



**UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

BRUNO CÉZAR DE JESUS SOUSA

**GESTÃO ORÇAMENTÁRIA E A IMPORTÂNCIA DE SISTEMA DE
CUSTOS PÚBLICOS: ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE O MINISTÉRIO
PÚBLICO – BA E A SECRETARIA DA FAZENDA – BA**

Salvador – BA
2016

BRUNO CÉZAR DE JESUS SOUSA

**GESTÃO ORÇAMENTÁRIA E A IMPORTÂNCIA DE SISTEMA DE
CUSTOS PÚBLICOS: ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE O MINISTÉRIO
PÚBLICO – BA E A SECRETARIA DA FAZENDA – BA**

Monografia apresentada à Universidade Católica do Salvador, Faculdade de Ciências Contábeis, como requisito final para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Esp. Rubens Mario Ribeiro Pacheco

Salvador – BA
2016

BRUNO CÉZAR DE JESUS SOUSA

**GESTÃO ORÇAMENTÁRIA E A IMPORTÂNCIA DE SISTEMA DE
CUSTOS PÚBLICOS: ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE O MINISTÉRIO
PÚBLICO – BA E A SECRETARIA DA FAZENDA – BA**

Monografia apresentada à Universidade Católica do Salvador,
Faculdade de Ciências Contábeis, como requisito final para
obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovada em 07 de dezembro de 2016.

BANCA EXAMINADORA

Orientador: Prof. Esp. Rubens Mario Ribeiro Pacheco

Prof. Dr. Jair Sampaio Soares Júnior

Prof. Me. Marcos Suel Lima Souza

Dedico à minha mãe, Olívia,
por ter acreditado em mim; a
meus irmãos, pelo carinho e
confiança; aos amigos.

AGRADECIMENTOS

A Deus e ao Universo, pela existência de todas as coisas, por minha existência, e pela possibilidade que tive de superar as dificuldades da vida, com humildade, disciplina e persistência, e vencer essa etapa: o grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

À minha mãe, Olívia, minha heroína, que sempre batalhou, trabalhou com dignidade para criar e educar seus filhos. Guerreira! Sempre acreditou no potencial de seus filhos, sempre acreditou em mim. Eternamente grato por todo amor e dedicação!

A toda minha família, especialmente aos meus irmãos Franderson, Manuelle, Cristian, David e Roberta, por todo apoio, compreensão, confiança, carinho, amor. Aos meus sobrinhos, em particular, pela convivência, Nátaly, Mayani e Jéssica, por toda alegria; Maria Eduarda, por toda sua magia, capaz de me alegrar imensamente.

À Elisângela, ex-companheira, que chegou na hora certa para me apoiar no processo de mudança de vida, e representa imensa importância para o alcance deste projeto de superação e vitória. Meu eterno agradecimento.

Aos meus amigos de trabalho e de faculdade. Aos grandes educadores da UCSal, em especial os professores Rubens Mário Ribeiro Pacheco e Dr. Jair Sampaio Soares Júnior, por toda colaboração e orientação. André Luis Sant'Ana Ribeiro e Itamar Araujo Gomes Jr, pela colaboração em responder aos questionários desta pesquisa.

Agradecimento especial à Jeane, companheira, que recente chegou a minha vida com tamanha significância, por todo apoio, carinho e amor.

Agradeço a todos que contribuíram, direta e indiretamente, para que esse objetivo fosse alcançado. O apoio recebido foi fundamental para a permanência na batalha em busca do êxito, em busca da vitória. Cada apoio permanecerá em minhas lembranças.

“A satisfação está no esforço e não apenas na realização final.”

Mahatma Gandhi

SOUSA, Bruno César de. GESTÃO ORÇAMENTÁRIA E A IMPORTÂNCIA DE SISTEMA DE CUSTOS PÚBLICOS: ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE O MINISTÉRIO PÚBLICO – BA E A SECRETARIA DA FAZENDA – BA. Monografia – Faculdade de Ciências Contábeis, Universidade Católica do Salvador, Salvador, 2016.

RESUMO

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público vem passando por mudanças significativas através do processo de convergência às Normas Internacionais, com vistas à padronização de procedimentos contábeis. A Contabilidade de Custos apresenta-se, nesse contexto, como ferramenta fundamental à Gestão Orçamentária da Administração Pública, dando subsídios aos gestores para a tomada de decisões mais assertivas, objetivando uma administração de qualidade, em atendimento ao interesse público, com eficiência, eficácia e efetividade. Esta pesquisa pretende analisar a importância de um Sistema de Gestão de Custos no Processo Orçamentário do Setor Público. Para tanto, o objetivo geral é investigar o desenvolvimento histórico e conceitual do Processo Orçamentário da Administração Pública Brasileira, seus princípios e procedimentos, bem como as ferramentas de apoio à Gestão Orçamentária, com vistas ao gerenciamento do gasto eficiente. Pretendem-se, como objetivos específicos, investigar o desenvolvimento histórico do Processo Orçamentário da Administração Pública Brasileira; descrever as ferramentas utilizadas pelo Ministério Público do Estado da Bahia e Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, em seus Processos Orçamentários; analisar os procedimentos práticos utilizados por ambas as Instituições, com vistas ao gerenciamento do gasto eficiente. A metodologia utilizada foi do tipo exploratória e descritiva, com a abordagem qualitativa, utilizando-se o questionário como instrumento de coleta de dados. Como resultado verificou-se que a utilização de um Sistema de Apropriação de Custos evidencia o quanto cada centro de custo consome para a realização de suas atividades, dando subsídio para a administração analisar a relação custo-benefício, de forma a atender os interesses públicos com maior eficiência, eficácia e efetividade. Conclui-se que um Sistema de Gestão de Custos apresenta-se como ferramenta fundamental ao gerenciamento do gasto público.

Palavras-chave: Gestão Orçamentária. Sistema de Gestão de Custos. Eficiência.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

- Figura 1** Síntese da Construção do Plano Estratégico MP-BA 2011-2023 / 39
- Figura 2** Demonstração da apropriação de custos Sistema ACPF /45
- Figura 3** Arquitetura do ACPF /46
- Figura 4** Apropriação de Custos MP-BA / 49
- Figura 5** Apropriação de Custos ACPF / 52

LISTA DE QUADROS

- Quadro 1** Resumo Referencial Teórico / 27
- Quadro 2** Matriz de Análise: Gestão Orçamentária e a Importância de Sistema de Custos Públicos: análise comparativa entre o MP-BA e a SEFAZ-BA / 34
- Quadro 3** Desenvolvimento histórico do Processo Orçamentário Brasileiro / 35
- Quadro 4** Apropriação de Custos – FIPLAN – MP-BA / 41
- Quadro 5** Relações entre os Sistemas Integrados ao Sistema ACPF / 44

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ACP	Sistema de Apropriação de Custos Públicos
ACPF	Sistema de Apropriação de Custos Públicos - FIPLAN
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CNMP	Conselho Nacional do Ministério Público
CTF	Sistema de Controle Total de Frotas
DASP	Departamento de Administração do Serviço Público
IFAC	International Federation of Accountants
LC	Lei Complementar
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentário Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MP – BA	Ministério Público do Estado da Bahia
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
PGA	Plano Geral de Atuação
PPA	Plano Plurianual
SAEB	Secretaria de Administração do Estado da Bahia
SCMP	Sistema de Informações de Custos do Ministério Público
SEFAZ – BA	Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia
SEPLAN	Secretaria de Planejamento do Estado da Bahia
SIAP	Sistema Integrado de Administração de Patrimônio
SIMOV	Sistema de Controle de Bens Imóveis
SIMPAS	Sistema Integrado de Material, Patrimônio e Serviços
SIPLAGE	Sistema de Planejamento e Gestão Estratégica
SIRH	Sistema Integrado de Recursos Humanos
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
UG	Unidade Gestora

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
2 PROCESSO ORÇAMENTÁRIO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA	15
2.1 BREVE HISTÓRICO DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA	15
2.2 BASE LEGAL E A OPERACIONALIZAÇÃO DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO BRASILEIRO	18
2.3 PROCESSO DE CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO	22
2.4 GESTÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO	23
2.4.1 Implantação de Custos no Setor Público de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF	26
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	28
3.1 TIPOS DE PESQUISA	28
3.2 OBJETIVOS DA PESQUISA.....	30
3.2.1 Objetivo Geral	30
3.2.2 Objetivos Específicos	30
3.3 INSTRUMENTO DE COLETA.....	31
3.4 PROCEDIMENTO DE COLETA.....	32
3.5 TÉCNICAS DE ANÁLISE	33
3.6 MATRIZ DE ANÁLISE.....	33
4 ANÁLISE DE RESULTADOS	35
4.1 DESENVOLVIMENTO HISTÓRICO DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA	35
4.2 FERRAMENTAS UTILIZADAS PELO MINISTÉRIO PÚBLICO – BA E SECRETARIA DA FAZENDA – BA EM SEUS PROCESSOS ORÇAMENTÁRIOS	38
4.2.1 Processo orçamentário do Ministério Público do Estado da Bahia	38
4.2.2 Sistema gerencial utilizado pela Secretaria da Fazenda da Bahia em seu processo orçamentário	42
4.3 ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE PROCEDIMENTOS ORÇAMENTÁRIOS PRÁTICOS DO MINISTÉRIO PÚBLICO – BA E SECRETARIA DA FAZENDA – BA	47

4.4 DESENVOLVIMENTO HISTÓRICO E CONCEITUAL DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO NO BRASIL.....	53
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	55
5.1 LIMITE DO ESTUDO DA PESQUISA.....	56
5.2 SUGESTÃO PARA PESQUISA FUTURA.....	56
REFERÊNCIAS	57
APÊNDICE A – Questionário 1: aplicado ao Diretor de Programação e Gestão Orçamentária do MP-BA	61
APÊNDICE B – Questionário 2: aplicado ao Gestor do Sistema ACP da SEFAZ-BA	62

1 INTRODUÇÃO

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) vem passando por mudanças significativas através do processo de convergência às Normas Internacionais, iniciado por meio da Portaria Nº 184/2008 do Ministério da Fazenda, com vistas à padronização de procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis.

Diante disto, o processo de implantação da Contabilidade de Custos para o Setor Público, previsto na Lei Nº 4.320/1964 e Lei Complementar Nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), é iniciado com a publicação da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC Nº 1.129/2008, que aprovou a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis, instituindo o Sistema de Custos como novo Sistema Contábil.

A Contabilidade de Custos apresenta-se, nesse contexto, como ferramenta fundamental à Gestão Orçamentária da Administração Pública, dando subsídios aos gestores para a tomada de decisões mais assertivas, objetivando uma administração de qualidade, em atendimento ao interesse público, com eficiência, eficácia e efetividade.

Sabendo-se da importância da gestão de custos, no processo orçamentário, para a medição e apropriação dos dispêndios devidos às atividades da organização, informações pilares ao gerenciamento da relação custo-benefício, pretende-se analisar qual a importância de um Sistema de Gestão de Custos no Processo Orçamentário do Setor Público, para a tomada de decisões?

Dessa forma, o objetivo geral desta pesquisa é investigar o desenvolvimento histórico e conceitual do Processo Orçamentário da Administração Pública Brasileira, seus princípios e procedimentos, bem como as ferramentas de apoio à Gestão Orçamentária, com vistas ao gerenciamento do gasto eficiente.

Nesse sentido, pretende-se alcançar os seguintes objetivos específicos:

- a) Investigar o desenvolvimento histórico do Processo Orçamentário da Administração Pública Brasileira;
- b) Descrever as ferramentas utilizadas pelo Ministério Público do Estado da Bahia e Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, em seus Processos Orçamentários;

- c) Analisar os procedimentos práticos utilizados por ambas as Instituições, com vistas ao gerenciamento do gasto eficiente.

A realização desta pesquisa justifica-se pela importância em demonstrar aos gestores públicos, a possibilidade de fortalecer o gerenciamento do Processo Orçamentário baseado na aplicação das técnicas da Contabilidade Aplicada ao Setor Público e da Contabilidade de Custos, permitindo-se saber o custo das atividades meio e fim da organização, o que possibilita maior segurança ao Planejamento Estratégico, otimizando-se a utilização dos recursos públicos.

Esta pesquisa poderá servir às organizações como instrumento de análise e revisão de suas formas atuais de mensuração de custos, fornecendo informações aos gestores para a tomada de decisões, podendo, então, rever estratégias e maximizar os resultados, dando melhor retorno à sociedade.

Servirá, também, aos estudantes de Ciências Contábeis, como fonte de pesquisa e aprofundamento de conhecimentos quanto à Contabilidade Aplicada ao Setor Público, em consonância com a importância da Gestão de Custos, para o alcance de objetivos, metas e melhores resultados.

O interesse na realização desta pesquisa se deu a partir da percepção da importância do tema para a gestão pública, combinado com o conhecimento que vem sendo construído em sala de aula e, também, na prática, em atuação na área pública.

Esta pesquisa é formada por cinco seções, a começar por esta introdução, que traz uma breve contextualização sobre o processo orçamentário brasileiro, a convergência das normas brasileiras de contabilidade às normas internacionais, visando padronização de linguagem, além da importância da gestão de custos para a gestão orçamentária, seguida do problema de pesquisa, objetivo geral e objetivos específicos, justificativa e relevância.

Em seguida é apresentada a fundamentação teórica, que serve de base a este estudo, trazendo os dispositivos legais e procedimentos, que perpassam pelas Constituições Federais desde a de 1824 até a vigente, promulgada em 1988. A Lei Nº 4.320/1964, que estabeleceu os princípios orçamentários no Brasil, a Lei Nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal, além de obras literárias sobre o tema e autores renomados.

O terceiro capítulo apresenta os procedimentos metodológicos utilizados para a realização desta pesquisa, que adotou os tipos exploratória e descritiva, o que possibilitou maior familiaridade com o tema e conhecimento sobre processo orçamentário na administração pública. A partir da abordagem qualitativa, utilizou-se das técnicas bibliográfica e documental, além do questionário como instrumento de coleta de dados.

Na seção 4 é realizada a análise dos dados coletados, para responder ao problema de pesquisa, que é analisar a importância de um Sistema de Gestão de Custos no Processo Orçamentário do Setor Público, para a tomada de decisões.

Para tanto, esta pesquisa teve como objetivos investigar o desenvolvimento histórico e conceitual do Processo Orçamentário da Administração Pública Brasileira, descrever as ferramentas utilizadas pelo Ministério Público da Bahia e pela Secretaria da Fazenda da Bahia, em seus processos orçamentários, analisando-se seus procedimentos práticos, com vistas ao gerenciamento do gasto eficiente.

Por fim, na seção 5, serão apresentadas as considerações finais, demonstrando a importância da gestão de custos para a gestão orçamentária; as limitações da pesquisa, que pretendeu analisar a gestão orçamentária e a importância de sistema de custos públicos, entretanto, sem o objetivo de estudar Contabilidade de Custos, ficando, esta, registrada como sugestão para pesquisas futuras.

2 PROCESSO ORÇAMENTÁRIO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA

Este capítulo apresenta um breve desenvolvimento histórico, conceitual, e legal sobre o processo orçamentário na administração pública brasileira, o que dará subsídio ao alcance de resposta ao problema proposto neste trabalho.

2.1 BREVE HISTÓRICO DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA

O processo orçamentário brasileiro vem evoluindo ao longo dos anos, o qual atravessou diversas fases desde o Brasil Colônia até os dias atuais. Historicamente, todas as constituições federais trouxeram dispositivos sobre o orçamento público.

A primeira Constituição brasileira, outorgada por D. Pedro I em 1824, atribuiu à Câmara dos Deputados a iniciativa das leis para instituir impostos (art. 36) e estabeleceu a exigência de uma proposta de orçamento por parte do Ministro da Fazenda.

A segunda Constituição, promulgada em 1891, dois anos após a proclamação da República, trouxe modificação quanto à competência para elaboração do orçamento, conforme artigo 34:

Art. 34 – Compete privativamente ao Congresso Nacional:

1º orçar, anualmente, a Receita e fixar, anualmente, a Despesa e tomar as contas de ambas, relativas a cada exercício financeiro, prorrogado o orçamento anterior, quando até 15 de janeiro não estiver o novo em vigor.

Na terceira Constituição, de 1934, o Executivo passa a ser o responsável pela elaboração do orçamento, conforme “Seção IV – Da Elaboração do Orçamento”, conforme segue:

Art. 50 - O orçamento será uno, incorporando-se obrigatoriamente à receita todos os tributos, rendas e suprimentos dos fundos e incluindo-se discriminadamente na despesa todas as dotações necessárias ao custeio dos serviços públicos.

§ 1º - O Presidente da República enviará à Câmara dos Deputados, dentro do primeiro mês da sessão legislativa ordinária, a proposta de orçamento.

§ 2º - O orçamento da despesa dividir-se-á em duas partes, uma fixa e outra variável, não podendo a primeira ser alterada senão em virtude de lei anterior. A parte variável obedecerá a rigorosa especialização.

§ 3º - A lei de orçamento não conterá dispositivo estranho à receita prevista e à despesa fixada para os serviços anteriormente criados. Não se incluem nesta proibição:

- a) a autorização para abertura de créditos suplementares e operações de créditos por antecipação de receita;
- b) a aplicação de saldo, ou o modo de cobrir o déficit.

§ 4º - É vedado ao Poder Legislativo conceder créditos ilimitados.

§ 5º - Será prorrogado o orçamento vigente se, até 3 de novembro, o vintouro não houver sido enviado ao Presidente da República para a sanção.

Em 1938, o Departamento de Administração do Serviço Público (DASP) é criado para planejar o orçamento no Brasil, “[...] tendo como objetivo principal organizar anualmente a proposta orçamentária, de acordo com as instruções do Presidente da República”. (MOTTA; PIRES, 2006, p.07)

Não tendo havido mudança significativa na Constituição de 1937, em relação a orçamento, com a promulgação da quinta Constituição, em 1946, o Executivo continua a elaborar o projeto de lei orçamentária, devendo, porém, encaminhá-lo ao Congresso Nacional para discussão e aprovação, conforme “art. 65, I”, que diz competir ao Congresso Nacional votar o orçamento, com a sanção do Presidente da República.

Em 1964, o Decreto nº 53.914 criou o cargo de Ministro Extraordinário do Planejamento e Coordenação Econômica, competindo-lhe, conforme art. 1º:

“Art. 1º Incumbe ao Ministro de Estado Extraordinário para o Planejamento e Coordenação Econômica:

- a) dirigir e coordenar a revisão do plano nacional de desenvolvimento econômico, em cooperação com os Ministérios e demais órgãos da administração direta ou descentralizada do Governo da União;
- b) coordenar e harmonizar, em planos gerais, regionais e setoriais, os programas e projetos elaborados por órgãos da administração pública, entidades paraestatais, sociedades de economia mista, e empresas subvencionadas pela União;
- c) conhecer e coordenar os planos de ajuda externa, econômica, financeira e de assistência técnica prestadas aos órgãos e entidades referidas na alínea "b";
- d) coordenar a elaboração e a execução do Orçamento Geral da União e dos orçamentos dos órgãos e entidades referidos no item "b" harmonizando-os com o plano nacional de desenvolvimento econômico;
- e) assessorar o Presidente da República na decisão de assuntos relacionados com o plano de desenvolvimento econômico e na formulação de planos e projetos de desenvolvimento econômico e social;
- f) exercer outras funções e encargos que lhe sejam atribuídos pelo Presidente da República.”

No mesmo ano, em 1964, surge a Lei n.º 4.320 que estabeleceu os princípios orçamentários no Brasil e ainda é, até hoje, a principal diretriz para a elaboração e

controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Em 1967 é criado, através do Decreto-Lei 200, o Ministério do Planejamento e Coordenação Geral que tinha por atribuição desenvolver a programação orçamentária e a proposta orçamentária anual. Por sua vez, o Ministro, através da Portaria n.º 20, “[...] instituiu a Subsecretaria de Orçamento e Finanças, hoje Secretaria de Orçamento Federal (SOF) com a atribuição de órgão central do sistema orçamentário”. (MOTTA; PIRES, 2006, p. 8)

O planejamento e a programação orçamentária é desenvolvido visando a eficiência administrativa, com o controle dos custos, de acordo com o artigo 79, que diz “A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.”

Em 1988, o Brasil teve promulgada a sua sétima e vigente Carta Magna. Essa Constituição atribuiu ao processo orçamentário uma seção especial e à parte, qual seja: “Título VI – Da Tributação e do Orçamento, Capítulo II - das Finanças Públicas, Seção II - dos Orçamentos”. Com isso, os instrumentos de planejamento orçamentário passam a ser adotados, de maneira inovadora em relação ao passado, através de três leis orçamentárias: Lei do Plano Plurianual (PPA); Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA).

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. (ARAÚJO; ARRUDA, 2009)

No Brasil, o orçamento público sempre se apresenta como um poderosíssimo instrumento de controle de recursos financeiros gerados pela sociedade, os quais retornam a essa mesma sociedade na forma de bens e serviços prestados. (MOTTA; PIRES; 2006)

Dessa forma, o orçamento, antes de tudo, é instrumento de planejamento que permite aos gestores tomarem decisões em razão dos recursos disponíveis para o alcance dos objetivos, prioridades e metas. O controle gerencial refere-se à eficiência dos gastos públicos, e o controle operacional envolve eficácia, eficiência e efetividade na execução do orçamento.

2.2 BASE LEGAL E A OPERACIONALIZAÇÃO DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO BRASILEIRO

O processo orçamentário brasileiro tem como base a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988; a Lei Federal nº 4.320/64, que estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços; e, Lei Complementar nº 101/2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal. Esse processo é composto pela Lei do Plano Plurianual – PPA; Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO; e Lei do Orçamento Anual – LOA.

A Constituição Federal de 1988 regulamenta o processo orçamentário nos artigos 165 a 169, do Capítulo II, Seção II – Dos Orçamentos, a saber:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

- I - o plano plurianual;
- II - as diretrizes orçamentárias;
- III - os orçamentos anuais.

§ 1º A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

§ 2º A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

[...]

§ 5º A lei orçamentária anual compreenderá:

- I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público;
- II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;
- III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo poder público.

Como se observa, as leis orçamentárias deverão ser elaboradas pelo Poder Executivo, de todas as esferas, seja da União, Estados, Distrito Federal ou Município, encaminhadas ao Poder Legislativo para discussão e aprovação, devendo, em seguida, retornar à origem para sanção e entrada em vigor.

O Plano Plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas, para programas de duração continuada; a lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades e orientará a elaboração da lei orçamentária anual.

De acordo com Kohama (2014, p.46), “[...] orçamento é um ato de previsão de receita e fixação da despesa para um determinado período de tempo, geralmente, um ano, e constitui o documento fundamental das finanças do Estado, bem como da Contabilidade Pública”.

Sistema orçamentário é a estrutura formada por organizações, pessoas, informações, tecnologia, normas e procedimentos necessários ao cumprimento das funções fixadas no processo orçamentário preestabelecido para a administração pública. (ARAÚJO; ARRUDA, 2009)

A Lei 4.320/64 estatui, em seu artigo 1º, “[...] normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”, estabelecendo “[...] importantes regras para propiciar o controle das finanças públicas, bem como a construção de uma administração financeira e contábil sólida no País, tendo como principal instrumento o orçamento público”.

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (2015), “Os Princípios Orçamentários visam estabelecer regras norteadoras básicas, a fim de conferir racionalidade, eficiência e transparência para os processos de elaboração, execução e controle do orçamento público.”.

Devendo ser observados pelos Poderes da República: Executivo, Legislativo e Judiciário de todos os entes da federação – União, Estados, Distrito Federal e Municípios, conforme MCASP (2015), em consonância com a Lei Nº 4.320/64, os Princípios Orçamentários são:

- a) Unidade ou Totalidade: determina a existência de orçamento único para cada um dos entes federados;
- b) Universalidade: determina que a LOA de cada ente federado deverá conter todas as receitas e despesas de todos os poderes, órgãos, entidades, fundos e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;
- c) Anualidade ou Periodicidade: explica que o exercício financeiro coincidirá com o ano civil, ou seja, de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano;
- d) Exclusividade: estabelece que a LOA não conterá dispositivo estranho à previsão de receita e à fixação de despesa;
- e) Orçamento Bruto: obriga o registro das receitas e despesas na LOA pelo valor total e bruto, vedadas quaisquer deduções;

- f) Legalidade: estabelece a necessidade de formalização legal das leis orçamentárias (PPA, LDO e LOA);
- g) Publicidade: princípio básico da atividade da Administração Pública no regime democrático;
- h) Transparência: determina ao governo, por exemplo: divulgar o orçamento público de forma ampla à sociedade; publicar relatórios sobre a execução orçamentária e a gestão fiscal; disponibilizar, para qualquer pessoa, informações sobre arrecadação da receita e a execução da despesa;
- i) Não-vinculação da Receita de Impostos: veda vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, salvo exceções estabelecidas pela própria Constituição Federal de 1988.

O orçamento, embora seja anual, não pode ser concebido ou executado isoladamente do período imediatamente anterior e do posterior, pois sofre influências condicionantes daquele que o precede, assim como constitui uma base informativa para os futuros exercícios. (KOHAMA, 2014, p. 49)

Segundo Kohama (2014), o ciclo orçamentário obedece a sequência das etapas seguintes, desenvolvidas pelo processo orçamentário:

- a) Elaboração;
- b) Estudo e aprovação;
- c) Execução; e
- d) Avaliação.

Dessa forma, com base em um plano estratégico, o Orçamento Anual é elaborado, com a programação das ações a serem executadas, visando alcançar os objetivos planejados no plano plurianual, em consonância com a lei de diretrizes orçamentárias.

A execução do orçamento, a ser realizado no exercício fiscal, compreendido entre 01/01 a 31/12, obedecerá, dentre outras regras legais e procedimentais, os estágios da Receita e da Despesa, de acordo com Kohama (2015), a saber:

i) Estágios da Receita:

- a) Previsão: estimativas de receitas que se originam de estudos de previsão;
- b) Lançamento: ato administrativo que visa identificar e individualizar o contribuinte ou o devedor e os respectivos valores, espécies e vencimentos;

c) Arrecadação e Recolhimento: arrecadação é o ato em que são pagos os tributos ao agente arrecadador, e o recolhimento é o ato em que se entregam os valores arrecadados ao Tesouro Público.

ii) Estágios da Despesa:

a) Empenho: ato que cria para o Estado a obrigação de pagar;

b) Liquidação: consiste na verificação do direito adquirido pelo credor;

c) Pagamento: ato onde o poder público faz a entrega do numerário correspondente, realizando a devida quitação.

O processo orçamentário resulta de um trabalho técnico, cuja finalidade é atingir a máxima racionalidade no emprego do dinheiro público, para o atingimento sempre crescente de bens e serviços a serem colocados à disposição da coletividade, visando proporcionar-lhe o maior grau de bem-estar social possível. (KOHAMA, 2014, p. 56)

Nessa linha, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público realiza os registros, controle, análise e interpretação de todos os atos e fatos contábeis da administração pública, obedecendo aos princípios previstos à Res. CFC 1.282/10, que será revogada a partir de 1º de janeiro de 2017, de acordo com a NBC TSP – Estrutura Conceitual:

Entidade: reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade, diferenciando-o de um Patrimônio particular;

Continuidade: pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro;

Oportunidade: refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações integrais e tempestivas;

Registro pelo Valor Original: determina que os componentes do patrimônio devam ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional;

Competência: determina que os efeitos das transações sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento;

Prudência: determina a adoção do menor valor para os componentes do ativo e do maior para os do passivo, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

Nesse sentido, tem-se o Processo Orçamentário como o cíclico instrumento onde se elabora, aprova, executa, controla e avalia a Programação Orçamentária, através do Plano Plurianual – PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e a Lei Orçamentária Anual – LOA, elaboradas com base em um Planejamento Estratégico Institucional, que define programas, objetivos, prioridades, metas e ações, dando suporte aos gestores para a tomada de decisões visando os melhores resultados.

2.3 PROCESSO DE CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

A contabilidade pública brasileira passa por um momento de renovação estrutural efetiva e de indispensáveis atualizações. O foco no patrimônio público, a transparência das informações como indutor dos controles e a necessidade de convergência com as normas internacionais, visando uma linguagem padronizada, constituem os vetores centrais desse desafio. (BEZERRA FILHO, 2015)

Ainda de acordo com Bezerra Filho (2015, p.1):

O processo de mudança iniciou-se com a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público pelo Conselho Federal de Contabilidade e a inserção da área pública no Comitê de Convergência Brasil (2008). O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) estabeleceu o novo plano de contas a ser aplicado nas contabilidades de todos os órgãos da administração pública brasileira, incorporando, também, aperfeiçoamento dos atuais demonstrativos contábeis, previstos na Lei Federal nº 4.320/1964.

Segundo a Secretaria do Tesouro Nacional (2015), a implantação de um Novo Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público tem como objetivo convergir às práticas de contabilidade vigentes aos padrões estabelecidos nas Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Nesse sentido, o Decreto nº 6.976/ 2009, estabeleceu alguns objetivos com o intuito de promover as adequações necessárias para a convergência aos padrões internacionais de contabilidade, entre as quais:

- Estabelecer normas e procedimentos contábeis para a Federação, por meio da elaboração, discussão, aprovação e publicação do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP;
- Promover a padronização e a consolidação das contas nacionais;
- Manter e aprimorar o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e o processo de registro padronizado dos atos e fatos da administração pública;

Percebe-se, portanto, que o processo de convergência internacional das normas de contabilidade aplicadas ao setor público tem a finalidade de aprimorar a qualidade e a transparência das demonstrações contábeis, proporcionando melhores informações para a gestão pública e a tomada de decisão.

Diante dessa necessidade de adequação às normas internacionais, e as vantagens advindas desse processo, o Ministério da Fazenda publicou, em 25 de agosto de 2008, a Portaria nº. 184, determinando o que segue:

Art. 1º Determinar à Secretaria do Tesouro Nacional - STN, órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, o desenvolvimento das seguintes ações no sentido de promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela International Federation of Accountants - IFAC e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente:

I - identificar as necessidades de convergência às normas internacionais de contabilidade publicadas pela IFAC e às normas Brasileiras editadas pelo CFC;

II - editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público;

III - adotar os procedimentos necessários para atingir os objetivos de convergência estabelecido no âmbito do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, instituído pela Resolução CFC nº 1.103, de 28 de setembro de 2007.

Observa-se que a referida determinação do Ministério da Fazenda estabelece diretriz a ser observada nos procedimentos, nas práticas, na elaboração e na divulgação das demonstrações contábeis no setor público, convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade, elegendo, para tanto, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) como órgão central deste processo.

A convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público às normas internacionais visa à padronização de linguagem contábil, em atenção aos usuários da informação, principalmente dos investidores, o que dá credibilidade aos procedimentos contábeis.

2.4 GESTÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

A Contabilidade de Custos passou a fazer parte da Contabilidade Pública a partir da Lei nº 4.320/1964, conforme preconizam os artigos 85 e 99:

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços

industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Art. 99. Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum.

Percebe-se que a lei, ao tratar da apuração de custos nos supracitados artigos, restringia o seu uso à área industrial da Administração Pública. Posteriormente, o Decreto-Lei nº 200/1967 moderniza a Administração Pública e as informações de custos passam a ter uma finalidade gerencial, conforme expresso no artigo 30:

Art. 30. Serão organizadas sob a forma de sistema as atividades de pessoal, orçamento, estatística, administração financeira, contabilidade e auditoria, e serviços gerais, além de outras atividades auxiliares comuns a todos os órgãos da Administração que, a critério do Poder Executivo, necessitem de coordenação central.

[...]

§ 3º É dever dos responsáveis pelos diversos órgãos competentes dos sistemas atuar de modo a imprimir o máximo rendimento e a reduzir os custos operacionais da Administração.

Além disso, o artigo 79 enfatiza que “A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.”.

Apesar da determinação do uso eficiente dos recursos públicos, em que a Administração deve maximizar os resultados com a utilização mínima necessária dos recursos, o referido Decreto não detalha a forma de apuração dos custos. Tal lacuna é preenchida através do Decreto nº 93.872/86, conforme artigo 137:

Art. 137. A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão.

§ 1º A apuração do custo dos projetos e atividades terá por base os elementos fornecidos pelos órgãos de orçamento, constantes dos registros do Cadastro Orçamentário de Projeto/Atividade, a utilização dos recursos financeiros e as informações detalhadas sobre a execução física que as unidades administrativas gestoras deverão encaminhar ao respectivo órgão de contabilidade, na periodicidade estabelecida pela Secretaria do Tesouro Nacional.

§ 2º A falta de informação da unidade administrativa gestora sobre a execução física dos projetos e atividades a seu cargo, na forma estabelecida, acarretará o bloqueio de saques de recursos financeiros para os mesmos projetos e atividades, responsabilizando-se a autoridade administrativa faltosa pelos prejuízos decorrentes.

A iniciativa do Governo Federal para implantação de um Sistema de Informação de Custos procedeu-se a partir da criação da Comissão Interministerial de Custos, por meio da Portaria Nº 945/2005, que tinha o objetivo de elaborar

estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistemas de Custos na Administração Pública Federal.

A regulamentação do Sistema de Informação de Custos do Setor Público é dada pela Lei Nº 4.320/1964, também pela Lei Complementar Nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), além de Resoluções publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, a exemplo da Resolução CFC Nº 1.366/2011, que aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informações de Custos no Setor Público.

A NBC T 16.11 apresenta regras para mensuração e evidenciação dos custos no setor público, trazendo as características e atributos da informação de custos, conforme item 12:

- (a) relevância – entendida como a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões de seus usuários auxiliando na avaliação de eventos passados, presentes e futuros;
- (b) utilidade – deve ser útil à gestão tendo a sua relação custo benefício sempre positiva;
- (c) oportunidade – qualidade de a informação estar disponível no momento adequado à tomada de decisão;
- (d) valor social – deve proporcionar maior transparência e evidenciação do uso dos recursos públicos;
- (e) fidedignidade – referente à qualidade que a informação tem de estar livre de erros materiais e de juízos prévios, devendo, para esse efeito, apresentar as operações e acontecimentos de acordo com sua substância e realidade econômica e, não, meramente com a sua forma legal;
- (f) especificidade – informações de custos devem ser elaboradas de acordo com a finalidade específica pretendida pelos usuários;
- (g) comparabilidade – entende-se a qualidade que a informação deve ter de registrar as operações e acontecimentos de forma consistente e uniforme, a fim de conseguir comparabilidade entre as distintas instituições com características similares. É fundamental que o custo seja mensurado pelo mesmo critério no tempo e, quando for mudada, esta informação deve constar em nota explicativa;
- (h) adaptabilidade – deve permitir o detalhamento das informações em razão das diferentes expectativas e necessidades informacionais das diversas unidades organizacionais e seus respectivos usuários;
- (i) granularidade – sistema que deve ser capaz de produzir informações em diferentes níveis de detalhamento, mediante a geração de diferentes relatórios, sem perder o atributo da comparabilidade.

A importância da implantação de um sistema de Gestão de custos no setor público é evidenciada na necessidade de utilização eficiente dos escassos recursos públicos, configurando-se a necessidade da gestão de custos como ferramenta auxiliar e fundamental ao gerenciamento e à tomada de decisões.

2.4.1 Implantação de Custos no Setor Público de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF

Observa-se com a Lei Complementar 101/2000 – LRF a preocupação voltada para o equilíbrio fiscal, com o controle dos gastos governamentais, além de determinar, no parágrafo 3º do artigo 50, que “A administração pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”. Com isso, a apuração de custos passa a ser uma exigência legal no âmbito da administração pública.

Logo em seu artigo 1º, a Lei Complementar 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal - define que:

A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Seguindo essa linha de raciocínio, o gestor público deve agregar aos processos de planejamento as ferramentas da Contabilidade de Custos, com vistas à eficiência da utilização dos recursos, alcançando-se melhores resultados.

No processo de elaboração das leis orçamentárias, PPA, LDO e LOA, os objetivos, prioridades e metas desejadas pela organização serão planejados com base nos recursos disponíveis e definidos, através de alocações de dotações orçamentárias. Para tanto, precisa-se levar em consideração, dentre diversas outras especificidades, os custos das atividades desempenhadas pelos centros de custos.

De acordo com Ribeiro (2014), o custo de uma atividade é a soma dos recursos consumidos na sua realização, e sempre que for possível identificar seguramente o custo em relação à atividade, ele deverá ser atribuído diretamente a ela. Quando não for possível a identificação direta do custo em relação à atividade, a atribuição será feita através de rastreamento.

O planejamento pode ser visto como um conjunto de ações interligadas e complementares, realizadas nas diferentes instâncias da organização governamental, com vista no atingimento de determinado objetivo. Envolve uma série de atividades que vão manter e alimentar esse ciclo, que é contínuo, entre as quais figuram estudos, decisões estratégicas e táticas sobre prioridade, a

formulação de planos e programas, o acompanhamento e controle de sua execução. (MATIAS-PEREIRA, 2009)

Com o advento da Lei de Responsabilidade fiscal, a área de finanças públicas dá outro importante avanço, pois, estabelece para todos os entes federativos, limites de despesas com pessoal, operações de crédito, restos a pagar, dentre outros, com o objetivo de manter o equilíbrio das finanças públicas, além de orientar instrumentos de transparência da gestão fiscal.

Em resumo, este capítulo apresentou o desenvolvimento histórico do processo orçamentário brasileiro, com base nas Constituições Federais; Lei Nº 4.320/1964, que versa sobre direito financeiro e controle dos orçamentos e balanços; Lei Complementar N 101/2000 – LRF, além do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Decretos e Resoluções, e autores renomados sobre o tema, conforme “quadro 1”:

Quadro 1 – Resumo Referencial Teórico

REFERENCIAL TEÓRICO		
CONCEITOS	DEFINIÇÕES	AUTORES
Orçamento	Ato de previsão de receita e fixação da despesa para um determinado período de tempo, geralmente, um ano, e constitui o documento fundamental das finanças do Estado, bem como da Contabilidade Pública.	Heilio Kohama (2014)
Processo Orçamentário	Conjunto das funções a serem cumpridas pelo orçamento em termos de planejamento, controle gerencial e controle operacional.	Inaldo Araújo e Daniel Arruda (2009)
Princípios orçamentários	Principal diretriz para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da U, E, DF e M.	Lei Federal 4.320/1964
PPA, LDO, LOA	Leis/ instrumentos de planejamento orçamentário.	CF 1988 vigente
Contabilidade Pública brasileira	O foco no patrimônio público, a transparência das informações como indutor dos controles e a necessidade de convergência com as normas internacionais, visando uma linguagem padronizada, constituem os vetores centrais desse desafio.	João Eudes Bezerra Filho (2015)
Sistema de Gestão de Custos	Sistema de Informações de Custos no Setor Público.	Lei 4.320/64; LC 101/00; NBC T 16.11; Ribeiro (2014)

Fonte: elaboração própria.

Em seguida, a seção 3 tratará dos procedimentos metodológicos utilizados nesta pesquisa para o alcance dos objetivos e resposta ao problema proposto.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este capítulo apresenta os materiais e métodos empregados a esta pesquisa, que objetivou realizar um levantamento de informações sobre o processo orçamentário da administração pública brasileira, bem como descrever os procedimentos adotados pelo Ministério Público do Estado da Bahia (MP-BA) e da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia (SEFAZ-BA).

Foram aplicados questionários ao Diretor de Programação e Gestão Orçamentária, do MP-BA, e ao Gestor do Sistema de Apropriação de Custos Públicos – ACP, da SEFAZ-BA, obtendo-se informações sobre seus procedimentos orçamentários.

Dessa forma, será apresentada uma análise sobre a importância de um Sistema de Gestão de Custos para subsidiar a Administração na tomada de decisões mais assertivas, em atendimento ao interesse público.

3.1 TIPOS DE PESQUISA

De acordo com Gil (2002, p. 41-42), é possível classificar as pesquisas em três grandes grupos, com base em seus objetivos, quais sejam:

- a) Exploratória: “[...] tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou constituir hipóteses. [...]”;
- b) Descritiva: “[...] tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis. [...]”;
- c) Explicativa: “[...] tem como preocupação central identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos. [...]”

Nesta pesquisa, foram utilizados os tipos de pesquisa exploratória, que possibilitou maior familiaridade com o tema; e, descritiva, o que permitiu o conhecimento aprofundado sobre processo orçamentário na administração pública, além de poder descrever os procedimentos adotados pelo MP-BA e SEFAZ-BA.

De acordo com Richardson et al. (2007), quanto à abordagem, a metodologia da pesquisa pode ser qualitativa, “definida como a que se fundamenta principalmente em análises qualitativas, caracterizando-se, em princípio, pela não-utilização de instrumento estatístico na análise dos dados. [...]”; ou, quantitativa, definida como “aquela que se caracteriza pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta como no tratamento dos dados, e que tem como finalidade medir relações entre as variáveis.[...]”.

Utilizou-se da abordagem qualitativa, pois quanto ao levantamento de informações e coleta de dados sobre os processos orçamentários do MP-BA e SEFAZ-BA foram realizadas interpretações sobre a eficiência dos procedimentos de ambas as Instituições.

As técnicas de pesquisa, de acordo com Marconi e Lakatos (2006), podem ser documental, bibliográfica, pesquisa de campo e pesquisa de laboratório. Nesta pesquisa serão utilizadas as técnicas de pesquisa documental e de campo, conceituadas a seguir pelas referidas autoras, e bibliográfica, que de acordo com Gil (2002, p. 44) é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos.

- a) A característica da pesquisa documental é que a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias;
- b) A pesquisa de campo é aquela utilizada com o objetivo de conseguir informações e/ou conhecimentos acerca de um problema, para o qual se procura uma resposta, ou de uma hipótese, que se queira comprovar, ou, ainda, descobrir novos fenômenos ou as relações entre eles.

A pesquisa bibliográfica fora realizada através de livros de autores conceituados e artigos científicos sobre processo orçamentário, e a pesquisa documental através de arquivos produzidos pelo Ministério Público da Bahia (MP-BA) e Secretaria da Fazenda da Bahia (SEFAZ-BA), a respeito de seus processos orçamentários.

A aplicação de questionários aos gestores de ambas as Instituições atendeu à pesquisa de campo, tendo sido enviados via correio eletrônico, um questionário ao Diretor de Programação e Gestão Orçamentária do MP-BA, outro questionário ao Auditor Fiscal da SEFAZ-BA, Gestor do Sistema de Apropriação de Custos Públicos FIPLAN, respondidos, e retornados pela mesma via.

3.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

Os objetivos deste trabalho referem-se aos recursos utilizados para a obtenção de resposta ao problema de pesquisa, que pretendeu analisar a importância de um Sistema de Gestão de Custos no Processo Orçamentário do Setor Público, para a tomada de decisões.

3.2.1 Objetivo Geral

Investigar o desenvolvimento histórico e conceitual do Processo Orçamentário da Administração Pública Brasileira, seus princípios e procedimentos, bem como as ferramentas de apoio à Gestão Orçamentária, com vistas ao gerenciamento do gasto eficiente.

3.2.2 Objetivos Específicos

- a) Investigar o desenvolvimento histórico do Processo Orçamentário da Administração Pública Brasileira;

Com este objetivo pretende-se conhecer os principais instrumentos legais que tratam de orçamento público, desde a primeira Constituição Federal até os dias atuais.

- b) Descrever as ferramentas utilizadas pelo Ministério Público do Estado da Bahia e Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, em seus Processos Orçamentários;

Objetiva conhecer o Sistema Integrado de Planejamento, Contabilidade e Finanças – FIPLAN, utilizado pelo MP-BA, e o Sistema de Apropriação de Custos Públicos – ACP, utilizado pela SEFAZ-BA;

- c) Analisar os procedimentos práticos utilizados por ambas as Instituições, com vistas ao gerenciamento do gasto eficiente.

Diante das informações sobre os procedimentos e ferramentas utilizadas por ambas as Instituições, pretende-se analisar a importância de um Sistema de Gestão de Custos para subsidiar a Administração na tomada de decisões.

3.3 INSTRUMENTO DE COLETA

A pesquisa de campo fora realizada mediante aplicação de questionários junto a gestores do Ministério Pública da Bahia e Secretaria da Fazenda da Bahia, visando obter informações sobre seus Processos Orçamentários.

Para a coleta de dados, um pesquisador pode utilizar os instrumentos de entrevista, questionário e observação. De acordo com Marconi e Lakatos (2006, p. 197), “A entrevista é um encontro entre duas pessoas, a fim de que uma delas obtenha informações a respeito de determinado assunto, mediante uma conversação de natureza profissional.”.

Há diferentes tipos de entrevistas, que variam de acordo com o propósito do entrevistador, conforme explicam Marconi e Lakatos (2006):

a) Padronizada ou Estruturada. É aquela em que o entrevistador segue um roteiro previamente estabelecido; as perguntas feitas ao indivíduo são pré-determinadas. [...] O pesquisador não é livre para adaptar suas perguntas a determinada situação, de alterar a ordem dos tópicos ou de fazer outras perguntas.

b) Despadronizada ou não-estruturada. O entrevistador tem liberdade para desenvolver cada situação em qualquer direção que considere adequada. É uma forma de poder explorar mais amplamente uma questão. Em geral, as perguntas são abertas e podem ser respondidas dentro de uma conversação informal. [...]

c) Painei. Consiste na repetição de perguntas, de tempo em tempo, às mesmas pessoas, a fim de estudar a evolução das opiniões em períodos curtos. As perguntas devem ser formuladas de maneira diversa, para que o entrevistado não distorça as respostas com essas repetições.

Outro importante instrumento de coleta é o questionário, conceituado por Marconi e Lakatos (2006, p. 203; 205), como “um instrumento de coleta de dados, constituído por uma série ordenada de perguntas, que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do entrevistador. [...]”, e precisa ser testado antes de sua utilização definitiva, através de pré-teste, objetivando verificar se o questionário apresenta três importantes elementos:

- a) **Fidedignidade.** Qualquer pessoa que o aplique obterá sempre os mesmos resultados.
- b) **Validade.** Os dados recolhidos são necessários à pesquisa.
- c) **Operatividade.** Vocabulário acessível e significado claro.

Nesta pesquisa, utilizou-se do instrumento de coleta questionário¹, aplicado ao Diretor de Programação e Gestão Orçamentária, do Ministério Público da Bahia,

¹ **Questionário:** encontram-se nos apêndices “a” e “b”

e ao Gestor do Sistema de Apropriação de Custos Públicos (ACP), da Secretaria da Fazenda da Bahia.

Com base em conceitos e orientações especializadas, sobre Gestão Orçamentária, foram elaborados dois questionários, da forma seguinte:

i) Questionário 1: aplicado ao Diretor de Programação e Gestão Orçamentária do MP-BA, contendo 7 (sete) perguntas abertas;

ii) Questionário 2: aplicado ao Gestor do Sistema ACP da SEFAZ-BA, contendo 4 perguntas abertas.

Estes instrumentos foram submetidos, antes das aplicações, à avaliação de especialistas em orçamento público, com posterior aprovação, conforme seguem:

Questionário 1: submetido com 9 questões, após pré-teste reduzido para 7 questões; Questionário 2: submetido com 4 questões, que foram reeditadas e melhoradas.

A observação constitui elemento fundamental para a pesquisa. Desde a formulação do problema, passando pela construção de hipóteses, coleta, análise e interpretação dos dados, a observação desempenha papel imprescindível no processo de pesquisa. É, todavia, na fase de coleta de dados que o seu papel se torna mais evidente. (GIL, 2008, p.100)

A técnica da observação permite conseguir informações relevantes ao estudo, como presenciar a realização prática de procedimentos, que muitas vezes vai além do que está regulamentado, além de conversas não programadas, possibilitando-se, portanto, dentre outras percepções, formulação de hipóteses para constatações futuras.

3.4 PROCEDIMENTO DE COLETA

Foram aplicados questionários a gestores do Ministério Público da Bahia (MP-BA) e Secretaria da Fazenda da Bahia (SEFAZ-BA), visando obter informações sobre os procedimentos e ferramentas utilizadas por ambas as Instituições em seus Processos Orçamentários.

Dos dois questionários distintos elaborados para a coleta de dados, um fora aplicado ao Diretor de Programação e Gestão Orçamentária, do Ministério Público

do Estado da Bahia, escolhido por ser um profissional gabaritado, com vasta experiência em Orçamento Público; e, o segundo questionário, elaborado e aplicado ao Gestor do Sistema de Apropriação de Custos Públicos, da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

Os questionários foram encaminhados via e-mail para o Diretor de Programação e Gestão Orçamentária, do MP-BA, e ao Gestor do Sistema de Apropriação de Custos Públicos, Auditor Fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, os quais foram respondidos e retornados pelo mesmo meio eletrônico.

3.5 TÉCNICAS DE ANÁLISE

Uma vez manipulados os dados e obtidos os resultados, o passo seguinte é a análise e interpretação dos mesmos, constituindo-se ambas no núcleo central da pesquisa. Dessa forma, o pesquisador alcançará as respostas às suas indagações, ao problema de pesquisa proposto, evidenciando-se as relações entre os dados obtidos e as hipóteses formuladas. (MARCONI; LAKATOS, 2006)

De acordo com Yin (2005, p. 137), “Análise de dados consiste em examinar, categorizar, classificar em tabelas, testar ou, do contrário, recombinar as evidências quantitativas e qualitativas para tratar as proposições iniciais de um estudo.”

Dentre as técnicas de análise - de discurso e de conteúdo -, esta pesquisa adotou a técnica “análise de conteúdo” que é definida por Gil (1990, p. 152) como sendo “uma técnica de investigação que, através de uma descrição objetiva, sistemática e quantitativa do conteúdo manifesto das comunicações, tem por finalidade a interpretação destas mesmas comunicações”.

3.6 MATRIZ DE ANÁLISE

Esta subseção apresenta a estrutura desta pesquisa, correlacionando os objetivos específicos à dimensão teórica, às variáveis e aos itens dos questionários elaborados para obtenção de respostas ao problema proposto.

Quadro 2 – Matriz de Análise: Gestão Orçamentária e a Importância de Sistema de Custos Públicos: análise comparativa entre o MP-BA e a SEFAZ-BA

Objetivos Específicos	Dimensão Teórica	Variáveis	Itens
Investigar o desenvolvimento histórico do Processo Orçamentário da Administração Pública Brasileira;	Processo Orçamentário	Legislação (Q1: 2,3;)	Q1: 2,3
Descrever as ferramentas utilizadas pelo Ministério Público da Bahia e pela Secretaria da Fazenda da Bahia, em seus Processos Orçamentários;		Sistema FIPLAN (Q1.1) Sistema ACP (Q1.6; Q2: 2,4)	Q1: 1,6; Q2: 2,4
Analisar os procedimentos práticos utilizados por ambas as Instituições, com vistas ao gerenciamento do gasto eficiente.	Sistema de Custos	Gestão Eficiente (Q1: 4,5,7); (Q2: 1,3)	Q1: 4,5,7 Q2: 1,3

Fonte: elaboração própria.

O “quadro 2” apresenta a relação das perguntas dos questionários aplicadas aos gestores do MP-BA e da SEFAZ-BA, conforme o que segue:

i) Questionário 1 (Q1) – as questões 2 e 3 estão relacionadas ao primeiro objetivo específico e à variável “Legislação”; as questões 1 e 6 relacionam-se ao segundo objetivo específico e às variáveis “Sistema FIPLAN” e “Sistema ACP”, respectivamente; e, as questões 4, 5 e 7 estão relacionadas ao terceiro objetivo específico e à variável “Gestão Eficiente.”;

ii) Questionário 2 (Q2) – as questões 2 e 4 estão relacionadas ao segundo objetivo específico e à variável “Sistema ACP”; as questões 1 e 3 relacionam-se com o terceiro objetivo específico e à variável “Gestão Eficiente.”.

4 ANÁLISE DE RESULTADOS

Nesta seção serão apresentados os resultados da coleta de dados realizada através de pesquisa bibliográfica, documental e por meio de questionários aplicados a gestores do Ministério Público da Bahia e Secretaria da Fazenda da Bahia.

4.1 DESENVOLVIMENTO HISTÓRICO DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA

Em atendimento ao primeiro objetivo específico desta pesquisa, relacionam-se as principais normas legais, em ordem cronológica, sobre o desenvolvimento histórico do Processo Orçamentário da Administração Pública Brasileira, desde a primeira Constituição Federal até os dias atuais.

Quadro 3 – Desenvolvimento histórico do Processo Orçamentário Brasileiro

Normativo Legal	Informações
Constituição Federal – 1824	1ª CF – atribuiu à Câmara dos Deputados a iniciativa das leis para instituir impostos e ao Ministro da Fazenda a proposta orçamentária.
Constituição Federal – 1891	2ª CF – modifica a competência para elaboração do orçamento, passando a ser do Congresso Nacional.
Constituição Federal – 1934	3ª CF – o Executivo passa a ser o responsável pela elaboração do orçamento, e envio à Câmara dos Deputados.
Constituição Federal – 1946	5ª CF – o Executivo passa a encaminhar a proposta orçamentária ao Congresso Nacional para aprovação.

Continua

<p>Lei Nº 4.320/64 – Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.</p>	<p>Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.</p> <p>Art. 99. Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum.</p>
<p>Decreto-Lei Nº 200/1967 – Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa,</p>	<p>Cria o Ministério do Planejamento e Coordenação Geral, para desenvolver a programação e a proposta orçamentária anual, com vistas à eficiência administrativa.</p> <p>Art. 79. A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.</p>
<p>Decreto Nº 93.872/86 – Dispões sobre unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional.</p>	<p>Art. 137 – A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão.</p>

Continua

<p>Lei Complementar Nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal – Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.</p>	<p>Art. 50, § 3 – A administração pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.</p>
<p>Portaria Nº 184/2008 – Ministério da Fazenda – Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público para a convergência com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.</p>	<p>Elege a Secretaria do Tesouro Nacional, como órgão central do processo de convergência.</p> <p>A convergência das NBCASP às normas internacionais visa à padronização de linguagem contábil, em atenção aos usuários da informação, principalmente dos investidores.</p>
<p>Decreto Nº 6.976/2009 – Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal</p>	<p>Estabeleceu alguns objetivos com o intuito de promover as adequações necessárias para a convergência aos padrões internacionais, dentre as quais:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Estabelecer normas e procedimentos contábeis para a Federação, por meio da elaboração e publicação do MCASP; b) Promover a padronização e a consolidação das contas nacionais; c) Manter e aprimorar o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público.
<p>Resolução CFC Nº 1.366/11, aprovou a NBC T 16.11 – Dispõe sobre implantação de Subsistema Sistema de Informações de Custos no Setor Público.</p>	<p>Gestão responsável pela administração dos recursos públicos, visando à otimização do processo de tomada de decisão.</p>

Fonte: elaboração própria.

4.2 FERRAMENTAS UTILIZADAS PELO MINISTÉRIO PÚBLICO – BA E SECRETARIA DA FAZENDA – BA EM SEUS PROCESSOS ORÇAMENTÁRIOS

Atendendo ao segundo objetivo específico desta pesquisa, serão apresentados os sistemas gerenciais utilizados pelo Ministério Público do Estado da Bahia e Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, em seus processos orçamentários.

4.2.1 Processo orçamentário do Ministério Público do Estado da Bahia

De acordo com o artigo 127, da Constituição da República Federativa do Brasil, vigente, “O Ministério Público é instituição permanente, essencial à função jurisdicional do Estado, incumbindo-lhe a defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis.”

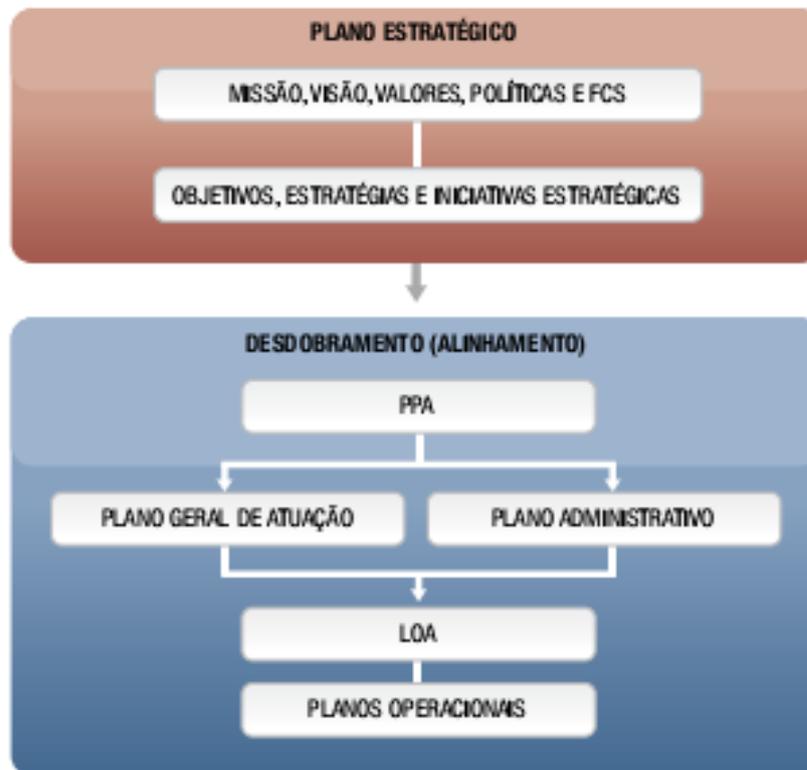
O *Parquet*² baiano estabelece em seu “Plano Estratégico 2011-2023”, o que segue:

O Plano Estratégico do MP-BA possibilitará ineditamente o diagnóstico, o mapeamento e a consolidação de todas as atividades meio e fim em um único instrumento de planejamento e gestão. Este constituirá em uma importante ferramenta que, uma vez executada, monitorada e retroalimentada, propiciará a orientação e o alinhamento físico, orçamentário e financeiro dos diversos planos existentes – Plano Plurianual (PPA), Orçamento Anual, Plano Geral de Atuação (PGA) e os Planos Administrativo, Táticos e Operacionais – à consecução, priorizada e ordenada, de suas iniciativas, estratégias e objetivos. Tudo isso com o fim de atender à sua missão (defender a sociedade e o regime democrático, para garantia da cidadania plena) e alcançar, até o ano de 2023, sua visão estratégica (ser reconhecida como instituição de excelência, indutora do respeito aos direitos fundamentais e interesses sociais).

O Planejamento passa pelo mapeamento das atividades exercidas pela Instituição, constituindo-se em uma ferramenta de gestão, que visa dar subsídios à orientação e alinhamento com os demais planos existentes – PPA, LOA, PGA, Planos Administrativos, Táticos e Operacionais, conforme “figura 1”:

² **Parquet**: Termo jurídico muito empregado em petições como sinônimo de Ministério Público ou de algum de seus membros. Apesar do termo não ter referência direta no texto das leis, é de uso frequente no meio jurídico, em despachos e sentenças, quando o juiz se refere ao representante do Ministério Público.

Figura 1 – Síntese da Construção do Plano Estratégico MP-BA 2011-2023



Fonte: Plano Estratégico 2011-2023 MP-BA, com adaptação.

A figura 1 apresenta o recorte do Plano Estratégico do MP-BA, para alcançar sua missão, que é defender a sociedade e o regime democrático, para garantia da cidadania plena, e alcançar, até 2023, sua visão estratégica, que é ser reconhecida como instituição de excelência indutora do respeito aos direitos fundamentais e interesses sociais.

A Lei Complementar Nº 11/1996 – Lei Orgânica do Ministério Público do Estado da Bahia – informa em seu artigo 2º que “Ao Ministério Público, organizado em carreira, é assegurada autonomia funcional, administrativa e financeira.” Requisitos que garantem à instituição independência para o exercício de suas funções constitucionais.

Adiante, o artigo 3º da supracitada Lei Orgânica explica que “O Ministério Público elaborará sua proposta orçamentária dentro dos limites estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias, encaminhando-a, por intermédio do Procurador-Geral de Justiça, diretamente ao Governador do Estado, que a submeterá ao Poder Legislativo.”

O artigo 165 da Constituição Federal de 1988 estabelece normas sobre orçamentos, identificando a proveniência do orçamento do Ministério Público em seu § 5º, conforme segue:

§ 5º A lei orçamentária anual compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

[...]

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Da mesma forma, com a mesma subdivisão orçamentária anual, o Estado da Bahia garante, em seu orçamento fiscal, o orçamento cabível ao Ministério Público do Estado da Bahia, para realização de suas atividades administrativas e finalísticas, como estrutura física, aquisição de bens permanentes e de consumo, serviços, folha de pagamento, atendimento à sociedade nas diversas áreas, dentre outros.

A Gestão Orçamentária do Ministério Público do Estado da Bahia é gerenciada pela Diretoria de Programação e Gestão Orçamentária, por meio do Sistema Integrado de Planejamento, Contabilidade e Finanças – FIPLAN, de acordo com o Decreto Nº 14.125/2012:

Art. 1º - Fica instituído o Sistema Integrado de Planejamento, Contabilidade e Finanças – FIPLAN no âmbito da Administração Pública Estadual, em substituição ao Sistema Informatizado de Planejamento – SIPLAN e ao Sistema de Informações Contábeis e Financeiras – SICOF, destinado a:

I – informatização dos processos de elaboração dos instrumentos legais de planejamento, Plano Plurianual, Diretrizes Orçamentárias, Orçamento Anual e Cronograma de Desembolso, assim como de gestão dos Planos e Orçamentos e da captação de recursos de operações de crédito e convênios;

II – informatização dos registros da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, exercendo o controle dos atos e fatos referentes à gestão orçamentária, financeira, patrimonial e contábil de todos os órgãos, fundos e entidades que integram a Administração Pública Estadual;

III – fornecimento de dados e informações gerenciais por meio de relatórios parametrizados e consistentes, oferecendo as condições necessárias para as análises e decisões gerenciais;

IV - geração de informações para acompanhamento da programação e execução orçamentária, financeira e contábil, fornecendo os dados e demonstrativos consolidados para elaboração do Relatório de Atividades Anual e o Relatório de Prestação de Contas do Governador.

[..]

O Planejamento Orçamentário do MP-BA é realizado com base nos Instrumentos “Plano Estratégico 2011–2013”, “Plano Geral de Atuação”, que é publicado por exercício, além das Leis Orçamentárias Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual, dentre outros planos.

Definidos os Programas, Projetos e Atividades, as dotações orçamentárias são alocadas entre as diversas Unidades Gestoras e Unidades Executoras, distribuídas entre Capital e Interior. Durante a execução orçamentária, os custos vão sendo apropriados à referida Unidade Gestora, no momento da liquidação, quando, para maior transparência e gerenciamento, os custos devem ser atribuídos a cada centro de custos que consumiu o recurso para realização de suas atividades.

Por exemplo, a Unidade Gestora CEACON (Centro de Apoio Operacional às Promotorias de Justiça do Consumidor), do MP-BA, ramifica-se em diversos outros centros de custos, que demandam recursos, entretanto, todo o custo é atribuído apenas à Unidade Gestora, conforme situação hipotética a seguir (quadro 4):

Quadro 4 – Apropriação de Custos – FIPLAN – MP-BA

Apropriação de Custos – FIPLAN – MP-BA				
Valor Empenho R\$	Unidade Gestora	Unidades vinculadas ao CEACON	Consumo por unidade vinculada	Apropriação do Custo
100.000,00	CEACON	Consumidor – 1ª PJ;	10.000,00	CEACON
		Consumidor – 2ª PJ;	30.000,00	R\$ 100.000,00
		Consumidor – 3ª PJ;	20.000,00	
		Consumidor – 4ª PJ;	15.000,00	
		Consumidor – 5ª PJ;	25.000,00	

Fonte: elaboração própria.

De acordo com o quadro 4, que demonstra a forma de apropriação de custos incorridos, pelo Ministério Público da Bahia, através do Sistema FIPLAN, em que o valor total Empenhado de R\$ 100.000,00, utilizado pela Unidade Gestora CEACON, para aquisição de bens e/ou serviços a serem consumidos por suas unidades vinculadas, conforme tabela, é apropriado integralmente à própria unidade gestora.

Para maior transparência e gestão de custos, por centros de custos, faz-se necessário um Sistema de Apropriação de Custos que permita a distribuição devida

a cada unidade demandante, do quanto fora consumido. Assim, poder-se-á analisar se houve gasto eficiente do recurso em relação à atividade exercida, permitindo à Administração tomar decisões quanto às alocações de dotações orçamentárias, além de medidas de racionalização com vistas à melhoria do gasto público.

Ciente da necessidade da Gestão de Custos no Setor Público, em 27 de março de 2014, o Conselho Nacional do Ministério Público – CNMP, por meio da Portaria Nº 70, estabelece projeto priorizado denominado “Sistema de Informações de Custos do Ministério Público – SCMP”, com o objetivo de “promover a implantação da Contabilidade de Custos em todos os ramos do Ministério Público”, com a finalidade de produzir informações gerenciais destinadas à Administração Superior, para tomada de decisões.

Não obstante à determinação do CNMP, o Ministério Público da Bahia, visando à melhoria da Gestão Administrativa, pautada na gestão de custos, encontra-se (novembro/2016) em processo de aquisição do Sistema de Apropriação de Custos Públicos FIPLAN (ACPF), da Secretaria da Fazenda da Bahia, por meio do Instrumento “Cessão de Uso”, conforme será explicado na subseção “4.3”.

4.2.2 Sistema gerencial utilizado pela Secretaria da Fazenda da Bahia em seu processo orçamentário

A Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia – SEFAZ-BA foi criada em 16 de agosto de 1895, de acordo com seu Regimento, Decreto Nº 7.921/2001, com a finalidade de formular, coordenar e executar as funções de administração tributária, financeira e contábil do Estado. Sua competência está elencada no Art. 2º, conforme segue:

- I - coordenar e avaliar a política tributária, financeira, contábil e previdenciária do Estado;
- II - estudar e propor alterações na legislação tributária, financeira, contábil, previdenciária e elaborar sua regulamentação;
- III - fiscalizar e arrecadar tributos e todos os componentes da receita pública estadual;
- IV - proceder à orientação fiscal e tributária.

Secretaria do poder executivo do Estado da Bahia, responsável pelo orçamento público estadual, pela política econômica, e pela gestão da dívida pública baiana, a SEFAZ-BA é detentora do Sistema de Apropriação de Custos Públicos

(ACP), instituído por meio do Decreto Nº 8.444/2003, de forma pioneira no Estado, com a finalidade de produzir informações relevantes aos gestores públicos sobre os custos incorridos na produção de produtos e serviços oferecidos à coletividade.

O Sistema ACP baseia-se nos dados registrados na Contabilidade Aplicada ao Setor Público e no Orçamento Público do Estado da Bahia, recebe também informações de outros sistemas nas áreas de material, patrimônio, pessoal, etc, com vistas a compor um banco de dados sobre os custos das ações governamentais, buscando uma gestão moderna e eficiente.

O objetivo do Sistema ACP é atender às exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal, possibilitando a avaliação dos custos do Estado em suas diversas unidades administrativa, para atendimento das demandas da sociedade.

Em 2014 houve a implantação de nova versão do Sistema ACP, integrando-o ao Sistema Integrado de Planejamento, Contabilidade e Finanças do Estado da Bahia – FIPLAN, tendo sua sigla alterada para ACPF.

As vantagens do novo Sistema ACPF – Integrado ao FIPLAN foram apresentadas pelo Gestor do Sistema ACPF, no “VI Congresso Internacional de Contabilidade, Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público”, conforme seguem:

- a) maior usabilidade;
- b) mais segurança;
- c) melhor desempenho;
- d) nova interface web;
- e) maior compatibilidade com os navegadores atualizados e homologados pela Sefaz (Google Chrome, Mozilla Firefox, Internet Explorer 9 e superiores);
- f) acesso por meio de dispositivos móveis como smartphones e tablets.

No referido “Evento” foram apresentadas as características, operacionalização e relações entre os Sistemas Integrados ao Sistema Apropriação de Custos Públicos FIPLAN (ACPF), conforme o quadro 5:

Quadro 5 – Relações entre os Sistemas Integrados ao Sistema ACPF

Sistema Integrado	Órgão gestor	Ano de integração com o ACPF	Dados Obtidos	Periodicidade da carga
FIPLAN – Sistema Integrado de Planejamento e Finanças (implantado em 2013)	SEFAZ / SEPLAN	2014	Informações sobre os gastos liquidados e as unidades de custo envolvidas com a operação, possibilitando o registro e reconhecimento de quem efetivamente consumiu o recurso.	Diária
SIRH - Sistema Integrado de Recursos Humanos	SAEB	2015	Informações sobre custos de pessoal, que correspondem, em algumas secretarias, a mais de 80% dos custos totais	Mensal
SIMPAS - Sistema Integrado de Material, Patrimônio e Serviços	SAEB	2016	Informações sobre o efetivo consumo de material - a exemplo de medicamentos, material de escritório, material de informática, etc.	Diária
SIAP - Sistema Integrado de Administração de Patrimônio	SAEB	2016	Informações sobre depreciação de bens móveis (equipamentos, veículos e mobiliário).	Mensal

Continua

CTF - Sistema de Controle Total de Frotas	SAEB	2016	Informações sobre o consumo de combustível dos veículos do Estado	Mensal
SIMOV - Sistema de Controle de Bens Imóveis	SAEB	2016 (previsão)	Informações sobre depreciação de bens imóveis.	Mensal

Fonte: VI Congresso Internacional de Contabilidade, Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público (2016)

Os Sistemas Integrados utilizados pelo Estado da Bahia, a exemplo do SIRH - Sistema Integrado de Recursos Humanos; o SIMPAS - Sistema Integrado de Material, Patrimônio e Serviços, dentre outros, foram integrados ao Sistema ACPF, visando à melhoria do gerenciamento de custos, com a apropriação dos dispêndios incorridos a cada unidade de custos demandante de recursos para a realização de suas atividades.

A figura 2 demonstra a devida apropriação dos custos incorridos por centros de custos, através do Sistema ACPF:

Figura 2 – Demonstração da apropriação de custos Sistema ACPF

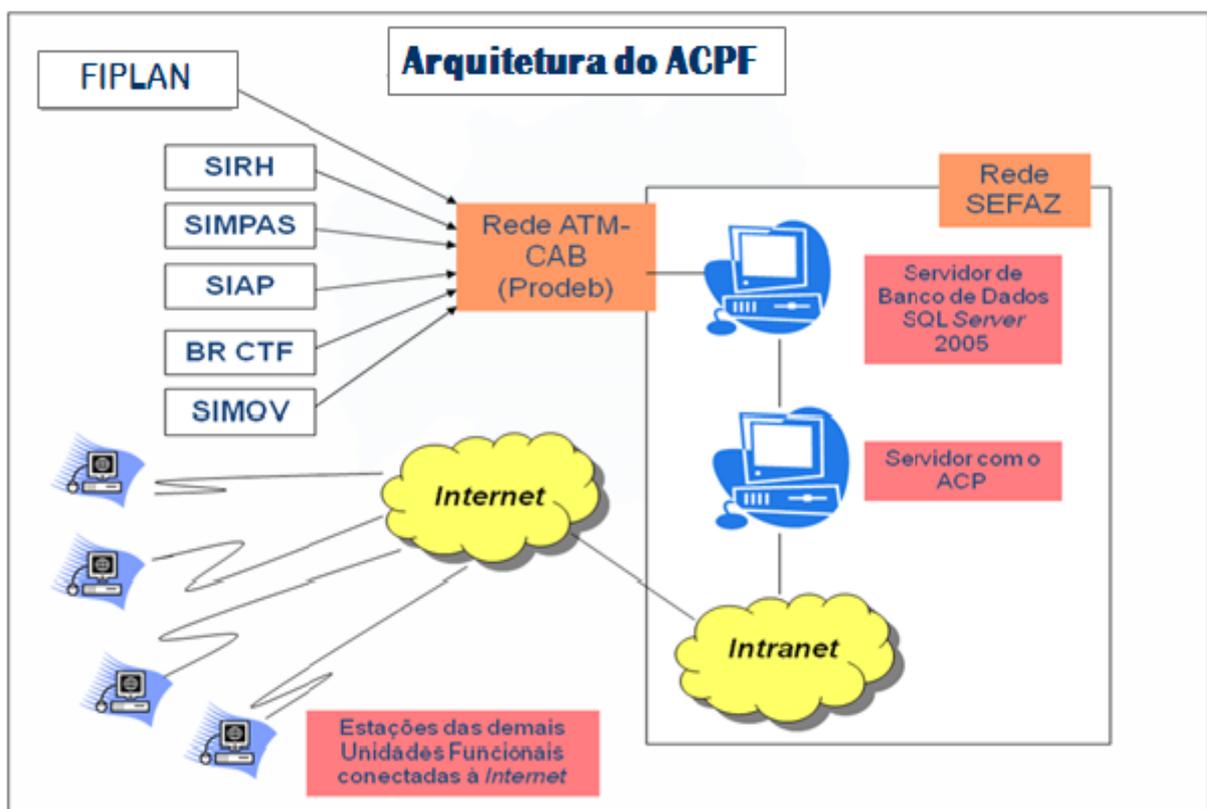


Fonte: VI Congresso Internacional de Contabilidade, Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público (2016)

A finalidade da apropriação de custos é mensurar o consumo dos bens e os dispêndios monetários da Administração, em relação às aquisições de bens e serviços, com vistas à execução de programas, atividades e projetos, voltados para o interesse público. Ou seja, o principal objetivo é o desempenho das atividades, sejam elas meio ou fim, em atendimento aos objetivos da organização e voltados à satisfação e necessidades da sociedade.

O Sistema Apropriação de Custos Públicos – FIPLAN funciona de forma integrada aos sistemas corporativos do Estado (figura 3), proporcionando aos gestores públicos informações sobre os custos envolvidos na prestação dos principais produtos e serviços ofertados pelo Governo do Estado da Bahia:

Figura 3 – Arquitetura do ACPF



Fonte: ACPF Treinamento 2016 – Parti I

A importância de um Sistema de Apropriação de Custos, como ferramenta auxiliar a Gestão Orçamentária, está no aumento da eficiência da máquina administrativa, consequentemente a redução de desperdícios, otimização da alocação de dotações orçamentárias, contribuindo-se com a melhoria da qualidade dos gastos públicos, em atendimento às necessidades sociais.

4.3 ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE PROCEDIMENTOS ORÇAMENTÁRIOS PRÁTICOS DO MINISTÉRIO PÚBLICO – BA E SECRETARIA DA FAZENDA – BA

Nesta seção, em atendimento ao terceiro objetivo específico, que visa analisar os procedimentos práticos utilizados por ambas as Instituições, com vistas ao gerenciamento e controle do gasto eficiente, pretende-se analisar a importância de um Sistema de Gestão de Custos para subsidiar a Administração na tomada de decisões.

Para tanto, foram realizadas pesquisas documentais sobre o Sistema Integrado de Planejamento, Contabilidade e Finanças – FIPLAN, utilizado pelo MP-BA, e o Sistema de Apropriação de Custos Públicos - FIPLAN (ACPF), utilizado pela SEFAZ-BA, em seus processos orçamentários.

Além disso, foram aplicados dois questionários: o primeiro, ao Diretor de Programação e Gestão Orçamentária, do Ministério Público do Estado da Bahia; o segundo, ao Gestor do Sistema Apropriação de Custos Públicos - FIPLAN, Auditor Fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

Dessa forma, a seguir, serão apresentados os resultados dos questionários aplicados, realizando-se uma análise sobre os procedimentos e ferramentas utilizados por ambas as Instituições, com vistas ao gerenciamento e controle do gasto eficiente, objetivando analisar a importância de um Sistema de Gestão de Custos para subsidiar a Administração na tomada de decisões.

Questionário 1 – Aplicado ao Diretor de Programação e Gestão Orçamentária do MP-BA:

Inicialmente, ao Diretor de Programação e Gestão Orçamentária do MP-BA, fora perguntado “quais as ferramentas utilizadas pelo MP-BA em seu Processo Orçamentário” (questão 1), obtendo-se como resposta “Sistema de Planejamento, Contabilidade e Finanças – FIPLAN, uma ferramenta corporativa que visa a integração dos dados referentes ao processo orçamentário, contábil e financeiro do Estado da Bahia.”

O Sistema FIPLAN foi instituído por meio do Decreto Nº 14.125/2012, conforme segue:

Art. 1º - Fica instituído o Sistema Integrado de Planejamento, Contabilidade e Finanças – FIPLAN no âmbito da Administração Pública Estadual, em substituição ao Sistema Informatizado de Planejamento – SIPLAN e ao Sistema de Informações Contábeis e Financeiras – SICOF [...].

Os procedimentos adotados para a elaboração das Leis Orçamentárias no MP-BA (questão 2) foram explicados que “Com a edição do Plano Estratégico do MP-BA, um instrumento de longo prazo (2011-2023), os instrumentos de planejamento passaram a refletir as iniciativas apontadas no plano, visando estabelecer metas e indicadores prioritários de atuação nas áreas meio e finalísticas.”

Elaborados os planos, as alocações de dotações orçamentárias são realizadas (questão 3) “com base no planejamento estabelecido no plano plurianual 2016-2019 das áreas integrantes do Sistema de Planejamento e Gestão Estratégica – SIPLAGE, que tem como base o recorte temporal do Plano Estratégico MP-BA.”

Perguntado se as ferramentas disponíveis à programação orçamentária são suficientes para uma gestão eficiente do orçamento (questão 4), o Diretor respondeu “Em termos. Com a inclusão do sistema de governança corporativa, podemos avaliar os projetos estratégicos. Para as ações de manutenção faz-se necessário um monitoramento mais efetivo a partir de uma gestão de custos.”

O Diretor explicou, ainda, ao ser perguntado se ocorrem, durante a execução do orçamento, subestimação e superestimação de alocação de dotações orçamentárias (questão 5), que “O orçamento é um instrumento dinâmico e sujeito a alterações decorrentes de suplementação, mudança de programas, dentre outras. É claro que muitas alterações denotam uma deficiência do planejamento. Contudo, há que se observar que no curso do processo de gestão pode haver mudança de prioridades.”

Percebe-se que o orçamento pode ser alterado ao longo do exercício, por fatores variados, dentre os quais, por deficiência no planejamento, proveniente da falta de informações sobre quanto custa cada centro de custo que demandam recursos para a realização de suas atividades, dentre outras.

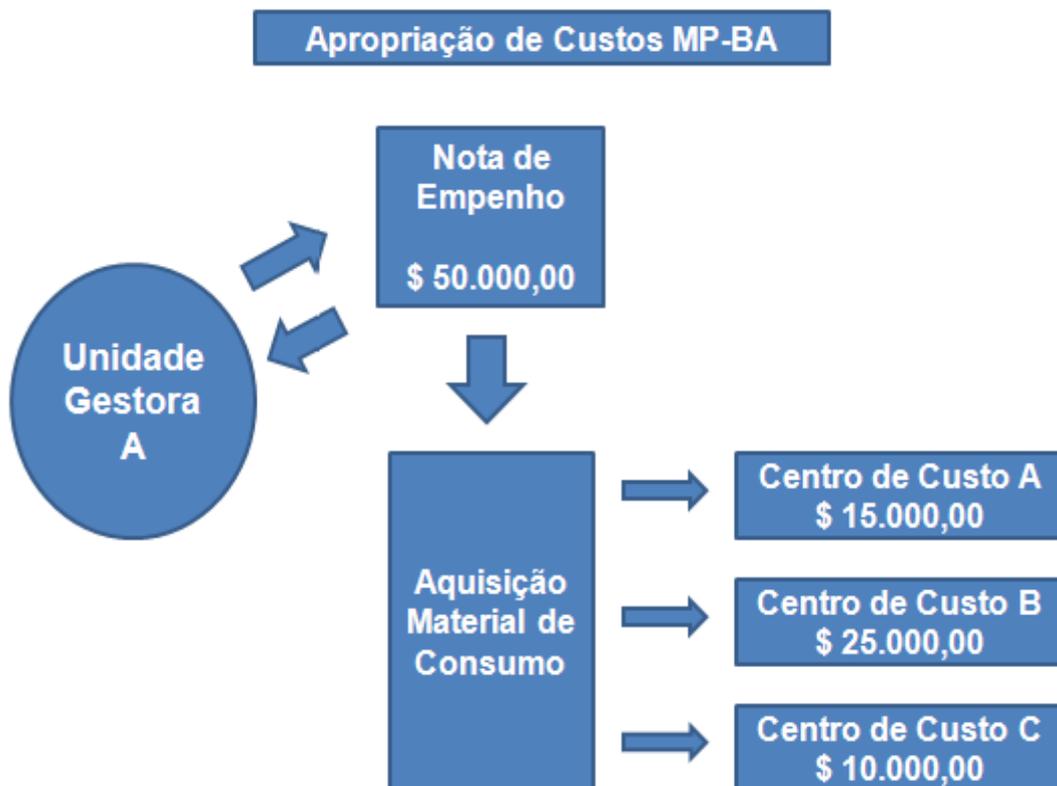
Dessa forma, as alocações de dotações orçamentárias são realizadas por estimativas, com base no orçamento executado no exercício anterior, pela Unidade Gestora, além das provisões e planejamentos institucionais.

Um sistema de gestão de custos apresenta-se como importante ferramenta de informações gerenciais que permite mensurar e apropriar os custos devidos à

cada centro de custos, quanto fora consumido para a realização de suas atividades, execução de seus projetos, dando subsídios à tomada de decisão da Administração, a respeito da otimização de alocações orçamentárias com vistas à maior eficiência dos gastos públicos.

Durante a execução do orçamento, através do Sistema FIPLAN, os custos são apropriados apenas à Unidade Gestora, quando deveria, para maior transparência e gerenciamento dos custos, serem atribuídos a cada centro de custos que consumiu o recurso para realização de suas atividades, conforme figura 4:

Figura 4 – Apropriação de Custos MP-BA



Fonte: elaboração própria.

No exemplo hipotético da “figura 4”, a Unidade Gestora A Empenha R\$ 50.000,00 para aquisição de materiais diversos de consumo, a serem distribuídos aos vinculados Centros de Custos A, B e C, R\$ 15.000,00, 25.000,00 e 10.000,00, respectivamente. Entretanto, através do Sistema FIPLAN, o MP-BA realiza a totalidade da apropriação dos custos de R\$ 50.000,00 à Unidade Gestora A.

Faz-se necessário um Sistema de Apropriação de Custos que permita a distribuição devida a cada unidade demandante, vinculada ou não à UG que utilizou aquela dotação orçamentária, com vistas à melhoria da gestão administrativa, voltada para eficiência do gasto público.

Na “questão 6”, indagado se o MP-BA possui Sistema de Apropriação de Custos, o Diretor informou que “Está em processo de aquisição do Sistema de Apropriação de Custos FIPLAN, de propriedade da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. E será direcionado regimentalmente a unidade vinculada a Superintendência de Gestão Administrativa – Diretoria de Programação e Gestão Orçamentárias”, unidade responsável pela Gestão Orçamentária da Instituição.

Fechando o questionário, o Diretor informa que há estudo em curso objetivando a implantação de Gestão de Custos na Instituição (questão 7), “alinhado ao plano estratégico do MP-BA e do CNMP.”

Questionário 2 – Aplicado ao Gestor do Sistema de Apropriação de Custos Públicos FIPLAN, da SEFAZ-BA:

Sabendo-se que um Sistema de Gestão de Custos apresenta-se como importante ferramenta à Gestão Orçamentária, voltada para resultados eficientes, efetivos e eficazes, a “questão 1” indaga como o Sistema de Apropriação de Custos Públicos – ACP pode subsidiar o processo de Gestão Orçamentária?

O Auditor Fiscal responde que “tratando-se de ferramenta que gera informações gerenciais, pode ser utilizada como instrumento de gestão para, através de análise e comparabilidade entre as unidades, adotar medidas de racionalização do gasto público.”

Por meio do Decreto Nº 8.444/2003, o Sistema ACP, pioneiro na Bahia, foi instituído com a finalidade de produzir informações relevantes aos gestores públicos sobre os custos incorridos na produção de produtos e serviços oferecidos à coletividade, objetivando a economia, a eliminação de desperdícios, o controle e a melhoria da qualidade do gasto público. (SEFAZ, 2016)

Atendendo a determinações legais, sobretudo a Lei de Responsabilidade Fiscal (101/00), o gestor público deve agregar aos processos de planejamento as ferramentas da Contabilidade de Custos, com vistas à eficiência da utilização dos recursos, alcançando-se melhores resultados.

Perguntado “qual a importância do Sistema ACP para a Programação Orçamentária e quais as perspectivas futuras” (questão 2), explicou-se que “Uma das possibilidades é o levantamento de custos de unidades em operação, para estudos de implantação de novas unidades. A perspectiva é aprimorar cada vez mais a ferramenta, de modo a ampliar o seu uso, principalmente no aspecto de gestão de custos.”

A “questão 3” pretende saber como se dá a apropriação dos custos devidos a cada centro de custos, obtendo-se em resposta o que segue:

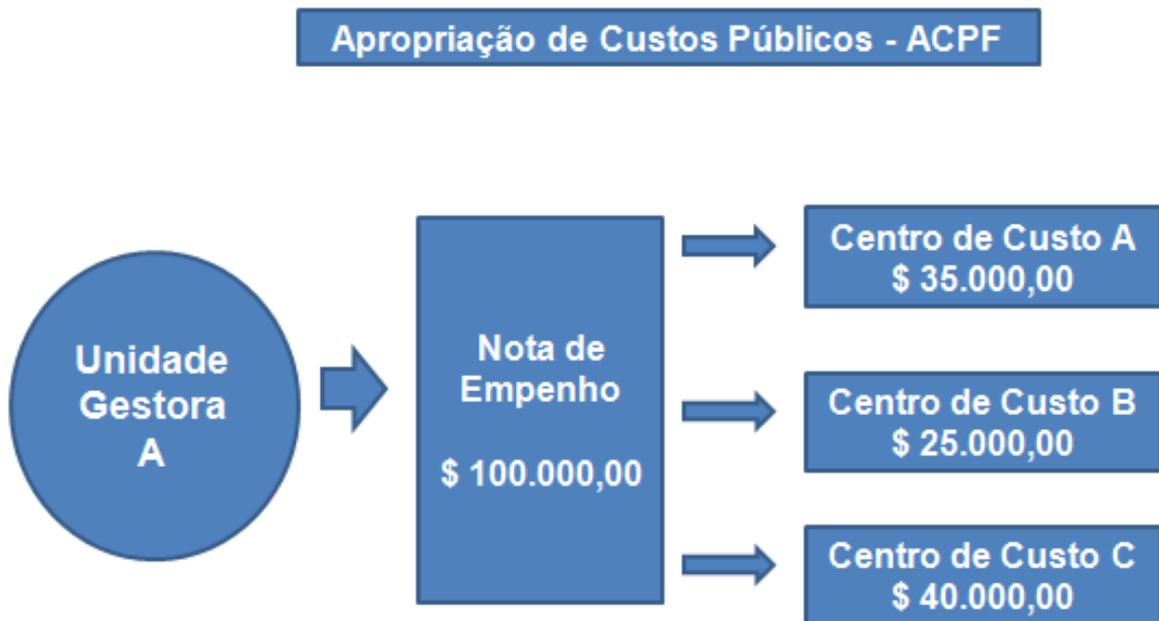
Basicamente de duas formas:

- a) Para custos que já estão devidamente apropriados em sistemas especialistas, as informações são transferidas automaticamente desses sistemas para o sistema ACPF – como exemplo, podemos citar os custos de pessoal, material de consumo, depreciação de bens móveis e combustíveis, que são transferidos diretamente dos sistemas SIRH, SIMPAS, SIAP e BR/CTF, respectivamente;
- b) Para os demais custos, as informações são transferidas a partir das liquidações realizadas no FIPLAN, que dispõe de uma tela para preenchimento do centro de custo – se por algum motivo a apropriação não é feita diretamente na liquidação, então é possível fazê-la no próprio sistema ACPF, no módulo específico de apropriação manual.

Os Sistemas especialistas utilizados pelo Estado da Bahia, a exemplo dos citados a cima SIRH, SIMPAS, SIAP e BR/CTR, foram integrados ao Sistema ACPF, visando à melhoria do gerenciamento de custos, com a apropriação dos dispêndios incorridos a cada unidade de custos demandante de recursos para a realização de suas atividades.

A figura 5 demonstra a devida apropriação dos custos incorridos por centros de custos, através do Sistema de Apropriação de Custos Públicos FIPLAN:

Figura 5 – Apropriação de Custos ACPF



Fonte: elaboração própria.

A situação hipotética da figura 5 demonstra a apropriação de custos devidos à cada centro de custo, tendo sido Empenhado o valor de R\$ 100.000,00 para aquisição de bens e/ou serviços para consumo dos Centros de Custos A, B e C. O Sistema ACPF permite a distribuição e apropriação do custo consumido para cada centro de custo, o que torna o processo mais transparente e eficiente.

Ciente da importância do Sistema ACPF, como ferramenta auxiliar à gestão orçamentária voltada para o gasto eficiente dos recursos públicos, perguntou-se se existe planejamento para implantação em outras Instituições, a exemplo do Ministério Público da Bahia, e de que forma se daria esse procedimento (questão 4).

O Auditor Fiscal explicou que “O Decreto 8.444/2003 que instituiu o sistema ACP prevê a obrigatoriedade de seu uso no âmbito do Poder Executivo Estadual. Entretanto, entende que não há impedimento para uso de ferramenta por outros poderes. Para tal, necessário se faz uma iniciativa partindo de determinado poder perante o Poder Executivo, em face da autonomia que os poderes têm entre si. A implantação em outra instituição é feita através de Cessão de Uso.”

Realizadas as análises da coleta de dados obtidos da aplicação de questionários aos gestores do Ministério Público do Estado da Bahia e da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, verifica-se que o processo de elaboração e planejamento orçamentário, de ambas as Instituições, atendem aos dispositivos

legais, tais como Lei Nº 4.320/64, Constituição Federal de 1988, LC 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal, dentre outros normativos, apresentando-se relevante diferenciação na utilização de Sistema de Gestão de Custos, ferramenta fundamental ao processo de tomada de decisão e gestão dos recursos públicos.

O Ministério Público do Estado da Bahia utiliza o Sistema Integrado de Planejamento, Contabilidade e Finanças – FIPLAN, em sua gestão orçamentária. Tal sistema permite o lançamento de todo o planejamento organizacional, contidos no Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias, Lei Orçamentária Anual, dentre outros, além da execução do orçamento, entretanto, não realiza a apropriação de custos por centros de custos que demandam e consomem recursos.

A Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia utiliza em seu processo orçamentário o Sistema de Apropriação de Custos Públicos – FIPLAN (ACPF). Tal ferramenta tem a finalidade de produzir informações aos gestores públicos sobre os custos incorridos na produção de produtos e serviços oferecidos à sociedade, objetivando a economia, a eliminação de desperdícios, o controle e a melhoria da qualidade do gasto público.

A importância do Sistema ACPF, à Gestão Orçamentária, é a capacidade de medir e evidenciar os custos devidos a cada unidade de custos, que demanda recursos para a realização de suas atividades, configurando-se como ferramenta fundamental ao gerenciamento do gasto eficiente e para a tomada de decisões mais assertivas, com vistas ao alcance dos objetivos e metas da organização e do interesse público.

4.4 DESENVOLVIMENTO HISTÓRICO E CONCEITUAL DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO NO BRASIL

Pretendendo-se investigar o desenvolvimento histórico e conceitual do Processo Orçamentário da Administração Pública Brasileira, além de seus princípios, procedimentos e ferramentas de apoio à Gestão Orçamentária, realizou-se um levantamento de informações, através de pesquisas bibliográficas, documentais e aplicação de questionários a gestores do Ministério Público – BA e Secretaria da Fazenda – BA.

Verificou-se que o processo orçamentário brasileiro vem evoluindo ao longo dos anos, atravessando diversas fases desde o Brasil Colônia até os dias atuais, tendo sido referenciado em todas as constituições federais.

O processo orçamentário brasileiro tem como base a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988; a Lei Federal nº 4.320/64, que estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços; e, Lei Complementar nº 101/2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal, dentre outros dispositivos legais, a exemplo de Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade. Esse processo é composto pela Lei do Plano Plurianual – PPA; Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO; e Lei do Orçamento Anual – LOA.

No Brasil, o orçamento público sempre se apresenta como um poderosíssimo instrumento de controle de recursos financeiros gerados pela sociedade, os quais retornam a essa mesma sociedade na forma de bens e serviços prestados. (MOTTA; PIRES; 2006)

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (2015), “Os Princípios Orçamentários visam estabelecer regras norteadoras básicas, a fim de conferir racionalidade, eficiência e transparência para os processos de elaboração, execução e controle do orçamento público, devendo ser observados por toda a Administração Pública.”.

Portanto, tem-se o Processo Orçamentário como o cíclico instrumento onde se elabora, aprova, executa, controla e avalia a Programação Orçamentária, através do Plano Plurianual – PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e a Lei Orçamentária Anual – LOA, elaboradas com base em um Planejamento Estratégico Institucional, que define programas, objetivos, prioridades, metas e ações, dando suporte aos gestores para a tomada de decisões visando os melhores resultados.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa buscou responder qual a importância de um Sistema de Gestão de Custos no Processo Orçamentário do Setor Público, para a tomada de decisões. Para tanto, como objetivos analisou-se o desenvolvimento histórico do Processo Orçamentário da Administração Pública Brasileira, descreveram-se os sistemas gerenciais utilizados pelo Ministério Público da Bahia e Secretaria da Fazenda da Bahia, em seus processos orçamentários, para uma análise comparativa.

Verificou-se que a qualidade do planejamento que subsidiará a tomada de decisões quanto às alocações de dotações orçamentárias, em relação às previsões de receitas e a fixação das despesas, para um determinado período, estabelecidas na LOA, está condicionada às informações gerenciais disponíveis à organização. Dentre as ferramentas fundamentais para o embasamento às decisões, um sistema de análise e apropriação de custos apresenta-se de forma prática à colaboração para a obtenção de melhores resultados ao menor custo possível.

Com base nas técnicas consagradas de mensuração aplicadas pela Contabilidade de Custos, o gestor público poderá, mais efetivamente, reduzir custos a partir de medidas de racionalização, aperfeiçoar as alocações de dotações orçamentárias, tornando mais eficientes os gastos públicos, atingindo melhores resultados.

Diante de informações precisas de custos, por centros de custos, resultantes de dispêndios com pessoal, com consumo de materiais, bens permanentes e de serviços, a administração pode minimizar divergências de subestimação e superestimação de custos, contribuindo-se, dessa forma, para a eficiência alocativa e operacional no Processo Orçamentário.

Os resultados desta pesquisa demonstraram que a utilização de um Sistema de Apropriação de Custos evidencia o quanto cada unidade de custos consome para a realização de suas atividades meio e finalísticas, dando suporte aos gestores para analisar a relação custo-benefício, e realizar as alocações de dotações orçamentárias, por Unidades Gestoras, de forma a atender os interesses públicos com maior eficiência, eficácia e efetividade.

A importância de um Sistema de Gestão de Custos, como ferramenta auxiliar à Gestão Orçamentária do Setor Público está na capacidade de medir e evidenciar os custos devidos a cada unidade de custos, que demanda recursos para a realização de suas atividades, configurando-se como ferramenta fundamental ao gerenciamento do gasto público, aumento da eficiência da máquina administrativa, redução de desperdícios, otimização de alocação de dotações orçamentárias, com vistas à tomada de decisões mais assertivas para o alcance de objetivos e metas da organização, em atendimento ao interesse público.

5.1 LIMITE DO ESTUDO DA PESQUISA

O presente estudo limitou-se a analisar a Gestão Orçamentária da Administração Pública Brasileira, e a importância da Gestão de Custos nesse processo, com vistas à utilização eficiente dos recursos públicos, sem previsão, portanto, de detalhar critérios da contabilidade de custos ou seus métodos de custeio.

5.2 SUGESTÃO PARA PESQUISA FUTURA

Diante das limitações da presente pesquisa sugere-se, para pesquisa futura, uma análise da discussão sobre os métodos de custeio disponíveis ao Setor Público, sobretudo pela indecisão sobre o melhor método a ser utilizado, a exemplo de métodos de custeio direto; variável; por absorção; por atividade; consoante Resolução Nº 1.366/2011 – NBC T 16.11).

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Inaldo; ARRUDA, Daniel. **Contabilidade Pública: da teoria à prática**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público: abordagem simples e objetiva**. 2. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2015.

BRASIL. **Constituição (1824)**: Constituição Política do Imperio do Brazil: promulgada em 25 de março de 1824. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm> Acesso em 05 de jun. 2016.

BRASIL. **Constituição (1891)**: Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil: promulgada em 24 de fevereiro de 1891. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso em 05 de jun. 2016.

BRASIL. **Constituição (1934)**: Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil: promulgada em 16 de julho de 1934. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso em 05 de jun. 2016.

BRASIL. **Constituição (1937)**: Constituição dos Estados Unidos do Brasil: promulgada em 10 de novembro de 1937. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm>. Acesso em 05 de jun. 2016.

BRASIL. **Constituição (1946)**: constituição dos Estados Unidos do Brasil: promulgada em 18 de setembro de 1946. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm>. Acesso em 05 de jun. 2016.

BRASIL. **Constituição (1988)**: Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988.

_____. **DECRETO Nº 6.976, de 07/10/2009**. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm>. Acesso em 07 de jun. 2016.

_____. **DECRETO Nº 53.914, de 11/05/1964**. Define as atribuições do Ministro de Estado Extraordinário para o Planejamento e Coordenação Econômica. Disponível

em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1960-1969/decreto-53914-11-maio-1964-393923-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em 07 de jun. 2016.

_____. **DECRETO Nº 200, de 25/02/1967.** Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm>. Acesso em 07 de jun. 2016.

_____. **DECRETO Nº 93.872, de 23/12/1986.** Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm>. Acesso em 07 de jun. 2016.

_____. **Lei nº 4.320/64, de 17 de março de 1964.** Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em 07 fev. 2016.

_____. **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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em 07 fev. 2016.

_____. **Lei nº 10.180 de 6 de fevereiro de 2001.** Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10180.htm>. Acesso em 07 de jun. 2016.

BRASIL. **Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008.** Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em <<http://www.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/2008/portaria184>> Acesso em 05 de jun. 2016.

BRASIL. **Portaria nº 945, de 26 de outubro de 2005.** Dispõe sobre procedimentos para elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos, para subsidiar a implantação do sistema de custos na Administração Pública Federal. Disponível em: <<https://conlegis.planejamento.gov.br/conlegis/legislacao/atoNormativoDetalhesPub.htm?id=1467>>. Acesso em 05 de jun. 2016.

_____. **Ministério da Fazenda.** Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP. 6. ed. (Válido para 2015). Disponível em:

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU_MCASP+6%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o_Republ2/fa1ee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773> Acesso em 06 fev. 2016.

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1.129/2008. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e sistemas contábeis. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaocfc1129_2008.htm>. Acesso em: 08 de set. 2016.

_____. Resolução CFC nº 1.366/2011. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informações de Custos no Setor Público. Disponível em: <<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao-cfc-1366-2011.htm>>. Acesso em 08 de set. 2016.

_____. Resolução CFC n 1.282/2010. Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em: http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2010/001282&arquivo=Res_1282.doc Acesso em 08 de set. 2016.

_____. Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP) – Estrutura Conceitual. CFC (2016). Disponível em: <http://cfc.org.br/noticias/cfc-publica-a-norma-estrutura-conceitual-da-contabilidade-publica/>. Acesso em 10 de out. 2016.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de Pesquisa Social.** 4. ed., São Paulo: Atlas, 1990.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa.** 4 ed.. São Paulo: Atlas, 2002.

Gil, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social.** 6 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GOMES, Itamar A, Jr. VI Congresso Internacional de Contabilidade, Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público. Painel 4: Experiência dos entes federativos: Eficiência no setor público e qualidade do gasto. (2016)

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática.** 14. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2014.

MARCONI, Mariana de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica.** 6. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2006.

MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças Públicas: A Política Orçamentária no Brasil**. 4. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2009.

MOTTA, Walmir Francelino; PIRES, José Souto Dal Bem. **A Evolução Histórica do Orçamento Público e sua Importância para a Sociedade**. Enfoque: Reflexão Contábil, vol. 25, n.2, p.16-25, 2006. Paraná. Disponível em <<http://www.redalyc.org/pdf/3071/307127127002.pdf>>. Acesso em 02 de jun. 2016.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de Custos Fácil**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

RICHARDSON et al. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. Revista e Ampliada. São Paulo: Atlas, 2007.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

APÊNDICE A – Questionário 1: aplicado ao Diretor de Programação e Gestão Orçamentária do MP-BA

1. Quais as ferramentas utilizadas pelo MP-BA em seu Processo Orçamentário?
2. Quais os procedimentos adotados para a elaboração das Leis Orçamentárias no MP-BA?
3. Com base em quais dados são definidas as alocações de dotações orçamentárias?
4. As ferramentas disponíveis à Programação Orçamentária são suficientes para uma gestão eficiente do orçamento?
5. Durante a execução do orçamento observam-se subestimação e superestimação de alocação de dotações orçamentárias?
6. O MP-BA possui Sistema de Apropriação de Custos?
7. Existe estudo em curso objetivando a implantação de Gestão de Custos na Instituição?

APÊNDICE B – Questionário 2: aplicado ao Gestor do Sistema ACP da SEFAZ-BA

1. Um Sistema de Gestão de Custos apresenta-se como importante ferramenta à Gestão Orçamentária, voltada para resultados eficientes, efetivos e eficazes. Como o Sistema de Apropriação de Custos Públicos - ACP pode subsidiar o processo de Gestão Orçamentária?
2. Qual a importância do Sistema ACP para a Programação Orçamentária e quais as perspectivas futuras?
3. Como se dá a apropriação dos custos devidos a cada centro de custos?
4. O Sistema ACP encontra-se implantado nos Órgãos e Unidades do Poder Executivo do Estado da Bahia. Existe planejamento para implantação em outras Instituições, a exemplo do Ministério Público da Bahia? De que forma se daria esse procedimento?