1997) “O orçamento é um plano de trabalho, expresso em termos financeiros, para um determinado período de tempo, contendo os meios de financiamento das despesas governamentais e aprovados por uma lei”.

Segundo Giacomoni (1998) “é importante frisar que o orçamento não é um fim em si mesmo, mas uma ferramenta, sem a qual não se administra. Deve ser destacada a inter-relação de ciências e campos do conhecimento que abriga: Contabilidade, Economia, Direito, Administração, entre outros”.

O processo orçamentário pode ser definido como o conjunto das funções a serem cumpridas pelo orçamento em termos de planejamento, controle gerencial e controle operacional. O planejamento envolve a decisão quanto aos objetivos, recursos e políticas, sobre a aquisição e a utilização desses recursos. Já o controle gerencial diz respeito à obtenção e utilização eficaz e eficiente dos recursos no atingimento dos objetivos.

No aspecto contábil, o sistema orçamentário representa o arcabouço especialmente concebido para registrar a receita prevista e as autorizações demonstrando as despesas fixadas e a executada no exercício, bem como, comparando a receita prevista com a arrecadada. (VAINER, 2001)

Por ser o mais importante para que o administrador público possa realizar as complexas tarefas de governo, o orçamento público é, na sua mais adequada definição, o demonstrativo orgânico da economia pública, representando o retrato real da vida do Estado.

O orçamento público é a lei de iniciativa do Poder Executivo e aprovado pelo Poder Legislativo, que estima a receita e fixa a despesa para o exercício financeiro, que nos termos do art. 34 da Lei n.º 4.320/64, coincidirá com o ano civil. Essa lei deve ser elaborada por todas as esferas de governo em exercício corrente, para depois de devidamente aprovada, vigorar no exercício seguinte. Apesar de sua forma de lei, o orçamento, antes de tudo, é um instrumento de planejamento que permite acompanhar, controlar e avaliar a administração pública.

A doutrina contábil costuma definir o orçamento público nos seguintes aspectos:

- **Financeiro:** o orçamento público é considerado como um plano de aplicação de recursos estimados em atividades de custeios, investimentos, inversões e transferências durante um período financeiro;
- **Econômico:** na sua mais exata expressão, o orçamento pode ser entendido como o quadro orgânico da economia pública, ou seja, como o reflexo da vida do estado por meios de suas cifras, pode-se conhecer com detalhes o seu processo, sua cultura e civilizações;
- **Jurídico:** o orçamento público é a lei que estima a receita e fixa a despesa para um determinado exercício financeiro, estabelecendo responsabilidade, compromisso e obrigações para a administração pública.

O orçamento corresponde ao principal instrumento da administração governamental para traçar programas, projetos e atividades para um período financeiro, estimando suas receitas e planejando suas aplicações com definições dos limites gastos.

O quadro 2.4 apresenta uma comparação entre os tipos de orçamentos:

Denominação	Características	Observações
Orçamento de Desempenho	<ul style="list-style-type: none"> • Processo Orçamentário que apresenta duas dimensões do orçamento: O objeto de gasto e um programa de trabalho, contendo as ações desenvolvidas. • Enfatiza o desempenho organizacional. 	<ul style="list-style-type: none"> • Também conhecido como orçamento funcional.
Orçamento Base-Zero	<ul style="list-style-type: none"> • Processo orçamentário que se apóia na necessidade de justificativa de todos os programas cada vez que se inicia um novo ciclo orçamentário. • Analisa, revê a avalia todas as despesas propostas e não apenas as das solicitações que ultrapassam o nível de gasto já existente. 	<ul style="list-style-type: none"> • Abordagem orçamentária desenvolvida nos Estados Unidos, pela <i>Texas Instruments Inc.</i>, durante o ano de 1969. Foi adotada pelo Estado da Geórgia (governo Jummy Carter), com vistas ao ano fiscal de 1973.
Orçamento Programa	<ul style="list-style-type: none"> • Orçamento que expressa, financeira e fisicamente, os programas de trabalho de governo, possibilitando: • a integração do planejamento com o orçamento; • a quantificação de objetivos e a fixação de metas; • as relações insumo-produto; • as alternativas programáticas; • acompanhamento físico-financeiro; • a avaliação de resultados; • a gerência por objetivos. 	<ul style="list-style-type: none"> • Originalmente, integrava o sistema de planejamento, programação e orçamentário, introduzido nos Estados Unidos, no final da década de 1950, sob a denominação PPBS (<i>Planning Programming Budgeting System</i>).
Orçamento Tradicional	<ul style="list-style-type: none"> • Processo orçamentário em que é explicitado apenas o objeto de gasto. 	<ul style="list-style-type: none"> • Apresenta valores para as despesas com pessoal a nenhuma finalidade (programa ou ação). Também é conhecido como Orçamento Clássico.
Orçamento Incremental	<ul style="list-style-type: none"> • Orçamento elaborado através de ajustes marginais nos seus itens de receita e despesa. 	<ul style="list-style-type: none"> • Repetição do orçamento anterior acrescido da variação de preços ocorrida no período.
Orçamento Com Teto Fixo	<ul style="list-style-type: none"> • Critério de alocação de recursos através do estabelecimento de um quantitativo financeiro fixo (teto), obtido mediante a aplicação de um percentual único sobre as despesas realizadas em determinado período. 	<ul style="list-style-type: none"> • Esse percentual único serve de base para que os órgãos/unidades elaborem suas propostas orçamentárias parciais.

Quadro 2.4. Processos de Elaboração do Orçamento.

Fonte: Mauro (2001)

A Lei Orçamentária Anual deve conter o:

Orçamento Fiscal - referente aos poderes, seus fundos, seus órgãos e suas entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público. Representa o plano de ação fiscal implementado pelo setor governamental para um determinado exercício financeiro;

Orçamento de Investimento - corresponde à programação de investimentos de todas as empresas de que a União, o Estado ou o Município participe direta ou indiretamente, detendo a maioria do capital social com direito a voto;

Orçamento da Seguridade Social - compreende as ações de saúde, previdência e assistência social, inclui o detalhamento das receitas vinculadas aos gastos da seguridade social.

CAPÍTULO 3 - O CONTROLE DA DESPESA PÚBLICA

3.1. Considerações Iniciais

Qualquer sistema necessita de controle para que possa existir ou continuar a ser. Neste contexto Araújo e Arruda (2004) consideram que "controle é um conjunto de medidas necessárias ao perfeito funcionamento de um sistema, seja ele simples ou complexo, de modo que sejam alcançados seus fins e objetivos. A função controle está presente em todos os níveis das organizações, atuando em todos os processos e envolvendo, pessoas em níveis de comando e gerência".

Araújo e Arruda (2004) comentam que “de forma resumida controle significa: dominação, direção, limitação, vigilância, verificação e registro”, conforme ilustra a figura 3.2.

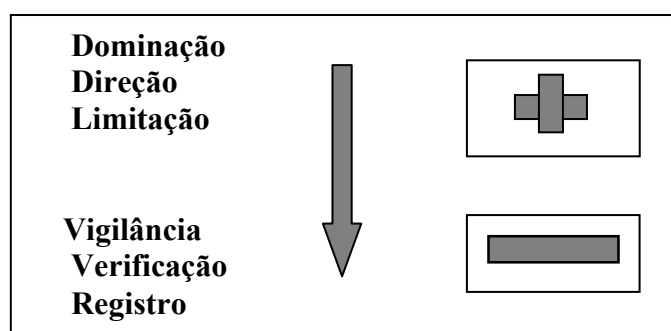


Figura 3.2. Grau de intensidade das diversas acepções da palavra controle
Fonte: Araújo e Arruda (2004)

Na primeira acepção, e mais forte, ela é associada às idéias de subordinação, centralização, monopolização. No sentido de direção, representa comandar, gerir algo ou alguém. Na terceira acepção de limitação, há a idéia de regulamentação, proibição; portanto traz explicitamente o sentido de restrição. Na quarta acepção, controle significa supervisão ou inspeção. Como verificação, a palavra controle assume significado mais estrito, representando apenas um exame ou uma constatação feita. Por fim, a palavra controle, também pode representar uma identificação ou autenticação.

A principal função da atividade do controle é tornar efetivo e factível o comando legal, fiscalizando a direção da atividade administrativa, para que ocorra em conformidade com as normas.

3.2. O Controle da Ação Governamental

No aspecto controle, foi onde a Constituição se fez presente, determinando que cada poder organize e mantenha seu sistema de poder interno, introduzindo o conceito de Controle Interno Interligado.

Reis (2002) considera que o conceito de controle, ao longo desses anos, foi deturpado, sendo entendido apenas como auditoria e não como um conjunto de atividades executadas articuladamente sob a coordenação de um órgão com essa incumbência.

Evidentemente, essa determinação constitucional visa dotar a administração pública dos instrumentos necessários à obtenção da economicidade, da eficiência, da eficácia, no trato ou na gestão dos serviços públicos postos a sua disposição.

3.3. A Finalidade do Controle

A função controle é indispensável para acompanhar a execução de programas e apontar suas falhas e desvios; velar pela boa utilização, manutenção e guarda dos bens patrimoniais, verificarem a perfeita aplicação dos princípios e normas adotados pelos órgãos.

A função controle exige a atenção da administração voltada para a execução de planos e programas, para que metas e objetivos previamente delineados sejam atingidos.

Verifica-se, portanto, que a função controle está intimamente relacionada com a administração e que esta ao exercê-la acompanha, analisa e avalia os resultados obtidos, comparando-os com o que foi planejado e previsto, no sentido de corrigir as possíveis falhas que se tenha constatado.

3.4. O Planejamento do Controle.

Como toda e qualquer atividade, o controle precisa ser brevemente estudado e planejado, considerando certas peculiaridades da organização, tais como.

- Objetivo da organização;
- Forma e origem da organização;
- Dimensão da organização;
- Volume e natureza das operações.

O controle planejado permite responder a certas questões, tais como:

- O que controlar, que desrespeite ao objeto controlável;
- Como controlar, que se relaciona às técnicas de controle;

- Porque controlar, as razões que levam a administração a exercer a função controle sobre o objeto controlável. A administração necessita de informações que lhe permitam: acompanhar a execução dessas atividades, a fim de verificar se o planejado foi devidamente alcançado;
- Onde controlar, desrespeita aos locais onde serão exercidos os controles adotados.

O planejamento do controle deve obedecer aos seguintes estágios:

- Exame prévio do que vai ser controlado;
- Objetivo do controle;
- Sistema a ser controlado;
- Verificação dos resultados do planejamento;
- Reajustamento do plano ou sistema de controle.

3.5. Sistema de Controle na Administração Pública

Machado Junior e Reis (2000) comentam que a Lei Federal n.º4.320/64 agrupou duas técnicas que a tradição tem juntado em um sistema de controle: o orçamento e a contabilidade. Ocorre, porém, que o orçamento evoluiu para aliar-se ao planejamento, surgindo o orçamento-programa como especialização. Há mesmo uma corrente de pensamento que considera o orçamento ligado intrinsecamente ao planejamento. O orçamento não pode aparecer como subproduto do planejamento nem da contabilidade. Na prática, deve operar como ferramenta de ligação entre os sistemas de planejamento e de finanças. Com isto torna possível a operacionalização dos planos, porque os monetariza, isto é, coloca os planos em função dos recursos financeiros disponíveis.

Mas somente quando define a incumbência do controle, quanto ao gerenciamento da execução orçamentária, a Lei n.º4.320, no seu art. 79, avança a possibilidade de consideração de uma unidade não monetária como medida, assim como está no parágrafo único do citado artigo: "Esse controle far-se-á, quando for o caso, em termos de unidades de medida, previamente estabelecidas para cada atividade."

Estas unidades de medidas - metro quadrado de pavimentação, extensão de rede de esgotamento sanitário, número de crianças alfabetizadas, população beneficiada com o sistema de tratamento de água, são usadas, entretanto, apenas como parâmetro de especificação na composição do memorial descritivo dos projetos de obras e serviços, que são

incluídos como metas a serem alcançadas. Perdura, assim, o âmbito quantitativo como referencial para o julgamento do alcance ou não destas metas.

Para Carvalho (2000): “Esta perspectiva é encontrada em toda a legislação referente à administração pública. Por exemplo, na Lei n. 8.666/93, Lei das Licitações, há a preocupação com a eficiência nas aquisições de bens, serviços e obras aplicáveis também para os casos de alienações. No entanto é claro o controle dos gastos públicos restrito ao âmbito contábil-financeiro, pela própria essencialidade desta lei”.

Apreciando os diversos dispositivos que a Lei de Responsabilidade Fiscal dedicou à ação do controle, enquanto atividade administrativa é possível distinguir:

- Controle pela Autoridade Administrativa;
- Controle pelo Poder Legislativo;
- Controle pelos Tribunais de Contas;
- Controle pelos membros da Sociedade em geral.

3.5.1. Controle pela própria Autoridade Administrativa

No Brasil é possível discutir se a existência de recursos diz respeito à competência particular do agente, para a prática de determinado ato ou mesmo à licitude do objeto pretendido, portanto com a existência da LRF, de forma expressa, aparece mais um elemento no processo decisório.

A figura do ordenador de despesa, após cada ato praticado, avaliará a repercussão da despesa nas finanças da entidade, como um todo.

Revigoram-se os princípios da administração pública do autocontrole da autotutela: a cada ato praticado, impõe-se do exame do conjunto da despesa e da receita.

Será tanto mais eficaz a autoridade administrativa, quanto mais investir no planejamento estratégico, que sinteticamente dirigirá o seguinte item:

- Plano de governo, quantificado em recursos a realizar e despesas a promover, encaminhando um bom Plano Plurianual;
- Discussão com o parlamento do Plano Plurianual definindo as metas fiscais anuais a serem consideradas na Lei de Diretrizes Orçamentárias;
- Planejamento definido no plano de governo, no PPA e LDO sendo detalhado na Lei Orçamentária Anual;

- Destaque com relação às despesas correntes de caráter continuado, onde o administrador público deverá desenvolver esforços em duas direções: reduzir as despesas de custeio e investir nas atividades que possam aumentar a receita, seja aprimorando a arrecadação, seja promovendo o desenvolvimento de atividades que realizem fatos geradores de tributos;
- Para as despesas com obras e serviços novos, dever-se-á preceder o controle de custos e a avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos do orçamento, em conformidade com normas instituídas na LDO;
- Para todas as despesas de pessoal, deverá ser verificado se houve previsão na LDO para o aumento e, se a repercussão do mesmo está no âmbito do limite fixado no art. 20, da LRF.

O controle deve ser feito a partir do treinamento e da motivação dos dirigentes, a começar pelos agentes políticos, e a atuação deve se fazer com a conscientização em primeiro nível com as finanças públicas, estabelecendo-se novo fator determinante do processo decisório.

3.5.2. O Controle pelo Poder Legislativo:

O Poder Legislativo, como representante da vontade popular, atua de quatro modos:

- **Primeiro** – na discussão e divulgação do Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual, onde são quantificadas, financeiramente, as metas de governo, as normas sobre estrutura de custos e as prioridades da Administração Pública;
- **Segundo** - podendo definir limites inferiores aos estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal para os montantes de dívida, de despesa com pessoal, para investimentos e despesas correntes;
- **Terceiro** – sujeitando-se aos limites com gastos de pessoal;
- **Quarto** – na condição de titular do controle externo da Administração Pública, com a colaboração do Tribunal de Contas, avaliará o cumprimento da gestão fiscal, impondo restrições à abertura de créditos adicionais, visando à adequação aos ditames da Lei de Responsabilidade Fiscal.

3.5.3. O Controle pelos Tribunais de Contas:

O Tribunal de Contas, no Brasil, é uma instituição com raiz constitucional, deliberando de forma colegiada, incumbida de julgar a boa e regular aplicação dos recursos públicos e auxiliar o Poder Legislativo na realização do controle externo da administração pública e no julgamento das contas anuais dos chefes do Poder Executivo.

Os tribunais possuem duas competências:

- **Primeira** – diz respeito à competência privativa de julgar contas;
- **Segunda** – refere-se à sua posição constitucional, onde exerce a função de auxiliar o Poder Legislativo, no controle externo e julgamento de contas.

3.5.4. O Controle pelos Membros da Sociedade em Geral

O Brasil assegura-se em sua Constituição, valores como o uso social da propriedade, e o valor social do trabalho, da solidariedade humana. Na Declaração Universal dos Direitos Humanos, aprovada em 10 de dezembro de 1948, pela Assembléia Geral das Nações Unidas, ONU, no berço dos Direitos Fundamentais, está estabelecido:

“Art. XXIX – Todo Homem tem deveres para com a comunidade, na qual é possível o livre e pleno desenvolvimento de sua personalidade. No exercício de seus direitos e liberdades, todo homem está sujeito apenas às limitações determinadas pela lei, exclusivamente com o fim de assegurar o devido reconhecimento e respeito dos direitos e liberdades de outrem e de satisfazer às justas exigências da moral, da ordem pública e do bem-estar de uma sociedade democrática.”

Segundo Miola (1996) também os gastos públicos são inteiramente voltados para os direitos humanos. O serviço público, financiado com o dinheiro do Estado, nele encontra o seu fundamento e a sua finalidade. As prestações positivas do Estado para a segurança dos direitos fundamentais, que compõem o *status positivus libertatis*, bem como a garantia do mínimo existencial representadas pelas prestações no campo da educação, saúde e assistência social e até a proteção dos direitos difusos, como acontece com o meio ambiente e os bens culturais, demandam o aporte de recursos públicos substanciais.

De modo que as finanças públicas, em todas as suas dimensões: tributária, patrimonial, monetária, orçamentária, encontram-se em permanente e íntimo contato com os direitos fundamentais.

3.6. Os Mecanismos de Controle

Com a Lei de Responsabilidade Fiscal, novos instrumentos de controle sobre as finanças públicas, são estabelecidos com critérios técnicos e serão abordados neste trabalho, com ênfase ao controle de custos.

Para Motta et al (2000) os novos mecanismos de controle são:

- **Controle do saldo do crédito aberto:** de igual modo o dever de criar um sistema de acompanhamento e controle do saldo do crédito aberto, que será mantido pelo Banco Central para controle, pela sociedade, das operações de crédito realizadas por antecipação da receita e verificação de atendimento dos limites permitidos na Lei de Responsabilidade Fiscal;
- **Controle sobre dívidas consolidada e imobiliária:** Relatório elaborado pelo Ministério da Fazenda e mensalmente divulgado, informando os entes que tenham ultrapassado os limites das dívidas consolidada e mobiliária.
- **Limitação do poder de gasto:** com o objetivo de vedar a proliferação das obras inacabadas, a Lei de Responsabilidade Fiscal proibiu consignar dotação para investimento superior a um exercício financeiro que não esteja previsto no Plano Plurianual. Ao lado dessa vedação, estabeleceu que o Poder Executivo, de cada esfera de governo, deverá encaminhar ao Legislativo, até a data do envio do projeto de lei de diretrizes orçamentárias, o relatório com as informações necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.
- **Parecer prévio, com separações:** separação no parecer prévio, elaborado pelos Tribunais de Contas, das contas anuais do Chefe do Poder Executivo, das contas do Poder Legislativo e Judiciário.
- **Audiências Públicas:** para demonstrar e avaliar o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre, a ser realizada até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro, pelo Poder Executivo perante a comissão referida no § 1º do art. 166 da Constituição, ou equivalente, nas Casas Legislativas estaduais e municipais; e durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Orçamentos, a fim de assegurar a participação popular;
- **A disponibilização e ampla divulgação:** dos planos de governo, da Lei de Diretrizes Orçamentárias, Lei Orçamentária Anual, prestação de contas, parecer prévio, relatório resumido da execução orçamentária, relatório de gestão fiscal;

- **Controle de custos e resultados:** a instituição de normas, relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos, que devem estar previstas na Lei de Diretrizes Orçamentárias. O sistema de custos previsto na LRF constitui mais um instrumento para a ação do controle. O sistema de custos preconizado viabilizará a auditoria de gestão integral, em contraposição à mera auditoria de regularização contábil. A racionalização do sistema de apuração e controle de custos refletir-se-á, em tomadas de decisões, como suporte para a elaboração dos procedimentos licitatórios. A criação de um sistema de custos permitirá ao município a execução orçamentária, com maior agilidade na redução de custos de obras, de compras e de serviços de terceiros. Além disso, permitirá a elaboração de orçamentos realistas, facilitando sua execução. O Controle de custos trará maior eficiência na ação governamental. A Lei de Responsabilidade Fiscal deverá conduzir os governos a administrarem com mais eficiência seus recursos. As despesas poderão ser mais seletivas e controladas e reduzidos os custos.

Na administração pública o controle é determinado pela legislação que lhe permite, tal como se vê na Constituição da República, na Lei n.º4.320/64, na Lei de Responsabilidade Fiscal e, evidentemente, nas constituições estaduais e lei orgânica municipais.

Na Constituição da República, de onde emanam todas as leis, encontra-se o artigo 64 que assim determina: “Os poderes legislativos, executivos e judiciários manterão, de forma integrada, um sistema de controle interno com a finalidade de”:

- Avaliar o complemento das metas pedidas no plano plurianual, a execução dos programas de governos e dos orçamentos da união;
- “Comprovar a legalidade e avaliar os resultados, com a eficácia e eficiência na gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.”

Do exame do dispositivo constitucional, constata-se que o conceito de controle gerencial está explícito e que a entidade governamental, não importa a que esfera pertença, deve utilizá-las.

O controle deve apoiar-se em um sistema planejado de informações constituídas dos seguintes instrumentos:

- **Orçamento**, cujo conteúdo refletirá programas de trabalho, objetivos globais, metas ou cargas de trabalho, responsabilidades da organização e dos respectivos agentes, aliados às

medidas de desempenho e recursos ou insumos de toda a natureza que possibilitarão a sua execução e;

- **Contabilidade**, como processo gerador de informações úteis e confiáveis, deve ser organizada de tal maneira que os princípios fundamentais que regem os procedimentos de produção de informações, bem como as características que lhes são inerentes, sejam respeitados.

O sistema de contabilidade pública, para atender aos gestores, pode ser organizado nos seguintes subsistemas:

- **Orçamentário**, que produzirá informações sobre a execução do orçamento;
- **Financeiro**, que produzirá informações sobre a gestão do fluxo de caixa e do patrimônio financeiro;
- **Patrimonial**, que produzira informações sobre a gestão dos ativos permanentes da entidade;
- **Gerencial**, que tem por objetivo produzir informações sobre o desempenho da organização, o qual será avaliado com base em padrões de desempenho previamente estudados e adequados à natureza das atividades desenvolvidas.
- **Auditoria**, que em realidade, atuará sobre o sistema de controle interno, no sentido de verificar se os órgãos cumprem com as normas gerais de controle, a qualidade da informação contábil e se os órgãos executam a contento as atividades delineadas na estrutura organizacional, e assim cumprem com as suas respectivas finalidades;

Reis (2002) considera que deve haver integração entre o planejamento, a análise de custos e o retorno para a sociedade em termos econômicos, sociais e administrativos e ainda, que todo o programa de governo, abrangendo todas as obras e serviços, todos os investimentos deveria estar perfeitamente demonstrado numa estrutura de custos, na forma da Lei.

Não só a legislação que regula as finanças públicas como a que rege as licitações e contratos administrativos obriga a análise de custos, mas a LRF foi mais longe ao expressamente dispor sobre o dever da lei de diretrizes orçamentárias estabelecer normas relativas ao controle de custos dos programas financiados com recursos orçamentários.

A Lei n.º 8.666/93, ao regulamentar o artigo 37, inciso XXI, da CF, estabeleceu normas gerais sobre as licitações e contratos administrativos pertinentes a obras, serviço, inclusive de publicidade, compras, alienações e locações no âmbito dos poderes da união, dos Estados, do DF dos municípios e contratos administrativos, obriga a análise de custos, mas a

LRF dispõe sobre o dever da Lei de Diretrizes Orçamentárias estabelecer normas relativas ao controle de custos.

Com essa norma ficou definido que:

- Haverá controle de custos em programas desenvolvidos com recursos do orçamento;
- Essas normas devem estar estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias;
- Haverá avaliação dos resultados dos programas;

3.7. Despesa Pública

Constitui despesa pública todo pagamento efetuado a qualquer título pelos agentes pagadores.

A despesa pública pode ser definida como sendo o gasto ou o compromisso de gasto dos recursos governamentais, devidamente autorizados pelo poder competente, com o objetivo de atender às necessidades de interesse coletivo (ARAÚJO E ARRUDA, 2004).

Ainda para estes autores, quando se faz referência à despesa pública, nem sempre se distinguem os dois aspectos iminentes ao trato dessa questão. Há que se considerar, de um lado, o próprio critério na aplicação dos recursos, ou seja, o ato ou decisão política que seleciona prioridades de dispêndio, limitadas pelo chamado “poder de gasto” da administração; de outro, o aspecto mais formal do processamento da despesa, que envolve fidedignidade orçamentária, organização administrativa para a execução e controle financeiro eficiente.

A despesa é fixada pela lei orçamentária. Assim, a realização da receita pode ultrapassar sua previsão, mas a realização da despesa encontra seu limite no valor fixado. Os valores constantes no orçamento, referente às despesas orçamentárias, costumam ser denominados: despesa fixada, despesa prevista, despesa autorizada, dotação, verba, autorização de despesa, recursos orçamentários, crédito orçamentário, ou, simplesmente, crédito. Todas essas expressões são equivalentes. No final do exercício, a despesa realizada poderá ser igual ou menor que a despesa fixada. Nunca será superior à autorizada.

3.7.1. Tipos de Despesa Pública

Classifica-se a despesa pública, inicialmente, em dois grupos, de acordo com a Lei 4.320/64:

1. Despesas Extra-orçamentárias: são aquelas pagas à margem do orçamento. Elas independem de autorização do Poder Legislativo, pois se constituem em saídas do passivo financeiro, compensatório de entradas no ativo financeiro, oriundas de receitas extra-orçamentárias, que correspondem à restituição ou à entrega de valores recebidos como cauções, depósitos, consignações, entre outros.

2. Despesas Orçamentárias: são aquelas cuja realização depende de autorização legislativa e que não pode efetivar-se sem crédito orçamentário correspondente. Em outras palavras, é a que integra o orçamento, isto é, a despesa discriminada e fixada no orçamento público. As despesas orçamentárias classificam-se pelas categorias econômicas:

2.1. Despesas Correntes: são as de natureza operacionais realizadas para a manutenção dos equipamentos e para o funcionamento dos órgãos governamentais; divide-se em:

2.1.1. Despesas de Custeio: são as destinadas à manutenção dos serviços criados anteriormente à lei do orçamento (pessoais civis e militares, materiais de consumo, serviços de terceiros, encargos diversos). Incluem-se entre as despesas de custeio, os gastos com obras de conservação e de adaptação de bens imóveis;

2.1.2. Transferências Correntes: são despesas orçamentárias para as quais não corresponde uma contraprestação direta de bens ou serviços; são as subvenções sociais destinadas a cobrir despesas de custeios de instituições públicas ou privadas, de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa; são subvenções econômicas que se destinam a cobrir despesas de custeio de empresas públicas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril e outras como inativos, pensionistas, salário família e abono familiar, juros da dívida pública, contribuições de Previdência Social e diversas transferências correntes.

2.2. Despesas de Capital: são aquelas realizadas com o propósito de formar e/ou adquirir ativos reais, envolvendo o planejamento, material permanente, títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer natureza, bem como as amortizações de dívida e concessões de empréstimos.

2.2.1. Investimentos: são aquelas necessárias ao planejamento e à execução de obras, à aquisição de instalações, equipamentos, material permanente, constituição ou aumento do capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro. Incluem-se as aquisições de imóveis considerados necessários à execução de obras (obras públicas, equipamentos e instalações, material permanente, participação em constituição ou aumento do capital de

empresas ou entidades industriais ou agrícolas, serviços em regime de programação especial);

2.2.2. Inversões Financeiras: são despesas com aquisição de imóveis, de bens de capital já em utilização, aquisição de títulos representativos de capital de entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando tal operação não importa aumento de capital; constituição ou aumento de capital de entidades que visem a objetivos comerciais ou financeiros, inclusive operações bancárias ou de seguro;

2.2.3. Transferência de Capital: constituem na transferência de bens numerários a outras entidades que devem realizar investimentos ou inversões financeiras. Essas transferências denominam-se auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente de lei de orçamento ou de lei especial anterior. Inclui-se entre as despesas de transferências de capitais e aquelas destinadas à amortização da dívida pública.

As categorias econômicas desdobram-se em itens mais específicos denominados **elementos** e estes em **subelementos**; a Lei Federal 4.320/64 classifica e codifica as despesas públicas até o nível de subelementos. Tanto os códigos, denominados códigos gerais, como a nomenclatura e o desdobramento, até o nível de elemento, constituem padrão legal e são de uso obrigatório pela União, Estados, Municípios e Autarquias. É facultado, em qualquer nível de governo, o desdobramento dos elementos com a adoção de códigos locais sempre que a administração julgar conveniente.

3.7.2. Classificação Orçamentária da Despesa Pública

A classificação orçamentária pode ser conceituada como o conjunto de procedimentos técnicos e normativos como o objetivo de organizar o orçamento, obedecendo às regras e critérios definidos de padronização, de modo a permitir a compressão geral das funções desse instrumento de planejamento, propiciando informações adequadas para a tomada de decisões pela administração pública (ARAÚJO E ARRUDA, 2004).

Essas classificações são adotadas tanto para facilitar como para padronizar as informações que se deseja obter. Por meio delas, pode-se, por exemplo, visualizar o orçamento de diversas formas: por poder, função ou subfunção de governo, programa ou ainda por categoria econômica.

No Brasil, temos os seguintes modelos de classificação orçamentária, de acordo com a Lei 4.320/64:

- **Institucional:** demonstra a distribuição dos recursos orçamentários pelos órgãos e pelas unidades responsáveis pela execução do orçamento;
- **Funcional:** representa o agrupamento das ações do governo em grandes áreas de sua atuação, para fins de planejamento, programação e orçamento;
- **Da receita:** dividida por categorias econômicas e por grupos de fontes;
- **Da despesa:** dividida por categorias econômicas e por natureza.

3.7.2.1. Classificação Institucional

A classificação institucional apresenta a distribuição dos recursos públicos pelos órgãos responsáveis por sua gerência e aplicação. Muitas vezes, um órgão ou uma unidade orçamentária pode não responder a uma estrutura administrativa, como encargos gerais do Estado, transferências de municípios, reserva de contingência. Ela representa qual órgão irá realizar o gasto público.

O código de classificação institucional compõe-se de cinco algarismos; os dois primeiros destinam-se a identificar o órgão central e os três últimos, a unidade orçamentária.

Órgão central é qualquer uma das grandes entidades que compõe a estrutura governamental, por exemplo, a secretaria da fazenda, a secretaria da saúde, a secretaria de governo, entre outros. A unidade orçamentária representa a segmentação do órgão central, com atribuições equivalentes, tais como: assessoria de planejamento, entre outros. Conforme a Lei n.º 4.320/64, em seu artigo 14, constitui unidade orçamentária o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações próprias.

3.7.2.2. Classificação Funcional Programática

No orçamento são detalhadas em primeiro nível todas as funções precípuas do Estado, tais como: educação, segurança, saúde, saneamento. Essas funções são subdivididas em subfunções que, por sua vez, são subdetalhadas por meio dos programas de governo, por isso o nome orçamento programa, desmembrados em projetos e em manutenção dos serviços, já implantados em atividades e em operações especiais.

O inciso I, do art. 2º da Lei n.º 4.320/64 estabelece que integrará a Lei de Orçamento, o sumário geral da despesa pública por funções de governo. Portanto, como se depreende desse normativo, os gastos públicos devem ser fixados, obedecendo a uma classificação que

evidencie as realizações do setor governamental por suas grandes áreas de atuação, apresentando em suma, o que o governo realiza e não o que ele compra ou gasta.

A classificação funcional-programática representa um conjunto de procedimentos técnicos com objetivo de organizar a despesa pública, obedecendo a regras e critérios normalizados de padronização, de modo a permitir a visualização das funções de governo por programas.

A classificação funcional programática objetiva a sistematização do programa de realizações do setor público, feitas a partir de suas grandes áreas de atuação. Desse modo, podem ser obtidas informações qualificadas sobre a ação do setor público, que são disponibilizadas numa linguagem adequada tanto ao planejamento como ao orçamento.

O Ministério do Orçamento e Gestão, por meio da Portaria n.º 42, de 14 de abril de 1999, procedeu à atualização da classificação funcional-programática, objetivando estimular a adoção, na forma preconizada pelo Decreto Federal n.º 2.829, de 29 de outubro de 1998.

Objetivou também facilitar à compreensão dos gastos públicos, tornar mais prática a classificação desses gastos, dar maior transparência ao orçamento-programa, permitir maior interligação das ações entre o plano plurianual de investimentos e os orçamentos anuais e enfatizar a função do planejamento do orçamento, bem como ajustar a estrutura do orçamento-programa à necessidade de modernização da administração pública.

Essa nova classificação abrange funções representando maior nível de agrupamento das ações de governo. Divide-se em programas, pelos quais se estabelecem objetivos finais, que contribuem para a solução dos problemas e questões sociais. Eles desdobram-se, para uma melhor especificação dos produtos finais a serem obtidos, em projetos, atividades e operações especiais.

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, nas suas leis orçamentárias e nos seus balanços, deverão apresentar as ações de governo identificadas nos seguintes termos: funções, subfunções, programas, projetos, atividades e operações especiais. Dessa forma, a Portaria n.º 42/99, apenas padronizou, em seu anexo único, as funções e subfunções de governo.

Os conceitos apresentados pela Portaria n.º 42 estão dispostos a seguir:

1. Função - representa, do ponto de vista administrativo-programático, o maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público executar. Corresponde, acima de tudo, aos objetivos fundamentais do estado com vistas

fundamentalmente ao desenvolvimento socioeconômico equilibrado do país. As funções previstas no orçamento são 28 e ficaram mais detalhadas, facilitando o entendimento. Cada função não corresponde necessariamente às ações realizadas por determinado ministério, secretaria ou órgão, mas a um agregado de gastos relevantes da atuação governamental;

2. Subfunção - representa uma divisão da função, visando agregar determinado subconjunto de despesa do setor público, podendo ser combinadas com funções diferentes daquelas a que esteja vinculada. A principal vantagem da adoção desse novo elemento é a possibilidade do Estado apresentar as suas ações de forma mais clara, lógica e detalhada, permitindo a cada esfera do governo criar os seus programas, que passam a ser o único módulo integrador do planejamento com o orçamento, de acordo com suas particularidades e necessidades. As subfunções podem ser combinadas com funções diferentes daquelas em que estejam vinculadas. São as funções e subfunções que possibilitam, de forma confiável, a consolidação pelos órgãos responsáveis pelas despesas públicas em termos nacionais.

3. Programa - compreende o instrumento de organização da ação governamental, visando à concretização dos objetivos pretendidos, e é mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual. Em síntese, representa os objetivos que se pretende alcançar com os projetos, as atividades e as operações especiais. São quatro programas previstos:

3.1. Programas Finalísticos – são aqueles programas cujos objetivos visam solucionar problemas ou atender demandas da sociedade. Quando suas ações são desenvolvidas por mais de um órgão setorial são chamados Programas Finalísticos Multissetoriais. Exemplo: Toda criança na escola.

3.2. Programas de Serviços ao Estado - são os programas destinados a atender demandas do próprio Governo. Suas ações são executadas por órgãos que tem por finalidade o atendimento à administração pública. Exemplo: Desenvolvimento de Gerentes e Servidores.

3.3. Programas de Gestão de Políticas Públicas - este tipo de programa congrega ações que tem por finalidade o planejamento e a formulação de políticas setoriais, a coordenação e o controle dos programas que se encontram sob a responsabilidade de determinado órgão. Exemplo: Gestão da Política de Educação.

3.4. Programas de Apoio Administrativo - conjunto de atividades padronizadas que visam atender ao financiamento dos insumos que não são passíveis de alocação

direta aos demais tipos de programa. Exemplo: Apoio Administrativo de gestão das políticas públicas, de serviços ao Estado e de apoio administrativo.

4. Projeto - representa um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de governo. Caracteriza-se especificamente pela criação de um novo elemento econômico na composição dos bens públicos;

5. Atividade - corresponde a um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação de governo;

6. Operações Especiais - representam uma categoria neutra em relação ao ciclo produtivo, agregado, integralmente, na função Encargos Especiais, e que englobam as despesas que não contribuem para a manutenção das ações de governo, das quais não resulta um produto, e não geram contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços.

A nova classificação pode ser representada graficamente de maneira mostrada na Figura 3.3.

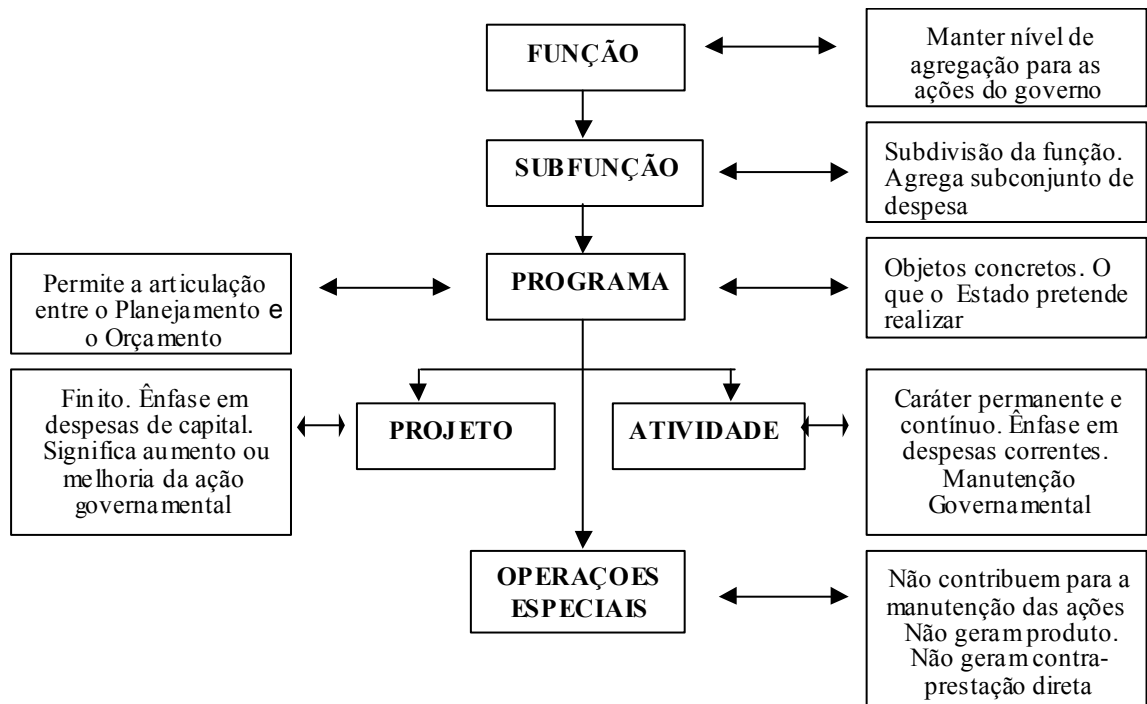


Figura 3.3. Classificação Funcional Programática da Despesa
Fonte Araújo e Arruda (2004).

Para Araújo e Arruda (2004) não se pode dizer que essa classificação é o ideal, mas toda a ação que vise tornar o gasto público, orçado de forma programática e mais transparente, que promova a *accountability*, que integre o planejamento ao orçamento e facilite a avaliação e o controle, deve ser considerada relevante por todos que labutam com os aspectos orçamentários e contábeis da área governamental.

CAPÍTULO 4 – A CONTABILIDADE DE CUSTOS

4.1. Considerações Iniciais

O ambiente econômico contemporâneo exige excelência dos sistemas corporativos de contabilidade gerencial. Com a competição global, o rápido progresso na tecnologia de processos, produtos e serviços, o sistema de contabilidade gerencial de uma organização precisa fornecer informação oportuna e precisa, para facilitar os esforços de controle de custos, para medir e melhorar a produtividade e para a descoberta de melhores processos de qualidade nos serviços prestados (JOHNSON E KAPLAN, 1996).

A contabilidade de custos pode ser conceituada como o ramo de função financeira que acumula, organiza, analisa e interpreta os custos dos produtos, dos serviços, dos componentes da organização, dos planos operacionais e das atividades de distribuição, para controlar as operações e para auxiliar o administrador no processo de tomada de decisões e de planejamento (MARTINS, 2003).

4.2. Objetivos da Contabilidade de Custos

Os custos são determinados a fim de atingir os seguintes objetivos: determinação do custo, controle das operações, tomada de decisões e elaboração de demonstrações financeiras.

Para que esses objetivos sejam atingidos, as empresas se valem dos métodos de custeio estruturados a fim de serem alimentados de informações coletadas internamente. Essas informações fluem de todas as áreas: almoxarifado, recursos humanos, vendas, produção etc., devendo estar registradas em relatórios que abastecem o sistema para proporcionar os resultados pretendidos. Para isso, as fontes de informações devem prezar pela qualidade, sob pena de os resultados não atingirem os objetivos propostos.

Além desses objetivos, segundo Martins (2003) as informações geradas pela contabilidade de custos atendem:

- à determinação dos custos dos insumos aplicados na produção;
- à determinação dos custos das diversas áreas que compõem uma organização;
- à redução dos custos dos insumos aplicados na produção ou diversas áreas que compõem uma organização;
- ao controle das operações e das atividades;
- à administração, auxiliando-a para tomar decisões ou resolver problemas especiais;

- à redução de desperdícios de materiais, tempo ocioso, etc.;
- à elaboração de orçamentos.

A contabilidade de custos também auxilia na solução de problemas relacionados:

- ao preço de venda;
- à contribuição de cada produto ou linha de produtos para o lucro da empresa;
- ao preço mínimo de determinado produto em situações especiais;
- ao nível mínimo de atividade em que o negócio passa a ser viável;
- a outros problemas especiais.

4.3. Terminologia Aplicada em Custeio

Para facilitar o entendimento da sistemática de apuração de custos é necessário compreender o significado dos principais termos utilizados. Sendo: gasto, custo, despesa e investimento os termos mais importantes para a contabilidade de custo, no que diz respeito à classificação dos referidos valores a cada um deles incumbidos. Os conceitos adotados são os seguintes:

- **Gasto:** para Bornia (2002) considera-se gasto o valor dos insumos adquiridos pela empresa, independentemente de terem sido utilizados ou não;
- **Custo:** gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços (MARTINS, 2003);
- **Despesa:** é o valor dos insumos consumidos com o funcionamento da empresa e não identificados com a fabricação (BORNIA, 2002);
- **Investimento:** é o valor dos insumos adquiridos pela empresa não utilizados no período, mas que poderão ser empregados em períodos futuros (BORNIA, 2002).

4.4. Classificação dos Custos

Os custos são classificados de várias formas para atender às diversas finalidades para as quais são apurados. As duas classificações básicas compreendem aquelas que permitem determinar o custo de cada produto fabricado e o seu comportamento em diferentes níveis de produção em que uma empresa possa operar. As citações seguintes foram baseadas nas obras de Martins (2003) e Bornia (2002).

- Quanto aos produtos fabricados: para alocar os custos aos produtos, eles são classificados em custos diretos e indiretos.

- Quanto ao comportamento em diferentes níveis de produção: para determinar os custos de vários níveis de produção, eles se classificam em custos fixos e custos variáveis.

Os termos direto e indireto são empregados, de acordo com a facilidade de identificação dos mesmos com um produto, processo, centro de trabalho ou qualquer outro objeto, com os seguintes sentidos:

- **Custos Diretos:** são aqueles apropriados aos produtos conforme o consumo realizado. É um exemplo clássico de custos diretos, a matéria-prima (a matéria-prima classificada como custo direto corresponde aos materiais cujo consumo podemos quantificar no produto, se não for possível a identificação da quantidade aplicada no produto, passa a ser um elemento de custo indireto).
- **Custos indiretos:** são aqueles apropriados aos produtos em função de uma base de rateio ou algum critério de alocação. Essa base de rateio deve guardar uma relação próxima entre o custo indireto e o objeto de custeio, evitando causar distorções no resultado final. São empregados como bases de rateio: horas apontadas de mão-de-obra, horas de máquinas utilizadas na fabricação dos produtos, quilos de matéria-prima consumida.

Para estudo do comportamento dos custos, as mesmas contas que antes foram classificadas em custos diretos e indiretos serão agora classificadas em custos fixos e custos variáveis. Essa classificação ocorre em função do comportamento dos elementos de custos em relação às mudanças que possam ocorrer no volume de produção.

Para classificar um custo como fixo ou variável é preciso verificar como ele reage a alterações no volume de produção. Se o volume se alterar e o custo também, ele será variável, do contrário, será fixo.

Assim, para Bornia (2002):

- **Custos Fixos:** são aqueles que independem do nível de atividade da empresa no curto prazo, ou seja, não variam com alterações no volume de produção e;
- **Custos Variáveis:** estão intimamente relacionados com a produção, isto é, crescem com o aumento do nível de atividade da empresa.

Ainda para este autor, os custos podem ainda ser classificados considerando-se sua relevância para uma determinada tomada de decisão, sendo:

- **Custos Relevantes:** aqueles que se alteram dependendo da decisão tomada e;
- **Custos Não-Relevantes:** são os que independem da decisão tomada.

Outras definições são utilizadas para a classificação dos custos:

- **Custo Total:** é o somatório dos custos fixos e variáveis;

- **Custos Semivariáveis:** são aqueles que possuem em seu valor uma parcela fixa e outra variável. Isto é, têm um comportamento de custo fixo até certo momento e depois se comportam como custo variável;
- **Custos Semifixos:** são aqueles elementos de custos classificados de fixos que se alteram em decorrência de uma mudança na capacidade de produção instalada;
- **Custos de Transformação:** correspondem aos custos incorridos para transformar a matéria-prima em produto. Compreendem os custos com a mão-de-obra direta e os custos indiretos de fabricação. Os custos de transformação são chamados também de custos de conversão;
- **Custos Primários:** correspondem aos custos de matéria-prima e de mão-de-obra direta;
- **Custos de Produção:** correspondem aos custos de matéria-prima e de mão-de-obra direta e custos indiretos e;
- **Custos de Oportunidade:** são custos que não representam o consumo dos insumos pela empresa, mas o quanto alguém deixou de ganhar pelo fato de ter optado por um investimento ao invés de por outro (BORNIA, 2002).

4.5. Uso Gerencial dos Custos

Segundo Martins (2003) com o aparecimento das empresas e o conseqüente aumento na complexidade do sistema produtivo, bem como o aumento da distância entre o administrador e os ativos, a contabilidade de custos passou a ser encarada como uma eficiente forma de auxílio no desempenho da missão gerencial. As informações fornecidas, pela contabilidade de custos, são potencialmente úteis ao auxílio gerencial, extrapolando a mera determinação contábil do resultado do período.

Nesse novo campo, a contabilidade de custos, tem duas funções relevantes:

- Auxílio ao Controle e
- Tomada de Decisões.

No que se referem ao controle, os custos podem, através de comparações com padrões e orçamentos, indicar onde está ocorrendo problemas ou situações não previstas.

No processo de tomada de decisões, as informações de custos subsidiam informações úteis nos processos decisórios de curto e longo prazo, como: corte de produtos, fixação de preços de vendas, opção de compra ou fabricação de produtos etc.

Resumidamente, de apêndice da contabilidade financeira, a contabilidade de custos passou a desempenhar importante papel como sistema de informações gerenciais, obtendo lugar de destaque nas empresas.

Os custos devem refletir a empresa. São reflexos de atitudes, comportamentos, estruturas e modos de operar. Quanto mais estruturada for uma empresa, melhores serão os resultados encontrados. Quanto menos informações estiverem disponíveis, ou se a qualidade dessas informações não for das melhores, os resultados encontrados por certos serão deficientes.

Por se tratar de um assunto que mistura simplicidade quanto aos objetivos e complexidade no tratamento dos dados, é necessário definir os objetivos que se pretende atingir ao estruturar um sistema de custeio.

Assim, uma empresa apura seus custos para:

- Atendimento de exigências legais quanto à apuração de resultados de suas atividades e avaliação de estoques;
- Conhecimento dos seus custos para tomada correta de decisões e o exercício de controles.

4.6. Princípios dos Sistemas de Custeio

Sistema, na concepção de Oliveira (1998), é um conjunto de partes, interagentes e interdependentes que, conjuntamente, forma um todo unitário com determinado objetivo e efetuam determinada função. Um sistema de custo, no entanto, é o conjunto de componentes administrativos, de fluxos, de procedimentos e de critérios que interagem de forma coordenada, para atingir um determinado objetivo.

A respeito dos sistemas de custos, Borna (2002) diz: “Um sistema de custos pode ser encarado por meio de dois ângulos: o ponto de vista do princípio, que norteia o tratamento das informações, e o ponto de vista do método, que viabiliza a operacionalização daquele princípio”. O princípio determina qual informação o sistema deve gerar e está relacionado com o objetivo do sistema. O método diz respeito a como a informação será obtida e relaciona-se com os procedimentos do sistema.

Segundo Martins (2003), para a escolha do sistema mais adequado é necessário começar pelo fim. “A primeira pergunta para se chegar à conclusão é: Para que se quer o sistema? É para controle, fornecimento rápido de informações, fins de decisões rotineiras e intempestivas, decisões que não demandam tanta rapidez de dados ou ainda, para simples avaliações de estoques a ajudar a contabilidade financeira em sua tarefa de apuração de

estoques e resultados?” A necessidade de uma alocação mais precisa e confiável tem como contrapartida uma maior sofisticação e complexidade contábil. Isto sinaliza a necessidade de ser criterioso no momento de decidir sobre o nível de detalhamento e sofisticação do sistema de custeio.

Um sistema de custos deve estar em conformidade com as necessidades de gestão de cada empresa, pois do contrário, suas informações geradas não serão úteis ao processo decisório. Afinal, os sistemas de custos existem basicamente para atender a três objetivos básicos: auxílio à avaliação de estoques e apuração do lucro; auxílio ao controle das operações; e auxílio às tomadas de decisões. Para que as informações do sistema de custo sejam relevantes, é fundamental saber, primeiramente, se o objetivo básico do seu sistema atende aos objetivos gerais da gestão da empresa.

Segundo Martins (2003), nenhum sistema de custos dá resultados imediatos, pois nenhum sistema é capaz de resolver todos os problemas e, para atingir sua capacidade de funcionar como instrumento de administração, precisa desenvolver-se e aprimorar-se.

Player et al. (1997) referem-se aos objetivos dos sistemas de custos como se fossem três propósitos distintos: financeiro, operacional e estratégico. Para eles, seria difícil um único sistema atender aos três objetivos, simultaneamente.

Bornia (2002) ao analisar os sistemas de custeio considera necessário distinguir os princípios de custeio de métodos de custeio, pois ocorre o fato de as divergências encontradas entre os métodos de custos serem relativas tanto a problemas de definição dos princípios, como também em função do próprio método.

Os princípios de custeio são resultados da análise da qualidade e da relevância de uma formação gerada por uma organização.

Essa análise considera se as informações fornecidas pela empresa atendem as suas necessidades e, caso não atendam, quais seriam as informações relevantes a serem disponibilizadas.

Bornia (2002) define os princípios de custeio como as filosofias básicas a serem seguidas pelos sistemas de custos, de acordo com o objetivo ou período de tempo no qual se realiza análise. Os princípios de custeio são classificados por esse autor como: custeio variável, custeio por absorção ideal e custeio por absorção integral.

O custeio variável reconhece, como relevante para auxiliar a tomada de decisão a curto prazo, somente os custos variáveis. Os custos fixos não são relevantes e por isso são computados como despesa do período.

O custeio por absorção ideal reconhece como o custo do produto o total de custos fixos e variáveis, entretanto considera os desperdícios anormais e normais como despesa do período. Este custeio possibilita o gerenciamento com base em suas informações, uma vez que trata isoladamente os desperdícios do custo do produto, gerando informações que possibilitam a identificação dos pontos passíveis de aprimoramento.

O custeio por absorção integral considera os custos, sejam eles fixos ou variáveis, como custos dos produtos e trata os desperdícios anormais como despesas do período.

Na realidade, cada empresa deve elaborar seu sistema de custo, conforme suas necessidades e objetivos almejados. Este trabalho observa sobre a relevância do sistema de custos para a administração pública, especificamente para um município de pequeno porte, sistema este identificado como forma de acompanhamento das atividades planejadas e controle dos gastos públicos, os quais servirão de subsídio aos processos de controle e de tomada de decisões do gestor público.

4.7. Métodos de Custeio

Para se adotar um método para administração pública, é necessário conhecer a organização, as suas atividades meio e fim, bem como identificar o processo de execução dessas atividades e os insumos que lhes são destinados.

A utilização de métodos de controle de custos deve ainda, considerar as dificuldades relacionadas com os aspectos políticos do governo e as resistências que, provavelmente, serão impostas, pelo corpo de funcionários responsáveis pela execução de programas governamentais (REIS, 2002).

Existem vários métodos de controle de custos. Dentre eles podemos citar: o método do custo-padrão, o método dos centros de custos, o método de custos baseado em atividades e outros.

O método de custeio baseado em atividades será estudado nesta pesquisa, pois se acredita que a complexidade das atividades do município e os gastos com atividades meio favorecem a aplicação desse método.

4.8. O Método do Custeio Baseado em Atividades (ABC)

4.8.1. Origem e Conceito

Vários autores comentam sobre o surgimento do Método de Custeio Baseado em Atividades. Para alguns o ABC (*Activity Based Costing*) já era conhecido e usado por contadores em 1800 e início de 1900. Outros registros históricos mostram que o ABC já era bastante conhecido e usado na década dos anos 60. (...) TAYLOR, FAYOL, ELTON MAYO e tantos outros que contribuíram para o desenvolvimento da administração científica e fizeram uso da análise de atividades para seus estudos de tempos e movimentos de organização do trabalho. “Pode-se considerar também como precursor do ABC o próprio método alemão conhecido como RKW (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*)” (NAKAGAWA, 1994).

Segundo Leone (2000) um critério semelhante ao ABC foi implantado, a partir de 1963, na *General Electric-GE*. Para atender a uma melhor administração de custos indiretos, a GE propôs uma nova técnica para controlar as atividades que estavam causando os custos. A nova técnica estava baseada em *cost drivers* (direcionadores de custos), do mesmo modo como hoje se baseia o critério ABC.

O método ABC foi divulgado principalmente pelos professores Robert Kaplan e Robin Cooper da *Harvard Business School*. Inicialmente, o método ABC tinha como foco eliminar as distorções causadas na apuração dos custos dos produtos e serviços causados pelos métodos tradicionais de custeio, basicamente objetiva-se uma melhor precisão do custeio de produtos e serviços. O desenvolvimento do modelo ABC partiu da condição de que as atividades desempenhadas em uma empresa geram custos, e que essas atividades são consumidas por produtos e serviços gerados por essa empresa. Assume-se o pressuposto que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica, estes são conseqüências das atividades necessárias à sua fabricação ou comercialização.

Kaplan (1999) afirma que: “O ABC é uma técnica que pode ser aplicada às empresas prestadoras de serviços, na verdade, estas enfrentam problemas ainda mais difíceis que os das companhias industriais, pois basicamente todas as suas despesas são indiretas”.

Como o planejamento e o controle são premissas básicas previstas na execução da Lei de Responsabilidade Fiscal, uma abordagem de custeio que contemple a fase de planejamento, principalmente no que se refere ao levantamento das necessidades de se implementar algum sistema de custos, seria de suma relevância à administração do município.

Além do mais o sistema de custos é uma ferramenta obrigatória, pois um dos mecanismos de controle previsto na lei de diretrizes orçamentárias é o controle de custos e resultados. Logo, um sistema de custeio irá subsidiar a gestão do município, como também a execução das suas metas estabelecidas.

4.8.2. Custos de Complexidade

Os sistemas tradicionais separam os custos em fixos e variáveis e consideram que os custos variáveis se alteram quando há mudanças no volume de produção da empresa, sendo que os custos fixos permanecem inalterados em curto prazo, podendo variar em degraus de acordo com o nível de atividades (BORNIA, 2002).

Porém, muitos itens de custo importantes variam não de acordo com o volume de produção e sim de acordo com o grau de complexidade da estrutura de produção da empresa.

Para Kaplan e Cooper (2000) essa estrutura de produção ocorre por exemplo, em fábricas cujas atividades de planejamento e controle da produção, controle de qualidade, administração de materiais, preparação de máquinas, etc, serão consideravelmente mais complexas, exigindo mais recursos.

Segundo Bornia (2002) essa espécie de custo é responsável pela distorção provocada nos custos dos produtos pelos sistemas convencionais, pois os mesmos não levam em consideração esse grau de complexidade. Ainda segundo este autor o custeio baseado em atividades procura evitar tal distorção, alocando os custos de complexidade aos produtos de acordo com a contribuição dos mesmos para o aumento da complexidade do sistema produtivo.

4.8.3. Implementando o ABC

Cooper (1989), baseado em experiências de implantação de sistemas de custeio ABC, propôs a escolha de no mínimo seis decisões a serem tomadas antes da implementação de um sistema de custeio baseado em atividades. Essas decisões seguem a seguir:

- O sistema de custeio ABC deve ser integrado com o sistema existente na organização ou deve ser trabalhado separadamente?
- A formalização de uma metodologia ABC é necessária para a implementação?
- Quem deve possuir a “propriedade” do sistema?
- Qual deve ser o nível de detalhamento do sistema?

- Deve o sistema relatar dados históricos ou projetar novas perspectivas?
- O projeto inicial deve ser complexo ou simples?

O objetivo de um ABC não é ser o mais preciso. A idéia é que as informações fornecidas de custeio sejam aproximadamente corretas do que precisamente erradas (Kaplan e Cooper, 2000). Essa premissa permite que o sistema ABC aceite dados estimados a partir de entrevistas com funcionários da empresa.

Segundo Nakagawa (1994) “conceitualmente, o ABC é algo muito simples. Trata-se de uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa. A quantidade, a relação de causa e efeito e a eficiência e eficácia com que os recursos são consumidos nas atividades mais relevantes de uma empresa constituem o objetivo da análise estratégica de custos do ABC.”.

Para Robles Junior e Cruz (1997), “O conceito básico desenvolvido na metodologia de implementação do Custeio Baseado em Atividades, consiste na aplicação prática da constatação de que as atividades consomem os recursos (materiais, humanos, financeiros, energéticos e informações) e, por sua vez, os serviços e/ou produtos (objetos de custeio) consomem as atividades.”.

A figura 4.4 apresenta o esquema básico de atribuição de custos do sistema ABC.

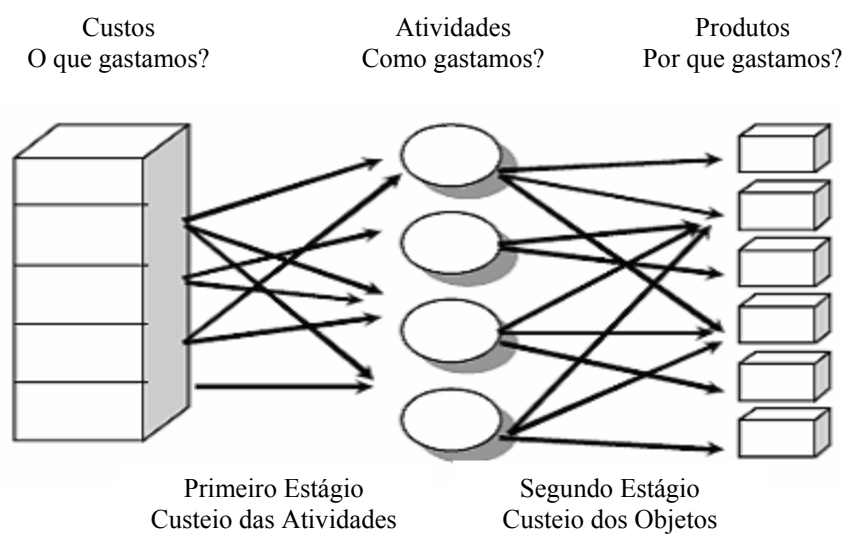


Figura 4.4. Atribuição de Custos no Sistema ABC
Fonte: Pamplona (1997)

Um dos grandes méritos do Método de Custeio Baseado em Atividades reside na identificação de atividades que agregam ou não valor. As atividades que agregam valor são aquelas que absorvem recursos transformando-se em produtos e serviços compatíveis com as necessidades dos clientes. Por outro lado, as atividades que não agregam valor podem ser eliminadas, sem que haja alteração nos atributos dos produtos e serviços.

Esse processo de análise das atividades contribui para visualizar as origens dos custos e pode servir de ferramenta para tomada de ações pelos gestores para redução dos custos.

Nakagawa (1994) enfatiza que o objetivo do ABC é “rastrear” as atividades mais relevantes, identificando-se as mais diversas rotas de consumo dos recursos da empresa. “Através desta análise das atividades, busca-se planejar e realizar o uso eficiente e eficaz dos recursos da empresa de modo a otimizar o lucro dos investidores e a criação de valor para os clientes, por meio de produtos e serviços que ela desenha, produz e distribui no mercado”.

A atividade é um conjunto de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros. O principal objetivo de uma atividade é o de converter recursos em produtos ou serviços. As atividades primárias dão cumprimento à missão que lhes foi conferida e as secundárias dão suporte às atividades primárias.

Kaplan e Cooper (2000) lembram que a primeira etapa para o desenvolvimento do método de custeio ABC é identificar as atividades que estão sendo executadas com seus recursos indiretos e de apoio.

As atividades são descritas por verbos e seus objetos associados. A identificação das atividades culmina com a criação de um dicionário de atividades que relaciona e define cada atividade executada.

O número de atividades depende da complexidade da unidade organizacional que está sendo estudada. O nível de detalhamento das atividades é um aspecto muito importante para implementação do método do custeio ABC. Para encontrar um nível adequado de detalhamento das atividades sugere que se utilizem os conceitos de micro e macro atividades (NAKAGAWA,1994).

As micro atividades apresentam os mínimos detalhes (visão de aperfeiçoamento de processos) e as macro atividades apresentam informações mais agregadas (visão econômica e de custeio de produtos, projetos e serviços).

Pamplona (1997) sugere que, na implementação do método de custeio por atividades, adote-se a análise de processo empresarial (*Business Process Analysis – BPA*), que permitirá a

identificação dos principais fluxos de processo dentro de uma organização e as respectivas atividades.

O gerenciamento e controle das atividades decorrente do uso do método ABC é chamado de ABM (Activity Based Management). Börjesson (1997) afirma que o ABC e o ABM respondem a problemas práticos distintos. O ABC conhece a falta de técnicas de determinação dos custos, ao passo que, o ABM conhece a falta de controle e técnicas e medidas dos custos.

4.8.4. Direcionadores de Custos (*Cost Drivers*)

O ABC distingue-se dos demais métodos de custeio pela maneira como atribui custos aos produtos, ou seja, o fundamental no sistema ABC é a escolha dos direcionadores de custos (*cost drivers*).

“*Cost driver* é uma transação que determina a quantidade de trabalho (não a duração) e, através dela, o custo de uma atividade. Definido de outra maneira, *cost driver* é um evento ou fator causal que influencia o nível e o desempenho de atividades e o consumo resultante de recursos. Exemplos: número de *setups*, número de ordens, número de clientes, número de partes e componentes, distância percorrida etc” (NAKAGAWA, 1994).

Os direcionadores de custos seriam os responsáveis pela maior “precisão” do sistema, no sentido de exatidão dos números, e pela sua maior “acurácia”, no sentido da utilização dos resultados para auxílio à decisão. O que se espera da exatidão é a eficiência do processo decisório, enquanto o que se espera da acurácia é a eficácia deste processo (GASPARETTO, 1999)

Existem dois tipos de direcionadores: os de primeiro estágio, também chamados de “direcionadores de recursos” e os de segundo estágio, chamados de “direcionadores de atividades”.

Os direcionadores de recursos identificam de que maneira as atividades consomem recursos. Exemplo: número de empregados, área ocupada, tempo de mão-de-obra (hora-homem), tempo de máquinas (hora-máquina), etc.

Os direcionadores de atividades identificam de que maneira os produtos e serviços consomem atividades. Exemplo: o número de inspeções feitas nas diferentes linhas de produto define a proporção em que a atividade de inspecionar a produção foi consumida pelos produtos.

A seleção adequada destes direcionadores, bem como sua avaliação freqüente, são fundamentais na implementação e controle do Sistema ABC. Se os direcionadores de custos não forem apropriados, considerando toda uma gama de características envolvidas, o sistema não trará os resultados esperados.

4.9. Custos na Administração Pública

4.9.1 Considerações Iniciais

A técnica de análise de custos cuja aplicação restringia apenas ao controle das atividades de produção, de uma empresa fabril, evoluiu com o aumento de suas finalidades, tornando-se fator essencial, em termos de informações de apoio ao administrador, seja esse público ou de empresas.

A contabilidade de custos levava sempre a idéia de que era um instrumento de auxílio à empresa em sua luta constante por sobrevivência e expansão, porém é técnica de extrema utilidade para o administrador público, especialmente aquele que luta com poucos recursos para atender aos grandes problemas da coletividade. As suas decisões têm caráter mais crítico. As alternativas devem ser ponderadas, levando-se em conta fatores de ordem política e social, além dos fatores de natureza econômica. A decisão envolve prioridades e muitas vezes o estabelecimento de um objetivo, exclui a realização de outro em virtude da falta de recursos materiais. Essas observações salientam a importância das técnicas de custos, porque estas vão revelar as alternativas que satisfazem igualmente os objetivos, mas que exigem mais ou menos despesas.

Para Leone (2000) é comum ouvir dizer que a obrigatoriedade da prestação de um serviço público anula a utilidade do emprego da contabilidade de custos. “O serviço tem que ser prestado mesmo que seja deficitário”.

Acontece que, além de outras finalidades que serão apresentadas contra esse argumento, as técnicas de custos são úteis para que se conheça até que ponto o serviço é deficitário; até que ponto poderia empregar outros meios mais baratos e se atingir o mesmo fim. A contabilidade de custos serve para ajudar no controle eficiente das despesas e das operações das atividades objetivas.

Uma contabilidade de custos bem organizada oferecerá auxílio ao administrador para a aferição e comparação de gastos contra padrões pré-determinados. O emprego crescente das

técnicas de orçamento-programa, conforme já citado no Capítulo 2, vai desencadear a procura por dados organizados de custos (LEONE, 2000).

4.9.2. Modelagem de um Sistema de Custos para Administração Pública

A atividade de apuração de custos nas atividades governamentais viria a ajudar o planejamento na distribuição dos recursos que a administração necessita para conscientização dos respectivos produtos delineados, com os quais se atenderia aos reclamos da sociedade (ALONSO, 1999).

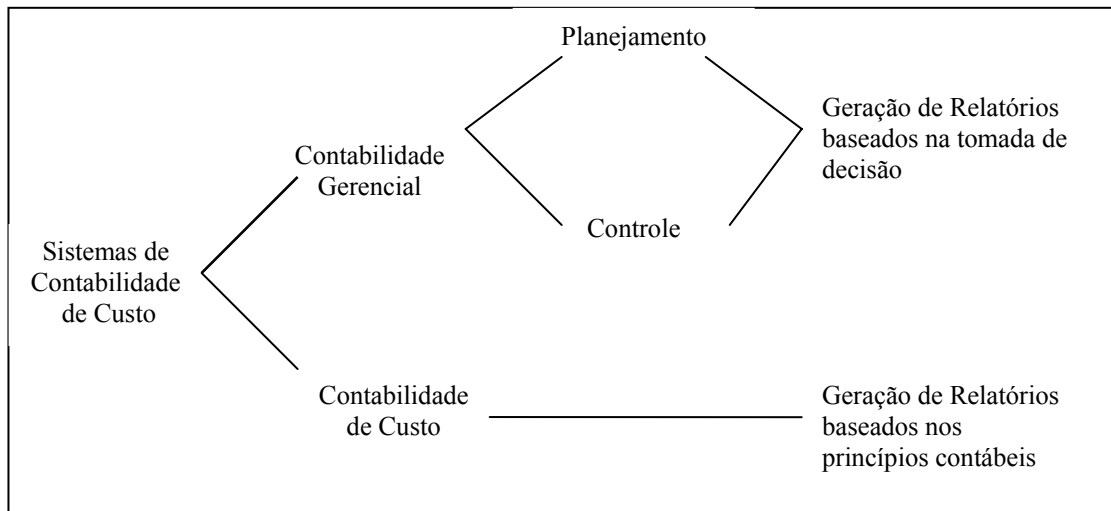
Ainda para este autor, é necessário que se defina o método de apropriação e de apuração adequada às atividades governamentais, as quais podem ser de natureza econômica, social ou administrativa.

Para se adotar um método, a primeira atitude é conhecer a organização nas suas atividades meio e fim, bem como identificar o processo de execução dessas atividades e os insumos que lhe são destinados.

No âmbito do Município, por exemplo, essa preocupação se reduz com a classificação das suas atividades nos seguintes grupos:

- **Atividades geradoras de despesas e produtos**, executados por órgãos de **atividades meio e fim**. Neste caso os insumos se correlacionam com os respectivos produtos esperados. Por exemplo: na área da educação, o produto esperado é o aluno ensinado, e os seus custos se relacionam com o pessoal, material didático utilizado, merenda escolar, utilização dos bens tangíveis, energia elétrica, gás, telefone, água e outros;
- **Atividades geradoras de receitas, gastos e de produtos**, executados por **órgãos de atividades-fim**, tais como limpeza pública, matadouros, água, esgoto, e outros. Neste caso, os insumos se correlacionam com as receitas e com os produtos esperados.

Segundo Afonso (2000), o ABC pode ser adaptado ao serviço público. Através da classificação funcional-programática podem-se estabelecer direcionadores de custos para cada programa, subprograma, etc., estabelecendo bases de comparação com orçamento e com outros entes públicos, demonstrado no quadro 4.5:



Quadro 4.5 – Sistema de Contabilidade de Custo
Fonte: Afonso (2000)

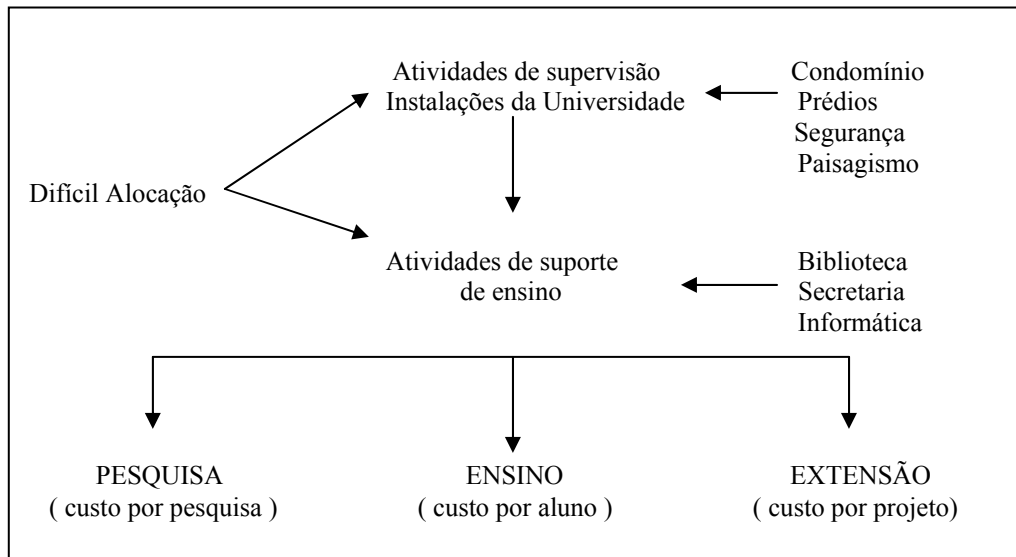
A teoria por trás do custeio baseado nas atividades considera que praticamente todas as atividades em uma organização existem para apoiar as atividades fins (no governo, atividades essenciais como: Saúde, Educação, Segurança, etc.) e que, portanto, devem ser considerados como integrantes dos custos da atividade típica ou fim.

O foco na atividade, por outro lado, serve de base para relacionar a demanda dos serviços por atividades executadas.

Para Afonso (2000), a atribuição de custos às atividades/programas deve ser feita da forma mais criteriosa e objetiva, de acordo com a seguinte ordem de prioridade: alocação direta e rastreamento. Alocação direta se faz quando existe uma identificação clara e direta (custos diretos); o rastreamento é a alocação com base nos direcionadores de custos e nas atividades.

A medida de atividade ou os direcionadores de custos são identificados através da investigação das atividades e seu efeito sobre o custo do serviço.

O quadro 4.6 mostra um exemplo de um sistema de custo baseado nas atividades:



Quadro 4.6. Modelo Hierárquico de um Sistema de Custo Baseado nas Atividades.
Fonte: Afonso (2000)

O sistema de custo baseado em atividade pode também auxiliar no preparo do orçamento, devido à qualidade da informação que fornece, pois segundo Afonso (2000), no setor público, o gasto indireto é muito alto (atividades meio, como administração etc.) e podem estar sendo distribuídos incorretamente às atividades fins, dificultando a sua percepção e sua redução.

Com um sistema que consiga alocar adequadamente os custos, é possível perceber pontos fracos na prestação dos serviços e identificar o consumo de insumos que prejudica o alcance dos resultados projetados.

A dificuldade no estabelecimento de metas comparáveis para a administração pública, impõe a utilização do orçamento público ou do orçamento programa como o objetivo mais importante a ser cumprido. Por isso, o modelo deve utilizar o orçamento como base de comparação, sendo também a medida mais imparcial para a comparação dos custos efetivamente incorridos com as metas projetadas.

No sistema em questão, cada programa ou subprograma da classificação funcional-programática da contabilidade pública deve utilizar um direcionador que melhor represente a produção do programa.

Para Afonso (2000), o modelo deve possibilitar o fornecimento de informações a qualquer momento, para isso é preciso que se implemente um sistema de informações computadorizado, cujas entradas são os dados de custo por insumo. Esses insumos podem ser classificados por projeto, por programa ou por serviço público.

Ainda para este autor, para que seja implantado com sucesso um sistema de custeio na administração pública há necessidade de uma infra-estrutura contábil bem desenvolvida, com um plano de contas bem elaborado, codificado numericamente de acordo com os relatórios que se deseja obter.

4.9.3. A Construção de um Modelo

Segundo Afonso (2000) “O modelo deve ser um instrumento para o desenvolvimento de um sistema de informações capaz de criar um ambiente gerencial onde a informação se torne um elemento indutor e facilitador das ações dos gestores para a otimização do resultado”.

Existem poucas referências sobre a modelagem ou delineamento de um sistema de custos para o setor público. Afonso (2000) considera que para a construção de um sistema de custos é necessário o completo entendimento de:

- Estrutura organizacional da instituição;
- Procedimento ou processos de produção; e,
- Tipo de informação de custo desejada e exigida pela administração.

Ainda segundo Afonso (2000), para se delinear os sistemas de custos na administração pública é necessário ainda os seguintes elementos:

- O plano de contas, capaz de fornecer a informação no grau de detalhe adequado;
- A determinação da unidade de custo, para resolver o problema referente à unidade em que o custo do serviço deve ser demonstrado.

No setor público, o plano de contas, as unidades de custo e seus respectivos geradores de custos (direcionadores) devem ser os mesmos para todos os órgãos afins, visando facilitar a comparabilidade.

Além destes elementos, existem outros questionamentos que precisam ser respondidos para se conseguir a adequação de um sistema de custos:

- Quais são os processos por que passa cada um dos serviços (gerenciamento de processos);
- A atividade base correta para a aplicação das despesas indiretas (direcionador de custo) ao programa.

CAPÍTULO 5 – APLICAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO ABC EM UM MUNICÍPIO DE PEQUENO PORTE

5.1. Considerações Iniciais

O Município de Wenceslau Braz tem sua origem desconhecida, sabe-se que seu primitivo nome era Bicas do Meio em razão da existência de três cachoeiras nesta região. Conclui-se que o nome de Bicas do Meio foi dado pelo Bandeirante Português Lourenço Castalho.

Com a construção de uma Usina Hidrelétrica, cuja inauguração ocorreu em 08 de dezembro de 1932, iniciou-se o desenvolvimento do Município.

Em 1944 o povoado de Bicas do Meio foi elevado a categoria de Itajubá, com uma população mais expressiva em razão da chegada de pessoas atraídas com a construção da usina e com as obras de abertura da estrada federal BR 459.

Em 1962 a Assembléia Legislativa do Estado de Minas Gerais votou a Lei nº. 2.764 que foi sancionada em 30 de dezembro de 1962, criando o Município de Bicas do Meio.

No dia 01 de março de 1963 o Município Bicas do Meio foi oficialmente instituído e no dia 09 de setembro de 1964 o Município de Bicas do Meio passou a denominar-se Wenceslau Braz, por força da Lei Estadual nº. 3.187.

5.2. Fase Exploratória

5.2.1. Características do Município

O Município de Wenceslau Braz é uma instituição de Direito Público Interno, dotado de autonomia política, administrativa e financeira. É integrante do Estado de Minas Gerais e da República Federativa do Brasil.

O Município possui uma área de 102 km² e como via de acesso a Rodovia BR 459, que liga Itajubá – Lorena (SP). Está localizado no Sul de Minas Gerais, a uma altitude máxima de 1.852 m e mínimo de 900 m. Tem como sede a cidade, jurisdição administrativa no território circunscrito entre os limites dos Municípios de Delfim Moreira, Itajubá, Piranguçu, Campos do Jordão e como foro a Comarca de Itajubá.



Figura 5.5. Mapa de Localização do Município



Figura 5.6. Vista Parcial do Município de Wenceslau Braz



Figura 5.7. Vista da Prefeitura do Município de Wenceslau Braz

O quadro 5.6 mostra a população residente de 1970 a 2000, distribuída nas áreas urbana e rural.

ANOS	URBANA	RURAL	TOTAL
1970	1.122	1.994	3.116
1980	1.036	1.495	2.531
1991	1.046	1.441	2.487
2000	1.188	1.414	2.602

Quadro 5.6. População Residente 1970 a 2000

Fonte: IBGE (2000)

De acordo com o último Senso (2000) o município possui uma população de 2.602 habitantes, estando 1.188 habitantes na zona urbana e 1.414 na zona rural.

O sistema econômico do município é predominantemente agrícola, destacando a agricultura de cereais e também a pecuária, como mostra o quadro 5.7:

SETORES	Nº DE PESSOAS
Agropecuário, extração vegetal e pesca	429
Industrial (1)	143
Comércio de Mercadorias	24
Transporte e Comunicação	22
Outros Serviços (2)	258
TOTAL	876

Quadro 5.7. População Ocupada Por Setores Econômicos (2000)

Fonte: IBGE (2000)

1. Inclui indústria de transformação, construção e outras atividades industriais.

2. Inclui prestação de serviços, social, administração pública, serviços auxiliares de atividades econômicas e outras atividades.

O número de indústrias é pequeno, destacando-se a Indústria de Material Bélico do Brasil – IMBEL, laticínios e confecção de roupas.

O comércio é constituído de mini-mercados, mercearias, bares, lanchonetes e lojas.

A renda familiar é de um salário mínimo e meio. A população em sua maioria vive da terra e dela tira o seu sustento e de sua família.

5.2.2. A Organização da PMWB

O Município de Wenceslau Braz é organizado por meio de Lei Orgânica própria, datada de 03 de agosto de 1990, observados os princípios das Constituições Federal e Estadual.

A organização, estrutura e os procedimentos da administração municipal se regem pelas seguintes fontes:

- Constituição Federal e do Estado;
- Lei Orgânica do Município;
- Legislações federais, estaduais e municipais;
- Políticas, diretrizes, planos e programas dos governos da União, do Estado e do Município;
- Atos das Secretarias Municipais;
- Atos do titular da unidade administrativa.

A organização em sistemas tem por finalidade assegurar a concentração e articulação do esforço técnico para padronização, aumento de rentabilidade, uniformização, celeridade e economia processuais, combate ao desperdício, contenção e progressiva redução dos custos operacionais. São organizados em sistemas:

- Planejamento, informática e orçamento;
- Finanças e auditoria;
- Administração geral.

A ação administrativa municipal está pautada pelos preceitos contidos na Lei nº 228 de 09 de março de 2005 e pelos seguintes princípios fundamentais:

- **Planejamento** - é o estabelecimento de políticas, diretrizes, objetivos, metas e normas gerais que orientem e conduzam a ação governamental às suas finalidades constitucionais. A ação governamental rege-se pelos seguintes instrumentos administrativos: plano geral

de governo; programas gerais, sociais, de duração anual ou plurianual; orçamento - programa anual; programação financeira ou desembolso e plano diretor;

- **Coordenação** - é a articulação permanente das atividades entre todos os níveis e áreas, do planejamento até a execução;
- **Controle** - O controle da Administração Pública Municipal tem por finalidade assegurar que os resultados da gestão da Administração Municipal sejam avaliados para formação e ajustamento das políticas, diretrizes, planos, objetivos, programas e metas do governo; a utilização de recursos seja realizada conforme os regulamentos e com as políticas; os recursos sejam resguardados contra o desperdício, a perda, o uso indevido, o delito contra o patrimônio público e qualquer outra forma de evasão;
- **Continuidade Administrativa** - é a manutenção de programas, projetos e dos quadros de dirigentes capacitados, para garantir a produtividade, a qualidade e a efetividade da ação administrativa;
- **Efetividade** - é a realização plena dos objetivos governamentais que assegure a eficiência e a eficácia administrativa e operacional;
- **Modernização** - promover a modernização administrativa, como processo de constante aperfeiçoamento, mediante reforma, desburocratização e desenvolvimento de recursos humanos, em atendimento às transformações sociais e econômicas e ao progresso tecnológico.

Administração Municipal é o conjunto das organizações administrativas criadas pelo Município e abrange:

- I. no primeiro grau, o Prefeito Municipal;
- II. no segundo grau, as Secretarias Municipais;
- III. no terceiro grau, os departamentos;

Às Secretarias Municipais, como órgão central de direção e coordenação das atividades de sua área de competência, cabe exercer a supervisão geral das unidades administrativas subordinadas.

A Estrutura Orgânica da Prefeitura Municipal de Wenceslau Braz é apresentada na figura 5.8:

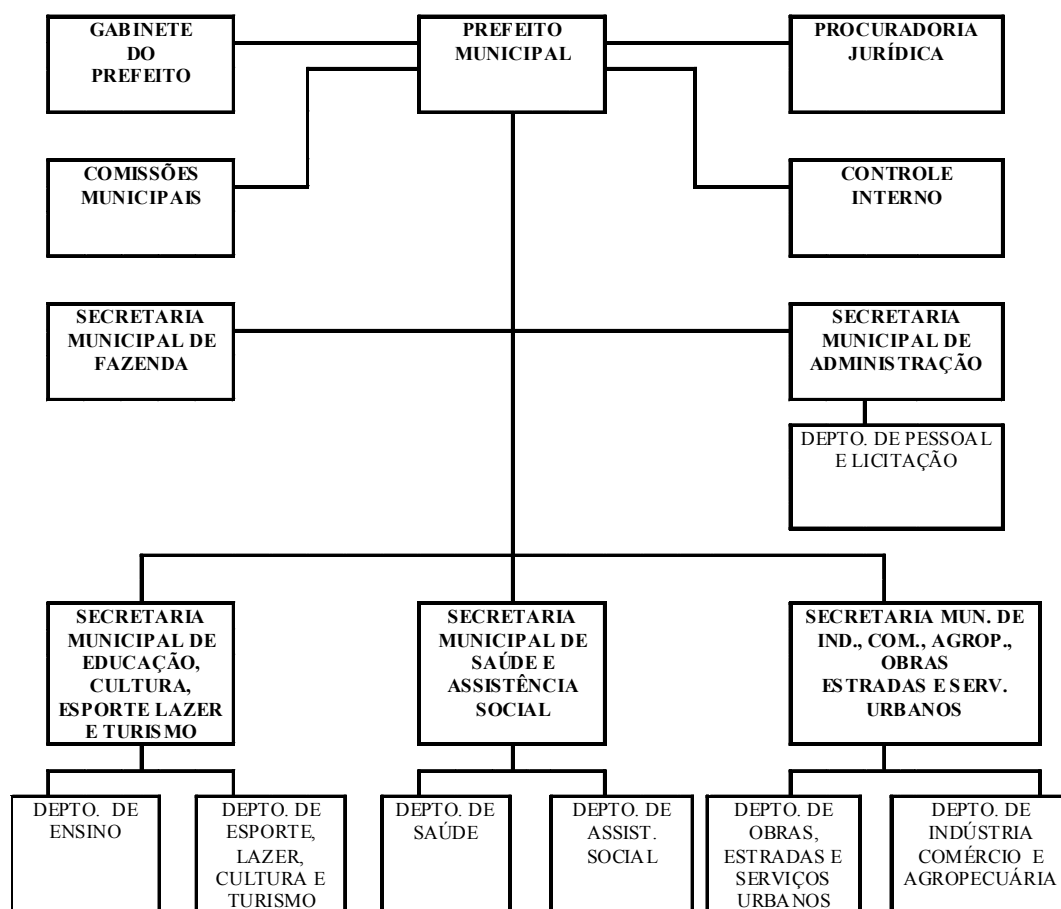


Figura 5.8 - Estrutura Orgânica da PMWB
Fonte: Lei nº 228/05

5.2.3. Classificação Institucional

De acordo com a Lei Orçamentária Anual nº 215/03, para o exercício de 2004, as dotações orçamentárias do município de Wenceslau Braz foram distribuídas de acordo com a seguinte lista de Unidades e Subunidades Orçamentárias conforme o Quadro 5.8 a seguir:

Órgão	Unidade	Subunidade	Descrição
01	01		Câmara Municipal
02	01		Gabinete do Prefeito
02	02		Secretaria Municipal da Administração
02	03		Secretaria Municipal da Agricultura, Indústria e Comércio
02	04		Secretaria Municipal da Educação, Cultura, Esporte, Lazer e Turismo
02	05		Secretaria Municipal da Saúde e Promoção Social
02	05	01	Fundo Municipal de Saúde
02	05	02	Fundo Municipal da Assistência Social
02	05	03	Fundo Municipal da Criança e Adolescente
02	06		Secretaria Municipal de Obras, Transportes e Serviços Urbanos

Quadro 5.8 Unidades e Subunidades Orçamentárias
Fonte: Lei Orçamentária Anual nº 215/03

As Unidades Orçamentárias destinam-se a abrigar as dotações orçamentárias conforme a seguir:

Órgão 01 – Poder Legislativo:

- **A Unidade 01 – CM – Câmara Municipal**, destinada a abrigar as dotações orçamentárias referentes à estruturação e administração das atividades legislativas, com o objetivo de apreciar proposições em geral, apurar fatos determinados, exercer a fiscalização e o controle externo dos órgãos e representantes do poder público e desempenhar as demais prerrogativas constitucionais legais e regimentais do órgão dos seus membros.

Órgão 02 – Poder Executivo:

- **A Unidade 01 – GB – Gabinete do Prefeito**, destinada a abrigar as dotações orçamentárias referentes à estruturação do Gabinete e Procuradoria do município, para o estabelecimento de políticas municipalistas em benefício do atendimento à comunidade;
- **A Unidade 02 – SMA – Secretaria Municipal da Administração**, destinada a abrigar as dotações orçamentárias que visam ações integradas que envolvam a redução dos desequilíbrios estruturais entre fluxos de receita e despesa, a modernização das atividades de arrecadação, fiscalização e controle, bem como a manutenção do sistema de contabilização e o planejamento e execução de planos e programas da administração, contribuindo para a execução das metas e diretrizes do Governo Municipal;
- **A Unidade 03 – SMAIC – Secretaria Municipal da Agricultura, Indústria e Comércio**, utilizada para a dotação de recursos destinados para a promoção do pequeno produtor rural por meio do desenvolvimento local integrado e auxílio para a instalação de Unidades Industriais no Município, a fim de absorver a população desempregada;
- **A Unidade 04 – SME – Secretaria Municipal de Educação, Cultura, Esporte, Lazer e Turismo** – abriga dotações orçamentárias para: planejar e executar planos e programas de educação, garantir a manutenção e revitalização do Ensino Fundamental, ampliar a oferta de vagas para a educação infantil, dentre outras atividades.

- **A Unidade 05 – SMS – Secretaria Municipal de Saúde e Promoção Social** – está subdividida em três Subunidades Orçamentárias: Fundo Municipal de Saúde, Fundo Municipal da Assistência Social e Fundo Municipal da Criança e Adolescente - abriga dotações orçamentárias para dar atendimento nas unidades de saúde e nos programas específicos com ênfase no atendimento básico, exercer a vigilância em saúde de forma plena (vigilância sanitária, vigilância epidemiológica e vigilância ambiental) e desenvolver ações voltadas para o bem estar social, por meio de medidas que objetivem o amparo e a proteção de pessoas ou grupos, e se destinam a diminuir os desequilíbrios sociais;
- **A Unidade 06 – SMO – Secretaria Municipal de Obras, Transportes e Serviços Urbanos** – abriga dotações orçamentárias para adoção de ações integradas que aumentem a qualidade dos serviços de transporte e trânsito para atender às necessidades de deslocamento da população; aumentar a cobertura e a melhoria da qualidade dos serviços de abastecimento de água, coleta de lixo e tratamento de esgotos e de resíduos sólidos, fortalecer o controle ambiental e promover a melhoria dos setores responsáveis pela execução das atividades de obras e serviços.

A tabela 5.1 relaciona o total da despesa liquidada nas Unidades Orçamentárias no exercício de 2004:

Unidade	R\$	%
CM	69.930,39	2,72%
GB	112.845,30	4,40%
SMA	548.708,07	21,38%
SMAIC	65.954,30	2,57%
SME	684.800,92	26,68%
SMS	565.412,62	22,03%
SMO	519.032,52	20,22%
TOTAL	2.566.684,12	100,00%

Tabela 5.1. Total da Despesa Liquidada por Unidade Orçamentária.
Fonte: Prestação de Contas Anuais - 2004

O exercício de 2004 foi utilizado como referência. Considera-se despesa liquidada, segundo Araújo e Arruda (2004), aquela no estágio da liquidação, que consiste na verificação do direito do credor, tendo por base os documentos hábeis comprobatórios do respectivo crédito. Essa verificação tem por objetivo determinar: a origem e o objeto do que se deve

pagar, a importância exata a pagar e a quem se deve pagar a importância para extinguir a obrigação. A Lei Federal nº 8.666/93, das licitações, considera que a liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá por base: o contrato, ajuste ou acordo respectivo, a nota de empenho e os comprovantes da entrega do material ou da prestação do serviço.

5.2.4. Classificação Funcional

A tabela 5.2 apresenta as despesas liquidadas do Município WB por função de governo, evidenciando as realizações por suas grandes áreas de atuação:

Função de Governo	R\$	%
Legislativa	69.930,39	2,72%
Judiciária	0,00	0,00%
Administração	423.432,15	16,50%
Segurança Pública	14.170,39	0,55%
Assistência Social	128.443,47	5,00%
Previdência Social	217.740,37	8,48%
Saúde	500.191,36	19,49%
Educação	584.438,48	22,77%
Cultura	39.095,31	1,52%
Urbanismo	191.025,44	7,44%
Saneamento	12.965,11	0,51%
Gestão Ambiental	506,05	0,02%
Agricultura	5.587,10	0,22%
Indústria	59.827,20	2,33%
Comunicações	540,00	0,02%
Energia	58.490,87	2,28%
Transporte	256.551,10	10,00%
Desporto e Lazer	3.749,33	0,15%
TOTAL	2.566.684,12	100,00%

Tabela 5.2 Total da Despesa Liquidada por Função de Governo
Fonte: Prestação de Contas Anuais – 2004

As funções que mais consomem recursos são: administração, educação e saúde, pois representaram 16,50%, 19,49% e 22,77% respectivamente.

A tabela 5.3 faz uma comparação das despesas liquidadas por Função de Governo versus Unidades Orçamentárias:

Função de Governo	CM	GB	SMA	SMAIC	SME	SMS	SMO	TOTAL
Legislativa	69.930,39	-	-	-	-	-	-	69.930,39
Judiciária	-	-	-	-	-	-	-	0,00
Administração	-	112.845,30	310.586,85	-	-	-	-	423.432,15
Segurança Pública	-	-	14.170,39	-	-	-	-	14.170,39
Assistência Social	-	-	35.680,56	-	27.541,65	65.221,26	-	128.443,47
Previdência Social	-	-	188.270,27	-	29.470,10	-	-	217.740,37
Saúde	-	-	-	-	-	500.191,36	-	500.191,36
Educação	-	-	-	-	584.438,48	-	-	584.438,48
Cultura	-	-	-	-	39.095,31	-	-	39.095,31
Urbanismo	-	-	-	-	-	-	191.025,44	191.025,44
Saneamento	-	-	-	-	-	-	12.965,11	12.965,11
Gestão Ambiental	-	-	-	-	506,05	-	-	506,05
Agricultura	-	-	-	5.587,10	-	-	-	5.587,10
Indústria	-	-	-	59.827,20	-	-	-	59.827,20
Comunicações	-	-	-	540,00	-	-	-	540,00
Energia	-	-	-	-	-	-	58.490,87	58.490,87
Transporte	-	-	-	-	-	-	256.551,10	256.551,10
Desporto e Lazer	-	-	-	-	3.749,33	-	-	3.749,33
TOTAL	69.930,39	112.845,30	548.708,07	65.954,30	684.800,92	565.412,62	519.032,52	2.566.684,12

Tabela 5.3. Total da Despesa Liquidada por Função X Unidades Orçamentárias

Fonte: Prestação de Contas Anuais – 2004

A tabela 5.4. apresenta a conversão das despesas liquidadas por função de governo versus unidades orçamentárias em percentuais:

Função de Governo	CM	GB	SMA	SMAIC	SME	SMS	SMO	TOTAL
Legislativa	2,72%	-	-	-	-	-	-	2,72%
Judiciária	-	-	-	-	-	-	-	0,00%
Administração	-	4,40%	12,10%	-	-	-	-	16,50%
Segurança Pública	-	-	0,55%	-	-	-	-	0,55%
Assistência Social	-	-	1,39%	-	1,07%	2,54%	-	5,00%
Previdência Social	-	-	7,34%	-	1,15%	-	-	8,48%
Saúde	-	-	-	-	-	19,49%	-	19,49%
Educação	-	-	-	-	22,77%	-	-	22,77%
Cultura	-	-	-	-	1,52%	-	-	1,52%
Urbanismo	-	-	-	-	-	-	7,44%	7,44%
Saneamento	-	-	-	-	-	-	0,51%	0,51%
Gestão Ambiental	-	-	-	-	0,02%	-	-	0,02%
Agricultura	-	-	-	0,22%	-	-	-	0,22%
Indústria	-	-	-	2,33%	-	-	-	2,33%
Comunicações	-	-	-	0,02%	-	-	-	0,02%
Energia	-	-	-	-	-	-	2,28%	2,28%
Transporte	-	-	-	-	-	-	10,00%	10,00%
Desporto e Lazer	-	-	-	-	0,15%	-	-	0,15%
TOTAL	2,72%	4,40%	21,38%	2,57%	26,68%	22,03%	20,22%	100,00%

Tabela 5.4. Total da Despesa Liquidada por Função X Unidades Orçamentárias em percentuais

Fonte: Prestação de Contas Anuais – 2004

A tabela 5.5 apresenta as despesas liquidadas por subfunção:

Código	Subfunção	RS	%
01	Legislativa	69.930,39	2,72%
01.031	Ação Legislativa	69.930,39	2,72%
02	Judiciária	0,00	0,00%
02.061	Ação Judiciária	0,00	0,00%
04	Administração	423.432,15	16,50%
04.121	Planejamento e Orçamento	85.784,94	3,34%
04.122	Administração Geral	164.905,61	6,42%
04.123	Administração Financeira	3.089,73	0,12%
04.124	Controle Interno	32.054,00	1,25%
04.127	Ordenamento Territorial	22.580,00	0,88%
04.131	Comunicação Social	5.764,00	0,22%
04.843	Serviço da Dívida Interna	109.253,87	4,26%
06	Segurança Pública	14.170,39	0,55%
06.181	Policiamento	13.240,49	0,52%
06.182	Defesa Civil	929,9	0,04%
08	Assistência Social	128.443,47	5,00%
08.241	Assistência ao Idoso	0,00	0,00%
08.243	Assistência à Criança e ao Adolescente	0,00	0,00%
08.244	Assistência Comunitária	65.221,26	2,54%
08.306	Alimentação e Nutrição	27.541,65	1,07%
08.331	Proteção e Benefícios ao Trabalhador	35.680,56	1,39%
09	Previdência Social	217.740,37	8,48%
09.271	Previdência Básica	188.998,32	7,36%
09.331	Proteção e Benefícios ao Trabalhador	28.742,05	1,12%
10	Saúde	500.191,36	19,49%
10.122	Administração	91.847,13	3,58%
10.301	Atenção Básica	381.803,19	14,88%
10.305	Vigilância Epidemiológica	26.541,04	1,03%
12	Educação	584.438,48	22,77%
12.122	Administração Geral	18.317,49	0,71%
12.271	Previdência Básica	15.650,91	0,61%
12.361	Ensino Fundamental	507.540,04	19,77%
12.365	Educação Infantil	27.090,04	1,06%
12.367	Educação Especial	15.840,00	0,62%
13	Cultura	39.095,31	1,52%
13.392	Difusão Cultural	39.095,31	1,52%
15	Urbanismo	191.025,44	7,44%
15.122	Administração Geral	168.592,46	6,57%
15.451	Infra-Estrutura Urbana	22.432,98	0,87%
15.452	Serviços Urbanos	21.072,98	0,82%
15.482	Habitação Urbana	1.360,00	0,05%
17	Saneamento	12.965,11	0,51%
17.512	Saneamento Básico e Ambiental	4.964,70	0,19%
17.605	Abastecimento	8.000,41	0,31%
18	Gestão Ambiental	506,05	0,02%
18.695	Turismo	506,05	0,02%
20	Agricultura	5.587,10	0,22%
20.606	Extensão Rural	5.587,10	0,22%
22	Indústria	59.827,20	2,33%
22.661	Promoção Industrial	59.827,20	2,33%
24	Comunicações	540,00	0,02%
24.722	Telecomunicações	540,00	0,02%
25	Energia	58.490,87	2,28%

Código	Subfunção	R\$	%
25.752	Energia Elétrica	58.490,87	2,28%
26	Transporte	256.551,10	10,00%
26.452	Serviços Urbanos	7.307,57	0,28%
26.782	Transporte Rodoviário	249.243,53	9,71%
27	Desporto e Lazer	3.749,33	0,15%
27.812	Desporto Comunitário	2.037,82	0,08%
27.813	Lazer	1.711,51	0,07%
TOTAL		2.566.684,12	100,00%

Tabela 5.5. Total da Despesa Liquidada por Subfunção
Fonte: Prestação de Contas Anuais - 2004

5.2.5. Classificação Econômica

A classificação econômica das despesas objetiva informar de forma macroeconômica o efeito do gasto do setor público na economia e possibilita o seu controle gerencial, por meio da natureza da despesa.

A tabela 5.6 relaciona o total da despesa liquidada por Elemento de Despesa em 2004.

Código	Elemento de Despesa	R\$	%
3.0.00.00.00	Despesas Correntes	2.364.570,78	92,13%
3.1.90.01.00	Aposentadorias e Reformas	60.522,29	2,36%
3.1.90.03.00	Pensões	43.143,08	1,68%
3.1.90.04.00	Contratação por Tempo Determinado	364,36	0,01%
3.1.90.11.00	Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Civil	765.455,17	29,82%
3.1.90.13.00	Obrigações Patronais	171.728,32	6,69%
3.1.90.16.00	Outras Despesas Variáveis – Pessoal Civil	43.290,89	1,69%
3.2.90.93.00	Indenizações e Restituições	1.891,95	0,07%
3.3.30.41.00	Contribuições	15.478,39	0,60%
3.3.50.41.00	Contribuições	54.971,96	2,14%
3.3.90.14.00	Diárias – Civil	4.145,00	0,16%
3.3.90.30.00	Material de Consumo	430.934,34	16,79%
3.3.90.31.00	Premiações - Cultural, Art. Científica e Desportiva	562,98	0,02%
3.3.90.32.00	Material de Distribuição Gratuita	148.224,37	5,77%
3.3.90.35.00	Serviços de Consultoria	20.160,00	0,79%
3.3.90.36.00	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física	24.003,92	0,94%
3.3.90.39.00	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica	550.700,43	21,46%
3.3.90.46.00	Auxílio Alimentação	251,28	0,01%
3.3.90.47.00	Obrigações Tributárias e Contributivas	28.742,05	1,12%
4.0.00.00.00	Despesas de Capital	202.113,34	7,87%
4.4.90.51.00	Obras e Instalações	67.074,17	2,61%
4.4.90.52.00	Equipamentos e Material Permanente	25.785,30	1,00%
4.6.90.71.00	Principal da Dívida Contratual Resgatada	109.253,87	4,26%
TOTAL		2.566.684,12	100,00%

Tabela 5.6 Município WB – Total da Despesa Liquidada por Elemento de Despesa
Fonte: Prestação de Contas Anuais - 2004

Os elementos de despesas vencimento e vantagens (gastos com pessoal), material de consumo e serviços de pessoa jurídica representam a maior concentração de despesas do município.

5.2.6. Classificação Programática

São utilizados dezessete programas, para atender aos macroobjetivos do município, distribuídos entre as sete Unidades Orçamentárias. Esses programas fazem parte do plano plurianual de ações governamentais do município e estão demonstrados na tabela 5.7:

PROGRAMAS	TOTAL (R\$)
Unidade: Câmara Municipal	
Macroobjetivos: 01 – Funcionamento do Legislativo Municipal	
001 – Ação Legislativa	69.930,39
Unidade: Gabinete e Secretaria	
Macroobjetivos: 01 – Manutenção da Representação Política e social do Executivo	
002 – Estruturação do Gabinete e Secretaria	112.845,30
Unidade: Secretaria de Administração e Finanças	
Macroobjetivos: 01 – Sanear as Finanças Públicas	
003 – Apoio à Administração Pública	548.708,07
Unidade: Secretaria da Indústria, Comércio e Agropecuária	
Macroobjetivos: 01 – Políticas Governamentais Desenvolvidas para Incentivar e Supervisionar as Atividades Industriais, Comerciais e Agropecuárias	
004 – Desenvolvimento Agroindustrial	6.127,10
005 – Incentivo à Instalação de Indústrias	59.827,20
Unidade: Secretaria de Educação, Cultura, Esporte, Lazer e Turismo	
Macroobjetivos: 01 – Ofertar Ensino de Qualidade para Todos	
02 – Promover e Difundir a Cultura	
03 – Incentivar o Esporte e o Lazer Comunitário	
04 – Desenvolver a Indústria do Turismo	
006 – Administração Geral	63.438,50
007 – Manutenção e Revitalização do Ensino Fundamental	535.081,69
008 – Manutenção e Revitalização da Educação Infantil	27.090,04
009 – Assistência a Estudantes do Ensino Médio, Superior e Especial	15.840,00
010 – Manutenção e Revitalização da Cultura	39.095,31
011 – Manutenção e Desenvolvimento do Esporte e Lazer	3.749,33
012 – Desenvolvimento do Turismo no Município	506,05
Unidade: Secretaria de Saúde e Promoção Social	
Macroobjetivos: 01 – Assegurar o Acesso e a Humanização do Atendimento da Saúde	
02 – Assegurar os Serviços de Proteção à População mais Vulnerável	
013 – Atendimento Básico da Saúde	473.650,32
014 – Vigilância Sanitária	26.541,04
015 – Assistência Social à Comunidade	65.221,26
Unidade: Secretaria de Obras, Viação e Serviços Urbanos	
Macroobjetivos: 01 – Manutenção da Oferta e Ampliação dos Serviços Urbanos Municipais de Qualidade para os Usuários de Serviços Públicos	
016 – Transporte e Trânsito de Qualidade	249.243,53
017 – Saneamento Básico e Ambiental	12.965,11
018 – Urbanismo de Qualidade	256.823,88
TOTAL	2.566.684,12

Tabela 5.7. Despesa Liquidada por Macroobjetivos x Programas x Unidades Orçamentárias
Fonte: Prestação de Contas Anuais - 2004

A tabela 5.8 mostra um maior detalhamento dos Programas da Área da Saúde, pois se trata da área a ser estudada neste trabalho. Os programas estão divididos em projetos e atividades. Os projetos representam as ações finitas, com o objetivo de aumentar ou melhorar as ações governamentais. As atividades representam as despesas de custeio, para a manutenção das ações governamentais.

PROJETO/ATIVIDADE	TOTAL (R\$)
A – Manutenção das Atividades do Serviço de Saúde	12.196,65
P – Equipamentos, Móveis e Veículos para o Serviço de Saúde	1.838,00
A – Manutenção e Conservação de Unidade de Saúde	2.825,92
A – Participação no Consórcio Intermunicipal de Saúde	32.391,96
P – Construção e Ampliação de Unidade de Saúde	0
A – Despesas com contratação de Seguros para Veículos	10.073,29
P – Equipamentos Médico-Odontológicos para Unidade de Saúde	627,30
A – Manutenção das Atividades de Assistência Médico-Odontológica	340.422,59
A - Manutenção da Farmácia Básica	37.927,38
A - Medicamentos para Distribuição a Carente	0
A – Manutenção de Obrigações Previdenciárias e Sociais	35.347,23
A – Manutenção das Atividades de Vigilância Sanitária	25.516,04
A – Ações de Combate e Controle da Dengue	0
A – Participação no Programa de Epidemiologia	0
P – Equipamentos para o Programa Epidemiologia	1.025,00
P – Veículo para o Programa Epidemiologia	0
TOTAL	500.191,36

Tabela 5.8 Município WB – Despesa Liquidada por Unidade x Projeto/Atividade
Fonte: Prestação de Contas Anuais - 2004

Feitas estas considerações e a fim de se estabelecer o rastreamento dos custos, é necessário, inicialmente, a definição das atividades governamentais que devam ser objeto de apuração de custo (administração, financeira, defesa e segurança, educação, saúde, transportes, e outras.), bem como as unidades de medidas básicas para a sua determinação, à vista da natureza dos respectivos serviços.

5.3. Fase da Pesquisa

Nesta fase foi selecionada a unidade orçamentária e houve a definição do objeto de custo a ser analisado. Foi realizada a coleta de dados por meio de análise de documentos, entrevistas e questionário.

5.3.1. Seleção da Unidade Orçamentária

Para exemplificar a aplicabilidade do Método de Custeio ABC, foi definido para análise de estudo, um dos programas de saúde da Secretaria Municipal de Saúde e Promoção Social do Município de Wenceslau Braz.

A Secretaria Municipal de Saúde foi selecionada por apresentar uma estrutura organizada, onde foi possível detectar diversos controles dos recursos utilizados, pois o Ministério da Saúde exige prestações de contas mensais e anuais, com percentuais de cumprimento de metas pactuadas e indicadores.

Essas exigências são decorrentes de um processo de descentralização e municipalização da Saúde ocorrido com o advento do Decreto nº 94.657 de 20.07.1987, onde foi criado o Programa de Sistema Unificado e Descentralizado da Saúde.

A União, Distrito Federal, Estados e Municípios passaram a ser iguais na responsabilidade pelas ações da saúde.

Os serviços de Atenção Básica à Saúde passaram a ser de competência primordial dos Municípios em cooperação com a União e os Estados.

Em 1990 foi aprovada pelo Congresso Nacional a Lei Orgânica da Saúde, que após ser sancionada pelo Presidente da República transformou-se na Lei nº 8.080/90.

Ainda em 1990 foi aprovada a Lei nº 8.142 que reconsiderou os vetos da Lei nº 8.080. Para receberem os recursos, os Municípios, Estados e Distrito Federal, deverão contar com: Fundo de Saúde, Conselho de Saúde, Plano de Saúde, Relatório de Gestão e PCCS (Plano de Carreiras, Cargos e Salários).

Além da Constituição, as Leis Federais nº 8.080/90 e 8.142/90, preconizam um novo modelo assistencial à saúde da população. Portanto, descentralizar, significa poder planejar e executar as ações de saúde, daí a necessidade de reorganizar, manter sistemas de controle de custos para melhor aplicar os recursos públicos.

A Secretaria Municipal de Saúde é composta de uma Unidade Básica de Saúde e mais dois Postos de Saúde. A Unidade Básica está localizada no centro da cidade e os Postos estão localizados na zona rural, nos Bairros Roseta e Salão.

As Unidades são conservadas e mantidas pelo município, e o Modelo de Assistência é a *Gestão Plena de Atenção Básica*.

5.3.2. Indicadores de Saúde

Serão apresentados, para efeito de análise, os Indicadores de Saúde do Município de Wenceslau Braz, na tabela 5.9:

Dados e Indicadores	2000	2001	2002	2003	2004
Despesa Total com Saúde por habitante (R\$)	91,64	98,77	158,66	179,27	189,11
Despesas com recursos próprios por habitante (R\$)	64,31	83,44	127,42	162,82	171,92
Transferências SUS por habitante (R\$)	27,33	15,33	31,24	16,45	17,19
% despesa com pessoal/despesa total	43,46	53,34	36,96	38,73	42,74
% despesa com investimentos/despesa total	0,76	1,84	13,53	3,70	0,70
% transferências SUS/despesa total com Saúde	29,82	15,52	19,69	9,18	9,09
% de recursos próprios aplicados em Saúde (EC 29)	10,03	11,32	14,44	17,64	16,50
% despesa com serviços Terceiros – Pessoa Jurídica/despesa total	23,16	32,16	24,07	26,69	27,89
Despesa Total com Saúde (R\$)	237.891,46	258.393,96	414.407,66	472.561,76	500.191,36
Despesa com Recursos próprios (R\$)	166.952,09	218.290,33	332.808,11	429.196,93	454.726,39
Receita de Impostos e Transf. Constitucionais legais (R\$)	1.664.184,88	1.928.597,41	2.304.122,06	2.433.088,28	2.755.6466,58
Transferências SUS (R\$)	70.939,37	40.103,63	81.599,55	43.364,83	45.464,97
Despesas com Pessoal (R\$)	103.396,99	137.830,04	153.174,29	183.046,51	213.794,51

Tabela 5.9. Orçamentos Públicos em Saúde
Fonte: SIOPS – Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde - MS

Os dados mostram um crescimento das despesas totais com saúde ao longo dos anos, sendo gasto em 2000, o total de R\$ 237.891,46 e no último ano, em 2004, o total de R\$ 500.191,36, isso se deve principalmente a imposição da legislação, que obriga os municípios a gastarem no mínimo 15% do somatório de suas receitas tributárias e transferências correntes em ações que visem melhorias na atenção básica à saúde.

A tabela 5.10 mostra o nº de procedimentos executados durante o ano de 2004.

Categoria de Procedimentos	Quantidade Apresentada	
	Nº	%
Procedimentos de Atenção Básica	17.403	95.6
..01 – Ações de Enfermagem/Outros de Saúde Nível Médio	3.338	18.3
..02 – Ações Médicas Básicas	4.951	27.2
..03 – Ações Básicas em Odontologia	9.066	49.8
..04 – Ações Executadas p/Outros Prof. Nível Superior	-	-
..05 – Procedimentos Básicos em Vigilância Sanitária	48	0.3
Procedimentos Especializados	808	4.4
..07 – Proced.Espec.Profs.Médicos,Out.Nível Superior/Médio	808	4.4
Total	18.211	100.0

Tabela 5.10. Assistência Ambulatorial – Quantidade de Procedimentos Ambulatoriais
Fonte: SIA/SUS – Sistema de Informações Ambulatoriais

Consideram-se procedimentos quaisquer ações prestadas nas áreas de enfermagem, médica, odontológica e de vigilância sanitária, em atendimento ao paciente, desde uma verificação de pressão até uma consulta médica pediátrica. Esses dados foram coletados do SIA/SUS – Sistema de Informações Ambulatoriais do Ministério da Saúde, pois cabe ao município prestar contas de suas atividades mensalmente.

A tabela 5.11 mostra o nº de procedimentos dividido pelo nº de habitantes:

Nº de Procedimentos básicos por Habitante	6
Valor Procedimentos Especializados/Habitante	R\$ 0,30

Tabela 5.11 Assistência Ambulatorial – Valores Médios Anuais Exercício de 2004
Fonte: SIA/SUS – Sistema de Informações Ambulatoriais

5.3.3. Definindo Procedimentos e Atividades

Segundo Afonso (2000), algumas atividades no setor público são mais suscetíveis de adaptação à contabilidade de custos, cujos conceitos poderão ser prontamente utilizáveis quando houver produção física a avaliar, tal como a construção de prédios públicos, estradas, recuperação de vias públicas e nos serviços em que a utilização de tempo, mão-de-obra, materiais e equipamentos sejam constantes e uniformes, através de movimentação contínua, aduzindo que, em muitos casos, não será possível obter-se o custo unitário determinado de um setor, pelo fato dele executar muitos tipos diferentes de trabalho, como é muito comum em municípios pequenos, impossibilitando, assim, a existência de uma unidade comum para a apuração do resultado final.

Cada programa ou subprograma da classificação funcional-programática da contabilidade pública deve utilizar um direcionador que melhor represente a produção do programa.

Entre os programas de governo mais suscetíveis de mensuração por meio da contabilidade de custo, Afonso (2000) destaca os programas do quadro 5.9:

Programa	Direcionadores
Segurança Pública	N.º de ocorrências policiais
Educação	N.º de alunos matriculados
Assistência Social	N.º de casos atendidos
Serviço de Transportes	Por veículo
Lazer, recreação	Per capita
Saúde	Por paciente, ou per capita
Limpeza de vias públicas ou estradas	Por Km
Reparação de vias públicas	Por m ²

Quadro 5.9. Exemplo de atividades/direcionadores de custo.
Fonte: Adaptado de Afonso (2000)

Segundo Afonso (2000): “a análise dos gastos públicos através de medidas não financeiras e de atividades fornece uma gama de informações como, por exemplo: o custo por aluno matriculado, o custo por consulta médica, os gastos indiretos em atividades supérfluas que podem ser realocados para atividades fins, entre outras”.

Para definirmos as atividades da Unidade Básica de Saúde fez-se necessário utilizar as subfunções de governo e desmembrá-las em níveis de procedimentos.

O quadro 5.10 mostra a divisão das subfunções em procedimentos:

SUB-FUNÇÕES	PROCEDIMENTOS
Sub-função Atenção Básica	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Procedimento Recepção ➤ Procedimento Atendimento de Enfermagem ➤ Procedimento de Atendimento Médico ➤ Procedimento de Atendimento Odontológico ➤ Procedimento Apoio a Diagnósticos ➤ Procedimento Provisão: materiais/medicamentos ➤ Procedimento Programa de Saúde da Mulher ➤ Procedimento Programa de Saúde Bucal nas Escolas ➤ Procedimento Programa Relativo à Doenças Crônicas, Degenerativas e Saúde do Adulto
Sub-função Vigilância Epidemiológica	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Procedimento Programa de Imunização ➤ Procedimento de Vigilância Epidemiológica ➤ Procedimento de Vigilância Sanitária.
Sub-função Administração	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Procedimento Gerenciamento ➤ Procedimento Controladoria ➤ Procedimento de Limpeza ➤ Procedimento Manutenção Geral ➤ Procedimento Manutenção Veículos

Quadro 5.10. Subfunções e Procedimentos

Esses procedimentos foram definidos com base nas entrevistas feitas com os profissionais da área de saúde (enfermeira, auxiliares de saúde e secretária de saúde) e documentação de controle da unidade.

O quadro 5.11 relaciona as atividades desenvolvidas para cada procedimento realizado nas Unidades Básicas de Saúde:

Procedimentos	Atividades
<u>Recepção</u>	Admitir e acomodar do paciente Preencher e Arquivar de Fichas e do Cartão Único do SUS
<u>Atendimento de Enfermagem</u>	Pesar e controlar o crescimento e desenvolvimento das crianças Aplicar terapia de reidratação oral Preparar e aplicar curativos, inalações e nebulizações Verificar pressão e temperatura Executar visitas domiciliares Preparar os Consultórios Médicos Encaminhar pacientes para cidades referência Esterilizar e distribuir de materiais
<u>Atendimento Médico</u>	Prestar atendimento ambulatorial agendado Prescrever procedimentos Prescrever medicamentos Solicitar exames complementares e especializados Realizar cirurgias de baixa complexidade Encaminhar pacientes para tratamento especializado
<u>Atendimento Odontológico</u>	Prestar atendimento ambulatorial agendado Prescrever medicamentos Realizar procedimento de tratamento de cáries; Realizar procedimento de limpeza; Realizar procedimento de extração; Encaminhar paciente para tratamento especializado Prestar manutenção nos Gabinetes Odontológicos

Procedimentos	Atividades
<u>Apoio a Diagnósticos</u>	Coletar materiais Acondicionar materiais Encaminhar materiais para laboratórios
<u>Provisão materiais e Medicamentos</u>	Identificar e entregar materiais e medicamentos Recepcionar controlar materiais e medicamentos Requisitar materiais e medicamentos para suprimento do estoque
<u>Programa de Saúde da Mulher</u>	Prestar assistência intensiva ao Pré-Natal Implantar Sorologia Anti HIV Prestar assistência à Clínica Ginecológica Realizar exames laboratoriais, Papanicolau, Mamografia Divulgar e orientar ações de Saúde à Mulher Controlar Doenças Sexualmente Transmissíveis Desenvolver Ações de Planejamento Familiar
<u>Programa de Saúde Bucal nas Escolas</u>	Desenvolver ações junto às Escolas Desenvolver ações planejadas de educação, orientação Desenvolver ações para reduzir o índice de cárie e doenças periodontais Realizar procedimentos odontológicos como curativos Aplicar Flúor, bochechos fluorados Evidenciar placas e técnicas de escovação e uso de fio dental Realizar levantamento epidemiológico Realizar Exame Clínico
<u>Programa Relativo à Doenças Crônicas, Degenerativas e Saúde do Adulto</u>	Desenvolver ações de forma sistematizada para os Hipertensos Desenvolver ações de forma sistematizada para os Diabéticos Coordenar e acompanhar agravos Cadastrar portadores de doenças crônicas Promover cursos, palestras Encaminhar paciente para consulta médica Realizar levantamento de diagnósticos precoces Fornecer insulina e hipoglicemia e medicação em geral
<u>Programa de Imunização</u>	<u>Enfermeira</u> Supervisionar Auxiliar de Enfermagem Requisitar Materiais Preencher Formulários de Resultados <u>Auxiliar de Enfermagem</u> Admitir paciente Cadastrar paciente Encaminhar paciente para Sala de Imunização Escolher e aplicar vacina Monitorar paciente Atualizar o Cartão de Vacina Preparar Sala de Imunização Desmontar Sala de Imunização
<u>Ações de Vigilância Epidemiológica</u>	Controlar exames de VDRL e HIV Controlar casos de esquistossomose, malária, dengue, e outras doenças Controlar exames de verminoses Notificar surtos e agravos; Investigar e acompanhar casos notificados Controlar nascimentos e mortalidades Monitorar a qualidade da água
<u>Ações de Vigilância Sanitária</u>	Fiscalizar estabelecimentos comerciais Fornecer Alvará de Vigilância Sanitária para funcionamento Executar o Código Sanitário Municipal
<u>Gerenciamento</u>	Agendar consultas e exames especializados Coordenar as Ações de Saúde Coordenar os Programas de Saúde Executar reuniões e treinamento de pessoal

Procedimentos	Atividades
<u>Controladoria</u>	Elaborar registros trabalhistas Prestar Contas das atividades, atingimento de metas e recursos financeiros
<u>Lavanderia e Limpeza</u>	Higienizar roupas, peças e dependências
<u>Manutenção Geral</u>	Prestar manutenção em dependências e equipamentos
<u>Manutenção de Veículos</u>	Controlar o consumo de combustível, peças e serviços e viagens

Quadro 5.11. Procedimentos e Atividades

Essas atividades foram identificadas com base nas ações desenvolvidas na unidade fornecidas ao SIA/SUS – Sistema de Informações Ambulatoriais, coletadas por meio de entrevistas, dentro da unidade básica de saúde, com os profissionais da área, com o objetivo de mapear as tarefas executadas, apontadas em cada procedimento.

5.3.4. Definição do Objeto de Custo: Programa de Imunização

Para exemplificar a aplicabilidade do método de custeio baseado em atividades – ABC – foi definido como objeto de custo o Programa de Imunização, por se tratar de um programa independente de outros programas e de outros procedimentos. Também, pelo fato do município ter como sua maior ação pactuada com a União, onde as metas são cobradas anualmente pelo Ministério da Saúde e ainda foi o programa identificado como o de melhor estrutura, em termos de coleta de dados, pois foi possível detectar um controle existente das atividades envolvidas, de forma organizada.

O Programa de Imunização foi definido pela Secretaria Municipal de Saúde como o de maior prioridade, pois cabe ao Município trabalhar eficazmente na prevenção de doenças e para o Modelo de Gestão Plena de Atenção Básica de Saúde, esta é a maior atribuição de responsabilidade do Município. O objetivo maior deste programa é a aplicação eficaz de estratégias de participação e responsabilização entre o poder público e a comunidade local, para o atingimento das metas pactuadas junto ao Ministério da Saúde.

A tabela 5.12 mostra a cobertura vacinal atingida nos últimos anos, em crianças menores de 1 ano.

Imunobiológicos	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
BCG (BCG)	79.0	116.2	86.5	71.1	102.6	65.8	92.3
Contra Febre Amarela (FA)	-	8.1	46.0	57.9	92.1	34.2	112.8
Contra Haemophilus Influenzae tipo b (Hib)	-	-	-	115.8	39.5	-	-
Contra Hepatite B (HB)	-	91.9	86.5	113.2	81.6	97.4	97.4
Contra Sarampo	89.5	110.8	78.4	100.0	94.7	2.6	-
Dupla Viral (SR)	-	-	-	-	-	-	-
Oral Contra Poliomielite (VOP)	113.2	105.4	97.3	107.9	76.3	97.4	105.1
Oral Contra Poliomielite (Campanha 1ª etapa)	97.4	110.8	78.4	323.7	100.0	94.7	107.7
Oral Contra Poliomielite (Campanha 2ª etapa)	115.8	113.5	81.1	136.8	110.5	105.3	94.9
Tetravalente (DTP + Hib) (TETRA)	-	-	-	-	47.4	97.4	105.1
Tríplice Bacteriana (DTP)	113.2	100.0	97.3	107.9	34.2	-	-
Triplíce Viral (SCR)	-	-	127.6	54.2	79.22	89.8	59.2
Tríplice Viral (Campanha) (SCR)	-	-	-	-	-	-	32.7

Tabela 5.12. Cobertura Vacinal (%) por Tipo de Imunobiológico - Menores de 1 ano
 Fonte: SI/PNIs - Sistema de Informações/Programa Nacional de Imunizações - MS

O município pactua a cobertura vacinal anualmente junto ao Ministério da Saúde, por meio de assinatura de termos de compromisso, que são encaminhados para a Diretoria Regional de Saúde de Pouso Alegre. Embora alguns percentuais estejam abaixo de 100%, não significa que não atingiu sua meta, pois elas são fixadas conforme a realidade do município e levando em consideração a evasão de crianças para municípios vizinhos.

5.4. Fase da Ação

Os dados coletados na pesquisa foram dispostos em tabelas e quadros para melhor interpretá-los. A partir desse momento faz-se a aplicação da metodologia do ABC.

5.4.1. Dicionário de Atividades

Para fins de análise das atividades desenvolvidas pelo Programa de Imunização e conseqüentemente melhor rastreamento dos custos, foi elaborado um dicionário das atividades do programa, com base nas informações prestadas pelos servidores (enfermeira e auxiliares de saúde), conforme demonstrado no quadro 5.12:

Dicionário de Atividades do Programa Imunização	
Atividade	Descrição
<u>Enfermeira</u>	
Supervisionar Auxiliar de Enfermagem	Conferir a temperatura da geladeira e do ambiente, conferir o vencimento das vacinas, prestar orientação às auxiliares de enfermagem, realizar e divulgar campanhas de vacinas.
Requisitar Materiais	Efetuar a previsão de material e vacinas a serem utilizadas no mês, agendar e retirar vacina na Regional de Saúde de Pouso Alegre.
Preencher Formulários de Resultados	Promover ações planejadas para cobertura de metas pactuadas, efetuar o mapa de programação vacinal do período, controlar e analisar resultados alcançados.
<u>Auxiliar de Enfermagem</u>	
Admitir paciente	Recepcionar o paciente, pedir o cartão de vacina e verificar a vacina que precisa receber.
Cadastrar paciente	Anotar nome, idade, vacina e data no fichário de controle de vacinas da unidade, chamado cartão espelho.
Encaminhar paciente para Sala de Imunização	Acompanhar o paciente até a sala de imunização, acomodá-lo e medir a temperatura e o peso.
Escolher e aplicar vacina	Preparar o material, preparar a vacina e aplicar no paciente.
Monitorar paciente	Acompanhar e orientar quanto às possíveis reações.
Atualizar o Cartão de Vacina	Anotar a data, a vacina aplicada e assinar o cartão de vacinação, verificar vacinas em atraso.
Preparar Sala de Imunização	Colocar gelox em caixas térmicas, verificar os materiais necessários como algodão, álcool e as vacinas.
Desmontar Sala de Imunização	Retirar as vacinas, desprezar os frascos abertos, guardar as vacinas não utilizadas, guardar gelox na geladeira, secar as caixas térmicas e retirar o lixo.

Quadro 5.12. Dicionário de Atividades do Programa Imunização

5.4.2. Definição dos Direcionadores de Custos

Nesta etapa foram definidos os direcionadores de recursos e os direcionadores de atividades.

Os direcionadores de recursos foram calculados mediante o levantamento dos recursos consumidos pelas atividades para a realização do Programa de Imunização.

Os recursos de materiais de consumo não são tão significativos, pois o Ministério da Saúde se responsabiliza pela distribuição das vacinas, através da DRS – Diretoria Regional de Saúde de Pouso Alegre.

Um dos principais recursos para realização deste programa é a mão-de-obra. A mão-de-obra, na contabilidade pública é representada pela natureza de despesa vencimento e vantagens fixas servidores.

Na tabela 5.13 são apresentadas as despesas classificadas por natureza de despesas, da Unidade de Saúde:

Subelementos de Despesa	R\$	%
Contratação por Tempo Determinado	364,36	0,07%
Vencimentos e Vantagens Fixas Servidores	169.613,63	33,91%
Obrigações Patronais	36.551,02	7,31%
Outras Despesas Variáveis – Pessoal Civil	7.265,50	1,45%
Contribuições	1.308,00	0,26%
Contribuições	32.391,96	6,48%
Diárias – Civil	2.655,00	0,53%
Material de Consumo	61.419,98	12,28%
Medicamentos	17.589,25	3,52%
Material Médico	465,95	0,09%
Material Hospitalar	3.645,73	0,73%
Material Odontológico e Laboratorial	2.897,81	0,58%
Material de Distribuição Gratuita	19.030,13	3,80%
Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física	1.727,98	0,35%
Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica	21.254,87	4,25%
Conservação de Máquinas e Veículos	2.945,11	0,59%
Serviços de Energia Elétrica	985,87	0,20%
Serviços de Telefonia e Internet	5.955,63	1,19%
Serviços Médico, Odontológico SIA/SIH	108.382,00	21,67%
Auxílio Alimentação	251,28	0,05%
Bens Móveis – Domínio Patrimonial	3.490,30	0,70%
TOTAL	500.191,36	100,00%

Tabela 5.13. Unidade Orçamentária 05 – SMS
Classificação dos principais Subelementos de Despesa
Fonte: Prestação de Contas Anuais - 2004

O total das despesas com vencimentos e vantagens é o mais representativo e consome 33,91% dos gastos da Unidade de Saúde.

Como o recurso de mão-de-obra é o principal do Programa de Imunização, fez-se necessário um estudo mais aprofundado para rastrear esse consumo. Este programa é desenvolvido por uma equipe de enfermagem com treinamento específico. Esta equipe é composta por uma enfermeira e duas auxiliares de enfermagem.

A essa equipe cabe executar o Programa Nacional de Imunização (PNI) que organiza e estabelece qual são as vacinas de caráter obrigatório em todo o território nacional, mantendo o calendário básico de imunização em dia, através de busca semanal de faltosos, arquivamento e acompanhamento de cartões espelho. As ações são planejadas para atender a toda a população, inclusive com divulgação, agendamento e a realização de campanhas de vacinação.

5.4.3. Rastreamento dos Custos

A equipe desenvolve outras tarefas na Unidade Básica de Saúde, foi necessário então, definir o custo de mão-de-obra e encargos por minuto, conforme é demonstrado na tabela 5.14:

Recursos de Mão-de-obra	Horas Produtivas /mês	Salário + Encargos	Salário + encargos p/hora	Salário + encargos p/minuto
Enfermeira	128,25 hs	R\$ 1.618,70	R\$ 12,62	R\$ 0,21
Auxiliares de Enfermagem	171,00 hs	R\$ 2.035,50	R\$ 11,90	R\$ 0,20

Tabela 5.14. Recursos de mão-de-obra – Procedimento – Programa de Imunização

A jornada de trabalho dos auxiliares de enfermagem perfaz um total de 180 horas por mês, sendo 40 horas semanais e para a Enfermeira perfaz um total de 135 horas por mês, sendo 30 horas semanais. Devido a possível ocorrência de faltas, atrasos, folgas e outras situações que podem ocorrer e analisando os relatórios de frequência, como por exemplo o livro de ponto, da Secretaria Municipal de Saúde, pôde constatar que em média 5% das horas disponíveis não foram efetivamente aplicadas na realização dos trabalhos. Portanto o total de horas produtivas para os funcionários, foi de 171 horas/mês para os auxiliares e de 128,25 horas/mês para a enfermeira.

Na tabela 5.15 são apresentados as atividades relevantes do Programa de Imunização e o tempo médio de execução de cada atividade.

Atividades Relevantes	Direcionador de Recursos	Custo da Atividade (R\$)
<u>Enfermeira</u>		
Supervisionar Auxiliar de Enfermagem	Tempo de execução :	02 min 0,42
Requisitar Materiais	Tempo de execução :	02 min 0,42
Preencher Formulários de Resultados	Tempo de execução :	03 min 0,63
<u>Auxiliar de Enfermagem</u>		
Admitir paciente	Tempo de execução :	01 min 0,20
Cadastrar paciente	Tempo de execução :	01 min 0,20
Encaminhar paciente para Sala de Imunização	Tempo de execução :	01 min 0,20
Escolher e aplicar vacina	Tempo de duração da aplicação :	10 min 2,00
Monitorar paciente	Tempo de monitoramento:	05 min 1,00
Atualizar o Cartão de Vacina	Tempo de execução :	01 min 0,20
Preparar Sala de Imunização	Tempo de execução :	05 min 1,00
Desmontar Sala de Imunização	Tempo de execução :	03 min 0,60

Tabela 5.15. Direcionadores de Recursos e Atividades Relevantes

O direcionador de custo do recurso mão-de-obra para as atividades foi o tempo necessário para execução de cada atividade no procedimento do Programa de Imunização, pelos funcionários envolvidos. O tempo utilizado é uma média e foi obtido por meio das informações colhidas nas entrevistas e confirmado nas visitas *in loco* na Unidade de Saúde.

Na tabela 5.16 é demonstrada a alocação do custo das atividades do procedimento programa de imunização:

Atividade Procedimento – Programa de Imunização	Direcionador de Atividade	Quantidade de Direcionador	Custo alocado ao Objeto (RS)
Supervisionar Auxiliar de Enfermagem	Número de Pacientes	1	0,42
Requisitar Materiais	Número de Requisições	1	0,42
Preencher Formulários de Resultados	Número de Pacientes	1	0,63
Admitir paciente	Número de Pacientes	1	0,20
Cadastrar paciente	Número de Pacientes	1	0,20
Encaminhar paciente para Sala de Imunização	Número de Pacientes	1	0,20
Escolher e aplicar vacina	Número de Pacientes	1	2,00
Monitorar paciente	Número de Avaliações	1	1,00
Atualizar o Cartão de Vacina	Número de Pacientes	1	0,20
Preparar Sala de Imunização	Número de Salas Preparadas	1	1,00
Desmontar Sala de Imunização	Número de Salas Preparadas	1	0,60
TOTAL			6,87

Tabela 5.16. Alocação das atividades do Procedimento – Programa de Imunização

O número de direcionador “1” se refere à vacina aplicada para cada paciente. Todo o processo leva em média 11 minutos e envolve todas as atividades descritas.

Os tipos de direcionadores foram selecionados com base nos relatórios de controle da Unidade Básica de Saúde.

5.4.4. Alocação dos Custos da Subfunção Administração ao Programa de Imunização

Para fins de análise das atividades desenvolvidas pelos procedimentos da subfunção administração, também foi elaborado um dicionário das atividades, com base nas informações prestadas pelos servidores e relatórios das tarefas executadas na Unidade Básica de Saúde, conforme demonstrado no quadro 5.13:

Dicionário de Atividades da Subfunção Administração	
Atividade	Descrição
<u>Gerenciamento</u>	
Agendar consultas e exames especializados	Realizar agendamento por telefone em hospitais, laboratórios conveniados e centros de referência, conforme limites de cotas do SUS e contratos de licitação.
Coordenar as Ações de Saúde	Planejar e executar campanhas de saúde.
Coordenar os Programas de Saúde	Acompanhar, controlar e analisar os resultados dos programas, realizar reuniões com servidores.
Executar reuniões e treinamento de pessoal	Promover ações de capacitação e treinamento de servidores.
<u>Controladora</u>	
Elaborar registros trabalhistas	Controlar e efetuar registros como horários de trabalho, horas extras, plantões, faltas, etc.
Prestar Contas das atividades, atingimento de metas e recursos financeiros	Elaborar relatórios, digitalizar informações nos <i>softwares</i> fornecidos pelo Ministério da Saúde, desenvolver o Plano Municipal de Saúde, enviar prestação de contas, elaborar orçamentos municipais.
<u>Lavanderia e Limpeza</u>	
Higienizar roupas, peças e dependências	Executar a limpeza das dependências, acondicionar o lixo hospitalar, efetuar a lavagem de roupas.
<u>Manutenção Geral</u>	
Prestar manutenção em dependências e equipamentos	Consertar equipamentos, prestar manutenção elétrica e hidráulica nas dependências.
<u>Manutenção de Veículos</u>	
Controlar o consumo de combustível, peças e serviços e viagens	Efetuar registros de controle de viagens, peças e consumo de combustível por quilometragem, elaborar portarias de viagem, controlar diárias de viagem.

Quadro 5.13. Dicionário de Atividades da Subfunção Administração

Na tabela 5.17 são apresentadas as atividades relevantes e os custos das atividades da Subfunção Administração. Esses dados foram coletados do sistema de contabilidade, por meio dos relatórios denominados: relação de nota de empenho por ficha, programa de trabalho por unidade e balancete resumido da despesa.

PROCEDIMENTOS	ATIVIDADES	CUSTOS (R\$)
SUB-FUNÇÃO ADMINISTRAÇÃO		
<u>Gerenciamento</u>	Agendar consultas e exames especializados	5.955,63
	Coordenar as Ações de Saúde	32.391,96
	Coordenar os Programas de Saúde	1.884,36
	Executar reuniões e treinamento de pessoal	3.547,28
<u>Controladoria</u>	Elaborar registros trabalhistas	35.347,23
	Prestar Contas das atividades, atingimento de metas e recursos financeiros	48,28
<u>Lavanderia e Limpeza</u>	Higienizar e distribuir roupas e peças	761,10
<u>Manutenção Geral</u>	Prestar manutenção em dependências e equipamentos	1.838,00
<u>Manutenção de Veículos</u>	Controlar o consumo de combustível, peças e serviços e viagens	10.073,29
TOTAL		91.847,13

Tabela 5.17 - Atividades relevantes e o custo anual da Subfunção Administração
Fonte: Prestação de Contas Anuais - 2004

Os direcionadores das atividades da Subfunção Administração são apresentados na tabela 5.18:

ATIVIDADES	Direcionadores de Atividades	Quantidade no ano	Custo por direcionador (R\$)
Agendar consultas e exames especializados	Nº agendamentos	2.760	2,16
Coordenar as Ações de Saúde	Nº de ações	18.211	1,78
Coordenar os Programas de Saúde	Nº de reuniões	48	39,26
Executar reuniões e treinamento de pessoal	Nº de treinamentos	18	197,08
Elaborar registros trabalhistas	Nº de lançamentos	4.284	8,25
Prestar Contas das atividades, atingimento de metas e recursos financeiros	Nº de prestações	24	2,02
Higienizar e distribuir roupas e peças	Nº de horas	1.512	0,51
Prestar manutenção em dependências e equipamentos	Nº de aquisições	33	55,70
Controlar o consumo de combustível, peças e serviços e viagens	Nº de aquisições	1624	6,21

Tabela 5.18. Direcionadores de Atividades da Subfunção Administração

O número de direcionadores foi coletado da prestação de contas das ações de saúde e das fichas de controle da Secretaria Municipal de Saúde como: controle de manutenção de veículos, controle de ligações telefônicas, controle de manutenção de equipamentos, controle de reuniões e outros.

Na tabela 5.19 são demonstradas as alocações das atividades da subfunção Administração para o objeto de custo, no caso o Programa de Imunização.

ATIVIDADES	Direcionadores de Atividades	Quantidade de Direcionadores	Custo alocado ao Programa de Imunização (R\$)
Agendar consultas e exames especializados	Nº agendamentos	12	25,92
Coordenar as Ações de Saúde	Nº de ações	12	21,36
Coordenar os Programas de Saúde	Nº de reuniões	3	117,78
Executar reuniões e treinamento de pessoal	Nº de treinamentos	1	197,08
Elaborar registros trabalhistas	Nº de lançamentos	756	6.237,00
Prestar Contas das atividades, atingimento de metas e recursos financeiros	Nº de prestações	1	2,02
Higienizar e distribuir roupas e peças	Nº de horas	252	128,52
Prestar manutenção em dependências e equipamentos	Nº de aquisições	1	55,70
Controlar o consumo de combustível, peças e serviços e viagens	Nº de aquisições	3	18,63
		TOTAL	6.804,01

Tabela 5.19. Alocação das Atividades da Subfunção Administração ao Programa de Imunização

O custo alocado ao Programa de Imunização das atividades da subfunção administração foi conseguido multiplicando-se o custo por direcionador da tabela 5.18 pelo número de direcionadores que o programa consumiu ao longo do ano.

A quantidade de direcionadores apurada foi obtida com base nas informações prestadas nas entrevistas e documentos da Unidade de Saúde e foi alocado ao Programa de Imunização, conforme exposto a seguir:

- 12 (doze) agendamentos – consultas que foram agendadas, por sugestão da auxiliar de enfermagem que vacinou a criança. Esse procedimento é comum quando verificada alguma suspeita de doença e consta nos registros da Unidade Básica de Saúde;
- 12 (doze) ações de saúde – se referem à coordenação de campanhas de vacina com busca ativa de crianças;
- 3 (três) reuniões – constam dos registros na Unidade Básica de Saúde que foram realizadas essas reuniões com a equipe responsável pelo Programa de Imunização, para divulgar as metas pactuadas com o Ministério da Saúde;
- 1 (um) treinamento – uma das auxiliares de enfermagem recebeu treinamento sobre o Programa de Imunização;
- 756 (setecentos e cinquenta e seis) registros – esses dados se referem ao número de lançamentos efetuados pela administração para a folha de pagamento dos servidores do Programa de Imunização e foram coletados no Departamento de Pessoal;
- 1 (uma) prestação de contas – a prestação de contas do Programa de Imunização é feita uma vez por ano pela Secretária Municipal de Saúde;
- 252 (duzentos e cinquenta e duas) higienizações – há um servidor responsável pela higienização de roupas e dependências e esse número de horas foi obtido considerando o tempo que ele gasta com a roupa e limpeza da sala de imunização. O consumo de material não foi considerado por ser irrelevante;
- 1 (uma) requisição – se refere à manutenção no equipamento da sala de imunização consertado no período;
- 3 (três) requisições – se referem ao consumo de combustível durante as campanhas de vacinas na zona rural, perfazendo um total de 134 Km.

A quantidade de direcionadores se refere a um período de um ano, portanto o custo total será dividido pelo nº de vacinas aplicadas durante o ano de 2004, para alocarmos corretamente o custo da subfunção administração ao procedimento unitário.

A tabela 5.20 apresenta o atendimento de vacina referente ao ano de 2004, conforme dados apurados nos relatórios de gestão da Secretaria Municipal de Saúde, fornecidos ao Ministério da Saúde.

Mês	BCG	SABIN	DPT	HEP B	HIB	SARAMPO	TRÍPLICE	Febre Amarela	Total Nº
Janeiro	03	07	07	13	07	04	04	04	49
Fevereiro	01	11	11	06	11	08	08	08	64
Março	02	08	08	13	08	02	02	03	46
Abril	03	13	11	10	11	04	04	04	60
Mai	02	09	09	02	09	02	02	03	38
Junho	0	09	10	10	10	02	02	03	46
Julho	0	07	07	08	07	03	03	04	39
Agosto	01	15	14	07	14	16	16	03	86
Setembro	0	06	06	05	06	0	0	03	26
Outubro	0	12	12	09	12	03	03	03	54
Novembro	01	07	07	08	07	01	01	02	34
Dezembro	24	11	11	04	11	03	03	04	71
Total	37	115	113	95	113	48	48	44	613

Tabela 5.20 - Atendimento de vacina referente ao ano de 2004

Fonte: SI/PNIs - Sistema de Informações/Programa Nacional de Imunizações - MS

A tabela 5.21 mostra o custo unitário alocado ao procedimento de vacina, conforme custos da subfunção Administração.

Custo Total (R\$)	Quantidade de Procedimento	Custo Unitário do Procedimento (R\$)
6.804,01	613	11,10

Tabela 5.21 – Custo Unitário do Procedimento conforme Subfunção Administração

O custo total da subfunção administração alocado ao Programa de Imunização por meio do rastreamento dos custos foi dividido pelo nº de procedimentos realizados no ano, para que foi possível identificar os custos unitários do procedimento, cujo resultado foi de R\$ 11,10/procedimento.

5.5. Fase da Avaliação

5.5.1. Resultado Final

O resultado final da aplicação da metodologia de custeio baseado em atividades é demonstrado na tabela 5.22.

CUSTO DO PROCEDIMENTO	CUSTOS UNITÁRIOS (R\$)
Procedimento do Programa de Imunização	6,87
Alocação de Custos da subfunção Administração	11,10
TOTAL	17,97

Tabela 5.22. Custo do Procedimento do Programa de Imunização – Método ABC

Os materiais de consumo como: seringas, vacinas e outros, são fornecidos pelo Ministério da Saúde e não representam custos para o Programa. Outros materiais como algodão e álcool são irrelevantes e não foram alocados ao procedimento.

Para o desenvolvimento da pesquisa foi considerado que todas as atividades são relevantes, pois são essenciais para o atendimento a cada procedimento do programa de imunização.

Na apuração do custo do procedimento de vacinação foram utilizados os direcionadores de custos, pois estes seriam os responsáveis pela maior “precisão” do sistema, no sentido de exatidão dos números, e pela sua maior “acurácia”, no sentido da utilização dos resultados para auxílio à decisão.

Segundo Gasparetto (1999), o que se espera da exatidão é a eficiência do processo decisório, enquanto o que se espera da acurácia é a eficácia deste processo, portanto a definição dos direcionadores de custos foi crucial para todo o desenvolvimento do processo.

Através da metodologia do custeio ABC foram rastreados os consumos de recursos pelas atividades, obtendo-se um custo de R\$ 17,97 para a realização de cada procedimento do Programa de Imunização.

5.5.2. Avaliação dos Resultados

Não foi possível comparar o custo atual do município com o custo apurado pelo método ABC, pois a organização não tem controle de custos.

Com a aplicação do ABC foi possível a visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro do Programa de Imunização. Por este método, os custos foram

identificados e os dados fornecidos servirão de subsídio para tomada de decisões como programas para a sua redução e de aperfeiçoamento de processos, auxiliando, assim, o município a tornar-se mais eficiente.

Tais informações favorecem o gestor da organização, pois a partir desse estudo o ABC pode ser aplicado em outros programas, desde que estejam estruturados, pois uma das grandes dificuldades deste trabalho foi selecionar um programa e uma unidade orçamentária que mantivesse controles bem organizados de seus gastos. Mas uma vantagem desta pesquisa é que outros setores da administração poderão se motivar a estruturar melhor suas atividades, para que o método ABC possa ser aplicado.

CAPÍTULO 6 – CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

6.1. Conclusões

A fundamentação técnica, levantada na revisão bibliográfica, em relação aos sistemas de custos, foi aplicada em um município, com algumas adaptações, considerando a realidade do setor, mediante a construção de um modelo baseado na contabilidade pública (financeira), aproveitando-se a classificação funcional-programática da despesa pública.

A necessidade de se obter informações de custos, para melhor gerir os recursos públicos nas ações governamentais é presente no município, pois embora se trate de um movimento recente, alguns estudos apontam para um redirecionamento da nova administração pública fundamentada na compreensão da diferença de natureza entre serviço privado e serviço público.

As próprias instituições de controle e as prescrições legais, incorporando novos conceitos e distinções próprias nas contas já existentes, atingem objetivos de natureza gerencial. Essas inovações têm provocado mudanças expressivas nas formas de gestão dos assuntos públicos.

Foi possível com a pesquisa-ação observar a importância de cada atividade envolvida nos procedimentos realizados e principalmente no objeto de estudo considerado neste trabalho.

A pesquisa revelou, ainda, algumas dificuldades a serem superadas, de ordem operacional, para que um sistema de custeio possa atingir plenamente seus objetivos gerenciais para tomadas de decisão:

- A carência de informações não geradas pelos sistemas operacionais da contabilidade da entidade, a qual enfatiza o caráter financeiro do registro, em detrimento de outras abordagens que poderiam ampliar o potencial das informações gerenciais. Faz-se necessário que os sistemas de contabilidade sejam adaptados, agregando tais informações ao software utilizado, para viabilizar um tratamento gerencial dos dados contábeis, pois só foi possível chegar ao final deste trabalho, fazendo as devidas adaptações, o que consumiu grande tempo na coleta, filtragem, medição e análise dos dados.
- Inexistência de práticas de controle de custos da unidade, de pessoal qualificado e de uma cultura de custos, impede os gestores de conhecer de fato o quanto suas respectivas ações

custam para o município, pois o sistema contábil existente permite apurar somente o custo dos programas e o custo geral da unidade.

Não foi o objetivo desta dissertação comparar o sistema atual de contabilidade, e sim aproveitar os dados desse sistema já existente e complementá-lo com as informações apuradas pelo ABC.

Verificou-se que há condições favoráveis à implementação do ABC, devido à aceitação da realidade da organização aos pressupostos teóricos dos fundamentos de custos, com as devidas adaptações e ajustes, de acordo com as necessidades do município.

O objetivo geral do trabalho que foi analisar a implantação do método de controle de custos baseado em atividades em um município de pequeno porte foi atendido, pois utilizando os dados existentes no sistema de contabilidade e os registros de controle de gastos do programa estudado, foi possível aplicar o ABC.

Todos os objetivos secundários, apontados no capítulo 1, encontram aplicabilidade na organização analisada, pois constam na dissertação:

- a caracterização da administração pública nos seus aspectos particulares;
- a análise das prescrições legais, no campo do controle de custos;
- a revisão bibliográfica quanto à apropriação de custos e métodos de custeio;
- a descrição do método ABC;
- a análise da aplicação do método ABC, em um município de pequeno porte.

Alguns aspectos merecem destaques, que são pontos fortes observados durante a pesquisa:

- O sistema contábil das administrações públicas no Brasil, União, Estados, Municípios, Distrito Federal, vêm sofrendo modificações a partir da Lei de Responsabilidade Fiscal, definindo-se uma padronização nos procedimentos de contabilização, uniformizados para todas as entidades. Essa uniformidade tende a favorecer a implantação de sistemas de custeio de modo a permitir o melhor desempenho deste segmento;
- A crescente informatização e transparência na gestão pública caminham para uma integração entre as bases de dados à medida que forem desenvolvidos sistemas integrados de gestão. Apesar de não haver uma cultura de custos consolidada, está sendo construída uma cultura de avaliação de desempenho, os órgãos de controle e a própria sociedade em geral, vêm exigindo a correta aplicação dos recursos públicos, a execução do orçamento

que foi planejado, o controle dos gastos, a gestão fiscal responsável. Isso se apresenta como um cenário inovador e um ambiente propício para quaisquer sistemas de controle de custos que possam ser aplicados.

Com tais considerações, conclui-se que o sistema de custeio baseado em atividades pôde ser aplicado em um município de pequeno porte e que deve haver um alto comprometimento do gestor público. A implantação de novos sistemas é de suma importância e favorecem à tomada de decisões mais seguras no aspecto planejamento e execução da ação governamental.

6.2. Recomendações para Trabalhos Futuros

Durante o desenvolvimento deste trabalho, surgiram vários questionamentos, que só podem ser respondidos por meio de novas pesquisas sobre o assunto e o tema “Controle de Custos” na administração pública está longe de se esgotar. Entre os possíveis temas para pesquisas futuras, apresentamos:

- Indicadores de desempenho aplicados à administração pública, com o objetivo de avaliar a aplicação dos recursos, de forma a proporcionar um serviço público com qualidade e utilizando bem esses recursos em prol da sociedade;
- A aplicação de outros métodos de custeio, para que fosse possível comparar com o método de custeio baseado em atividades, identificando aquele que melhor se adapte a uma administração pública. Assim o gestor público poderia comparar e analisar os métodos e teria ferramentas importantes para melhor gerir os recursos.
- A aplicação do método de custeio em atividades em outros municípios de porte maior daquele que foi estudado, para comparar a metodologia de aplicação do ABC;
- O estudo da implantação de um software que capture as informações do sistema contábil já existente, interagindo com esse sistema e facilitando a aplicação de métodos de custeio.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO, Roberto A. E. Modernização da Gestão - Uma Introdução à Contabilidade Pública de Custos. Informe SF/BNDES, nº 18 ago, 2000.

ALONSO, Marcos. Custos no Serviço Público. In. Revista do Serviço Público. Fundação Escola Nacional de Administração Pública. V. 1, n.1 (nov 1937) – Ano 50, n. 1 (Jan-Mar/1999). Brasília: ENAP, 1999.

ARAÚJO, Inaldo. ARRUDA, Daniel. Contabilidade Pública - Da teoria à prática, São Paulo: Saraiva, 2004.

BARATTA, Tereza Cristina et al. Escola Nacional de Serviços Urbanos: Curso de Elaboração do Orçamento Municipal. Rio de Janeiro: IBAM, 1997.

BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de Direito Constitucional. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

BORNIA, Antônio Cezar. Análise Gerencial de Custos – Aplicação em Empresas Modernas. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BORNIA, Antonio Cezar. Mensuração das perdas dos processos produtivos: Uma abordagem metodológica de controle interno. Florianópolis (SC), 1995. Tese de Doutorado – Universidade Federal Santa Catarina.

BRAGA, Marconi Augusto F. de Castro. Gestão e Controle da Administração Pública Municipal Contemporânea e Ciência da Informação. Revista do Tribunal de Contas de Minas Gerais, Ano XXI, nº 2: 2003

BRASIL, Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988.

BRASIL, Decreto Federal nº 2.829 de 29 de outubro de 1998. Estabelece Normas para Elaboração e Execução do Plano Plurianual. Brasília: Senado, 1998.

BRASIL, Decreto Federal nº 94.657 de 20 de julho de 1987. Criação do Programa de Desenvolvimento de Sistemas Unificados e Descentralizados de Saúde. Brasília: Senado, 1987.

BRASIL, Lei das Licitações. Lei Federal nº 8.666 de 21 de junho de 1993. Atualizada. Belo Horizonte: Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, 1998.

BRASIL, Lei de Responsabilidade Fiscal. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Brasília: Senado, 2000.

BRASIL, Lei Federal nº 8.080 de 19 de setembro de 1990. Lei Orgânica da Saúde. Brasília: Senado, 1990.

BRASIL, Lei Federal nº 8.142 de 28 de dezembro de 1990. Gestão e Transferência de Recursos do Sistema Único de Saúde – SUS. Brasília: Senado, 1990.

BRASIL, Normas de Direito Financeiro. Lei Federal nº 4.320 de 17 de março de 1964. Brasília: Senado, 1964.

BRASIL, Portaria Interministerial nº 163 de 04 de maio de 2001. Consolidação das Contas Públicas - Natureza da Receita e da Despesa. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2001.

BRASIL. Portaria nº 42 de 14 de abril de 1999. Discriminação da Despesa por Funções e Subfunções. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 1999.

BRAZ, Wenceslau. Lei Municipal nº 228 de 09 de março de 2005. Reestruturação Administrativa. Wenceslau Braz: Câmara Municipal, 2005.

BRAZ, Wenceslau. Lei Municipal nº 215 de 27 de novembro de 2003. Estima a Receita e Fixa a Despesa do Município de Wenceslau Braz para o exercício de 2004. Wenceslau Braz: Câmara Municipal, 2003.

BRAZ, Wenceslau. Lei Orgânica Municipal de 03 de agosto de 1990. Lei Orgânica do Município de Wenceslau Braz. Wenceslau Braz: Câmara Municipal, 1990.

CARVALHO, José Tanajura. *Accountability* Democrática: Expressões essenciais à sua efetivação. Revista do Tribunal de Contas de Minas Gerais. Ano I, n.1. pag. 147 a 173., 2000.

CHALFUN, Nelson. Entendendo a contribuição da política fiscal, do PPA e da LDO para a gestão fiscal responsável. Coordenação de Heraldo da Costa Reis, Tereza Cristina Baratta e Gleisi Heisler Neves. Rio de Janeiro: IBAM/BNDES, 2001

COOPER, Robin, *The Rise of Activity-Based Costing - Part Three: How Many Cost Drivers Do You Need, and How Do You Select Them?* *Journal of Cost Management*, p. 34-46, Winter 1989.

FILHO, Carlos Ramos de Miranda. 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. Salvador (BA), 2003. Dissertação de Mestrado. NPGA - Núcleo de Pós Graduação da Escola de Administração da Universidade Federal da Bahia.

GASPARETTO, Valdirene. Uma discussão sobre a seleção de direcionadores de custos na implantação do Custeio Baseado em Atividades. Florianópolis (SC), 1999. Dissertação de Mestrado – Universidade Federal de Santa Catarina.

GASPARINI, Diógenes. Direito Administrativo, 4.ed. rev.e ampl. São Paulo: Saraiva, 1995.

GERAIS, Minas. Lei Estadual nº 2.764 de 30 de dezembro de 1962. Cria o Município Bicas do Meio. Belo Horizonte: Assembléia Legislativa, 1962.

GERAIS, Minas. Lei Estadual nº 3.187 de 09 de setembro de 1964. Denomina o Município de Wenceslau Braz. Belo Horizonte: Assembléia Legislativa, 1964.

GIACOMONI, James. Orçamento Público. 8 ed. Rev. e atual.. São Paulo: Atlas, 1998.

GUEDES, José Rildo de Medeiros. Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal. Rio de Janeiro: IBAM, 2001.

JOHNSON, H. Thomas, KAPLAN, Robert S. A relevância da Contabilidade de Custos – 2ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

KAPLAN, Robert S. Dos Custos à Performance; Revista HSM Management, nº 13, 1999.

KAPLAN, Robert S. e COOPER, Robin. Custo e Desempenho: Administre seus custos para ser mais competitivo 2ª ed. São Paulo: Futura, 2000.

KHAIR, Amir Antônio. Lei de Responsabilidade Fiscal: Guia de Orientação para as Prefeituras. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão; BNDES, 2000.

LAKATOS, Eva Maria. MARCONI, Marina de Andrade. Metodologia Científica. 3ed. São Paulo. Editora Atlas, 2000.

LAKATOS, Eva Maria. MARCONI, Marina de Andrade. Técnicas de Pesquisa. São Paulo. Editora Atlas, 1986.

LEONE, George Sebastião Guerra. Curso de Contabilidade de Custos. 2ª ed. São Paulo : Atlas, 2000.

MACHADO JR, José Teixeira, REIS, Heraldo da Costa. A Lei 4.320 comentada. Rio de Janeiro: IBAM, 2000.

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

MARTINS, Ives Gandra; BASTOS, Celso Ribeiro. Comentários à Constituição de 1988. São Paulo: Saraiva. 1988.

MAURO, Elizabeth. Lei de Responsabilidade Fiscal - Estudo em grupos de aprendizagem - unidade de Estudo, 3 - Operacionalizando o Planejamento. Rio de Janeiro: IBAM/BNDES, 2001.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. Princípios Gerais do Direito Administrativo. Rio de Janeiro: Forense, 1979.

MIOLA, Cezar. Tribunal de Contas – Controle para a Cidadania. V14, nº 25, 2º sem. Posto Alegre: Revista do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, 1996

MIRANDA, Pontes. Comentários ao Código de Processo Civil: Rio de Janeiro: Forense, 1995.

MOTTA, Carlos Pinto Coelho, SANTANA, Jair Eduardo, FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby, ALVES, Léo da Silva. Responsabilidade Fiscal - Lei Complementar 101 de 4/5/2000. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

NAKAGAWA, Masayuki. ABC-Custeio Baseado em Atividades 1ª ed. São Paulo: Atlas, 1994

NAKAGAWA, Masayuki. Gestão Estratégia de Custos: conceitos, sistemas e implementação. 1ª ed. São Paulo : Atlas, 1993

NASCIMENTO, Edson Ronaldo; DEBUS, Ilvo. Lei Complementar nº 101/2000: Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal. Brasília: ESAF, 2002

NUNES, Pedro. Dicionário de tecnologia Jurídica, 13 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

NUNES, Selene P.P. Programa Nacional de Treinamento – Manual Básico de Treinamento para Municípios. 2.ed. Brasília: MP, BNDES, CEF, 2002.

OLIVEIRA, Djalma P. Rebouças. Sistemas de Informações Gerenciais. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.

OSBORNE, David. Reinventando o Governo: como o espírito empreendedor está transformando o setor público. 9ed. Brasília: MH Comunicação, 2001.

PAMPLONA, Edson de Oliveira. Contribuição para a análise crítica do sistema de custos ABC através da avaliação de direcionadores de custos. São Paulo. 1997. Tese de Doutorado em Administração Contábil e Financeira. Fundação Getúlio Vargas / EAESP.

PLAYER, Steve et al. ABM : Lições do Campo de Batalha. São Paulo: Makron Books, 1997.

REIS, Heraldo da Costa. Impactos da LRF sobre a Lei 4.320. Rio de Janeiro: IBAM, 2001.

REIS, Heraldo da Costa. O Controle Gerencial na Administração Pública. Revista de Administração Municipal. Nov/Dez 02. Ano 48. Nº 238: Rio de Janeiro: IBAM, 2002.

ROBLES JÚNIOR, Antônio e CRUZ, Denis Rodrigues da. Custos de Serviços Compartilhados. V Congresso Internacional de Custos. Acapulco, Gro. México, 07/1997

SANCHES, Oswaldo Maldonado. Dicionário de Orçamento, Planejamento e Áreas Afins. Brasília: Prisma, 1997.

SCHUBERT, Pedro. Manual de Orçamento Empresarial Integrado (Aplicado á Realidade Brasileira). Rio de Janeiro: Editora Jolan, 1987.

SILVA, Cláudio Nascimento et al. Orçamento e Contabilidade. Rio de Janeiro: IBAM:SOMMA-BDMG, 1997.

SILVA, Elizabete R. S. O uso do ABC no gerenciamento de custos: pesquisa-ação em uma agência bancária. Florianópolis (SC), 2000. Dissertação de Mestrado - Universidade Federal de Santa Catarina.

THIOLLENT, Michel. Pesquisa-ação nas Organizações. São Paulo. Editora Atlas, 2000.

VAINER, Ari et al. Gestão Fiscal Responsável - Simples Municipal: Lei Orçamentária Anual. Rio de Janeiro: IBAM, 2001.

ANEXO A - FUNÇÕES E SUBFUNÇÕES DE GOVERNO

Portaria nº 42 – de 14 de abril de 1999

FUNÇÕES	SUBFUNÇÕES
01 – Legislativa	031 - Ação Legislativa 032 - Controle Externo
02 – Judiciária	061 - Ação Judiciária 062 - Defesa do Interesse Público no Processo Judiciário
03 – Essencial à Justiça	091 - Defesa da Ordem Jurídica 092 – Representação Judicial e Extrajudicial
04 – Administração	121 - Planejamento e Orçamento 122 - Administração Geral 123 - Administração Financeira 124 - Controle Interno 125 - Normatização e Fiscalização 126 - Tecnologia da Informatização 127 - Ordenamento Territorial 128 - Formação de Recursos Humanos 129 - Administração de Receitas 130 - Administração de Concessões 131 - Comunicação Social
05 – Defesa Nacional	151 - Defesa Área 152 - Defesa Naval 153 - Defesa Terrestre
06 - Segurança Pública	181 - Policiamento 182 - Defesa Civil 183 - Informação e Inteligência
07 – Relações Exteriores	211 - Relações Diplomáticas 212 - Cooperação Internacional
08 - Assistência Social	241 - Assistência ao Idoso 242 - Assistência ao Portador de Deficiência 243 - Assistência à Criança e ao Adolescente 244 - Assistência Comunitária
09 - Previdência Social	271 - Previdência Básica 272 - Previdência do Regime Estatutário 273 - Previdência Complementar 274 - Previdência Especial
10 – Saúde	301 - Atenção Básica 302 - Assistência Hospitalar e Ambulatorial 303 - Suporte Profilático e Terapêutico 304 - Vigilância Sanitária 305 - Vigilância Epidemiológica 306 - Alimentação e Nutrição
11 – Trabalho	331 - Proteção e Benefícios ao Trabalhador 332 - Relação de Trabalho 333 - Empregabilidade 334 - Fomento ao Trabalho

FUNÇÕES	SUBFUNÇÕES
12 – Educação	361 - Ensino Fundamental 362 - Ensino Médio 363 - Ensino Profissional 364 - Ensino Superior 365 - Educação Infantil 366 - Educação de Jovens e Adultos 367 - Educação Especial
13 – Cultura	391 - Patrimônio Histórico, Artístico e Arqueológico 392 - Difusão Cultural
14 - Direitos da Cidadania	421 - Custódia e Reintegração Social 422 - Direitos Individuais, Coletivos e Difusos 423 - Assistência aos Povos Indígenas
15 – Urbanismo	451 - Infra-Estrutura Urbana 452 - Serviços Urbanos 453 - Transportes Coletivos Urbanos
16 – Habitação	481 - Habitação Rural 482 - Habitação Urbana
17 – Saneamento	511 - Saneamento Básico Rural 512 - Saneamento Básico Urbano
18 - Gestão Ambiental	541 - Preservação e Conservação Ambiental 542 - Controle Ambiental 543 - Recuperação de Áreas Degradadas 544 - Recursos Hídricos 545 – Meteorologia
19 - Ciência e Tecnologia	571 - Desenvolvimento Científico 572 - Desenvolvimento Tecnológico e Engenharia 573 - Difusão do Conhecimento Científico e Tecnológico
20 – Agricultura	601 - Promoção da Produção Vegetal 602 - Promoção da Produção Animal 603 - Defesa Sanitária Vegetal 604 - Defesa Sanitária Animal 605 - Abastecimento 606 - Extensão Rural 607 – Irrigação
21 - Organização Agrária	631 - Reforma Agrária 632 – Colonização
22 – Indústria	661 - Promoção Industrial 662 - Produção Industrial 663 - Mineração 664 - Propriedade Industrial 665 - Normalização e Qualidade
23 - Comércio e Serviços	691 - Promoção Comercial 692 - Comercialização 693 - Comércio Exterior 694 - Serviços Financeiros 695 – Turismo

FUNÇÕES	SUBFUNÇÕES
24 - Comunicações	721 - Comunicações Postais 722 - Telecomunicações
25 – Energia	751 - Conservação de Energia 752 - Energia Elétrica 753 - Petróleo 754 – Álcool
26 – Transporte	781 - Transporte Áereo 782 - Transporte Rodoviário 783 - Transporte Ferroviário 784 - Transporte Hidroviário 785 - Transportes Especiais
27 – Desporto e Lazer	811 - Desporto de Rendimento 812 - Desporto Comunitário 813 – Lazer
28 – Encargos Especiais	841 - Refinanciamento da Dívida Interna 842 - Refinanciamento da Dívida Externa 843 - Serviço da Dívida Interna 844 - Serviço da Dívida Externa 845 - Transferências 846 - Outros Encargos Especiais

ANEXO B – DISCRIMINAÇÃO DAS NATUREZAS DAS DESPESAS

Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, nº
163, de 04 de maio de 2001

<i>CODIGO</i>	<i>DESCRIÇÃO</i>
3.0.00.00.00	DESPESAS CORRENTES
3.1.00.00.00	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS
3.1.90.00.00	Aplicações Diretas
3.1.90.01.00	Aposentadorias e Reformas
3.1.90.03.00	Pensões
3.1.90.04.00	Contratação por Tempo Determinado
3.1.90.07.00	Contribuição a Entidades Fechadas de Previdência
3.1.90.08.00	Outros Benefícios Assistenciais
3.1.90.09.00	Salário-Família
3.1.90.11.00	Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Civil
3.1.90.13.00	Obrigações Patronais
3.1.90.16.00	Outras Despesas Variáveis - Pessoal Civil
3.1.90.34.00	Outras Despesas Pessoal Decorrentes de Contratos de Terceirização
3.1.90.67.00	Depósitos Compulsórios
3.1.90.91.00	Sentenças Judiciais
3.1.90.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
3.1.90.94.00	Indenizações e Restituições Trabalhistas
3.1.90.96.00	Ressarcimento de Despesas de Pessoal Requisitado
3.2.00.00.00	JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA
3.2.90.00.00	Aplicações Diretas
3.2.90.21.00	Juros sobre a Dívida por Contrato
3.2.90.22.00	Outros Encargos sobre a Dívida por Contrato
3.2.90.23.00	Juros, Deságios e Descontos da Dívida Mobiliária
3.2.90.24.00	Outros Encargos sobre a Dívida Mobiliária
3.2.90.25.00	Encargos sobre Operações de Crédito por Antecipação da Receita
3.2.90.91.00	Sentenças Judiciais
3.2.90.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
3.2.90.93.00	Indenizações e Restituições
3.3.00.00.00	OUTRAS DESPESAS CORRENTES
3.3.20.00.00	Transferências à União
3.3.20.41.00	Contribuições
3.3.20.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
3.3.20.93.00	Indenizações e Restituições
3.3.30.00.00	Transferências a Estados e ao Distrito Federal
3.3.30.30.00	Material de Consumo
3.3.30.36.00	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física
3.3.30.39.00	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica
3.3.30.41.00	Contribuições
3.3.30.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
3.3.30.93.00	Indenizações e Restituições

<i>CODIGO</i>	<i>DESCRIÇÃO</i>
3.3.40.00.00	Transferências a Municípios
3.3.40.41.00	Contribuições
3.3.40.43.00	Subvenções Sociais
3.3.40.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
3.3.40.93.00	Indenizações e Restituições
3.3.50.00.00	Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos
3.3.50.30.00	Material de Consumo
3.3.50.36.00	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física
3.3.50.39.00	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica
3.3.50.41.00	Contribuições
3.3.50.43.00	Subvenções Sociais
3.3.50.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
3.3.60.00.00	Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos
3.3.60.41.00	Contribuições
3.3.60.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
3.3.70.00.00	Transferências a Instituições Multigovernamentais
3.3.70.41.00	Contribuições
3.3.70.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
3.3.80.00.00	Transferências ao Exterior
3.3.80.41.00	Contribuições
3.3.80.43.00	Subvenções Sociais
3.3.90.00.00	Aplicações Diretas
3.3.90.01.00	Aposentadorias e Reformas
3.3.90.03.00	Pensões
3.3.90.04.00	Contratação por Tempo Determinado
3.3.90.05.00	Outros Benefícios Previdenciários
3.3.90.08.00	Outros Benefícios Assistenciais
3.3.90.09.00	Salário-Família
3.3.90.14.00	Diárias - Civil
3.3.90.18.00	Auxílio Financeiro a Estudantes
3.3.90.19.00	Auxílio-Fardamento
3.3.90.20.00	Auxílio Financeiro a Pesquisadores
3.3.90.27.00	Encargos pela Honra de Avais, Garantias, Seguros e Similares
3.3.90.30.00	Material de Consumo
3.3.90.31.00	Premiações Culturais, Artísticas, Científicas, Desportivas e Outras
3.3.90.32.00	Material de Distribuição Gratuita
3.3.90.33.00	Passagens e Despesas com Locomoção
3.3.90.35.00	Serviços de Consultoria
3.3.90.36.00	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física
3.3.90.37.00	Locação de Mão-de-Obra
3.3.90.38.00	Arrendamento Mercantil
3.3.90.39.00	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica
3.3.90.43.00	Subvenções Sociais
3.3.90.46.00	Auxílio-Alimentação
3.3.90.47.00	Obrigações Tributárias e Contributivas
3.3.90.48.00	Outros Auxílios Financeiros a Pessoas Físicas
3.3.90.49.00	Auxílio-Transporte

<i>CODIGO</i>	<i>DESCRIÇÃO</i>
3.3.90.67.00	Depósitos Compulsórios
3.3.90.91.00	Sentenças Judiciais
3.3.90.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
3.3.90.93.00	Indenizações e Restituições
3.3.90.95.00	Indenização pela Execução de Trabalhos de Campo
4.0.00.00.00	DESPESAS DE CAPITAL
4.4.00.00.00	INVESTIMENTOS
4.4.20.00.00	Transferências à União
4.4.20.41.00	Contribuições
4.4.20.42.00	Auxílios
4.4.20.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
4.4.20.42.00	Transferências a Estados e ao Distrito Federal
4.4.30.41.00	Contribuições
4.4.30.42.00	Auxílios
4.4.30.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
4.4.40.00.00	Transferências a Municípios
4.4.40.41.00	Contribuições
4.4.40.42.00	Auxílios
4.4.40.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
4.4.50.00.00	Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos
4.4.50.32.00	Material de Distribuição Gratuita
4.4.50.41.00	Contribuições
4.4.50.42.00	Auxílios
4.4.50.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
4.4.60.00.00	Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos
4.4.60.41.00	Contribuições
4.4.60.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
4.4.70.00.00	Transferências a Instituições Multigovernamentais
4.4.70.41.00	Contribuições
4.4.70.42.00	Auxílios
4.4.70.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
4.4.90.00.00	Aplicações Diretas
4.4.90.51.00	Obras e Instalações
4.4.90.51.01	Obras e Instalações de Domínio Público
4.4.90.51.02	Obras e Instalações de Domínio Patrimonial
4.4.90.51.03	Obras e Instalações de Natureza Industrial
4.4.90.52.00	Equipamentos e Material Permanente
4.4.90.52.01	Equipamentos e Material Permanente de Domínio Público
4.4.90.52.02	Equipamentos e Material Permanente de Domínio Patrimonial
4.4.90.52.03	Equipamentos e Material Permanente de Natureza Industrial
4.4.90.61.00	Aquisição de Imóveis
4.4.90.61.01	Aquisição de Imóveis de Domínio Público
4.4.90.61.02	Aquisição de Imóveis de Domínio Patrimonial
4.4.90.61.03	Aquisição de Imóveis de Natureza Industrial
4.4.90.91.00	Sentenças Judiciais
4.4.90.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
4.4.90.93.00	Indenizações e Restituições

<i>CODIGO</i>	<i>DESCRIÇÃO</i>
4.5.00.00.00	INVERSÕES FINANCEIRAS
4.5.30.00.00	Transferências a Estados e ao Distrito Federal
4.5.30.41.00	Contribuições
4.5.30.42.00	Auxílios
4.5.30.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
4.5.40.00.00	Transferências a Municípios
4.5.40.41.00	Contribuições
4.5.40.42.00	Auxílios
4.5.40.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
4.5.50.00.00	Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos
4.5.50.41.00	Contribuições
4.5.50.42.00	Auxílios
4.5.50.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
4.5.60.00.00	Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos
4.5.60.41.00	Contribuições
4.5.60.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
4.5.90.00.00	Aplicações Diretas
4.5.90.52.00	Equipamentos e Material Permanente
4.5.90.52.01	Equipamentos e Material Permanente de Domínio Público
4.5.90.52.02	Equipamentos e Material Permanente de Domínio Patrimonial
4.5.90.52.03	Equipamentos e Material Permanente de Natureza Industrial
4.5.90.61.00	Aquisição de Imóveis
4.5.90.61.01	Aquisição de Imóveis de Domínio Público
4.5.90.61.02	Aquisição de Imóveis de Domínio Patrimonial
4.5.90.61.03	Aquisição de Imóveis de Natureza Industrial
4.5.90.62.00	Aquisição de Produtos para Revenda
4.5.90.63.00	Aquisição de Títulos de Crédito
4.5.90.64.00	Aquisição de Títulos Representativos de Capital já Integralizado
4.5.90.65.00	Constituição ou Aumento de Capital de Empresas
4.5.90.66.00	Concessão de Empréstimos e Financiamentos
4.5.90.67.00	Depósitos Compulsórios
4.5.90.91.00	Sentenças Judiciais
4.5.90.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
4.5.90.93.00	Indenizações e Restituições
4.6.00.00.00	AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA
4.6.90.00.00	Aplicações Diretas
4.6.90.71.00	Principal da Dívida Contratual Resgatado
4.6.90.72.00	Principal da Dívida Mobiliária Resgatado
4.6.90.73.00	Correção Monetária ou Cambial da Dívida Contratual Resgatada
4.6.90.74.00	Correção Monetária ou Cambial da Dívida Mobiliária Resgatada
4.6.90.75.00	Correção Monetária da Dívida de Oper. de Crédito Antecipação Receita
4.6.90.76.00	Principal Corrigido da Dívida Mobiliária Refinanciado
4.6.90.77.00	Principal Corrigido da Dívida Contratual Refinanciado
4.6.90.91.00	Sentenças Judiciais
4.6.90.91.01	Sentenças Judiciais Diversas
4.6.90.91.02	Sentenças Judiciais de Precatórios Integrados à Dívida Consolidada
4.6.90.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores

<i>CODIGO</i>	<i>DESCRIÇÃO</i>
4.6.90.93.00	Indenizações e Restituições
9.9.99.99.99	Reserva de Contingência

ANEXO C – NATUREZA DA DESPESA

Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, nº
163, de 04 de maio de 2001

I - DA ESTRUTURA

A - CATEGORIAS ECONÔMICAS

- 3 - Despesas Correntes
- 4 - Despesas de Capital

B - GRUPOS DE NATUREZA DE DESPESA

- 1 - Pessoal e Encargos Sociais
- 2 - Juros e Encargos da Dívida
- 3 - Outras Despesas Correntes
- 4 - Investimentos
- 5 - Inversões Financeiras
- 6 - Amortização da Dívida

C - MODALIDADES DE APLICAÇÃO

- 20 - Transferências à União
- 30 - Transferências a Estados e ao Distrito Federal
- 40 - Transferências a Municípios
- 50 - Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos
- 60 - Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos
- 70 - Transferências a Instituições Multigovernamentais –Alterado – Port.Int. nº 325 de 27/8/01
- 80 - Transferências ao Exterior
- 90 - Aplicações Diretas
- 99 - A Definir

D - ELEMENTOS DE DESPESA

- 01 - Aposentadorias e Reformas
- 03 - Pensões
- 04 - Contratação por Tempo Determinado
- 05 - Outros Benefícios Previdenciários
- 06 - Benefício Mensal ao Deficiente e ao Idoso
- 07 - Contribuição a Entidades Fechadas de Previdência
- 08 - Outros Benefícios Assistenciais
- 09 - Salário-Família
- 10 - Outros Benefícios de Natureza Social
- 11 - Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Civil
- 12 - Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Militar
- 13 - Obrigações Patronais
- 14 - Diárias - Civil
- 15 - Diárias - Militar
- 16 - Outras Despesas Variáveis - Pessoal Civil

- 17 - Outras Despesas Variáveis - Pessoal Militar
- 18 - Auxílio Financeiro a Estudantes
- 19 - Auxílio-Fardamento
- 20 - Auxílio Financeiro a Pesquisadores
- 21 - Juros sobre a Dívida por Contrato
- 22 - Outros Encargos sobre a Dívida por Contrato
- 23 - Juros, Deságios e Descontos da Dívida Mobiliária
- 24 - Outros Encargos sobre a Dívida Mobiliária
- 25 - Encargos sobre Operações de Crédito por Antecipação da Receita
- 26 - Obrigações decorrentes de Política Monetária
- 27 - Encargos pela Honra de Avais, Garantias, Seguros e Similares
- 28 - Remuneração de Cotas de Fundos Autárquicos
- 30 - Material de Consumo
- 31 - Premiações Culturais, Artíst., Cient., Desportivas e Outras – Incluído – Port. Int. nº 325
- 32 - Material de Distribuição Gratuita
- 33 - Passagens e Despesas com Locomoção
- 34 - Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização
- 35 - Serviços de Consultoria
- 36 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física
- 37 - Locação de Mão-de-Obra
- 38 - Arrendamento Mercantil
- 39 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica
- 41 - Contribuições
- 42 - Auxílios
- 43 - Subvenções Sociais
- 45 - Equalização de Preços e Taxas
- 46 - Auxílio-Alimentação
- 47 - Obrigações Tributárias e Contributivas
- 48 - Outros Auxílios Financeiros a Pessoas Físicas
- 49 - Auxílio-Transporte
- 51 - Obras e Instalações
- 52 - Equipamentos e Material Permanente
- 61 - Aquisição de Imóveis
- 62 - Aquisição de Produtos para Revenda
- 63 - Aquisição de Títulos de Crédito
- 64 - Aquisição de Títulos Representativos de Capital já Integralizado
- 65 - Constituição ou Aumento de Capital de Empresas
- 66 - Concessão de Empréstimos e Financiamentos
- 67 - Depósitos Compulsórios
- 71 - Principal da Dívida Contratual Resgatado
- 72 - Principal da Dívida Mobiliária Resgatado
- 73 - Correção Monetária ou Cambial da Dívida Contratual Resgatada
- 74 - Correção Monetária ou Cambial da Dívida Mobiliária Resgatada
- 75 - Correção Monetária da Dívida de Operações de Crédito por Antecipação da Receita
- 76 - Principal Corrigido da Dívida Mobiliária Refinanciado
- 77 - Principal Corrigido da Dívida Contratual Refinanciado
- 81 - Distribuição de Receitas
- 91 - Sentenças Judiciais
- 92 - Despesas de Exercícios Anteriores

- 93 - Indenizações e Restituições
- 94 - Indenizações e Restituições Trabalhistas
- 95 - Indenização pela Execução de Trabalhos de Campo
- 96 - Ressarcimento de Despesas de Pessoal Requisitado
- 99 - A Classificar

II – DOS CONCEITOS E ESPECIFICAÇÕES

A - CATEGORIAS ECONÔMICAS

3 - Despesas Correntes

Classifica-se nesta categoria todas as despesas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

4 - Despesas de Capital

Classifica-se nesta categoria aquelas despesas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

B - GRUPOS DE NATUREZA DE DESPESA

1 - Pessoal e Encargos Sociais

Despesas de natureza remuneratória decorrente do efetivo exercício de cargo, emprego ou função de confiança no setor público, do pagamento dos proventos de aposentadorias, reformas e pensões, das obrigações trabalhistas de responsabilidade do empregador, incidentes sobre a folha de salários, contribuição a entidades fechadas de previdência, outros benefícios assistenciais classificáveis neste grupo de despesa, bem como soldo, gratificações, adicionais e outros direitos remuneratórios, pertinentes a este grupo de despesa, previstos na estrutura remuneratória dos militares, e ainda, despesas com o ressarcimento de pessoal requisitado, despesas com a contratação temporária para atender a necessidade de excepcional interesse público, quando se referir à substituição de servidores, e despesas com a substituição de mão-de-obra constantes dos contratos de terceirização quando se tratar de categorias funcionais abrangidas pelo respectivo plano de cargos do quadro de pessoal, exceto nos casos de cargo ou categoria em extinção, em atendimento ao disposto no art. 18, § 1º, da Lei Complementar nº 101, de 2000; - Alterado – Portaria Int. nº 325 de 27/8/01.

2 - Juros e Encargos da Dívida

Despesas com o pagamento de juros, comissões e outros encargos de operações de crédito internas e externas contratadas, bem como da dívida pública mobiliária.

3 - Outras Despesas Correntes

Despesas com aquisição de material de consumo, pagamento de diárias, contribuições, subvenções, auxílio-alimentação, auxílio-transporte, despesas com a contratação temporária para atender a necessidade de excepcional interesse público, quando não se referir à substituição de servidores de categorias funcionais abrangidas pelo respectivo plano de cargos do quadro de pessoal, além de outras despesas da categoria econômica "Despesas Correntes" não classificáveis nos demais grupos de natureza de despesa.

4 - Investimentos

Despesas com o planejamento e a execução de obras, inclusive com a aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, e com a aquisição de instalações, equipamentos e material permanente.

5 - Inversões Financeiras

Despesas com a aquisição de imóveis ou bens de capital já em utilização; aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital; e com a constituição ou aumento do capital de empresas.

6 - Amortização da Dívida

Despesas com o pagamento e/ou refinanciamento do principal e da atualização monetária ou cambial da dívida pública interna e externa, contratual ou mobiliária.

C - MODALIDADES DE APLICAÇÃO

20 - Transferências à União

Despesas realizadas pelos Estados, Municípios ou pelo Distrito Federal, mediante transferência de recursos financeiros à União, inclusive para suas entidades da administração indireta.

30 - Transferências a Estados e ao Distrito Federal

Despesas realizadas mediante transferência de recursos financeiros da União ou dos Municípios aos Estados e ao Distrito Federal, inclusive para suas entidades da administração indireta.

40 - Transferências a Municípios

Despesas realizadas mediante transferência de recursos financeiros da União ou dos Estados aos Municípios, inclusive para suas entidades da administração indireta.

50 - Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos

Despesas realizadas mediante transferência de recursos financeiros a entidades sem fins lucrativos que não tenham vínculo com a administração pública.

60 - Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos

Despesas realizadas mediante transferência de recursos financeiros a entidades com fins lucrativos que não tenham vínculo com a administração pública.

70 - Transferências a Instituições Multigovernamentais

Despesas realizadas mediante transferência de recursos financeiros a entidades criadas e mantidas por dois ou mais entes da Federação ou por dois ou mais países, inclusive o Brasil; - Alterado – Portaria Int. nº 325 de 27/8/01.

80 - Transferências ao Exterior

Despesas realizadas mediante transferência de recursos financeiros a órgãos e entidades governamentais pertencentes a outros países, a organismos internacionais e a fundos instituídos por diversos países, inclusive aqueles que tenham sede ou recebam os recursos no Brasil.

90 - Aplicações Diretas

Aplicação direta, pela unidade orçamentária, dos créditos a ela alocados ou oriundos de descentralização de outras entidades integrantes ou não dos Orçamentos Fiscal ou da Seguridade Social, no âmbito da mesma esfera de governo.

99 - A Definir

Modalidade de utilização exclusiva do Poder Legislativo, ficando vedada a execução orçamentária enquanto não houver sua definição.

D - ELEMENTOS DE DESPESA

01 - Aposentadorias e Reformas

Despesas com pagamentos de inativos civis, militares reformados e segurados do plano de benefícios da previdência social.

03 – Pensões

Despesas com pensionistas civis e militares; pensionistas do plano de benefícios da previdência social; pensões concedidas por lei específica ou por sentenças judiciais.

04 - Contratação por Tempo Determinado

Despesas com a contratação de pessoal por tempo determinado para atender a necessidade temporária de excepcional interesse público, de acordo com legislação específica de cada ente da Federação, inclusive obrigações patronais e outras despesas variáveis, quando for o caso, devendo ser classificadas no grupo de despesa "1 - Pessoal e Encargos Sociais" quando a contratação se referir a categorias funcionais abrangidas pelo respectivo plano de cargos do quadro de pessoal; - Alterado – Portaria Int. nº 325 de 27/8/01.

05 - Outros Benefícios Previdenciários

Despesas com outros benefícios do sistema previdenciário exclusive aposentadoria, reformas e pensões.

06 - Benefício Mensal ao Deficiente e ao Idoso

Despesas decorrentes do cumprimento do art. 203, item V, da Constituição Federal, que dispõe:

“Art. 203 - A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos”:

I -

II -

III -

IV -

V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover a própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei”.

07 - Contribuição a Entidades Fechadas de Previdência

Despesas com os encargos da entidade patrocinadora no regime de previdência fechada, para complementação de aposentadoria.

08 - Outros Benefícios Assistenciais

Despesas com: Auxílio-Funeral devido à família do servidor ou do militar falecido na atividade, ou aposentado, ou a terceiro que custear, comprovadamente, as despesas com o funeral do ex-servidor ou do ex-militar; Auxílio-Reclusão devido à família do servidor ou do militar afastado por motivo de prisão; Auxílio-Natalidade devido à servidora ou militar, cônjuge ou companheiro servidor público ou militar por motivo de nascimento de filho; Auxílio-Creche ou Assistência Pré-Escolar e Auxílio-Invalidez pago diretamente ao servidor ou militar; - Alterado – Portaria Int. nº 325 de 27/8/01.

09 - Salário-Família

Benefício pecuniário devido aos dependentes econômicos do militar ou do servidor, exclusive os regidos pela Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, os quais são pagos à conta do plano de benefícios da previdência social; - Alterado – Portaria Int. nº 325 de 27/8/01.

10 - Outros Benefícios de Natureza Social

Despesas com abono PIS/PASEP e Seguro-Desemprego, em cumprimento aos §§ 3º e 4º do art. 239 da Constituição Federal.

11 - Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Civil

Despesas com: Vencimento; Salário Pessoal Permanente; Vencimento ou Salário de Cargos de Confiança; Subsídios; Vencimento do Pessoal em Disponibilidade Remunerada; Gratificações, tais como: Gratificação Adicional Pessoal Disponível; Gratificação de Interiorização; Gratificação de Dedicção Exclusiva; Gratificação de Regência de Classe; Gratificação pela Chefia ou Coordenação de Curso de Área ou Equivalente; Gratificação por Produção Suplementar; Gratificação por Trabalho de Raios X ou Substâncias Radioativas; Gratificação pela Chefia de Departamento, Divisão ou Equivalente; Gratificação de Direção Geral ou Direção (Magistério de 1º e 2º Graus); Gratificação de Função-Magistério Superior; Gratificação de Atendimento e Habilitação Previdenciários; Gratificação Especial de Localidade; Gratificação de Desempenho das Atividades Rodoviárias; Gratificação da Atividade de Fiscalização do Trabalho; Gratificação de Engenheiro Agrônomo; Gratificação

de Natal; Gratificação de Estímulo à Fiscalização e Arrecadação de Contribuições e de Tributos; Gratificação por Encargo de Curso ou de Concurso; Gratificação de Produtividade do Ensino; Gratificação de Habilitação Profissional; Gratificação de Atividade; Gratificação de Representação de Gabinete; Adicional de Insalubridade; Adicional Noturno; Adicional de Férias 1/3 (art. 7º, item XVII, da Constituição); Adicionais de Periculosidade; Representação Mensal; Licença-Prêmio por assiduidade; Retribuição Básica (Vencimentos ou Salário no Exterior); Diferenças Individuais Permanentes; Vantagens Pecuniárias de Ministro de Estado, de Secretário de Estado e de Município; Férias Antecipadas de Pessoal Permanente; Aviso Prévio (cumprido); Férias Vencidas e Proporcionais; Parcela Incorporada (ex-quinotos e ex-décimos); Indenização de Habilitação Policial; Adiantamento do 13º Salário; 13º Salário Proporcional; Incentivo Funcional - Sanitarista; Abono Provisório; "Pró-labore" de Procuradores; e outras despesas correlatas de caráter permanente; - Alterado – Portaria Int. nº 325 de 27/8/01

12 - Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Militar

Despesas com: Soldo; Gratificação de Localidade Especial; Gratificação de Representação; Adicional de Tempo de Serviço; Adicional de Habilitação; Adicional de Compensação Orgânica ; Adicional Militar; Adicional de Permanência; Adicional de Férias; Adicional Natalino; e outras despesas correlatas, de caráter permanente, previstas na estrutura remuneratória dos militares; - Alterado – Portaria Int. nº 325 de 27/8/01.

13 - Obrigações Patronais

Despesas com encargos que a administração tem pela sua condição de empregadora, e resultantes de pagamento de pessoal, tais como Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e contribuições para Institutos de Previdência.

14 - Diárias – Civil

Cobertura de despesas de alimentação, pousada e locomoção urbana, com o servidor público estatutário ou celetista que se deslocar de sua sede em objeto de serviço, em caráter eventual ou transitório, entendido como sede o Município onde a repartição estiver instalada e onde o servidor tiver exercício em caráter permanente.

15 - Diárias – Militar

Despesas decorrentes do deslocamento do militar da sede de sua unidade por motivo de serviço, destinadas à indenização das despesas de alimentação e pousada.

16 - Outras Despesas Variáveis - Pessoal Civil

Despesas relacionadas às atividades do cargo/emprego ou função do servidor, e cujo pagamento só se efetua em circunstâncias específicas, tais como: hora-extra; substituições; e outras despesas da espécie, decorrentes do pagamento de pessoal dos órgãos e entidades da administração direta e indireta.

17 - Outras Despesas Variáveis - Pessoal Militar

Despesas eventuais, de natureza remuneratória, devidas em virtude do exercício da atividade militar, exceto aquelas classificadas em elementos de despesas específicos – Alterado – Portaria Int. nº325 de 27/8/01.

18 - Auxílio Financeiro a Estudantes

Despesa com ajuda financeira concedida pelo Estado a estudantes comprovadamente carentes, e concessão de auxílio para o desenvolvimento de estudos e pesquisas de natureza científica, realizada por pessoas físicas na condição de estudante, observado o disposto no art. 26 da Lei Complementar nº 101, de 2000.

19 – Auxílio-Fardamento

Despesas com o auxílio-fardamento, pago diretamente ao servidor ou militar.

20 - Auxílio Financeiro a Pesquisadores

Apoio financeiro concedido a pesquisadores, individual ou coletivamente, exceto na condição de estudante, no desenvolvimento de pesquisas científicas e tecnológicas, nas suas mais diversas modalidades, observado o disposto no art. 26 da Lei Complementar nº 101, de 2000.

21 - Juros sobre a Dívida por Contrato

Despesas com juros referentes a operações de crédito efetivamente contratadas.

22 - Outros Encargos sobre a Dívida por Contrato

Despesas com outros encargos da dívida pública contratada, tais como: taxas, comissões bancárias, prêmios, imposto de renda e outros encargos.

23 - Juros, Deságios e Descontos da Dívida Mobiliária.

Despesas com a remuneração real devida pela aplicação de capital de terceiros em títulos públicos.

24 - Outros Encargos sobre a Dívida Mobiliária

Despesas com outros encargos da dívida mobiliária, tais como: comissão, corretagem, seguro, etc.

25 - Encargos sobre Operações de Crédito por Antecipação da Receita

Despesas com o pagamento de encargos da dívida pública, inclusive os juros decorrentes de operações de crédito por antecipação da receita, conforme art. 165, § 8º, da Constituição.

26 - Obrigações decorrentes de Política Monetária

Despesas com a cobertura do resultado negativo do Banco Central do Brasil, como autoridade monetária, apurado em balanço, nos termos da legislação vigente.

27 - Encargos pela Honra de Avais, Garantias, Seguros e Similares

Despesas que a administração é compelida a realizar em decorrência da honra de avais, garantias, seguros, fianças e similares concedidos.

28 - Remuneração de Cotas de Fundos Autárquicos

Encargos decorrentes da remuneração de cotas de fundos autárquicos, à semelhança de dividendos, em razão dos resultados positivos desses fundos.

30 - Material de Consumo

Despesas com álcool automotivo; gasolina automotiva; diesel automotivo; lubrificantes automotivos; combustível e lubrificantes de aviação; gás engarrafado; outros combustíveis e lubrificantes; material biológico, farmacológico e laboratorial; animais para estudo, corte ou abate; alimentos para animais; material de coudelaria ou de uso zootécnico; sementes e mudas de plantas; gêneros de alimentação; material de construção para reparos em imóveis; material de manobra e patrulhamento; material de proteção, segurança, socorro e sobrevivência; material de expediente; material de cama e mesa, copa e cozinha, e produtos de higienização; material gráfico e de processamento de dados; aquisição de disquete; material para esportes e diversões; material para fotografia e filmagem; material para instalação elétrica e eletrônica; material para manutenção, reposição e aplicação; material odontológico, hospitalar e ambulatorial; material químico; material para telecomunicações; vestuário, uniformes, fardamento, tecidos e aviamentos; material de acondicionamento e embalagem; suprimento de proteção ao vôo; suprimento de aviação; sobressalentes de máquinas e motores de navios e esquadra; explosivos e munições; bandeiras, flâmulas e insígnias e outros materiais de uso não-duradouro; – Alterado – Portaria Int. nº325 de 27/8/01.

31 - Premiações Culturais, Artísticas, Científicas, Desportivas e Outras

Despesas com a aquisição de prêmios, condecorações, medalhas, troféus, etc, bem como com o pagamento de prêmios em pecúnia, inclusive decorrentes de sorteios lotéricos. – Incluído – Portaria Int. nº 325 de 27/8/01.

32 - Material de Distribuição Gratuita

Despesas com aquisição de materiais para distribuição gratuita, tais como livros didáticos, medicamentos, gêneros alimentícios e outros materiais ou bens que possam ser distribuídos gratuitamente, exceto se destinados a premiações culturais, artísticas, científicas, desportivas e outras; – Alterado – Portaria Int. nº325 de 27/8/01.

33 - Passagens e Despesas com Locomoção

Despesas com aquisição de passagens (aéreas, terrestres, fluviais ou marítimas), taxas de embarque, seguros, fretamento, pedágios, locação ou uso de veículos para transporte de

pessoas e suas respectivas bagagens em decorrência de mudanças de domicílio no interesse da administração; – Alterado – Portaria Int. nº325 de 27/8/01.

34 - Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização

Despesas relativas à mão-de-obra, constantes dos contratos de terceirização, que sejam inerentes a categorias funcionais abrangidas pelo respectivo plano de cargos do quadro de pessoal, classificáveis no grupo de despesa "1 - Pessoal e Encargos Sociais", em obediência ao disposto no art. 18, § 1º, da Lei Complementar nº 101, de 2000. Quando a mão-de-obra envolver categorias funcionais em extinção a despesa será classificada nos mesmos elementos das demais despesas do contrato e no grupo de despesa "3 - Outras Despesas Correntes".

35 - Serviços de Consultoria

Despesas decorrentes de contratos com pessoas físicas ou jurídicas, prestadoras de serviços nas áreas de consultorias técnicas ou auditorias financeiras ou jurídicas, ou assemelhadas.

36 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física

Despesas decorrentes de serviços prestados por pessoa física pagos diretamente a esta e não enquadrados nos elementos de despesa específicos, tais como: remuneração de serviços de natureza eventual, prestado por pessoa física sem vínculo empregatício; estagiários, monitores diretamente contratados; diárias a colaboradores eventuais; locação de imóveis; salário de internos nas penitenciárias; e outras despesas pagas diretamente à pessoa física.

37 - Locação de Mão-de-Obra

Despesas com prestação de serviços por pessoas jurídicas para órgãos públicos, tais como limpeza e higiene, vigilância ostensiva e outros, nos casos em que o contrato especifique o quantitativo físico do pessoal a ser utilizado.

38 - Arrendamento Mercantil

Despesas com a locação de equipamentos e bens móveis, com opção de compra ao final do contrato.

39 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica

Despesas decorrentes da prestação de serviços por pessoas jurídicas para órgãos públicos, tais como: assinaturas de jornais e periódicos; tarifas de energia elétrica, gás, água e esgoto; serviços de comunicação (telefone, telex, correios, etc.); fretes e carretos; locação de imóveis (inclusive despesas de condomínio e tributos à conta do locatário, quando previstos no contrato de locação); locação de equipamentos e materiais permanentes; conservação e adaptação de bens imóveis; seguros em geral (exceto os decorrentes de obrigação patronal); serviços de asseio e higiene; serviços de divulgação, impressão, encadernação e emolduramento; serviços funerários; despesas com congressos, simpósios, conferências ou exposições; vale-transporte; vale-refeição; auxílio-creche (exclusive a indenização a servidor); software; habilitação de telefonia fixa e móvel celular; e outros congêneres; – Alterado – Portaria Int. nº325 de 27/8/01.

41 – Contribuições

Despesas às quais não corresponda contraprestação direta em bens e serviços e não seja reembolsável pelo recebedor, inclusive as destinadas a atender a despesas de manutenção de outras entidades de direito público ou privado, observado o disposto na legislação vigente. – Alterado – Portaria Int. nº325 de 27/8/01.

42 – Auxílios

Despesas destinadas a atender a despesas de investimentos ou inversões financeiras de outras esferas de governo ou de entidades privadas sem fins lucrativos, observado, respectivamente, o disposto nos arts. 25 e 26 da Lei Complementar nº 101, de 2000.

43 - Subvenções Sociais

Cobertura de despesas de instituições privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa, de acordo com os arts. 16, parágrafo único, e 17 da Lei nº 4.320, de 1964, observado o disposto no art. 26 da Lei Complementar nº 101, de 2000.

45 - Equalização de Preços e Taxas

Despesas para cobrir a diferença entre os preços de mercado e o custo de remissão de gêneros alimentícios ou outros bens, bem como a cobertura do diferencial entre níveis de encargos praticados em determinados financiamentos governamentais e os limites máximos admissíveis para efeito de equalização.

46 - Auxílio-Alimentação

Despesas com auxílio-alimentação pago em pecúnia diretamente aos militares e servidores ou empregados da Administração Pública direta e indireta . – Alterado – Portaria Int. nº325 de 27/8/01.

47 - Obrigações Tributárias e Contributivas

Despesas decorrentes do pagamento de tributos e contribuições sociais e econômicas (Imposto de Renda, ICMS, IPVA, IPTU, Taxa de Limpeza Pública, COFINS, PIS/PASEP, CPMF, etc.), exceto as incidentes sobre a folha de salários, classificadas como obrigações patronais, bem como os encargos resultantes do pagamento com atraso das obrigações de que trata este elemento de despesa.

48 - Outros Auxílios Financeiros a Pessoas Físicas

Despesas com a concessão de auxílio financeiro diretamente a pessoas físicas, sob as mais diversas modalidades, tais como ajuda ou apoio financeiro e subsídio ou complementação na aquisição de bens, não classificados explicita ou implicitamente em outros elementos de despesa, observado o disposto no art. 26 da Lei Complementar nº 101, de 2000.

49 - Auxílio-Transporte

Despesas com auxílio-transporte pago em pecúnia diretamente aos militares, servidores ou empregados da Administração Pública direta e indireta, destinado ao custeio parcial das

despesas realizadas com transporte coletivo municipal, intermunicipal ou interestadual nos deslocamentos de suas residências para os locais de trabalho e vice-versa, ou trabalho-trabalho nos casos de acumulação lícita de cargos ou empregos. – Alterado – Portaria Int. nº325 de 27/8/01.

51 - Obras e Instalações

Despesas com estudos e projetos; início, prosseguimento e conclusão de obras; pagamento de pessoal temporário não pertencente ao quadro da entidade e necessário à realização das mesmas; pagamento de obras contratadas; instalações que sejam incorporáveis ou inerentes ao imóvel, tais como: elevadores, aparelhagem para ar condicionado central, etc.

52 - Equipamentos e Material Permanente

Despesas com aquisição de aeronaves; aparelhos de medição; aparelhos e equipamentos de comunicação; aparelhos, equipamentos e utensílios médico, odontológico, laboratorial e hospitalar; aparelhos e equipamentos para esporte e diversões; aparelhos e utensílios domésticos; armamentos; coleções e materiais bibliográficos; embarcações, equipamentos de manobra e patrulhamento; equipamentos de proteção, segurança, socorro e sobrevivência; instrumentos musicais e artísticos; máquinas, aparelhos e equipamentos de uso industrial; máquinas, aparelhos e equipamentos gráficos e equipamentos diversos; máquinas, aparelhos e utensílios de escritório; máquinas, ferramentas e utensílios de oficina; máquinas, tratores e equipamentos agrícolas, rodoviários e de movimentação de carga; mobiliário em geral; obras de arte e peças para museu; semoventes; veículos diversos; veículos ferroviários; veículos rodoviários; outros materiais permanentes; – Alterado – Portaria Int. nº325 de 27/8/01.

61- Aquisição de Imóveis

Despesas com a aquisição de imóveis considerados necessários à realização de obras ou para sua pronta utilização.

62 - Aquisição de Produtos para Revenda

Despesas com a aquisição de bens destinados à venda futura.

63 - Aquisição de Títulos de Crédito

Despesas com a aquisição de títulos de crédito não representativos de quotas de capital de empresas.

64 - Aquisição de Títulos Representativos de Capital já Integralizado

Despesas com a aquisição de ações ou quotas de qualquer tipo de sociedade, desde que tais títulos não representem constituição ou aumento de capital.

65 - Constituição ou Aumento de Capital de Empresas

Despesas com a constituição ou aumento de capital de empresas industriais, agrícolas, comerciais ou financeiras, mediante subscrição de ações representativas do seu capital social.

66 - Concessão de Empréstimos e Financiamentos

Concessão de qualquer empréstimo ou financiamento, inclusive bolsas de estudo reembolsáveis.

67 - Depósitos Compulsórios

Depósitos compulsórios exigidos por legislação específica, ou determinados por decisão judicial.

71 - Principal da Dívida Contratual Resgatado

Despesas com a amortização efetiva do principal da dívida pública contratual, interna e externa.

72 - Principal da Dívida Mobiliária Resgatado

Despesas com a amortização efetiva do valor nominal do título da dívida pública mobiliária, interna e externa.

73 - Correção Monetária ou Cambial da Dívida Contratual Resgatada

Despesas decorrentes da atualização do valor do principal da dívida contratual, interna e externa, efetivamente amortizado.

74 - Correção Monetária ou Cambial da Dívida Mobiliária Resgatada

Despesas decorrentes da atualização do valor nominal do título da dívida pública mobiliária, efetivamente amortizado.

75 - Correção Monetária da Dívida de Operações de Crédito por Antecipação de Receita

Correção Monetária da Dívida decorrente de operação de crédito por antecipação de receita.

76 - Principal Corrigido da Dívida Mobiliária Refinanciado

Despesas com o refinanciamento do principal da dívida pública mobiliária, interna e externa, inclusive correção monetária ou cambial, com recursos provenientes da emissão de novos títulos da dívida pública mobiliária.

77 - Principal Corrigido da Dívida Contratual Refinanciado

Despesas com o refinanciamento do principal da dívida pública contratual, interna e externa, inclusive correção monetária ou cambial, com recursos provenientes da emissão de títulos da dívida pública mobiliária.

81 - Distribuição de Receitas

Despesas decorrentes da entrega a outras esferas de governo de receitas tributárias, de contribuições e de outras receitas vinculadas, de competência do órgão transferidor, prevista na legislação vigente.

81 - Distribuição Constitucional ou Legal de Receitas

Despesas decorrentes da transferência a outras esferas de governo de receitas tributárias, de contribuições e de outras receitas vinculadas, prevista na Constituição ou em leis específicas, cuja competência de arrecadação é do órgão transferidor; – Alterado – Portaria Int. nº325 de 27/8/01.

91 - Sentenças Judiciais

Despesas resultantes de:

- a) pagamento de precatórios, em cumprimento ao disposto no art. 100 e seus parágrafos da Constituição, e no art. 78 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT;
- b) cumprimento de sentenças judiciais, transitadas em julgado, de empresas públicas e sociedades de economia mista, integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social;
- c) cumprimento de sentenças judiciais, transitadas em julgado, de pequeno valor, na forma definida em lei, nos termos do § 3º do art. 100 da Constituição; e
- d) cumprimento de decisões judiciais, proferidas em Mandados de Segurança e Medidas Cautelares, referentes a vantagens pecuniárias concedidas e ainda não incorporadas em caráter definitivo às remunerações dos beneficiários.

92 - Despesas de Exercícios Anteriores

Cumprimento do art. 37 da Lei nº 4.320, de 1964, que dispõe:

"Art. 37. As despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente, poderão ser pagas à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elemento, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica".

93 - Indenizações e Restituições

Despesas com indenizações, exclusive as trabalhistas, e restituições, devidas por órgãos e entidades a qualquer título, inclusive devolução de receitas quando não for possível efetuar essa devolução mediante a compensação com a receita correspondente, bem como outras despesas de natureza indenizatória não classificadas em elementos de despesas específicos; – Alterado – Portaria Int. nº325 de 27/8/01.

94 - Indenizações e Restituições Trabalhistas

Despesas de natureza remuneratória resultantes do pagamento efetuado a servidores públicos civis e empregados de entidades integrantes da administração pública, inclusive férias e aviso prévio indenizados, multas e contribuições incidentes sobre os depósitos do Fundo de Garantia

por Tempo de Serviço, etc, em função da perda da condição de servidor ou empregado, podendo ser em decorrência da participação em programa de desligamento voluntário, bem como a restituição de valores descontados indevidamente, quando não for possível efetuar essa restituição mediante compensação com a receita correspondente. – Alterado – Portaria Int. nº325 de 27/8/01.

95 – Indenização pela Execução de Trabalhos de Campo

Despesas com indenizações devidas aos servidores que se afastarem de seu local de trabalho, sem direito à percepção de diárias, para execução de trabalhos de campo, tais como os de campanha de combate e controle de endemias; marcação, inspeção e manutenção de marcos decisórios; topografia, pesquisa, saneamento básico, inspeção e fiscalização de fronteiras internacionais.

96 - Ressarcimento de Despesas de Pessoal Requisitado

Ressarcimento das despesas realizadas pelo órgão ou entidade de origem quando o servidor pertencer a outras esferas de governo ou a empresas estatais não-dependentes e optar pela remuneração do cargo efetivo, nos termos das normas vigentes.

99 - A Classificar

Elemento transitório que deverá ser utilizado enquanto se aguarda a classificação em elemento específico, vedada a sua utilização na execução orçamentária.