

**CORPO DE BOMBEIROS MILITAR DE MINAS GERAIS**  
**ACADEMIA DE BOMBEIROS MILITAR**  
**CURSO DE HABILITAÇÃO DE OFICIAIS BOMBEIROS MILITAR**  
**SUPERIOR EM TECNOLOGIA DE GESTÃO E GERENCIAMENTO**  
**DE CATÁSTROFES**

**A IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS NO CORPO DE BOMBEIROS**  
**MILITAR DE MINAS GERAIS**

**ADRIANE CRISTINA DA SILVA**

Belo Horizonte  
2014

Adriane Cristina da Silva

**A IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS NO CORPO DE BOMBEIROS  
MILITAR DE MINAS GERAIS**

Artigo apresentado ao Curso de Habilitação de Oficiais do Corpo de Bombeiros Militar de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Tecnólogo em Gestão de Gerenciamento de Catástrofes.

Orientador(a): Cel BM QOR Jaime de Paula.

Belo Horizonte  
2014

# A Implantação do Sistema de Custos no Corpo de Bombeiros Militar de Minas Gerais

Adriane Cristina da Silva<sup>1</sup>  
Jaime de Paula<sup>2</sup>

## RESUMO

Este trabalho foi o resultado de um estudo sobre a Implantação do Sistema de Custos no Corpo de Bombeiros Militar de Minas Gerais (CBMMG), pelo fato de ser uma ferramenta que permite a efetiva gestão dos recursos públicos, além de possibilitar a tomada de decisão com informações mais consistentes e transparentes. A Contabilidade de Custos na Administração Pública não é um assunto recente, sendo matéria inserida na Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. No Governo Federal, a mensuração de custos foi evidenciada por meio da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) n. 1.366/2011, tornando obrigatória a implantação do sistema de custos em todas as entidades do serviço público federal. No Estado de Minas Gerais não há ainda obrigatoriedade para mensuração de custos, no entanto, o CBMMG deverá estar preparado quanto às futuras mudanças. No decorrer do trabalho demonstrou-se a importância da implantação do Sistema de Custos no CBMMG. Para tal avaliou-se o processo de adoção da ferramenta, o valor das informações geradas pelo sistema no processo de tomada de decisão pelos gestores e sua importância para acompanhamento e avaliação da gestão pública. A metodologia para execução do trabalho baseou-se no desenvolvimento de pesquisa documental e entrevista estruturada. O estudo foi realizado na cidade de Belo Horizonte, Estado de Minas Gerais. Para obtenção dos dados foram realizadas entrevistas a dois grupos distintos, sendo um formado por professores universitários e outro constituído pela Contadora Geral do Estado de Minas Gerais e pelo Gerente de Contabilidade e Finanças da Fundação João Pinheiro. A pesquisa evidenciou que a metodologia do sistema de custos e seus resultados favorecem ao gestor na tomada de decisão, e contribuem para o desenvolvimento de outros setores da instituição carentes de investimentos. Diante dos resultados alcançados, confirmou-se que a adoção do “Sistema de Custos” no CBMMG é importante para geração de informações mais consistentes sobre os custos na instituição e a gestão mais efetiva e transparente dos gastos públicos.

**Palavras-chave:** Gestão de custos. Tomada de decisão. Planejamento governamental. Transparência. Eficiência.

---

<sup>1</sup> Discente do Curso de Habilitação de Oficiais Bombeiro Militar

<sup>2</sup> Orientador

# The adoption of a Cost Control System and the Minas Gerais Military Firefighters

Adriane Cristina da Silva<sup>3</sup>  
Jaime de Paula<sup>4</sup>

## ABSTRACT

This work was the result of a study about the adoption of a Cost Control System adopted by the Minas Gerais Military Firefighters (CBMMG), as an important tool that allow effective management of State's expenditures, and supplies decision makers with more reliable information. The Federal Administration Costs Accounting is not an emerging subject, as it has been stated in 4320 Law, since March of 1964. At the Federal Administration, Costs Accounting was marked by a Resolution from the Federal Accounting Board (CFC), n. 1,3666/2011, becoming mandatory the adoption of a Costs Control System in any Federal Administration institution. In the Minas Gerais State, it is not mandatory yet an adoption of such systems. Nevertheless, the CBMMG shall be prepared for future demands. Therefore, it was evaluated a process of a Cost Control toolset, the impact of the information achieved by the use of such systems on the decision making processes and actors, as well as its valuation regarding surveying and evaluating State expenses. The methodology used encompassed documental surveying and structured interviews conducted in Belo Horizonte city, Minas Gerais State. The structured interviews were applied to two different groups: a) professors, and b) Minas Gerais State General Accounting and Manager of Financial and Accounting Affairs of João Pinheiro Foundation. The research found that Cost Control toolsets and its respective output dataset improves decision making by the State agents, as well as to deliver more effective and transparent management of State expenditures.

**Keywords:** Cost management. Decision making. State Planning. Transparency. Efficiency.

---

<sup>3</sup> Student of the Course of Qualification to Firefighters Officers

<sup>4</sup> Advisor

## 1. INTRODUÇÃO

A Contabilidade de Custos, de acordo com Bruni e Famá (2012, p. 4), surgiu mediante a necessidade de maiores e mais precisas informações que permitissem uma correta decisão após o advento da Revolução Industrial; momento em que algumas empresas passaram a adquirir matéria-prima para a criação de novos produtos.

No Brasil, a Contabilidade de Custos na administração pública não é um assunto recente segundo a legislação, visto que a sua exigência está inserida nas normas de contabilidade e finanças desde a década de 1960. No entanto, o Governo Federal criou um sistema de custos, por meio da Portaria n. 157<sup>5</sup>, apenas em 09 de março de 2011, objetivando evidenciar os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal.

Conforme consta nesse mesmo dispositivo legal, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) será responsável pela expedição de normas que se fizerem necessárias à implantação e ao funcionamento do Sistema de Custos do Governo Federal.

A Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) n. 1.366/2011, que aprova a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) T 16.11, trata sobre o Sistema de Informação de Custos no Setor Público (SICSP), impõe as regras básicas para mensurar e evidenciar dos custos no setor público, bem como alerta sobre a obrigatoriedade do uso do referido sistema em todas as entidades do setor público. O Sistema deverá estar integrado com o processo de planejamento e orçamento, permitindo-se o controle entre o orçado e o executado.

Ao Corpo de Bombeiros Militar de Minas Gerais (CBMMG), entidade da Administração Pública Direta, é assegurada a autonomia administrativa e financeira para a realização das atividades de planejamento e orçamento, e de administração financeira e contabilidade – conforme a Lei Complementar nº 54, de 13 de dezembro de 1999.

Em Minas Gerais, ainda não há obrigatoriedade quanto à mensuração de custos. No entanto, o CBMMG deverá estar atento em relação a eventuais mudanças, no sentido de se adequar às normas. A mensuração de custos vislumbra a participação de todos os técnicos e setores da organização; sua implantação deve

---

<sup>5</sup> Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal.

ser progressiva e deve permitir o envolvimento de todos, a aceitação de novos conceitos, bem como o uso de novas metodologias:

A implantação do sistema de custos na área pública implica em vencer impedimentos formais e, principalmente, dificuldades de ordem prática, entre os quais resistência às mudanças, tradicionalismo, etc. Nem todos os procedimentos serão do tipo contábil. Muitos serão estatísticos, devendo ser acompanhados de forma extracontábil. A própria estratégia de implantação do sistema deve ser progressiva, de forma que possibilite a todos os técnicos envolvidos a familiarização e aceitação dos novos conceitos. (...) a contabilização de custos deve envolver os distintos níveis organizacionais, isto é, as unidades executoras, órgão de contabilidade, órgão de planejamento e orçamento e unidades de decisão superior (GIACOMONI, 2012, p. 181).

Nesse sentido, pode-se notar que, para a implantação do sistema de custos em uma entidade, é necessário que todos os segmentos do órgão estejam em constante sintonia; a fim de que as informações cheguem em tempo hábil, possuam consistência e tenham relevância no processo de tomada de decisão.

Conforme relata Chiavenato (2012, p. 337), o “planejamento é a função administrativa que define objetivos e decide sobre os recursos e tarefas necessários para alcançá-los adequadamente”. No Brasil, os instrumentos do planejamento governamental estão dispostos nos artigos 165 a 169 da Constituição Federal de 1988 (CF/88).

Os dispositivos para a execução orçamentária e para a administração pública estão previstos no art. 165 da CF/88, o qual dispõe sobre: o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual. Em Minas Gerais, a Constituição Estadual de 1989 prevê o Plano Mineiro de Desenvolvimento Integrado (PMDI), que auxilia na elaboração do Plano Plurianual de Ação Governamental (PPAG).

Considerando que a gestão de custos é um processo que, em breve, estará em prática no Estado de Minas Gerais, surgiu o interesse de abordar o tema da *implantação do sistema de custos no CBMMG*, a fim de avaliar e acompanhar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial, auxiliando os gestores no processo de tomada de decisão.

O objetivo geral desse trabalho é desenvolver uma análise sobre a implantação do Sistema de Custos no Corpo de Bombeiros Militar de Minas Gerais (CBMMG). De modo específico, objetiva demonstrar a importância da implantação do sistema de custos no CBMMG; evidenciar o valor das informações geradas, pelo

sistema de custos, para o processo de tomada de decisão por parte dos gestores; e demonstrar que a implementação do sistema de custos será uma ferramenta importante para o acompanhamento e a avaliação da gestão pública.

Para tanto, a metodologia de execução do estudo constituiu-se no levantamento bibliográfico das principais obras sobre o assunto, bem como no desenvolvimento de pesquisa documental acerca da temática. Trata-se, portanto, de uma pesquisa qualitativa, com realização de entrevistas estruturadas e interpretação de dados mediante análise de conteúdo.

Delimita-se geograficamente o estudo na cidade de Belo Horizonte e, em relação aos sujeitos participantes, clarifica-se que as entrevistas foram realizadas com professores universitários, com a Contadora Geral do Estado de Minas Gerais e com o Gerente de Contabilidade e Finanças da Fundação João Pinheiro.

A presente pesquisa buscou contribuir para o debate teórico ligado aos sistemas de custos. Porém, sua metodologia e seus resultados também podem servir de base para futuras análises de organizações que apresentam características similares.

A discussão aqui realizada estrutura-se em quatro seções: a primeira dedica-se à introdução do trabalho, proporcionando uma explanação do enfoque principal da pesquisa.

A segunda apresenta o referencial teórico, abordando os principais conceitos que, dispostos na legislação vigente, se relacionam à gestão de custos.

Na terceira seção, realiza-se a análise dos dados, observado as entrevistas efetuadas com os profissionais da área de custos e pesquisa bibliográfica, como forma de relatar a importância do tema e para que futuramente possa o sistema de gestão de custos ser implementado no CBMMG.

A quarta seção apresenta as considerações finais, destacando os principais resultados obtidos, bem como um breve relato acerca do desenvolvimento do trabalho proposto. Por fim, apresentam-se as fontes bibliográficas que deram suporte ao presente trabalho e o apêndice.

Essa pesquisa pretende auxiliar na realização de novos trabalhos a serem desenvolvidos sobre o tema, especialmente no que tange à importância da implantação do sistema de custos como ferramenta de auxílio no processo de tomada de decisão no CBMMG.

## 2. GESTÃO DE CUSTOS

A importância de um Sistema de Gestão (controle e informações gerenciais), para a manutenção dos programas de melhoria da qualidade nos serviços públicos, não é algo novo para a Administração Pública. O Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE), publicado em 1995, já demonstrava os esforços do Poder Público para o gerenciamento da qualidade, visando a satisfação do cidadão e a necessidade de uma adequada gestão dos custos que poderiam garantir esse processo:

Os sistemas administrativos voltados para a gestão pública abrangem áreas diversas: pessoal civil, serviços gerais, organização e modernização administrativa, informação e informática, planejamento e orçamento e controle interno. O objetivo destes sistemas é permitir a transparência na implementação das diversas ações do governo, possibilitando seu acompanhamento e avaliação, bem como a disponibilização das informações não privativas e não confidenciais para o governo como um todo e a sociedade. (BRASIL, 1995)

Ressalta-se que a gestão de custos abrange a empresa e as relações estabelecidas por ela ao longo da cadeia produtiva, visto que deve haver um compromisso com a racionalidade econômica das decisões, com a geração de informações caras à determinação de resultados e com a tomada de decisões (BACIC, 2009).

Nesse sentido, pode-se dizer que a gestão de custos consiste em uma ferramenta que permitirá adquirir informações que possibilitarão, aos administradores, tomadas de decisões mais racionais, transparentes e eficientes, objetivando oferecer à sociedade um serviço de qualidade por um menor custo.

### 2.1 Contabilidade de custos

Segundo Bruni e Famá (2012, p. 4), a contabilidade de custos pode ser definida como o processo ordenado de usar os princípios da contabilidade geral para registrar os custos de operação de um negócio; tendo surgido a partir da necessidade de obter informações mais precisas e que permitissem a tomada de decisão, após o advento da Revolução Industrial.

Com a Revolução Industrial as empresas passaram a adquirir matéria-prima para transformar em novos produtos. O novo produto criado era resultante da

agregação de diferentes materiais e esforços de produção, constituindo o que convencionou chamar de custo de produção ou fabricação (BRUNI e FAMÁ, 2012).

A contabilidade consiste no processo sistemático e ordenado de registrar as alterações ocorridas no patrimônio de uma entidade. No entanto, dependendo do tipo de informação, ela poderá assumir diferentes formas; as quais, segundo Bruni e Famá (2012, p. 2-4), poderiam ser:

- **contabilidade financeira:** condicionada às imposições legais e requisitos fiscais;
- **contabilidade gerencial:** voltada à administração de empresas, não se condiciona às imposições legais, tem o objetivo de gerar informações úteis para a tomada de decisões.
- **contabilidade de custos:** voltada para a análise dos gastos realizados pela entidade no decorrer de suas operações.

A contabilidade de custos apresenta as seguintes terminologias, segundo Martins (2001, p. 25-26):

- Gasto - Sacrifício financeiro com que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício esse representado por entrega e promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro).
- Investimento – Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro (s) período (s).
- Custo – Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.
- Despesa - Bem ou serviço consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.
- Desembolso - Pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço.
- Perda - Bem ou serviço consumido de forma anormal e involuntária.

A contabilidade de custos tem duas funções relevantes, as quais consistem no controle e no auxílio do processo de tomada de decisão. Com relação ao controle, pode-se dizer que ele se relaciona ao fornecimento de dados para a confecção de relatórios e orçamentos que permitem o acompanhamento dos fatos ocorridos. Já a decisão se refere às informações de curto e longo prazo que permitem ao gestor decidir sobre cortes, compras, terceirização ou aluguel de determinado bem ou serviço (MARTINS, *op. cit.*).

Nesse contexto, pode-se dizer que, vislumbrando o controle e o auxílio na tomada de decisão, a contabilidade de custos propicia ao gestor uma análise dos gastos, por meio do fornecimento de informações/alternativas sobre a melhor forma de utilizar os recursos que se encontram à sua disposição. De acordo com Bruni e Famá (2012, p. 4-5), a contabilidade de custos permite:

- a) determinação do lucro: empregando dados originários dos registros convencionais, contábeis, ou processando-os de maneira diferente tornando-os úteis para a administração;
- b) controle das operações: e demais recursos produtivos, estoques, manutenção de padrões e orçamentos, comparações entre previsto e realizado;
- c) tomada de decisões: o que envolve produção (o que, quanto, como e quando fabricar), formações de preços, escolha entre fabricação de preços, escolha entre fabricação própria ou terceirização.

Ademais Bruni e Famá (2012, p. 3) destacam os princípios fundamentais de contabilidade aplicados em custos, os quais são:

- a) competência (da realização): a receita é reconhecida apenas quando realizada – momento em que há troca de mercadorias, bens ou serviços, por elementos do ativo. Logo, o lucro ou prejuízo somente se realiza no ato da venda
- b) uniformidade (consistência): o processo para registro contábil não deve ser mudado com frequência, para que os resultados contábeis não fiquem prejudicados. Caso exista a necessidade de mudança de critérios, deve ser feita a divulgação de seu efeito nas demonstrações contábeis;
- c) prudência (conservadorismo): entre duas alternativas para o registro de um ativo, deve-se escolher entre o custo e valor de mercado, dos dois o menor [...].

Sob essa ótica, pode-se notar que a contabilidade de custos é uma ferramenta gerencial importante no processo de tomada de decisão, uma vez que pode fornecer informações relevantes que poderão contribuir para a melhoria do desempenho das organizações.

## **2.2 Custos na Administração Pública Brasileira**

A contabilidade aplicada à administração pública é regulada pela Lei n. 4.320<sup>6</sup>, de 17 de março de 1964; pela Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000; pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal; e ainda pela Resolução CFC n. 1.366/2011, que aprova a NBC T 16.11.

Na administração pública, a temática dos custos foi inserida por meio da Lei nº 4.320/64, com implantação recente e obrigatória no serviço público federal. Alonso (1999, p. 43-44) referencia a importância de apurar o custo dos serviços públicos:

---

<sup>6</sup> Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

“[...] Diferentemente do setor privado, no setor público as preocupações com a gestão de custos não estão relacionadas com a avaliação de estoques ou com a apuração de lucros, mas sim com o desempenho dos serviços públicos. A melhoria substancial no desempenho de uma organização governamental, por sua vez, requer sistemas de informações gerenciais que deem sustentação aos seus processos decisórios. Em particular, tais sistemas devem contemplar medidas de resultados e o custo para obtê-los”.  
 “[...] O governo e a sociedade não sabem, em regra geral, quanto custam os serviços públicos. Como não há medida de custos, também não há medida de eficiência na administração pública, dado que a eficiência é a relação entre os resultados e o custo para obtê-los. Sem um sistema de avaliação de resultados e de custos, a administração pública abre margem para encobrir a ineficiência”.

Os autores Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010, p. 8) ressaltam que “os administradores do setor público necessitam de um conjunto de informações gerenciais para cumprir com eficiência, eficácia e efetividade as políticas públicas”. A respeito disso, Fernandes (2011, p. 9) apresenta a definição de *eficiência, eficácia e efetividade*:

**Eficiência:** relação entre o realizado e os recursos consumidos; valor dos recursos utilizados/ quantidade de produtos ou serviços gerados; quanto foi gasto para fazer o que se fez ou que se deveria ter feito.

**Eficácia:** relação entre o realizado e o planejado; grau de cumprimento das metas ou de realização das ações planejadas; o que e quanto se fez daquilo que deveria ser feito no prazo estimado.

**Efetividade:** grau de impacto das ações realizadas e do respectivo consumo de recursos quanto ao alcance dos objetivos correlatos

Sobre a importância da gestão de custos na administração pública, verifica-se que esse assunto encontra-se previsto na Resolução CFC nº 1.129/08, a qual aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Isso se dá por meio de sistemas de informações relacionados ao patrimônio público, os quais são estruturados em subsistemas de informações, cujas definições estão dispostas da seguinte maneira:

- a) Orçamentário – registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária;
- b) Patrimonial – registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público;
- c) Custos – registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública;
- d) Compensação – registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle. (BRASIL, 2008).

Os custos dos serviços públicos serão apurados, sem interferir nos sistemas de escrituração existentes: o orçamentário, financeiro, patrimonial e de compensação, conforme pode-se verificar no dispositivo descrito no art. 99, da Lei 4.320/64, in verbis:

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.

Observa-se que a LRF destaca o planejamento como instrumento de uma efetiva gerência: com controle prévio, transparência, democratização das informações e responsabilização por metas e limites, além de ressaltar a contabilidade como fator fundamental para a produção e divulgação de informações ligadas à tomada de decisão (BEZERRA FILHO, 2013, p. 25).

Ainda, de acordo com a LRF, em seu art. 50 § 3º, observa-se a importância da contabilidade de custos na administração pública, como meio de obter informações que possibilitarão a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, conforme descrito:

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

§ 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Pode-se ressaltar que o §3º do art. 50 da LRF determina que a administração pública mantenha um sistema de custos para acompanhamento da gestão pública; no entanto, o Estado de Minas Gerais não possui uma definição quanto ao modo de como esse procedimento deve ser cobrado ou mesmo uma metodologia que possibilite calcular os gastos públicos de forma efetiva.

Mensurar custo no setor público significa determinar quanto recurso foi consumido por dada organização pública para produzir determinado bem ou serviço para a sociedade (BRASIL, 2013, p. 24). As regras básicas para mensuração e evidenciação de custos no setor público estão dispostas na Resolução CFC nº 1.366/2011, que aprova a NBC T 16.11 e trata do Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP).

O SICSP registra, processa e evidencia custos de bens e serviços, além de outros objetos de custos produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública. Seus objetivos são:

- a) Mensurar, registrar e evidenciar custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade;
- b) apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando o desempenho dessas entidades;
- c) apoiar a tomada de decisão em processos tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço;
- d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados;
- e) apoiar programas de redução de custos e melhoria da qualidade do gasto. (BRASIL, 2011).

Para atingir seus objetivos, o SICSP deve possuir tratamento conceitual adequado e abordagem tecnológica apropriada, a qual permita atuar em múltiplas dimensões (temporais, numéricas, organizacionais etc.) e também analisar séries históricas de custos, sob a ótica das atividades-fim ou administrativas do setor público. O SICSP é obrigatório em todas as entidades do setor público e deve estar integrado com o processo de planejamento e orçamento, permitindo o controle entre o orçado e o executado. (BRASIL, 2011).

Sem dúvida, a gestão de custos é um fator importante no processo de tomada de decisão, uma vez que permite ao gestor conhecer os pontos fortes do órgão e a consequente eliminação dos pontos vulneráveis, de forma eficiente e transparente.

Entende-se que o sistema de custos na administração pública é um elemento decisivo, pois permitirá que os gestores prestem contas de seus atos, conferindo maior transparência à utilização dos recursos públicos e possibilitando a promoção do *accountability*.

Matias-Pereira (2010, p. 71), define *accountability* como sendo o conjunto de mecanismos e procedimentos que levam os gestores governamentais a prestarem contas dos resultados e suas ações, garantindo-se maior transparência nas políticas públicas.

Infere-se que a contabilidade de custos, desde a aprovação da Lei nº 4.320 de 1964, não alcançou notoriedade na administração pública. Isso pode ter

ocorrido em virtude de o governo não ter exigido, de forma imediata, que os órgãos públicos implantassem o sistema de custos; o qual, pode-se dizer, desempenharia um papel importante no processo de tomada de decisão e na avaliação das atividades dos órgãos.

Atualmente, nota-se uma crescente mudança na gestão dos recursos públicos por parte dos gestores, que prezam pela transparência, na melhoria da qualidade do gasto, bem como na eficiência da prestação de serviços junto à sociedade, conforme previsto na LRF.

### **2.3 O Corpo de Bombeiros Militar de Minas Gerais e o planejamento governamental**

O Corpo de Bombeiros Militar de Minas Gerais (CBMMG), entidade da Administração Pública Direta, que tem a missão de servir à sociedade mineira com atividades preventivas e de respostas a sinistros, garantindo à proteção a vida, ao patrimônio e ao meio ambiente e contribuindo com a transformação do Estado. (CBMMG, 2014).

Conforme disposto no inciso II, do art. 142 da CE/89, o CBMMG tem o objetivo de coordenar e executar ações de defesa civil, de prevenção e combate a incêndios, de perícias de incêndio, de busca e salvamento, além do estabelecimento de normas relativas à segurança das pessoas e de seus bens contra incêndio ou qualquer tipo de catástrofe.

A Lei Complementar n. 54, de 13 de dezembro de 1999, em seu art. 7º define a estrutura orgânica do CBMMG em: Unidade de Direção Geral, Unidade de Direção Intermediária e Unidade de Execução.

As Unidades de Direção Geral exercem o comando e administração da corporação, compreendendo o Gabinete do Comandante-Geral e do Chefe do Estado Maior.

As Unidades de Direção Intermediária, representadas pelas diretorias e pelo Comando Operacional de Bombeiros, são responsáveis pela condução das respectivas unidades nas atividades operacionais de pessoal e de material da instituição. Tais unidades são organizadas sob a forma de sistema de atividade de pessoal, de programação orçamentária financeira, de contabilidade, de auditoria e de apoio logístico, além de conduzir atividades operacionais.

As Unidades de Execução realizam as atividades operacionais e de apoio, conforme as diretrizes das Unidades de Direção. Elas são constituídas pelo Batalhão de Bombeiros Militar (BBM), pela Companhia Independente de Bombeiros Militar (Cia Ind. BM), pela Companhia de Bombeiros Militar (Cia BM) e pelo Pelotão de Bombeiros Militar (Pel. BM).

Ao CBMMG são assegurados o planejamento e a elaboração da programação orçamentária e financeira. Dentre outras atribuições, consta a de realizar a contabilidade, conforme dispositivo presente no inciso I e III, bem como no §1º do art. 4º da Lei Complementar nº 54, de 13 de dezembro de 1999:

Art. 4º - Ao Corpo de Bombeiros Militar é assegurada autonomia administrativa e financeira, cabendo-lhe especialmente:

I - elaborar a sua programação financeira anual e acompanhar e avaliar sua implementação, segundo as dotações consignadas no orçamento do Estado;

II - (...)

III - executar contabilidade própria;

IV - (...)

§ 1º - As atividades de planejamento e orçamento e de administração financeira e contabilidade subordinam-se administrativamente ao Comando-Geral da Corporação e tecnicamente às Secretarias de Estado do Planejamento e Coordenação Geral e da Fazenda, respectivamente. (MINAS GERAIS, 1999)

Conforme relata Chiavenato (2012, p. 337), “o planejamento é a função administrativa que define objetivos e decide sobre os recursos e tarefas necessários para alcançá-los”. Matias-Pereira (2012, p. 123) ainda ressalta que o planejamento é uma prática utilizada tanto na administração pública quanto na privada. Neste sentido, pode-se destacar os principais benefícios desta ferramenta:

Elevação da eficiência, eficácia e efetividade da organização, pois contribui para evitar a desorganização nas operações, bem como para o aumento da racionalidade das decisões, reduzindo os riscos e aumentando as possibilidades de alcançar os objetivos da organização.

[...] possibilita a coordenação de diferentes pessoas, projetos e ações em curso; a aplicação racional (otimizada) dos recursos disponíveis ou escassos; [...] aumento da responsividade ao lidar com mudanças, na medida em que faz parte do processo de planejar e especular sobre fatores do ambiente que afetam a organização (MATIAS-PEREIRA, 2012).

De acordo com Silva (2004, p. 36), o planejamento governamental é dividido em estratégico e operacional. Segundo o autor, o planejamento estratégico compreende as diretrizes e as interações cujas ações visam promover o

desenvolvimento econômico a longo prazo. Já o planejamento operacional, segundo Silva (2004, p. 38), refere-se às diretrizes e às interações presentes, que possuem objetivos e metas de curto prazo.

Os instrumentos de planejamento governamental no Brasil estão dispostos nos artigos 165 a 169 da Constituição Federal/88 (CF/88). Os dispositivos para a execução orçamentária, na Administração Pública, estão previstos no art. 165 da CF/88, o qual dispõe sobre o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:  
I - o plano plurianual;  
II - as diretrizes orçamentárias;  
III - os orçamentos anuais.

Em Minas Gerais, a Constituição Estadual de 1989 (CE/89) prevê o Plano Mineiro de Desenvolvimento Integrado (PMDI), o qual auxilia na elaboração do Plano Plurianual de Ação Governamental (PPAG). O Plano Mineiro de Desenvolvimento Integrado (PMDI) é um instrumento de planejamento estratégico que visa fomentar o desenvolvimento econômico, de acordo com o art. 231 da CE/89.

Art. 231 – O Estado, para fomentar o desenvolvimento econômico, observados os princípios da Constituição da República e os desta Constituição, estabelecerá e executará o Plano Mineiro de Desenvolvimento Integrado, que será proposto pelo Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social e aprovado em lei.

Na administração pública, o PPA é a base estrutural do planejamento estratégico. Trata-se de um plano de médio prazo que visa direcionar as ações do governo para um período de quatro anos, de acordo com Kohama (2003, p. 57). Em Minas, o PPA recebe a denominação de Plano Plurianual de Ação Governamental (PPAG) e encontra-se disposto no art. 154 da CE/89. Ele estabelece, de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e as metas da administração pública para as despesas de capital, bem como para outras que delas decorrem e para as relativas a programas de duração continuada.

O PPAG é elaborado de forma a assegurar os objetivos de longo prazo propostos no Plano Mineiro de Desenvolvimento Integrado (PMDI), de acordo com o parágrafo único do art. 154 da CE/89. (MINAS GERAIS, 2012-2015, p. 7).

Art. 154 – A lei que instituir o plano plurianual de ação governamental estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da Administração Pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas a programas de duração continuada.

Parágrafo único – O plano plurianual e os programas estaduais, regionais e setoriais previstos nesta Constituição serão elaborados em consonância com o Plano Mineiro de Desenvolvimento Integrado e submetidos à apreciação da Assembleia Legislativa.

O planejamento operacional, na administração pública, é composto pela Lei de Diretrizes Orçamentárias e pela Lei do Orçamento Anual. A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), de acordo com Kohama (2003, p. 59), tem a finalidade de nortear a elaboração dos orçamentos anuais, compreendendo as metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente e orientando a elaboração da lei orçamentária anual.

Na Lei Orçamentária Anual (LOA), são programadas as ações a serem executadas com o objetivo de alcançar objetivos específicos. A LOA compreende os dispositivos previstos no §5º do art. 165 da CF/88, in verbis:

§ 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.

No CBMMG, as atividades de planejamento e orçamento, bem como de administração financeira subordinam-se administrativamente ao Comando Geral da instituição, à Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão (SEPLAG) e à Secretaria de Estado de Fazenda (SEF). Ressalta-se que, no CBMMG, o Estado Maior (EMBM), por intermédio da BM/6, e a Diretoria de Contabilidade e Finanças (DCF) é que são os gestores da programação orçamentária e financeira da instituição.

BM/6 é a seção do EMBM responsável pela assessoria dos campos de coordenação e controle dos projetos, bem como de planejamento institucional e orçamentário. Ela é dividida em adjuntorias de Orçamento, Convênios e Projetos,

conforme descreve o art. 16-A da Resolução nº 269 (2007). As competências da BM/6 estão dispostas no art. 16-B do mesmo diploma legal:

- I - definir bases para o estabelecimento de uma doutrina de planejamento Institucional e orçamentário;*
- II – orientar, coordenar, supervisionar e fiscalizar as atividades conducentes à reforma e/ou modernização administrativa na Corporação, por intermédio da elaboração e análise de projetos, conforme determinação do Comando-Geral, com vistas à consolidação do PPAG e conseqüente inserção no orçamento programa;*
- III - coordenar a celebração de convênios do Corpo de Bombeiros Militar de Minas Gerais com outros órgãos públicos federais, estaduais e municipais, bem como do setor privado;*
- IV – coordenar, com o Sistema Estadual de Planejamento, as ações do Corpo de Bombeiros Militar de Minas Gerais, alusivas à área orçamentária;*
- V – coordenar, mediante diretrizes do Comando-Geral, a captação e aplicação de recursos de qualquer natureza no CBMMG;*
- VI - assessorar o Comandante-Geral nos assuntos relativos às competências da seção;*
- VII - no campo orçamentário:*
  - a) compatibilizar os projetos e atividades com o planejamento Estratégico do Corpo de Bombeiros Militar de Minas Gerais;*
  - b) consolidar a proposta orçamentária dos projetos e atividades do CBMMG;*
  - c) preparar os pedidos de créditos adicionais necessários ao cumprimento das demandas da Corporação;*
  - d) acompanhar a execução orçamentária por intermédio de avaliação contínua, reportando ao Chefe do EMBM todas as informações com vistas à efetiva e eficaz utilização dos recursos orçamentários destinados ao CBMMG;*
- VIII – manter atualizadas as normas alusivas à execução orçamentária e convênios no seu campo de atuação;*
- IX – consolidar as informações inerentes ao CBMMG, para composição do Plano Mineiro de Desenvolvimento Integrado – PMDI e do Plano Plurianual de Ação Governamental – PPAG, em consonância com as políticas públicas governamentais;*
- X – descentralizar os créditos orçamentários aos respectivos setores do CBMMG, conforme diretrizes da Chefia do EMBM;*
- XI - remanejar créditos orçamentários mediante demanda apresentada pelas gerências e pela Chefia do EMBM;*
- XII – avaliar e adotar as medidas necessárias a suplementação de créditos orçamentários. (CBMMG, 2008)*

A DCF é o órgão central de direção setorial do sistema de administração financeira, de contabilidade e de controle interno do CBMMG. A ela concerne o gerenciamento, o planejamento, a coordenação, a fiscalização e o controle das atividades financeira e contábeis, de acordo com o disposto na Resolução nº 292 (2008).

Dado o fato de o Estado de Minas Gerais não possuir uma metodologia relacionada ao sistema de custos, observa-se a necessidade de desenvolver o referido sistema no serviço público estadual. Nota-se que, para a concretização

dessa ação, seria necessária a interligação entre as informações que se encontram disponíveis nos seguintes sistemas:

a) Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento (SIGPLAN): instrumento que organiza e integra a rede de gerenciamento do Plano Plurianual de Ação Governamental (PPAG); o qual foi concebido para apoiar o planejamento, o monitoramento, a execução, a avaliação e a revisão do PPAG. Seu funcionamento reflete as características do atual modelo de gerenciamento, as quais são, a saber: gestão por programas, orientação para resultados, desburocratização, uso compartilhado de informações e transparência para a sociedade. Sua utilização é obrigatória a todos os órgãos, entidades e Poderes do Estado e o seu gerenciamento é de responsabilidade da Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão (SEPLAG). (MINAS GERAIS, 2012).

b) Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI-MG): implantado em 1994 e de utilização obrigatória para os órgãos do Poder Público Estadual. Seu objetivo geral é buscar a gestão eficiente dos recursos públicos do Estado, mediante a integração automatizada dos processos de elaboração orçamentária e execução financeira, além de registros contábeis e da gestão do patrimônio público. A responsabilidade de todo o aspecto contábil, bem como do gerenciamento operacional do SIAFI-MG pertence à Superintendência de Contadoria Geral/SEF. (MINAS GERAIS, 2014).

c) Sistema Integrado de Gestão de Pessoas (SIGP): processa as informações dos servidores do CBMMG e é gerenciado pela Diretoria de Recursos Humanos (DRH). (CBMMG, 2014).

Desse modo, infere-se que a BM/6 e a DCF serão os setores que trabalharão em conjunto para o desenvolvimento da gestão de custos no CBMMG. Não obstante, essas unidades também terão que contar com o apoio da Diretoria de Recursos Humanos (DRH), em relação às informações ligadas a pessoal e à folha de pagamento.

Nota-se que os instrumentos de planejamento governamental são peças fundamentais para o cumprimento das metas estabelecidas pelo governo, bem como para a avaliação da eficiência e eficácia das instituições. Aliado a isso, pode-se notar uma crescente preocupação, por parte dos gestores da administração pública, quanto à manutenção do equilíbrio entre receita e despesa, enfatizando a melhoria da qualidade do gasto no serviço público.

Infere-se que o processo de implantação do sistema de custo no CBMMG ficará a cargo da BM/6 e da DCF. Assim, a BM-6 atuaria na elaboração do PPAG e do orçamento da instituição, seguindo as orientações da SEPLAG; e a DCF, por sua vez, operaria no controle da movimentação contábil e financeira, conforme as determinações estabelecidas pela SEF.

A DCF e a BM-6 atuariam ainda na consolidação das informações repassadas por todas as diretorias do CBMMG e Assessoria de Assistência à Saúde (AAS) - de acordo com as respectivas competências, transformando-as em dados úteis que ao processo de tomada de decisão e ao controle do gasto público.

### **3. ANÁLISE DOS DADOS**

Foram realizadas entrevistas com dois grupos distintos, sendo um formado por professores universitários e outro pela Contadora Geral do Estado de Minas Gerais e pelo Gerente de Contabilidade e Finanças da Fundação João Pinheiro. Além disso, a pesquisa também baseou-se na realização de análise documental.

Os resultados das entrevistas e da análise documental foram avaliados à luz dos objetivos da pesquisa e do referencial teórico, tendo sido estruturados a partir de categorias previamente estabelecidas, com base nos pensamentos, sentimentos, transformados em palavras, pelos entrevistados, de forma escrita. Neste contexto, Bauer (2008, p.189) afirma que:

A entrevista, estruturada ou não, é um método conveniente e estabelecido de pesquisa social. Mas, assim como as pessoas expressam seus pontos de vista falando, elas também escrevem – para fazer relatórios, para planejar, jogar ou se divertir, para estabelecer normas e regras, e para discutir sobre temas controvertidos. Desse modo, os textos, do mesmo modo que as falas, referem-se aos pensamentos, sentimentos, memórias, planos e discussões das pessoas, e algumas vezes nos dizem mais do que seus autores imaginam.

Com base em Bardin (1997, p. 96), o processo de análise dos dados foi realizado em três etapas: 1ª) pré-análise: etapa que tem por “[...] objetivo a organização, embora ela própria seja composta por atividades não estruturadas, abertas, por oposição à exploração sistemática de documentos”; 2ª) exploração do material: fase em que foram definidas as categorias de análise pertinentes, tendo em

vista os objetivos inicialmente traçados para essa pesquisa; e 3ª) tratamento dos resultados obtidos e interpretação: momento em que foi realizado o cruzamento dos dados obtidos por meio das entrevistas com o referencial teórico utilizado no trabalho, a fim de alcançar os objetivos propostos e de identificar caminhos conclusivos.

As entrevistas foram uma importante fonte para o desenvolvimento do trabalho, bem como para a confirmação da importância da gestão de custos para as atividades inerentes à administração pública – no que diz respeito ao cumprimento eficaz, eficiente e efetivo dos deveres do Estado para com o cidadão.

Em decorrência de as entrevistas seguirem o mesmo roteiro de perguntas, buscou-se destacar, durante a análise e interpretação dos dados, a efetiva integração das respostas com os objetivos propostos, bem como o posicionamento dos entrevistados, conforme o tema de cada pergunta realizada.

A partir da observação das respostas dos entrevistados, infere-se que a sociedade vem exigindo esforços dos governos federal, estadual e municipal no sentido de aumentar a participação dos cidadãos na vida pública, combater a corrupção e promover a transparência/ tornar públicos os gastos e recursos governamentais.

Conforme se pode depreender dos trechos de entrevista transcritos a seguir, os entrevistados mantiveram, ao se manifestarem quanto à importância da aplicação do sistema de custos na Administração Pública, posições que demonstram que esse sistema poderia estabelecer um gerenciamento mais eficaz das entidades públicas. Além disso, segundo a sua opinião, o sistema de custos poderia gerar maior transparência em relação aos rumos das ações governamentais – com o racional uso do recurso público e com controle do que se investe e com o que se gasta – e em relação às tomadas de decisões que afetam diretamente a sociedade.

Segundo os entrevistados:

A importância da aplicação do sistema de custos na Administração Pública se torna essencial na atualidade, em face da necessidade do gerenciamento das diversas entidades que compõem o eixo público do ambiente econômico, notadamente em uma conjuntura nacional extremamente complexa. Como as entidades públicas tem o dever de atender aos cidadãos, da melhor forma e com total competência e transparência, o sistema de custos irá indicar os gastos divisionais, departamentais e setoriais e permitir a avaliação de desempenho entre o orçamento público e o realizado, identificando as eficiências e ineficiências, os ganhos de produtividade e com isso, o alcance da eficácia no uso dos

recursos públicos para a finalidade social. (LAURIA, 2014).

O principal objetivo da Contabilidade Pública é o de proporcionar à administração informações atualizadas e exatas que possam ser expressas em termos monetários, informando os reflexos das transações realizadas de modo a possibilitar as tomadas de decisões, para o cumprimento da legislação vigente, e ainda, demonstrando a situação econômico-financeira da entidade em um determinado momento. Sua implantação atende a o art. 50, § 3º da Lei de Responsabilidade Fiscal, que determina que a Administração Pública mantenha sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. O sistema de custos contribuirá para necessidade dos gestores conhecerem os custos das entidades públicas, com a finalidade de decidir entre as alternativas de produzir, comprar, terceirizar ou privatiza. (ENOQUE, 2014).

A aplicação do sistema de custos na Administração Pública tem fundamental importância no sentido de proporcionar uma ferramenta de controle de alocação dos gastos no contexto da missão institucional dos órgãos e entidades, proporcionando aos gestores melhor conhecimento dos gastos e qualidade do planejamento governamental. (LADEIRA, 2014).

Todo custo, independente se da Adm. Pública ou privada, tem que ser gerido de forma eficaz. (CARVALHO, 2014)

O Estado deve focar-se na apuração de seus custos gerenciais e de produção dos serviços públicos. (RIOS, 2014).

Melhor apuração dos grupos de custos; eliminação de desperdícios; desburocratização; processos mais enxutos. (CAMPELO, 2014).

Acredito que será de grande valia, tendo em vista a possibilidade de redução de gastos públicos. A Administração Pública gasta muito mal o dinheiro arrecadado. (RIBEIRO, 2014).

Diminuir custos e aumentar receitas. (STIGET, 2014).

Manter-se dentro da Lei de Responsabilidade Fiscal e planejamento, execução e controle dos processos. (ALMEIDA, 2014).

No Brasil, o processo de criação e implantação de um sistema de gestão de custos ocorreu recentemente, o que levou os aspectos gerenciais da Administração Pública a uma série de transformações. A importância desse tipo de sistema, para a própria Administração Pública, pode ser observada quando Bonelli e Robles Jr. (2006) argumentam que os custos da qualidade também podem ser vistos como investimentos de recursos em produtos ou serviços, com o escopo de atribuir características de diferenciação e de satisfazer plenamente o cidadão.

Os custos com programas, atividades e projetos voltados para a melhoria da gestão pública são sempre realizados com o intuito de fornecer retorno à sociedade, por meio de serviços públicos de qualidade, e de propiciar uma economia de custos operacionais baseada na ampliação da eficiência, eficácia e efetividade

organizacional.

Os entrevistados também enfatizaram que o monitoramento dos custos facilitaria a elaboração do orçamento público, possibilitando a avaliação de políticas governamentais custeadas com recursos públicos e evitando, dessa forma, a tomada de decisões inconsistentes.

Destaca-se ainda que, conforme os comentários dos entrevistados, a implantação do sistema de gestão de custos, nos diversos setores da Administração Pública Estadual, propiciaria imediatamente: a construção facilitada do orçamento público; a melhoria da qualidade do gasto, ao permitir a efetiva mensuração do desempenho governamental; a análise profunda dos resultados medidos pela gestão de custos, no sentido de avaliar as metodologias e de evitar tomadas de decisões inconsistentes; a consciência dos custos operacionais do Estado; o estabelecimento de políticas de gestão de custos e a redução dos custos dos serviços públicos. Para os entrevistados:

É possível estimar que, dimensionando-se adequadamente o sistema de custos, com um monitoramento contínuo através de controles setoriais e por atividades, a construção do orçamento público para os anos seguintes será enormemente facilitado. (LAURIA, 2014).

Avança na melhoria da qualidade do gasto ao propiciar a efetiva mensuração do desempenho governamental. Nesse sentido, sua relevância para o interesse público pode ser entendida mediante o seu impacto sobre a gestão pública. A partir da mensuração de custos, tanto a função planejamento como a de orçamento podem melhorar, assim como a avaliação de políticas públicas e programas custeados por recursos públicos. (ENOQUE, 2014).

O impacto inicial refere-se a mudança de paradigmas na administração pública. Além disso, será necessária uma análise profunda dos resultados medidos pela gestão de custos no sentido de avaliar as metodologias evitando assim tomada de decisões inconsistentes. (LADEIRA, 2014)

Conhecimento do custo da máquina pública. Tudo que é controlado pode ser melhorado. (CARVALHO, 2014).

Consciência dos custos operacionais do estado. Estabelecimento de políticas de gestão de custos. Redução dos custos dos serviços públicos. (RIOS, 2014).

A implantação do sistema de custos no serviço público, conforme observa Alonso (1999, p. 39-43), é fundamental para que se alcance uma alocação eficiente dos recursos. A melhoria substancial do desempenho de uma organização governamental, por sua vez, requer sistemas de informações gerenciais que deem

sustentação aos seus processos decisórios.

Em particular, tais sistemas devem contemplar medidas de resultados e o custo para obtê-los. Nesse sentido, conclui-se, a partir das observações dos entrevistados, que a Administração Pública pode obter com a implantação e manutenção do sistema de custos, melhores resultados operacionais; além de controle e redução de gastos; e diminuição de despesas. Neste sentido, os entrevistados apresentaram suas opiniões quanto ao impacto imediato da implantação do sistema de gestão de custos nos diversos setores da Administração Pública, a saber:

Penso que a Administração Pública pode inferir melhores resultados operacionais e mais precisão no gerenciamento dos seus recursos. (CAMPELO, 2014).

Controle e redução dos gastos públicos. (RIBEIRO, 2014).

Corte de pessoal. Enxugar as contas públicas. Já citada Lei de Responsabilidade Fiscal. (ALMEIDA, 2014).

Em consonância com as ideias acima defendidas estão os argumentos constantes na Cartilha Sistema de Custos do Governo Federal – do Ministério da Fazenda/ Secretaria do Tesouro Nacional (BRASIL, 2013, p. 16 - 17), a qual apresenta orientações relacionadas aos sistemas de informações de custos do governo federal:

[...] Com os gastos públicos é a mesma coisa. Com mais transparência é possível saber quais são os rumos das ações governamentais, como o dinheiro está sendo investido e no que está sendo gasto. Por que isso é importante? Porque são estas as decisões que afetam diretamente a nossa vida e a de nossas famílias. [...]

[...] Com as medidas para promover a transparência pública, os cidadãos podem se informar, cobrar, participar, e colaborar nos processos de decisão da Administração Governamental. Esse é o desafio do Governo Federal: utilizar as novas tecnologias para tornar o Governo mais transparente, eficaz, participativo e responsável.

Infere-se, por meio das colocações dos entrevistados, que o valor das informações geradas pelo sistema de custos, no processo de tomada de decisão por parte dos gestores públicos, propiciará um aperfeiçoamento da gestão pública, visando melhorar a qualidade dos serviços prestados pelo Estado, sob um processo mais amplo, e não somente sob a visão orçamentária:

A presença de informações atualizadas, separadas em centros de custos departamentais, tudo construído em sistema informatizado, permite muitas

vantagens, como a identificação de tarefas, projetos e implantações realizadas, cumprimento de metas orçamentárias, exame de não conformidades, monitoramento de questões críticas na execução de atividades públicas, entre muitas outras ações que permitirão a tomada de decisão adequada, com base em informações úteis obtidas no sistema de custos. (LAURIA, 2014).

As informações geradas pela contabilidade de custos são capazes de suprir seus usuários com dados valiosos, de modo a colocá-los em condições de decidir sobre os destinos da entidade. (ENOQUE, 2014).

O valor das informações agregará em muito nas decisões, pois os gestores poderão tomar suas decisões com informações gerenciais mais precisas e sustentadas. Além disso, propiciará uma maior qualidade nos processos de alocação orçamentaria financeira e os resultados obtidos nas ações e projetos governamentais sob um processo mais amplo, e não somente sob a visão orçamentária. (LADEIRA, 2014).

Auxiliar o Administrador Público a tomar as decisões necessárias ao bem comum da sociedade. (CARVALHO, 2014).

Permitirá o direcionamento de ações para correção das disfunções na gestão de custos. (RIOS, 2014).

O valor das informações geradas pelo sistema de custos, para Machado e Holanda (2010, p. 25), são fundamentais para subsidiar as decisões governamentais, facilitando a sustentabilidade e o desenvolvimento econômico. A sua instrumentalização exige a transparência dos processos e a definição de etapas, a fim de que ocorra a redução das fragilidades oriundas do ciclo de gestão.

Nota-se que, para os entrevistados, o valor das informações geradas pelo sistema de custos auxilia o administrador público a tomar decisões, a corrigir disfunções na gestão de custos; a disciplinar os gestores na aplicação do dinheiro público e a controlar as despesas operacionais:

Essas informações podem fornecer insumos para tomada de decisão quanto à aplicação dos recursos públicos pelos gerentes e gestores em todos os níveis. (CAMPELO, 2014).

Acredito que tais informações poderão disciplinar os gestores quanto à aplicação do dinheiro público. (RIBEIRO, 2014).

Qualidade e exatidão nas informações geradas pelo sistema na tomada de decisão. (STIGERT, 2014).

Controle de custos e despesas operacionais. Criação ou expansão de negócios ou produção. Melhoria contínua dos processos produtivos. (ALMEIDA, 2014).

Sobre esse importante tópico, os autores Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010) dizem que, na administração dos recursos públicos, o ponto

central das propostas de reforma do Estado tem sido a mudança do padrão burocrático de gestão para um padrão gerencial proativo. Essas propostas alinham-se aos anseios sociais por um Estado cada vez mais transparente, no qual as informações relacionadas aos gastos públicos e aos benefícios correspondentes estejam disponíveis; permitindo a participação dos cidadãos no controle dos dispêndios estatais e possibilitando, no decorrer desse processo, a inclusão de novos atores sociais na formulação das políticas públicas.

Ainda conforme a percepção dos entrevistados, a relevância da efetiva implantação do sistema de custos, em todos os processos da esfera pública (na análise conjunta da estrutura de pessoal, de logística e orçamentária/financeira), reside em uma contribuição eficaz ligada à avaliação dos resultados e ao desempenho do setor público – no que diz respeito ao uso das informações do sistema de custos, em apoio ao planejamento das atividades de médio e longo prazos; à integração dos sistemas (de pessoal, de contabilidade, de finanças, de compras etc.), a fim de que toda informação que comporá o custo seja realmente considerada; e à gestão mais eficaz da máquina pública apoiada em custos mais baixos.

A relevância para a análise conjunta diz respeito ao uso das informações do sistema de custos em apoio ao planejamento das atividades de médio e longos prazos, como subsídio ao sistema orçamentário, que estabelece metas de resultado em função das políticas e diretrizes necessárias para o cumprimento dos objetivos sociais nas organizações públicas. (LAURIA, 2014).

A contabilidade de custos é o ramo da ciência contábil que a empresa pode efetivar informações que auxiliem na tomada de decisões. No que se refere à contabilidade de custos, pode-se dizer que esta atende a várias necessidades dos gestores, uma vez que, segundo Pizolato (2000) a sua importância resultar de uma constatação, a de que a massa de elementos coligados para a determinação de custos proporciona uma base ampla e ao mesmo tempo sólida para justificar, basear ou estimular decisões gerenciais. (ENOQUE, 2014).

A implantação de custos na administração pública requer inicialmente uma ampla reflexão quanto a metodologia a ser utilizada, pensando nas especificidades da administração pública. Além disso, os sistemas (pessoal, contabilidade, finanças, compras, etc) deverão preferencialmente ser integrados para que toda a informação que comporá o custo seja realmente considerada. Embora não tendo todas as informações integradas é necessário o detalhamento das mesmas para que não haja distorções de informações. Informações de pessoal, custeio, investimento somente do ponto de vista orçamentário e financeiro é insuficiente para o amplo o controle de custos. (LADEIRA, 2014)

Otimização de processos. (CARVALHO, 2014).

Gestão mais eficaz da máquina pública apoiada em custos mais baixos.

(RIOS, 2014).

Sobre a relevância da implantação do sistema de custos em todos os processos da esfera pública, Santos (2006, p. 29-30) observa que cabe ao Estado: conhecer, aproveitar e adaptar seus pontos fortes às suas necessidades; eliminar ou adaptar seus pontos fracos; usufruir e conhecer as oportunidades externas; e conhecer e evitar as ameaças externas.

A busca de uma posição vantajosa e de oportunidades no mercado exige dos planejadores (gestores) uma visão correta do ambiente do qual sua empresa faz parte, assim como mudanças constantes; as quais precisam ser avaliadas em relação a apresentarem benefícios ou prejuízos.

Dentre os comentários dos entrevistados em relação a isso, destaca-se a referência à otimização no uso do recurso público, à melhoria de todos os setores da Administração Pública, ao maior controle e planejamento, à melhoria dos serviços, à transparência e credibilidade das ações governamentais e ao equilíbrio das contas públicas:

De forma ampla, um sistema de custo implantado de forma eficiente pode proporcionar a otimização no uso dos recursos públicos, em toda a cadeia de suprimentos por exemplo. (CAMPELO, 2014).

A implantação desse sistema poderá contribuir para a melhoria de todos os setores da Administração Pública, tendo em vista um maior controle e planejamento, o que poderá reduzir as possibilidades de malversação do dinheiro público. (RIBEIRO, 2014).

Melhoria dos serviços relativos a todas as áreas funcionais do sistema público e organizacional. (STIGERT, 2014).

Fundamental para a transparência e credibilidade das ações governamentais e equilíbrio nas contas públicas. (ALMEIDA, 2014).

Na década de 90, o Plano Diretor da Reforma do Estado (1995) trazia, em seu bojo, comentários ligados à relevância de enfatizar temas como: novas estratégias de gestão pública, desenvolvimento gerencial e de recursos humanos orientados para a introdução da administração gerencial, atendimento ao público e treinamento na utilização da tecnologia de informações, o que configuraria uma ferramenta básica na implementação dos programas de reforma do aparelho estatal.

Sendo assim, torna-se evidente que, para uma organização pública, é significativamente relevante o alinhamento da gestão de seus custos com os

projetos e ações que se voltam para a melhoria da qualidade de suas atividades e dos seus processos; o que, por sua vez, estaria intimamente associado à otimização dos gastos públicos.

Apesar de somente dois entrevistados terem apresentado comentários em relação à atual situação do processo de implantação do sistema de custos nas esferas federal, estadual e municipal, constata-se que o assunto deixou de ser, para os órgãos centrais do governo federal, apenas uma intenção (vontade); visto que saiu do plano das ideias e se tornou um processo estruturado por responsáveis.

Com concepção teórica definida, cronograma e recursos, a implantação de custos em todas as esferas ainda é tímida no Brasil; tendo em vista outros prazos, propriamente estabelecidos pela STN, bem como as abordagens e metodologias que precisam ser melhor debatidas e divulgadas no país, a fim de que os municípios pensem a respeito do assunto. Entende-se, assim, que não basta instituir um sistema de custos (do ponto de vista da informática), mas que é necessário avaliar a entrada e a saída das informações, como forma de garantir sustentabilidade na gestão governamental.

O Ministério da Fazenda foi o órgão responsável para coordenar a tarefa de conceber e implantar o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal, por meio da utilização de dados dos diversos sistemas estruturantes do governo federal. Por consequência da decisão acima referida, a partir de outubro de 2008, o sistema de custos passou a ter um projeto executivo. Pode-se dizer que a partir de então o assunto deixou de ser, para os órgãos centrais do governo federal, uma intenção (vontade), saindo da esfera da discussão das ideias para ser um processo estruturado com responsáveis, concepção teórica definida, cronograma e recursos. Estes últimos acontecimentos foram determinantes para que em março de 2010 o governo federal, por meio da Secretaria do Tesouro Nacional e o Serpro, sob coordenação da Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda, finalmente homologasse o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC). Falo acima da esfera Federal, porque quem está coordenando toda a implantação das mudanças na contabilidade e o PCASP – Plano de Contas Adaptado ao Setor Público é o STN em parceria como o CFC. Tendo o Governo Federal como balizador pode ter noção de como fazer das esferas Estaduais e Municipais. Um marco importante para a implantação de um novo padrão de contabilidade aplicada ao setor público foi a edição, pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, NBC T 16 ou NBCT SP. Tais normas representam um primeiro passo rumo à convergência da contabilidade do setor público brasileiro aos padrões internacionais. (ENOQUE, 2014).

Apesar de possuímos a exigência, em primeiro lugar, na LC 101/2000 e posteriormente nos normativos da Secretaria do Tesouro Nacional e na Normas Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCT 16.11) a implantação de custos em todas as esferas no Brasil é extremamente

tímida, tendo em vista outros prazos, propriamente estabelecidos pela STN. Além do mais as abordagens e metodologias, como já dito, precisam ser mais bem debatida e divulgada no país para que os municípios pensem no assunto. Não adianta somente instituir um sistema de custos (do ponto de vista da informática) é necessário avaliar a entrada e saída das informações como forma de sustentabilidade na gestão governamental. (LADEIRA, 2014).

Da análise das entrevistas verificou-se que a gestão de custos é primordial para a melhoria da qualidade do gasto público. Sua implementação requer transparência, conhecimento e uso de metodologia que se adeque melhor às atividades finalísticas das diversas instituições governamentais, entre as quais está inserido o CBMMG.

#### **4. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Esse trabalho teve por objetivo identificar, com base em informações coletadas através de pesquisa documental e de entrevistas, a importância da implantação do sistema de custos no CBMMG. Nesse sentido, cabem algumas considerações sobre o que foi discutido ao longo do trabalho.

Conforme exposto, o primeiro capítulo visou enfatizar a importância da implantação do sistema de custos no CBMMG, evidenciando que a gestão de custos seria uma ferramenta relevante no acompanhamento e na avaliação da gestão pública, bem como no processo de tomada de decisão.

Na Administração Pública, a gestão de custos ainda se encontra em fase embrionária. Contudo, trata-se de uma ferramenta importante e que pode fornecer, ao gestor público, uma base sólida de informações que permitiriam gerir recursos institucionais com maior eficiência.

As informações de custos permitirão avaliar de forma razoável e econômica a melhor alternativa para o desenvolvimento das ações inerentes à entidade, auxiliando, dessa forma, no processo decisório. A informação deve ser confiável e consistente, de modo a possibilitar a correção de deficiências e o atendimento às expectativas da administração e da sociedade.

Essas medidas geram, para o gestor, um melhor acompanhamento dos recursos utilizados e contribuem para o desenvolvimento de setores institucionais que carecem de investimentos; garantindo, dessa forma, o bom funcionamento da administração e a melhoria dos serviços prestados à sociedade.

O governo federal implantou o sistema de custo por meio da NBC T 16.11, a qual tornou obrigatória a utilização do sistema por todos os órgãos da Administração Pública Federal. No Estado de Minas Gerais, ainda não há obrigatoriedade quanto à implantação do sistema de custos, uma vez que o assunto não foi totalmente estudado pelos órgãos governamentais responsáveis pelo planejamento estratégico.

Os instrumentos de planejamento governamental no Estado são o PMDI, PPAG, LDO e LOA. Pode-se inferir que, para a elaboração do PPAG e LOA, não há uma definição de metodologia relacionada à gestão de custos e entende-se que essa matéria deveria vir inserida na LDO, uma vez que ela elenca as diretrizes para a confecção dos respectivos documentos, observada a atividade fim das instituições.

Nesse sentido, verifica-se que, no CBMMG, a BM-6 e a DCF serão os setores responsáveis pela implantação do sistema de custos, tendo em vista a especificidade dos trabalhos realizados, pelas respectivas seções, dentro da instituição.

No que tange à análise das declarações dos entrevistados, notou-se que todos foram unânimes em reconhecer que o sistema de custos é importante para a melhoria da qualidade do gasto.

Conclui-se, então, que a gestão de custos irá melhorar a qualidade do gasto público, de modo que O CBMMG tenha uma administração mais eficiente e transparente, participando de forma efetiva na consolidação de políticas públicas implementadas (tais como o *Choque de Gestão*) no sentido de transformar Minas Gerais no melhor Estado para se viver.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Erivan Amaro de. Professor da Faculdade de Ensino de Minas Gerais (FACEMG) e IBHES (Instituto Belo Horizonte). Entrevista. Belo Horizonte, 2014. Entrevista concedida a Adriane Cristina da Silva.

ALONSO, Marcos. Custos no Serviço Público. **Revista do Serviço Público**. Ano 50, n. 1 (jan-mar1999), p. 37-63. Disponível em: < [http://www.bresserpereira.org.br/ver\\_file\\_3.asp?id=1803](http://www.bresserpereira.org.br/ver_file_3.asp?id=1803)>. Acesso em 24 maio. 2014. 29 p.

BACIC, Miguel Juan. **Gestão de Custos**: uma abordagem sob o enfoque do processo competitivo e da estratégia. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2009. 274 p.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Martins Fontes, 1997. p. 96.

BAUER, Martin W. **Análise de conteúdo clássica: uma revisão**. In: Bauer, Martin W.: Gaskell, George. Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som: um manual BRASIL. prático. 7.ed. Petrópolis: Vozes, 2008. 189 p.

BONELLI, Valério Vitor. ROBLES JÚNIOR, Antônio. A sustentabilidade via controle estratégico dos custos ambientais. Augusto Guzzo **Revista Acadêmica**. n. 10, p. 155-170, dez. 2012. São Paulo: FICS, 2012. Disponível em: <[http://www.fics.edu.br/index.php/augusto\\_guzzo/article/view/128/191](http://www.fics.edu.br/index.php/augusto_guzzo/article/view/128/191)>. Acesso em 21 jun.2014

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, de 5 de outubro de 1988**. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)> .Acesso em: 15 mar. 2014.

BRASIL. **Cartilha Sistema de Custos do Governo Federal**: O que é? Para que serve? E como isso afeta meu dia? Brasília: MF, STN, 2013. 64 p.

BRASIL. **Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm)>. Acesso em: 20 mar. 2014.

BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 4 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)>, acesso em 30 de mar. 2014.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria n. 157, de 09 de março de 2011**. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. Disponível em: [http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN\\_157\\_09mar2011.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN_157_09mar2011.pdf). Acesso em 15 mar. 2014.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução Conselho Federal de Contabilidade (CFC) n. 1.366 de 25 de novembro de 2011**. Aprova as Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: [http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor\\_P%C3%BAblico.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf)>. Acesso em 15 mar. 2014.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução Conselho Federal de Contabilidade (CFC) n. 1.129 de 21 de novembro de 2008**. Aprova as Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001129](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001129)>. Acesso em: 04 maio 2014.

BRASIL. Decreto Lei n. 200, de 25 de dezembro de 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm)>, acesso em: 10 mar. 2014.

BRASIL. Presidência da República/ CÂMARA DA REFORMA DO ESTADO. **Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado**. Brasília, 1995, pag. 67. <<http://www.bresserpereira.org.br/Documents/MARE/PlanoDiretor/planodiretor.pdf>>. Acesso em: 23 abr. 2014

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Orçamento Aplicado ao Setor Público**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013. 338 p.

BRUNI, Adriano leal. FAMÁ, Rubens. **Gestão de Custos e Formação de Preços**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012. 557 p.  
CAMPELO, Rhaymer Lisboa. Professor da Faculdade de Ensino de Minas Gerais (FACEMG) e IBHES (Instituto Belo Horizonte); e Administrador. Entrevista. Belo Horizonte, 2014. Entrevista concedida a Adriane Cristina da Silva.

CARVALHO, Sérgio Geraldo da Fonseca. Professor da Faculdade de Ensino de Minas Gerais (FACEMG) e IBHES (Instituto Belo Horizonte); e Administrador. Entrevista. Belo Horizonte, 2014. Entrevista concedida a Adriane Cristina da Silva.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração Geral e Pública: provas e concursos**. 3. ed. São Paulo: Manole: 2012. 522 p.

CORPO DE BOMBEIROS MILITAR DE MINAS GERAIS. **Site institucional.** Disponível em: <<http://www.bombeiros.mg.gov.br/institucional.html>>. Acesso em 02 maio 2014.

CORPO DE BOMBEIROS MILITAR DE MINAS GERAIS (CBMMG). SIGP – Sistema Integrado de Gestão de Pessoas. Disponível em: <<http://www.sigpbicbmmg.mg.gov.br/loiq/>>, acesso em 28 maio. 2014.

CORPO DE BOMBEIROS MILITAR DE MINAS GERAIS. **Resolução n. 269:** Altera a Resolução nº 005 de 18 de fevereiro de 2000, que trata da Competência e Estrutura do Estado Maior previsto na Lei Complementar n. 54, de 13 de dezembro de 1999, e no Decreto n. 40.875, de 18 de janeiro de 2000, que dispõe sobre a Organização Básica do Corpo de Bombeiros Militar do Estado de Minas Gerais e dá outras providências. Belo Horizonte: CBMMG, 2007. 3 p.

CORPO DE BOMBEIROS MILITAR DE MINAS GERAIS. **Resolução n. 292:** Define a estrutura, competência e funcionamento da Diretoria de Contabilidade e Finanças (DCF). Belo Horizonte: CBMMG, 2008. 18 p.

ENOQUE, José Roberto. Gerente de Contabilidade e Finanças da Fundação João Pinheiro. Entrevista. Belo Horizonte, 2014. Entrevista concedida a Adriane Cristina da Silva.

FERNANDES, Júlio César de Campos. O uso da informação de custos na busca pela excelência da gestão pública. IV Congresso CONSAD de Gestão Pública. Brasília/DF, 25 a 27 de maio de 2011, p. 70. Disponível em: <[http://www3.tesouro.gov.br/Sistema\\_Informacao\\_custos/downloads/Painel\\_18\\_065\\_JCCF.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/Painel_18_065_JCCF.pdf)>. Acesso em: 29 jun. 2014.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público.** 16. ed. São Paulo: Atlas, 2012. 374 p.

HOLANDA, Victor Branco de. LATTMAN-WELTMAN, Fernando. GUIMARÃES, Fabrícia (ORG). **Sistema de informação de custos na administração pública federal:** uma política de Estado. Rio de Janeiro: FGV, 2010. 159 p.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 366 p.

LADEIRA, Maria da Conceição Barros de. Funcionária Pública. Superintendente de Contadoria Geral da Secretaria de Estado de Fazenda. Entrevista. Belo Horizonte, 2014. Entrevista concedida a Adriane Cristina da Silva.

LAURIA, Luciano Carlos. Professor da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUCMG); Contador e Administrador. Entrevista. Belo Horizonte, 2014. Entrevista concedida a Adriane Cristina da Silva.

MACHADO, Nelson. HOLANDA, Victor Branco de. Diretrizes e Modelo Conceitual de Custos para o Setor Público a partir da Experiência no Governo Federal do Brasil: **Revista de Administração Pública (RAP)**. Volume 44 (4), p. 791-820, jul/ago. 2010. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a03.pdf>>, acesso em: 27 abr. 2014.

MARCONI, Marina de Andrade. LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2010. 297 p.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001. 388 p.

MATIAS-PEREIRA, José. **Curso de Administração Pública: foco nas instituições e ações governamentais**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 263 p.

MATIAS-PEREIRA, José. **Manual de Gestão Pública**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012. 310 p.

MINAS GERAIS. **Constituição do Estado de Minas Gerais**. Disponível em: <<http://www.almg.gov.br/opencms/export/sites/default/consulte/legislacao/Downloads/pdfs/ConstituicaoEstadual.pdf>>, acesso em 04 maio 2014.

MINAS GERAIS. **Lei Complementar n. 54, de 13 de dezembro de 1999**. Dispõe sobre a organização básica do Corpo de Bombeiros Militar de Minas Gerais – CBMMG – e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa.html?tipo=LCP&num=54&comp=&ano=1999>> Acesso em: 15 fev. 2014.

MINAS GERAIS. **Plano Plurianual de Ação Governamental 2012 – 2015.v1**. Disponível em <<http://www.planejamento.mg.gov.br/planejamento-e-orcamento/plano-plurianual-de-acao-governamental>>. Acesso em: 04 maio. 2014.

RIBEIRO, Sérgio Márcio Costa. Perito Criminal Aposentado (Ex-Diretor do Instituto de Criminalística) - Professor da Faculdade de Ensino de Minas Gerais (FACEMG) e IBHES (Instituto Belo Horizonte). Entrevista. Belo Horizonte, 2014. Entrevista concedida a Adriane Cristina da Silva.

RIOS, Wagner. Administrador - Professor da Faculdade de Ensino de Minas Gerais (FACEMG) e IBHES (Instituto Belo Horizonte). Entrevista. Belo Horizonte, 2014. Entrevista concedida a Adriane Cristina da Silva.

SANTOS, Clézio Saldanha dos. **Introdução à Gestão Pública**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. 156 p.

SECRETARIA DE ESTADO DE PLANEJAMENTO E GESTÃO (SEPLAG). **Manual SIGPLAN de Monitoramento do PPAG**. Belo Horizonte: abril 2012. Disponível em: <[http://conversandosobregestao.mg.gov.br/images/anexos/ppa/3.M\\_sigplan\\_moni\\_pag.pdf](http://conversandosobregestao.mg.gov.br/images/anexos/ppa/3.M_sigplan_moni_pag.pdf)> acesso em: 28 maio. 2014.

SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA (SEF). **Sistema Integrado de Administração Financeira de Minas Gerais – SIAFI-MG**. Disponível em: <[https://www.siafi.mg.gov.br/fcag/SIAFI/site\\_siafi\\_mg/siafi](https://www.siafi.mg.gov.br/fcag/SIAFI/site_siafi_mg/siafi)> Acesso em: 28 maio. 2014.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004. 385 p.

STIGERT, Paulo. Professor da Faculdade de Ensino de Minas Gerais (FACEMG) e IBHES (Instituto Belo Horizonte). Contador. Entrevista. Belo Horizonte, 2014. Entrevista concedida a Adriane Cristina da Silva.

## APÊNDICE

### ENTREVISTA

Nome: \_\_\_\_\_

Profissão: \_\_\_\_\_

Qual cargo que ocupa: \_\_\_\_\_

1. Qual a importância da aplicação do sistema de custos na Administração Pública?
  
- 2- Qual o impacto imediato da implantação do sistema de gestão de custos nos diversos setores da Administração Pública Estadual?
  
3. Qual o valor das informações geradas pelo sistema de custos no processo de tomada de decisão pelos gestores públicos?
  
4. Qual a relevância, para a efetiva implantação do sistema de custos, em todos os processos na esfera pública, na análise conjunta da estrutura de pessoal, logística e orçamentária/financeira, de forma a contribuir eficazmente para a avaliação dos resultados e desempenho do setor público?
  
5. Qual a situação atual do processo de implantação do sistema de custos nas esferas Federal, Estadual e Municipal?