

SISTEMA DE CUSTEIO COMO PROPOSTA PARA GESTÃO DOS RECURSOS PÚBLICOS MUNICIPAIS

Rosaura de Fátima Oliveira de Vargas
Paulo Sergio Ceretta

Resumo:

Este trabalho tem por objetivo analisar a composição das despesas municipais, demonstrar onde são aplicados os recursos públicos municipais e sugerir a aplicação de um sistema de custeio que poderá ser utilizado pelos Municípios brasileiros. A fundamentação do estudo está alicerçada na Lei 4320/64, base da contabilidade pública, na pesquisa bibliográfica exploratória e em dados secundários. A amostra contempla os dez Municípios mais populosos do Rio Grande do Sul, com ênfase ao município de Santa Maria. Através da análise da despesa, entende-se que com a aplicação de um sistema de custeio na administração pública proporcionar-se-á um maior controle e qualificação do gasto público. Nesse sentido, almeja-se uma maior profissionalização do setor público no que se refere ao planejamento estratégico dos recursos municipais.

Palavras-chave:

Área temática: *Gestão de Custos no Setor Governamental*

SISTEMA DE CUSTEIO COMO PROPOSTA PARA GESTÃO DOS RECURSOS PÚBLICOS MUNICIPAIS

Resumo

Rosaura de Fátima Oliveira de Vargas
Universidade Federal de Santa Maria
rfvargas@terra.com.br

Paulo Sérgio Ceretta
Universidade Federal de Santa Maria

Este trabalho tem por objetivo analisar a composição das despesas municipais, demonstrar onde são aplicados os recursos públicos municipais e sugerir a aplicação de um sistema de custeio que poderá ser utilizado pelos Municípios brasileiros. A fundamentação do estudo está alicerçada na Lei 4320/64, base da contabilidade pública, na pesquisa bibliográfica exploratória e em dados secundários. A amostra contempla os dez Municípios mais populosos do Rio Grande do Sul, com ênfase ao município de Santa Maria. Através da análise da despesa, entende-se que com a aplicação de um sistema de custeio na administração pública proporcionar-se-á um maior controle e qualificação do gasto público. Nesse sentido, almeja-se uma maior profissionalização do setor público no que se refere ao planejamento estratégico dos recursos municipais.

Área temática: Gestão de Custos no Setor Governamental

SISTEMA DE CUSTEIO COMO PROPOSTA PARA GESTÃO DOS RECURSOS PÚBLICOS MUNICIPAIS

Introdução

Atualmente, a maior parte dos municípios brasileiros enfrenta dificuldades com a escassez de recursos financeiros, principalmente para investimento nas áreas da educação, da saúde, do transporte e da infra-estrutura. Por outro lado, os governos federal e estadual vêm, gradualmente, descentralizando tais responsabilidades e transferindo-as sem o devido acompanhamento financeiro aos municípios. É consenso que a solução não está no aumento de tributos, mas, antes em aprimoramento, atualização e racionalização de normas, valores, diretrizes e procedimentos nas áreas de arrecadação, fiscalização e administração dos recursos públicos municipais, de modo a serem identificadas e eliminadas deficiências e desatualizações das quais decorram recursos inferiores à capacidade contributiva da população, evasão fiscal ou mau uso dos recursos públicos.

Em maio de 2000, começou a vigorar a Lei Complementar 101 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que visa à transparência, o controle e fiscalização à gestão fiscal. Observa-se que, segundo Khair (2001), com esse advento houve uma ruptura na história político-administrativa do País, o que provocou uma mudança institucional e cultural no trato com o dinheiro público e a sociedade.

A administração pública conta com a Lei 4.320/64, que instituiu normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da união, dos estados, dos municípios e do distrito federal, para sinalizar formas de planejamento e controle orçamentário. Cabe destacar que o orçamento, segundo Silva (2003) é uma peça de fundamental importância na administração pública, pois define quais são as fontes de recursos, os seus montantes, as formas de arrecadação e sua aplicação, contendo todas as propostas e compromissos do executivo para com a sociedade durante o período de um ano. Porém, nem sempre o orçamento recebe toda a atenção que lhe é devida, muitas vezes, é entendido como um conjunto de números irrealistas e de difícil compreensão por parte da sociedade e considerado apenas como mais uma peça da burocracia estatal.

Face ao exposto, o objetivo principal deste trabalho é analisar a composição das despesas municipais e apresentar a implantação de um sistema de custeio como ferramenta apropriada para administrar eficazmente os recursos provenientes das diversas esferas administrativas, ou seja, como uma forma de controle das despesas, proporcionando aos administradores públicos municipais atuarem dentro do conceito da *new public management*, Falconer (1997), Kelly e Wanna (2000).

Este trabalho foi desenvolvido através de um estudo de caso com ênfase ao município de Santa Maria – RS, relacionando-o com os dez maiores Municípios gaúchos, em termos de população, com base no censo de 2000. Incluindo esta seção introdutória, o presente artigo está estruturado em seis seções. Na Segunda seção são discutidos alguns aspectos sobre a excelência no serviço público e sua relação com a escassez de recursos. A terceira seção aborda a gestão da despesa pública municipal. Na Quarta seção são apresentados os aspectos metodológicos.

Na Quinta seção é descrito a aplicação do modelo de custos e, por último, na sexta seção é realizada a conclusão dos estudos.

Excelência no Serviço Público e a Escassez de Recursos

A evolução histórica das formas de gestão na Administração Pública tem sua origem no Império quando era denominada Patrimonialista, passando a partir da década de 30 para a Administração Pública Burocrática e ao chegar aos anos 90 busca-se um novo modelo de gestão pública, ou seja, a Administração Pública Gerencial. O que se observa atualmente é que resquícios patrimonialistas e práticas burocratizantes ainda persistem até hoje, apesar do esforço por resultados para sermos gerenciais. A contradição existente entre as crescentes e ilimitadas demandas sociais e a escassez de recursos públicos requer, cada vez mais, uma mudança na forma de gerenciamento nas entidades públicas. Tal mudança impõe a necessidade de um planejamento efetivo das ações a serem desenvolvidas no setor público, de forma global, contínua e abrangente visando o equilíbrio das contas públicas.

Historicamente, as questões relacionadas ao planejamento das ações no setor público foram prejudicadas por fatores como escassez de recursos, inconstância de metas, mudança de prioridades a cada troca de administração, entre outras. Embora tais fatores continuem influenciando os entes públicos, imposições sociais e legais, como a LRF, forçam a busca de uma maior profissionalização das ações, enfatizando o gerenciamento eficaz desses recursos.

Ao mesmo tempo o setor público brasileiro é alavancado por uma nova orientação surgida nos meados da década de 90, quando passa a ter uma orientação gerencial. Esse novo modelo é voltado para a busca de resultados e direcionado ao atendimento das necessidades do cidadão. Ainda na década de 90, são elencados, através de um Programa de Qualidade do Governo Federal os “Critérios de Excelência” e que representam o “estado da arte” em gestão pública. Este programa apresenta sete critérios de excelência: Liderança; Planejamento Estratégico; Foco no Cliente (sociedade); Sistemas de Informação e Análise; Desenvolvimento e Gestão de Pessoas; Gestão de Processos e Resultados Institucionais, conforme o Manual para Avaliação de Gestão Pública, 2004.

Desta forma, para o gerenciamento dos recursos públicos, é fundamental que o processo de planejamento e formulação de estratégias seja instituído e monitorado. De acordo com Porter (1986), uma estratégia é um conjunto de objetivos e de políticas principais capazes de guiar e orientar o comportamento de uma organização a longo prazo. Anthony (1989) define o planejamento estratégico como o processo de decisão dos objetivos da entidade, das mudanças nesses objetivos, dos recursos utilizados para atendê-los e das políticas que deverão governar a aquisição, utilização e disposição desses recursos. Assim, com base nos conceitos de estratégia e de planejamento estratégico, constata-se que, enquanto a estratégia especifica o que fazer, o planejamento estratégico determina como fazer.

O modelo de avaliação da Gestão Pública analisa no item Planejamento Estratégico “se a entidade ou órgão é capaz de antecipar-se aos problemas e se está orientada por uma perspectiva de desenvolvimento institucional a longo prazo.”¹ Face ao exposto e tendo em vista que a receita é o principal limitador para a realização dos

investimentos, de que tanto a sociedade necessita, cabe ao administrador público a formulação de estratégias e de um planejamento estratégico para incrementar tais recursos e melhor gerenciar a sua aplicação. O Sistema de Informação e Análise é também um dos fundamentos para Excelência sendo que esse critério “aborda a utilização de indicadores de desempenho, especialmente para a redução de custos e o aumento da qualidade dos serviços prestados”ⁱⁱ. Para Deming (1990) nos órgãos públicos, diferente da iniciativa privada, “não há um mercado a ser buscado. Ao invés de conquistar um mercado, uma agência governamental deveria prestar, de forma econômica, o serviço prescrito pela legislação vigente. O objetivo deveria se destacar por serviço bem executado”.

Portanto, o administrador público necessita de um sistema de controle gerencial que, na visão de Anthony e Govindarajan (2001), engloba atividades como planejar o que a organização deve fazer; coordenar as atividades de várias partes da organização; comunicar a informação; decidir se deve ser implementada uma decisão ou que decisão tomar e influenciar as pessoas para que alterem seu comportamento. Nesse sentido, o sistema de controle gerencial exige mudança de comportamento. Para o sucesso desse processo é imprescindível que o sistema seja utilizado pelo dirigente maior da organização. Dentro dos Critérios de Excelência, Liderança “tem que ser legítima e atuante dentro da organização, que seja capaz de orientar o crescimento e desenvolvimento de todos os servidores, estimulando a participação, o aprendizado e a criatividade”ⁱⁱⁱ. Além disso, é fundamental que cada usuário do sistema saiba que é parte integrante deste e tenha uma visão clara de como precisa atuar de forma que todos contribuam decisivamente para a implementação dos mecanismos necessários a conduzir o ente municipal na direção dos objetivos propostos.

O envolvimento dos servidores é fundamental no processo, Falconi (1992) defende que uma das formas de crescimento do ser humano é a educação e a capacitação que deve ser utilizada para a sobrevivência da organização desenvolvendo habilidades e o desejo de trabalhar. Nesse sentido o Programa de Excelência de Gestão avalia – Desenvolvimento e Gestão de Pessoas como “os servidores são capacitados para desenvolver e utilizar seu pleno potencial, em sintonia com os objetivos estratégicos da organização”^{iv}.

É notório que os servidores desejam receber maiores salários, os fornecedores os melhores preços pelos seus produtos/serviços e os cidadãos estejam sempre dispostos a pagar o menor valor referente aos seus tributos. Espera-se que a busca da Excelência em Gestão Pública equacione tais questões de forma a incentivar o comportamento das pessoas de forma que, na busca de seus objetivos, atinjam os objetivos propostos pela organização. O que se espera de um administrador é ação. No entanto, segurança e serenidade são características intrínsecas a arte de administrar e devem ser transmitidas a todos os envolvidos no processo. A Gestão de Processos e os Resultados Institucionais são os fatores que encerram os critérios de análise em busca da Excelência em Gestão Pública. Busca-se, com a Gestão de Processos a “desburocratização e simplificação de rotinas, bem como a rapidez e eficácia nos procedimentos para a prestação de serviços”^v.

O Resultado Institucional é tudo aquilo que é esperado do administrador público, ou seja, um município que atenda as diversas demandas da sociedade, que paga seus

tributos, tudo dentro de eficiência econômica e produtividade. Porém, sabe-se que para se atingir a Excelência no Serviço Público, principalmente, frente a uma administração municipal é bastante difícil, exige vontade política e tratar a “coisa pública” como um bem comum a todos os cidadãos que buscam maior transparência, o fim do paternalismo e irresponsabilidade fiscal dentro da esfera pública. Para esse fim, urge a necessidade de conhecimento prévio sobre o assunto a ser explorado. É fundamental que o gestor analise a composição das despesas públicas municipais de forma a planejar as estratégias que poderão qualificar a aplicação dos recursos, ou seja, qualificar o gasto público.

A gestão da despesa pública municipal

As recentes administrações, tanto na esfera federal, quanto nas estadual e municipal, estão enfrentando uma dualidade que faz parte do atual contexto socioeconômico e é caracterizada pela escassez de recursos e a crescente demanda da sociedade por bens e serviços públicos. Nesse sentido, cabe ao gestor público buscar formas de planejamento e controle para amenizar esse paradigma.

A Lei Complementar nº 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), surge como uma balizadora da gestão pública no tocante à transparência e a seriedade exigida de quem a conduz. Na visão de Khair (2001), a LRF objetiva aprimorar a responsabilidade na gestão fiscal dos recursos públicos por meio de uma ação planejada e transparente que possibilite prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas. Almeja-se, com isso, um maior controle sobre a despesa, qualificando o gasto público de forma a propiciar um maior retorno ao cidadão que paga regularmente seus tributos.

Uma das formas encontradas pelo legislador para atingir tais objetivos está prevista nos artigos 4º e 50º da LRF que determinam a utilização de um sistema de custos que possibilite avaliação e acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. A preocupação com a contabilidade de custos no setor público não é algo novo; já estava presente, desde 1964, quando da promulgação da Lei 4320, embora pouco se tenha avançado nessa área até o momento atual.

Dessa forma, há uma grande contribuição a ser obtida pelo desenvolvimento de um sistema de custos adequada a realidade do setor público, pois, segundo Hansen e Mowen (2001), a gestão de custos produz informações para usuários internos, identificando, coletando, mensurando, classificando e relatando informações úteis aos gestores para o custeio, planejamento, controle e tomada de decisão. Enfim, o ambiente econômico atual criou a necessidade de uma reestruturação da administração pública, onde a inserção de um sistema de custos é fundamental.

Na opinião de Guimarães (2001), o controle dos gastos públicos e a mensuração dos custos tornaram-se necessários para geração de informações seguras capazes de fornecer bases sólidas ao planejamento do orçamento e a tomada de decisões sobre a melhor forma de aplicação dos recursos arrecadados. Assim, reafirma-se o compromisso da administração com a sociedade no gerenciamento transparente e eficiente, obtendo-se resultados nas avaliações de desempenhos das atividades desenvolvidas.

Para a implantação de um sistema de custos no âmbito dos municípios é de fundamental importância que se conheça a composição da despesa pública, a qual, está fixada na lei orçamentária anual ou em leis especiais e na concepção de Kohama (2003), consiste na realização de gastos, ou seja, na aplicação de recursos financeiros para aquisição de bens e serviços que possibilitem a manutenção, o funcionamento e a expansão dos serviços públicos prestados ou postos à disposição da sociedade. Para tanto, torna-se necessário o embasamento teórico sobre o tema, conceituando-se a despesa pública, sua composição e suas formas de controle, o que fornecerá subsídios ao administrador municipal para que possam ser desenvolvidos aprimoramentos nas ações de gerenciamento dos recursos públicos.

Nesse sentido, a fim de dar andamento ao processo de consolidação das Contas Públicas Nacionais de que trata o Art. 51 da LRF, a União publicou a Portaria STN nº 248, de 29-04-2003, que define a despesa de acordo com a sua natureza econômica, classificando-a em despesa corrente e de capital. A despesa corrente se subdivide em: i) pessoal e encargos sociais; ii) juros e encargos da Dívida; iii) outras despesas correntes. A despesa de capital, por sua vez, está subdividida em: a) investimentos; b) inversões financeiras; e c) amortização da Dívida. Essas subdivisões serão analisadas a seguir.

Pessoal e encargos sociais

Esse grupo de contas registra as despesas de natureza remuneratória decorrentes do efetivo exercício de cargo, emprego ou função de confiança no setor público, pagamento dos proventos de aposentadorias, reformas e pensões, obrigações trabalhistas de responsabilidade do empregador, incidentes sobre a folha de salários e contribuição a entidades fechadas de previdência. Outros benefícios assistenciais também podem ser incluídos neste grupo de despesa, como é o caso das gratificações, dos adicionais e de outros direitos remuneratórios pertinentes a este grupo de despesa e, ainda, das despesas com a contratação temporária para atender à necessidade de excepcional interesse público e das despesas com contratos de terceirização de mão-de-obra para substituição de servidores e empregados públicos em atendimento ao disposto no Art. 18, § 1º, da Lei Complementar nº 101/2000.

A Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe uma série de limitações e controles sobre a despesa de pessoal dos municípios. Essas limitações têm o objetivo de proteger o contribuinte contra o mau uso dos recursos públicos pelo administrador municipal. Dessa forma, procura coibir a contratação desmedida de pessoal ou aumento salarial como manobra eleitoral. Nesse mesmo sentido, a Lei nº 10.028 de 19 de outubro de 2000 vem reforçar essa idéia, prevendo sanções para os crimes contra as finanças públicas. Apesar da existência de todas essas restrições, a despesa com pessoal ainda representa um dos gastos mais representativos dos Municípios. A Tabela 01 apresenta o percentual de comprometimento da receita total do município com as despesas de pessoal dos dez maiores municípios do Rio Grande do Sul, em termos populacionais, no período de 1998 a 2002.

A partir da análise dos dados da Tabela 01, constata-se que, em média, nos últimos cinco anos, o Município de Viamão é o que mais compromete a arrecadação com despesas de pessoal, comprometendo 60,24 % da receita com pagamento de

peçoal. Observa-se, porém, que o comprometimento da receita com despesas de peçoal vem apresentando uma tendência de queda considerável, pois, seu índice, que, em 1998, era de 60,60%, em 2002 caiu para 54,10%. Deve-se destacar, no entanto, que essa queda não decorreu da redução de gasto com peçoal, mas do incremento da receita total do município ocorrido nesse período.

Os municípios de Gravataí e Novo Hamburgo também consumiram, nos últimos cinco anos, mais de 50% de sua receita com gastos de peçoal, enquanto Porto Alegre e Caxias do Sul, os dois maiores municípios da amostra em termos populacionais, comprometem, respectivamente, uma média de apenas 33,84% e 36,22% de suas receitas com despesas de peçoal. Cabe aqui questionar se o número de habitantes influencia diretamente sobre o número de servidores e sobre o custo da mão-de-obra desses servidores. Esses dados, entretanto, ainda não estão disponíveis; tampouco existem indicadores para consulta que possibilitem aos cidadãos compararem os gastos de cada município com a prestação dos serviços de sua competência.

Tabela 01 – Comprometimento da receita municipal com peçoal (%)

Municípios - RS	1998	1999	2000	2001	2002	Média
Viamão	60,60	64,10	63,47	58,91	54,10	60,24
Gravataí	*	*	59,81	50,96	49,77	53,51
Novo Hamburgo	52,34	49,77	46,44	56,47	46,70	50,34
<i>Santa Maria</i>	<i>47,03</i>	<i>48,83</i>	<i>55,83</i>	<i>38,98</i>	<i>52,72</i>	<i>48,68</i>
Rio Grande	42,96	45,26	48,74	47,89	54,36	47,84
Canoas	*	*	59,85	35,69	44,53	46,69
Pelotas	45,78	45,76	42,15	41,47	44,04	43,84
São Leopoldo	34,64	42,60	43,11	47,94	44,58	42,57
Caxias do Sul	38,24	35,63	37,61	34,98	34,66	36,22
Porto Alegre	27,55	29,16	31,72	32,26	48,53	33,84
Média	43,16	44,61	48,87	45,54	47,48	45,93

Fonte: Ministério da Fazenda - Secretaria do Tesouro Nacional e do IBGE.

* Dados não disponíveis.

A Lei Complementar 101/2000 busca suprir essa lacuna, prevendo expressamente, em seus artigos 4º e 5º, dentre outros, que as entidades governamentais - União, Estado, Distrito Federal e Municípios – devem manter sistemas de custos que possibilitem o acompanhamento e a avaliação da gestão orçamentária, financeira e patrimonial da administração pública. Através dessa medida, busca-se instrumentalizar o cidadão para avaliar o desempenho do administrador e a qualidade do serviço prestado.

Um dos indicadores importantes para instrumentalizar essa avaliação é o número de cidadãos a que cada servidor público deve atender. Esses dados estão dispostos na Tabela 02, cuja análise revela que, em média, cada servidor público deve atender a 79 (setenta e nove) cidadãos. Posição de destaque tem o Município de Pelotas, onde a relação é de um servidor para cada 105 (cento e cinco) habitantes. Em posição oposta, situa-se Canoas, onde cada servidor atende a apenas 69 (sessenta e nove) cidadãos.

A simples análise desses números, no entanto, não evidencia a satisfação de cada munícipe em relação aos serviços prestados pelo Município, indicador de fundamental importância para a avaliação de desempenho e que deve, assim, estar à disposição tanto do gestor público quanto da comunidade.

Tabela 02 – Quantidade de servidores em função do número de habitantes

Municípios - RS	População Estimativa 2002	Servidores municipais	População por servidores
Pelotas	327.955	3.130	105
Novo Hamburgo	242.616	2.623	92
Gravataí	243.485	2.914	84
Viamão	237.262	2.990	79
Porto Alegre	1.383.454	18.231	76
Caxias do Sul	375.118	4.987	75
<i>Santa Maria</i>	<i>251.144</i>	<i>3.479</i>	<i>72</i>
Canoas	313.844	4.538	69
Rio Grande	*	*	*
São Leopoldo	*	*	*
Média	3.374.878	42.892	79

Fonte: Elaboração própria a partir de dados extraídos do IBGE, ano 2002.

* Dados não disponíveis.

Outras despesas correntes

Nesta rubrica são registradas as despesas de custeio, que consistem em despesas com aquisição de material de consumo, pagamento de diárias, contribuições, subvenções, auxílio-alimentação, auxílio transporte, além de outras despesas, as quais, por não serem classificáveis noutras categorias, são incluídas nesta mesma natureza de despesa. Cabe ressaltar que, na rubrica material de consumo, são registrados os gastos com combustíveis, medicamentos e merenda escolar, os quais consomem um valor significativo de recursos. Enfim, são consideradas despesas de custeio aquelas necessárias à manutenção da máquina pública. Na Tabela 03, pode-se verificar os valores da receita municipal consumidos com essas despesas.

Tabela 03 – Comprometimento da Receita com as despesas de custeio (%)

Municípios - RS	1998	1999	2000	2001	2002	Média
Porto Alegre	57,12	54,75	55,09	53,71	41,41	52,42
Caxias do Sul	46,62	50,00	48,20	45,35	43,06	46,65
Pelotas	51,46	47,95	34,72	46,73	42,92	44,76
Rio Grande	50,49	49,14	43,42	46,67	32,28	44,40
Gravataí	*	*	44,48	43,46	34,76	40,90
<i>Santa Maria</i>	<i>42,93</i>	<i>44,94</i>	<i>41,10</i>	<i>36,29</i>	<i>35,68</i>	<i>40,09</i>
São Leopoldo	43,00	43,02	39,31	32,53	32,59	38,09
Canoas	*	*	24,17	43,46	38,20	35,28
Novo Hamburgo	34,31	37,69	33,20	29,88	30,02	33,02
Viamão	26,37	30,68	28,83	24,35	29,69	27,98
Média	44,20	44,75	39,25	39,89	36,73	40,96

Fonte: Ministério da Fazenda - Secretaria do Tesouro Nacional.

* Dados não disponíveis.

A análise da Tabela 03 evidencia que Porto Alegre, capital do Estado do Rio Grande do Sul, desponta como o Município que mais comprometeu a sua arrecadação com despesas de custeio. Na média dos últimos cinco anos, 52,42% de toda sua arrecadação foi consumida em despesas de custeio da máquina pública. Pode-se observar que esse índice vem apresentando uma tendência de redução nos últimos anos, a qual também aparece na análise dos índices dos demais Municípios da amostra.

Investimentos e inversões financeiras

Em investimento são registradas as despesas com o planejamento e a execução de obras, bem como com a aquisição de imóveis considerados necessários à realização dessas obras e de instalações, equipamentos e material permanente. Na Tabela 04, pode-se verificar o percentual da receita municipal comprometido com investimentos e inversões financeiras.

Tabela 04 – Comprometimento da Receita com investimentos e inversões financeiras (%)

Municípios - RS	1998	1999	2000	2001	2002	Média
Novo Hamburgo	6,55	9,35	12,96	10,85	8,95	9,73
São Leopoldo	8,03	13,14	8,33	8,10	10,48	9,62
Porto Alegre	10,97	9,18	8,79	7,77	7,94	8,93
Viamão	9,52	6,73	8,61	8,04	9,57	8,49
Caxias do Sul	11,13	9,47	5,33	9,34	6,98	8,45
Gravataí	*	*	6,98	3,89	13,21	8,03
<i>Santa Maria</i>	<i>14,15</i>	<i>4,92</i>	<i>7,50</i>	<i>4,42</i>	<i>5,13</i>	<i>7,22</i>
Rio grande	4,66	5,45	4,19	3,62	6,75	4,93
Pelotas	4,39	4,86	3,50	4,19	7,34	4,86
Canoas	*	*	4,80	4,50	4,80	4,80
Média	7,89	8,31	7,10	6,69	8,02	7,60

Fonte: Ministério da Fazenda - Secretaria do Tesouro Nacional.

* Dados não disponíveis.

Na rubrica inversões financeiras, são registradas as 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 a constituição ou aumento do capital de empresas. Todo contribuinte espera o máximo de retorno possível sobre o tributo recolhido aos cofres públicos. No entanto, como pode ser observado na Tabela 10, do total da receita arrecada pelos Municípios da amostra, em média, apenas 7,60% são aplicados em investimentos.

Amortização, juros e encargos da dívida

Nesta rubrica registram-se as despesas com o pagamento e refinanciamento do principal e da atualização monetária ou cambial da dívida pública interna e externa, contratual ou mobiliária; as despesas com o pagamento de juros, comissões e outros encargos de operações de crédito internas e externas contratadas; e as despesas decorrentes da dívida pública mobiliária.

Segundo dados do Banco Central, em dezembro de 2000, a dívida líquida total do setor público era de 49,5% do Produto Interno Bruto (PIB). Com o intuito de reduzir o déficit público do País, de modo a não comprometer as futuras administrações, a Lei de Responsabilidade fiscal, a partir do Art. 29, define regras e condições que os Municípios deverão adotar em relação à dívida pública. Na Tabela 05 são demonstradas as despesas, dessa natureza apresentadas pelos Municípios da amostra durante o período de 1998 a 2002.

Nessa perspectiva, verifica-se, conforme os dados constantes na Tabela 05, que Pelotas comprometeu, em 1998, 10,44% de sua arrecadação com dívida de longo prazo, percentual que vem demonstrando uma tendência de queda, comportamento verificado também nos demais Município. A exceção a esse fenômeno de queda é Porto Alegre, que apresentou um crescimento considerável desse índice no exercício de 2002.

05 - Comprometimento da receita com a dívida (%)

Municípios - RS	1998	1999	2000	2001	2002	Média
Pelotas	10,44	8,55	4,69	4,14	4,69	6,50
Novo Hamburgo	5,51	5,95	3,83	5,84	6,08	5,44
São Leopoldo	9,09	6,19	4,60	3,60	3,41	5,38
<i>Santa Maria</i>	<i>7,14</i>	<i>4,91</i>	<i>5,82</i>	<i>5,08</i>	<i>4,38</i>	<i>5,47</i>
Viamão	3,25	5,20	3,89	4,24	4,65	4,25
Gravataí	*	*	2,03	2,38	4,59	3,00
Caxias do Sul	3,88	3,45	2,28	1,12	1,75	2,50
Porto Alegre	1,99	1,80	2,04	2,30	4,28	2,48
Canoas	*	*	2,34	2,38	0,39	1,70
Rio Grande	1,13	0,26	1,13	0,19	1,06	0,75
Média	5,04	4,49	3,27	3,21	3,24	3,85

Fonte: Ministério da Fazenda - Secretaria do Tesouro Nacional.

* Dados não disponíveis.

Embora reconhecendo a relevância das informações contidas na análise dos dados apresentados, constata-se que elas não são suficientes para embasar a gestão eficiente dos recursos públicos, nem para avaliar o desempenho dos serviços prestados ou postos a disposição do cidadão.

Para amenizar as deficiências nas informações que a grande maioria dos gestores públicos municipais enfrentam, sugere-se, com base no que é ofertado pelo mercado, um sistema de custeio híbrido. Esse sistema fundamenta-se na utilização conjunta do método de custeio por absorção e o de custeio baseado em atividades. Segundo Padoveze (1996), o método de custeio por absorção consiste em apropriar todos os gastos, diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, ao produto ou serviço prestado para determinar o custo do objeto de custos. Já o de o custeio baseado em atividades, conforme Johnson e Kaplan (1996), atribui os custos de apoio aos produtos, na proporção da demanda que cada produto exerce sobre várias atividades.

Com a fusão desses dois sistemas de custeio, busca-se, por exemplo, determinar o custo de um posto de saúde, de uma escola, de uma consulta médica, de uma rua asfaltada, da atividade de fiscalização, de atendimento ao contribuinte, de cobrança da dívida ativa, propiciando, dessa forma, indicadores fundamentais tanto ao embasamento das decisões a serem tomadas pelo gestor público quanto à instrumentalização do cidadão na avaliação do desempenho desse gestor.

Enfim, o administrador público necessita de ferramentas que visam orientar e controlar a gestão dos recursos públicos postos a sua disposição, propiciando à sociedade transparência e segurança quanto a aplicação desses recursos, de acordo com os princípios constitucionais e a legislação vigente. Na opinião de Leal (2003), a implementação de um sistema de gerenciamento de custos no setor

público irá impulsionar a eficiência na obtenção e alocação dos recursos da sociedade. A adoção do princípio de racionalidade na ação governamental permitirá que os desperdícios de verbas públicas sejam reduzidos sensivelmente e, pela ordem natural das coisas, haja uma melhor aplicação dos recursos para atender às demandas sociais.

Nesse sentido, sugere-se o desenvolvimento e aperfeiçoamento de um sistema de custeio preciso. Notadamente a opção que está despontando no mercado é o custeio baseado em atividades (ABC – *activity-based costing*), que, segundo Kaplan e Cooper (1998), é uma metodologia precisa de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo processo de rateio arbitrário dos custos indiretos utilizados nos sistemas tradicionais de custos. Desta forma, será apresentado um modelo de gestão de custos aplicado à Secretaria de Finanças de um dos municípios da amostra, o qual toma como base o valor gasto em um mês do exercício de 2002.

Aspectos metodológicos

Este estudo, usando o método dedutivo, toma como ponto de partida a formação da despesa pública, conforme definida na Lei 4320/64, e vista como elemento fundamental à existência do sistema orçamentário municipal. Aborda, de maneira sucinta, teorias e conceitos, indispensáveis ao desenvolvimento do estudo, com enfoque em um sistema de custeio, que proporcione a qualificação do gasto público. A análise está fundamentada na pesquisa bibliográfica, exploratória e em dados secundários. Segundo Marconi e Lakatos (1990), a pesquisa bibliográfica abrange a bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, incluindo desde publicações avulsas, até meios de comunicação orais.

Conforme Malhotra (2001), a pesquisa exploratória é usada em casos nos quais é necessário definir o problema com maior precisão, identificar cursos relevantes de ação ou obter dados adicionais antes que se possa desenvolver uma abordagem. No caso do presente estudo, os dados utilizados foram obtidos de fonte original, dando a relevância e a exatidão necessárias à pesquisa ora apresentada. No presente estudo é desenvolvido um modelo de gerenciamento de custos no Município de Santa Maria, localizado na região central do Estado do Rio Grande do Sul, analisando-se uma secretaria em todos os seus setores, definindo-se os centros de custos, as atividades executadas pela secretaria e alocando-se os custos de um mês sem acontecimentos atípicos do exercício de 2002.

Aplicação do modelo de gestão de custos

Para a aplicação do modelo gestão de custo na Secretaria de Finanças faz-se necessário definir o mapa de atividades. Esse mapa é composto pelas atividades desenvolvidas pelos setores dessa Secretaria de acordo com o organograma atual, conforme previsto na legislação vigente. Esse trabalho foi desenvolvido a partir da realização de reuniões de trabalho em cada setor da Secretaria, onde os servidores, em conjunto com seu coordenador, elencaram as atividades executadas, bem como as despesas que compõem o custo dessas atividades.

A partir desse momento, definiu-se que o objetivo não seria relacionar todas as atividades realizadas no setor, nem as atividades executadas individualmente, mas sim, aquelas atividades mais representativas e as que consumiam maior volume de recursos. Dessas reuniões resultou a elaboração do mapa de atividades apresentado no Quadro 1.

Quadro 1 – Mapa de atividades

Atividades	Setor	Descrição das atividades
Gerência da Secretaria	Gabinete do Secretário	Atender a demanda dos demais setores da Secretaria, planejamento das atividades ligadas à secretaria e efetuar a previsão de pagamentos
Controle operacional	Controle Interno – Coord operacional	Orientar as secretarias, efetuar auditoria operacional, realizar o controle dos incentivos fiscais e convênios
Controle financeiro	Controle Interno – Coord financeira	Conferir relatórios exigidos pela LRF, tomar as contas, efetuar auditoria financeira, acompanhar a execução orçamentária e financeira e auxiliar o controle externo
Processamento da despesa	Adm financeira – Contadoria	Conferir, empenhar, liquidar e pagar todas as despesas do Poder Executivo
Processamento da Receita	Adm financeira – Tesouraria	Lançar e controlar a receita do Município e conciliar todas as contas bancárias do Poder Executivo
Lançamentos contábeis	Adm financeira – Contadoria	Proceder lançamentos contábeis, conferência e arquivamento de documentos
Emissão e remessa de guias de parcelamento da dívida ativa	Receita – Dívida Ativa	Solicitar à Secretaria de Administração (CPD) a emissão e a remessa de guias de parcelamento
Cobrança judicial da dívida ativa	Receita – Dívida Ativa	Detectar a dívida, gerar processo de cobrança, montar processos, enviar à PGM, acompanhar e controlar a dívida
Cobrança administrativa da dívida ativa	Receita – Dívida Ativa	Detectar a dívida, cobrar via telefone ou envio de correspondência aos contribuintes, acompanhar e controlar a dívida
Avaliação, tributação e emissão de guias do ITBI	Receita – Avaliação imobiliária	Avaliar, tributar e emitir as guias do ITBI
Fiscalização das receitas transferidas	Receita – Receitas transferidas	Atualizar o ITR, efetuar cadastro do INCRA, revisar as guias entregues pelos contribuintes, atender o produtor rural
Emissão e remessa de guias do IPTU	Cadastro imobiliário – IPTU	Solicitar à Secretaria de Administração (CPD) a emissão e remessa de guias de cobrança
Central de atendimento	Cadastro imobiliário – IPTU/ Dívida Ativa	Atender ao contribuinte e efetuar o parcelamento
Atividade de suporte do IPTU	Cadastro imobiliário – IPTU	Analisar processos, realizar coleta de informações, inscrição de contribuinte e arquivamento de documentos
Fiscalização do cadastro mobiliário	Fiscalização – Cadastro mobiliário	Atender ao contribuinte, analisar processos, efetuar liberação de alvarás e procedimentos administrativos
Fiscalização do Transporte	Fiscalização – Poder de polícia	Fiscalizar transporte escolar, táxi e coletivos referente a cumprimento de horário, lotação, conservação e urgência dos condutores
Fiscalização do Código de posturas	Fiscalização – Poder de polícia	Fiscalizar o sossego público e publicidade
Fiscalização de loteamentos irregulares	Fiscalização – Patrimônio	Identificar áreas, fazer levantamentos, informar ao cadastro imobiliário para inclusão das áreas, enviar documentação à Procuradoria Geral e fazer relatórios

Fiscalização da aplicação do código de posturas e obras	Fiscalização – Patrimônio	Efetuar vistorias do alvará de licença de obras, vistorias de ofício, recadastramento, denúncias e outras vistorias
Atividades de suporte do setor de patrimônio	Fiscalização – Patrimônio	Realizar plantão aos contribuintes, efetuar lançamento e controle das notificações e multas, tramitação de documentos e outras atividades
Central de atendimento	Fiscalização – ISS	Fiscalizar, realizar atendimento e orientação aos contribuintes e liberar de notas fiscais
Emissão/ remessa de guias e cobrança ISS	Fiscalização – ISS	Efetuar a emissão e remessa de guias de cobrança do ISS
Fiscalização do ISS (prefeitura)	Fiscalização – ISS	Realizar auditoria, pareceres, fornecer orientação ao contribuinte e realizar estimativas, vistorias e plantões
Outras atividades do ISS	Fiscalização – ISS	Analisar a imunidade/ isenção
Elaboração e acompanhamento dos contratos	Compras	Elaborar e acompanhar os contratos e seus aditamentos
Solicitações de compras	Compras	Receber as solicitações das secretarias, conferir, reservar dotações, fazer impacto financeiro e orçamentário e enviar para a licitação.
Comissão de licitação	Licitações	Receber pedidos de compra, analisar, agrupar e definir a modalidade de licitação; elaborar edital, fazer a publicação ou envio da carta convite, realizar sessão pública de abertura dos envelopes, julgar documentos e propostas e remeter a licitação ao Prefeito

Após a definição das atividades realizadas pelos setores da Secretaria em estudo, obteve-se, junto à contabilidade do Município, as informações sobre os gastos mensais realizados, a fim de identificar-se o valor total gasto a ser atribuído a cada despesa realizada. Esses valores totais estão demonstrados no Quadro 2. Cabe ressaltar que esse detalhamento da despesa não é o mesmo utilizado nos relatórios financeiros ou orçamentários definidos pela Lei 4320/64; porém, é a classificação que, no momento, melhor demonstra os valores consumidos em cada atividade. Dessa forma, valores referentes a despesas com água e luz são empenhados na Secretaria de Administração, tendo em vista que o valor refere-se ao total do centro administrativo, onde essa e outras secretarias se encontram.

Quadro 2 – Gastos mensais agrupados por despesas – ano 2002

Descrição da despesa	Valor Mensal (R\$)
Pessoal e encargos	268.569,97
Suplementação e encargos	28.828,89
Horas Extras e encargos	44.565,67
Auxílio transporte	5.592,06
Auxílio alimentação	13.957,98
Cargo em comissão	15.862,24
Função gratificada	21.252,36
Subsídios e encargos	4.639,17
Diárias	1.447,30
Estagiários	7.371,57
Tonner	-
Folhas de ofício	-
Materiais Impressos	2.452,00
Outros materiais expedientes	-
Combustível	-

Manutenção de veículos	-
Água	-
Luz	-
Telefone	384,56
Manutenção de equipamentos	330,00
Consultoria	-
Serviços de terceiros	16.109,19
Correios	23.877,32
Despesas bancárias	37.694,86
Xerox	2.113,30
Material permanente (computadores, móveis, etc)	274,80
Dívida consolidada amortização e juros	430.641,67
Pasep	62.919,62
Despesas de exercícios anteriores	2.692,37
Total do mês	991.576,89

Já as despesas de combustíveis e manutenção de veículos são empenhadas na Secretaria de Viação e Transporte. Esses valores foram acrescidos na Secretaria de Finanças apenas para efeitos deste relatório e para melhor demonstrar os custos efetivos da secretaria. Também, cabe destacar que os valores empenhados para o pagamento da dívida consolidada do Município, hoje empenhado na Secretaria de Finanças, não são um custo dessa Secretaria, mas correspondem ao da aquisição do bem ou serviço contratado, sendo hoje considerados como um gasto. De posse, então, dos valores totais das despesas realizadas na Secretaria durante um mês típico de atividades do exercício de 2002 atribuiu-se a cada uma dessas atividades o valor consumido. Para tanto, tornou-se necessária a análise de cada despesa, identificando-se seu comportamento, suas particularidades e o seu relacionamento com cada atividade executada. São apresentados, a seguir, os direcionadores de custos, bem como a forma de cálculo de cada despesa relativa às respectivas atividades.

Mão-de-obra direta

Com base nas entrevistas em cada setor da Secretaria, definiu-se quais os servidores e por quantas horas compõem o custo de cada atividade, conforme demonstrado na Quadro 3.

Quadro 3 – Custos de mão-de-obra direta por setor

Setor	Custo (R\$)	Percentual
Gabinete do Secretário	16.879,60	4,10%
Controle interno	15.813,93	3,84%
Diretoria Financeira	19.615,78	4,76%
Diretoria de Receita	81.100,83	19,68%
Cadastro Imobiliário	73.833,42	17,92%
Diretoria de Fiscalização	188.513,59	45,75%
Compras	4.830,22	1,17%
Licitações	11.499,83	2,79%
Total	412.087,20	100,00%

Os valores foram obtidos junto ao setor de folha de pagamento da Secretaria de Recursos Humanos e atribuídos a cada setor conforme demonstrado no Quadro 3. No grupo mão-de-obra direta, estão incluídas as despesas de Pessoal e encargos, Suplementação e encargos, Horas Extras e encargos, Auxílio transporte, Auxílio

alimentação, Cargo em comissão, Função gratificada, Subsídios e encargos, Diárias e Estagiário.

De posse dos custos de cada setor e com base nas entrevistas realizadas com os coordenadores desses setores da Secretaria de Finanças, distribuiu-se o valor da mão-de-obra direta conforme o número de servidores e a quantidade de horas trabalhadas em cada uma das atividades desenvolvidas pela Secretaria.

QUADRO 4 – Matriz de distribuição do percentual de mão-de-obra direta consumida por atividade

Nome das atividades	Setor	%
Lançamentos contábeis	Adm financeira – Contadoria	0,44
Processamento da despesa	Adm financeira – Contadoria	3,37
Processamento da receita	Adm financeira – Tesouraria	0,95
Atividade de suporte do IPTU	Cadastro imobiliário – IPTU	13,3
Central de atendimento do IPTU	Cadastro imobiliário – IPTU	4,59
Emissão e remessa de guias do IPTU	Cadastro imobiliário – IPTU	0,00
Elaboração /acompanhamento de contratos	Compras	0,42
Solicitações de compras	Compras	0,76
Controle financeiro	Controle Interno – Coord financeira	1,90
Controle operacional	Controle Interno – Coord operacional	1,93
Fiscalização do cadastro mobiliário	Fiscalização – Cadastro mobiliário	3,12
Central de atendimento do ISS	Fiscalização – ISS	1,72
Emissão/remessa - guias de cobrança ISS	Fiscalização – ISS	0,48
Fiscalização do ISS	Fiscalização – ISS	10,9
Outras atividades do ISS	Fiscalização – ISS	1,88
Atividades de suporte do setor de patrimônio	Fiscalização – Patrimônio	1,69
Fiscalização da aplicação do código de posturas e obras em geral	Fiscalização – Patrimônio	6,67
Fiscalização de loteamentos irregulares	Fiscalização – Patrimônio	1,17
Fiscalização de Alvarás	Fiscalização - Poder de polícia	9,46
Fiscalização do Código de posturas	Fiscalização - Poder de polícia	3,28
Fiscalização do Transporte	Fiscalização - Poder de polícia	5,33
Gerência da Secretaria	Gabinete do Secretário	4,10
Comissão de licitação	Licitações	2,79
Avaliação, tributação e emissão de guias de IPTU	Receita Avaliação imobiliária	1,79
Central de atendimento - dívida Ativa	Receita – Dívida Ativa	2,36
Cobrança administrativa - dívida ativa	Receita – Dívida Ativa	2,87
Cobrança judicial da dívida ativa	Receita – Dívida Ativa	8,67
Emissão e remessa de guias de parcelamento da dívida ativa	Receita – Dívida Ativa	0,48
Fiscalização das receitas transferidas	Receita – Receitas transferidas	3,51
Total de mão-de-obra direta		100

Os valores que cabe a cada servidor e os encargos do Município a eles referentes foram obtidos nos relatórios do setor de folha de pagamento. Com base nesses dados, foram calculados os índices apresentados no Quadro 04 e alocados os custos em suas respectivas atividades, conforme demonstrado no Quadro 05.

Quadro 05 – Alocação dos custos de mão-de-obra direta

Nome das atividades	Consumo por atividade	Alocação do custo por atividade (R\$)
Lançamentos contábeis	0,44%	1.792,94
Processamento da despesa	3,37%	13.893,87
Processamento da receita	0,95%	3.928,97
Atividade de suporte do IPTU	13,33%	54.925,56
Central de atendimento do IPTU	4,59%	18.907,86
Emissão e remessa de guias do IPTU	0,00%	-
Elaboração e acompanhamento dos contratos	0,42%	1.718,12
Solicitações de compras	0,76%	3.112,10
Controle financeiro	1,90%	7.847,00
Controle operacional	1,93%	7.966,94
Fiscalização do cadastro mobiliário	3,12%	12.875,64
Central de atendimento do ISS	1,72%	7.098,38
Emissão e remessa de guias de cobrança do ISS	0,48%	1.989,17
Fiscalização do ISS	10,94%	45.078,19
Outras atividades do ISS	1,88%	7.730,81
Suporte do setor de patrimônio	1,69%	6.951,05
Fiscalização da aplicação do código de posturas e obras	6,67%	27.496,10
Fiscalização de loteamentos irregulares	1,17%	4.822,99
Fiscalização de Alvarás	9,46%	38.994,58
Fiscalização do Código de posturas	3,28%	13.526,60
Fiscalização do Transporte	5,33%	21.950,06
Gerência da Secretaria	4,10%	16.879,60
Comissão de licitação	2,79%	11.499,83
Avaliação, tributação e emissão de guias do ITBI	1,79%	7.367,74
Central de atendimento da Dívida Ativa	2,36%	9.729,59
Cobrança administrativa da dívida ativa	2,87%	11.844,90
Cobrança judicial da dívida ativa	8,67%	35.713,51
Emissão e remessa de guias parcelamento da dívida ativa	0,48%	1.989,17
Fiscalização das receitas transferidas	3,51%	14.455,91
Total de mão-de-obra direta	100%	412.087,20

Cabe ressaltar que, como existe um grande rodízio de servidores entre os setores e, principalmente, entre as atividades, muitas vezes ocorrendo, inclusive, com alteração de secretaria, esses dados devem ser acompanhados periodicamente para evitar possíveis distorções.

Outras despesas correntes e investimentos

Para apropriação dos custos desse sub-grupo de despesa, foi necessário verificar nos empenhos e solicitações de compra qual setor requisitou o material ou o serviço e verificar junto aos setores quais eram as atividades e em que quantidades consumiram tal despesa, conforme demonstrado no Quadro nº 06.

Quadro 06 – Alocação dos custos de outras despesas correntes e investimentos

Atividades	Índice de rateio	Alocação do custo por atividade (R\$)
Lançamentos contábeis	0,60%	501,64
Processamento da despesa	0,95%	791,64
Processamento da receita	0,63%	526,64
Atividade de suporte do IPTU	0,04%	35,22
Central de atendimento do IPTU	0,40%	335,22

Emissão e remessa de guias do IPTU	59,76%	49.740,35
Elaboração e acompanhamento dos contratos	0,04%	35,22
Solicitações de compras	0,04%	35,22
Controle financeiro	0,18%	147,62
Controle operacional	0,18%	147,62
Fiscalização do cadastro mobiliário	0,32%	262,44
Central de atendimento do ISS	0,00%	-
Emissão e remessa de guias de cobrança do ISS	12,79%	10.650,01
Fiscalização do ISS	0,08%	70,44
Outras atividades do ISS	0,08%	70,44
Atividades de suporte do setor de patrimônio	0,17%	140,89
Fiscalização e aplicação do código de posturas e obras	0,34%	280,89
Fiscalização de loteamentos irregulares	0,17%	140,89
Fiscalização de Alvarás	0,52%	436,81
Fiscalização do Código de posturas	0,52%	436,81
Fiscalização do Transporte	0,52%	436,81
Gerenciamento da Secretaria	3,36%	2.797,66
Comissão de licitação	4,67%	3.885,44
Avaliação, tributação e emissão de guias do ITBI	0,60%	500,50
Central de atendimento da Dívida Ativa	0,73%	606,55
Cobrança administrativa da dívida ativa	0,30%	246,55
Cobrança judicial da dívida ativa	0,00%	-
Emissão, remessa e cobrança de guias de parcelamento da dívida	11,74%	9.772,47
Fiscalização das receitas transferidas	0,25%	204,00
Total de mão-de-obra direta	100,00%	83.236,02

De posse desses dados, foi possível apresentar o custo total das atividades desenvolvidas pela Secretaria de Finanças em um mês normal de atividade durante o ano de 2002, conforme o Quadro 07.

Quadro 07 – Custo total das atividades da Secretaria de Finanças

Sector	Atividades	Custo Atividade (R\$)	Custo Setor (R\$)
Adm Financeira	Lançamentos contábeis	2.294,58	
Adm Financeira	Processamento da despesa	14.685,52	
Adm Financeira	Processamento da receita	4.455,61	21.435,71
C.Interno	Controle financeiro	7.994,62	
C.Interno	Controle operacional	8.114,56	16.109,18
Cadastro imobiliário	Atividades de suporte do setor do IPTU	54.960,78	
Cadastro imobiliário	Central de atendimento do IPTU	19.243,08	
Cadastro imobiliário	Emissão, remessa e arrecadação de guias do IPTU	49.740,35	123.944,21
Gabinete do secretário	Gerência da secretaria	19.677,26	19.677,26
Cadastro imobiliário	Fiscalização do cadastro mobiliário	13.138,08	13.138,08
Fisc Patrimônio	Atividades de suporte do setor de patrimônio	7.091,94	
Fisc Patrimônio	Fiscalização do código de posturas e obras em geral	27.776,99	
Fisc Patrimônio	Fiscalização de loteamentos irregulares	4.963,88	39.832,81
ISS	Central de atendimento ISS	7.098,38	
ISS	Emissão, remessa e arrecadação de guias do ISS	12.639,18	
ISS	Fiscalização do ISS	45.148,64	
ISS	Outras atividades do ISS	7.801,26	72.687,46
Poder de polícia	Fiscalização de alvarás	39.431,39	
Poder de polícia	Fiscalização do código de posturas	13.963,41	75.781,68

Poder de polícia	Fiscalização do transporte	22.386,87	
Licitações	Comissão de licitações	15.385,27	15.385,27
Compras	Elaboração e acompanhamento de contratos	1.753,34	
Compras	Solicitações de compras	3.147,32	4.900,66
Receita	Avaliação, tributação, emissão e arrecadação de guias do ITBI	7.868,24	7.868,24
Receita	Emissão, remessa e arrecadação de guias da Dívida Ativa	11.761,64	
Receita	Central de atendimento da Dívida Ativa	10.336,14	
Receita	Cobrança administrativa da dívida ativa	12.091,46	
Receita	Cobrança judicial da dívida ativa	35.713,51	69.902,75
Receita	Fiscalização das receitas transferidas	14.659,91	14.659,91
Custo total por atividade da secretaria de finanças		457.298,37	495.323,22

É importante ressaltar que após o levantamento do custo de cada atividade realizada na secretaria em estudo, deve-se proceder à análise da produção de cada setor e de cada atividade, verificando-se a possibilidade de readequação das atividades, redução dos custos ou melhor aproveitamento do potencial de cada atividade. No entanto, para o exercício de 2004, estará sendo trabalhada, nesta Prefeitura, a aplicação de um novo sistema contábil baseado no modelo proposto neste trabalho. No novo sistema, cada um dos servidores já estará previamente alocado a cada atividade, e qualquer alteração nas atividades dos servidores deverá ser imediatamente alterada no sistema de folha de pagamento. As compras serão apropriadas a cada atividade no momento da retirada das mercadorias no almoxarifado, sendo projetado o período em que serão consumidas, o que possibilitará o ajuste na próxima requisição de material. Os serviços serão alocados na ocasião de sua solicitação da atividade relacionada.

De posse de todos esses dados, disponibilizados por um sistema de custos, torna-se mais fácil a visualização de algum comportamento anormal desses custos, possibilitando ao administrador reverter, corrigir ou contornar o problema em tempo hábil. Pode-se afirmar que o modelo de gestão de custos exige mudança de comportamento nas pessoas, o homem tem que estar certo do que vai fazer e motivado para tal. A mudança vai do Prefeito, dirigente maior da instituição, ao último servidor da linha do processo administrativo. Desta forma, o modelo exige revisão e reestruturação de procedimentos e métodos, deve ser contínuo, buscando sempre o “estado da arte” procurando fugir do paternalismo e da burocracia que sempre imperaram na administração pública.

Considerações finais

O presente trabalho discorreu sobre aspectos relevantes a respeito da despesa pública municipal, procurando revisar conceitos e apresentar propostas que visam qualificar a aplicação dos recursos postos à disposição do gestor público municipal. A idéia principal foi a de que as organizações públicas devem buscar desempenho idêntico ao de uma empresa privada, procurando direcionar sua gestão para obter resultados visando atender o cidadão como “sócio” da empresa que busca suprir suas demandas por serviços públicos de qualidade. Com esse intuito, apresentou-se a aplicação de um modelo híbrido de sistema de controle de custos com base no custeio por absorção e no custeio baseado em atividades, como proposta aos administradores municipais, que terão acesso a uma ferramenta gerencial de grande valia, se usada adequadamente e em tempo hábil, e que proporcionará maior

eficiência e controle dos, hoje escassos, recursos públicos que devem ser aplicados no atendimento às necessidades da população.

O modelo de custos, ora apresentado, foi desenvolvido em uma secretaria específica e em apenas um dos mais de 5.500 Municípios brasileiros, no entanto esse modelo poderá ser aplicado nas demais secretarias e em qualquer Município, desde que analisadas as particularidades existentes e considerado o necessário apoio dos servidores de cada setor, peças fundamentais para a profissionalização e a mudança de que o setor público necessita. Atualmente, a administração pública se encontra num estágio de inovação, caracterizado por mudanças culturais e comportamentais dos componentes da instituição. Tais mudanças devem ser conduzidas de uma forma planejada que leve à obtenção de resultados e orientadas para o atendimento das necessidades do cidadão, pois o controle de custos da administração pública é fundamental como instrumento de informações para análise, controle, avaliação e tomada de decisões que visem maiores e melhores resultados em favor da sociedade.

Deve-se destacar, ainda, a necessidade do uso de técnicas da contabilidade gerencial adaptadas à contabilidade pública, para que os administradores públicos municipais disponham de ferramentas apropriadas para administrar eficazmente os recursos provenientes das diversas esferas administrativas. Finalmente, acredita-se que o estudo tenha contribuído para o debate e para o aprofundamento dos estudos a respeito deste relevante tema, ao qual nem sempre é dada a importância devida. Apesar da contribuição, deve-se reconhecer que persistem limitações relativas à análise da despesa pública, à sua composição, às formas de controle e ao planejamento que os Municípios podem instituir com o intuito de buscar o equilíbrio das contas públicas tão almejado pela Lei de Responsabilidade Fiscal. É consenso que essas limitações são imperiosas para complementarem o trabalho ora apresentado.

Referências bibliográficas

- ANTHONY, Robert N. **The management control function**. Boston: Harvard Business School Press, 1989.
- ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. 1916. **Sistema de controle gerencial**. Tradução Adalberto Ferreira das Neves. São Paulo: Atlas, 2001.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 20. edição atualizada e ampl. São Paulo: Saraiva, 1998.
- _____. **Lei 4.320, de 17 de março de 1964**. Institui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Comentada por J. Teixeira Machado Jr. e Heraldo da Costa Reis. Rio de Janeiro: IBAM, 1998.
- _____. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. 2000.
- DEMING, Edwards W. **Qualidade: a revolução na produtividade**. Rio de Janeiro, Marques Saraiva, 1990.
- FALCONER, P. K. Public Administration and the new public management: lessons from the UK experience. **Working Paper**, Glasgow Colendonian University. Glasgow, 1997.

- FALCONI, Vicente Campos, 1940. **TCQ: controle da qualidade total (no estilo japonês)**. Belo Horizonte, MG: Fundação Christiano Ottoni, Escola de Engenharia da UFMG, Rio de Janeiro: Bloch Ed., 1992.
- GUIMARÃES, Klicia Maria Silva. **Uma abordagem teórica do gerenciamento de custos e avaliação do desempenho na administração pública**. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília: CFC, nº 128, março/abril 2001.
- HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos, contabilidade e controle**. Tradução Robert Brian Taylor; revisão técnica Elias Pereira. 1ª ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.
- JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. **A Relevância da Contabilidade de Custos**. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1996.
- KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Custo & Desempenho**. São Paulo: Futura, 1998.
- KELLY, J.; WANNA, J. New public management and the politics of government budgeting. **International Public Management Review**, v. 1, 2000.
- KHAIR, Amir Antônio. **Lei de responsabilidade fiscal. Guia de Orientação para as Prefeituras**. BNDES: Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social com o apoio do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, 2001.
- KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- LEAL, José Paulo. **Custo na administração pública e inclusão social**. IX Convenção de contabilidade do Rio Grande do Sul. Gramado, RS, 2003.
- MALHOTRA, Naresh K. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada**. Trad. Nivaldo Montingelli Jr. E Alfredo Alves de Farias. 3.ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.
- MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eba Maria. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1990.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Editora Atlas, 1996.
- PORTER, Michael E. **Estratégia competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1986.
- Qualidade no Serviço Público. **Manual para avaliação de Gestão Pública – 2004**. Programa do Governo Federal. www.pgsp.planejamento.gov.br
- SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

ⁱ Qualidade no Serviço Público. Manual de avaliação da Gestão Pública – 2004. Programa do Governo Federal.

ⁱⁱ idem.

ⁱⁱⁱ idem.

^{iv} idem.

^v idem.