

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E
CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA

**SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTO:
DIRETRIZES PARA INTEGRAÇÃO AO ORÇAMENTO
PÚBLICO E À CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL.**

Nelson Machado

Orientador: Dr. Nelson Petri

Tese apresentada à Faculdade de Economia,
Administração e Contabilidade da Universidade
de São Paulo, como parte dos requisitos para
obtenção do título de Doutor em Controladoria
e Contabilidade

São Paulo, dezembro de 2002

À minha esposa,
Rona,
e
aos meus filhos:
Alexandre, Maíra e João Guilherme.

Agradecimentos

Este trabalho resulta de duas vertentes: as inquietações surgidas no processo de implantação do SIAFEM no Estado de São Paulo e as reflexões e os novos conhecimentos adquiridos no decorrer do curso de doutorado. O Prof. Yoshiaki Nakano foi o grande apoiador e incentivador de ambas as vertentes; a ele, o meu mais profundo agradecimento.

Agradeço ao Prof. Dr. Nelson Petri a orientação na condução deste trabalho, e aos membros da banca de qualificação, Prof. Dr. Haroldo Clemente Giacometti e Prof. Dr. Wellington Rocha, as observações críticas e sugestões valiosas.

Agradecimento especial ao Prof. Dr. Wellington Rocha, pela contribuição inestimável na discussão e no aprofundamento deste trabalho.

Também agradeço à equipe do PROMOCIAF, especialmente ao Prof. Eurico Ueda, a Walter Soboll e a Adriano Queiroga, pelas discussões sobre orçamento público, contabilidade governamental e implantação de sistemas de informação que de alguma forma permeiam este trabalho.

A realização da pesquisa de campo somente foi possível porque: o Secretário da Fazenda, Fernando Dall'Acqua, autorizou os procedimentos necessários para que os questionários fossem enviados; César V. S. Rodrigues e sua equipe, do DTI – Departamento de Tecnologia da Informação, programaram e disponibilizaram o questionário no sítio da Secretaria da Fazenda; Carlos A. Pontelli e sua equipe empenharam-se na comunicação com as UGOs, UGFs e UGEs; Antonio D. Gamba testou o questionário; Paulo Afonso Garcia auxiliou no tratamento estatístico dos dados. A eles, portanto, muito obrigado.

Agradeço: aos colegas de trabalho Marcos Ide e Paulo Mariano dos Santos, que leram os originais e muito contribuíram com suas sugestões e críticas; a Veruska E. Pereira e Heleny Uccello Gama, que revisaram o

Abstract; a Vera Lygia, Lourdes e Matilde, que confeccionaram tabelas, quadros e formataram o texto; ao Amandula, que fez a revisão final do texto.

Finalmente, quero agradecer à Rona, companheira de todas as horas, o incentivo e o apoio que tornaram possível a realização deste trabalho.

RESUMO

Os produtos finais deste trabalho são a proposição de diretrizes para a construção de um sistema de informação de custo, integrado conceitual e sistemicamente ao orçamento público e à contabilidade governamental, e a análise do sistema de informação do Estado de São Paulo com vistas à sua implantação. O sistema de custo proposto tem como objetivo principal fornecer informações alinhadas com a avaliação da eficiência, da eficácia e da efetividade dos gestores no uso dos recursos públicos.

A proposta foi construída a partir do estudo de três áreas de conhecimento: orçamento público, contabilidade governamental e gestão de custos, de onde foram retirados os elementos constitutivos do sistema integrado de informação de custo do setor público.

Nessa proposta, destacam-se três pontos: as classificações orçamentárias como base para a definição dos objetos de custo; o conceito de despesas orçamentárias liquidadas como elo entre o sistema de custos e a contabilidade governamental; e a utilização do método de custeio direto para estabelecer o relacionamento entre os recursos consumidos e os objetos de custo.

Finalmente, a análise do atual sistema de informação do Estado de São Paulo, constituído basicamente pelos módulos SIAFEM, SIAFÍSICO, SISTEMA ORÇAMENTÁRIO e SIGEO, revelou a forte integração conceitual e sistêmica entre a contabilidade governamental e o sistema orçamentário. Além disso, pesquisa empírica indicou que os gestores percebem claramente a importância das informações de custo em seu processo de tomada de decisão. Esses dois fatos fortalecem as possibilidades de implantação, no Estado de São Paulo, do sistema de informação de custo construído em conformidade com as diretrizes propostas neste trabalho.

ABSTRACT

The final products of this paper are the proposition of directives to the construction of a cost information system, conceptually and systematically integrated to the public budget and to the governmental accountancy, and the analysis of the information system of the State of São Paulo aiming its implementation. The proposed cost system has as its main objective to provide information aligned with the evaluation of efficiency, efficacy, and effectiveness of the managers on the application of the public resources.

This proposal was built from a study of three knowledge areas: public budget, governmental accountancy, and cost management, from whence the essential elements of the cost integrated information system of the public sector were extracted.

This proposal distinguishes three points: the budgetary classification as a base to the definition of the cost objects, the concept of liquidated budgetary expenses as a link between the cost system and the governmental accountancy, and the utilization of the direct cost method in order to establish the relationship between the consumed resources and the cost objects.

Finally, the analysis of the present information system of the State of São Paulo, basically composed of SIAFEM, SIAFISICO, BUDGETARY SYSTEM, and SIGEO, has disclosed a strong conceptual and systemic integration between the governmental accountancy and the budgetary system. Moreover, the empirical research has indicated that the managers clearly perceive the importance of the cost information in their decision making process. These two facts strengthen the possibility of the implementation in the State of São Paulo of the cost information system constructed in accordance to the directives proposed in this paper.

SUMÁRIO

	Página
AGRADECIMENTOSIII
RESUMOV
ABSTRACTVI
SUMÁRIO.....	...VII
LISTA DE QUADROS.....	...XI
LISTA DE TABELAS.....	...XII
LISTA DE GRÁFICOS.....	...XII
CAPÍTULO 1	
1. – INTRODUÇÃO	1
1.1. – Antecedentes	2
1.2. - Questões de Pesquisa	5
1.3. - Objetivos e Delimitação do Estudo	10
1.4. - Características do Trabalho	12
1.4.1. – Metodologia	12
1.5. - Resultados Esperados	15
1.6. - Estrutura do Trabalho	15
CAPÍTULO 2	
2. - SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL: UM MODELO INTEGRADO	
2.1. – Introdução	17
2.2. - Modelo de Decisão	19
2.3. - Modelo de Mensuração	21
2.4. - Sistema de Informação	23
2.4.1. - Sistema de Informações Contábeis Gerenciais e o Sistema de Informação de Custo	28
2.5. - Sistema Organizacional	32
2.6. - Sistema Social	32
CAPÍTULO 3	
3. - ORÇAMENTO PÚBLICO E O MODELO DE DECISÃO GOVERNAMENTAL	
3.1. – Introdução	34
3.2. - Os Sistemas Orçamentários	36
3.2.1. - Orçamento Tradicional e Orçamento Moderno	37
3.2.2. - Modelos Orçamentários Segundo a Principalidade de suas Funções: Orçamento Tradicional, Orçamento de Desempenho e Orçamento-Programa	41

3.2.3. - Modelos Orçamentários Racional-compreensivos e a Visão Incrementalista	42
3.2.4. - A Nova Gestão Pública e as Reformas do Sistema Orçamentário	44
3.2.5. Orçamento Participativo	46
3.3. Orçamento Público no Brasil	48
3.3.1. - Os Sistemas de Planejamento e Orçamento após a Constituição de 1988.	49
3.3.2. - As Inovações do Sistema de Planejamento e Orçamento no Brasil	56
3.3.2.1. - Impactos da LRF no modelo de planejamento, execução e controle.	56
3.3.2.2. - Novo modelo de integração planejamento/orçamento	58
3.4. - A Atual Classificação da Despesa Orçamentária	61
3.4.1. - Classificação Institucional	61
3.4.2. - Classificação Funcional	63
3.4.3. - Classificação por Programas	64
3.4.4. - Classificação Segundo a Natureza	66
3.4.5. - Classificação por Fonte de Recurso	70
3.5. - Modelo de Decisão Governamental	71
3.5.1. - Critérios de Avaliação: eficiência, eficácia e efetividade	72
3.5.2. - Integração entre Plano, Orçamento, Execução e Avaliação	75

CAPÍTULO 4

4. - CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL

4.1. - Campo de Atuação da Contabilidade Governamental	79
4.2. - Método e Técnicas de Escrituração da Contabilidade Governamental	82
4.3. - Objeto e Técnica de Escrituração da Contabilidade Pública no Brasil	86
4.3.1. - Movimentação de Contas	87
4.3.2. - Autonomia dos Sistemas	88
4.3.2.1. - Relacionamento das fases da receita e despesa pública com os sistemas contábeis	89
4.3.3. - Sistema Orçamentário	92
4.3.4. - Sistema Financeiro	97
4.3.5. - Sistema Patrimonial	102
4.3.6. - Sistema de Compensação	108
4.4. - Regime Contábil da Contabilidade Governamental	109
4.4.1. - Reconhecimento das Receitas	115
4.4.2. - Reconhecimento das Despesas	117
4.5. - Correspondência entre os Conceitos da Contabilidade Governamental e os da Contabilidade de Custos	118

CAPÍTULO 5

5. - SISTEMAS DE CUSTO E SUA APLICAÇÃO AO SETOR PÚBLICO

5.1. – Introdução	125
5.2. - Gestão Estratégica de Custos	127
5.2.1. - Custeio Baseado em Atividades e Gestão Baseada nas Atividades	132
5.3. - Sistema de Custos	137
5.3.1. - Sistema de Acumulação de Custos	137
5.3.2. - Sistema de Custeio	140
5.3.3. - Métodos de Custeio	141
5.3.3.1. - Custeio por absorção	141
5.3.3.2. - Custeio pleno	142
5.3.3.3. - Custeio por atividades	143
5.3.3.4. - Custeio variável	143
5.3.3.5. - Custeio direto	144
5.4. - Sistema de Custos do Setor Público	145
5.4.1. - Objetivos e Limites	145
5.4.2. - Sistema de Acumulação de Custos do Setor Público	146
5.4.3. - Sistema de Custeio do Setor Público	147
5.4.4. - Método de Custeio do Setor Público	148
5.4.4.1. - Método de custeio direto no setor público	148
5.4.4.2. - Custeio por atividades no setor público	153
5.4.4.3. - Gestão por resultados	155
5.4.5. – Sistema de Custos do Setor Público e os demais Sistemas de Informação	155

CAPÍTULO 6.

6. - SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL GERENCIAL DO ESTADO DE SÃO PAULO

6.1. – Introdução	158
6.2. - SIAFEM-SP – Sistema de Administração Financeira para Estados e Municípios	160
6.2.1. - Características Básicas do SIAFEM-SP	161
6.2.2. - Sistema Organizacional do SIAFEM-SP	164
6.2.3. - Abrangência do SIAFEM-SP e a Uniformização de Procedimentos	165
6.2.4. - SIAFEM-SP-SP: registro, acompanhamento e controle dos fluxos orçamentário e financeiro	166
6.3. - SIAFÍSICO - Sistema Integrado de Informações Físicas	169
6.4.- SIGEO – Sistema de Informações Gerenciais da Execução Orçamentária do Estado de São Paulo	171
6.5. - Sistema ORÇAMENTÁRIO do Estado de São Paulo	176
6.5.1. - Elaboração Orçamentária	177
6.5.2. - Execução Orçamentária	179
6.5.3. - Acompanhamento da Execução Orçamentária	180

6.6. - Módulo de Custo Integrado ao SIAFEM-SP, SIAFÍSICO, SIGEO e SISTEMA ORÇAMENTÁRIO do Estado de São Paulo	181
6.7. - Sistema de Informações Contábeis Gerenciais do Estado de São Paulo: a percepção dos gestores	187
6.7.1. - Caracterização dos Gestores	187
6.7.2. - Utilização dos Sistemas de Informação	189
6.7.3. - Percepção do Conceito de Despesas Orçamentárias como Aproximação do Conceito de Custo	189
6.7.4. - Percepção da Aderência das Atividades Listadas no OPA/2002 à Realidade	193
6.7.5. Processo de Tomada de Decisão	197
6.7.5.1. - Uso atribuído às informações de custo dos insumos	198
6.7.5.2. - Uso atribuído às informações de custo das atividades	200
6.7.5.3. - Uso atribuído às informações de custo das unidades organizacionais.	202
6.7.6. - Identificação dos objetos de custo mais úteis ao processo de tomada de decisão	204

CAPÍTULO 7

7. - CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

7.1. – Diretrizes para Construção do Sistema de Informação de Custo do Setor Público: Síntese da Proposta.	206
7.2. – Recomendações para Implantação do Sistema de Informação de Custo no Estado de São Paulo: Síntese da Proposta	208
7.3. - Novas Questões de Pesquisa	210
7.4. - Considerações Finais	211

BIBLIOGRAFIA	213
--------------	-----

GLOSSÁRIO	220
-----------	-----

ANEXO I	(Anexo I)	1 a 6
ANEXO II	(Anexo II)	1 a 20
ANEXO III	(Anexo III)	1 a 37

LISTA DE QUADROS

	Página
2.1 Sistema de Custo do Setor Público: integração conceitual e sistêmica	31
3.1 Integração entre PPA, LDO e LOA	52
3.2 Classificação Institucional - Estado de São Paulo	62
3.3 Classificação Segundo a Natureza da Despesa	69
3.4 Integração entre Plano, Orçamento, Execução e Avaliação	76
4.1 Relacionamento: fases da despesa e sistemas contábeis	91
4.2 Principais Eventos do Sistema Orçamentário	93
4.3 Diário – Sistema Orçamentário	94
4.4 Razão - Sistema Orçamentário	95
4.5 Principais Eventos do Sistema Financeiro	99
4.6 Diário - Sistema Financeiro	100
4.7 Razão - Sistema Financeiro	101
4.8 Principais Eventos do Sistema Patrimonial	105
4.9 Diário - Sistema Patrimonial	106
4.10 Razão - Sistema Patrimonial	107
4.11 Relacionamento: gasto, investimento, custo e despesa	119
4.12 Contabilidade Governamental X Contabilidade de Custos: correspondência terminológica	120
4.13 Relacionamento: despesa liquidada, investimento e custo	121
5.1 Diferenças na Gestão de Custos Causadas por Diferentes Estratégias	129
5.2 Relacionamento entre Determinantes de Custo, Recursos, Atividades e Objetos de Custo	134
5.3 Agentes de Acumulação	140
5.4 Relacionamento: políticas públicas, recursos, atividades e objetos de custo	151
5.5 Sistema de Informação de Custo do Setor Público e os demais Sistemas de Informação	157
6.1 SIGOF – Sistema Integrado de Gestão Orçamentária e Financeira	159
6.2 SIAFEM : documentos e sua utilização	163
6.3 SIAFEM/SP : fluxo orçamentário e financeiro do Estado de São Paulo	168
6.4 SIGEO – Sistema Gerencial de Execução Orçamentária	173
6.5 SIGEO – Modelo Conceitual	175
6.6 Sistema Orçamentário	177
6.7 POS – Proposta Orçamentária Setorial	183
6.8 Modelo de Integração: dimensões de mensuração e sistemas de informação	186

LISTA DE TABELAS

6.1	UGO/UGF – Despesa Orçamentária como Aproximação do Custo	190
6.2	UGE - Despesa Orçamentária como Aproximação do Custo	191
6.3	UGO/UGF - Aderência das Atividades do OPA/2002 à Realidade	193
6.4	UGE - Aderência das Atividades do OPA/2002 à Realidade	195
6.5	Objetos de Custo	205
III.1	UGO/UGF - Universo Pesquisado X Respostas Obtidas	(Anexo III) 4
III.2	UGE - Universo Pesquisado X Respostas Obtidas	(Anexo III) 5
III.3	Caracterização dos Gestores	(Anexo III) 6
III.4	Utilização dos Sistemas de Informação	(Anexo III) 7
III.5	Despesa como Aproximação do Custo	(Anexo III) 8
III.6	Aderência das Atividades do OPA/2002 à Realidade	(Anexo III) 9
III.7	Uso das Informações de Custo: insumos	(Anexo III) 10
III.8	Uso das Informações de Custo: atividades	(Anexo III) 11
III.9	Uso das Informações de Custo: unidade organizacional	(Anexo III) 12

LISTA DE GRÁFICOS.

6.1	Caracterização dos Gestores: faixa etária	188
6.2	Caracterização dos Gestores: grau de instrução	188
6.3	UGO/UGF - Despesa Orçamentária como Aproximação do Custo	191
6.4	UGE - Despesa Orçamentária como Aproximação do Custo	192
6.5	UGO/UGF - Aderência das Atividades do Opa/2002 à Realidade (A)	194
6.6	UGO/UGF - Aderência das Atividades do Opa/2002 à Realidade (B)	195
6.7	UGE - Aderência das Atividades do OPA/2002 à Realidade (A)	196
6.8	UGE - Aderência das Atividades do Opa/2002 à Realidade (B)	197
6.9	UGO/UGF – Uso das Informações de Custo : insumos	199
6.10	UGE - Uso das Informações de Custo : insumos	199
6.11	UGO/UGF – Uso do Custo das Atividades	201
6.12	UGE – Uso do Custo das Atividades	202
6.13	UGO/UGF – Uso das Informações de Custo: unidade organizacional	203
6.14	UGE – Uso das Informações de Custo: unidade organizacional	203

1 - INTRODUÇÃO

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 aliam-se aos anseios sociais por um Estado cada vez mais transparente, no qual as informações sobre os gastos públicos e os benefícios correspondentes estejam disponíveis, permitindo a participação dos cidadãos no controle dos dispêndios do Estado e possibilitando, no decorrer desse processo, a inclusão de novos atores sociais na formulação de políticas públicas.

Os administradores do setor público necessitam de um conjunto de informações gerenciais para cumprirem com eficiência, eficácia e efetividade as políticas públicas. Num modelo gerencial, não se pode tomar decisão sem conhecer as diferentes alternativas de ação, seus custos e seus benefícios. Dessa forma, impõe-se a necessidade de um sistema de informação de custos capaz de auxiliar decisões típicas, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado serviço ou atividade. Ou, ainda, permitir comparações entre os custos de atividades ou serviços iguais produzidos por unidades organizacionais diferentes, objetivando conhecer e estimular a melhoria da performance de seus dirigentes. Além disso, as informações de custos e benefícios das políticas públicas deveriam ser a base para a formulação da proposta orçamentária, sendo o orçamento o fio condutor que permite executar as despesas e prestar os serviços públicos planejados.

É notório o anseio dos dirigentes públicos por um sistema de informações capaz de informar os custos dos serviços prestados, dos processos de trabalho ou das obras concluídas, auxiliando-os, por um lado, na tomada de decisão operacional e permitindo-lhes, por outro lado, acompanhar e avaliar o desempenho das realizações governamentais.

Desde o ano de 2000, com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, o que era uma necessidade sentida pelos administradores públicos passou a ser também uma imposição legal. A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio daquele ano, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, estabelece que “a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (Art. 50, § 3º in KHAIR, 2000: p. 105) e que a Lei de Diretrizes Orçamentárias disporá sobre “normas relativas ao controle de custos e à avaliação de resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos” (Art. 4, Inciso I, letra “e” in KHAIR, 2000: p. 79)

Diante dessa nova disposição legal, coloca-se a necessidade de aprofundamento do debate nos meios acadêmicos e no setor público visando à formulação de um sistema de informações de custos e benefícios que atenda aos anseios dos cidadãos, às necessidades dos administradores públicos e aos ditames da legislação.

1.1 - Antecedentes

Esta não é a primeira vez que a legislação brasileira exige a implantação de sistemas de custos no setor público. A Lei nº 4.320, de 17/03/1964, ainda em vigor, que estabelece as normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços de todos os entes da Federação – União, Estados e Municípios - trata especificamente de apuração de custos, no capítulo IX relativo à contabilidade, expressando-se da seguinte forma:

“Art. 85 – Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a **determinação dos custos dos serviços industriais,**” (grifo nosso) (in MACHADO Jr., 1993: p. 146).

É interessante observar que a exigência de apuração de custos refere-se apenas aos serviços industriais, com o objetivo de “orientar decisões na fixação de preços e correções de desvios detectados” (MACHADO Jr., 1993: p. 147). No caso, os principais serviços industriais aqui referidos são os de fornecimento de água, coleta e tratamento de esgoto, geração e distribuição de energia, dos quais, conforme o modelo decisório da época, era necessário conhecer os custos para se determinar o preço de venda.

Objetivando manter registros sistemáticos de custos, o Art. 99 dessa lei exigia que “os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos (grifo nosso), ingressos, resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum” (in MACHADO Jr., 1993: p. 156). Essa exigência colocou a necessidade de a contabilidade governamental incluir um novo sistema de contas, “denominado sistema de custo industrial, através do qual serão apurados os custos dos serviços...” (MACHADO Jr., 1993: p. 156), além de manter os quatro sistemas de escrituração – Orçamentário, Financeiro, Patrimonial e de Compensação.

Na prática, isso não ocorreu de forma generalizada. A tendência no período era descentralizar esses serviços por meio da criação de sociedades de economia mista e empresas públicas, que passaram a utilizar, para apuração de seus custos, métodos similares aos do setor privado.

Embora não se disponha de um levantamento das experiências de apuração de custos dos serviços executados diretamente pela administração pública, há o registro de algumas iniciativas: “O Ministério da Aeronáutica dispõe de um sistema de custos desde os anos 70. Porém, tal sistema apresenta-se defasado e já vem sendo objeto de reformulação pelo próprio ministério. O Ministério da Marinha também dispõe de um sistema de custos (custo-padrão) para as atividades de manutenção e reparo de embarcações ...” (ALONSO, 1999: p. 60).

PETER relata interessante experiência do Ministério da Educação. No final da década de 80, esse ministério criou uma comissão para desenvolver

o Sistema de Apuração de Custos - SAC da área da educação. Conforme as diretrizes explicitadas para seu desenvolvimento, os objetivos desse sistema eram apurar o custo das funções de ensino, pesquisa e extensão, bem como o custo da produção de bens, serviços e da atividade administrativa, mediante o processo de apropriação de custos às unidades da estrutura organizacional e aos produtos do sistema universitário. Esse sistema deveria adotar um modelo de processamento “extracontábil, sem perder de vista o objetivo final da integração com a contabilidade pública” (PETER, 2001: p. 91), e utilizar o método de custeio pleno, “onde todos os custos incorridos nas Instituições de Ensino Superior (IFES) são apropriados aos produtos ou atividades, independentemente da fonte de obtenção dos recursos” (PETER, 2001: p. 91).

Independentemente da análise crítica dos objetivos e conceitos utilizados pelo SAC, a autora aponta entre os principais problemas desse sistema o fato de ser mais uma ferramenta de controle externo às instituições de ensino superior: a alimentação do sistema é feita em cada uma delas, mas a consolidação é feita na Secretaria de Educação Superior do Ministério da Educação (SESu/MEC). Além disso, como o repasse dessas informações ao MEC não é obrigatório, o uso do sistema ainda não está generalizado. Conforme “informações de fevereiro de 2001 da SESu/MEC, apenas 54% das IFES iniciaram a utilização do SAC, não havendo até o momento informações precisas sobre os resultados obtidos” (PETER, 2001: p. 102).

Nos últimos anos, o agravamento da crise fiscal, em função das dificuldades de aumentar a carga tributária e da política de contenção do déficit público, levou ao esgotamento da capacidade de investimento do Estado e ao aumento dos conflitos alocativos na medida em que a reivindicação por aumento e melhoria do serviço era confrontada com as necessidades de corte nos gastos públicos. Como o controle do déficit normalmente é feito, em última análise, na “boca do caixa”, os cortes das despesas públicas assumiram o caráter de linearidade, com graves

conseqüências em termos de obras paralisadas, manutenções não realizadas, queda na qualidade dos serviços ou simplesmente interrupção.

Dados os efeitos indesejados desse modelo, a preocupação com a qualidade do gasto público ganhou destaque não apenas entre “os economistas acadêmicos, mas passou a integrar o discurso do Banco Mundial e do próprio Fundo Monetário Internacional - FMI” (ALONSO, 1999: p. 37).

1.2 - Questões de Pesquisa

Nesse contexto, foi gestada e aprovada a Lei de Responsabilidade Fiscal. Daí a sofisticação e a atualidade de suas exigências. Não se trata mais de determinar custos para auxiliar na precificação dos serviços, mas a LRF requer a construção, implantação e manutenção de um sistema de custos que permita a avaliação de resultados, de desempenhos e o acompanhamento das gestões orçamentária, financeira e patrimonial.

O desafio da construção desse sistema começa a ser enfrentado, como nos relatam alguns estudiosos do setor público.

Em 1999, ALONSO visualizou o sistema de custos como um dos principais indicadores de desempenho. Segundo o autor, quando comparados a algum padrão - custo de organizações ou serviços congêneres e até mesmo a padrões estabelecidos pela própria organização - , os custos podem orientar decisões do tipo, melhoria ou reestruturação de processos de trabalho, terceirização, outorga de concessão, adoção de parcerias, ações de descentralização e adoção de contratos de gestão, entre outros. Além disso, ele destaca que “a correta apuração dos custos dos serviços públicos e sua publicidade são poderosos instrumentos de controle social, permitindo aos usuários, aos auditores (internos e externos) a avaliação da eficiência dos serviços prestados” (ALONSO, 1999: p. 45).

Quanto ao método de custeio, ALONSO propõe a utilização do ABC como forma de fugir dos problemas derivados dos rateios tradicionais, potencializados pelos elevados custos fixos e indiretos do setor público. No tocante aos aspectos relativos ao processamento de dados, pensando na União, ele propõe que o sistema se alimente dos dados sobre a despesa informada pelo SIAFI¹, e rode em rede local, não interferindo, portanto, no processamento do sistema, que roda em grande porte. A proposta de ALONSO defende, ainda, que os sistemas de custos não tenham estrutura de dados padronizada, “pois os custos de cada organização governamental dependem da natureza dos serviços prestados e da forma pela qual são executados (conforme o mapa dos processos de trabalho). Ou seja, os sistemas de custos devem ser desenhados sob medida para as necessidades de cada organização governamental” (ALONSO, 1999: p. 51).

Já AFONSO, em 2000, defende o desenvolvimento de um sistema de informações objetivando “criar um ambiente gerencial onde a informação se torne um elemento indutor e facilitador das ações dos gestores para a otimização do resultado.” (AFONSO, 2000: p. 2). Seu ponto de partida para a construção desse modelo é o Orçamento Público, utilizado como fonte de parâmetros físicos e monetários e como base de comparação entre os custos efetivamente incorridos e os projetados. O método de custeio proposto é o ABC, já que esse sistema “se adequa muito bem ao serviço público. Através da classificação funcional – programática pode-se estabelecer direcionadores de custos para cada programa, subprograma, ...” (p. 2). Por último, ao contrário de ALONSO, o autor defende que o “plano de contas, as unidades de custo e seus respectivos geradores de custo (direcionadores) devem ser os mesmos para todos os órgãos afins, (por exemplo: prefeituras), visando facilitar a comparabilidade” (AFONSO, 2000: p. 2).

¹ SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira: registra a contabilidade orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal, inclusive unidades da administração indireta – autarquias, fundações e universidades

PETER, em 2001, estudando as universidades federais brasileiras, desenvolve um modelo de gestão de custos “fundamentado no Activity Based Costing – ABC e voltado ao aperfeiçoamento dos processos institucionais, buscando auxiliar na racionalização do uso dos recursos disponibilizados para a consecução de suas atividades” (PETER, 2001: p. 239). Uma das etapas desse modelo é o levantamento dos elementos de custos coletados por meio de apontamento junto às unidades organizacionais, “uma vez que as universidades não utilizam de forma sistemática a contabilidade de custos, embora disponham do SAC, e a contabilidade orçamentária e financeira trabalhada no SIAFI não fornece esses dados em seus relatórios.” (PETER, 2001: p. 185)

Em 1996, estudando a implantação de sistema de custo na administração pública, Lino Martins da Silva propôs a adoção do custeio por absorção “que preconiza a determinação dos custos diretos das atividades e projetos por meio da acumulação dos gastos com Pessoal, Encargos, Materiais e Serviços e a adição de determinada taxa que representa a distribuição das despesas indiretas ou gerais” (SILVA, 1996: p. 149).

No artigo intitulado “Um sistema para gestão econômica de organizações governamentais empreendedoras”, em 2001, CATELLI propõe a aplicação do modelo de Gestão Econômica - GECON às entidades governamentais. A proposta parte da concepção de que as organizações públicas são sistemas abertos e integrados ao sistema governamental e à sociedade, sendo constituídas para cumprir sua missão em continuidade e criar valor para a sociedade. No cumprimento de sua missão “a organização projeta objetivos, compartilhados por todos os níveis gerenciais, e interage continuamente com os sistemas da sociedade, dela captando os insumos e recursos de que necessita para a produção de bens e serviços que devolve à sociedade, com valor superior ao dos recursos recebidos” (CATELLI, 2001: p. 88).

A avaliação da gestão pública seria feita por meio da mensuração do resultado econômico, que confronta o recurso orçamentário despendido com seu custo de oportunidade. Para esse efeito, admite-se que as atividades

desempenhadas ou os serviços prestados pelo Estado tenham um valor econômico correspondente à melhor alternativa disponível na sociedade para a obtenção desse mesmo serviço, podendo, portanto, ser considerados receita da atividade do Estado.

O custo dos serviços prestados pelo Estado, ou seja, o recurso despendido, deve ser mensurado pelo método do custeio direto, que é “muito mais apropriado, porque evita que a gestão de uma determinada área seja penalizada por custos em que sua área não incorreu e sobre os quais não possui controle. Um sistema de gestão por resultados implica critérios de mensuração aptos a identificar receitas e custos apenas com as áreas e decisões que os originaram, evitando-se todo rateio” (CATELLI, 2001: p. 92).

O sistema de informação proposto para as organizações públicas prevê a elaboração de dois subsistemas orçamentários: o SOP – Subsistema Orçamentário Público, que abrange todas as contas globais de acordo com o plano de contas e critérios de mensuração do setor público; e o SOG – Subsistema de Orçamento Gerencial, “que define como os recursos previstos nas contas globais serão melhor aplicados nas ações concretas das diversas áreas de responsabilidade” (CATELLI, 2001: p. 95).

Em monografia premiada pela STN – Secretaria do Tesouro Nacional, em 1998, RIBEIRO FILHO defendeu a construção de um Sistema Integrado de Informações Gerenciais, a partir “da agregação e combinação criativa de dados mantidos pelo SIAFI/SIAFEM, com dados de fontes não formais característicos de cada entidade, de forma a oferecer indicadores de desempenho e resultado operacional para um conjunto de usuários, tanto internos quanto externos, além dos demonstrativos de evidenciação obrigatória” (RIBEIRO FILHO, 1998: p. 360). Sugeriu, também, uma formulação prática para a aplicação do modelo Conceitual do GECON no setor público. Calculada por meio da utilização dos valores de custo de oportunidade disponibilizados em tabela do “sistema não formal de informações cuja estrutura, manutenção e funcionamento ocorreria a partir do ambiente SIAFI/SIAFEM,” a receita econômica seria “confrontada com a despesa orçamentária realizada em cada programa de trabalho,

departamento, setor ou entidade”, permitindo, dessa forma, “o cálculo do resultado econômico” (RIBEIRO FILHO, 1998: p. 393).

Observe-se a diversidade de pontos de vista:

- a) no tocante aos objetivos - custo para otimização de resultados, custo para melhoria de processos, para análise de alternativas;
- b) quanto ao método de custeio, enquanto alguns autores preferem o ABC – Custeio Baseado em Atividades, outros defendem o custeio direto;
- c) quanto à obtenção dos dados – coleta nas unidades organizacionais, utilização dos dados do SIAFI/SIAFEM²;
- d) quanto à estrutura das contas, um defende a padronização e outro a liberdade total das unidades organizacionais;
- e) quanto à integração a outros sistemas, um defende o orçamento público como ponto de partida do sistema de custos; outro constata que a contabilidade orçamentária não fornece os dados necessários ao sistema de custos.

Sintetizando, pode-se afirmar que as questões básicas colocadas em debate, neste momento, podem ser expressas da seguinte forma:

- a) Que modelo de sistema de mensuração e de informação de custos atende às exigências da legislação atual e ao mesmo tempo é capaz de contribuir para a avaliação de resultados e desempenhos no setor público?
- b) É desejável e possível integrá-lo, em termos conceituais e procedimentais, ao sistema de informações preexistente no setor público?

² SIAFEM – Sistema Integrado de Administração Financeira para Estados e Municípios. Derivado do SIAFI, é utilizado em alguns estados como São Paulo, Pernambuco e Mato Grosso do Sul, e alguns municípios como Juiz de Fora – MG e Piracicaba – SP.

- c) Se sim, como fazê-lo? Quais os principais problemas e dificuldades relativos à implantação do sistema? Como minimizá-los?

1.3 – Objetivos e Delimitação do Estudo

O setor público brasileiro, como se vê, enfrenta o problema relevante e urgente da construção de um sistema de informação de custo. A resolução desse problema se desdobra em três tarefas:

- a) conceber um sistema de informação de custo integrado, de forma sistêmica, à contabilidade e ao orçamento e, de forma conceitual, aos modelos de decisão (planejamento, execução e controle) e de mensuração, e que atenda à legislação atual;
- b) analisar e explicitar, de forma concreta, a possibilidade de integrar o sistema de informação de custo proposto ao sistema de informação já existente, em consonância com o subsistema de processamento de dados;
- c) destacar propostas para implantação que minimizem as possíveis resistências do subsistema social.

Compreendendo que a construção desse sistema de informação de custo dá-se na confluência de três áreas de conhecimento - o orçamento público, a contabilidade governamental e a gestão de custos desenvolvida para o setor privado - este trabalho pretende contribuir nessa tarefa mediante o estudo e análise dessas áreas, buscando extrair delas os elementos constitutivos do sistema integrado de custo do setor público.

Nesse sentido, o objetivo principal deste trabalho é explicitar um conjunto de diretrizes para a construção de um sistema de informação de custo integrado sistêmica e conceitualmente ao orçamento público e à

contabilidade governamental, que atenda às exigências legais e auxilie na avaliação de resultados e desempenhos dos gestores do setor público.

Uma vez explicitado o conjunto de diretrizes para a construção do sistema de informação de custo, para enfrentar a segunda tarefa, é necessário escolher uma entidade pública, analisar o seu sistema de informações, verificar e explicitar as alterações necessárias à implantação do novo sistema.

Objetivando participar dessa tarefa, este trabalho tem como entidade de referência o Estado de São Paulo. A escolha se justifica porque este Estado, a partir de 1996, implantou o SIAFEM – Sistema Integrado de Administração Financeira para Estados e Municípios, para controlar e registrar a execução orçamentária e financeira da administração direta, autarquias e fundações.

Esse sistema tem como centro a contabilidade governamental e acompanha de forma integrada o fluxo da receita e despesa desde o momento do crédito orçamentário até o recebimento da receita e o pagamento da despesa, além de registrar a movimentação financeira não-orçamentária. O SIAFEM atende também, de forma integrada, à contabilização patrimonial.

A partir do SIAFEM, que atua como sistema transacional e principal base de dados, o Estado de São Paulo vem construindo e integrando novos módulos, objetivando atender às necessidades de gestão, tais como: compras, folha de pagamento, preços unitários e quantidades compradas, acompanhamento da execução de obras e informações gerenciais sobre a execução orçamentária e financeira, entre outros.

Dada a importância do Estado no contexto do setor público nacional e de seus avanços na implantação de sistemas integrados, a construção de um sistema de informação de custo integrado à contabilidade pública e aos outros sistemas já existentes seria de grande valia para o planejamento, gestão e avaliação do setor público paulista, bem como poderia influenciar os rumos da construção de sistemas de custos no setor público brasileiro.

Diante disso, o presente trabalho tem como objetivo secundário analisar o atual sistema de informação do governo do Estado de São Paulo, objetivando compreender as possibilidades de implantação, de forma integrada, do sistema de informação de custo construído de conformidade com as diretrizes propostas.

A terceira tarefa não será enfrentada neste trabalho, uma vez que envolveria estudos nas áreas comportamentais, especialmente na de psicologia organizacional.

1.4 - Características do Trabalho

Este trabalho pode ser classificado como normativo, uma vez que não pretende demonstrar como é o sistema de informação de custo do setor público, mas como deveria sê-lo. A importância da característica de trabalhos dessa natureza foi defendida por GUERREIRO, quando pontificou que, “no processo de implementação de sistemas de informação nas organizações, a postura normativa (o que deveria ser), na caracterização dos modelos de decisão, é fundamental, e deve prevalecer sobre a postura positiva ou descritiva (o que é)” (GUERREIRO, 1989: p. 58).

1.4.1 – Metodologia

O presente trabalho pretende enfrentar esse desafio por meio da revisão bibliográfica nas áreas de orçamento público, contabilidade pública e gestão de custos do setor privado, explicitando os pontos de contato e/ou de divergências conceituais e terminológicas. Ao final do estudo de cada uma dessas áreas serão propostos os elementos constitutivos das diretrizes para a construção do modelo do sistema de informação de custo aplicável ao setor público.

O estudo do sistema de informação em uso no Estado de São Paulo será feito em duas fontes básicas: para compreender os sistemas do ponto de vista do conjunto de informações disponíveis serão usados os manuais e a legislação em vigor; para compreender até que ponto o atual sistema de informação está implantado e qual a percepção dos gestores com relação à utilização das informações disponíveis, será feita uma pesquisa empírica de caráter exploratório.

Para atingir o conjunto de dirigentes mais permanente do Estado de São Paulo, a pesquisa pretende trabalhar com dois grupos de gestores da administração direta do Estado de São Paulo:

- a) dirigentes das Unidades Gestoras Orçamentárias - UGOs e os dirigentes das Unidades Gestoras Financeiras - UGFs. Do ponto de vista organizacional, essas unidades estão subordinadas aos órgãos (Secretarias de Estado) e seus dirigentes têm a missão de distribuir os recursos orçamentários e financeiros aprovados na Lei Orçamentária Anual às Unidades Gestoras Executoras – UGEs;
- b) dirigentes das Unidades Gestoras Executoras – UGEs. Em termos organizacionais, as UGEs estão subordinadas às UGO/UGF e seus dirigentes são geralmente encarregados das unidades de finanças, cuja missão é operar o SIAFEM/SIAFÍSICO e adquirir materiais e serviços necessários ao funcionamento da administração.

O universo pesquisado será composto por todas as unidades gestoras ativas. Considera-se ativa a unidade que apresentar dotação orçamentária no início do ano de 2002. Conforme dados extraídos do SIAFEM, as UGO/UGF ativas são 89 (oitenta e nove) e as UGEs ativas são 774 (setecentos e setenta e quatro). Distribuído por órgão, o detalhamento desse universo pode ser visto nas tabelas III.1 e III.2 do Anexo III.

A técnica de pesquisa utilizada será a de questionário enviado a todos os dirigentes de UGO/UGF e UGE. A comunicação inicial solicitando que os questionários sejam respondidos e indicando o endereço na Internet onde eles estão hospedados será enviada pelo módulo “comunica”, do SIAFEM, que é acessado por todas as unidades. O questionário será respondido, diretamente, pelos dirigentes, na página da Internet, e enviado para o computador central, após cada uma das perguntas ser respondida. Para garantir a integridade dos dados, não será permitido refazer respostas. O gestor poderá responder o questionário em várias etapas, mas cada vez que reabrir o questionário, este estará posicionado após a última pergunta respondida. Uma vez respondido, o questionário relativo a cada unidade não poderá mais ser reaberto.

Objetivos do questionário:

- a) caracterizar o dirigente em termos de sexo, faixa etária e grau de escolaridade;
- b) identificar os sistemas de informação utilizados nas unidades;
- c) identificar a percepção do gestor com relação à proximidade ou não dos conceitos da contabilidade governamental – despesas empenhadas e liquidadas - com o conceito de custo;
- d) identificar a percepção do gestor com relação à aderência do rol de atividades descritas na Lei Orçamentária Anual - LOA e às atividades efetivamente realizadas;
- e) identificar a percepção de gestor quanto ao uso ou intenção de uso das informações de custo relativamente a insumos, atividades e unidade organizacional em seu processo de tomada de decisão;
- f) identificar os objetos de custos mais úteis ao seu processo de tomada de decisão.

As perguntas do questionário serão fechadas utilizando-se a técnica de escalas de altitudes tipo Lickert, “que procuram medir a ‘intensidade’ das opiniões ou reações de um indivíduo” (Martins, 1994: p. 43), exceto a pergunta relacionada ao objetivo “f”, que será aberta, dado seu caráter absolutamente exploratório³.

1.5 - Resultados Esperados

Tendo presentes os objetivos explicitados no item 1.3, o resultado que se espera é que, ao final deste trabalho, se tenha um conjunto de diretrizes para a construção de um sistema de informação de custo integrado conceitualmente ao modelo de decisão do setor público e sistemicamente à contabilidade e ao orçamento público, que atenda aos requisitos legais. O segundo produto é um conjunto de recomendações para que esse sistema possa ser implantado no Estado de São Paulo.

1.6 – Estrutura do Trabalho

O presente estudo está estruturado em sete capítulos.

No primeiro capítulo – Introdução – buscou-se evidenciar as questões de pesquisa, os objetivos e as delimitações do objeto de estudo, bem como a metodologia da pesquisa e os resultados esperados.

O Capítulo 2 - Sistema de Informação Contábil: um modelo integrado – a partir da literatura referente ao sistema empresa, procura estabelecer um quadro de referência para a construção de um subsistema de custos do setor público integrado ao sistema de informação contábil.

³ Ver descrição da aplicação do questionário e do tratamento dos dados no Anexo III – Relatório de Pesquisa.

O Capítulo 3 - Orçamento Público e o Modelo de Decisão Governamental - faz uma breve revisão histórica do orçamento público, focalizando as experiências da Inglaterra e dos EUA; analisa os modelos de orçamento público e as principais críticas ao seu funcionamento; e explicita o modelo de planejamento e orçamento vigente no Brasil, bem como a classificação das despesas orçamentárias. Por último, apresenta o modelo normativo de integração : decisão, plano, planejamento, execução e avaliação.

O capítulo 4 - Contabilidade Governamental - trata da contabilidade governamental enquanto sistema de informação, estuda seu método e suas técnicas de escrituração, bem como o regime de reconhecimento da receita e da despesa, objetivando a integração conceitual com o sistema de informação de custo.

O Capítulo 5 - Sistemas de Custo e sua Aplicação ao Setor Público – faz uma breve análise dos sistemas de informação de custo e de sua aplicação à gestão das empresas industriais e de serviços. Analisa, também, o desenvolvimento recente da gestão estratégica de custos e, por último, explicita a escolha dos conceitos que devem nortear a construção do sistema integrado de informação de custo do setor público.

O Capítulo 6 – Sistema de Informação Contábil Gerencial do Estado de São Paulo – descreve os principais componentes do sistema de informação paulista: SIAFEM-SP, SIAFÍSICO, SIGEO, POS, SAO e SAI, analisa suas interações e estabelece um conjunto de recomendações para a construção de um módulo de custo integrado a esses sistemas. Analisa também como os gestores paulistas percebem as possibilidades de uso das informações disponíveis nos atuais sistemas de informação em seu processo de tomada de decisão.

No Capítulo 7, são formuladas as conclusões e recomendações.

2- SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL: UM MODELO INTEGRADO.

O objetivo deste capítulo é estabelecer, a partir da literatura referente ao sistema empresa, um quadro de referência para a construção de um subsistema de custos do setor público integrado ao sistema de informação contábil.

2.1 - Introdução

A enorme complexidade do mundo atual, impulsionada pelos avanços tecnológicos, coloca em pauta necessidade de “um enfoque sistêmico” no tratamento dos “numerosos problemas que estão surgindo na produção, no comércio e nos armamentos” (BERTALANFFY, 1975: p. 18). Para o fundador da Teoria dos Sistemas, Ludwig Von Bertalanffy , é fundamental compreender a importância do relacionamento entre o homem e a máquina, entrando “também em jogo inumeráveis problemas financeiros, econômicos, sociais e políticos” (BERTALANFFY, 1975: p. 18)

Os modernos sistemas de informação, apoiando-se na Teoria dos Sistemas, têm como principal característica a integração entre os diversos elementos que o compõem e a interação com os outros sistemas da organização empresarial. A Teoria dos Sistemas, segundo Pereira, estabelece uma metodologia apropriada para a delimitação, estudo e compreensão da empresa e da gestão empresarial.

Segundo essa teoria, os sistemas tem “as seguintes características:

- compõem-se de partes ou elementos que se relacionam de forma a constituir um todo;

- possuem um objetivo ou uma razão que integra e justifica a reunião de suas partes; e

- delimitam-se em determinado contexto, apesar da possibilidade de serem decompostos de forma a permitir o estudo de suas interações com elementos externos ou entre elementos internos” (Pereira, in Catelli, 1999: p. 37).

Os sistemas são abertos ou fechados, conforme sua capacidade de interagirem ou não com o seu ambiente. Um sistema é considerado aberto quando realiza troca com o ambiente influenciando-o e sendo por ele influenciado. Nesse sentido, as empresas são sistemas abertos e dinâmicos, pois podem ser compreendidas como um “conjunto de elementos interdependentes que interagem entre si para a consecução de um fim comum, em constante inter-relação com seu ambiente” (PEREIRA, in CATELLI, 1999: p. 38).

Na visão de GUERREIRO (GUERREIRO,1989: p. 154 e p. 165), o sistema empresa é composto pelos seguintes subsistemas:

- Subsistema Institucional – composto pela missão, crença e valores da empresa;
- Subsistema de Gestão – trata do processo de gestão e das atividades de planejamento, execução e controle;
- Subsistema Formal ou Organizacional – trata da estrutura administrativa da empresa agrupando as tarefas e atividades em setores ou departamentos e definindo a autoridade e a responsabilidade de cada um deles;
- Subsistema Social – é composto pelos “indivíduos que fazem parte do sistema empresa, bem como toda a cultura, características e demais aspectos relacionados às pessoas” (PADOVEZE, 2000: p. 40);

- Subsistema de Informação – trata do processamento dos dados derivados das atividades empresariais, geração e comunicação das informações aos diversos níveis decisórios.
- Subsistema Físico Operacional – é composto pelas instalações físicas e equipamentos da empresa. É nesse subsistema que as “transações são executadas e os eventos econômicos acontecem” (PADOVEZE, 2000: p. 41).

Considerando que as entidades governamentais são, também, sistemas abertos e dinâmicos, estudos recentes têm procurado aplicar essa visão sistêmica da empresa às entidades governamentais, principalmente porque “os paradigmas de eficácia gerencial vêm sendo cada vez mais aplicados à gestão pública” (CATELLI, 2001: p.83).

A partir da apropriação dessa visão sistêmica, pelo setor governamental, delinear um sistema de informação de custo aplicável ao setor público passa, necessariamente, pela análise e compreensão do sistema de informação⁴, seu relacionamento com os demais subsistemas, bem como com seus elementos constitutivos. Também é inerente ao enfoque sistêmico a busca da integração conceitual e sistêmica do sistema de custos com os demais subsistemas.

2.2 - Modelo de Decisão

O modelo de decisão pode ser conceituado “como uma representação da forma como são tomadas as decisões” (PEREIRA, in CATELLI, 1999: p. 250). Os modelos de decisão, segundo ALMEIDA, classificam-se em restrito e amplo. O modelo de decisão restrito se caracteriza pela simplificação das relações empresariais, “reduzindo as inúmeras variáveis complexas a um número possível de manipulação. Nestes termos a utilidade do modelo de

⁴ É próprio do enfoque sistêmico permitir a análise dos componentes de um sistema – seus subsistemas – como se fosse a totalidade. Assim, o sistema empresa tem entre seus componentes o subsistema de informação, aqui tratado como um sistema que, por sua vez, poderá ser decomposto em subsistemas.

decisão está em prover uma representação da realidade, habilitando o decisor a uma antecipação e mensuração dos efeitos das possíveis alternativas de ação de um dado evento” (ALMEIDA, 1996: p. 78). O modelo de decisão amplo é caracterizado pelo processo de gestão ou processo decisório.

Conforme GUERREIRO, para compreender o processo decisório, pode-se percorrer dois caminhos: descobrir como as pessoas, em geral, e os gestores, em particular, tomam suas decisões, quer individualmente, quer em grupos (campo da filosofia, psicologia); ou, estudar o conjunto de ações alternativas e suas conseqüências que se apresentam em uma determinada situação concreta, buscando compreender a natureza e as etapas do processo decisório. O segundo caminho é menos ambicioso e mais promissor, uma vez que não se propõe penetrar na mente dos tomadores de decisão mas, ao invés, procura-se compreender a natureza de seu trabalho e explorar o comportamento da empresa, que é pautado por sua missão e pelas crenças e valores de seus dirigentes e funcionários.

Do ponto de vista da sua natureza, as decisões podem ser enquadradas em três categorias: estratégicas, operacionais e administrativas. As estratégicas estão voltadas para os problemas externos, ou seja, para o “relacionamento empresa com o meio ambiente”; as decisões operacionais “visam maximizar a eficiência do processo de conversão de recursos da empresa”; as administrativas preocupam-se “com a estruturação dos recursos da empresa de modo a criar possibilidades de execução com os melhores resultados” (GUERREIRO, 1989: p. 53-54).

No tocante às etapas do processo de decisão no mundo empresarial, GUERREIRO entende que elas “podem ser identificadas com cada uma das fases do ciclo gerencial:

- Planejamento

Caracterização da necessidade de decisão ou definição do problema.

Formulação do objetivo e das alternativas de ação.

Obtenção de informações relevantes, necessárias às alternativas de solução.

Avaliação e classificação das alternativas em termos de contribuição para o alcance do objetivo.

Escolher a melhor alternativa de ação.

- Execução

Implementação da alternativa escolhida (ação)

- Controle

Avaliação dos resultados.

Implementação de medidas corretivas necessárias”
(GUERREIRO, 1989: p. 56 – 57).

As etapas do processo de decisão, acima descritas, também se aplicam às entidades governamentais, uma vez que o planejamento, o orçamento, a execução e a avaliação da execução orçamentária são elementos fundamentais no processo de alocação dos gastos e na definição dos serviços públicos a serem executados.

O ciclo gerencial é descrito como sendo de natureza circular. Ou seja, da mesma forma que o planejamento condiciona a execução e o controle, também a avaliação dos resultados deve influenciar o planejamento. É importante salientar que o fio condutor desse processo é a busca da realização da missão da organização, sendo o critério de avaliação de desempenho o elemento fundamental para a compreensão do comportamento da organização, portanto, do processo decisório.

2.3 – Modelo de Mensuração

O processo de tomada de decisão requer mensurações que representem o mais fielmente possível o estado da situação, do evento ou da transação sobre as quais os tomadores de decisão devem atuar. A

representação de determinadas propriedades, observadas empiricamente, é feita por meio de atribuição de números a essas propriedades. Nesse sentido, GUERREIRO afirmou que “mensuração é simplesmente um processo de atribuição, onde números são atribuídos para representar alguns atributos de um objeto ou evento de interesse” (GUERREIRO, 1989: p. 82).

Embora o conceito de mensuração seja simples, a formalização de um modelo de mensuração precisa responder a questões do tipo, quais objetos ou eventos devem ser medidos, quais atributos são relevantes e qual escala deve ser utilizada.

Em 1987, NAKAGAWA exemplificou como objetos a serem mensurados as contas a receber, os imóveis e os equipamentos. Como eventos citou a venda de produtos, serviços e o pagamento de dividendos. “No caso de contas a receber, os atributos escolhidos podem incluir a quantidade de unidades monetárias a serem recebidas e a data da cobrança. Atributos de um imóvel podem incluir capacidades físicas de produção, recursos desembolsados para aquisição ou recursos necessários para repor os ativos correntemente” (NAKAGAWA, 1987: p. 114).

A escala ou unidade de medida pode ser expressa em unidades monetárias (real, dólar, peso) ou unidades físicas (quilo, metro, tonelada, litro) e assim por diante. GUERREIRO advertiu que a escala isolada geralmente é desprovida de significado. “A escala “quilos” expressa o peso dos carros, não deixando margem a dúvidas; porém, a escala “metros” pode se referir ao comprimento, à largura e mesmo à altura dos veículos” (GUERREIRO, 1989: p. 87). É fundamental, portanto, associar a escala a algum atributo do objeto que está sendo mensurado.

A escala monetária é a mais utilizada em contabilidade, uma vez que permite “atribuir um significado comum a objetos e eventos diferentes a respeito dos quais as decisões de negócios são tomadas” (GUERREIRO, 1989: p. 79). É típico da contabilidade associar à escala monetária um atributo do objeto que está sendo mensurado. Por exemplo, na avaliação dos ativos das entidades, a contabilidade utiliza “valores de saída – valores

esperados, valores correntes, custo de oportunidade; e valores de entrada – custo presente, custo corrente, custo histórico” (NAKAGAWA, 1987: p.126).

Apesar da importância da escala monetária, o uso de unidades físicas é fundamental na construção dos sistemas de informação contábil gerencial.

Por último, é importante frisar que, tanto para o setor privado, quanto para o público, os principais critérios para escolha dos objetos, atributos e escala de mensuração são a relevância e a aderência ao processo de tomada de decisão⁵.

2.4 – Sistema de Informação

Há consenso de que o sistema de informação é composto por subsistemas; no entanto, não existe acordo sobre quais seriam esses subsistemas nem sobre o método de defini-los. Nesse sentido, duas concepções se destacam; ambas compartilham a visão sistêmica, mas assumem postura distinta diante do fenômeno: a primeira analisa o fenômeno a partir da posição do cientista e a segunda assume uma posição pragmática.

Em 1989, RICCIO em sua tese “Uma contribuição ao estudo da contabilidade como sistema de informação”, utilizando o “Enfoque Sistêmico do Cientista da Administração”, conceitua o sistema de informação como sendo “um conjunto de subsistemas que atuam coordenadamente para, com seu produto, permitirem às Organizações o cumprimento de seus objetivos principais” (RICCIO: 1989, p.14).

⁵ Segundo GUERREIRO, as etapas básicas necessárias à caracterização do modelo de mensuração do sistema de informação de gestão econômica são identificar:

- o tipo de decisão a ser tomada;
- o sistema relacional empírico;
- a característica de interesse da medição;
- a unidade de mensuração;
- a base conceitual (critérios de mensuração);
- sistema relacional numérico;
- caracterizar o sistema de mensuração à luz do “purpose view” e do “factual view” (GUERREIRO, 1989: p. 93).

O autor explicita os elementos constitutivos de um sistema de informação, como sendo os seguintes:

- Objetivos – são o que o sistema deve cumprir ou fazer com os recursos que administra. “A escolha dos objetivos de um sistema é um processo arbitrário, que envolve o conhecimento da situação ideal desejada para o Sistema” (RICCIO: 1989, p.20).
- Medidas de desempenho - devem ser estabelecidas para cada objetivo do sistema, permitindo assim que se possa conhecer o “grau de adequação do mesmo em relação às expectativas, ou à qualidade dos resultados esperados” (RICCIO: 1989, p.23).
- Ambiente - é o que está fora dos limites do Sistema. “É o conjunto de todos os demais sistemas que fornecem e recebem dados do Sistema em referência, e sobre os quais dificilmente podemos exercer alguma ação modificadora” (RICCIO: 1989, p.25). Os limites são fixados de acordo com a conveniência do “construtor” do sistema permitindo “escolher o melhor nível de enfoque para o problema que queremos tratar” (RICCIO: 1989, p.25). A ampliação dos limites implica a ampliação dos objetivos do sistema tornando-o, conseqüentemente maior e mais complexo.
- Recursos do sistema – são os meios, compreendendo, entre outros, as pessoas que participam do sistema, os computadores, os bancos de dados, os equipamentos de telecomunicação, o software básico e o software aplicativo que o sistema dispõe para seu funcionamento.
- Componentes do sistema – são os subsistemas. São eles que produzem os resultados permitindo ao sistema atingir seus objetivos. “Um sistema de informação terá tantos subsistemas quantos sejam necessários pra cumprir os seus objetivos propostos” (RICCIO: 1989, p.31).

- Administração do sistema – “A administração de um Sistema de Informação é exercida pelo usuário principal; ou seja, o indivíduo que, na Empresa, tem responsabilidade sobre o objeto principal do sistema” (RICCIO: 1989, p.34).

Aplicando esse enfoque à contabilidade, RICCIO elegeu os objetivos de um Sistema de Informação Contábil, que podem ser resumidos da seguinte forma:

“1 - Prover informações monetárias e não monetárias, destinadas às atividades e decisões dos níveis Operacional, Tático e Estratégico da empresa, e também para os usuários externos a ela.

2 – Constituir-se na peça fundamental do Sistema de Informação Gerencial da Empresa” (RICCIO: 1989, p.57 e p. 58).

Segundo o autor, para atender a esses objetivos, o ambiente do Sistema de Informação Contábil expande-se na medida em que cada novo tipo de operação é executado pela empresa. “Isto significa que o Sistema de Informação Contábil se estende até as fronteiras do “Sistema Empresa” e que seus limites são os mesmos” (RICCIO: 1989, p.62).

De conformidade com esses dois elementos, objetivo e ambiente, os componentes do sistema de informação contábil são assim definidos:

- Subsistema de Contabilidade Operacional - objetiva captar as informações relativas aos processos que decorrem dos diferentes tipos de negócios e dos diferentes modos de organização da empresa. (Exemplos: compras, vendas, produção, contas a receber, custos, folha de pagamento entre outros).
- Subsistema de Planejamento – objetiva prefixar os critérios de desempenho para cada uma das áreas de responsabilidade, planejar os resultados e compará-los com os resultados reais provenientes do subsistema de contabilidade operacional.

- Subsistema de Contabilidade Geral (também pode ser chamado de Sistema de Contabilidade Restrito ou Contabilidade Financeira) – objetiva exercer o papel de núcleo diretor de todo o sistema, fixando os padrões contábeis e legais e os parâmetros de avaliação decorrentes das decisões do Administrador.
- Subsistema de Banco de Dados – objetiva reunir todas as atividades de armazenamento de dados do sistema.
- Subsistema de suporte à decisão – objetiva tornar o Sistema de Informação Contábil um instrumento estratégico para a empresa. Contém os processos da chamada Contabilidade Gerencial e inclui também a utilização da Inteligência Artificial e Subsistemas Especialistas.

A escolha e a utilização desses objetivos determinam um sistema tão amplo que o Sistema de Informação Contábil passa a ser o próprio Sistema de Informação.

Em 2000, PADOVEZE apontou que o conjunto de subsistemas do sistema de informação deriva do processo de comunicação, que requisita ininterruptamente inúmeras informações, e da atuação do subsistema social, que “obriga a geração de inúmeros subsistemas específicos” (PADOVEZE: 2000, p. 40).

Segundo o autor, a configuração da abrangência do Sistema de Informação Contábil deve ter como linha norteadora a concepção da ciência contábil que, apesar da unidade de seu arcabouço teórico, especializou-se em diversas áreas, “segmentando seu sistema de informação para atender adequadamente aos diversos usuários e às diversas necessidades informacionais” (PADOVEZE: 2000, p. 133). Assim, “os segmentos do sistema contábil são os componentes do sistema maior, que é a contabilidade” (PADOVEZE: 2000, p. 133).

A partir dessa posição, PADOVEZE não reconhece os sistemas operacionais de compras, contas a pagar, tesouraria, entre outros, que, na

visão de RICCIO, estão contidos no subsistema de contabilidade operacional, como parte do Sistema de Informação Contábil.

Por último, de forma pragmática, mostra que apesar de a ciência contábil propugnar uma sistematização única para a informação contábil, “as empresas têm, de um modo geral, partilhado os sistemas de informação contábil em duas grandes áreas: (a) a área societária e fiscal, a área legal, que denominamos de **escrituração**; e (b) a área gerencial, que denominamos de **planejamento e controle**” (PADOVEZE: 2000, p. 134).

Outra forma de recortar o sistema de informação foi apresentada por ROCHA, em sua tese – “Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de informação de gestão estratégica”.

O autor destaca do sistema de informação o Sistema de Informação de Gestão Estratégica, conceituando-o como sendo “um conjunto, formalizado, de recursos intelectuais, materiais, financeiros, tecnológicos, informacionais e de procedimentos para coletar, analisar e selecionar dados, gerar e transmitir informações estratégicas” (ROCHA, 1999: p. 88). Os limites entre o sistema de informação de gestão estratégica e o sistema de informações gerenciais são que o primeiro se ocupa exclusivamente em “captar dados e gerar informações sobre entidades e variáveis do ambiente próximo” (ROCHA, 1999: p. 89), enquanto os sistemas de informações gerenciais atuam sobre os dados e informações do ambiente interno.

Conforme esclarece ROCHA, essa proposição “não é de caráter conceitual, mas eminentemente pragmático. Deve-se ao fato de que os tradicionais sistemas de informação gerenciais foram concebidos, e vêm sendo há muito tempo utilizados, para contemplar aspectos operacionais, econômicos, financeiros e patrimoniais das atividades da organização; preocupam-se com questões relativas à alocação eficiente e eficaz de recursos e à avaliação de resultados e desempenhos” (ROCHA, 1999: p. 90).

Para os efeitos deste trabalho, na definição dos componentes do sistema de informação, é adotada uma postura pragmática. Assim, acompanhando ROCHA, assume-se que o sistema de informação é

composto pelo subsistema de informação de gestão estratégica e pelo subsistema de informações contábeis gerenciais com os limites e objetivos explicitados acima.

2.4.1 – Sistema de Informações Contábeis Gerenciais e o Sistema de Informação de Custo

O Sistema de Informações Contábeis Gerenciais, aqui delineado, em consonância com o recorte colocado no item anterior, atua sobre os dados e informações do ambiente interno da organização e objetiva propiciar informações de suporte às decisões.

Segundo PADOVEZE, os componentes centrais deste sistema são a contabilidade societária e fiscal, o sistema orçamentário e o sistema de custo. Além destes apresentam-se outros componentes, tais como: a contabilidade em outras moedas, o controle patrimonial, o sistema de valorização de inventários e a contabilidade por responsabilidade. (PADOVEZE: 2000, p. 136).

Em 1987, BIO, de forma muito objetiva afirmou que “o sistema de informação contábil-gerencial tem sua estrutura fundamental determinada pela integração entre os subsistemas de orçamentos, de custos e de contabilidade” (BIO: 1987, p. 133).

Para os propósitos deste trabalho, considera-se que os componentes do sistema de informações contábeis gerenciais para o setor público são o subsistema de contabilidade governamental, o subsistema de orçamento público, o subsistema de processamento de dados e o subsistema de custos. Isto porque:

- a contabilidade governamental e o orçamento público são sistemas já implantados há muitos anos, com legislação própria, objetivos e limites claramente definidos;

- o sistema de processamento de dados que opera os recursos de processamento e comunicação de dados (humanos e físicos tais como os bancos de dados, os aplicativos e as redes) esta implantado na maioria das entidades governamentais e, no caso do Estado de São Paulo, é utilizado de forma integrada, tanto pelo sistema contábil, quanto pelo sistema orçamentário;
- o sistema de custos é o componente que se pretende construir completando, dessa forma, o sistema de informações contábeis gerenciais.

Enquanto subsistema do sistema de informações contábeis, o sistema de custos do setor público deve observar as características qualitativas desse sistema de informação. HENDRIKSEN, em 1999 (p. 95 - 103), destaca em sua análise da hierarquia de qualidade da informação em contabilidade os seguintes aspectos:

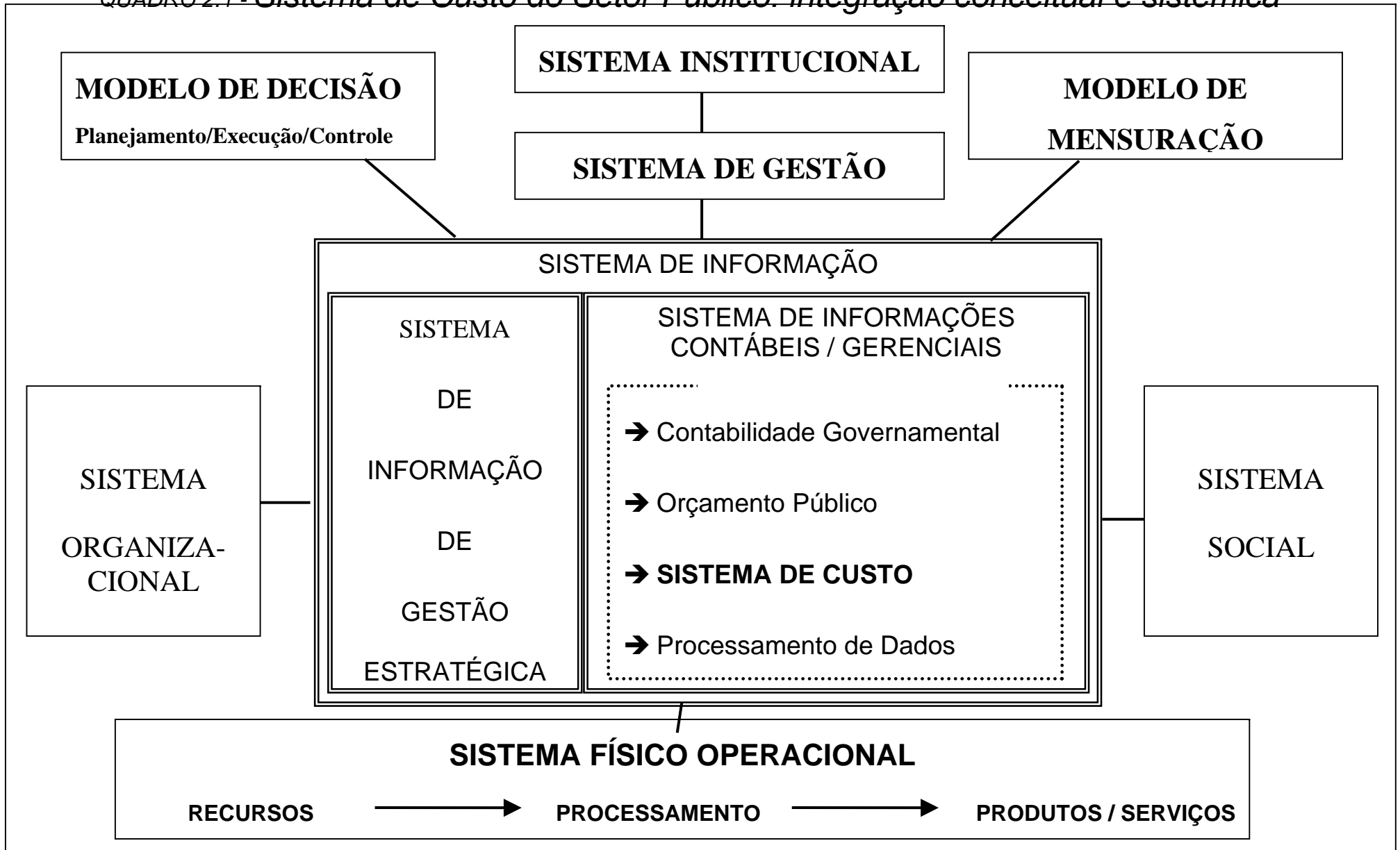
- os benefícios da informação devem superar seus custos;
- as informações devem ser relevantes; isto significa ter valor preditivo, poder corrigir ou confirmar expectativas anteriores e ser oportuna;
- as informações devem ser confiáveis, ou seja, representar o mundo real com fidelidade, ser verificáveis e neutras.

Segundo o autor, “é extremamente difícil fazer uma análise custo-benefício das informações contábeis; talvez seja impossível” (HENDRIKSEN: 1999, p. 96). No entanto, do ponto de vista prático, quando se pretende construir um sistema de informação, é fundamental estar atento a essa equação no processo de escolher critérios de mensuração e abrangência do sistema.

Finalmente, o relacionamento entre o sistema de custos e os demais componentes do sistema de informações contábeis gerenciais, bem como o relacionamento deste com os demais sistemas, estão sintetizados no Quadro 2.1.

Os sistemas de orçamento público, contabilidade governamental e de custos serão analisados nos capítulos 3, 4 e 5, respectivamente.

QUADRO 2.1 - *Sistema de Custo do Setor Público: integração conceitual e sistêmica*



FONTE: Adaptado de Podoveze, 2000: p. 42

2.5 – Sistema organizacional

O sistema organizacional cuida da estrutura formal da organização definindo como as ações das entidades são agrupadas, seus níveis hierárquicos, a forma e o grau de descentralização das decisões e a delegação de autoridade. A formalização desse sistema deve estar em consonância com o modelo de decisão da organização e integrado ao sistema de informação, permitindo que se estruture a avaliação de desempenho dos diversos níveis gerenciais.

O uso da noção de áreas de responsabilidade, para avaliação de desempenho dos níveis gerenciais, foi descrito por BIO da seguinte forma: 1) identificar as áreas responsáveis pela tomada de decisões que afeta os resultados; 2) acumular os custos controláveis segundo os níveis decisórios. Dessa forma, “cada nível da organização só é responsabilizado pelos custos decorrentes de decisões pelas quais for responsável, ou seja, pelos chamados custos controláveis⁶” (BIO: 1987, p. 127).

O sistema organizacional do setor público será discutido no Capítulo 3, relativo ao orçamento público e ao modelo de decisão governamental.

2.6 – Sistema Social

A implantação e a manutenção de um sistema de informação têm forte impacto no subsistema social, que se refere ao “conjunto dos elementos humanos na organização, bem como às características próprias dos indivíduos, tais como : necessidades , criatividade, objetivos pessoais, motivação, liderança, etc. ...” (PEREIRA, in CATELLI, 1999: p. 56).

⁶ BIO admite que os relatórios de uma determinada área apresentem custos distribuídos e de responsabilidade de outros níveis organizacionais, desde que estejam segregados dos demais como “custos não controláveis”.

Acompanhando a análise de BIO, pode-se destacar dois conjuntos de pessoas diferentemente envolvidas no processo de implantação de sistemas contábeis – gerenciais: os tomadores de decisão e o pessoal operativo. Nos primeiros, o impacto emocional advém da possibilidade de tomar decisões com base na nova racionalidade; no segundo grupo, tem-se o emocional afetado pela possibilidade de modificação ou eliminação de tarefas. É claro que as reações emocionais desses dois conjuntos se intercambiam e se influenciam mutuamente.

Esses fatores emocionais “podem ter como consequência um processo de resistência à mudança” (BIO: 1987, p. 163). Apoiado em BENNIS, BIO lista algumas visões de diferentes teóricos, indicando as causas dessa resistência:

- “percepção da mudança como ameaçadora;
- receio de perda de “status”, prestígio ou poder;
- ameaça de desvalorização do conhecimento e habilidades atualmente requeridos ou necessidades de novos conhecimentos percebidos como difíceis de serem adquiridos;
- mudança proposta “desafia” crenças e valores existentes;
- não-entendimento da mudança (há evidência de forte correlação entre o desconhecido e elevada resistência),
- em alguns casos, uma situação referida como NIH (“not invented here)” (BIO: 1987, p. 163).

Embora não faça parte do escopo deste trabalho analisar as possíveis resistências do sistema social à implantação do sistema de custos, a pesquisa de campo realizada junto aos tomadores de decisão, denominados gestores, procurará conhecer a cultura organizacional relativamente aos conceitos da contabilidade governamental e à percepção quanto ao uso ou intenção de uso das informações de custo. Isto certamente facilitará as atividades de treinamento que são essenciais em qualquer implantação de sistemas.

3 – ORÇAMENTO PÚBLICO E O MODELO DE DECISÃO GOVERNAMENTAL

O objetivo deste capítulo é fazer uma breve revisão histórica do Orçamento Público, focalizando as experiências da Inglaterra e dos Estados Unidos da América; analisar os modelos de orçamento público e as principais críticas ao seu funcionamento; explicitar o modelo de planejamento e orçamento vigente no Brasil, bem como a classificação das despesas orçamentárias. Por último, apresentar os aspectos centrais do modelo de decisão governamental enfatizando a integração plano, planejamento, execução e avaliação.

3.1– Introdução

Nas sociedades democráticas, o modelo de decisão do setor público, em sua intervenção na economia, tem se materializado nas práticas, conceitos e normas que regem as finanças públicas, destacando-se o orçamento público. Nesse sentido, o orçamento público é percebido como poderoso instrumento capaz de alcançar três grandes objetivos: controle político da arrecadação e dos gastos públicos, intervenção econômica e administração ou gestão pública.

Entendido como imposição de limites sobre a autoridade que tem o poder de arrecadar e gastar recursos arrecadados da sociedade, o controle político pode ser encontrado já na origem do sistema orçamentário da Grã-Bretanha. “O desenvolvimento do orçamento expressa, em parte, o crescimento do controle popular sobre o rei” (BURKHEAD, 1971: p. 4)⁷.

⁷ Uma breve historia do orçamento na Grã-Bretanha, na França e nos Estados Unidos da América pode ser vista em BURKHEAD, op. cit. capítulo I .

É bem verdade que, inicialmente, a maior preocupação era controlar o poder de arrecadar, sendo nesse sentido que se expressa o artigo 12 da Carta Magna Inglesa de 1217. “Nenhum tributo ou auxílio será instituído no Reino, senão pelo seu conselho comum, exceto com o fim de resgatar a pessoa do Rei, fazer seu primogênito cavaleiro e casar sua filha mais velha uma vez, e os auxílios para esse fim serão razoáveis em seu montante” (BURKHEAD, 1971: p.4).

Atualmente, o controle político é exercido pelo Poder Legislativo em dois momentos: na aprovação do orçamento anual e, posteriormente, na análise e aprovação ou não das contas apresentadas pelo Poder Executivo.

Enquanto instrumento de intervenção econômica, o orçamento público ganhou força a partir do keynesianismo, quando “passou a ser sistematicamente utilizado como instrumento da política fiscal do governo, isto é, de sua ação que visava à estabilização ou ampliação dos níveis da atividade econômica.” (GIACOMONI. 2001: p. 67). Em 1999, GUEDES percebeu a influencia dessa força ao afirmar que, “durante a década de cinquenta e a de sessenta, o Orçamento foi apresentado como sendo uma possibilidade única da sociedade poder de fato equacionar o desenvolvimento econômico” (GUEDES, 1999: p.31).

Independentemente da teoria econômica dominante, intervencionista ou liberal, as funções alocativas, distributivas e estabilizadoras do Estado são, com maior ou menor intensidade, desempenhadas pelo orçamento público.

O uso do orçamento como instrumento da administração é uma das características do orçamento moderno, que objetiva auxiliar o “Executivo nas várias etapas do processo administrativo: programação, execução e controle” (GIACOMONI. 2001: p. 67).

Portanto, o orçamento público caracteriza-se por ser multifacetado , ou seja, possui características políticas, jurídicas, contábeis, econômicas e

administrativas. Sua conceituação tem variado ao longo do tempo, na medida que, em função do processo histórico específico, cada uma dessas características ganha maior ou menor relevância.

3.2- Os Sistemas Orçamentários.

No esforço para compreenderem o fenômeno, alguns autores têm buscado classificar os sistemas orçamentários em função de algumas dimensões consideradas relevantes.

Em 2001, analisando a evolução histórico-conceitual do orçamento público, GIACOMONI percebeu claramente duas fases: Orçamento Tradicional e o Orçamento Moderno. No mesmo ano, fixando-se no orçamento enquanto instrumento de gestão, CORE trabalhou com a idéia de que as funções de controle, gerência e planejamento estão presentes em qualquer sistema orçamentário. Em decorrência, classificou o orçamento público segundo a predominância de uma dessas funções, detectando dessa forma três categorias de orçamento: o tradicional, o de desempenho e o orçamento-programa.

Em 1999, estudando o modo como a administração persegue seus objetivos, PERES contrapôs o modelo orçamentário racional-compreensivo à visão incrementalista do orçamento.

Uma síntese dessas conceituações será apresentada a seguir, buscando-se ressaltar seus aspectos mais relevantes. Por último, os paradigmas da Nova Gestão Pública e suas propostas de reforma do sistema orçamentário, bem como a experiência do Orçamento Participativo, serão discutidos brevemente.

3.2.1 - Orçamento Tradicional e Orçamento Moderno

O orçamento tradicional tem como principal função o controle político sobre o Executivo. Analisando o desenvolvimento do orçamento na Inglaterra no período de 1868-74, no decorrer do primeiro Ministério Gladstone, GIACOMONI assevera que “o orçamento e os demais elementos financeiros estavam a serviço do Estado Liberal, preocupado em manter o equilíbrio financeiro e evitar ao máximo a expansão dos gastos” (GIACOMONI, 2001: p. 64). É interessante, por outro lado, observar que, mesmo quando Goshen, Chanceler do Erário de 1886 a 1892, alterou a política programática do Partido Liberal e passou a expandir as funções do governo nacional, o “orçamento continuou a ser instrumento fundamental de expressão do programa governamental; o debate parlamentar sobre a política do Governo centralizava-se no orçamento” (BURKHEAD, 1971: p.9). Ou seja, tanto nas fases de contração, quanto na de expansão do gasto público, o orçamento é o instrumento utilizado pelo Parlamento para controle político de “quanto” e “em que” o Executivo gastará os recursos públicos. Dessa forma, no plano técnico, eram suficientes a demonstração da receita e a classificação das despesas por unidades administrativas (órgãos responsáveis pelos gastos) e por objeto ou item de despesa.

Segundo GIACOMONI, no orçamento moderno, a principal função do orçamento público é ser um instrumento da administração e, a partir da década de 30, passou a ser utilizado, também, como instrumento da política fiscal do governo.

O orçamento moderno tem entre seus idealizadores a Comissão de Economia e Eficiência, do presidente Taft (1910-12), dos Estados Unidos da América. Ressalte-se o surgimento da preocupação com os sistemas de informação, mensuração dos custos, dos resultados e a eficiência da administração pública, presentes no relatório daquela comissão: “... o administrador precisa ter diante de si informes regulares que reflitam resultados em termos de qualidade e quantidade; ele deve estar habilitado a

medir qualidade e quantidade dos resultados por unidades de custo e unidades de eficiência” (in Lee Jr, R.D. Johnson, R.W. apud . GIACOMONI, 2001: p. 66).

Logo após a 2ª Guerra Mundial, foram introduzidas, nos EUA, reformas orçamentárias sob a designação de Orçamento de Desempenho (performance budget)⁸, o qual, segundo BURKHEAD, busca classificar o que o governo faz, dando preferência a esta classificação quando cotejada com a tradicional, que mostra o que o governo adquire. “O orçamento de desempenho transfere a ênfase dos meios de realização para a realização em si mesma” (BURKHEAD, 1971: p. 175).

Ao enfatizar a ação do governo, o orçamento de desempenho procura medir essas realizações bem como o trabalho executado para alcançá-las. É com esse objetivo que serão constituídas as unidades de desempenho. O ideal é que elas fossem constituídas em termos de produto final homogêneo, já que facilitariam enormemente os trabalhos de análise e comparação. No entanto, o “critério do produto final, (...) não pode dominar a classificação por desempenho, por uma razão já citada: não existem, em número elevado, produtos finais facilmente definíveis, homogêneos e significativos. Para muitos programas, o processo de trabalho ou atividade devem servir como unidade de desempenho” (BURKHEAD, 1971: p. 188). Em síntese, as unidades de desempenho podem ser constituídas em termos de atividades ou de produtos finais⁹.

Defendendo a utilização das atividades como categoria para análise de desempenho, BURKHEAD assim se expressa: “Classificação por desempenho, em termos de atividade, proporcionará grande quantidade de informação acerca do “que o Governo está fazendo”, focalizará a atenção da administração no programa e deveria ajudar a administração a ter mais

⁸ Adotado no serviço público dos Estados Unidos após recomendação da primeira (1949) e segunda comissão Hoover (1955) vide BURKHEAD, 1971 p.175 - 182.

⁹ Analisando a prática do orçamento de desempenho nos EUA nesse período, o autor assim se expressa: “No Governo Federal, o termo atividade tem sido amplamente aplicado para significar, segundo as circunstâncias, processo, finalidade e projeto” (BURKHEAD, 1971: p. 191).

consciência dos custos. A classificação por atividade pode ser refinada até o detalhe se assim se desejar” (BURKHEAD, 1971: p.189).

É importante salientar que o funcionamento do orçamento de desempenho se dá em um determinado contexto organizacional e, nesse sentido, independentemente de a unidade de desempenho ser estabelecida com base nos produtos finais ou nas atividades, “será mais fácil desenvolver esse tipo de técnica orçamentária se os programas e as estruturas organizacionais estiverem sincronizados dentro dos departamentos e órgãos e das suas divisões ou serviços” (BURKHEAD, 1971: p. 192).

Por último, é importante ressaltar que o orçamento de desempenho também utiliza a categoria programa, sendo que esta se distingue das unidades de desempenho por ser definida em um nível mais elevado da organização, podendo, portanto, compreender várias unidades de desempenho. Isto significa que a responsabilidade dos programas recai sobre os níveis hierárquicos mais elevados, cabendo a execução e a responsabilidade pelo desempenho às unidades administrativas um nível abaixo.

BURKHEAD reconhece que o programa atende aos requisitos do planejamento, servindo como instrumento de revisão das políticas públicas por parte dos chefes do Executivo e do Legislativo. Porém, o autor não preconiza a integração sistêmica entre as unidades de desempenho e os programas, na medida em que aceita que os custos dos programas podem ser determinados pela soma dos custos das unidades de desempenho. No entanto, a recíproca pode não ser verdadeira, já que um “orçamento-programa pode limitar-se a custos em termos gerais; não há necessidade de estendê-lo à unidade de desempenho, detalhe que em alguns casos não possui utilidade alguma” (BURKHEAD, 1971: . p.183).

Na década de 60, a constante preocupação com a integração plano/orçamento materializou-se na tentativa de implantação do PPBS – Planning, Programming and Budgeting System, na administração federal civil americana, pelo presidente Johnson, em 1965.

O ideal desse sistema pode ser expresso da seguinte forma: “Planejamento, programação e orçamentação constituem os processos por meio dos quais os objetivos e os recursos, e suas inter-relações, são levados em conta visando à obtenção de um programa de ação, coerente e compreensivo para o governo como um todo” (in Smithies, Arthur, apud GIACOMONI, 2001: p. 68).

Outra iniciativa importante para o desenvolvimento das práticas orçamentárias modernas foi a preparação e divulgação, pela ONU – Organização das Nações Unidas, em toda a América Latina, do Orçamento por Programa e Realizações¹⁰, que tem grande proximidade conceitual com o orçamento de desempenho. Segundo GIACOMONI, são “elementos essenciais do Orçamento-Programa:

- a) os objetivos e propósitos perseguidos pela instituição e para cuja consecução são utilizados os recursos orçamentários;
- b) os programas, isto é, os instrumentos de integração dos esforços governamentais no sentido da concretização dos objetivos;
- c) os custos dos programas medidos por meio da identificação dos meios ou insumos (pessoal, material, equipamentos, serviços etc.) necessários para a obtenção dos resultados; e
- d) medidas de desempenho com a finalidade de medir as realizações (produto final) e os esforços despendidos na execução dos programas” (GIACOMONI, 2001: p. 153).

No entanto, com a influência do PPBS, o Orçamento-Programa vai mais além, buscando tornar-se elemento de integração entre o planejamento e a execução da ação governamental, classificando e

¹⁰ Interessante observar o comentário de Core a respeito de um dos manuais de implantação de orçamento da ONU- A Manual for Programme and Performance Budgeting, traduzido pelo Ministério do Planejamento e Coordenação Geral com o título de “Manual de Orçamento por Programas e Realizações”: “Muito embora fique relativamente claro que esse tipo de orçamento preconizado pela ONU obedeceria uma orientação para o planejamento, próximo portanto, de um orçamento-programa, em várias partes do referido manual fica a impressão de que estaríamos diante de uma concepção de orçamento funcional ou de desempenho” (Core, 2001: p.21).

sistematizando informações que permitam a análise custo – benefício das alternativas de ação.

Por último, é importante salientar que essa é a matriz do Orçamento-Programa - OP utilizado no Brasil. GIACOMONI afirma que, nos últimos anos, o Orçamento-Programa perdeu parte das características do modelo da ONU e “incorporou novos conceitos, alguns retirados do próprio PPBS. Essa concepção híbrida, dominante inclusive no Brasil, tornou o Orçamento-Programa mais avançado, mais distanciado das possibilidades reais de implantação, mais ‘ideal’” (GIACOMONI, 2001: p. 152).

3.2.2 - Modelos Orçamentários Segundo a Principalidade de suas Funções: Orçamento Tradicional, Orçamento de Desempenho e Orçamento-Programa¹¹

Citado por CORE, ALLEN SCHICK¹² afirma que o planejamento, a gerência e o controle, embora sempre presentes no processo orçamentário, raramente recebem igual atenção, tendendo em alguns momentos a serem processos competitivos, na medida em que as necessidades de informação diferem “em termos de período de tempo, níveis de agregação, ligações com unidades organizacionais e operacionais e no enfoque insumo-produto” (in Allen Schick, op. cit. Apud CORE, 2001: p. 17).

O Orçamento Tradicional, descrito por CORE, tem como função principal controlar os gastos, preocupando-se com o cumprimento de tetos orçamentários estipulados para as unidades orçamentárias em termos de objetos de gasto como pessoal e serviços de terceiros, entre outros. Utiliza-

¹¹ Observar que o termo orçamento-programa é empregado aqui no sentido genérico do termo e não se refere a nenhum modelo particular tal como o PPBS ou o Orçamento-Programa aplicado no Brasil.

¹² Bibliografia citada: Schik, Allen. (1966), “The road to PPB. Public Administration Review”. Vol. 26, n. 4, dez. Segundo Manual de Textos do CIPAD, sob o título, “O caminho para o PPO: os estágios da reforma tributária”.

se de uma “classificação de despesa estruturada com base em itens pormenorizados de objetos de gastos” (CORE, 2001: p.18).

Na visão de CORE, o Orçamento de Desempenho preocupa-se com “trabalho a ser a ser feito e as realizações a serem alcançadas” (CORE, 2001: p.18). Como consequência, as informações, neste tipo de orçamento, devem ser “organizadas segundo funções, projetos e atividades, evidenciando o trabalho a ser cumprido com os respectivos custos” (CORE, 2001: p.18), objetivando possibilitar a avaliação de desempenho das atividades.

Por sua vez, o Orçamento-Programa objetiva a racionalização do processo de fixação de políticas públicas por meio da análise custo-benefício das alternativas para se atingir os objetivos propostos, incorporando nesse processo “a mensuração dos produtos para propiciar eficácia no atingimento desses objetivos” (CORE, 2001: p.18).

3.2.3 – Modelos Orçamentários Racional-compreensivos e a Visão Incrementalista

A corrente de pensamento racional-compreensiva trabalha fundamentalmente com a possibilidade de se construírem modelos racionais de decisão que tornem possível a maximização dos objetivos perseguidos. Nesse campo, pontificam os exemplos clássicos do Orçamento de Desempenho, Orçamento-Programa e do Orçamento Base Zero, que têm em comum a busca da maximização de seus objetivos, pressupondo, para tanto, a existência de definição clara dos objetivos, mensuração dos custos dos programas, análise das relações insumo-produto e sistemas de medição e controle dos resultados. A utilização desses modelos requer avançados sistemas de organização e comunicação, uma vez que é necessária a “definição de linhas de autoridade, todos os participantes do processo (independente do cargo ou função) devem conhecer os objetivos, metas

políticas e padrões de rendimento” (PERES, 1999: p.8). Além, é claro, de recursos humanos qualificados nas áreas de contabilidade de custos, avaliação de gestão, análise econômica e acompanhamento físico de projetos.

Em contraposição, a vertente incrementalista descreve o processo real de planejamento e orçamento público procurando explicar como efetivamente são construídos os orçamentos. Em 1974, WILDAVSKY descreveu a natureza fortemente competitiva da formulação orçamentária: “Uma das constantes das programações orçamentárias é a divisão de papéis entre gastadores e poupadores, como resultado da escassez universal de recursos. As reivindicações e as demandas sempre superam os recursos para satisfazê-las. Por isso, sempre há pessoas que querem mais do que têm, e outras que lhes mostram que elas não podem ter tudo que gostariam. Os funcionários encarregados de promover as funções do governo são orientados na direção das necessidades. Eles estão sempre sendo confrontados com coisas que não estão sendo feitas mas que deveriam ser. Eles desempenham melhor suas tarefas quando defendem essas necessidades. Por este motivo, o erário público precisa de guardiões que assegurem que o gasto não ultrapasse os recursos disponíveis e que todas as despesas assumidas recebam uma parte do que está disponível” (WILDAVSKY, 1974: 187 apud KELLY, 2001: p 56).

De acordo com essa visão, a proposta orçamentária resulta do embate entre os “gastadores e os guardiões”. Os primeiros são os dirigentes que estão em contato com as necessidades da sociedade. São formuladores e defensores das políticas públicas e, portanto, detêm conhecimento especializado para a construção dos programas. Os segundos são dirigentes das áreas de planejamento e finanças responsáveis pela projeção das receitas e despesas e pelo desempenho econômico e fiscal do governo. “A interação entre esses dois lados reforça o compromisso e exige que justifiquem e defendam suas posições: a especialização e os conflitos institucionais entre gastadores e guardiões produzem orçamentos melhores” (KELLY, 2001: p 56).

A dificuldade de se planejar em um ambiente de incerteza e de fortes conflitos distributivos leva os homens que fazem o orçamento, gastadores e guardiões, a buscarem áreas de estabilidade e técnicas de redução de conflitos. Nesse sentido, nada melhor que apoiar-se em experiências anteriores; ou seja, tomar orçamentos de anos anteriores como base e, a partir deles, negociar pequenos incrementos. Dessa forma, a atenção dos atores fica “concentrada em um pequeno número de itens em função dos quais a batalha orçamentária é travada” (WILDAVSKY, 1974: 187 apud KELLY, 2001: p 58).

O método de incremento das programações orçamentárias propõe-se a não subestimar a força política dos grupos de pressão no processo decisório, abstendo-se, portanto, de tentar enquadrar as grandes decisões de alocação de recursos em processos racionais e científicos. Nesse sentido, a vertente incrementalista questiona a própria possibilidade conceitual da integração entre planejamento e orçamento proposto pelo Orçamento-Programa, pois defende que a força principal que move a construção dos orçamentos é o incrementalismo, ou seja, “grande parte dos recursos é apropriada em programas antigos, já objetos de análise e decisões anteriores, e os novos programas têm que competir em busca dos poucos recursos disponíveis, o chamado incremento anual” (WILDAVSKY, apud GIACOMONI, 2001: p 159).

Além disso, pode-se perceber uma contradição organizacional nos modelos racional-compreensivos, na medida em que eles requerem “uma coordenação centralizada da máquina pública para atingirem os objetivos definidos e necessitam ao mesmo tempo de uma estratégia descentralizante, marcada pela desburocratização, agilização e dinamização desta máquina, para implementação de um modelo orçamentário orgânico” (PERES, 1999: p.8).

3.2.4 - A Nova Gestão Pública e as Reformas do Sistema Orçamentário

No final dos anos 80 e início dos 90, os países membros da OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico passaram por uma onda de reformas da gestão pública, freqüentemente inspiradas, segundo ORMOND (1999 p.68), pelo paradigma da Nova Gestão Pública (NPM – New Public Management).

Os paradigmas da NPM decorrem basicamente de duas vertentes teóricas: a nova economia institucional e o gerencialismo. Para os novos economistas institucionais, os sistemas orçamentários tradicionais produzem alocação de despesas subotimizadas, na medida em que o custo dos programas, cada vez mais numerosos, pode ser externalizado, acarretando déficits, endividamento ou aumento de impostos indesejáveis. Como os benefícios são concentrados e os custos pagos por toda a população, “as ações coletivas de atores orçamentários individuais, comportando-se de forma racional no processo orçamentário, resultarão em níveis totais de despesas mais altos do que aqueles considerados como resultado coletivo ótimo” (KELLY, 2001: p. 60).

Em decorrência dessa visão, as reformas orçamentárias deveriam criar regras e instituições que estimulassem, na formulação orçamentária, a busca de objetivos coletivos racionais. Assim, “os níveis totais de despesas deveriam ser centralmente determinados e depois usados para disciplinarem as negociações orçamentárias subseqüentes” (KELLY, 2001: p 59).

Por sua vez, o gerencialismo identificou nos valores, regras e práticas da administração pública, a fonte da ineficiência governamental, já que enfatizavam a probidade e a condescendência em detrimento da eficiência. Conseqüentemente, “os burocratas de ambas as agências, gastadoras e guardiãs, ‘administravam’ regras e regulamentos ao invés de ‘gerenciar’ seu programa e seus recursos de política.” (KELLY, 2001: p. 61). As soluções propostas foram a adoção das técnicas de gerenciamento do setor privado, a melhoria da qualidade dos serviços prestados e o fortalecimento da responsabilização do gerenciamento operacional, além da

articulação entre os programas e seus objetivos e a ligação entre a avaliação do programa e as alocações orçamentárias.

Segundo o estudo de KELLY, as reformas introduzidas pelos governos membros da OCDE seguiram essas recomendações de forma variada, podendo ser agrupadas em três categorias principais:

- Reformulação do ambiente orçamentário – objetiva estabelecer valores de economia e parcimônia. Desvia o debate do desenvolvimento das políticas públicas para as questões relativas aos resultados financeiros (combate ao déficit, ao endividamento etc). Dessa forma , ao deslegitimar “o debate sobre como gastar o dinheiro do governo, enfatizando a importância dos cortes de despesas e das restrições” (KELLY, 2001: p 64), fortalece a posição dos guardiões com novos argumentos.
- Centralização dos controles de despesas agregadas – fortalecimento dos órgãos centrais para assegurar que as despesas agregadas anuais e as prioridades sejam definidas antes de começar o processo de alocação dos recursos aos programas específicos.
- Delegação de responsabilidades para um gerenciamento detalhado dos recursos – nesta categoria, destacam-se dois grupos de medidas: o primeiro visa delegar a gestão financeira e, o segundo, introduzir novas formas de contratação de prestação de serviços.

3.2.5 – O Orçamento Participativo

Orçamento participativo não significa um novo modelo de orçamento em contraposição aos modelos estudados nos tópicos anteriores. Na realidade, trata-se de incorporar novos atores ao processo de alocação de recursos, ou seja, da construção da peça orçamentária. Nesse sentido, “fazer o Orçamento Participativo nada mais é do que fazer o Orçamento-

Programa ... tomando por base as decisões políticas referenciadas em processo de discussão de prioridades com a população organizada...” (PIRES, 2001: p. 13).

O orçamento público, elaborado nas democracias representativas, é considerado democrático quando os poderes executivo e legislativo têm instrumentos legais de intervenção no processo decisório, definindo as receitas e fixando as despesas. A proposta do orçamento participativo é radicalizar a democracia permitindo que representantes da comunidade e de setores organizados da sociedade atuem como sujeitos desse processo.

A experiência brasileira com o orçamento participativo está atrelada ao processo de redemocratização do país, na década de 70, quando o crescente movimento social urbano ao reivindicar soluções para seus problemas impulsionou a organização das comunidades, os mecanismos de consulta popular e formas mais democráticas de planejamento municipal.

Na década de 80, sob a liderança do Partido dos Trabalhadores, muitas prefeituras passaram a adotar o Orçamento Participativo, cujo exemplo mais interessante, pela profundidade e longevidade do processo, é o da cidade de Porto Alegre¹³.

Na década de 90, o tema orçamento participativo extrapolou os limites dos partidos populares, sendo aceito inclusive por outras correntes de pensamento, principalmente após sua inclusão “entre as melhores experiências de governos por ocasião da Habitat II (ocorrida em julho de 1996, em Istambul) “(PIRES, 2001: p. 55).

Atualmente, o orçamento participativo é visto como uma metodologia para lidar com a gestão financeira de municípios com forte potencial para:

- “1. trazer para dentro do governo os benefícios da pressão e da vigilância populares para promover melhorias na racionalidade e na democratização da máquina governamental;

¹³ A evolução dos critérios de participação da comunidade, escolha de representantes, formação do Conselho do Orçamento, bem como o funcionamento dessas instâncias podem ser vistos em FEDOZI, 2001.

- 2. fortalecer, a partir do poder local, os eternos anseios de construção de um federalismo mais justo e eficiente, capaz de melhorar a performance do setor público em todo o país;
- 3. ampliar a qualidade da gestão pública através da inovação nos métodos de trabalho adotados pelas equipes de governo e pelo funcionalismo“ (PIRES, 2001: p. 55).

3.3 – Orçamento Público no Brasil

Na experiência brasileira de planejamento e orçamento público¹⁴, tem papel de destaque a influência dos manuais do Orçamento-Programa divulgados pela ONU. A Lei nº 4.320/64, que estabelece as normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços das entidades governamentais, e o Decreto-Lei nº 200, de 25/02/67, que coloca o planejamento como um dos princípios de orientação da administração federal, lançaram as bases para a implantação do Orçamento-Programa em todas as esferas de governo no Brasil.

É importante salientar que, no Brasil, o início da implantação do Orçamento-Programa coincide com o período autoritário, onde a predominância do Executivo sobre os demais poderes pode ser observada, principalmente, na exclusão do Poder Legislativo do processo orçamentário e na profunda centralização, no Executivo Federal, da definição de normas, regras e classificações desse novo modelo orçamentário. A consequência dessa centralização foi a excessiva padronização do sistema de planejamento e das classificações orçamentárias, o que, de alguma maneira, dificultou a implantação efetiva do Orçamento-Programa em toda a sua plenitude.

¹⁴ Ver breve história do orçamento nas constituições brasileiras, em Giacomoni, 2001: p 52-63.

No Brasil, a padronização das classificações programáticas, determinada pela União, mediante a Portaria nº 9, de 28 de janeiro de 1974, objetivando atender à necessidade de informação consolidada sobre a despesa pública e buscando estabelecer uma linguagem única para o planejamento e o orçamento, contribuiu decisivamente para que o programa assumisse “a característica, apenas, de mais uma categoria de classificação ligada à estrutura da organização, perdendo a flexibilidade necessária para que, como instrumento de programação, concorresse para o atingimento de um determinado objetivo” (CORE, 2001: p. 22).

Em 1999, GUEDES atribuiu as dificuldades do Orçamento-Programa em integrar planejamento e orçamento, ao fato de as teorias derivadas da programação econômica e da administração para o desenvolvimento, se apresentarem, no Brasil, antes da reflexão acadêmica relativa à concatenação do orçamento ao planejamento (GUEDES, 1999: p. 44). Em função disso, sugeriu que “em certa medida, está aí a gênese do fato das novas técnicas orçamentárias não terem sido levadas a pleno efeito, visto que as mesmas se apresentaram descompassadas de outras formulações e somente se refletiram em controles financeiros mais centralizados” (GUEDES, 1999: p. 44).

3.3.1 - Os Sistemas de Planejamento e Orçamento após a Constituição de 1988.

A constituição aprovada pela Assembléia Nacional Constituinte, em 5 de outubro de 1988, cujo parâmetro básico era a instituição de um estado democrático, pautou-se, na seção dedicada ao orçamento, em três princípios: recuperação das prerrogativas do Legislativo para dispor sobre matéria orçamentária, unificação orçamentária e integração entre plano e orçamento.

As prerrogativas do Legislativo para dispor sobre matéria orçamentária estão previstas no Art. 166 e seus parágrafos. É importante ressaltar que o Legislativo pode apresentar emendas ao orçamento, desde que compatíveis com as metas e diretrizes aprovadas pelo próprio Congresso Nacional e que indiquem a origem dos recursos.

A unificação orçamentária está prevista no Art. 165, § 5º, incisos I, II e III, onde se determina que a lei orçamentária anual conterá:

- as receitas e as despesas tradicionais de todos os Poderes da União bem como de seus órgãos e entidades das administrações direta e indireta;
- o orçamento de investimentos das empresas estatais em que a União direta ou indiretamente mantenha a maioria do capital social com direito a voto;
- o orçamento de seguridade social, abrangendo as despesas relativas à saúde, assistência e previdência social, bem como as receitas de contribuições sociais.

Além disso, é fundamental demonstrar, regionalmente, os efeitos sobre as receitas e despesas decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, creditícia e tributária. Essa exigência tem se materializado no anexo da lei orçamentária, denominado Orçamento de Renúncia Fiscal.

Buscando a integração entre plano e orçamento, a Constituição definiu um sistema de planejamento e orçamento composto por três instrumentos: Plano Plurianual – PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e a Lei Orçamentária Anual – LOA.

O Plano Plurianual tem por finalidade estabelecer, “de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras dela decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada” (CF, Art. 165, § 1º).

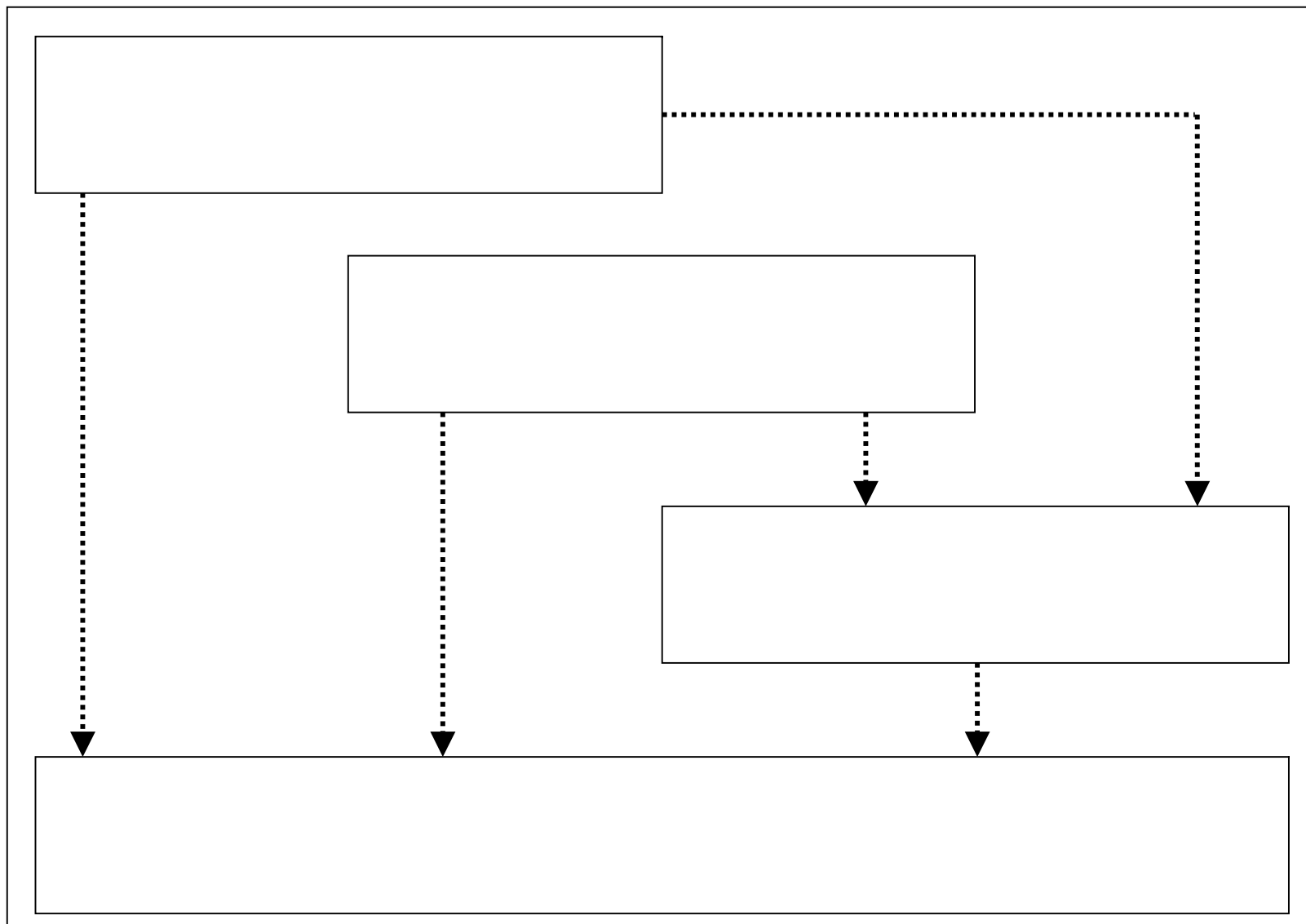
Espera-se que o PPA funcione como a materialização do plano de governo e represente o balizamento de todas as atividades relativas à elaboração e execução de planos e orçamentos do setor público.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias tem como objetivo estabelecer as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientando, dessa forma, a elaboração da Lei Orçamentária Anual, dispondo também sobre alterações na legislação tributária e estabelecendo a política de aplicação das agências oficiais de fomento (CF. Art. 165. § 2º). É importante perceber que a LDO funciona como elo entre o PPA e a LOA, e tem o mérito de alongar e ordenar o ciclo orçamentário. Dessa forma, permite que o Congresso Nacional discuta, primeiro, as prioridades e metas do próximo exercício orçamentário (na discussão da LDO) e, depois, analise a distribuição dos recursos entre os programas, projetos e atividades (na discussão da LOA). Isso é relevante pois, caso contrário, “o Congresso Nacional seria obrigado a discutir conjuntamente as prioridades e o “varejo” do orçamento” (DALL’ACQUA, 1995: p. 25).

Finalmente, a Lei Orçamentária Anual – LOA dispõe sobre a alocação dos recursos previstos entre os diversos programas, projetos e atividades, de acordo com as diretrizes do PPA e com as prioridades definidas na LDO.

O relacionamento e integração entre o PPA, a LDO e a LOA são destacados no Quadro 3.1, a seguir.

QUADRO 3.1 - Integração entre PPA, LDO e LOA



Embora as alterações constitucionais unificando o orçamento, criando novos instrumentos de planejamento, ampliando a participação do Congresso Nacional, tenham criado as condições para uma melhor e mais transparente alocação de recursos públicos, essas reformas não resultaram em “substancial mudança das práticas vigentes que emergem do contexto econômico e político em que se desenvolve o processo orçamentário” (DALL’ACQUA, 1995: p. 27).

Analisando o processo orçamentário dos governos federal e do Estado de São Paulo, a pesquisa realizada por DALL’ACQUA e GUARDIA, em 1995, aponta deficiências de duas naturezas: a) a lei orçamentária não se tem mostrado um instrumento eficiente na definição das prioridades de gasto e na avaliação dos resultados obtidos; b) o processo de execução do orçamento tem resultado na desfiguração da lei orçamentária. Essas deficiências advêm de problemas existentes na elaboração da proposta orçamentária, na tramitação legislativa e na fase da execução do orçamento.

Conforme o estudo citado, os principais problemas na elaboração da proposta orçamentária são:

- distorção dos valores orçados como consequência do processo inflacionário;
- ausência de instrumentos de avaliação das despesas orçamentárias que permitam subsidiar a definição das prioridades de gastos dentro dos limites globais de despesas.

Dessa forma, tanto os gestores setoriais, quanto os dirigentes dos órgãos centrais (Planejamento e Tesouro), não dispõem de avaliação de desempenho dos projetos, acarretando, em consequência, a cristalização dos programas existentes no orçamento. Ou seja, “uma vez incorporado ao orçamento, um programa dificilmente é extinto em função de uma avaliação negativa de desempenho” (DALL’ACQUA, 1995: p. 30).

No Congresso Nacional, os principais problemas apontados na tramitação da proposta orçamentária que ocorrem basicamente na

Comissão Mista de Orçamento, são: alteração da previsão de receitas constantes da proposta do Executivo, descumprimento dos prazos definidos pela Constituição Federal e emendas pulverizando os escassos recursos existentes entre milhares de projetos e atividades de interesse político dos parlamentares.

Evidência dessa pulverização foi a apresentação de aproximadamente 75.000 emendas ao Orçamento Geral da União – OGU de 1993, que contém aproximadamente 200 subprogramas, significando, portanto, 375 emendas por subprograma.

Por último, assumindo que a importância do orçamento, enquanto instrumento de planejamento, cresce na medida em que os valores das despesas efetivamente realizadas se aproximam dos valores orçados, pode-se perceber as profundas distorções que ocorrem na fase da execução orçamentária. Ao invés de seguir “pari passu” os valores orçados, a execução do orçamento parece ter vida própria, invertendo muitas vezes as prioridades iniciais. Exemplo disso é a execução orçamentária da União relativa aos anos de 1990 a 1992, onde “apenas 55% das despesas inicialmente previstas no orçamento foram, em média, realizadas pelo Poder Executivo ...” (DALL’ACQUA, 1995: p. 41). Outro exemplo de flagrante inversão de prioridades pode ser observado na execução de 1990, onde “as despesas com pessoal atingiram aproximadamente 90% do montante inicialmente previsto na lei orçamentária, ao passo que os gastos com investimentos restringiram-se a 45% da dotação inicial” (DALL’ACQUA, 1995: p. 41).

Os mecanismos, segundo PERES (1999 p. 77-78), que permitem o Executivo concretizar a execução orçamentária são os seguintes:

- No período inflacionário - subestimação da taxa de inflação que implica a corrosão das dotações como um todo e a possibilidade de suplementação por excesso de arrecadação da dotação de interesse do Executivo.

- Período não-inflacionário - contingenciamento das dotações como um todo, seguido de suplementação da dotação de interesse do Executivo, ancorada na autorização de remanejamento de dotação aprovada na lei orçamentária, conhecida como “margem orçamentária”¹⁵

Essas distorções no processo de planejamento – orçamento – execução orçamentária podem ser compreendidas à luz da explicação de WILDAVSKY: disputa entre gastadores e guardiões. Enquanto os primeiros buscam superestimar as receitas previstas e incorporar milhares de pequenas obras de interesse de suas áreas de atuação, os segundos defendem o erário e o controle das contas públicas, reduzindo os gastos totais e redirecionando-os para as despesas incomprimíveis.

No entanto, o resultado desse embate não tem sido um melhor orçamento. Na realidade, tem trazido enormes prejuízos, como atesta o relatório *Retrato do Desperdício no Brasil*, da Comissão Temporária de Obras Inacabadas, do Senado Federal (Brasil. Senado Federal, 1995), em que se constata, no período de 1990 a 1995, a existência de milhares de obras que foram iniciadas, absorveram grande soma de recursos e não estão cumprindo a sua finalidade. A Comissão “cadastrou 2.214 obras, onde foram aplicados R\$ 15,0 Bilhões (...). O inventário não é completo, por insuficiência de informações e falta de controle...” (GARCIA, 2000: p. 12).

Outra componente explicativa dessas distorções é que a combinação da falta de dados confiáveis com a incerteza do cenário político - econômico e a inflexibilidade do orçamento-programa, reduzem a capacidade do Executivo de atender às demandas sociais que surgem no decorrer da execução orçamentária. Em função disso “o Executivo busca sempre mecanismos de flexibilização que permitam realocar recursos em função de seus próprios interesses e de mudanças no seu diagnóstico inicial, durante a execução do orçamento” (PERES, 1999: p. 82). Todavia, aqui é

¹⁵ O estudo de Peres refere-se à execução orçamentária do Estado de São Paulo, no período de 1995 a 1997, mas as conclusões podem ser estendidas à execução orçamentária de todos os entes públicos brasileiros.

fundamental ter presente o alerta de DALL'ACQUA: "Quanto ao papel do Poder Legislativo, a redefinição das prioridades pelo Executivo durante a execução do orçamento caracteriza uma violação às próprias prerrogativas atribuídas ao Congresso Nacional pela Constituição de 1988" (DALL'ACQUA, 1995: p. 40).

3.3.2 - As Inovações do Sistema de Planejamento e Orçamento no Brasil

No final da década de 90, fortemente influenciadas pelos paradigmas da Nova Gestão Pública e pressionadas pelos constantes déficits do setor público, surgiram duas inovações: a Lei de Responsabilidade Fiscal e o conjunto de decretos e portarias da União que estabelecem normas para elaboração e gestão do PPA que terão enorme influência no sistema de planejamento e orçamento no Brasil.

3.3.2.1 – Impactos da LRF no modelo de planejamento, execução e controle.

Os objetivos da LRF são impactar o modelo de gestão do setor público, na direção de: fortalecer o controle centralizado das dotações orçamentárias, na medida em que exige o estabelecimento de limites totais de gasto e define limites específicos para algumas despesas; estreitar os vínculos entre PPA, LDO e LOA, criando mecanismos para que a fase da execução não se desvie do planejamento inicial; fortalecer os instrumentos de avaliação e controle da ação governamental.

Esses objetivos se materializam em comandos legais da LRF, que:

- Definem um conteúdo mínimo para a LDO (LRF, Art. 4º), que deve dispor sobre:

- o equilíbrio entre receitas e despesas;
 - o estabelecimento de metas anuais, em valores correntes e constantes, para receitas, despesas, resultado nominal, resultado primário e montante da dívida pública;
 - critérios e forma de limitação de empenho;
 - normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos.
- Definem limites para gastos com pessoal e contratação de terceiros (LRF. Art. 18 e 72);
 - Exigem o estabelecimento da programação financeira e cronograma mensal de desembolso, de forma a permitir a limitação efetiva dos empenhos, quando necessário (Art. 8 e 9);
 - Exigem que a criação, expansão ou aperfeiçoamento da ação governamental que acarrete despesa, tenham dotação orçamentária (LOA) e compatibilidade com o PPA e a LDO. Ou seja, a fase da execução orçamentária deve observar a compatibilidade entre os instrumentos de planejamento (LRF. Art. 15 e 16);
 - Enfatizam o acompanhamento e o controle do cumprimento das metas estabelecidas na LDO (LRF, art. 59).

É interessante observar que o conjunto das normas da LRF e, mais especificamente, o capítulo que trata da transparência, controle e fiscalização, podem estar criando as condições objetivas para que os órgãos de controle interno dos poderes Legislativo, Executivo e Judiciário avaliem a eficácia e a eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial do setor público, conforme já definia a Constituição Federal em seu artigo 74.

3.3.2.2 - Novo modelo de integração planejamento/orçamento.

As novas normas para elaboração do PPA/2000, do governo federal, vêm ao encontro da crescente preocupação, tanto nas áreas governamentais, quanto acadêmicas, em fortalecer a função do planejamento. Não mais nos moldes autoritários da década de 70, mas, agora, de forma mais democrática, no sentido de estabelecer um diálogo entre as necessidades da sociedade e as potencialidades do governo na solução dos problemas. Problemas que, sob forte influência dos conceitos do PES - Planejamento Estratégico Situacional¹⁶, deixam de ser um elemento do diagnóstico e são elevados à categoria central para a estruturação do plano. Por outro lado, ao arrefecer a visão intervencionista do Estado na economia, perde importância o papel de regulação econômica atribuído à fixação dos gastos públicos, reassumindo o orçamento “o seu papel contratual básico, com período determinado, para condicionar as ações futuras de governo com os anseios da sociedade” (GUEDES, 1999: p.32)

Esse novo modelo baseia-se nas recomendações do GTI – Grupo de Trabalho Interministerial, criado pela Portaria Interministerial nº 270, de 14/10/97, cuja missão era elaborar subsídios para o projeto de lei complementar de que trata o art. 165, § 9º, da Constituição Federal. Materializa-se no Decreto nº 2.829, de 28/10/98, que estabelece normas para a elaboração e gestão do PPA e dos orçamentos da União, e na Portaria nº 42, de 14/4/99, do Ministério de Orçamento e Gestão, que altera a classificação funcional e programática aplicável a todos os níveis da Federação.

¹⁶ O PES – Plano Estratégico Situacional concebe os problemas econômicos, políticos e sociais como problemas quase estruturados (incerteza dura onde o número de possibilidades e as suas probabilidades são desconhecidas) e o planejamento para solucioná-los deve levar em conta a verdade e a declaração de problema de cada um dos diversos atores que compõem o cenário (HUERTAS, 1996).

O ponto de partida desse modelo é a perspectiva de que a integração plano/orçamento só é possível quando ambos se materializam em documentos específicos, estruturados de uma forma modular, indicando a correspondência precisa entre os dois níveis de atuação – plano /orçamento.

Diante das estruturas modulares dos PES (problemas, subproblemas, projetos de ação) e da estrutura também modular do orçamento-programa (programa, subprograma, projeto, atividades), em 2001, CORE propôs como forma de integração, primeiro “uma simplificação dessas estruturas, mediante, por exemplo, a utilização de apenas um módulo, que transitasse do plano para o orçamento, sem precisar estabelecer qualquer exercício de correspondência. Tal módulo seria, então o programa, que surgiria do plano, e, migrando para os orçamentos, daria origem à especificação da despesa orçamentária” (CORE, 2001: p.27).

Essa concepção tornou-se aplicável com a edição da Portaria nº 42, de 14/4/1999 que, retirando o programa da classificação padronizada, permitiu que cada ente público (Estado, União e Município) estabelecesse os programas em consonância com os problemas reais a serem trabalhados.

Por outro lado, as concepções do Planejamento Estratégico Situacional e da nova gestão pública se incorporam ao processo de planejamento e orçamento por meio do Manual Técnico de Orçamento (2000) da Secretaria de Orçamento Federal, resumidas por CORE (p. 32-33) da seguinte forma:

- a) visão estratégica, com o estabelecimento de objetivos;
- b) identificação dos problemas a enfrentar ou oportunidades a aproveitar, objetivando tornar realidade essa visão estratégica;
- c) concepção dos programas que deverão ser implementados, com vistas ao atingimento dos objetivos que implicarão a solução dos problemas ou aproveitamento das oportunidades;

- d) especificação das diferentes ações do programa, com identificação dos respectivos produtos que darão origem, quando couber, aos projetos e às atividades;
- e) atribuição de indicadores aos objetivos, aos produtos e às metas;
- f) programas como unidades autônomas de gestão; e
- g) responsabilidades personalizadas com a designação de gerentes para os programas.

Esse modelo ressalta a necessidade da integração do sistema organizacional aos modelos de planejamento e orçamento, na medida em que exige designação de um gerente para os programas (item g). Assim, ampliam-se as possibilidades de iniciar um processo de avaliação das políticas públicas e de cobrança de resultados no setor público, não de “um órgão ou instituição, mas de uma pessoa perfeitamente identificada, que é o gerente do programa” (CORE, 2001: p.32).

Essa ênfase na avaliação da gestão dos programas se torna mais evidente quando o Governo Federal ordena que eles sejam dotados de “um modelo de gerenciamento, com definição da unidade responsável, com controle de prazos e custos, com sistemas de informações gerenciais e com designação de um gerente do programa pelo ministro pertinente. A avaliação compreenderá tanto o desempenho físico-financeiro quanto a obtenção de resultados e o grau de satisfação da sociedade em relação aos produtos ofertados pelo poder público” (GARCIA, 2000: p. 22).

Finalmente, é preciso salientar que esse modelo de integração plano/orçamento está submetido à realidade da escassez de recursos e jungido às definições iniciais dos volumes globais de despesa, como ressalta GARCIA: “a seleção dos programas deve observar os recursos disponíveis, orientados pela previsão de recursos da União, acrescidos das parcerias públicas e privadas” (GARCIA, 2000: p. 28).

3.4 – A Atual Classificação da Despesa Orçamentária.

O orçamento público utiliza um modelo de classificação da despesa orçamentária construído no formato do plano de contas contábil, sendo que cada conta pode ser representada por um código no qual a posição de cada dígito tem um significado específico.

Regulamentada pela Lei nº 4.320/64, pela Portaria nº 42, de 13/4/1999, do Ministério do Orçamento e Gestão, e pela Portaria Interministerial nº 163, de 4/5/2001, da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e da Secretaria de Orçamento Federal (SOF), essa classificação permite identificar as despesas orçamentárias por cinco perspectivas diferentes: institucional, funcional, por programas, pela natureza e pela fonte de recursos.

3.4.1 – Classificação Institucional

Essa classificação procura identificar a unidade administrativa responsável pela execução da despesa. A Lei nº 4320/64, nos artigos 13 e 14, explicita duas categorias dessa classificação: órgão e unidade orçamentária. A organização pública brasileira é constituída pelos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, os quais desdobram-se em órgãos que constituem o primeiro nível organizacional de cada um desses poderes do sistema de governo. Por exemplo, são órgãos os ministérios do governo federal e as Secretarias de Estado dos governos estaduais. Já as unidades orçamentárias referem-se a um conjunto de serviços subordinados ao mesmo órgão ou, em casos excepcionais, a uma repartição do órgão, tais como coordenadorias ou diretorias.

Em 1993, MACHADO Jr. propunha como critério básico para se constituir as unidades orçamentárias, que elas possuíssem dois atributos:

“responsabilidade pelo planejamento e execução de certos projetos e atividades e competência para autorizar despesa e/ou empenhar” (MACHADO Jr.: 1993, p.49), objetivando dessa forma que elas se tornassem um centro de planejamento, elaboração orçamentária, controle interno e de custos.

Isto praticamente não aconteceu, porque a definição de unidade orçamentária seguiu, na maioria das vezes, a estrutura organizacional formal, distante, portanto, das ações efetivas dos órgãos. Além disso, faltou outro elemento essencial, como a explicitação dos objetivos e dos produtos dessas unidades orçamentárias.

Embora a legislação explicita apenas duas categorias, nada impede que se estabeleça uma classificação institucional acompanhando de perto a estrutura administrativa. Nesse sentido, no Estado de São Paulo, a classificação institucional é mais detalhada e pode ser vista no quadro 3.2 abaixo:

Quadro 3.2 - Classificação Institucional : Estado de São Paulo

PODER
ÓRGÃO
UGO – Unidade Gestora Orçamentária
UGE – Unidade Gestora Executora

É importante salientar que a proposta orçamentária enviada à Assembléia Legislativa e transformada em lei apresenta apenas os três primeiros níveis da classificação institucional. O quarto nível, também denominado unidade de despesa, é utilizado apenas para efeito interno.

3.4.2 – Classificação Funcional

O objetivo da classificação funcional é mostrar, de maneira sintética, em que áreas de atuação o governo está aplicando os recursos públicos e que interesses econômicos ou grupos estão sendo atendidos. Essa classificação se presta e tem sido usada pelo Legislativo para definir patamares mínimos de gasto em determinadas áreas como saúde, educação e habitação, entre outras.

Definida pela Portaria nº 42/99, a classificação funcional estabelece apenas duas categorias:

- função - “Como função deve entender-se o maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público” (Portaria nº 42/99, Art. 1º, § 1º); e,
- subfunção – “A subfunção representa uma partição da função, visando agregar determinado subconjunto de despesa do setor público” (Portaria nº 42/99, Art. 1º, § 3º).

É importante perceber aqui a quebra da estrutura da antiga classificação de despesa denominada “funcional programática”¹⁷. A Portaria nº 42/99 separa a classificação funcional da estrutura programática, reassumindo a primeira a sua “concepção original da Lei nº 4.320/64, como classificador que é, com validade para todos os entes da Federação e assumindo o papel de consolidar as áreas de despesas de todas as ações

¹⁷ Ver evolução da classificação funcional em Giacomoni, Op. cit. p. 12 - 14 .

públicas” (CORE, 2001: p.28); e a segunda, a estrutura programática, fica livre para ser construída de acordo com as necessidades do planejamento de cada ente da Federação, como será visto no tópico 3.4.3.

Coerente, também, com o objetivo de integrar plano e orçamento, essa portaria criou uma função denominada “Encargos Especiais” para englobar as despesas que não podem ser associadas a um bem ou serviço gerado no processo produtivo corrente, tais como dívidas, ressarcimentos, indenizações e outras afins. Isto tornará mais claro o conteúdo das outras funções, permitindo, portanto, comparações úteis de séries históricas de gastos, por exemplo, com saúde, segurança, educação e outras.

Outro aspecto relevante é que as 109 subfunções podem, em princípio, ser combinadas com quaisquer das 28 funções (Anexo I). Essa flexibilidade permite conhecer, por exemplo, que parcela da função *saúde* foi gasta na subfunção *Planejamento e Orçamento*. Agregando-se todos os gastos com a subfunção *Planejamento e Orçamento*, pode-se conhecer o montante desses gastos para o ente público como um todo.

3.4.3 – Classificação por Programas.

Redesenhada pela Portaria nº 42/99, essa classificação especifica quatro categorias (programa, projeto, atividade e operações especiais) conceituadas em seu artigo 2º da seguinte forma:

- a) **Programa:** instrumento de organização da ação governamental, visando à concretização dos **objetivos** pretendidos, sendo mensurado por **indicadores** estabelecidos no plano plurianual.
- b) **Projeto:** instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, **limitadas no**

tempo, das quais resulta um **produto** que concorre para a expansão ou aperfeiçoamento da ação governamental.

- c) **Atividade**: instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de **modo contínuo e permanente**, das quais resulta um **produto** necessário à manutenção da ação de governo.
- d) **Operações Especiais**: despesas que não contribuem para a manutenção das ações de governo, das quais não resulta um produto e não geram contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços (Portaria nº 42/99, Art. 2º, sem negrito no original).

Coerente com o papel de ligação entre os processos de planejamento e de orçamento, o programa¹⁸, apresenta, derivados desse processo, os objetivos pretendidos e os indicadores relativos à situação que se quer transformar. Observe-se que esses indicadores são os mesmos que constam do plano de médio prazo denominado Plano Plurianual. Outra dimensão fundamental dos programas são os produtos (bens e/ou serviços) necessários ao atingimento dos objetivos ou resolução dos problemas.

Tanto dos projetos, quanto das atividades que são os instrumentos para execução dos programas, deve resultar um produto. Isto significa dizer que todos os insumos utilizados nos projetos e nas atividades devem resultar em um produto claramente especificado. Como, evidentemente, há uma série de gastos do governo que demandam recursos orçamentários e não podem ser associados a nenhum produto executado no período corrente – tais como serviço da dívida (principal e juros), aposentadorias, precatórios,

¹⁸ Para o PPA/2000 do Governo Federal “foram definidos quatro tipos de programas:

- Programas finalísticos (bens e serviços a serem oferecidos diretamente à sociedade);
- Programa de serviço ao Estado (bens e serviços ofertados diretamente ao Estado por instituições criadas para esse fim);
- Programa de gestão de políticas públicas (formulação, coordenação, supervisão, avaliação e divulgação de políticas públicas); há previsão de apenas um desse programa por ministério; e
- Programa de apoio administrativo (ações de natureza tipicamente administrativa que, embora colaborem para a consecução dos programas finalísticos e outros, não têm suas despesas passíveis, no momento, de apropriação àqueles programas). Haverá um único programa desse tipo por unidade orçamentária” (GARCIA, 2000: p. 28).

transferências para outros poderes, entre outros, foi criada a categoria operações especiais para segregar esses gastos, evitando assim a poluição das informações relativas aos projetos e atividades.

Analisando as definições de projeto e atividade, percebe-se que, na realidade, ambos possuem a mesma natureza, no sentido de representarem um conjunto de operações ou ações necessárias à execução dos programas. A diferença é que o projeto concorre para a expansão ou aperfeiçoamento da ação governamental e é limitado no tempo, enquanto a atividade visa manter a ação governamental de modo permanente e contínuo.

Em síntese, essa classificação requer todos os elementos necessários à avaliação da efetividade, eficácia e eficiência: objetivos e indicadores dos programas; metas e produtos dos projetos e atividades; produtos e custos dos projetos, atividades e programas.

3.4.4 - Classificação Segundo a Natureza

A classificação segundo a natureza da despesa está historicamente, associada ao objetivo de “proporcionar ao Governo informações úteis que possam conduzir a decisões sobre políticas, afetando a composição do nível de atividade econômica” (BURKHEAD: 1971, 277). Portanto, em termos de sistema de informação, está vinculada aos conceitos da contabilidade da renda nacional: Produto, Renda , Consumo e Investimento.

Objetivando demonstrar os efeitos que os gastos públicos exercem sobre os agregados econômicos – Consumo e Investimento, as despesas são segregadas em duas categorias:

- Despesas Correntes - destinadas à “manutenção dos serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas atender a obras de

conservação e adaptação de imóveis”; e as Transferências Correntes, destinadas “a atender à manutenção de outras entidades de direito público ou privado” (Lei 4.320/64, Art. 12, §1º e 2º, in MACHADO Jr., 1993: p.37 – 38). Dessa forma, “*grosso modo*, as Despesas Correntes possibilitam determinar a participação do setor público no “consumo” (GIACOMONI, 2001: p. 107).

- Despesas de Capital – destinadas a “contribuir para formação ou aquisição de bem de capital e de produtos para a revenda; a concessão de empréstimos; e a amortização de dívidas” (GIACOMONI, 2001: p. 107).

O exposto acima é o propósito fundamental subjacente no modelo de classificação estabelecido pela Portaria Interministerial nº 163, de 4/5/2001, que define quatro blocos:

- a) *Categorias econômicas*, compostas por Despesas Correntes e de Capital.
- b) *Grupos de despesa*, que são partições das categorias econômicas e buscam representar os principais conjuntos de despesa.
- c) *Modalidades de aplicação*, que têm por objetivo específico facilitar a consolidação das contas do setor público – União, Estados e Municípios – , permitindo eliminar a dupla contagem dos recursos transferidos de um ente da Federação para outro.
- d) *Elementos de despesa*, que identificam os tipos de recursos utilizados no processo de produção de bens e serviços do setor público, tais como pessoal, material de consumo, serviços de terceiros;
 - a. *Itens de despesa* – conforme o Art. 3º, § 3º , da Portaria 163, “é facultado o desdobramento suplementar dos elementos de despesa para o atendimento das necessidades de escrituração contábil e controle da execução orçamentária”. Esse desdobramento é importante para especificar os recursos

utilizados e permitir melhor controle sobre eles. No Estado de São Paulo, esse desdobramento recebe a denominação de Itens de Despesa¹⁹ (ver quadro 3.3).

¹⁹ Portaria CPO – Coordenadoria de Programação Orçamentária n 2, de 5/10/2001, estabelece que:
A Classificação Econômica da Despesa Orçamentária deve ser identificada pelo conjunto de códigos na seqüência a seguir indicada:

1º. dígito: indica a categoria econômica da despesa - X.0.00.00.00;
2º. dígito: indica o grupo de natureza da despesa - 0.X.00.00.00;
3º / 4º. dígitos: indicam a modalidade de aplicação - 0.0.XX.00.00;
5º / 6º. dígitos: indicam o elemento da despesa - 0.0.00.XX.00;
7º / 8º. dígitos: indicam o **item de despesa** - 0.0.00.00.XX;
(grifo nosso)

Quadro 3.3 - Classificação Segundo a Natureza da Despesa

<p>CATEGORIAS ECONÔMICAS:</p> <p>3 - DESPESAS CORRENTES</p> <hr/> <p>4 - DESPESAS DE CAPITAL</p>	<p>GRUPOS :</p> <p>1 – Pessoal e Encargos Sociais</p> <p>2 – Juros e Encargos da Dívida</p> <p>3 _ Outras Despesas Correntes</p> <hr/> <p>4 – Investimento</p> <p>5 – Inversões Financeiras</p> <p>6 – Amortização da Dívida</p>
<p>Modalidades de Aplicação:</p> <p>20 – Transferências à União</p> <p>30 – Transferências a Estados e ao Distrito Federal</p> <p>40 – Transferências a Municípios</p> <p>.</p> <p>.</p> <p>.</p> <p>90 – Aplicações Diretas</p>	
<p>Elementos de Despesa :</p> <p>01 – Aposentadorias e Reformas</p> <p>03 – Pensões</p> <p>11 – Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Civil</p> <p>30 – Material de Consumo</p> <p>39 – Outros Serviços de Terceiros a Pessoa Jurídica.</p> <p>48 – Outros Auxílios Financeiros a Pessoa Física</p> <p>61 – Aquisição de Imóveis</p> <p>92 – Despesas de Exercícios Anteriores</p> <p>99 – A classificar</p>	

Com o advento dessa portaria, a classificação segundo a natureza adquiriu enorme flexibilidade, já que um mesmo elemento de despesa, por exemplo, material de consumo ou serviço de terceiros, pode fazer parte de qualquer modalidade – aplicação direta ou transferência - e esta de qualquer grupo de despesas e, assim, compor tanto a despesa de capital, quanto a corrente, dependendo, em última análise, não da qualidade em si do elemento de despesa, mas de seu impacto sobre os agregados econômicos – Consumo ou Investimento.

No entanto, conforme esclarece GIACOMONI, essa flexibilidade tem limites; “esse modelo configura um progresso em relação ao classificador da Lei 4320/64, já que um mesmo *elemento* está presente em diferentes *grupos* (...). Continua no novo modelo, entretanto, sua principal deficiência: as despesas com pessoal do quadro da instituição devem ser classificadas sempre como Pessoal e Encargos Sociais, *grupo* de despesa vinculado apenas às despesas correntes” (GIACOMONI, 2001: p. 112).

Outro aspecto inovador para Estados e Municípios é que, para efeitos da lei orçamentária, a especificação da despesa, no tocante à sua natureza, pode ser feita apenas por categoria, grupo e modalidade de aplicação. Dessa forma, a classificação por elemento e item da despesa pode ser utilizada apenas para efeito de controle interno, desonerando o Executivo de submeter esse excessivo detalhamento da despesa orçamentária ao crivo do Legislativo. Isto facilita enormemente a gestão da execução orçamentária, pois permite, sem maiores burocracias, o remanejamento das dotações entre elementos e itens.

3.4.5 – Classificação por Fonte de Recurso

Essa classificação permite conhecer a origem dos recursos que serão destinados à execução dos programas.

A codificação das fontes de recursos utilizada no Estado de São Paulo pode ser vista a seguir:

1. Recursos do Tesouro do Estado;
2. Recursos Vinculados Estaduais;
3. Recursos Vinculados – Fundo Especial de Despesa;
4. Recursos Próprios da Administração Indireta;
5. Recursos Vinculados Federais;
6. Outras Fontes de Recursos;
7. Operações de Crédito.

3.5 - Modelo de Decisão Governamental

O modelo de decisão governamental é caracterizado por sua excessiva formalização, não sendo, portanto, mutável com a simples troca dos governantes. Os princípios que devem balizar a decisão dos gestores públicos, inscritos na constituição brasileira, são os seguintes: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

É importante destacar aqui dois princípios: o da legalidade e o da eficiência. O princípio da legalidade aplicável ao administrador público significa que este “somente poderá fazer o que estiver expressamente autorizado em lei e nas demais espécies normativas, diferentemente da esfera particular, onde será permitida a realização de tudo que a lei não proíba (MORAES, 2001: p. 306). Nesse sentido, decisões, por exemplo, de compra e venda de bens ou serviços, contratação e dispensa de funcionários, são minuciosamente reguladas em lei. Regra geral, as primeiras decisões baseiam-se no menor preço, ou qualidade e preço, enquanto as outras estão atreladas a concurso público e, no caso de demissões, à observância da ampla defesa. Utilizando-se a terminologia

adotada no Capítulo 2, pode-se dizer que essas regras fazem parte do modelo de decisão restrito.

O princípio da eficiência, introduzido no arcabouço jurídico nacional pela Emenda Constitucional n.º 19/98, preocupa-se com a melhor utilização possível dos recursos públicos, coibindo desperdícios. Esse princípio está voltado para a razão fim do Estado, ou seja, “à prestação dos serviços essenciais à população, visando à adoção de todos os meios legais e morais possíveis para a satisfação do bem comum” (MORAES, 2001: p. 312). Decisões de alocação de recursos devem seguir os procedimentos legais estabelecidos na legislação orçamentária e descritos nos tópicos 3.3 e 3.4, sendo o princípio da eficiência regra básica de alocação de recursos e avaliação de resultados. Nesse sentido, pode-se dizer que, o princípio da eficiência, juntamente com toda a legislação que disciplina o orçamento público, integram o modelo de decisão amplo do setor governamental.

3.5.1 - Critérios de Avaliação: eficiência, eficácia e efetividade

No campo jurídico, o termo eficiência²⁰ tem um significado muito mais amplo que no campo da administração. Para os propósitos deste trabalho, a discussão ficará restrita ao campo da administração, buscando destacar as diferenças entre os critérios de avaliação do setor público e do setor privado. Essa diferenciação fica muito clara quando se observa o conceito de eficácia declarado por GUERREIRO:

“Todas as estratégias, planos, metas e ações que a empresa implementa devem objetivar, em última instância, a otimização do lucro. O lucro, portanto, é a melhor e mais consistente medida de eficácia da organização” (GUERREIRO, in CATELLI, 1999: p. 315).

²⁰ O princípio da eficiência tem as seguintes características básicas: “direcionamento da atividade e dos serviços públicos à efetividade do bem comum, imparcialidade, neutralidade, transparência, participação e aproximação dos serviços públicos da população, eficácia, desburocratização e busca da qualidade” (MORAES, 2001: p. 313). Não há grifos no original.

Essa formulação simples e concisa destaca o principal critério de eficácia das organizações do setor privado, que é a sobrevivência, já que “as forças mais ou menos impessoais do mercado demonstrarão que as empresas que operam sem êxito em termos de lucro líquido não sobrevivem” (BURKHEAD: 1971: p. 48).

Por outro lado, no setor público, os critérios que orientam as decisões partem de pressupostos bem diferentes, conforme observou COLM:

“A essência do princípio orçamentário está em que os serviços nesta esfera são determinados, não pela expectativa de lucro, nem pelo desejo dos indivíduos de gastar seu dinheiro para adquirir os serviços, mas por decisões tomadas através de processos políticos e administrativos, baseados em objetivos sociais comuns” (BURKHEAD, 1971: p. 46 apud COLM, Gerhard. Why Public Finance? In : Essays in Public Finance and Fiscal Policy. Nova Iorque, Oxford University Press, 1955. p. 9).

Além da inexistência das medidas de lucro no setor público, o próprio critério de sobrevivência pode ser inconsistente para avaliação de programas governamentais. Isto porque estes são criados para resolver problemas e, quanto mais rápido e melhor os problemas forem resolvidos e, portanto, os objetivos dos programas forem alcançados, mais rapidamente esses programas serão extintos. Burkhead é taxativo a esse respeito: “a sobrevivência não é o teste adequado, pois quanto mais depressa for cumprida a missão, tanto mais imediato será o cancelamento do programa. Inversamente, um programa governamental ou uma administração podem sobreviver politicamente, a despeito do fato de conduzir certos programas específicos de maneira muito ineficiente” (BURKHEAD, 1971: p. 48).

Essa diferença de pressupostos tem levado a formulações diferentes dos critérios de avaliação. No setor privado, a idéia é que “a noção de eficácia é multidimensional e inclui entre outras as noções de produtividade e eficiência” (MARCOVITH, 1972: p. 36). Há, portanto, do ponto de vista do método de análise, uma preocupação em distinguir eficácia de eficiência.

Segundo NAKAGAWA, a eficácia está “associada diretamente com a idéia de ‘resultados’ e ‘produtos’ decorrentes da atividade principal de uma empresa, à realização de suas metas e objetivos com vistas ao atendimento do que ela considera sua missão e propósitos básicos” (NAKAGAWA, 1987: p. 34), enquanto a eficiência está relacionada a “método, processo, operação, enfim, ao modo certo de se fazer as coisas e pode ser definida pela relação entre quantidade produzida e recursos” (NAKAGAWA, 1987:p. 39). Nesse sentido, uma organização é eficaz quando alcança os produtos e os resultados adequados à sua missão, e é eficiente quando o faz com o menor custo possível.

Já no setor público, ultimamente, tem-se procurado avaliar as políticas públicas em termos de eficiência, eficácia e efetividade. Essa distinção é “basicamente um recurso analítico, destinado a separar aspectos distintos dos objetivos e, por consequência, da abordagem e dos métodos e técnicas de avaliação” (ARRETCHE, in RICO, 2001: p. 31) .

A distinção entre efetividade e eficácia é feita separando-se a avaliação do grau de realização das metas de produtos previstos, em um dado programa, da avaliação dos resultados efetivamente alcançados com esse mesmo programa. Nesse sentido, entende-se por avaliação da efetividade “o exame da relação entre a implementação de um determinado programa e seus impactos e/ou resultados ... em termos de uma efetiva mudança nas condições sociais prévias da vida das populações atingidas pelo programa sob avaliação” (ARRETCHE, in RICO, 2001: p. 31). Por avaliação da eficácia a comparação entre as metas anunciadas por um programa e as metas alcançadas, explicitando metas em termos de produtos ou serviços executados no âmbito do programa.

ARRETCHE exemplifica essa distinção da seguinte forma: “um programa de vacinação pode ser muito bem sucedido, ... em termos de sua eficácia, vale dizer, da possibilidade de efetivamente atingir uma quantidade satisfatória de suas metas de vacinação; por exemplo, vacinar x crianças em um prazo dado. ... Isso não significa necessariamente que o programa seja

bem sucedido do ponto de vista dos resultados dele esperados, vale dizer, da possibilidade de efetivamente reduzir a incidência da doença que se propunha a erradicar ou diminuir substancialmente num horizonte de tempo” (ARRETCHE, in RICO: p. 32).

Avaliação da eficiência tem como escopo verificar o uso com “economia, zelo e dedicação os bens e os recursos públicos” (ANDRÉ, 1999: p. 43). Dessa forma, o conceito de eficiência se relaciona à forma pela qual os recursos são geridos, podendo ser expresso da seguinte forma: “eficiência é a relação existente entre os produtos resultantes da realização de uma ação governamental programada e os custos incorridos diretamente em sua execução” (GARCIA, 1997: p.10)

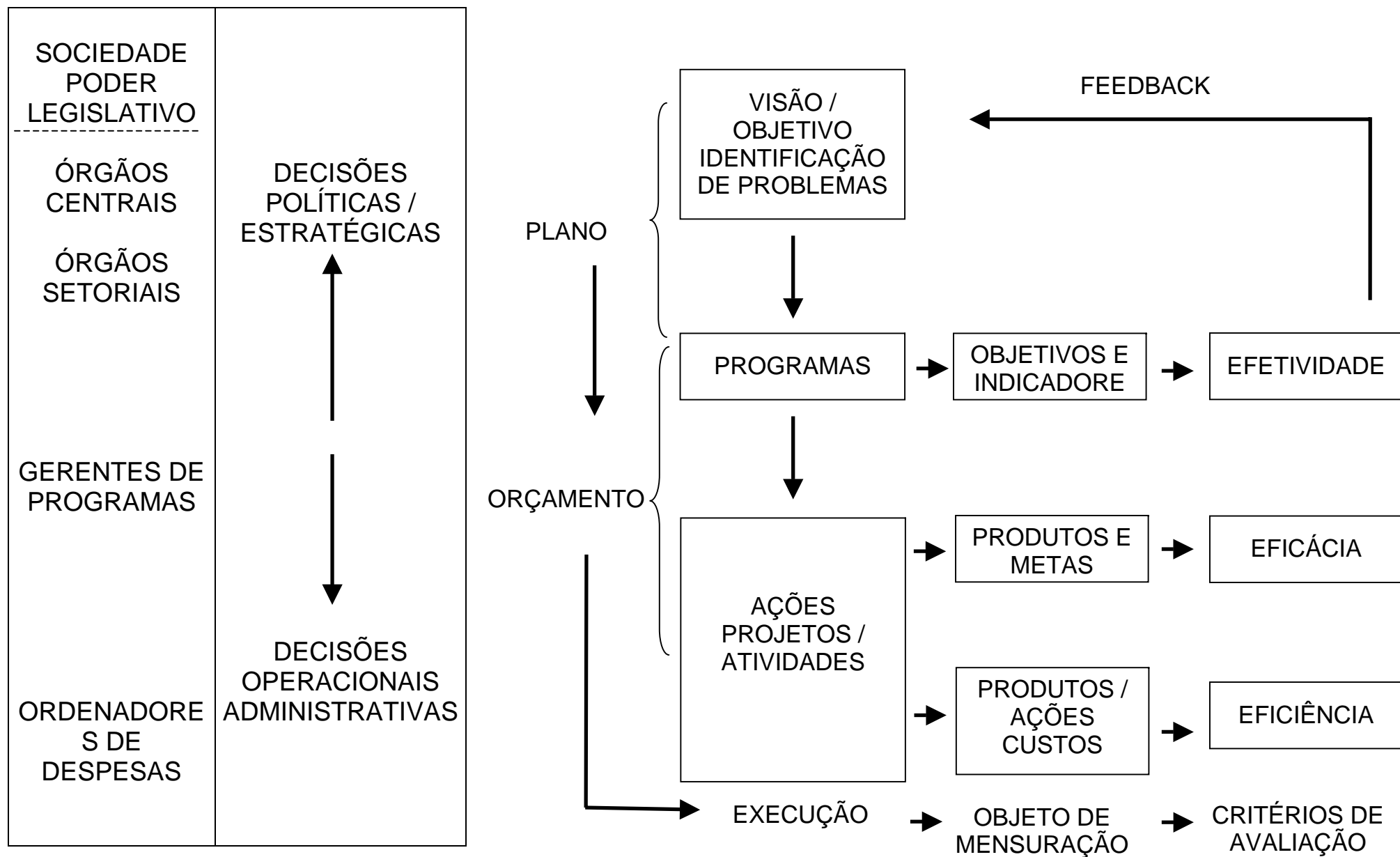
Sintetizando, pode-se dizer que os critérios e as informações necessárias para avaliação das políticas públicas são:

- efetividade – objetivos e indicadores de seus impactos (resultados) na realidade que se quer transformar.
- eficácia – produtos e suas metas.
- eficiência - produtos e seus custos.

3.5.2 – Integração entre Plano, Orçamento, Execução e Avaliação

A partir das discussões acima apontadas, é possível descrever a integração e as interações entre o Plano, Orçamento, Execução e Avaliação, sintetizadas no Quadro 3.4, a seguir.

QUADRO 3.4 - Integração entre Plano, Orçamento, Execução e Avaliação



Como visto no tópico 3.3.2.2, programas são o elo entre o plano e o orçamento. Pertencem ao plano as decisões políticas e estratégicas, informadas pela percepção do ambiente externo, que definem a visão e os objetivos da entidade. A identificação de problemas, a construção dos programas de médio e longo prazos (PPA) e a alocação centralizada de recursos também estão entre as decisões estratégicas. Uma vez definidos os programas no campo do planejamento, eles próprios são o ponto de partida da construção do orçamento, que se desdobram em ações, projetos e atividades, estas já no campo das decisões operacionais administrativas. Não há uma fronteira clara; no entanto, pode-se afirmar que quanto mais caminhamos no sentido das atividades e dos projetos, predominam as decisões operacionais; e, quanto mais caminhamos no sentido inverso, predominam as decisões estratégicas. Isto equivale dizer que, indo em direção aos órgãos centrais do Poder Executivo e ao Poder Legislativo, predominam as decisões estratégicas; e, indo em direção dos ordenadores de despesas, predominam as decisões operacionais.

A execução orçamentária materializa-se na concretização das ações governamentais (projetos e atividades), levadas a efeito pelos gerentes de programas e ordenadores de despesas, predominando aqui as decisões operacionais e administrativas – modo de organizar as atividades, materiais a serem utilizados, compras, contratos, terceirizações e outras.

A gestão governamental é avaliada em termos de eficiência, eficácia e efetividade. A avaliação da eficiência requer que se mensure, em termos físicos, os produtos/ações e seus custos. Para avaliar a eficácia, é necessário medir as metas a produzir e os produtos alcançados de cada um dos projetos e atividades. Por último, a efetividade apenas se conhece mensurando os objetivos dos programas e os indicadores de seu impacto sobre a realidade que se quer transformar ou problema que se quer resolver.

É importante ressaltar o caráter circular e interativo entre plano, orçamento, execução e avaliação, servindo como um fator que deve influenciar a identificação de novos problemas e o redesenho dos programas

ou construção de novos programas e, em alguns casos, redefinir até mesmo os objetivos da entidade.

O Quadro 3.4 deixa de mostrar, para não poluir a figura, circuitos menores de avaliação que poderiam ser construídos. Uma vez que é possível e desejável avaliar os ordenadores de despesas em termos de eficiência e eficácia de suas ações, bem como os gerentes de programas e os secretários ou ministros em termos de eficiência, eficácia e efetividade do conjunto de ações sob seu comando.

4 - CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL.

O presente capítulo trata da Contabilidade Governamental enquanto sistema de informação, estudando seu método e suas técnicas de escrituração, bem como o regime de reconhecimento da receita e da despesa, objetivando a integração conceitual com o sistema de informação de custo.

4.1 - Campo de Atuação da Contabilidade Governamental

No Brasil, os termos “contabilidade pública” e “contabilidade governamental” são utilizados como sinônimos²¹. O termo Contabilidade Pública associa-se diretamente a entidades do setor público e, para delimitar o seu campo de atuação, é necessário distinguir as entidades do setor público das do setor privado. Uma forma de fazê-lo é analisar a relação dessas organizações com o lucro.

Nesse sentido, JONES, resumindo o trabalho de ANTONY, R.N. (Financial Accounting in Nonbusiness Organizations, 1978), sugere que, para fins de análise, seria “útil colocar as organizações em três categorias:

- orientadas para o lucro – organização cujo objetivo principal é a busca do lucro;
- sem fins lucrativos tipo A – organização sem fins lucrativos, cujos recursos financeiros são obtidos inteiramente, ou quase, a partir da venda de produtos e serviços;
- sem fins lucrativos tipo B – organização sem fins lucrativos, que obtém uma quantia significativa de recursos financeiros de outras fontes que não a venda de produtos e serviços” (JONES, p. 113).

²¹ Segundo JOÃO ANGÉLICO, as denominações da Contabilidade Pública variam conforme o nível de governo, sendo também conhecida como “Contabilidade Nacional ou Federal, Contabilidade Municipal e Contabilidade Autárquica” (ANGÉLICO, 1981: p. 156).

Segundo o FASB²² - conceito nº 4 (1985), as entidades sem fins lucrativos se caracterizam por:

- “receberem quantias significativas de recursos de provedores que não esperam o retorno de qualquer devolução ou benefícios econômicos proporcionais aos recursos providos;
- terem outros objetivos operacionais, além de providenciar bens e serviços com lucro ou equivalente;
- inexistência de interesses de propriedade que possam ser vendidos, transferidos ou remidos ou que estabeleçam titularidade para repartição dos recursos residuais no caso de liquidação da organização” (Apud HAY, 1989: p. 2).

Como se pode verificar, essas características recobrem uma gama significativa de entidades sem fins lucrativos, compondo um grupo não-homogêneo de organizações, tais como os governos central, estadual e municipal, empresas públicas, organizações de caridade, cooperativas e sindicatos, entre outras. Portanto, é necessário recortar as entidades sem fins lucrativos, destacando desse conjunto as entidades governamentais.

O GASB²³ faz essa distinção enfatizando que as entidades governamentais existem em um ambiente em que o poder, em última análise, reside nas mãos do povo. “Os eleitores delegam o poder para os servidores públicos através do processo eleitoral; o poder é dividido entre Executivo, Legislativo e Judiciário – braços do Governo, de tal forma que as ações financeiras e outras, do Executivo, sofrem restrições pelas ações do Legislativo; e as ações do Executivo e do Legislativo submetem-se à revisão do Judiciário” (HAY, 1989: p. 3).

No Brasil, a literatura contábil estabelece que “o campo de aplicação da contabilidade pública é restrito à administração pública nos seus três níveis de governo: Governo Federal, Governos Estaduais, Municipais e

²² FASB – Financial Accounting Standards Board, Statement of financial Accounting Concepts nº 4, “Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations” (Stamford, Conn. 1980) p. 19-23.

²³ GASB – Governmental Accounting Standards Board, Concepts Statements nº 1, p. 8.

correspondentes autarquias” (ANGÉLICO, 1981: p. 156). Essa lista é ampliada por SLOMSKI (2001: p.26), que acrescenta os fundos e as fundações, e por PISCITELLI, que inclui também as empresas públicas “quando utilizam recursos à conta do Orçamento Público” (PISCITELLI, 1999: p 21).

Em síntese e para os propósitos deste trabalho, pode-se dizer que a contabilidade governamental ocupa-se, exclusivamente, das entidades governamentais - governos federal, estadual e municipal – e seus órgãos de administração indireta, tais como fundos, autarquias, fundações e empresas públicas que utilizam recursos do Orçamento Público²⁴.

As entidades governamentais se diferenciam das outras entidades sem fins lucrativos pelos aspectos a seguir:

- nas sociedades democráticas, o poder e a responsabilidade das organizações do setor público derivam da delegação do poder, pelos eleitores, ao Legislativo e ao Executivo;
- os recursos financeiros advêm dos tributos compostos por impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios; das transferências de outras esferas de poder; da receita pela prestação de serviços, compreendidas de forma ampla, envolvendo as receitas patrimoniais e industriais. A alocação desses recursos pode sofrer restrições em função de sua origem;
- no caso de extinção da entidade, não há proprietários que possam reclamar parcelas de capital.

²⁴ A Lei de Responsabilidade Fiscal denominou essas empresas de empresas estatais dependentes. Lei Complementar nº 101, de 4/05/2000, artigo 2, inciso III.

4.2 - Método e Técnicas de Escrituração da Contabilidade Governamental

A prática da contabilidade governamental é fortemente determinada pelas legislações econômica e financeira do setor público. A legislação atual determina o uso do método de escrituração das partidas dobradas²⁵. É interessante observar que o primeiro ordenamento jurídico da contabilidade pública brasileira - Alvará de D. João VI, de 28 de junho de 1808 - já previa o uso do método das partidas dobradas, a inalterabilidade dos registros e o princípio da evidenciação das contas dos devedores e dos exatores da Fazenda Pública (ALOE, 1970: p.173).

Esse alvará, que também criou o Erário Régio, estabeleceu as primeiras regras de escrituração das operações financeiras:

“I – Para que o método de escrituração e fórmulas de contabilidade da minha Real Fazenda não fique arbitrário, e sujeito à maneira de pensar de cada um dos contadores gerais, que sou servido criar para o referido Erário: ordeno que a escrituração seja a mercantil por partidas dobradas, por ser a única seguida pelas nações mais civilizadas, assim pela sua brevidade para o manejo de grandes somas, como, por ser a mais clara, e a que menos lugar dá a erros subterfúgios, onde se esconde a malícia e a fraude dos prevaricadores.

II – Portanto, haverá em cada uma das contadorias gerais um Diário, um livro Mestre, e um Memorial ou Borrador, além de um livro auxiliar ou de Contas Correntes para cada um dos rendimentos das estações de arrecadação, tesourarias, recebedorias, contratos ou administrações de minha Real Fazenda. E isto para que sem delongas se veja, logo que precisar, o estado de conta de cada um

²⁵ Art. 86, da Lei Federal nº 4.320/64.

dos devedores ou exatores das rendas de minha coroa e fundos públicos.

III - Ordeno que os referidos livros de escrituração sejam inalteráveis, e que para ela não se possa aumentar ou diminuir nenhuma, sem se fazer saber, por consulta do Presidente, a necessidade que houver para se diminuir ou acrescentar o seu número” (Apud ALOE, 1970: p.173-174).

Embora seja unânime o reconhecimento do sistema de partidas dobradas como o método de escrituração da contabilidade, isto não é suficiente para descrever a atual complexidade das técnicas utilizadas pela contabilidade governamental. Essa diversidade é exposta com muita clareza no estudo de JONES a respeito da prática contábil das entidades governamentais dos Estados Unidos da América e do Reino Unido. Segundo o autor, “diferentes organizações do setor público adotam diferentes práticas contábeis, sendo as principais: contabilidade orçamentária, contabilidade de caixa, contabilidade por competência, contabilidade por empenho (commitment) e contabilidade de fundos.

As cinco práticas não são mutuamente exclusivas. Por exemplo, uma organização pode adotar a contabilidade orçamentária, a de caixa e a de fundos simultaneamente. É também possível que uma organização adote todas as cinco simultaneamente” (JONES, p.139).

Segundo JONES, a expressão “contabilidade orçamentária” descreve a prática de contabilizar os valores orçados e os valores realizados pelo método das partidas dobradas. O modelo básico de escrituração é lançar as despesas orçadas a crédito de contas apropriadas e, na medida em que as despesas ocorrem, são debitadas naquelas contas, de forma que seus saldos representem, a todo momento, os valores do orçamento ainda não gasto. Deixando de lado as “complexidades desses registros nós podemos ver a filosofia do sistema: as contas devem apresentar de forma contínua e sistemática a comparação entre os montantes orçados e os gastos efetivos” (JONES, p.139). De maneira análoga, as receitas orçadas são lançadas a

débito de contas específicas e, na medida em que se realizam, são registradas a crédito dessas mesmas contas.

A principal distinção entre “contabilidade de caixa”, “contabilidade por competência” e “contabilidade por empenho” pode ser feita em função do “momento em que as receitas e despesas são reconhecidas pela contabilidade, isto é, o momento no qual uma dada transação gera um registro contábil” (JONES, p.140). No entanto, é preciso ressaltar que, ao reconhecer apenas a movimentação do dinheiro, a contabilidade de caixa resume todas as contas do sistema ao livro caixa. Conseqüentemente, nesse sistema não há balanço, porque não há ativos nem obrigações. Há, apenas, demonstração de caixa, já que “as vendas apenas são reconhecidas quando recebidas (portanto não há devedores); as compras apenas são reconhecidas quando pagas (portanto não há credores); não há ajuste de estoques porque as contas não estão preparadas para registrar os usos dos bens comprados, não há ativos fixos pela mesma razão” (JONES, p.143).

A contabilidade por competência registra as receitas e as despesas de conformidade com o princípio contábil geralmente aceito da competência dos exercícios. De forma geral, isto significa reconhecer a receita e a despesa um passo antes que seu recebimento e pagamento. Conseqüentemente, é necessário um sistema de contas para registrar os valores a receber, a pagar, estoques, outros ativos, outros passivos, lucro do período e capital.

Esse assunto será retomado no tópico 4.4 em que se analisarão não mais as técnicas de escrituração e, sim, os regimes de caixa e competência como princípios norteadores do momento do reconhecimento das receitas e despesas governamentais.

A “contabilidade por empenho” descreve a prática de registrar as despesas no momento em que a entidade se compromete com ela. Considerando o ciclo - contratar ou pedir, receber a encomenda e pagar - a contabilidade por empenho registra a despesa no primeiro ato do ciclo, ou seja, no momento em que o pedido de compra é emitido. Segundo JONES,

essa forma de contabilidade é usada em conjunto com o regime de caixa ou com o regime de competência. Dessa forma, ela é “freqüentemente um subsistema do sistema principal de contabilidade” (JONES, p. 156).

A “contabilidade de fundos” refere-se à prática das entidades públicas de contabilizarem, de forma separada, as partes constituintes dessas organizações. Cada uma dessas partes são chamadas de fundos. Segundo COE, o fundo pode ser definido como “uma entidade fiscal e contábil com conjunto próprio de contas, para registro do caixa e outros recursos financeiros, juntamente com as obrigações e saldos do patrimônio líquido (...) que são segregados com o propósito de serem utilizados em atividades específicas ou atingir determinados objetivos...” (COE, 1989: p. 10)

O poder público, mediante imposições legais, ao vincular a utilização de determinados recursos à prestação serviços específicos, torna esses recursos infungíveis. Essa falta de fungibilidade dos recursos reflete-se nos objetivos da contabilidade de fundos, que são:

- assegurar que todos os débitos e créditos sejam mantidos separadamente nos fundos cujos recursos são não fungíveis;
- produzir relatórios operacionais e balanços específicos para cada um dos fundos não fungíveis” (JONES, p. 163).

JONES observa que muitas entidades locais americanas não conseguem atingir esses objetivos, deixando de publicar balanços separados para os fundos e mantendo, em muitos casos, apenas um livro caixa. É claro que, com a utilização da tecnologia da informação, é possível, hoje, utilizar o caixa único sem perder a informação do fluxo dos recursos não fungíveis, de fundos específicos. Nesse sentido, argumenta que “a profusão de livros caixa e contas bancárias trará mais problemas que soluções, particularmente para os administradores financeiros responsáveis pela administração dos recursos de caixa da organização como um todo” (JONES, p.163).

4.3 - Objeto e Técnica de Escrituração da Contabilidade Pública no Brasil

O Conselho Federal de Contabilidade - CFC reconhece o patrimônio das entidades como objeto da contabilidade em seu comentário a respeito do princípio da entidade²⁶ (CRC-SP, 1999: p. 37). Embora esteja se referindo à contabilidade de forma geral, diversos autores assumem a idéia do patrimônio como objeto da contabilidade governamental. PISCITELLI afirma que os “órgãos e entidades (públicas)... apresentam configuração jurídica determinada e específica, sendo possível atribuir-lhes e identificar seu patrimônio - que é o objeto da contabilidade – (grifo nosso) como o conjunto de bens, direitos e obrigações a eles vinculados (PISCITELLI, 1999: p. 24,). Na mesma linha, SILVA diz simplesmente que “o objeto da contabilidade pública é o Patrimônio” (SILVA, 1997: p. 91).

Em 2000, LIMA reconhece o patrimônio como objeto da contabilidade pública quando esclarece que esta é “a ciência que se presta a coletar, registrar e controlar os atos e fatos que afetam o patrimônio público” e amplia esse objeto quando reconhece que “nesta relação destacam-se os atos e fatos de natureza orçamentária, pois deles resulta a maior parte dos demais atos e fatos controlados pela contabilidade governamental” (LIMA, 2000: p. 17).

Por sua vez, SLOMSKI privilegia o aspecto orçamentário afirmando que a “Contabilidade Pública é essencialmente uma contabilidade orçamentária, ou seja, o registro contábil da receita e da despesa é feito de acordo com as especificações constantes da Lei do Orçamento...” (SLOMSKI, 2001: p. 34).

Longe de refletir contradição entre os autores, essa diversidade de posições espelha apenas a complexidade do objeto e da técnica de escrituração da contabilidade governamental brasileira. Isto se torna claro quando MACHADO Jr afirma, categoricamente, que “toda contabilidade é basicamente patrimonial, o mais são especializações através de sistemas de contas apropriadas, agrupadas de tal forma que permitam refletir os fatos

²⁶ Res. CFC 774/94

resultantes ou não da execução do orçamento, sejam ou não de natureza financeira, com repercussões sobre o patrimônio como consequência de atos praticados pela Administração. Deste modo, para registro, controle e análise dos fatos ligados à Administração Pública - dependendo do porte da entidade – a contabilidade tradicionalmente utiliza-se de contas estruturais nos seguintes sistemas:

sistema orçamentário;

sistema financeiro;

sistema patrimonial;

sistema de compensação.

Este conjunto é conhecido sob a denominação de contabilidade pública” (MACHADO Jr., 1993: p. 150).

Para se compreender a aplicação do método das partidas dobradas na contabilidade pública, ou seja, o funcionamento desses sistemas, é necessário levar em conta três aspectos: a mecânica de movimentação das contas, a autonomia dos sistemas, as fases da receita e da despesa pública e seu relacionamento com os sistemas contábeis.

4.3.1 – Movimentação de Contas

Na contabilidade governamental, a movimentação das contas é exatamente igual à da contabilidade empresarial, e pode ser explicitada seguindo o modelo apresentado no livro Contabilidade Introdutória – Equipe FEA/USP, da seguinte forma:

- A mecânica de lançamento a débito e a crédito das contas pode ser explicada a partir da equação fundamental da contabilidade:
$$\text{Ativo} = (\text{Passivo} + \text{Situação Líquida}).$$
 Os ativos aumentam por

débitos e diminuem por créditos; o passivo e a situação líquida aumentam por créditos e diminuem por débitos, mantendo dessa forma a igualdade da equação fundamental.

- Os fatos contábeis permutativos movimentam os valores do Ativo e do Passivo sem modificarem a Situação Líquida da entidade;
- Os fatos contábeis modificativos podem ser aumentativos quando aumentam a situação líquida e, diminutivos, quando diminuem a situação líquida.
- Normalmente a contabilidade pública não utiliza fatos mistos. Para maior clareza e para manter coerência com os valores orçamentários, utiliza a técnica de decompô-los em fatos permutativos e modificativos.

4.3.2 - Autonomia dos Sistemas

A autonomia dos sistemas de contas tem sido uma peça fundamental no arcabouço da contabilidade governamental. PETRI, em 1980, estabeleceu que, nesse campo, deve-se conceituar “sistema de contas como um conjunto de contas autônomo, isto é, um conjunto de contas da mesma espécie que só podem ser movimentadas em contrapartida com as demais contas desse mesmo grupo” (PETRI, 1980: p.18).

Portanto, independência ou autonomia dos sistemas significa “que as contas de cada um dos sistemas não se misturam, isto é, não se pode realizar lançamento adotando-se contas de dois ou mais sistemas.” (ANGÉLICO, 1981: p. 226) Ou seja, “...quando se debita uma conta de um determinado sistema, a conta creditada, também, tem de pertencer ao mesmo sistema...” (FORTES, 1996: p.129). Dessa forma, os sistemas “são compartimentos estanques” (LIMA, 2000: p. 100).

Essa visão de independência dos sistemas é compartilhada pela maioria dos autores. No entanto, essa condição já começa a ser abrandada; talvez, em função do desenvolvimento de sistemas integrados de contabilidade. No entendimento de SILVA, "...os sistemas contábeis só devem prevalecer durante a contabilização e a elaboração dos balancetes. Findo o exercício financeiro estes são desprezados, podendo, por ocasião do encerramento das contas de resultado ter contabilização entre sistemas diferentes." (SILVA, 1997: p. 93). No desenvolvimento deste trabalho adotou-se a abordagem clássica: autonomia dos sistemas.

Apesar funcionarem de maneira independente, o sistema financeiro e o sistema patrimonial têm uma ligação muito especial: são as contas "transferências financeiras" no sistema financeiro e "transferências patrimoniais" no sistema patrimonial. Essas contas têm funcionamento espelhado e são utilizadas para transpor as fronteiras entre esses dois sistemas sem macularem a autonomia e a independência que os caracterizam.

4.3.2.1 - Relacionamento das fases da receita e despesa pública com os sistemas contábeis

O objetivo aqui é apenas compreender as fases da receita e da despesa pública e como cada uma delas se relaciona com os sistemas orçamentário, financeiro e patrimonial. As classificações da receita e da despesa, bem como seu relacionamento com o planejamento e avaliação da gestão das entidades públicas foram apresentados nos tópicos 3.4 e 3.5, respectivamente.

A receita pública possui três fases: previsão da arrecadação – são os valores que alimentam o processo orçamentário até a aprovação pelo Poder Legislativo, lançamento do crédito tributário (esta fase aplica-se apenas às

receitas tributárias)²⁷ e arrecadação - efetivo recebimento das receitas orçamentárias.

No tocante à despesa, os autores divergem com relação aos seus estágios. Alguns autores reconhecem apenas três estágios : empenho, liquidação e pagamento (LIMA, 2000: p. 26, SILVA, 1997: p.52 e FORTES, 1996: p.81). Outros, como ALOE, entendem que “a despesa pública percorre seis estágios: programação da despesa, licitação, empenho, liquidação, suprimento e pagamento” (ALOE, 1981: p. 100). Já FRANCISCO D’ÁURIA nos ensinava que as fases da despesa são: fixação, empenho, liquidação e pagamento (D’ÁURIA, 1942: p. 28). PETRI também discrimina quatro fases da despesa: autorização, empenho, liquidação e pagamento (PETRI, 1980: p.137).

Neste trabalho, adotou-se o último ponto de vista, uma vez que a fase da fixação ou autorização é fundamental para a compreensão dos registros do sistema orçamentário, e as fases da programação da despesa, licitação, e suprimentos de fundos são simplesmente procedimentos administrativos que podem ocorrer ou não em situações específicas de determinadas organizações públicas.

Fixação é ato do Poder Legislativo que define os valores das despesas consignados no orçamento autorizando os créditos orçamentários. No início do período, corresponde à dotação inicial.

Empenho é o “ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição” (Art. 58 da Lei 4320/64, in MACHADO Jr., 1993: p. 113).

Liquidação é a verificação do implemento de condição. Isto significa, de um lado, verificar o direito do credor e, de outro, se este cumpriu efetivamente sua obrigação contratual. Quando se tratar de fornecimentos de material ou prestação de serviços, a legislação diz claramente que a

²⁷ Lançamento tributário “é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou, por outra forma, definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível” (MACHADO H, 2000: p. 131). Existem três modalidades de lançamento: de ofício, por declaração e por homologação. (MACHADO H, 2000: p. 135)

liquidação terá por base “os comprovantes da entrega do material ou da prestação efetiva do serviço” (Artigo 63, § 2º, inciso III da Lei 4320/64, in MACHADO Jr., 1993: p. 121).²⁸

Finalmente, pagamento é a efetiva entrega de numerário ao credor.

O quadro a seguir mostra em quais sistemas essas fases são registradas.

Quadro 4.1 - Relacionamento: fases da despesa e sistemas contábeis

FASES	SISTEMAS CONTÁBEIS		
	DESPESA	Orçamentário	Financeiro
1ª. FIXAÇÃO	sim		
2ª. EMPENHO	sim		
3ª. LIQUIDAÇÃO *	sim	sim	sim **
4ª. PAGAMENTO		sim	
RECEITA			
1ª. PREVISÃO	sim		
2ª. LANÇAMENTO			sim
3ª. ARRECADAÇÃO	sim	sim	sim **

(*) No encerramento do período contábil, em função da liquidação forçada, o montante das despesas liquidadas se iguala ao montante das despesas empenhadas.

(**) Esses valores são registrados no sistema patrimonial por transferência do sistema financeiro.

²⁸ A proposta de consolidação da legislação orçamentária e financeira do Estado de São Paulo, em tramitação, deixa muito claro o conceito de liquidação: “Art. 35 - A liquidação da despesa consiste no atestamento de sua regularidade, após a verificação do direito adquirido pelo credor, decorrente do efetivo cumprimento de sua obrigação, seja pela entrega do material, pela prestação do serviço ou execução da obra, seja pelo implemento de condição contratual” (Processo SF – nº 63 – 9003785/2000, fls 14).

4.3.3 - Sistema Orçamentário

Nesse sistema, são registrados os atos e fatos relacionados à fixação, empenho e liquidação da despesa, bem como a previsão e arrecadação da receita, “de acordo com as especificações constantes da Lei do Orçamento e dos créditos adicionais” (Art. 91 Lei nº 4320/64 in MACHADO Jr. 1993: p. 151),.

É interessante observar que ao explicitar, no Artigo 90, que o sistema orçamentário deverá evidenciar “o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada, à conta dos mesmos créditos, e as dotações disponíveis”, a Lei nº 4.320/64 (in MACHADO Jr. 1993: p. 150) atribui a esse sistema as mesmas funções da Contabilidade Orçamentária, conforme a descrição de JONES.

Objetivando atender a esse comando legal, o sistema orçamentário registra as fases da despesa e da receita da seguinte forma:

A abertura do orçamento registra a primeira fase da despesa – fixação - e a primeira fase da receita – previsão.

No decorrer do exercício contábil ou da execução orçamentária são registradas:

A segunda fase da despesa pelo comprometimento: o empenho (esta fase é registrada exclusivamente neste sistema)²⁹ ;

A terceira fase da despesa: a liquidação;

A terceira fase da receita: a arrecadação.

Vale ressaltar que todas as alterações da fixação inicial da despesa, por meio de créditos suplementares, especiais ou extraordinários, são lançadas em contas específicas, mas seguem o modelo do lançamento inicial da fixação da despesa. Por outro lado, não se pode olvidar que a

²⁹ O registro do empenho cumpre as funções da contabilidade por empenho descritas por JONES (p. 156).

segunda fase da receita, o lançamento do crédito tributário, e a quarta fase da despesa, o pagamento, não são registradas no sistema orçamentário.

Para facilitar a compreensão do funcionamento do sistema orçamentário³⁰, mostra-se a seguir um conjunto simplificado dos principais eventos (Quadro 4.2) - abertura, execução, encerramento e apuração dos resultados orçamentários, que estão registrados esquematicamente no Diário (Quadro 4.3) e no Razão, onde as letras em negrito identificam o lançamento (Quadro 4.4).

Quadro 4.2 - Principais Eventos do Sistema Orçamentário

Previsão da Receita e Fixação da Despesa
A - Abertura do Orçamento da Receita
B - Abertura do Orçamento da Despesa
Comprometimento da Despesa
C - Empenhamento da Despesa
Execução do Orçamento
D - Liquidação da Despesa
E - Arrecadação da Receita
Encerramento do Exercício Contábil
1 - Liquidação “forçada” do saldo da conta despesa empenhada (transferência do saldo da conta “despesa empenhada” para a conta “execução da despesa”).
Apurações
- Resultado de previsão
- Economia Orçamentária
- Excesso ou Insuficiência de Arrecadação
- Resultado de Execução

³⁰ Esse modelo didático de apresentar a integração dos sistemas orçamentário, financeiro e patrimonial foi construído a partir das discussões ocorridas na disciplina Contabilidade Governamental, ministrada pelo Prof. Dr. NELSON PETRI, no segundo semestre de 1999.

Quadro 4.3 - Diário - Sistema Orçamentário

- A** - Abertura do Orçamento da Receita
 - Receita Prevista
 - a Orçamento da Receita

- B** - Abertura do Orçamento da Despesa
 - Créditos Orçamentários
 - a Créditos Disponíveis

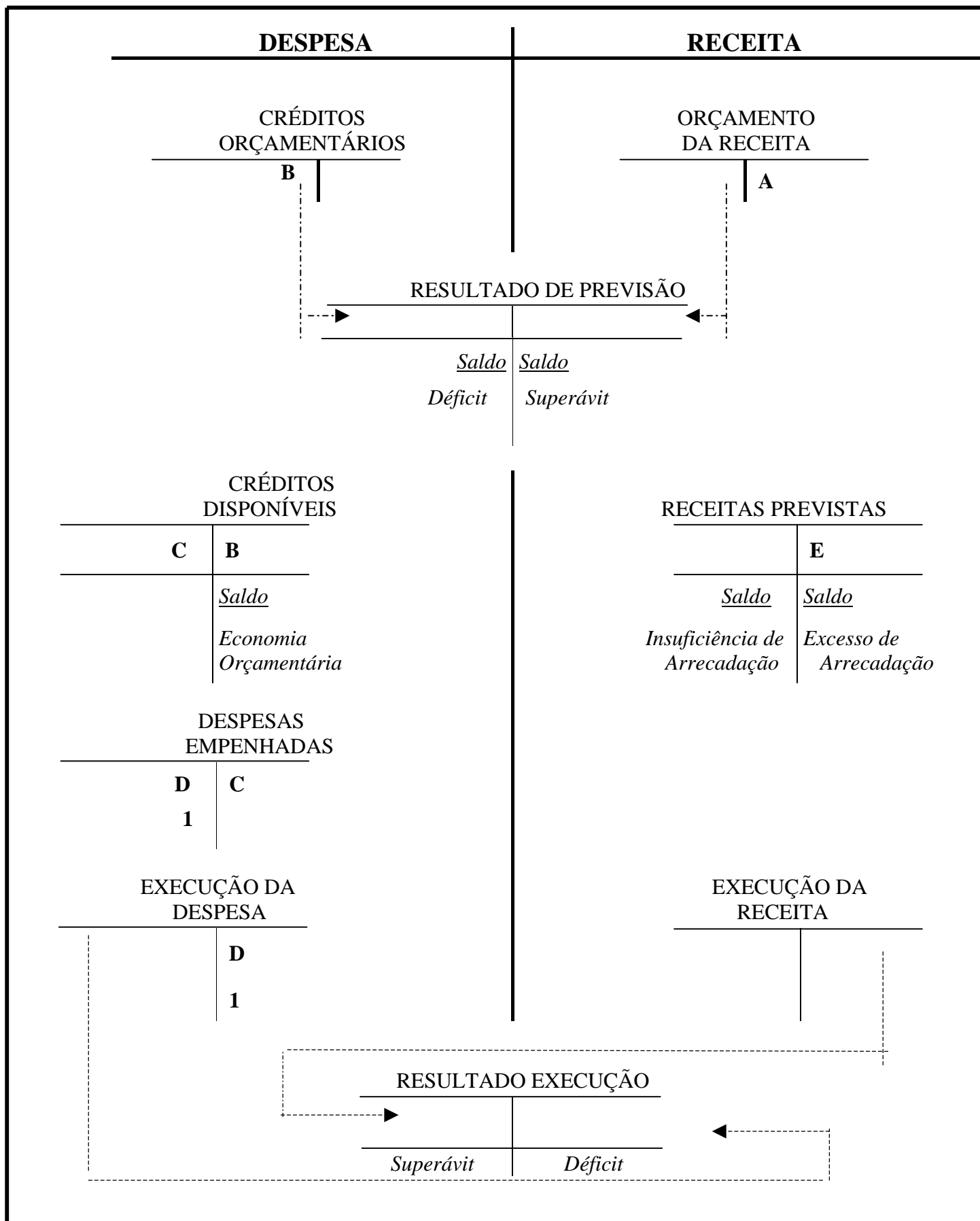
- C** - Empenhamento da Despesa
 - Créditos Disponíveis
 - a Despesa Empenhada

- D** - Liquidação da Despesa
 - Despesa Empenhada
 - a Execução da Despesa

- E** - Arrecadação da Receita
 - Execução da Receita
 - a Receita Prevista

- 1** - Liquidação “forçada” do saldo da conta de despesa empenhada
 - Despesa Empenhada
 - a Execução da Despesa

Quadro 4.4 – Razão - Sistema Orçamentário



O objetivo do lançamento “1” é garantir que, no encerramento do período contábil, os montantes da despesa empenhada e liquidada sejam iguais. A razão e a importância desse procedimento ficarão mais claras nos tópicos 4.4 e 4.5.

Findo o exercício, as contas do sistema orçamentário são utilizadas para produzir os relatórios orçamentários, sendo o principal deles o Balanço Orçamentário – Anexo 12 da Lei nº 4.320/64. Esses relatórios podem ser feitos utilizando-se a técnica de transferências e encerramento das contas para apuração dos resultados de previsão e de execução.

Destaca-se, a seguir, o significado das principais apurações do sistema orçamentário:

- A conta “resultado de previsão”: compara a despesa fixada – “créditos orçamentários” com a receita prevista – “orçamento da receita”. Se o saldo for devedor, significa que a despesa fixada foi maior que a receita prevista, ocorrendo, portanto, um déficit de previsão. Se o saldo for credor, ter-se-á um superávit de previsão³¹.
- Saldo credor da conta “créditos disponíveis”: indica economia orçamentária. Isto é, parte da dotação disponível deixou de ser utilizada. Note-se que essa conta sempre apresentará saldo zero ou credor, já que é vedado à entidade pública comprometer-se com despesa – empenhar – sem crédito orçamentário.
- Saldo da conta “receita prevista”: quando credor, indica excesso de arrecadação, ou seja, a arrecadação realizada foi maior que a previsão da receita. Saldo devedor indica o contrário – insuficiência de arrecadação.
- A conta “resultado de execução”: compara a receita realizada com a despesa executada. Seu saldo devedor indica superávit

³¹ Normalmente, essa conta apresenta déficit de previsão, em virtude da prática corrente de manter inalterada a previsão inicial da receita e registrar novas autorizações de despesas por meio dos créditos adicionais.

da execução orçamentária, enquanto que o saldo credor indica déficit. É importante lembrar que, apesar do equilíbrio orçamentário inicial, é possível contabilmente ocorrer déficit na execução orçamentária, quando as receitas não se realizarem nos montantes previstos e não houver economia orçamentária suficiente para retomar o equilíbrio.³²

4.3.4 - Sistema Financeiro

Esse sistema é composto das contas necessárias à preparação do Balanço Financeiro – Anexo 13 da Lei nº 4.320/64. Embora chamado de balanço, este relatório é, na realidade, um fluxo financeiro, necessitando, portanto, registrar “apenas aqueles fatos que envolvem entrada e saída de recursos financeiros de qualquer espécie” (SILVA, 1997: p.94). Dessa forma, “as principais contas do sistema financeiro estão relacionadas com as contrapartidas do grupo ‘Disponível’” (FORTES, 1996: p. 129). É importante ressaltar, ainda, que o “o Balanço Financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentária, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária” (Art. 103 da Lei n. 4.320/64, in MACHADO Jr., 1993 : p. 159). Em função disso, é necessário discriminar os eventos relacionados à execução orçamentária da movimentação proveniente de transações não previstas ou autorizadas no orçamento denominado de Movimento Extra-orçamentário.

No tocante às fases da despesa e receita orçamentárias, ilustradas no Quadro 4.1, o sistema financeiro registra a terceira e a quarta fase da despesa - a liquidação e o pagamento - e a terceira fase da receita – a arrecadação. Isto por força do art. 35 da Lei nº 4.320/64, que diz textualmente:

³² Com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, a tendência é reduzir as ocorrências de déficits de execução orçamentária devido à melhoria dos sistemas de controle e transparência dos gastos públicos e da previsão e arrecadação das receitas orçamentárias.

“Art. 35 – Pertencem ao exercício financeiro:

I – as receitas nele arrecadadas; e

II – as despesas nele legalmente empenhadas”

É importante lembrar que as fases de liquidação da despesa e de arrecadação da receita também são lançadas no sistema orçamentário; portanto, como se trata das mesmas fases, a despesa liquidada e a receita arrecadada devem ter os mesmos valores, nos sistemas financeiro e orçamentário.

Ao comentar os artigos 90 e 91 da Lei nº 4.320/64, MACHADO Jr expressa com clareza que “a contabilidade financeira não pode afastar-se das especificações constantes da lei do orçamento e dos créditos adicionais, facilitando, destarte, melhor cotejo entre os registros orçamentários e financeiros” (MACHADO Jr. 1993, p. 151).

Objetivando facilitar a compreensão do funcionamento do sistema financeiro apresenta-se a seguir (Quadro 4.5) um conjunto simplificado dos principais eventos (liquidação e pagamento de despesa orçamentária, arrecadação de receita orçamentária, recebimentos e pagamentos extraorçamentários e encerramento do exercício) registrados esquematicamente no Diário (Quadro 4.6) e no Razão, onde as letras em negrito identificam o lançamento (Quadro 4.7)³³.

³³ Notar que os eventos que já foram registrados no sistema orçamentário são identificados, neste quadro, pela mesma letra ou número acrescido de (‘)

Quadro 4.5 - Principais Eventos do Sistema Financeiro

Execução do Orçamento

- D'** - Liquidação da Despesa
- E'** - Arrecadação da Receita
- F** - Pagamento de Despesa

Recebimentos e Pagamentos Extra-orçamentários

- G** - Recebimento de depósitos e cauções (aumento de Passivo Financeiro)
- H** - Pagamentos de restos a pagar (diminuição de Passivo Financeiro)

Outros Movimentos Extra-orçamentários

- I** - Retenção de Consignações

Encerramento do Exercício Contábil

- 1'** - Registro do montante da Liquidação "forçada" como Restos a Pagar do Exercício não Processado
- 2** - Registro de Restos a Pagar do Exercício (processado) pelo saldo da conta Despesa Orçamentária a Pagar.
- 3** - Transferências do saldo das Receitas Orçamentárias para o sistema patrimonial
- 4** - Transferências do saldo das Despesas Orçamentárias para o sistema patrimonial

Quadro 4.6 – Diário - Sistema Financeiro

D'	- Liquidação da Despesa [PL- P+] Despesa Orçamentária a Despesa Orçamentária a Pagar
E'	- Arrecadação da Receita [A+ PL+] Caixa a Receita Orçamentária
F	- Pagamento de Despesa [P- A-] Despesa Orçamentária a pagar a Caixa
G	- Recebimento de depósitos e cauções (aumento de Passivo financeiro) [A+ P+] Caixa a Depósitos Diversos
H	- Pagamentos de restos a pagar (diminuição de Passivo Financeiro) [P- A-] Restos a Pagar a Caixa
I	- Retenção de Consignações [P - P+] Despesa Orçamentária a pagar a Consignações
1'	- Registro do montante da Liquidação "forçada" como Restos a Pagar do Exercício não Processado [PL- P+] Despesas Orçamentárias a Restos a Pagar não processados
2	- Registro de Restos a Pagar do Exercício (processado) pelo saldo da conta Despesa Orçamentária a Pagar. [P- P+] Despesa Orçamentária a Pagar a Restos a Pagar
3	- Transferências do saldo das Receitas Orçamentárias para o sistema patrimonial [PL - PL+] Receita Orçamentária a Transferência Financeira
4	- Transferências do saldo das Despesas Orçamentárias para o sistema patrimonial [PL – PL+] Transferência Financeira a Despesa Orçamentária

Quadro 4.7 – Razão - Sistema Financeiro

ATIVO FINANCEIRO		PASSIVO FINANCEIRO	
<u>CAIXA / BANCOS</u> E' F G H		<u>DEPÓSITOS DIVERSOS</u> G	<u>CONSIGNAÇÕES</u> I
		<u>RESTOS A PAGAR</u> H 2	<u>RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS</u> 1'

CONTAS		TRANSITÓRIAS	
 DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS A PAGAR F D' I 2 		 DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS A PAGAR F D' I 2 	
 DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS D' 4 1' 		 RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS 3 E' 	
		<u>TRANSFERÊNCIAS FINANCEIRAS</u> 4 3	

Uma vez concluídos todos os lançamentos do sistema financeiro, pode-se construir o Balanço Financeiro (Anexo 13) cuja montagem é relativamente simples. Por tratar-se de um fluxo de recursos financeiros, basta adicionar ao saldo inicial de caixa/bancos todas as fontes de recursos - receitas orçamentárias e receita extraorçamentária, - sendo esta constituída de financiamentos de curto prazo, tais como restos a pagar do exercício, depósitos diversos e consignações. Em seguida, subtraindo todas as aplicações de recursos relativas às despesas orçamentárias e às despesas extra-orçamentárias³⁴, chegar-se-á ao saldo final de caixa e bancos. É importante considerar que, para montar o fluxo, utiliza-se o montante da movimentação das contas no período e, não, seu saldo.

Por último, no tocante ao sistema financeiro, dois aspectos merecem destaque:

- Todas as contas transitórias - despesas orçamentárias a pagar, receitas orçamentárias, despesas orçamentárias e transferências financeiras - estarão com saldo zero. Exceto a conta “transferência financeira”, que mostrará saldo com o mesmo valor e com sinal invertido em relação à conta “transferência patrimonial”, pertencente ao sistema patrimonial (ver Quadro 4.10).
- Os saldos das contas do ativo e passivo financeiro irão compor com as contas do ativo e passivo permanentes, pertencentes ao sistema patrimonial, o Balanço Patrimonial da entidade (Anexo 14 da Lei nº 4.320/64).

4.3.5 - Sistema Patrimonial

O sistema patrimonial registra a movimentação dos seguintes grupos:

³⁴ Despesas extra-orçamentárias são saídas de recursos, para pagamento de passivos financeiros, como restos a pagar de exercícios anteriores ou para aplicações em ativos financeiros.

- ativo permanente, formado por estoques, bens móveis e imóveis, valores e créditos a receber;
- passivo permanente, constituído por dívida fundada, interna e externa³⁵; e
- patrimônio líquido ou saldo patrimonial.

São elementos do último grupo – saldo patrimonial - “as alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistências ativas e passivas...” (art. 100, Lei nº 4.320/64, in MACHADO Jr, 1993 : p. 156).

Esse artigo destaca o objetivo da contabilidade pública de explicitar o patrimônio das entidades e evidenciar as suas alterações no decorrer do período contábil. Para tanto, é necessário analisar o significado dos termos “Receitas” e “Despesas Orçamentárias” à luz de seus impactos no patrimônio líquido da entidade pública.

Por força do princípio da universalidade do orçamento e do disposto no art. 3º. da Lei nº 4.320/64 estabelecendo que “a Lei do Orçamento compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei” (in MACHADO Jr, 1993: p. 17), o conjunto das Receitas Orçamentárias é formado pelas: a) receitas efetivas, que “provêm essencialmente tanto do poder tributante do Estado como da renda de fatores... Representam um aumento do ativo sem redução concomitante do mesmo ou sem aumento do passivo” (PISCITELLI, 1999: p.117); b) outras fontes de recursos, tais como operações de crédito e venda de ativo permanente, sem impacto efetivo no patrimônio líquido da entidade.

Do lado das despesas orçamentárias ocorre fenômeno similar: a) têm-se as despesas efetivas, que “representa(m) a utilização ou consumo de bens e serviços no processo de produzir receitas” (IUDÍCIBUS, 1980: p.

³⁵ A definição legal de que dívida fundada “compreende os compromissos de exigibilidade superior a doze meses” (Art. 98 da lei 4.320/64) foi alterada pela Lei de Responsabilidade Fiscal – Art. 29, § 3º. “Também integram a dívida pública consolidada (ou fundada) as operações de crédito de prazo inferior a doze meses cujas receitas tenham constado do orçamento” (in KHAIR, 2000: p. 94).

132), e correspondem a “fatos modificativos (diminutivos) na Contabilidade Empresarial” (PISCITELLI, 1999: p.145); b) outras aplicações de recursos, tais como investimentos em obras públicas, aquisição de imóveis, amortização de dívidas, sem impacto efetivo no patrimônio da entidade.

Dessa forma, para que as receitas e as despesas orçamentárias não maculem a apuração do resultado patrimonial, é necessário expurgar delas as movimentações que não se enquadrem no conceito das receitas e despesas efetivas. Isto é feito com o auxílio de contas retificadoras das receitas orçamentárias, denominadas “mutações patrimoniais passivas”, e das contas retificadoras das despesas orçamentárias, denominadas “mutações patrimoniais ativas” .

Além disso, é importante salientar a existência de atos e fatos que provocam alterações no patrimônio líquido e não integram o orçamento exatamente por não terem impacto no fluxo de recursos financeiros e, portanto, não estão incluídos nas receitas e despesas orçamentárias. Exemplos disso são: o reconhecimento das receitas tributárias a receber, inscritas na dívida ativa; as baixas de ativo e passivo permanentes por insubsistência e a incorporação de ativos por superveniência. Esse conjunto de eventos é denominado “Variações Patrimoniais Independentes da Execução Orçamentária”.

Em síntese, a apuração do resultado patrimonial do exercício é feita conjugando-se três grupos de contas:

- Variações Patrimoniais Orçamentárias, formado pelas contas Despesas Orçamentárias e Receitas Orçamentárias;
- Variações Patrimoniais por Mutações, formado pelas contas Mutações Passivas e Mutações Ativas, que são, na realidade, contas retificadoras das Receitas Orçamentárias e das Despesas Orçamentárias, respectivamente;
- Variações Patrimoniais Independentes da Execução Orçamentária, formado pelas Variações Ativas e Variações Passivas.

Objetivando facilitar a compreensão do funcionamento do sistema patrimonial, elaborou-se o Quadro 4.8, que mostra um conjunto simplificado de eventos referentes à: movimentação orçamentária, que impacta o ativo e passivo permanentes; movimentação independente da execução orçamentária e transferências para encerramento do exercício contábil. Tais eventos estão registrados esquematicamente no Diário (Quadro 4.9) e no Razão, onde as letras em negrito identificam o lançamento (Quadro 4.10).

Quadro 4.8 - Principais Eventos do Sistema Patrimonial

Movimentação orçamentária - Mutações

J – Incorporação de um bem imóvel adquirido

K – Desincorporação de um bem imóvel alienado

Movimentação Independente da Execução Orçamentária

L – Inscrição da Dívida Ativa

M – Atualização cambial da dívida fundada externa

Encerramento do Exercício Contábil

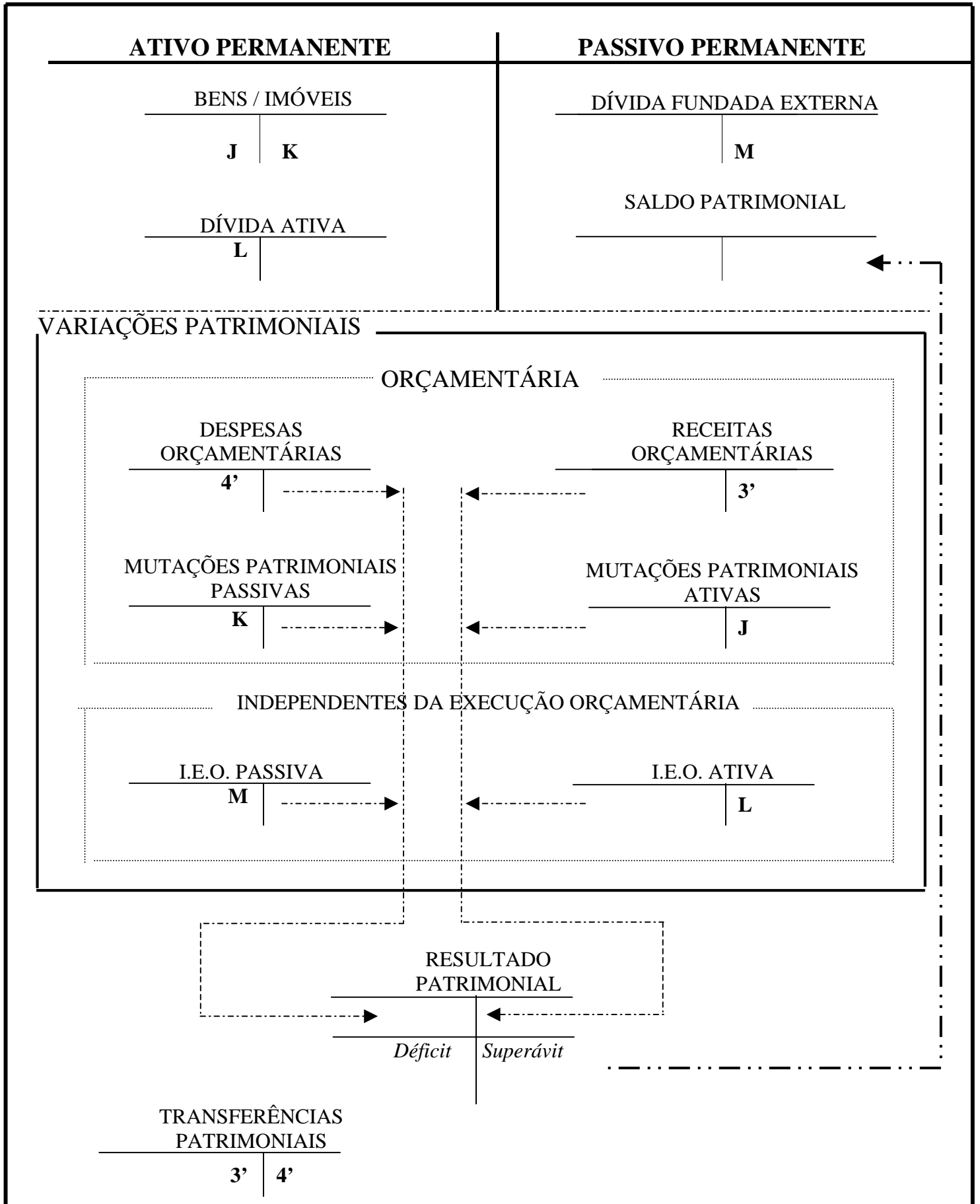
3' - Transferências do saldo das Receitas Orçamentárias do sistema financeiro

4' - Transferências do saldo das Despesas Orçamentárias do sistema financeiro

Quadro 4.9 - Diário - Sistema Patrimonial

J – Incorporação de um bem imóvel adquirido	[A+ PL+]
Ativo Permanente – Bens Imóveis	
a Mutações Patrimoniais Ativas	
K – Desincorporação de um bem imóvel alienado	[PL- PL+]
Mutações Patrimoniais Passivas	
a Ativo Permanente – Bens Imóveis	
L – Inscrição da Dívida Ativa	[A+ PL+]
Ativo Permanente – Dívida Ativa	
a Variações Patrimoniais Independentes da Execução Orçamentária - Ativa	
M – Atualização cambial da dívida fundada externa	[PL+ P+]
Variações Patrimoniais Independentes da Execução Orçamentária – Passiva	
a Passivo Permanente – Dívida Fundada Externa.	
3' - Transferências do saldo das Receitas Orçamentárias do sistema financeiro	[PL- PL+]
Transferências Patrimoniais	
a Receitas Orçamentárias	
4' - Transferências do saldo das Despesas Orçamentárias do sistema financeiro	[PL- PL+]
Despesas Orçamentárias	
a Transferências Patrimoniais.	

Quadro 4.10 – Razão - Sistema Patrimonial



Concluídos os lançamentos do sistema patrimonial, pode-se observar que todas as contas transitórias estarão com saldo zero, exceto a conta de transferência patrimonial, que mostrará saldo com o mesmo valor e com sinal invertido que a conta transferência financeira, pertencente ao sistema financeiro (Quadro 4.7), fato que, do ponto de vista global do sistema de contas, equivale a saldo zero.

O Balanço Patrimonial (Anexo 14 da Lei nº 4.320/64) é composto com os saldos das contas do ativo e passivo permanentes (sistema patrimonial) e os saldos do ativo e passivo financeiros (sistema financeiro).

A demonstração das variações patrimoniais (Anexo 15 da Lei nº 4.320/64) explicitando o resultado patrimonial do período contábil, por se tratar de um fluxo de resultado, é montada utilizando-se a movimentação anual das contas de variações patrimoniais – Receitas e Despesas Orçamentárias, Mutações Ativas e Passivas e Variações Independentes da Execução Orçamentária.

4.3.6 - Sistema de Compensação

Nesse sistema, são registrados os atos de gestão que não afetam, de imediato, o patrimônio da entidade, mas que poderão fazê-lo no futuro. As contas de compensação registram “as responsabilidades contratuais do Estado para com terceiros e vice-versa, os bens ou valores em poder de terceiros, a título de empréstimo, de garantia e vice-versa etc” (PISCITELLI, 1999: p. 283).

Segundo PETRI, o conteúdo desse sistema compreende:

“ responsabilidades por bens e valores da entidade em poder de terceiros;

- responsabilidades por bens e valores de terceiros em poder da entidade;
- responsabilidade pela guarda de valores nominais emitidos pela entidade;
- outras responsabilidades, garantias, riscos e contingências“ (PETRI, 1980: p. 22).

O funcionamento das contas desse grupo é exatamente igual ao do antigo grupo de compensação da contabilidade empresarial. Em função disso, apesar da importância desse grupo para o controle das entidades públicas, deixa-se de apresentar exemplo de sua movimentação.

4.4 – Regime Contábil da Contabilidade Governamental

Por meio da Resolução nº 750/93, o Conselho Federal de Contabilidade tornou obrigatória, no Brasil, a observância dos Princípios Fundamentais da Contabilidade no exercício da profissão dos contadores. Dentre esses princípios, o da competência tem o seguinte enunciado:

“Art. 9º. As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente do recebimento ou pagamento” (in CRC SP, 1999 p. 29).

A literatura contábil também inclui a competência dos exercícios entre os princípios contábeis geralmente aceitos. Conforme IUDÍCIBUS, “este princípio estabelece que o reconhecimento de receitas e despesas está identificado com períodos específicos e associado ao surgimento de “fatos geradores” de natureza econômica, legal e institucional, não sendo evento fundamental para tal reconhecimento o desembolso de caixa ou recebimento de numerário” (IUDÍCIBUS, 1979: p.76). Dessa forma, é possível afirmar que o regime contábil recomendado teoricamente e adotado legalmente no Brasil

é o da competência dos exercícios. No entanto, essa afirmação só é acatada de forma unânime quando se trata da contabilidade empresarial.

No tocante à Contabilidade Governamental, há autores que questionam até o conceito de receita atribuído aos recursos tributários. Ao tratar do assunto, SLOMSKI assim se expressa: “Os cidadãos, por sua vez, passam a manter essa sociedade através do pagamento de impostos, tratados contabilmente, no Estado, como receita. No entanto, deve-se verificar que a teoria da contabilidade não corrobora tal procedimento...” (SLOMSKI, 2000: p. 59). A linha de argumentação embutida nessa afirmação se escuda nos conceitos de receita que exigem a presença do mercado, que deverá “validar o esforço desenvolvido pela empresa, atribuindo valor de troca à produção de bens e serviços” (IUDÍCIBUS, 1980: p 128).

Por outro lado, os modernos planos de contabilidade pública, como o da Espanha, aprovado em 6 de maio de 1994 e já adaptado às diretivas da Comunidade Européia, reconhecem as receitas tributárias no campo das receitas efetivas ao especificarem que esse grupo compreende “os recursos procedentes da capacidade impositiva da entidade e os rendimentos do exercício de sua atividade...” (Plan General de Contabilidad Publica, 1998: p. 229).

Além disso, a Contabilidade Governamental da Espanha acredita que a observância dos princípios contábeis levará “as contas anuais, formuladas com clareza, a expressarem a imagem fiel do patrimônio, a situação financeira, e a execução do orçamento e os resultados da entidade”. Dentre esses princípios, encontra-se o da competência dos exercícios, estabelecendo que “o reconhecimento temporal de gastos e ingressos deve ser feito em função da corrente real de bens e serviços que os mesmos representam e não no momento em que se produza a corrente monetária ou financeira derivada deles”. Elemento importante desse princípio é a confrontação, já que o sistema contábil “deve explicitar a relação entre os gastos realizados por uma entidade e as receitas necessárias para seu financiamento” (Plan General de Contabilidad Publica, 1998: p. 41 – 43 - 44).

Nos Estados Unidos da América, o “Governmental Accounting Standards Board” (GASB) coloca entre os princípios contábeis geralmente aceitos da contabilidade governamental o regime de competência ou regime de competência modificado. Esse regime que deve ser utilizado na mensuração da posição financeira e dos resultados operacionais é enunciado da seguinte forma:

“As receitas e gastos dos Fundos Governamentais devem ser reconhecidos de acordo com o regime de competência modificado. As receitas devem ser reconhecidas no período contábil no qual elas tornam alcançáveis e mensuráveis. Gastos devem ser reconhecidos no período contábil no qual a obrigação de pagar é incorrida, se mensurável, exceto juros proporcionais sobre débitos de longo prazo, os quais devem ser reconhecidos quando devidos” (HAY, 1989: p.15).

De acordo com JONES, o GASB desenvolve a “idéia de um conjunto de contas o qual não é puramente o sistema caixa e também não é totalmente sistema de competência do modo que as melhores práticas comerciais poderiam imaginar”. A formulação desse princípio passa pela distinção entre o foco na mensuração e o regime contábil. Entende-se por “foco na mensuração a explicitação do o quê – está sendo expresso nos relatórios de posição e de desempenho financeiro da entidade” e por “regimes contábeis, a definição do - quando - os efeitos das transações ou eventos deverão ser reconhecidos para fins de relatórios financeiros” (JONES, p. 152).

O principal problema teórico colocado por esse sistema é que a definição do foco na mensuração é política; portanto, arbitrária. Apesar disso, a definição do fluxo de recursos financeiros como foco da mensuração (GASB,1994 p. A-17 in JONES p.152) possibilita que a organização governamental adote o “regime de competência nos seus relatórios operacionais (isto é, eles podem reconhecer os efeitos das transações ou eventos nos recursos da entidade quando eles acontecem, ao invés de quando o dinheiro é pago ou recebido), mas não tem que lançar a depreciação. Depreciação não é relevante porque está relacionada com um

ativo não monetário fora do fluxo de recursos financeiros como o foco de mensuração” (JONES, p.153).

No Brasil, após a promulgação da Lei nº 4.320/64³⁶, é posição quase unânime dos autores afirmar que “o regime contábil adotado no Brasil é o regime misto, isto é, adota-se ao mesmo tempo o regime de caixa e o regime de competência (ANGÉLICO, p. 164). Assim se manifestam: “...no Brasil, utiliza-se, para escrituração contábil, um regime misto” (SLOMSKI, 2001: p.29); “... no regime misto, há uma combinação entre o regime de gestão anual ou de caixa e o de exercício ou de competência” (ANDRADE, 1976: p. 125); “...no Brasil, a administração pública deve adotar o regime contábil de escrituração **Misto**, ou seja, o regime de caixa para a arrecadação das receitas e o regime de competência para a realização das despesas” (KOHAMA, 2001 : p.59), entre outros.

A matriz desse pensamento está na interpretação do art. 35 da Lei nº 4.320/64, já citado no tópico 4.3.4 – Sistema Financeiro, ao estabelecer que pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas.

No entanto, é interessante observar que, ao anunciar que se adota o regime misto, sendo de “caixa para as receitas efetivamente obtidas ou recebidas”, desde logo MACHADO Jr. faz uma ressalva: “Sucedem apenas, porém, que as receitas lançadas, embora não arrecadadas, pertencem ao exercício, figurando quando não recebidas, como dívida ativa” (MACHADO Jr. 1993: p. 77). Essa ressalva questiona o significado do regime de caixa para o reconhecimento das receitas e, de certo modo, acena com a possibilidade de se levar em conta o regime de competência para o reconhecimento das receitas.

PETRI aprofunda essa visão e destaca que a Contabilidade Pública está submetida aos regimes financeiro e contábil. O regime financeiro “é

³⁶ Interessante observar que antes da promulgação dessa lei, o professor MELLO admitia, em 1962, o uso e explicitava com clareza o regime de competência no Brasil : “ de acordo com o regime de competência adotado, o confronto deve ser estabelecido entre a receita escriturada, isto é, entre a receita arrecadada mais a que ficou por arrecadar e passou a constituir dívida ativa e entre a despesa realizada, ou antes, entre a despesa paga mais a que ficou por pagar e já se encontra empenhada e liquidada e que passou a constituir restos a pagar ou dívida flutuante” (MELLO, 1962: p.101).

válido exclusivamente no que diz respeito à execução orçamentária e está expresso no art. 35 da Lei 4.320...” (PETRI 1980: p.132). Neste caso, aplica-se o sistema misto: caixa para receita e competência para a despesa. Por outro lado, o autor considera que “o regime contábil da Contabilidade é de Competência, tanto para a receita, quanto para a despesa...” (PETRI 1980: p.140/141), e defende que as “as receitas tributárias não inscritas como Dívida Ativa também deverão, quando lançadas, ser registradas como um direito no Ativo Permanente,...” (PETRI 1980: p.145).

FORTES tem posição semelhante nessa discussão. Primeiro, esclarece que “... o legislador, quando se referiu, no art.35, da Lei 4320/64, às receitas e despesas queria, apenas, atingir as receitas e despesas que poderiam afetar o orçamento e não a situação patrimonial que deverá ser norteadada pelo Princípio da Competência” (FORTES, 1996: p. 100). Dessa formulação, pode-se inferir que na contabilidade pública brasileira, o regime contábil deveria ser classificado em função do sistema de contas em que é utilizado. Assim, para os sistemas orçamentário e financeiro, as receitas e despesas seriam reconhecidas e registradas de acordo com as normas do artigo 35; para o sistema patrimonial, deveria ser adotado o princípio da competência, em obediência ao Conselho Federal de Contabilidade, que prescreveu “a obrigatoriedade de as receitas e despesas serem consideradas em função do seu fato gerador e não em função do seu recebimento ou pagamento” (FORTES, 1996: p. 101).

Em síntese, essa formulação substitui o surrado regime misto - caixa para as receitas e competência para as despesas - aplicado a todos os eventos da contabilidade pública como forma de explicar a prática da contabilidade governamental brasileira, por uma nova abordagem que busca caracterizar o regime contábil em função do sistema de escrituração em pauta.

Essa posição é sedutora. Desde logo concordamos que o objetivo do Artigo 35 é disciplinar o reconhecimento e o registro do fluxo financeiro, bem como o formato de seu relatório, regulando apenas a escrituração dos sistemas orçamentário e financeiro. No entanto, a defesa do uso pleno do

regime de competência, no sistema patrimonial, em obediência ao CFC, é uma bandeira que pode ser levantada, mas não ajuda a compreender e explicar a nossa contabilidade governamental, já que não é praticado pelos contadores públicos na movimentação do sistema patrimonial, principalmente porque não se registra a depreciação nem se distribuem os encargos financeiros de acordo com os períodos de competência.

A outra abordagem consiste em classificar a prática da contabilidade governamental brasileira a partir dos modelos de escrituração apresentados por JONES. Nesse sentido, pode-se afirmar que a contabilidade governamental brasileira adota a contabilidade por competência (tópico 4.2), uma vez que os quatro sistemas de escrituração utilizados - autônomos mas integrados - contêm todas as contas próprias desse modelo.

No entanto, o foco de mensuração da contabilidade governamental não é o fluxo de lucros - que é próprio da contabilidade empresarial e, por conseguinte, do regime de competência pleno utilizado nas empresas com fins lucrativos. Nosso foco, na verdade, é o fluxo de recursos financeiros definido de conformidade com o Art. 35 da Lei nº 4.320/64. Diante disso, pode-se argumentar que pratica-se, no Brasil, um Regime de Competência Modificado. Quais são as modificações? Basicamente o não-lançamento da depreciação³⁷, a ausência da distribuição das despesas financeiras relativas a débitos de longo prazo e o reconhecimento das despesas empenhadas e não liquidadas.

É importante ter presente que o fluxo de recursos financeiros é o foco central de mensuração. Isto significa que ele, além de utilizar um conjunto de contas específico – o sistema financeiro, - condiciona todos os outros objetos de mensuração que a contabilidade governamental se proponha a relatar. Isto significa que os fluxos tais como “resultado econômico ou patrimonial”, “custos dos serviços prestados no período” e outros, estarão subordinados ao foco principal nos aspectos em que houver conflito sobre

³⁷ PETRI justifica o não-lançamento da depreciação da seguinte forma: “... bens não susceptíveis de depreciação (pelo menos no sentido de transferência de parte do custo para o resultado do exercício de acordo com o tempo de vida útil, obsolescência etc.) , eis que não existe o objetivo de apurar o resultado, mas o de mensurar quais os benefícios transferidos à coletividade” (PETRI, 1980: p.122).

qual o momento mais adequado para reconhecer e registrar determinado evento. Portanto, os interessados nesses outros fluxos devem compreender suas limitações e efetuar os ajustes necessários aos seus objetivos³⁸.

Como corolário dessa abordagem, resume-se, a seguir, o modelo de reconhecimento das Receitas e Despesas na contabilidade governamental.

4.4.1 – Reconhecimento das Receitas

As receitas (no sentido restrito do termo, ou seja, as receitas orçamentárias efetivas) deveriam ser reconhecidas e registradas no período em que são realizadas. Entende-se como “fato gerador” da realização o lançamento para as receitas impositivas e a venda ou faturamento para as receitas derivadas das atividades da entidade.

Relação entre as fases da receita e o sistema contábil em que são registradas:

Primeira fase: a previsão da arrecadação é registrada no sistema orçamentário.

Segunda fase: o lançamento tributário ou venda é registrado no sistema patrimonial. Embora pouco usada, esta formulação não é nova. O Artigo 97 da Lei nº 4.320/64 comanda esse lançamento para as receitas patrimoniais. E o comentarista MACHADO Jr. entende também que “o lançamento fiscal da receita tributária, ... deve ter seu registro ratificado na contabilidade. ... a contabilidade deve receber as informações necessárias para os seus registros de débito e baixa por cobrança” (MACHADO Jr.,

³⁸ A análise dos ajustes necessários para a construção de um sistema de custos será feita no tópico 4.5. O estudo dos ajustes para efeito da análise de resultado do período não faz parte do objeto deste trabalho.

1993: p. 154)³⁹. Em última análise, os contadores mais conservadores podem reconhecer apenas aquelas receitas que se encontram em condições de serem inscritas na Dívida Ativa.

Terceira fase: A arrecadação ou recebimento é registrada nos sistemas orçamentário e financeiro.

As receitas decorrentes das variações patrimoniais independentes da execução orçamentária ativa, aquelas que aumentam o patrimônio líquido em função de aumentos no ativo permanente ou redução do passivo permanente (sem alterar o fluxo financeiro), são reconhecidas no período em que ocorrerem e/ou puderem ser medidas. São registradas no sistema patrimonial.

Outras entradas de recursos financeiros consignadas no orçamento: as receitas orçamentárias não efetivas são reconhecidas no momento do recebimento. São registradas nos sistemas orçamentário e financeiro, sendo a anulação do seu impacto na apuração do resultado econômico registrada em contas retificadoras do Patrimônio Líquido no sistema patrimonial

Outras entradas de recursos financeiros não consignadas no orçamento: as receitas extra-orçamentárias são reconhecidas no momento do recebimento. São registradas apenas no sistema financeiro.

³⁹ Os lançamentos contábeis mostrados nos tópicos 3.3.2 e 3.3.3 expressam o modelo de lançamento tradicional e mais freqüente; se adotada esta nova prática, aqueles lançamentos teriam a seguinte configuração:

- a) Pela realização, no sistema patrimonial – Receitas a Receber (a) Variações Independentes da Execução Orçamentárias Ativas;
- b) Pelo recebimento, no sistema financeiro - Caixa (a) Receitas Orçamentárias , e no sistema patrimonial - Mutações Patrimoniais Passivas (a) Receitas a Receber; e
- c) Quando da inscrição na Dívida Ativa, no sistema patrimonial – Dívida Ativa a Receitas a Receber (formulação baseada em PETRI, 1980: p. 141).

4.4.2 – Reconhecimento das Despesas

As despesas (no sentido restrito do termo, ou seja, as despesas orçamentárias efetivas) são reconhecidas e registradas no período em que são legalmente empenhadas e, portanto, geram uma redução de recursos financeiros, quer pelo pagamento, quer pela assunção de um passivo financeiro. Entende-se como “fato gerador” da despesa o empenho legal executado pela autoridade competente. É com esta característica que as despesas vão impactar tanto o fluxo de recursos financeiros, quanto o fluxo do resultado patrimonial. Essa é a razão pela qual, no encerramento do período contábil, é feita a liquidação forçada das despesas empenhadas e não liquidadas até aquele momento. Esse lançamento no sistema financeiro tem o objetivo de garantir que todas as despesas empenhadas no período contábil estejam computadas na conta despesa orçamentária, impactando assim o Balanço Financeiro e o Balanço Patrimonial, quando transferidas para o sistema patrimonial.

As variações patrimoniais independentes da execução orçamentária passiva, ou seja, as que diminuem o Patrimônio Líquido em função de diminuições no ativo permanente ou aumento do passivo permanente (sem alterar o fluxo financeiro), são registradas no período em ocorrerem ou puderem ser medidas. O registro é feito apenas no sistema patrimonial.

Outras saídas de recursos financeiros consignadas no orçamento; isto é, as despesas orçamentárias não efetivas, também são reconhecidas e registradas no período do empenhamento (sistema orçamentário e financeiro) ⁴⁰. A anulação do seu impacto na apuração do resultado econômico é registrada, em contas retificadoras do Patrimônio Líquido, no sistema patrimonial.

⁴⁰ Neste caso e também pelos mesmos motivos ocorre a liquidação forçada dos empenhos não liquidados até o momento do encerramento do período contábil.

Outras saídas de recursos financeiros não consignadas no orçamento; ou seja, as despesas extra-orçamentárias são reconhecidas e registradas no sistema financeiro, no momento do pagamento.

4.5 – Correspondência entre os Conceitos da Contabilidade Governamental e os da Contabilidade de Custos

Para que seja possível o uso das informações da contabilidade governamental na construção de um sistema de custos, é necessária uma aproximação terminológica e conceitual entre a contabilidade governamental e a de custos.

Ao analisar a terminologia da contabilidade de custos, Eliseu MARTINS destaca os seguintes conceitos:

Gasto - “Sacrifício financeiro com que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos” (MARTINS, 1996: p 25);

Investimentos – “Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuros períodos” (MARTINS, 1996: p 25);

Custo – “Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços” (MARTINS, 1996: p 25);

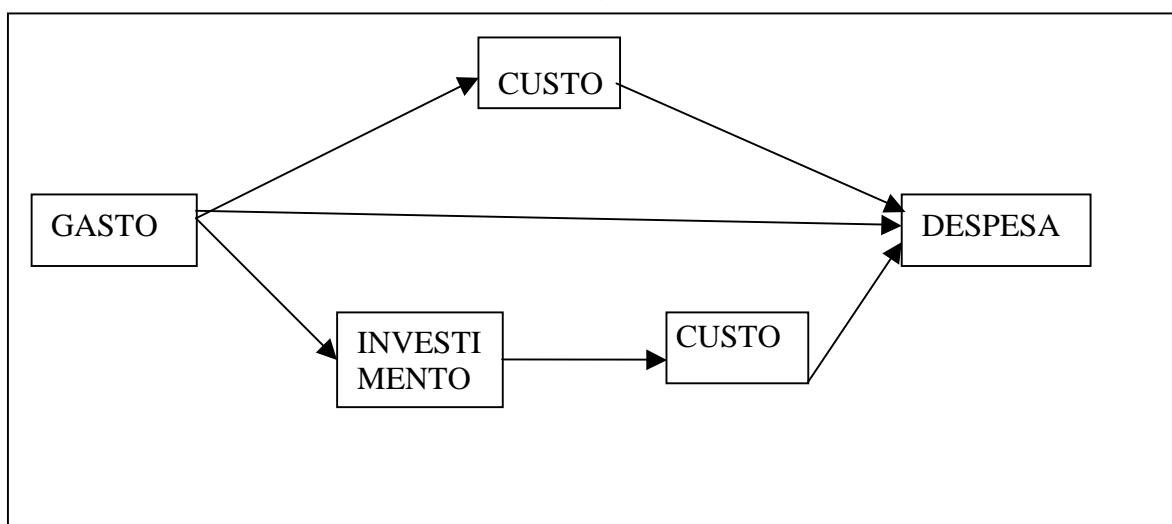
Despesa – “Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para obtenção de receitas” (MARTINS, 1996: p 25);

Desembolso – “Pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço” (MARTINS, 1996: p 26).

Esses conceitos podem ser pensados como um ciclo, como bem demonstra Eliseu: “O equipamento usado na fábrica, que fora **gasto** transformado em **investimento** e posteriormente considerado parcialmente como **custo** torna-se na venda do produto feito, uma **despesa**.” (MARTINS, 1996: p. 26). É claro, também, que o gasto pode se transformar

imediatamente em despesa ou custo sem passar pela fase do investimento. O mais freqüente é que o gasto se distribua em investimentos, custo e despesa. O quadro 4.11, a seguir, mostra esse relacionamento.

Quadro 4.11 – Relacionamento: gasto, investimento, custo e despesa



No âmbito da contabilidade empresarial, é importante destacar a distinção entre custo e despesa. Objetivando apurar custo para efeito de avaliação de estoques, a contabilidade de custos tradicional tem colocado uma fronteira relativamente simples entre esses dois conceitos, ou seja, todos os gastos ocorridos até que o produto fique pronto para a venda, são custos de produção. A partir desse ponto, os gastos são considerados despesas. Nesse sentido, os gastos com comercialização são considerados despesas e vão impactar o resultado do período.

Por outro lado, como apresentado no tópico 4.3.2.1, as despesas orçamentárias têm um ciclo próprio, passando pelas fases de fixação, empenho, liquidação e pagamento

Traçando um paralelo entre os mundos empresarial e público, pode-se perceber algumas semelhanças ou correspondências entre os conceitos:

- A fase da fixação, em termos genéricos, pode ser compreendida e praticada da mesma forma que o estabelecimento do custo-

padrão, uma vez que “ ... O custo-padrão não deixa de ser uma espécie de orçamento...” (MARTINS, 1996: p 336).

- A fase do empenho não encontra correspondência nos conceitos normalmente utilizados pela contabilidade de custos.
- A fase da liquidação cria os “valores liquidados”, significando que foi analisado o direito de receber do credor, bem como atestado que este cumpriu sua obrigação contratual. Essa fase equivale ao conceito de “Gasto”, uma vez que a despesa liquidada representa o sacrifício financeiro da entidade para obter um produto ou serviço qualquer.
- A fase do pagamento, obviamente é idêntica ao conceito de desembolso, observando-se apenas que, na contabilidade pública, o pagamento deve ser precedido normalmente por todas as fases anteriores, enquanto que na contabilidade empresarial, o desembolso pode ser feito “antes, durante ou após a entrada da utilidade comprada, portanto, defasada ou não do gasto” (MARTINS, 1996: p. 26).

O Quadro 4.12, a seguir, mostra o resumo dessa correspondência terminológica.

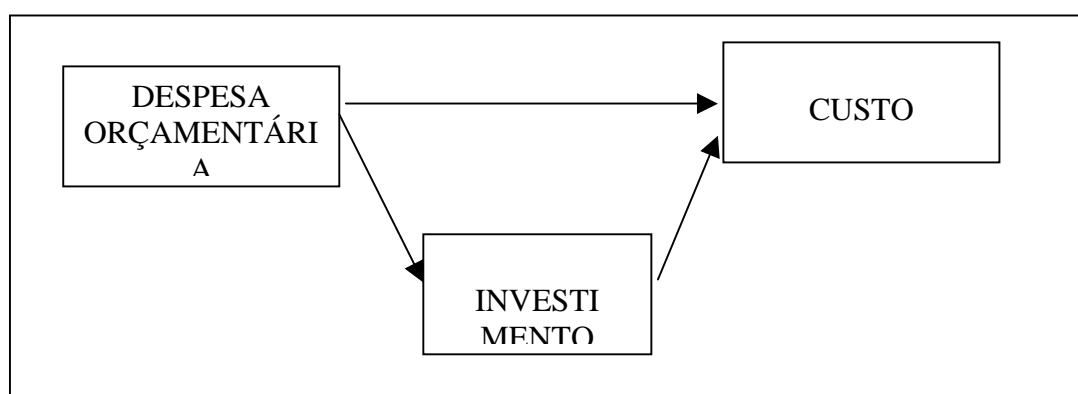
Quadro 4.12 - Contabilidade Governamental x Contabilidade de Custos: correspondência terminológica

Fixação	=	Padrão
Empenho	=	-
Liquidação	=	Gasto
Pagamento	=	Desembolso

Assumindo, então, que o conceito de “gastos” e “valores liquidados” se equivalem, pode-se tomar a despesa orçamentária liquidada como ponto de partida para a construção do sistema de informação de custo. As

despesas orçamentárias liquidadas serão custos quando relativas a bens ou serviços utilizados e consumidos no exercício corrente, e investimento quando beneficiar exercícios futuros. Os investimentos, da mesma forma que no setor privado, transformam-se posteriormente em custos. O Quadro 4.13 mostra esse relacionamento.

Quadro 4.13 - Relacionamento: despesas liquidadas, investimento e custo



É importante salientar que, no setor público, diferentemente do privado, não há a necessidade de se distinguir entre o custo dos produtos e serviços e a despesa do período. Essa separação é muito importante quando o objetivo da apuração do custo é a avaliação de estoque dos produtos que serão vendidos no período seguinte. No setor público, essa distinção é irrelevante, já que o objetivo é apurar o custo serviços públicos prestados no período e o pressuposto é a inexistência de estoques de serviços ou produtos em processamento e/ou acabados.

Identificar os investimentos a partir das despesas liquidadas é relativamente simples. A classificação das despesas orçamentárias por categorias econômicas⁴¹ estabelece desde logo a distinção entre as despesas correntes e as despesas de capital, estando os investimentos destacados dentro das despesas de capital.

⁴¹ A classificação econômica da despesa tem as seguintes categorias:
Despesas Correntes : Despesa de Custeio e Transferências Correntes
Despesas de Capital : Investimentos, Inversões Financeiras, Transferências de Capital

Já a identificação dos custos a partir das despesas liquidadas pode ser feita a utilizando-se as despesas classificadas como custeio. Assumindo que o objetivo das entidades públicas é produzir bens e serviços para entregá-los à comunidade e que a análise dos custos é feita dentro de períodos anuais, a primeira aproximação com a contabilidade governamental leva a afirmar que todos os gastos ou “valores liquidados”, classificados como despesas de custeio, são custos de algum bem ou serviço produzido pela entidade governamental nesse período. No entanto, para que essa afirmação seja verdadeira são necessários os ajustes destacados a seguir.

Os gastos com obras de conservação e adaptação de bens imóveis podem beneficiar mais de um período e, portanto, são investimentos, mas como estão classificados como despesa de custeio, é necessário reclassificá-los para não distorcer os custos dos serviços prestados no período.

Os gastos com pessoal do quadro da entidade, mesmo quando aplicados em investimento, estarão sempre classificados no grupo das despesas correntes. Portanto, é necessário identificá-los e reclassificá-los.

Nos valores liquidados, há parcelas que necessitam tratamento especial para se tornarem adequadas ao conceito de custo dos produtos e serviços do período: liquidação forçada, compra de materiais para estoques e despesas de exercícios anteriores.

A liquidação forçada é registrada no encerramento do exercício, tendo como contrapartida a conta Restos a Pagar Não Processados. Seu objetivo é levar todas as despesas legalmente empenhadas a comporem as despesas do exercício financeiro (Art. 35 da Lei nº 4320).

Há duas causas básicas geradoras da liquidação forçada⁴²: a primeira é quando os serviços foram prestados. São, portanto, custos do período, mas não há documentação hábil para se processar a liquidação normal. Exemplo dessa situação são os fornecimentos de água, luz,

⁴² A liquidação forçada das obras em andamento não é tratada aqui porque não interfere na apuração dos custos dos serviços do período. Além disso, também não têm impacto na ativação das obras quando concluídas, já que isto é feito após a última medição e pelo valor acumulado ao longo de todo o contrato.

telefone relativos ao mês de Dezembro. Nesse caso, como a liquidação forçada é feita por estimativa, é necessário observar o valor efetivamente pago no início do exercício seguinte. Se o valor pago é menor que o da liquidação forçada, então ocorrerá o cancelamento de uma parcela dos restos a pagar não processados, devendo essa parcela ser utilizada para o ajuste dos custos dos fornecimentos em análise. Se o valor a ser pago for maior que o montante da liquidação forçada, será necessário fazer novo empenho utilizando-se a dotação relativa a despesas de exercícios anteriores.

A segunda se refere a fornecimentos de materiais de consumo em trânsito; como a mercadoria não chegou, obviamente não pode ser consumida. Logo, não é custo do período. Nesse caso, o tratamento mais adequado seria considerar todas as compras em andamento como sendo materiais para estoque, não impactando, portanto, os custos desse período, como pode ser visto no item a seguir.

Nas compras de materiais de consumo, deve-se discriminar as de consumo imediato das que transitam pelo almoxarifado, constituindo, portanto, estoque durante algum período. As compras para consumo imediato não oferecem maiores dificuldades: uma vez liquidadas, são gastos que se transformam imediatamente em custos. Por outro lado, como material de consumo em estoque (almoxarifado), faz parte do ativo permanente, a contabilidade governamental dá a ele um tratamento especial. No momento da liquidação é feito, normalmente, no sistema financeiro, o lançamento – *Despesa Orçamentária a Despesa Orçamentária a Pagar*. Entretanto, esse evento vai impactar também o sistema patrimonial, onde no ato da liquidação é lançado – *Almoxarifado a Mutações Patrimoniais Ativas* (Aquisição de Bens para o Almoxarifado) e, no momento do consumo, o lançamento é *Mutações Patrimoniais Passivas (Baixa de Bens Móveis por Consumo) a Almoxarifado*. Dessa forma, o saldo da conta almoxarifado mostrará, no Balanço Patrimonial, a existência de material de consumo, ao passo que a conta Baixa de Bens Móveis por Consumo, do grupo Variações Patrimoniais, mostrará os

materiais utilizados no período. Logo, o ajuste nesse caso, é simples: basta substituir o montante das compras de materiais para estoque do grupo das despesas orçamentárias pelo valor dos materiais efetivamente consumidos registrados na conta Baixa de Bens Móveis por Consumo⁴³.

Despesas de Exercícios Anteriores. A legislação reconhece a possibilidade de ocorrerem situações em que despesas relativas a exercícios anteriores possam ser empenhadas, liquidadas e pagas no exercício corrente⁴⁴. Essas despesas são escrituradas em contas claramente segregadas e devem ser expurgadas, caso o objetivo seja apurar o custo dos serviços do exercício.

Por último, é necessário ter presente que existem custos do período que não estão incluídos nos gastos ou “valores liquidados”, classificados como despesas de custeio, já que não fazem parte do sistema orçamentário, tais como a depreciação do ativo permanente e provisões de encargos trabalhistas como, por exemplo, as licenças remuneradas. Se necessário, essas informações podem ser registradas no sistema patrimonial da contabilidade governamental e incorporadas ao custo dos serviços prestados.

⁴³ Neste parágrafo, utilizaram-se modelo de contabilização e os títulos das contas de SLOMSKI, 2001: p 79 e 93.

⁴⁴ Ver art. 37 da Lei n. 4320/64.

5 – SISTEMAS DE CUSTO E SUA APLICAÇÃO AO SETOR PÚBLICO

O objetivo deste capítulo é fazer uma breve análise dos principais conceitos de custo desenvolvidos e aplicados à gestão das empresas industriais e de serviços, inclusive os recentes desenvolvimentos da Gestão Estratégica de Custos, e explicitar a escolha dos conceitos que devem nortear a construção do sistema de custos do setor público.

5.1 – Introdução

Os primeiros sistemas de apuração de custos, desenvolvidos a partir da Revolução Industrial, no século XVIII, respondiam à necessidade de avaliação de estoques do produto acabado e apuração de resultados do período contábil.

Até a Revolução Industrial, “para a apuração do resultado de cada período, bem como para o levantamento do balanço em seu final, bastava o levantamento dos estoques em termos físicos, já que sua medida em valores monetários era extremamente simples: o Contador verificava o montante pago por item estocado...” (MARTINS p. 19). Ou seja, o contador avaliava sua mercadoria pelo valor de compra.

É importante essa percepção, porque, com o desenvolvimento industrial, o contador deixa de dispor desse objeto de mensuração e em seu lugar surge um conjunto de valores pagos pelos fatores de produção utilizados; porém, ele continuará usando, durante muito tempo, o mesmo conceito de produto - um todo pronto e acabado que pode ser estocado e avaliado pelo custo dos fatores de produção utilizados para sua obtenção; e a mesma unidade de medida - o custo histórico.

Com a sofisticação e o crescimento do parque produtivo, o desenvolvimento da sociedade industrial exigiu a evolução da contabilidade de custos, atribuindo-lhe novos objetivos.

“Pode-se enumerar os seguintes objetivos do cálculo do custo industrial:

- planejamento e controle das operações;
- tomada de decisões;
- avaliação de estoques;
- determinação do preço de venda”(QUILICI,1975: p. 5).

Nesse período, ganham destaque a administração científica com seus modelos de medição e análise de tempos e movimentos, e os modelos de organização, onde se estabelecem as relações de hierarquia, linhas de comando, delegação de autoridade, e torna clara a necessidade de avaliação de desempenho dos dirigentes. A prática das empresas é dominada pelos sistemas de apuração de custos dos produtos, onde se destacam: o custo-padrão, o RKW⁴⁵, o custeio por absorção e o custeio variável.

A literatura contábil é marcada pela discussão entre os defensores do custeio por absorção versus os defensores do custeio variável. A análise de custos desenvolve-se atrelada a decisões, por exemplo, sobre qual o melhor mix de produtos, descontinuação de produtos e linhas de produtos, critérios de aceitação de encomendas para mercados diferentes. A premissa central desse tipo de análise é que o principal determinante dos custos é o volume de produção. Conseqüentemente, suas principais ferramentas são: análise de custo, volume, lucro; custo médio x custo marginal; análise da variabilidade dos custos e despesas. Além disso, como esse tipo de análise adota o foco interno à empresa, ganha relevo o conceito de valor adicionado pelas operações da empresa.

⁴⁵ Conforme ELISEU MARTINS, RKW é a abreviatura de Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit (MARTINS, 1996: p.236).

Nas últimas décadas do século passado, acelerou-se o processo de globalização econômica, marcado pelo acirramento da concorrência entre as empresas em escala mundial, pelo ciclo de inovações nas comunicações, computação e na robótica, gerando novos sistemas de produção, distribuição e, conseqüentemente, novos métodos de gestão das empresas.

Essas fortes mudanças no cenário econômico impulsionaram duas tendências que têm forte impacto na gestão de custo: a) o incremento dos custos indiretos de produção e b) a formação de parcerias entre empresas participantes da mesma cadeia de valor ou de um segmento relevante dela.

O incremento dos custos indiretos de produção coloca em cheque os métodos tradicionais de gestão desses custos e dos critérios de rateio. Por outro lado, a formação de parcerias torna premente a necessidade de ampliar o foco da análise dos custos, iluminando agora, além das operações da empresa, os custos de toda a cadeia de valor.

É nesse contexto que surgem a Gestão Estratégica de Custos, a Gestão Baseada nas Atividades e o Custeio Baseado nas Atividades.

5.2 - Gestão Estratégica de Custos

Segundo SHANK (1993), a Gestão Estratégica de Custos integra três temas chaves: análise da cadeia de valor, análise do posicionamento estratégico da empresa e análise dos determinantes de custo.

A cadeia de valor de um ramo de negócio materializa-se no valor criado pelo conjunto de todas as atividades, desde a fonte de recursos do fornecedor de componente da indústria, até o produto entregue ao consumidor final. A análise dessa cadeia contrapõe-se à análise do valor adicionado, interno da empresa. Quando se olha apenas para dentro da empresa, pode-se perder excelentes oportunidades de reduzir o custo total do produto, através da troca de informações e eliminação de gargalos ou

restrições ao longo dos elos que formam a cadeia de valor desse ramo de negócio. Todo custo “empurrado” para o fornecedor (formação de estoques, exigências desnecessárias na entrega dos suprimentos, na documentação), cedo ou tarde, retorna ao comprador, através do aumento de preço dos fornecimentos ou redução da qualidade.

O termo estratégia comporta diversos significados. Aqui se considera que estratégia é um plano para atingir determinado objetivo em situação de incerteza quanto ao comportamento das entidades e das variáveis ambientais. E, gestão estratégica, é definida como o conjunto de decisões e ações que compreendem a formulação, a implementação e o monitoramento das estratégias.⁴⁶

A análise do posicionamento estratégico da empresa é fundamental para compreender sua posição de rentabilidade dentro do conjunto da indústria, uma vez que “a base fundamental do desempenho acima da média a longo prazo é a *vantagem competitiva sustentável*” (PORTER: 1989, p.9). Esse autor especifica duas estratégias básicas que podem ser adotadas pela empresa: liderança em custo e diferenciação do produto. Diferentes estratégias causarão diferenças na gestão de custos das empresas.

As escolhas estratégicas impactam, também, a forma e a intensidade do uso das informações de custo pelas empresas. Uma empresa cuja estratégia seja liderança em custo, dará muito mais atenção à engenharia do custo alvo de seus produtos que outra empresa cuja estratégia seja diferenciação de produtos. O Quadro 5.1 resume as diferenças de ênfase no sistema de controle ou administração de custos em função da escolha estratégica da empresa.

⁴⁶ Esses conceitos foram explicitados durante as discussões em sala de aula na disciplina Gestão Estratégica de Custos, ministrada pelo Prof. Dr. WELINGTON ROCHA, no primeiro semestre de 2000.

Quadro 5.1 - Diferenças na Gestão de Custos Causadas por Diferentes Estratégias

		ESTRATÉGIAS PRIMÁRIAS	
		DIFERENCIAÇÃO DO PRODUTO	LIDERANÇA DE CUSTO
<ul style="list-style-type: none"> - Papel do custo da engenharia do produto na definição da performance. - Importância do conceito de orçamento flexível para o controle de custo da manufatura. - Percepção da importância de se fazer orçamentos. - Importância da análise de custo do marketing. - Importância do custo do produto para o processo de decisão do preço. - Importância da análise do custo do competidor 	Pouco Importante	Muito importante	
	De moderada a baixa	De alta a muito alta	
	De moderada a baixa	De alta a muito alta	
	Crítica para o sucesso	Freqüentemente não é feita de maneira formal	
	Baixa	Alta	
	Baixa	Alta	

Fonte : SHANK, 1993: p. 18.

A análise dos determinantes de custos é o terceiro aspecto da gestão estratégica de custos. O objetivo aqui não é analisar a relação de causa e efeito imediatos entre o custo da produção e o volume produzido. Observar apenas o relacionamento dos custos com o volume produzido é perder a riqueza da análise do comportamento dos custos. Os determinantes de custos devem ser procurados nas decisões que, muitas vezes, antecedem o

início da produção e nas condições e formas de organizar a produção que, na vida real, se inter-relacionam de forma complexa.

A literatura atual separa os determinantes de custos em duas categorias: determinantes estruturais e determinantes operacionais.

“A primeira categoria compreende os determinantes de custos estruturais, advindos da literatura relativa à organização industrial. Dessa perspectiva, há pelo menos cinco escolhas estratégicas pela firma a respeito de sua estrutura econômica que determina a posição de custo para um dado grupo de produtos:

1. Escala: tamanho do investimento na manufatura, na pesquisa e desenvolvimento e em recursos de marketing.
2. Escopo : grau de integração vertical.
3. Experiência: há quanto tempo a empresa já fazia o que está fazendo agora.
4. Tecnologia: qual processo tecnológico é usado em cada passo da cadeia de valor da empresa.
5. Complexidade: qual o tamanho da linha de produtos ou serviços oferecido aos seus consumidores” (SHANK, 1993: p. 20).

A essas escolhas de estratégias estruturais podem ser acrescentados, segundo ROCHA (2001):

- “Modelo de Gestão: refere-se ao conjunto de princípios, crenças e valores que orientam e impactam a gestão da organização, notadamente o processo de tomada de decisão;
- Estrutura de Capital : refere-se ao volume de recursos disponíveis, bem como à sua estrutura por origem (próprios, de terceiros, grau de balanceamento)” (ROCHA, 2001: p. 22).

É importante observar que a escolha estratégica da escala do empreendimento, da tecnologia a ser utilizada ou da complexidade da linha de produtos irá influenciar na estrutura de custos da empresa e, fatalmente, no custo dos produtos. No entanto, para cada determinante estrutural, maior

quantidade nem sempre é o melhor. Há economias e deseconomias de escala e de escopo. Muita experiência pode ser pior que pouca experiência em um meio ambiente dinâmico se, por experiência, entende-se apenas a quantidade de tempo acumulada.

Por outro lado, os determinantes operacionais de custo da empresa estão relacionados com sua habilidade de operar com sucesso. Nesse sentido, quanto maior e melhor forem essas habilidades, melhor para empresa, que terá menores custos e/ou maior qualidade nos produtos.

Resumidamente, os determinantes operacionais de custos, segundo SHANK, são:

- 1) “Participação – envolvimento da força de trabalho. O conceito significa que a força de trabalho está comprometida com a melhoria contínua;
- 2) Administração pela qualidade total – (crenças e descobertas a respeito da qualidade dos produtos e processos);
- 3) Utilização da capacidade instalada (dada pela escolha de escala na construção da fábrica);
- 4) *Layout* eficiente da fábrica;
- 5) Configuração do produto;
- 6) Exploração das ligações entre fornecedores e/ou consumidores através da cadeia de valor da empresa” (SHANK: 1993, p. 23-24).

ROCHA, acrescenta a essa lista os determinantes:

“Competências e habilidades: referem-se à exploração prática do potencial da força de trabalho quanto à execução de suas atribuições; e

Capacidade de aprendizagem: refere-se à capacidade de assimilação e aplicação de novos conhecimentos ditados pela dinâmica dos negócios, ou seja, à adaptação, às novas realidades, da experiência acumulada (ROCHA, 2001: p. 23).

5.2.1 - Custeio Baseado em Atividades e Gestão Baseada nas Atividades

Como visto anteriormente, nas últimas décadas do século passado, o crescimento dos custos indiretos de produção tem desafiado os administradores a encontrarem novas formas de gestão de custos. Das diversas ferramentas que têm se apresentado para auxiliar os gestores nessa tarefa, duas se destacam: o Custeio Baseado em Atividades (ABC) e a Gestão Baseada nas Atividades (ABM)⁴⁷. O ABC tem como objetivo central “proporcionar aos administradores informação sobre o custo do produto, para análise da lucratividade e outras decisões. O ABM objetiva o gerenciamento do custo para o aperfeiçoamento do processo de produção e inovação” (SAKURAI: 1997, p. 97).

Embora essas ferramentas tenham objetivos individuais diferentes, elas devem ser utilizadas em conjunto para se obter maior eficácia.

O Quadro 5.2 é um fluxograma que, baseado nos conceitos da Gestão Estratégica de Custos e do ABC, mostra o relacionamento entre os determinantes de custo, recursos, atividades e objetos de custo.⁴⁸ No primeiro plano, destacam-se os determinantes de custo, discutidos na seção anterior, que moldam o conjunto de recursos, o tipo de atividades necessárias a uma dada produção, com tecnologia específica e escala definidas. Em suma, os recursos necessários a um determinado modelo de produção.

Uma vez definido o modelo de produção, as atividades assumem na empresa o papel central na indução dos volumes de recursos necessários à produção. Isto porque “a função principal das atividades é converter recursos (material, mão-de-obra e tecnologia) em produção” (BRIMSON: 1996, p. 63).

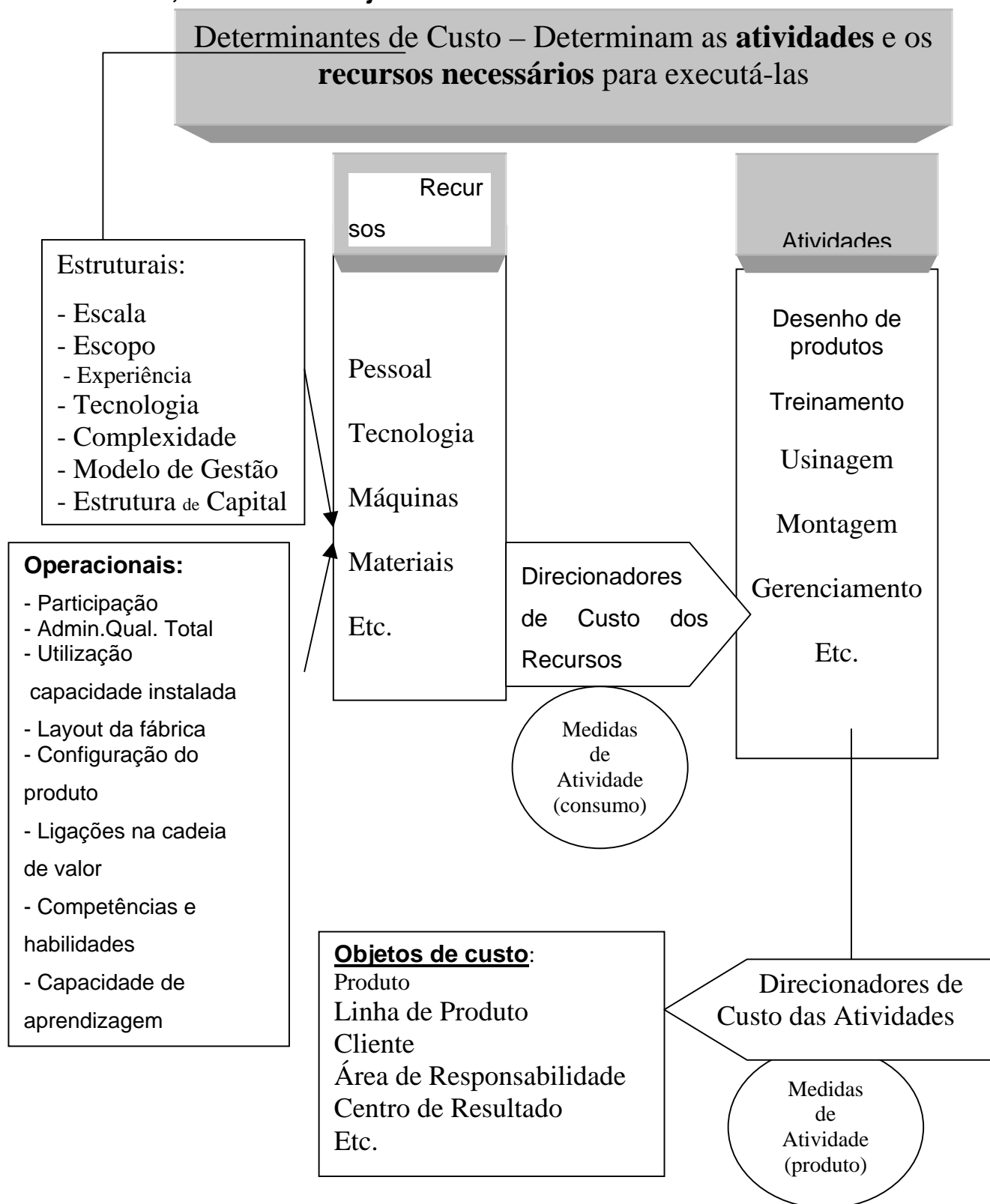
⁴⁷ ABC – Activity Based Costing; e
ABM - Activity Based Management .

⁴⁸ Visão construída a partir das discussões em sala de aula na disciplina Gestão Estratégica de Custos, ministrada pelo Prof. Dr. WELINGTON ROCHA, primeiro semestre de 2000.

Ou seja, os recursos são entradas do sistema atividade e o produto sua saída.

Coerente com essa visão, primeiro, o ABC direciona os recursos consumidos na atividade, de acordo com a sua medida de consumo. E, em seguida, direciona os custos das atividades aos objetos de custo de acordo com uma medida de produto da atividade. É importante salientar que “uma medida de atividade é uma entrada, uma saída ou um atributo físico de uma atividade” (BRIMSON,1996: p. 137).

Quadro 5.2 – Relacionamento entre Determinantes de Custo, Recursos, Atividades e Objetos de Custo



Ao descrever esse processo, SAKURAI especifica que, no primeiro estágio, ocorre a apropriação do custo dos recursos “aos principais processos de produção ... ou centros de atividade...” (SAKURAI: 1997, p. 99), através dos direcionadores de recursos – horas de mão-de-obra, horas de máquina ou materiais utilizados nas atividades. No segundo estágio, “os custos de cada diferente atividade, cumprida em cada centro, são apropriados aos produtos com base na quantidade de operações necessárias para cumprir cada atividade, para cada produto” (SAKURAI, 1997: p. 99).

Para o desenvolvimento do ABC em uma empresa, KAPLAN propõe quatro passos :

- Desenvolver um dicionário de atividades. “Atividades são descritas por verbos associados a substantivos: programar produção, mover materiais, comprar materiais, inspecionar itens, responder aos consumidores, ...” (KAPLAN, 1997: p. 85). Não há uma quantidade definida de atividades; pode variar de 10 a 30 atividades ou chegar a centenas.
- Determinar quanto a organização está gastando em cada uma de suas atividades. Isto é feito utilizando os direcionadores de custo dos recursos como descreve SAKURAI. Ao final dessa fase, “através de atributos adequadamente selecionados, podem-se observar os gastos com as atividades em várias perspectivas, incluindo hierarquia das atividades, processos de negócios, grau de variabilidade e grau de eficiência” (KAPLAN, 1997: p. 94).
- Identificar os produtos, serviços e clientes da organização.
- Selecionar os direcionadores de custo das atividades que liguem os custos das atividades aos produtos, serviços e clientes da organização. A escolha dos direcionadores “reflete um “trade-off” subjetivo entre a acurácia e o custo de medir” (KAPLAN: 1997, p. 95).

Além do modelo de apropriação de custo, outro aspecto relevante do ABC é que ele não apropria todas as despesas da organização aos objetos de custo. O ABC separa o custo dos recursos adquiridos em duas categorias: custo dos recursos utilizados e custo da capacidade não usada. A importância dessa separação, que pode ser utilizada para a identificação e eliminação do desperdício, é reconhecida e relatada da seguinte forma: “De fato, a apuração da capacidade não usada pode ser uma das mais importantes contribuições do ABC às empresas japonesas. A Sanyo Electric, importante fabricante de produtos eletrônicos, adotou o ABC/ABM em julho de 1994 e usou com sucesso o custo ABC para determinar capacidade ‘não-valor’” (SAKURAI, 1997: p. 102).

O gerenciamento com base nas atividades concentra-se na análise dos determinantes de custo, dos direcionadores de custo e das atividades, buscando reduzir os custos. Mas a informação do ABC identificando o custo da capacidade não utilizada é a porta de entrada para o ABM, que analisa as atividades buscando identificar:

- as não-essenciais ou que não agregam valor;
- as mais significativas para adição de valor;
- as melhores práticas (de se executar a atividade);
- as conexões entre as atividades.

Feita essa análise, o gerenciamento ocupa-se fundamentalmente em mudar o modo de desempenhar as atividades e redistribuir ou cortar os recursos liberados por essa mudança. Tais procedimentos são descritos nos modelos de qualidade total: reduzir tempo e esforço, eliminar atividades desnecessárias, compartilhar atividades quando possível, redistribuir ou cortar os recursos ociosos.

5.3 – Sistema de Custos

Ao longo do tempo, os termos sistema de custos, sistema de custeio, método de custeio e técnica de custeio, entre outros, têm sido descritos na literatura contábil com significados distintos ou similares, dependendo do autor, do objetivo e do momento em que aparecem. Neste trabalho, adotou-se a terminologia de GUERREIRO, apresentada por PETER (2001), para o qual um sistema de custo é formado basicamente por três elementos:

- Sistema de Acumulação de Custos – cuida do processo de acumulação dos custos e o seu desenho está associado ao sistema de produção da entidade. Os sistemas de produção mais conhecidos são o de produção contínua e o por ordem, de onde derivam os sistemas de acumulação por etapa do processo e por ordem de produção, respectivamente.
- Sistema de Custeio – está associado ao modelo de mensuração e depende do tipo de informação que os gestores necessitam: se baseado em dados reais, atuais, históricos, estimados e/ou predeterminados.
- Método de custeio ou método de apropriação de custos – associa-se ao processo de identificar e associar o custo ao objeto que está sendo custeado

5.3.1. - Sistema de Acumulação de Custos

O sistema de acumulação de custos está fortemente associado à forma de produzir e aos sistemas de controle da produção. Ou seja, o fluxo da informação de custos tende a seguir o fluxo do controle da produção que, por sua vez, deve estar aderente ao fluxo físico, real, da produção.

O controle de produção industrial, conforme BURBIDGE (1971), utiliza o conceito de programação da produção (Ordering), em que a solicitação dos produtos que devem ser completados em um período de tempo

específico é decomposta em ordens de produção, indicando-se a quantidade a ser produzida, os materiais a serem processados e a forma de fazê-lo.

Na visão do autor, há diversas formas de se produzir, gerando formas diferentes de programação, como:

- por projetos (Contract Scheduling) - para produtos complexos ou com desenhos especiais;
- por encomenda (Job loading) - para controlar o trabalho em indústrias e prestadores de serviços que manufaturam lotes de materiais especiais e componentes, freqüentemente para outras indústrias;
- por controle de estoque (Stock Control) - quando a compra e a produção são controladas pelo nível de estoques no ponto de venda;
- por programação de lotes de componentes (Component Batch Scheduling) - é um sistema multifásico no qual cada componente tem um lote com quantidade específica e o intervalo entre os lotes é ajustado para permitir o atendimento à demanda.
- por lotes controlados por período (Period Batch Control) - é o sistema no qual o ano é dividido em períodos de igual duração e a requisição de partes para montagem ou venda é feita por períodos.

Esse conjunto de possibilidades de programação da produção tem sido resumido em dois modelos básicos de acumulação de custos: por processo e por ordem.

Quando a empresa produz de forma contínua, geralmente para estoque ou venda, tal como as indústrias de cimento, química, petróleo, álcool e outros, o custo da produção é acumulado por etapas do processo. Dessa forma, “os custos são acumulados em contas representativas das diversas linhas de produção; são encerradas essas contas sempre no fim de

cada período (mês, semana, trimestre, ano...) e o custo do produto é apurado como o custo médio do período” (MARTINS, 1996: p. 158).

Quando a empresa trabalha atendendo a pedidos externos ou internos, o custo da produção é acumulado por encomenda, ou seja, por ordem. Assim, o sistema coleta os dados de custo para cada unidade física ou lote de produto, identificando e acumulando o consumo dos fatores de produção durante o processo de transformação. A ordem é encerrada ao término do processo produtivo, apurando-se o custo respectivo.

A abordagem da gestão econômica (GECON) propõe um conjunto de agentes de acumulação de custos, receitas e resultados. Essa proposta ancora-se na diversidade das formas de produzir, tem presente que a transação é a entidade geradora de resultados e que “a eficácia empresarial é obtida pela eficácia de cada transação realizada dentro de um evento econômico e cada evento por possuir um modelo de decisão específico, deve ter um modelo de identificação e acumulação coerente com suas particularidades” (Catelli, 1999: p. 361). O Quadro 5.3, a seguir, mostra esse conjunto de agentes de acumulação.

Quadro 5.3 - Agentes de Acumulação

- Unidade de Produto (*)
- Lote de Produto
- Produto por Turno
- Produto
- Centro de Resultado
- Área de Responsabilidade
- Divisão/ Empresa

Fonte: Parisi e outros – Modelo de Identificação e Acumulação de Resultado sob a Ótica do Gecon

* Acrescentado após discussão no seminário Análise de Custos, 2º semestre de 1999 – Prof. Catelli.

5.3.2 – Sistema de Custeio

Conforme a terminologia adotada, o termo sistema de custeio está associado ao modelo de mensuração. Dessa forma, podemos custear os diversos agentes de acumulação de acordo com diferentes unidades de medida, dependendo das necessidades dos tomadores de decisão. As unidades mais utilizadas são: custo histórico, custo corrente, custo estimado, custo-padrão, entre outros.

Saliente-se que a elaboração do custo-padrão independe do método (tópico 5.3.3) utilizado para custear os produtos/serviços. Na realidade, “o custo-padrão é uma ferramenta utilizada juntamente com o método de custeamento adotado” (ASSOLARI, 2001: p.3).

5.3.3 - Métodos de Custeio

Os principais métodos de custeio, para efeito deste trabalho⁴⁹, são:

- Custeio por Absorção;
- Custeio Pleno;
- Custeio por Atividades;
- Custeio Variável;
- Custeio Direto.

5.3.3.1– Custeio por absorção

O custeio por absorção “é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, nascido da situação histórica...” (MARTINS, 1996: p. 41), sendo seu uso amplamente disseminado, principalmente, pela contabilidade financeira para preparar relatórios destinados ao público externo a empresa. O custeio por absorção resume-se no critério “em que se apropriam todos os custos de produção quer fixos, quer variáveis, quer diretos ou indiretos, e tão somente os custos de produção, aos produtos elaborados” (MARTINS, 1996: p. 214).

Ressalte-se que, nesse método, são reconhecidos como custo do produto elaborado apenas os custos de produção, sendo os demais gastos considerados como despesas, impactando o resultado do período em que ocorreram.

A forma clássica, porém, não necessariamente correta, de associar os custos indiretos aos produtos é a utilização de rateios com base no consumo dos custos diretos mais significativos, como mão-de-obra direta e horas de máquinas. Quando se trata de organizações mais complexas, primeiro, os

⁴⁹ A formulação do conjunto dos principais métodos de custeio não é unânime. A lista aqui proposta foi formulada durante as discussões em sala de aula na disciplina Gestão Estratégica de Custos, ministrada pelo Prof. Dr. WELINGTON ROCHA, no primeiro semestre de 2000.

custos indiretos são associados a todos departamentos; depois, distribuídos dos departamentos de apoio aos de produção e finalmente destes para os produtos.

Em síntese, o Custeio por Absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos e serviços. Trabalha com a classificação de custos diretos e indiretos, sendo os últimos atribuídos aos produtos mediante rateio. Atende aos Princípios Contábeis Geralmente Aceitos e à legislação tributária e societária do Brasil e em muitos outros países.

5.3.3.2 – Custeio pleno

Também denominado integral ou RKW, o custeio pleno difere do custeio por absorção, porque trabalha com a idéia de que ao custo do produto devem ser agregados não apenas os custos de produção, mas também todas as demais despesas da organização, inclusive as financeiras. Dessa forma, ignora as fronteiras, às vezes obscuras, entre o custo do produto e as despesas do período. Assim, segue a tendência de ampliação do conceito de custo de produto, incluindo as fases do esforço de venda, os canais de distribuição, inclusive as fases de pós-venda, como garantia e assistência técnica.

A forma de associar os custos indiretos e as despesas aos produtos é a mesma que a do custeio por absorção. Ressalte-se que esse método é utilizado apenas para fins gerenciais, não sendo admitido para fins tributários nem societários.

5.3.3.3 – *Custeio por atividades*

A formulação do custeio por atividades possui alguns componentes do custeio pleno, na medida em que trabalha com todos os custos, independentemente de estarem associados à fase de produção, distribuição e assistência pós-venda, porém só apropriando os custos rastreáveis através de direcionadores.

A sua especificidade é trabalhar com a premissa segundo a qual são as atividades desenvolvidas nas empresas que geram custos, pois consomem os recursos; por sua vez, os produtos, clientes ou outro objeto de custo consomem as atividades. O custeio por atividades “procura, então, estabelecer a relação entre atividades e os objetos de custo através de indicadores que determinam quanto de cada atividade é consumido por eles” (PETER, 2001: p. 129)

O funcionamento desse método de custeio foi apresentado, com maiores detalhes, no tópico 5.2.1

5.3.3.4 – *Custeio variável*

Quando se utiliza o custeio variável, são apropriados aos produtos apenas os custos variáveis, “ficando os custos fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o Resultado; para estoques só vão, como consequência, custos variáveis” (MARTINS, 1996: p. 216).

O uso do custeio variável tem sido indicado apenas para relatórios internos, objetivando evidenciar a margem de contribuição por produto, para a tomada de decisão sobre mix de produção e atendimento de pedidos a preços especiais para novos mercados etc.

Há uma extensa discussão a favor e contra o uso do custeio variável, não apenas para relatórios internos, mas também para os externos. A

argumentação de JAMES M. FREMGEN, (in QUILICI: 1973, p. 121 a 123) é resumida da seguir.

A favor do custeio variável:

- O custeio variável implica a elaboração de demonstrações específicas de custos fixos e custos variáveis.
- O custeio variável facilita a análise do lucro incremental.
- O custeio variável retira do lucro o efeito das variações de estoques (o argumento é, na realidade, derivado da noção de que os custos fixos de produção são custos do período e não dos produtos).

Contra o custeio variável:

- É difícil, na prática, separar custos variáveis e fixos.
- O custeio variável tende a ignorar ou subestimar a importância dos custos fixos.
- O custeio variável subestima os valores do estoque.

Esses argumentos apenas tangenciam o verdadeiro problema, uma vez que a controvérsia principal entre o custeio variável e o por absorção é saber se os custos fixos de fabricação são custos do produto fabricado ou do período durante o qual foram incorridos. Portanto, o que se discute é o momento e forma que os custos fixos de produção vão impactar o lucro da empresa.

5.3.3.5 – *Custeio direto*

PETER conceitua o custeio direto como sendo aquele que apropria aos produtos apenas os “custos diretos, quer fixos ou variáveis, desde que possam ser perfeitamente identificáveis com o produto” (PETER, 2001: p. 121).

O conceito exposto foca exclusivamente o produto como objeto de custeio. No entanto, na medida em que surge a necessidade de apurar custos de novos agentes de acumulação, pode-se entender o custeio direto

como sendo aquele que apropria os custos diretos, quer fixos, quer variáveis, a quaisquer objetos de custo, sejam eles produtos, lotes de produtos, centros de responsabilidade, centros de resultado, sejam quaisquer outros de interesse do gestor. É fundamental, no entanto, ressaltar que essa apropriação não admite qualquer tipo de rateio.

5.4 – Sistema de Custos do Setor Público

A partir da discussão sobre gestão estratégica de custos e sistemas de custos (apresentada nos tópicos anteriores) e tendo presente o modelo de decisão governamental (discutido no tópico 3.5), é possível iniciar a escolha dos conceitos que devem nortear um sistema de custo desse setor.

5.4.1 – Objetivos e Limites

Como vimos no Capítulo 3, a questão central do modelo de decisão do setor público é identificar os problemas a serem enfrentados e construir os programas para resolvê-los.

Embora não se tenham pesquisas empíricas a respeito dos “Cost Drivers” do setor público⁵⁰, é forçoso reconhecer que o custo dos programas é determinado, em primeira instância, pela escala desejada, pela tecnologia escolhida e pelo grau de integração vertical das ações previstas nos planos plurianuais. Outros condicionantes como a participação dos funcionários, o grau de utilização das instalações e o seu *layout* também terão forte influência no custo dos produtos e serviços prestados pelo setor público.

Nesse sentido, a gestão estratégica dos custos das ações de governo deve iniciar-se bem antes da discussão do orçamento anual. Ou seja,

⁵⁰ Em função da estabilidade dos funcionários públicos, decisões no passado sobre contratações de funcionários e concessões de benefícios constituem um forte determinante dos custos dos serviços prestados no presente.

poderia iniciar no momento em que se tomam as decisões dos programas de governo materializados no Plano Plurianual. Ou, em termos ideais, deveria iniciar-se na campanha eleitoral, pois em uma sociedade democrática, quando se elegem os governantes, também está escolhido o programa de ação do governo do próximo período.

As informações necessárias para embasar essas decisões estratégicas devem estar contidas no sistema de informação estratégica, sendo que o sistema de informação de custos do setor público, com o recorte proposto no item 2.4.1, apenas subsidiariamente poderia auxiliar nessas decisões.

Nesse sentido, o objetivo do sistema de custo do setor público, aqui proposto, é prover informações que auxiliem a tomada de decisão do gestor público, bem como o controle e a avaliação da eficiência, eficácia e da efetividade relativos aos programas em execução ou já executados. Conseqüentemente, esse sistema limita-se a coligir, mensurar, resumir e relatar apenas dados internos às entidades governamentais.

5.4.2 – Sistema de Acumulação de Custos do Setor Público

O setor público, particularmente a administração direta, objeto deste trabalho, opera fundamentalmente prestando serviços à comunidade e criando capacidade para prestar serviços.

Serviços típicos do setor público como ensino, assistência médica, distribuição da justiça, cuidado com a segurança pública e a defesa nacional, entre outros, são prestados de forma contínua, requerendo, portanto, um sistema de acumulação de custos por processo. Isto significa que os custos desses serviços devem ser acumulados durante um determinado período – mês, trimestre, semestre, por exemplo - sendo o custo unitário desses serviços apurado pela comparação entre o custo do período e as unidades produzidas nesse mesmo período. No final do período contábil, todas as contas que acumulam custos do período devem ser encerradas.

Por outro lado, o setor público também, cria capacidade para prestar serviço quando constrói uma escola, um hospital, uma ponte, um conjunto habitacional, uma estrada. Esse tipo de atuação se caracteriza como encomenda específica, com data inicial e final de execução, significando, portanto, que o sistema de acumulação de custos requerido neste caso é o sistema por “ordem de serviço”. Os custos relativos a essa obra devem ser acumulados nessa ordem até que a obra termine, quando então será apurado o custo total da ordem ou custos unitários, quando for o caso. Ressalte-se que o término do período contábil não encerra a ordem; os custos relativos à ordem em andamento devem ser ativados como obras em andamento ou título assemelhado.

Tendo presente a conceituação de projeto e atividade (tópico 3.4.3), pode-se concluir que o custo do projeto deve ser acumulado por ordem, e o custo da atividade, acumulado por processo.

5.4.3 – Sistema de Custeio do Setor Público

O sistema de custeio do setor público assenta-se nos custos histórico e orçado. O custo histórico é elemento fundamental na integração entre o sistema de custos e os sistemas de orçamento e contabilidade pública.

Por sua vez, o custo orçado poderá basear-se em simples estimativas ou utilizar a ferramenta do custo-padrão. O ideal é que se construíssem padrões para todas as atividades e produtos a serem executados pelo setor público; no entanto, isto não é praticável no início do processo de implantação de custos, mas ideal a ser perseguido. É importante, todavia, que o sistema de informação de custo crie condições de especificar, no custo orçado, quando se trata de padrão ou de mera estimativa.

5.4.4 – Método de Custeio do Setor Público.

A escolha do método de custeio do setor público não é tarefa fácil, na medida em que há defensores para quase todos os métodos, como visto no Capítulo 1. Além disso, no setor público, diferentemente do setor privado, não há limitação legal quanto ao uso dos métodos de custeio⁵¹. Nesse sentido, qualquer um dos cinco métodos descritos no tópico 5.3.3 pode ser adotado.

5.4.4.1 – Método de custeio direto no setor público

A proposta deste trabalho é adotar como método de custeio do sistema integrado de custos do setor público o custeio direto, conceituado aqui como sendo o método que aloca todos os custos⁵² - fixos e variáveis - diretamente a todos os objetos de custo sem qualquer tipo de rateio ou apropriação.

O primeiro argumento em defesa do custeio direto é que esse método, por não conter qualquer tipo de rateio, permite analisar o desempenho dos gestores e das políticas públicas com maior objetividade e sem as intermináveis discussões a respeito dos custos gerais transferidos. Esse é o objetivo central do sistema integrado de custos.

O segundo argumento é que esse método está entranhado no sistema de planejamento/ orçamento e contabilização da execução orçamentária, o que facilita a implantação do sistema integrado de custos.

Esse fato pode ser demonstrado da seguinte forma:

⁵¹ Até o presente momento a União e o Estado de São Paulo, foco deste trabalho, ainda não estabeleceram normas relativas ao controle de custo e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos orçamentários. Essa normatização deve ocorrer por meio das LDOs conforme estabelece o Art. 4º, Inciso I, alínea “e”, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

⁵² Ressalte-se que a contabilidade governamental, normalmente, não registra a depreciação do imobilizado e a amortização das despesas financeiras relativas a débito de longo prazo, conforme discutido no tópico 4.4.

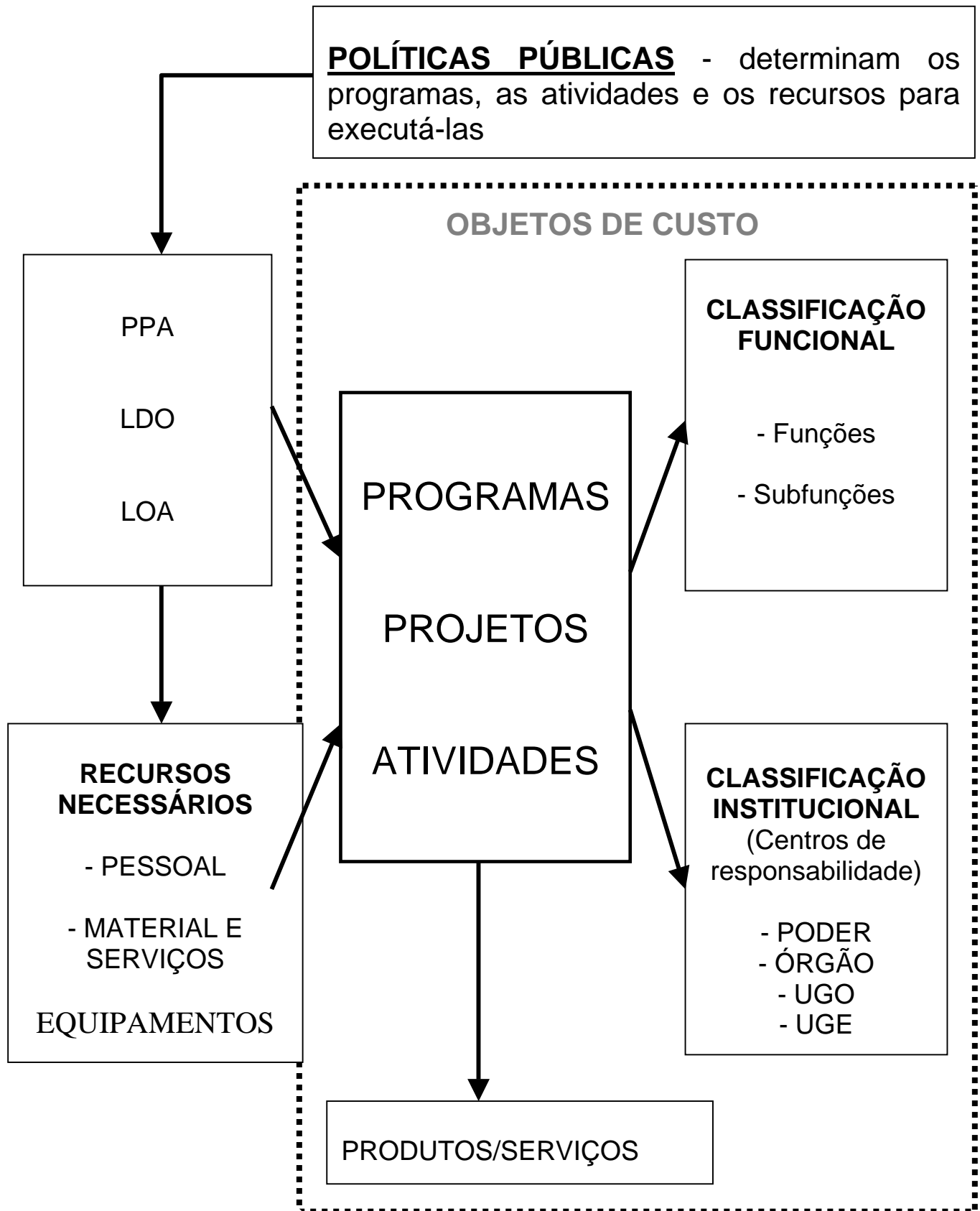
- A ação do governo - projetos e atividades - é a categoria utilizada para a programação das despesas orçamentárias.
- Os recursos necessários à execução dessas ações, classificados conforme sua natureza econômica, são estimados e detalhados por projetos e atividades. Dessa forma, os recursos a serem consumidos associam-se diretamente com as atividades a serem executadas.
- A ação de governo se desenvolve em um determinado espaço organizacional perfeitamente identificável sendo, portanto, possível acumular diretamente as despesas executadas por atividades/projetos, por órgãos, por gerentes de programas ou ordenadores de despesas. Como os projetos/atividades devem cumprir uma função de governo, são também facilmente identificáveis com a classificação funcional.
- O modelo de acumulação direta das despesas orçamentárias pode ser transformado em modelo de acumulação do custo do período ou da ordem, uma vez feitos os ajustes das despesas orçamentárias liquidadas e dos investimentos (principalmente consumo dos estoques), conforme discutiu-se no tópico 4.5.

O terceiro argumento é que a relação custo-benefício da informação, embora difícil de ser quantificada, é claramente favorável ao método do custeio direto, uma vez que sua implantação pode ser feita muito rapidamente e com baixo custo de treinamento, já que aos funcionários e gestores esse método soa familiar.

O relacionamento direto entre as políticas públicas, recursos, atividades e objetos de custos pode ser visto no Quadro 5.4. Esse quadro mostra sinteticamente que a definição das políticas públicas é o principal determinante dos custos do setor público, derivando daí os programas e as ações, bem como a identificação dos recursos necessários para executá-los. Os recursos estimados e consumidos são acumulados diretamente nos projetos ou atividades. A partir dos custos acumulados por projeto ou

atividade, por um processo simples de agregação, é possível encontrar os custos das funções e dos centros de responsabilidade. Os custos unitários dos produtos ou serviços derivam da relação entre os custos das atividades e as quantidades físicas executadas.

Quadro 5.4 - Relacionamento: políticas públicas, recursos, atividades e objetos de custo.



Alguns questionamentos podem ser feitos a essa proposta. O primeiro é que os custos apurados dessa forma podem conter distorções, “sendo a mais significativa a falta de critérios rigorosos na vinculação do pessoal aos projetos e atividades em que realmente atua” (COMERLATO, 1978: p. 17)

Todavia, é importante salientar que a qualidade das informações do sistema integrado de custos depende, fundamentalmente, do rigor com que na fase do orçamento são associados os recursos com as atividades/projetos e, posteriormente, na fase da execução, depende do esmero do lançamento contábil utilizando-se as classificações corretas para cada transação.

Além disso, a melhor garantia do aperfeiçoamento do sistema de custos são o cálculo e a divulgação dos custos unitários dos bens e serviços entregues à população, pois eles forçarão os gestores envolvidos a analisarem as informações buscando, de um lado, corrigir as distorções de classificação e, de outro, tornar mais eficiente o uso dos recursos.

O segundo questionamento é que as atividades e projetos são excessivamente genéricos ou globais não permitindo uma associação direta dos recursos consumidos com os seus produtos.

Aqui é necessário ter presente a diversidade das ações governamentais. Há casos em que a atividade, mesmo genérica, tem um único produto final, entregue aos cidadãos ou usuários do serviço público. Nesse caso, a apropriação do custo ao produto dá-se diretamente sem maiores problemas. Quando houver mais de um produto resultante de uma mesma atividade, recomenda-se tratá-lo como produção conjunta. Isto é, indicar o custo total da atividade e as quantidades produzidas de cada um dos produtos diferentes. A eficiência do gestor seria analisada a partir da comparação do efetivamente produzido com o padrão ou o orçado.

Por outro lado, não se pode olvidar que o rol dos projetos e atividades é prerrogativa de cada um dos entes públicos; dessa forma, é possível criar um dicionário de atividades mais genéricas ou mais específicas de acordo

com as necessidades de informação. Apesar disso, seguramente, haverá atividades cujos produtos serão de difícil de explicitação, enumeração e quantificação; nesse caso, obviamente, não há como calcular o custo unitário, qualquer que seja o método de custeio adotado.

5.4.4.2 – Custeio por atividades no setor público.

Outro questionamento possível é que o método de custeio direto proposto não incorpora os avanços da gestão por atividades.

Essa ferramenta de gestão preocupa-se, fundamentalmente, com a capacidade não utilizada e com as atividades que não agregam valor, buscando reduzir os desperdícios e eliminar as atividades desnecessárias. E, como visto no tópico 5.2.1, está associada à contabilidade por atividades e ao custeio por atividades.

À primeira vista, não haveria maiores dificuldades em adotar o custeio por atividades no setor público, já que:

- toda ação governamental é decomposta em atividades/projetos. As atividades/projetos são o elemento-chave nos sistemas de orçamento e de contabilidade;
- o conceito de atividade do setor público é muito semelhante ao formulado por BRIMSON:
 - Conceito Legal - “um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação de governo” (Art. 2º, Portaria nº 42 de 14/4/1999).
 - Conceito de BRIMSON – “atividades são processos que consomem recursos substanciais para gerar uma produção” ou ainda, “um critério básico da contabilidade por atividades é a capacidade de relacionar uma atividade a um produto,

processo, projeto ou outro objetivo a reportar do qual a administração necessita informação de custo” (BRIMSON, 1996: p.63 e 64).

No entanto, é necessário considerar que a adoção do método de custeio por atividades ampliaria as dificuldades para implantação de um sistema integrado - custo, orçamento e contabilidade - por diversas razões:

- o processo de implantação exigiria a identificação das atividades relevantes, tempos médios de execução de cada uma delas e horário de trabalho de cada um dos funcionários, entre outros aspectos;
- o treinamento deveria ser intensivo para uniformizar os critérios a serem adotados em todos órgãos ou centros de custo;
- o período de tempo necessário para que o sistema se estabilizasse e produzisse benefícios seria ampliado enormemente;
- o sistema geraria uma quantidade de informações praticamente impossível de ser analisada pelos órgãos gestores centrais (Secretarias de Governo, Planejamento e Fazenda).

Porém, implantado o sistema de custo proposto (custeio direto), nada impede - sendo até desejável - que, sem retrabalho, órgãos específicos, a partir das informações extraídas do sistema de informação contábil-gerencial, construam modelos específicos de análise e gerenciamento de seus custos, seguindo o modelo ABC/ABM.

Nesse sentido, trabalhando com a idéia de hierarquia de atividades, pode-se assumir que as atividades/projetos correspondem ao conceito de macroatividades, podendo ser decompostas em atividades menores. A partir dos custos acumulados nas atividades/projetos ou nos departamentos, identificam-se os direcionadores de consumo dos recursos por essas

atividades menores. Em seguida, identificam-se os direcionadores dos custos dessas atividades aos produtos e serviços. No decorrer desse processo busca-se, também, a identificação da capacidade não usada, possibilitando identificar as atividades que não agregam valor aos produtos ou serviços.

5.4.4.3 - Gestão por resultados

Ao adotar o método de custeio direto, o sistema de custos proposto abre caminho para a aplicação da gestão de resultados no setor público. Isto porque, determinados órgãos, programas ou atividades poderão calcular a receita econômica, confrontá-la com os custos diretos e sem qualquer retrabalho, criar os demonstrativos do resultado econômico propostos por SLOMSKI (2001) ou o cálculo do resultado econômico sugerido por RIBEIRO FILHO (1998).

Finalmente, é mister deixar claro que o sistema integrado de custos utilizando o método de custeio direto, é o ponto de partida para a melhoria do sistema de informação contábil gerencial do setor público mas, não, seu ponto final.

5.4.5 – Sistema de Custos do Setor Público e os demais Sistemas de Informação

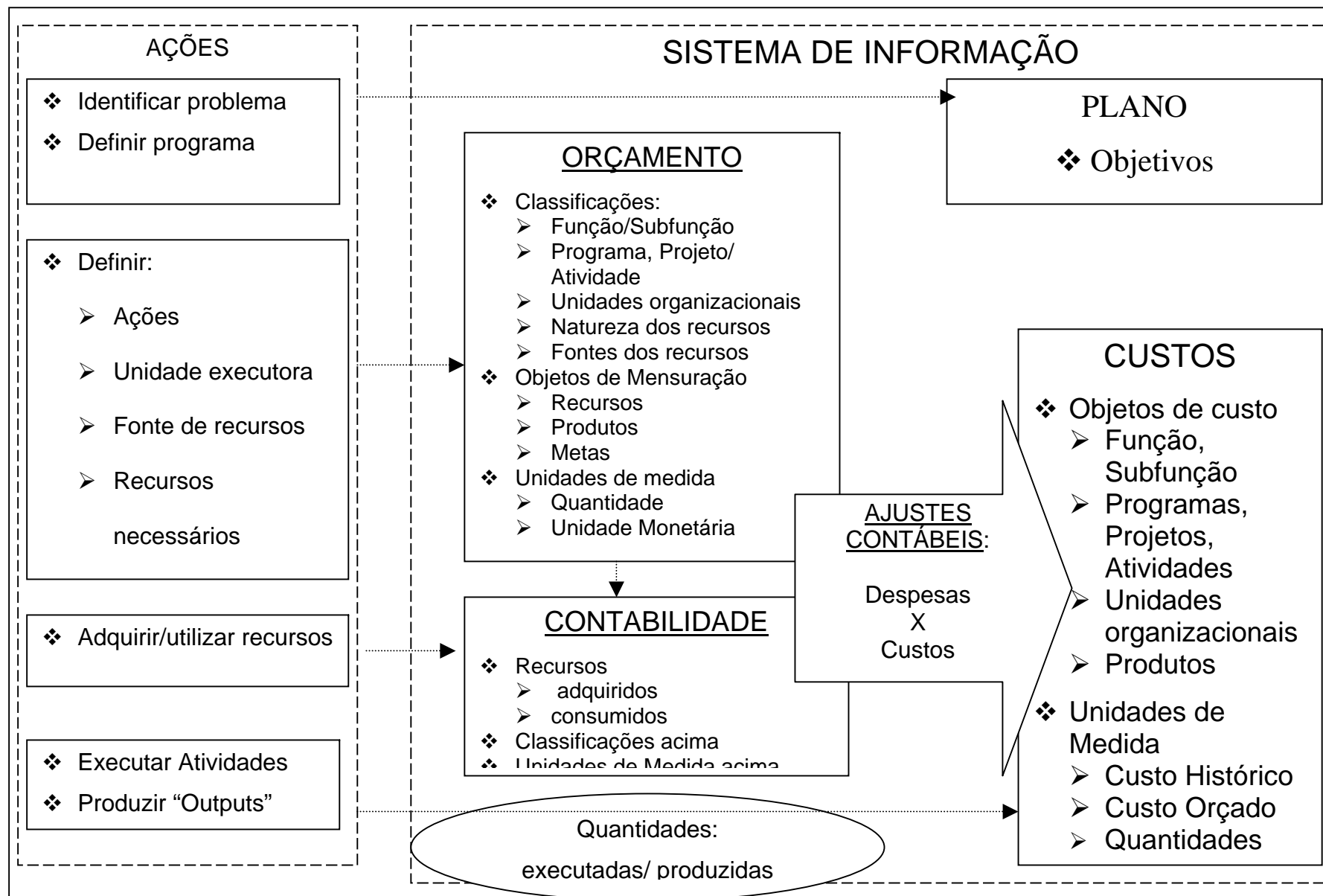
Sintetizando as diretrizes propostas neste trabalho, o Quadro 5.5 mostra o relacionamento entre as principais ações do modelo de decisão amplo e o sistema de informação. Nesse quadro pode ser vista, também, a integração do sistema de custos do setor público aos demais sistemas de informações: orçamento e contabilidade.

É interessante observar que o sistema de informação de custo absorve os dados do sistema orçamentário e do sistema contábil. Para tanto,

é necessário apenas efetuar os ajustes contábeis, discutidos no Capítulo 4, transformando a despesa em custo. Além dos dados absorvidos desses sistemas, o sistema de informação de custo necessita registrar, apenas, os dados relativos aos produtos e às atividades executadas.

Por último, observe-se que os objetos de custo, como já foi dito, são agregados utilizando-se as mesmas regras de acumulação das despesas orçamentárias.

Quadro 5.5 - Sistema de Informação de Custo do Setor Público e os demais Sistemas de Informação



6 – SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL GERENCIAL DO ESTADO DE SÃO PAULO

6.1 – Introdução

A estrutura administrativa do Estado de São Paulo é composta pela Administração Direta, que congrega os órgãos dos poderes Executivo, Legislativo, Judiciário e Ministério Público, e pela Administração Indireta, que contempla as autarquias, fundações, universidades e empresas públicas. Embora tenham autonomia orçamentária e financeira, os entes da Administração Indireta estão sujeitos às mesmas regras de controle da Administração Direta.

Os sistemas de informação descritos neste capítulo aplicam-se integralmente à Administração Direta e às autarquias. O processo de implantação desses sistemas nas fundações, universidades e empresas públicas ainda está em andamento.

Em 1995, a Secretaria da Fazenda e a Secretaria de Economia e Planejamento do Estado de São Paulo iniciaram um conjunto de ações direcionadas à modernização dos sistemas de planejamento, execução e controle da ação pública. Esse processo foi coordenado pelo Programa de Modernização do Controle Interno e da Administração Financeira – PROMOCIAF, financiado pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento – BID.

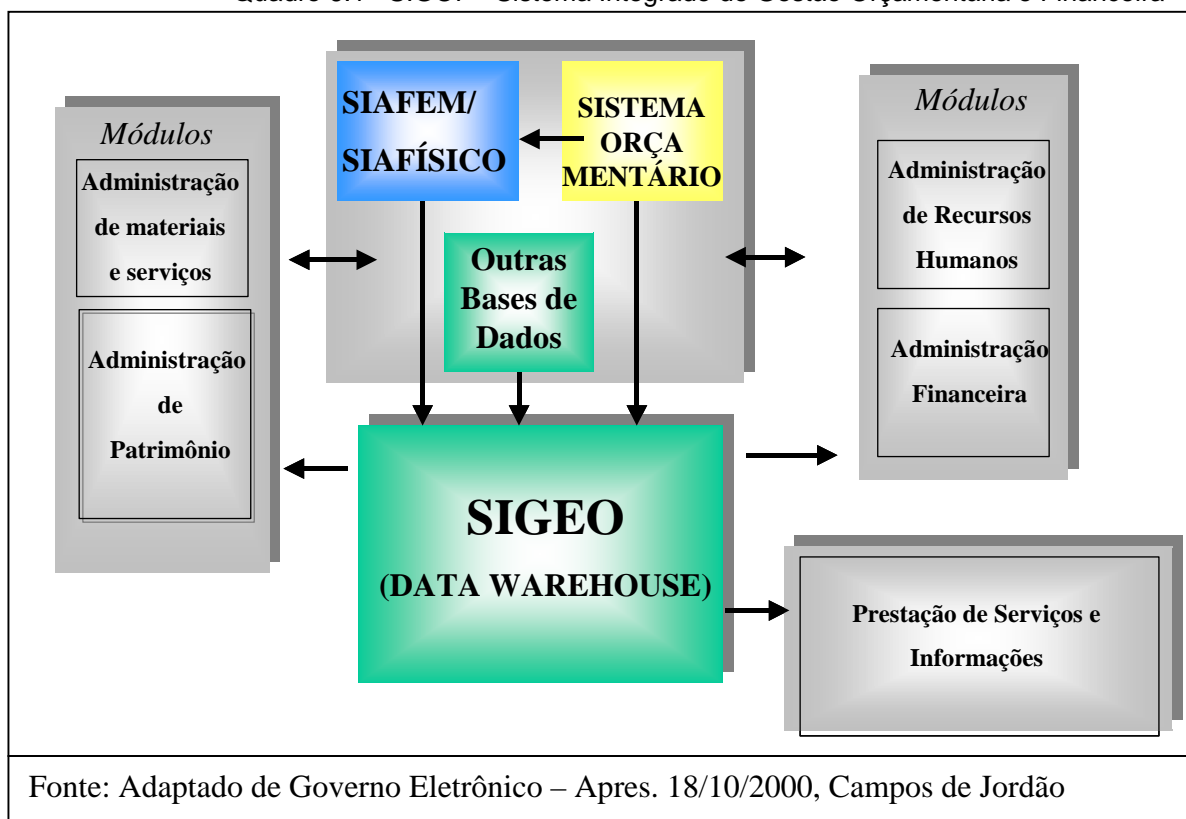
A modernização, neste caso, pode ser descrita como o processo de construção de um sistema integrado de gestão orçamentária e financeira dos recursos públicos do Estado de São Paulo, apoiado na utilização intensiva da informatização e da telecomunicação e na capacitação dos usuários dos sistemas. A implantação foi modular: primeiro, os sistemas de contabilidade

e de orçamento; depois, a agregação integrada dos sistemas de informações gerenciais e dos módulos de administração de materiais, administração do patrimônio, administração de recursos humanos e recursos financeiros.

Nesse sentido, o SIGOF – Sistema Integrado de Gestão Orçamentária e Financeira é o resultado da integração dos subsistemas SIAFEM-SP – Sistema Integrado de Administração Financeira para Estados e Municípios, SIAFÍSICO – Sistema Integrado de Informações Físicas, SIGEO – Sistema de Informações Gerenciais da Execução Orçamentária, e do Sistema ORÇAMENTÁRIO, ilustrado no Quadro 6.1.

O objetivo deste capítulo é descrever os componentes centrais do sistema de informação contábil gerencial do Estado de São Paulo – SIAFEM-SP, SIAFÍSICO, SIGEO E SISTEMA ORÇAMENTÁRIO⁵³, e apontar as diretrizes para a construção integrada do SISTEMA DE CUSTOS.

Quadro 6.1 - SIGOF - Sistema Integrado de Gestão Orçamentária e Financeira



⁵³ Os módulos de administração de materiais e serviços, patrimônio, recursos humanos e de administração financeira não são descritos, aqui, porque estão fora do escopo deste trabalho

6.2 – SIAFEM-SP – Sistema de Administração Financeira para Estados e Municípios.

O SIAFEM-SP, implantado no Estado de São Paulo, foi desenvolvido por uma empresa pública brasileira, o SERPRO - Serviço Federal de Processamento de Dados, a partir de sua experiência no desenvolvimento e manutenção do SIAFI – Sistema de Administração Financeira do Governo Federal. Esses aplicativos têm concepções e objetivos iguais, diferindo apenas quanto a seus usuários: o SIAFI é exclusivo do Governo Federal e o SIAFEM-SP foi criado com o objetivo de ser utilizado pelos estados e municípios brasileiros.

A escolha desse sistema pelo Programa de Modernização foi feita a partir da análise do sistema de contabilidade governamental do Estado de São Paulo que, no decorrer das décadas de 70 e 80, ficou à margem do processo de informatização que ocorria nos setores público e privado nacional. Isto se deveu, em grande medida, à forte inflação do período, no qual as informações contábeis e orçamentárias perdiam rapidamente sua validade para o controle e a tomada de decisão.

Formou-se um círculo vicioso: o retardo em prestar a informação retirava-lhe a validade e os dirigentes deixavam de investir na melhoria do sistema, o que acarretava maiores atrasos e dificuldades na produção da informação. Como resultado, no início de 1995, a situação do Departamento de Contabilidade do Estado era de completo abandono, com o pessoal desmotivado e o métodos de trabalho arcaicos, podendo ser resumidos da seguinte forma:

- os poucos sistemas informatizados eram estanques e geravam bancos de dados em plataformas diferentes e com estruturas diferentes;
- o procedimento de execução da despesa dependia da aprovação “a priori” da contabilidade, que realizava uma conferência

burocrática e legalista, gerando uma grande movimentação de papéis entre a unidade administrativa, executora da despesa, e a unidade de contabilidade;

- a execução financeira, que dependia da prévia execução orçamentária, era feita de forma descentralizada, acarretando a abertura de diversas contas bancárias em cada uma das unidades administrativas, gerando milhares de transferências entre as contas das unidades e as contas do Tesouro Estadual;
- cada entidade da Administração Indireta mantinha seu próprio sistema de contabilidade;
- os relatórios consolidados da ação governamental – balancetes orçamentários, financeiros e patrimoniais, eram concluídos com 3 a 4 meses de atraso.

Diante desse cenário, ficou clara a necessidade de se dotar a administração pública paulista de um sistema de informação que fosse capaz de otimizar a utilização dos recursos financeiros, melhorar o controle sobre a execução orçamentária, e sobre o uso e a guarda do patrimônio público. Enfim, um sistema que desse maior transparência aos gastos públicos, possibilitando a ampliação do controle social sobre as ações do Estado de São Paulo.

6.2.1 – Características Básicas do SIAFEM-SP

A característica central do SIAFEM-SP é ser, ao mesmo tempo, um sistema de informação e um sistema transacional. Enquanto sistema de informação, seus pontos fortes são:

- integração da informação - utiliza uma única base de dados para todos os sistemas orçamentários, financeiros e contábeis;
- registro único da informação - evita todo o retrabalho de entrada de dados;

- registro da informação no momento de sua ocorrência e pelo responsável primário da ação, o que aumenta a velocidade de disponibilidade da informação e reduz as possibilidades de erro;
- preparação dos relatórios contábeis: balanços e demais demonstrativos exigidos por lei;
- acesso permanente a todas as informações.

Enquanto sistema transaccional, o SIAFEM-SP cuida das transações relativas às execuções orçamentárias e financeiras. Dentre as transações orçamentárias, merecem destaque a distribuição da dotação orçamentária, entre os órgãos executores da ação pública, a reserva dos recursos orçamentários para a realização de uma despesa específica, bem como a emissão do respectivo empenho (documento de compromisso entregue pelo Estado ao fornecedor).

Essas transações são imediata e automaticamente contabilizadas, baixando os saldos das dotações orçamentárias e registrando os créditos dos fornecedores. São esses registros que dão sustentação e segurança às transações financeiras de pagamentos executados pelo SIAFEM-SP, utilizando recursos da “conta única de caixa”, que são transferidos eletronicamente para a conta bancária dos fornecedores.

Os instrumentos que permitem a realização dessas transações são:

- a “conta caixa única”, que centraliza em uma única conta bancária todos os recursos financeiros do Tesouro, dos fundos especiais, autarquias e fundações (funciona como um banco virtual dentro do sistema);
- a adoção de um plano de contas único e de uma tabela de eventos que permite que o usuário leigo, ao identificar o evento (fato) que está ocorrendo e sendo registrado, dispare automaticamente todos os lançamentos contábeis;
- a operação por meio da teleinformática, permitindo que as transações sejam feitas e registradas no sistema em tempo real.

É importante destacar, ainda, que a árvore do sistema do SIAFEM-SP, composta por funções, módulos e transações (vide Anexo II), atua sobre um conjunto de tabelas facilmente atualizáveis, tais como Bancos, Classificações da Despesa e da Receita, Equações, Gestão, UGEs, entre outras. Essa flexibilidade permite aos gestores do sistema atuarem com grande agilidade diante de mudanças decorrentes de alterações legais ou de necessidades gerenciais.

Por último, toda a movimentação no SIAFEM-SP é executada utilizando-se documentos eletrônicos específicos. Esses documentos e seus usos estão relacionados no Quadro 6.2, a seguir.

Quadro 6.2 - SIAFEM: documentos e sua utilização.

Documento	Utilizado para
ND - Nota de dotação	Dotação orçamentária inicial e suas alterações; Liberação de cota financeira e suas alterações.
NC - Nota de crédito	Eventos vinculados à transferência de créditos orçamentários entre UGEs.
NR - Nota de Reserva	Reserva de dotação para futuro empenhamento
NE - Nota de empenho	Empenho das despesas orçamentárias.
NL - Nota de lançamento	Liquidação das despesas orçamentárias e outros eventos relacionados com apropriação/realização de Receitas e Despesas.
PD - Programação de Desembolso	Programação de pagamentos das despesas autorizadas por NLs
OB - Ordem Bancária	Efetua e registra o pagamento dos compromissos.
GR - Guia de Recebimento	Arrecadação de receitas próprias, recolhimento de depósitos de diversas origens e estorno de OBs.

6.2.2 – Sistema Organizacional do SIAFEM-SP

O sistema organizacional do SIAFEM-SP é estruturado de forma hierárquica, permitindo a acumulação de valores e, conseqüentemente, a apuração de relatórios e demonstrativos em qualquer um de seus níveis.

Os componentes dessa estrutura, são:

Gestão – uma gestão corresponde a uma entidade específica. O SIAFEM-SP trabalha com diversas entidades – Administração direta, Autarquias, Fundações, mas cada entidade é representada por uma única Gestão. Dessa forma, é possível contabilizar as transações da Administração Direta, de cada uma das fundações, de cada uma das autarquias e, respeitando o princípio da entidade, preparar relatórios ou balanços de cada uma delas ou consolidado de acordo com as necessidades de informação.

Unidade Gestora Orçamentária - UGO⁵⁴, unidade gerenciadora e controladora dos recursos orçamentários de cada Unidade Orçamentária, centraliza todas as operações de natureza orçamentária, dentre as quais a distribuição de recursos às Unidades Gestoras Executoras e aos Fundos Especiais de Despesa. Cada UGO pertence a uma única Gestão, mas uma Gestão pode ter uma ou mais UGOs.

Unidade Gestora Financeira - UGF, unidade com atributos legais de gerir e controlar os recursos financeiros, centraliza as operações e transações de suas contas bancárias. Cada UGF pertence a uma única Gestão. A UGO e a UGF estão no mesmo nível hierárquico, diferindo apenas em termos de atributos para realizarem transações no sistema. Enquanto a primeira opera o fluxo orçamentário, a segunda atua sobre o fluxo financeiro do órgão.

⁵⁴ Os conceitos de UGO,UGF E UGE apresentados aqui estão baseados no artigo 3º. da proposta de consolidação da legislação orçamentária e financeira do Estado de São Paulo. Processo SF No. 63 – 9003785/2000.

Unidade Gestora Executora - UGE, unidade codificada no sistema componente da estrutura dos órgãos da Administração Direta, autarquias e fundações incumbida das execuções orçamentária e financeira da despesa propriamente dita. Toda unidade de despesa constitui uma UGE; entretanto, é possível haver unidades administrativas que, embora não sejam unidades de despesa, recebam as atribuições de UGE, quando for necessário, do ponto de vista gerencial.

As operações dos fundos especiais de despesa são realizadas por UGEs especiais que acumulam também os atributos das Unidades Gestoras Financeiras.

6.2.3 – Abrangência do SIAFEM-SP e a Uniformização de Procedimentos

O processo de implantação, iniciado em novembro de 1995, foi referendado pelo Decreto Estadual paulista nº 40.566, de 21/12/95, que determinou a implantação do SIAFEM-SP a partir de 02/01/96 e estendeu sua abrangência às administrações Direta e Indireta. Os poderes Legislativo e Judiciário aderiram ao sistema na mesma data.

No início de 2002, o SIAFEM-SP estava implantado em todos os órgãos da Administração Direta e parcialmente na Administração Indireta (faltando as universidades, as empresas públicas e algumas fundações). Nessa época, apenas a Administração Direta contava com 89 UGO/UGF e 774 UGEs ativas⁵⁵. Segundo estimativas da Contadoria Geral do Estado gravitam em torno do computador central, onde está alojado o SIAFEM-SP, aproximadamente 3.500 estações de trabalho e 10.000 usuários.

Essa capilaridade do sistema, aliada aos esforços de capacitação, permitiu que fosse implantado também um novo paradigma de trabalho no

⁵⁵ São consideradas UGO/UGF e UGEs ativas aquelas que tinham saldos orçamentários no início do exercício contábil de 2002. Após sete anos de funcionamento há, no SIAFEM-SP, inúmeras UGEs inativas que precisam ser encerradas mas ainda não o foram.

Departamento de Contabilidade Geral do Estado: a centralização normativa e a descentralização operativa, eliminando-se com isso diferenças procedimentais entre os diversos departamentos da Contadoria e o passeio dos processos de despesas entre a unidade executora e o Departamento de contabilidade. Agora, quem registra a informação é o próprio gestor, utilizando a tabela de eventos.

Esse procedimento revoluciona a rotina contábil à medida que a contabilidade governamental passa a atuar como verdadeiro sistema de informação, pois o fato é registrado no momento em que ocorre e o controle da legalidade dos atos passa a ser feito “a posteriori”. Além disso, a disponibilidade da informação dos saldos orçamentários em tempo real fortaleceu os gestores de cada órgão (Secretaria de Estado) em sua missão de gerenciar os gastos nas ações de governo em sua pasta. Com esse mesmo objetivo, os órgãos centrais (Secretarias da Fazenda e de Economia e Planejamento) transferiram aos gestores de cada órgão a competência para remanejar recursos entre as diversas unidades de despesa, observados os programas de trabalho e os grupos de despesa (ver tópico 3.4) aprovados pelo Poder Legislativo⁵⁶, gerando, assim, maior flexibilidade na execução orçamentária e ampliando o controle dos gestores sobre as despesas de cada unidade subordinada.

6.2.4 – SIAFEM-SP: registro, acompanhamento e controle do fluxo orçamentário e financeiro.

A execução orçamentária inicia-se com a aprovação do orçamento pela Assembleia Legislativa. O orçamento aprovado é carregado eletronicamente no SIAFEM-SP, abrindo créditos orçamentários para os órgãos (Secretarias de Estado) e dentro destes para as UGOs - Unidades Gestoras Orçamentárias.

⁵⁶ As alterações orçamentárias são feitas eletronicamente no SAO – Sistema de Alterações Orçamentárias, descrito no tópico 6.5.

O gestor de cada UGO – Unidade Gestora Orçamentária tem a flexibilidade de analisar o desempenho de cada UGE - Unidade Gestora Executora e distribuir as dotações em função de suas necessidades⁵⁷.

O fluxo financeiro tem seu ponto de partida na definição das cotas de realização financeira. Aqui, o papel das secretarias da Fazenda e de Economia e Planejamento é estimar a sazonalidade da realização das receitas e indicar o montante de despesa que poderá ser realizado mensalmente, de forma a compatibilizar a dotação anual com o fluxo de caixa mensal.

O passo seguinte é distribuir essas cotas entre os órgãos e unidades orçamentárias especificando o quanto se poderá comprometer mensalmente por categoria de gastos (pessoal, investimento, custeio) e por fontes de recursos (próprios, operações de crédito).

O dirigente da UGO (em muitos casos é também o dirigente da UGF) distribui as cotas financeiras para as UGEs.

É na UGE - Unidade Gestora Executora que os fluxos orçamentários e financeiros se encontram. O dirigente da unidade executora só poderá executar um determinado programa de trabalho se possuir saldo orçamentário e cota financeira. Em outras palavras, o saldo orçamentário indica quais programas e gastos podem ser realizados e a cota financeira define em que mês eles poderão ser executados.

Por sua vez, utilizando as transações e documentos do SIAFEM-SP-SP, o dirigente da UGE ordena a despesa por meio do empenho (NE). Ao receber o material ou serviço, registra a liquidação (NL) e, em seguida, programa o pagamento (PD).

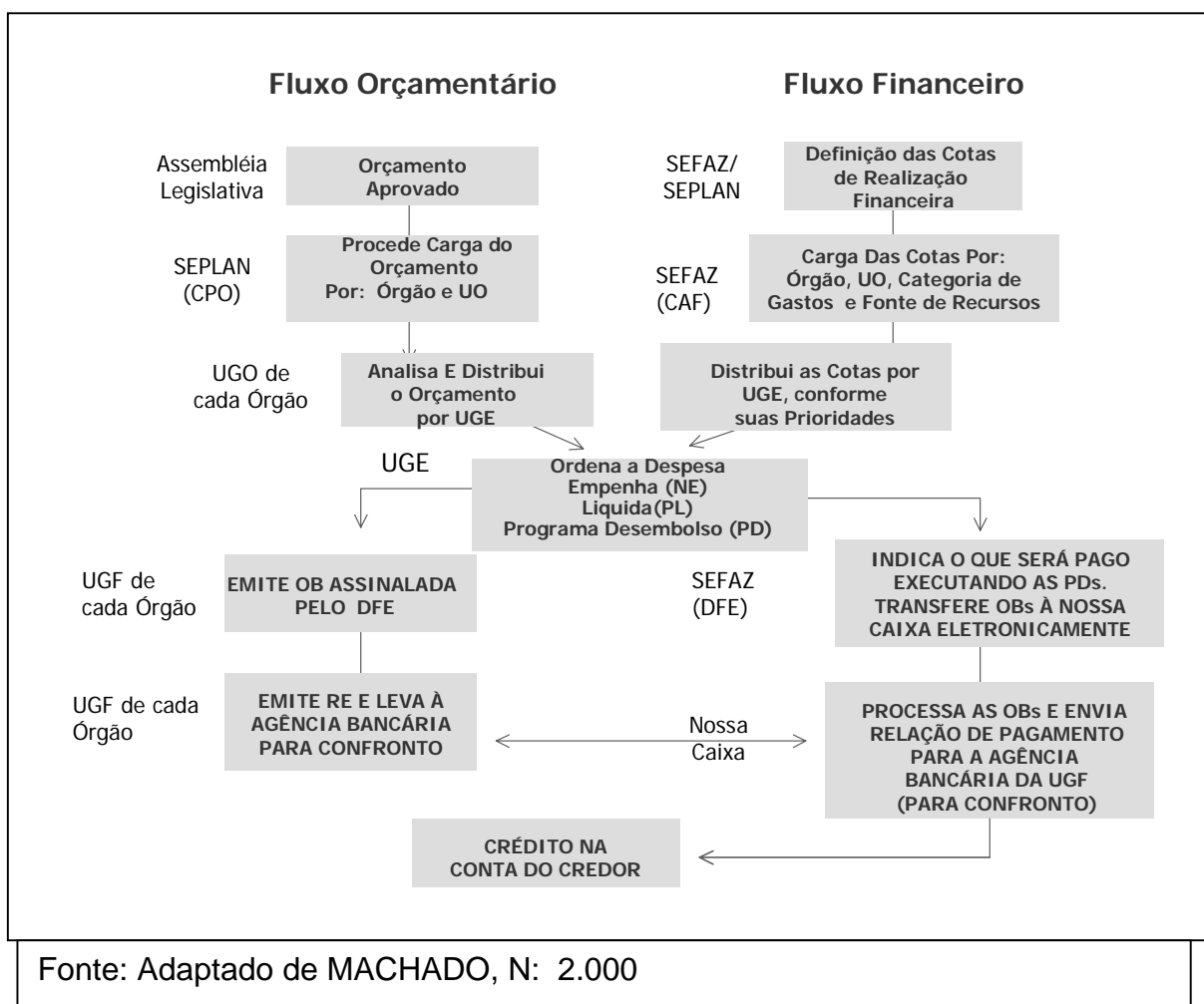
A partir desse ponto, encerra-se o fluxo orçamentário e o fluxo financeiro passa a ser conduzido pelo gestor financeiro de cada órgão em parceria com o dirigente do Tesouro Estadual. O fluxo financeiro completa-

⁵⁷ A Lei Orçamentária Anual aprova o orçamento por unidade orçamentária (UGO), sendo a distribuição da dotação inicial por UGE e suas alterações posteriores prerrogativa do Poder Executivo.

se com o crédito, pelo agente financeiro Nossa Caixa Nosso Banco, na conta do fornecedor.

Esse fluxo da execução orçamentária e financeira do Estado de São Paulo, registrado e controlado pelo SIAFEM-SP, pode ser visto no Quadro 6.3, a seguir.

Quadro 6.3 - SIAFEM/SP: Fluxo Orçamentário e Financeiro do Estado de São Paulo



6.3 – SIAFÍSICO - Sistema Integrado de Informações Físicas

A implantação do SIAFEM-SP gerou uma grande massa de informação, permitindo estabelecer diversos indicadores dos gastos públicos. Era possível saber, por exemplo, quanto se gastou com remédios e comparar o gasto de um ano com o outro, com outras unidades hospitalares, mas não se conseguia saber os preços máximo, mínimo ou médio praticados em um determinado período de tempo ou em uma determinada unidade hospitalar.

Essa dificuldade advém do uso exclusivo da unidade monetária como escala de mensuração da contabilidade governamental e, em grande parte, da contabilidade empresarial. Mesmo quando os históricos dos lançamentos especificam as quantidades compradas, como é o caso do SIAFEM-SP, esses dados são colocados de forma literal, não podendo, portanto, ser recuperados como informações para serem comparadas, resumidas e relatadas. Dessa forma, o uso gerencial das informações da contabilidade governamental fica restrito às medidas monetárias.

Objetivando controlar os preços das compras praticadas pelo governo, foi criado o SIAFÍSICO – Sistema Integrado de Informações Físicas. Esse sistema funciona integradamente ao SIAFEM-SP, permitindo que as quantidades físicas constantes dos históricos dos lançamentos sejam recuperadas e transformadas em informações.

Na árvore do sistema do SIAFÍSICO (Anexo II), estruturada da mesma forma que a árvore do SIAFEM-SP, merecem destaque os módulos CADMAT – Cadastro de Materiais e Serviços, CADFOR - Cadastro de Fornecedores e PREÇOS.

O CADMAT contém a relação dos materiais e serviços que podem ser adquiridos pelo Estado, classificados de acordo com o método de classificação do *Federal Supply Catalogue*, ou seja, utilizando os conceitos de grupo, classe e item.

O CADFOR inscreve os fornecedores de materiais e serviços tornando-os aptos a transacionar com o governo. Nesse cadastro, estão disponíveis todos os dados requeridos pela legislação em vigor, tais como nomes dos sócios, registro na Junta Comercial, inscrição na Receita Federal, no INSS e certidões de recolhimento de tributos, entre muitos outros.

O módulo PREÇOS registra os preços de aquisição dos materiais e serviços cadastrados no CADMAT.

O funcionamento do sistema é bastante simples: no momento do empenhamento da despesa, o gestor informa, normalmente, a quantidade e o preço unitário dos materiais ou serviços adquiridos. A novidade é que o gestor informa também o código do material ou serviço que está sendo adquirido. A partir da informação do código do material, o módulo de preços praticados registra os preços e quantidades adquiridas em cada compra específica, formando um banco de dados que pode ser consultado de diversas formas, por órgão adquirente, por produto, por região, por fornecedor e por frequência de compras entre outras.

A implantação do SIAFÍSICO só foi possível graças à parceria entre a Secretaria da Fazenda e a Secretaria da Administração, que era responsável pela edição de normas relativas a contratações e ao cadastramento dos fornecedores. Os trabalhos mais árduos na implantação e, atualmente, na manutenção desse sistema, são a descrição e a catalogação dos materiais e serviços que compõem o CADMAT.

É importante salientar que o Cadastro de Materiais abre a possibilidade de aprofundar a padronização dos materiais e serviços utilizados pelo Estado. Nesse sentido, há inclusive um processo de incorporação no CADMAT do Cadastro de Serviços Terceirizados, que estabelece unidades de medida e preços de referência para serviços tais como vigilância e limpeza, entre outros.

Atualmente, esse cadastro é composto de 51.934 itens de materiais e 3.431 itens de serviços⁵⁸.

6.4 - SIGEO – Sistema de Informações Gerenciais da Execução Orçamentária do Estado de São Paulo

A criação de relatórios gerenciais a partir de grandes sistemas informatizados é muito difícil, porque os gerentes requerem informações com diversos formatos e com muita flexibilidade.

Muitas vezes ocorre de um relatório crítico hoje ser irrelevante amanhã. Isso gera a necessidade de programações recorrentes de novos relatórios ou de consultas diretas aos bancos de dados através de ferramentas extratoras. Esse problema é agravado quando sistemas como o SIAFEM-SP e o SIAFÍSICO, além de rodarem em *mainframe*, são também sistemas transacionais, uma vez que a prioridade do sistema, geralmente, está voltada para a execução das transações. As consultas que precisam varrer os bancos de dados são colocadas em segundo plano.

Diante dessa situação, no primeiro semestre de 1997, foi criado, no Estado de São Paulo, um sistema específico de informações gerenciais a partir dos enormes bancos de dados existentes, denominado SIGEO – Sistema de Informações Gerenciais da Execução Orçamentária.

A construção do SIGEO assenta-se em dois princípios básicos:

- subordinação dos sistemas transacionais (SIAFEM-SP e SIAFÍSICO) e do sistema de informações (SIGEO) à Coordenadoria Estadual do Controle Interno – CECl, garantindo dessa forma a uniformidade conceitual;
- uma única extração diária de dados SIAFEM-SP/SIAFÍSICO e conseqüentemente uma única alimentação de dados do SIGEO,

⁵⁸ Conforme informações extraídas do CADMAT, em julho/2002, havia 92.218 itens de materiais, dos quais 40.284 estavam inativos. O total de itens de serviços era de 5.949, dos quais 2.518 estavam inativos.

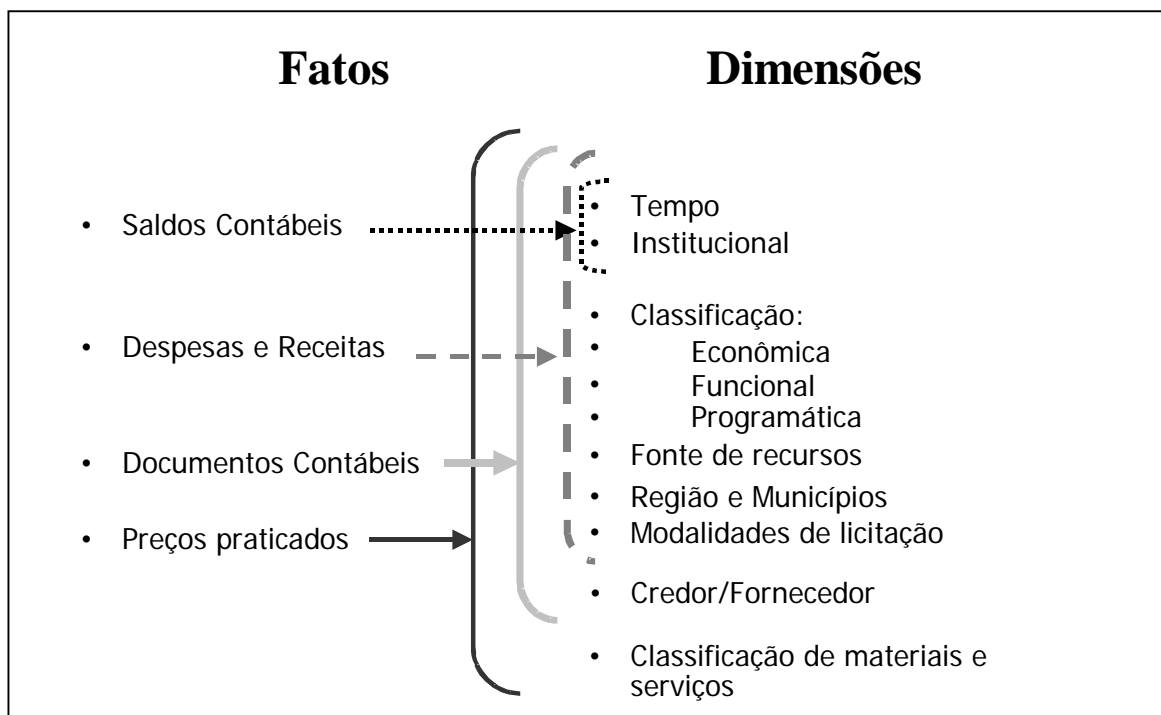
garantindo a uniformidade temporal das informações para todos os usuários, internos e externos.

O SIGEO utiliza a tecnologia de bancos de dados relacionais e o conceito de *business intelligence*, no qual é possível modelar os dados e, paulatinamente, agregar novos bancos de dados, ampliando as possibilidades de criação de parâmetros e indicadores que melhorem a eficiência, a eficácia e a efetividade da utilização dos recursos orçamentários do Estado.

O SIGEO modela os dados levando em conta o fato e suas dimensões. Assim, por exemplo, na execução do orçamento, podem-se observar receitas e despesas em diversas dimensões: tempo – indica o mês e o ano em que ocorreu; fonte – indica se a despesa foi executada com recursos próprios, de fundos especiais ou operações de crédito; natureza da despesa – indica se a despesa é de custeio, de pessoal, de material de consumo, de serviços adquiridos etc; institucional – indica a alocação das despesas conforme a unidade administrativa em que foram executadas.

Atendendo às necessidades gerenciais e de transparência do gasto público, o SIGEO pode alcançar dimensões específicas, tais como: credor – mostrando a empresa fornecedora; classificação de materiais e serviços – especificando os materiais e serviços adquiridos, conforme o grupo, classe, material e item a que pertencem, bem como preços e quantidades adquiridas.

O conjunto dos fatos e de suas dimensões disponíveis no SIGEO pode ser observado no Quadro 6.4, a seguir.



Quadro 6.4 - SIGEO - Sistema Gerencial de Execução Orçamentária.

Uma vez modelado o banco de dados e feita a carga diária, as informações são extraídas utilizando-se uma ferramenta da Oracle, denominada Discoverer, que permite formatar os relatórios utilizados com maior frequência ou compor relatórios específicos de acordo com as necessidades imediatas dos gestores.

Note-se que o SIGEO foi construído objetivando propiciar informações aos três níveis de tomadores de decisões: estratégico, no qual se situam o Poder Legislativo, os órgãos centrais de governo, notadamente, as secretarias de Economia e Planejamento, Fazenda e Gestão Estratégica, que têm acesso amplo a todas as informações disponíveis no sistema; gerencial, no qual se situam os gerentes dos programas de governo e os administradores das Secretarias de Estado, que têm acesso apenas às informações relativas à sua área de atuação; e operacional, no qual se situam os ordenadores de despesas ou gerentes das Unidades Gestoras

(UGEs), que recebem apenas as informações relativas à sua unidade de despesa.

Essa segmentação da informação era, inicialmente, definida por níveis de acessos e pela diferenciação das ferramentas disponibilizadas aos usuários. Assim, os usuários estratégicos dispunham de acesso integral ao banco de dados do SIGEO e da ferramenta Discoverer, que possibilita extrair qualquer tipo de relatório, acessando, portanto, o ambiente denominado SIGEO – DISCOVERER – EXECUÇÃO. Os gerentes de programas também tinham acesso ao SIGEO –DISCOVERER – EXECUÇÃO, mas acessavam apenas os bancos de dados relativos à sua Secretaria. Atualmente, com a implantação da rede de comunicação do governo do Estado de São Paulo, denominada Intragov, todos os dirigentes de programas ou de secretarias têm possibilidade de acesso integral às informações do SIGEO.

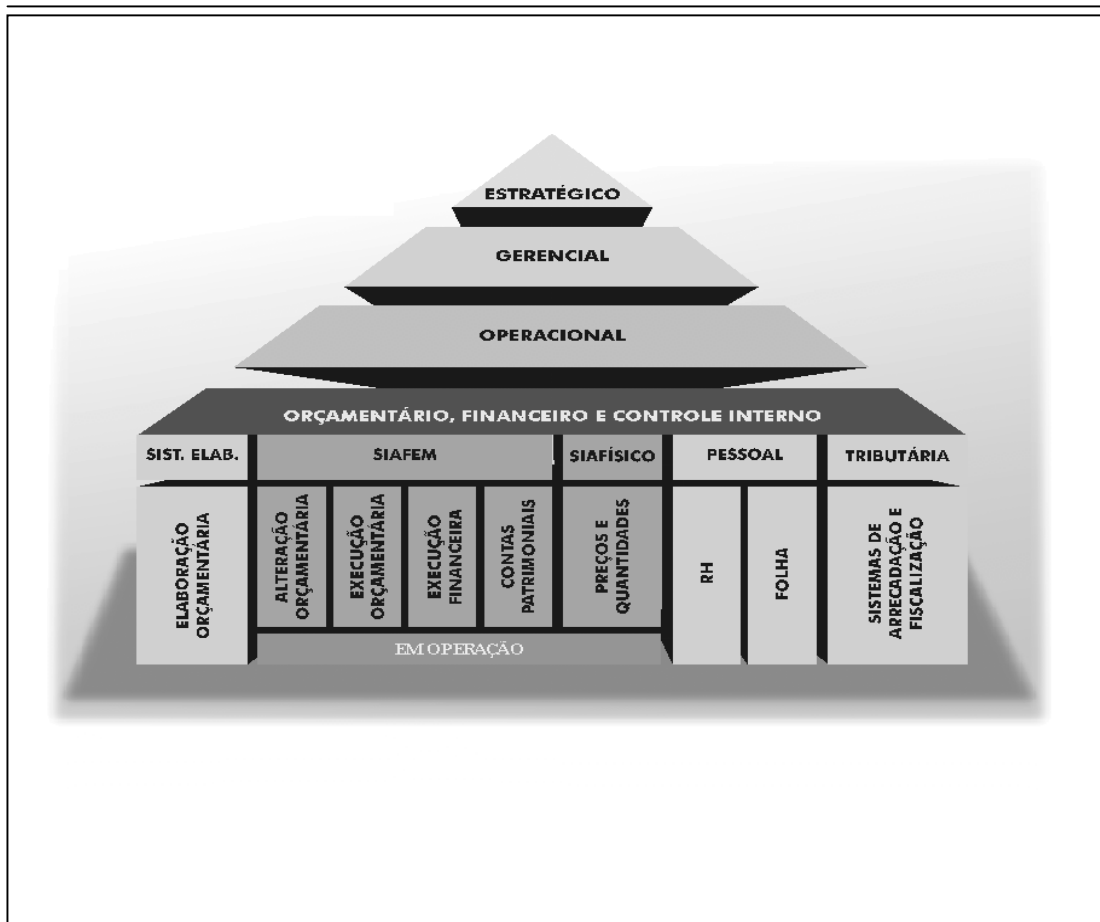
Já os ordenadores de despesa acessam o SIGEO – OPERACIONAL – UGE e contam apenas com relatórios pré-formatados.

É importante salientar que o modelo de construção do SIGEO é modular, permitindo a incorporação paulatina dos bancos de dados. O Quadro 6.5, a seguir, indica que já estão modelados e em operação os bancos dados relativos a alterações orçamentárias, execução orçamentária, execução financeira, contas patrimoniais, preços e quantidades de materiais e serviços adquiridos. Mostra também a previsão de modelagem dos bancos de dados relativos à folha de pagamento⁵⁹, aos sistemas de arrecadação tributária⁶⁰ e à elaboração orçamentária.

⁵⁹ No final de 2001, foi concluída a modelagem das informações da Folha de Pagamento. Essas informações não estão ainda disponíveis a todos os usuários. Elas constituem um ambiente próprio denominado SIGEPE – Sistema de Gestão de Pessoal, de acesso restrito aos profissionais do Departamento de Despesa de Pessoal do Estado e do Grupo de Gestão de Pessoal da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

⁶⁰ Os sistemas de arrecadação e fiscalização também estão sendo modelados, constituindo um sistema de informação independente, dadas as suas características específicas em função do sigilo fiscal.

Quadro 6.5 - SIGEO: - Modelo Conceitual.



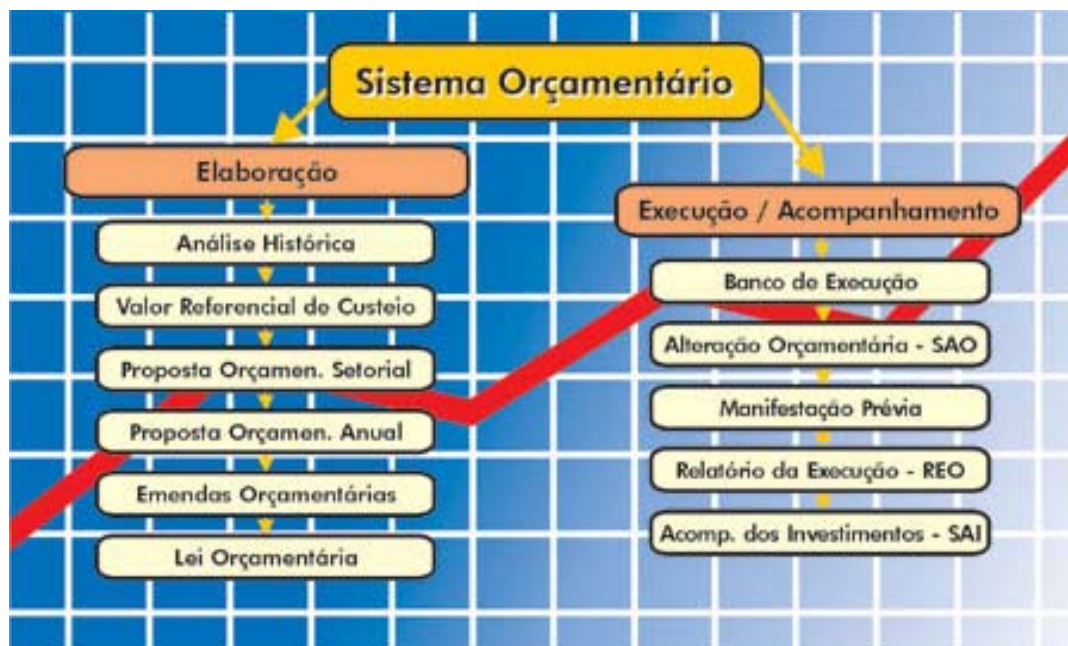
6.5 - Sistema Orçamentário do Estado de São Paulo

O atual Sistema Orçamentário do Estado de São Paulo é a resultante do processo de modernização iniciado em 1995 na Secretaria de Economia e Planejamento, com o objetivo de substituir as formas de trabalho arcaicas e burocráticas empregadas nas várias esferas governamentais por meios eletrônicos e informatizados. Esse sistema, também foi financiado pelo BID – Banco Interamericano de Desenvolvimento.

O sistema orçamentário, como mostra o Quadro 6.1, integra-se conceitual e sistemicamente ao SIAFEM-SP/SIAFÍSICO e ao SIGEO, e foi construído utilizando-se a plataforma de rede com microcomputadores preparados para operar em rede via Internet. Todas as unidades do Governo do Estado que participam do sistema orçamentário receberam estações de trabalho e seus funcionários foram treinados para utilizarem as novas ferramentas, possibilitando que, por meio da rede intranet/Internet, todos esses órgãos veiculem informações com agilidade, segurança e confiabilidade, facilitando os processos de tomada de decisão.

Essa tecnologia permitiu colocar em um mesmo sistema todas as fases do processo orçamentário: elaboração, execução e avaliação, como mostra o Quadro 6.6, a seguir.

Quadro 6.6 – Sistema Orçamentário



Fonte: www.planejamento.sp.gov.br, Um jogo de muita tática e técnica – SEP, Julho/ 2002

6.5.1 – Elaboração Orçamentária

A fase da elaboração orçamentária começa com a análise histórica dos dados relativos à execução orçamentária de todos os órgãos do Estado. Nesse momento, é feito o “Ajustamento da Série Histórica às Novas Bases Institucionais e Normativas, pois a cada ano ocorrem alterações institucionais, como criação ou extinção de Órgãos e de Programas de Trabalho” (SEP, julho/2002). Incorporam-se a essa análise histórica informações qualitativas produzidas pelos analistas da SEP, o que possibilita o estabelecimento dos valores de referência para as despesas de custeio relativas a cada atividade a ser executada pelos órgãos no decorrer do ano seguinte. Essa previsão, denominada “Definição dos Valores Referenciais de Custeio”, é enviada eletronicamente, via Internet, a todos os GPS – Grupos

de Planejamento Setorial⁶¹ para auxiliá-los em suas tarefas de elaboração da Proposta Orçamentária Setorial – POS.

A elaboração da proposta orçamentária setorial é executada por meio de um sofisticado sistema informatizado, *on line*, no qual o GPS – Grupo de Planejamento Setorial coordena a participação dos gerentes de programas, gestores das UGOs e UGEs na definição das metas das atividades e dos projetos, bem como na distribuição das despesas de custeio conforme suas prioridades.

No tocante ao sistema de elaboração da POS, é fundamental destacar os seguintes aspectos:

- permite recuperar informação referente ao relacionamento estabelecido entre as metas, entendida como “descrição e quantidade de bens ou serviços produzidos ou executados no âmbito das ações do programa,” e cada uma das atividades ou projetos executados em uma determinada UGE – Unidade Gestora Executora. Além disso, cada meta (produto ou serviço) se relaciona com os recursos necessários à sua execução, classificados de acordo com a natureza da despesa e agrupados em cinco grandes grupos: Outros Itens de Custeio, Transferência a Municípios, Equipamento / Material Permanente e Obras (ver quadro 6.7);
- introduz unidades de medida para três categorias distintas: a primeira relativa aos produtos ou serviços executados (metas); a segunda relativa ao detalhamento dos insumos especificados nos Outros Itens de Custeio e a terceira relativa ao detalhamento das obras;
- permite a agregação desse conjunto de informações de acordo com a hierarquia dos centros de responsabilidade (organização) e a hierarquia de funções (programa de trabalho).

⁶¹ Cada Secretaria de Estado tem um GPS – Grupo de Planejamento Setorial, cuja missão é preparar a proposta orçamentária da pasta e enviá-la para a Secretaria do Planejamento. O coordenador do GPS geralmente é também o gestor da UGF – Unidade Gestora Financeira ou da UGO- Unidade Gestora Orçamentária.

Após a aprovação pelo titular da pasta, a POS é enviada, eletronicamente, via Internet, para a Secretaria do Planejamento, onde é feita a consolidação de todas as propostas setoriais. Já consolidada, a proposta orçamentária anual é apresentada ao Governador, para apreciação. Uma vez aprovada pelo Governador, é enviada para a Assembléia Legislativa do Estado de São Paulo.

Na Assembléia, o módulo emendas orçamentárias permite acompanhar, via Internet, todo o processo legislativo relativo à Proposta Orçamentária Anual. Uma vez aprovada pela Assembléia, “o sistema, eletronicamente, incorpora as emendas e emite o texto final da Lei Orçamentária (Livro), que é encaminhado digitalmente para a Imprensa Oficial, que providencia a publicação” (SEP, julho/2002).

6.5.2 – Execução Orçamentária

A fase da execução orçamentária desenvolve-se, concomitantemente, em vários sistemas. Todas as transações relativas ao empenhamento, liquidação e pagamento das despesas, bem como as transações relativas às receitas, são executadas no SIAFEM-SP/SIAFÍSICO.

No decorrer da execução orçamentária, normalmente, são necessários ajustes nas dotações. O SAO - Sistema de Alteração Orçamentária é uma aplicação que abrange, via Internet, todas as etapas de uma alteração orçamentária desde a solicitação feita na UGE, passando por todas as instâncias decisórias e, quando for o caso, gerando eletronicamente o texto do decreto que será enviado à Imprensa Oficial para publicação. “Este sistema, criado com a ferramenta Lotus Notes, agilizou os procedimentos e permitiu uma melhoria na qualidade das análises técnicas necessárias para aprovação de uma alteração orçamentária” (SEP, julho/2002).

O SAO controla, também, as margens orçamentárias autorizadas pela Assembléia e os percentuais legais vinculados a determinados tipos de gasto como educação, pessoal, saúde e segurança.

O Sistema de Manifestação Prévia – SMP é um poderoso processo eletrônico, via Internet, que permite aos secretários da Fazenda e do Planejamento manifestarem-se previamente em qualquer celebração, alteração e prorrogação de convênios, contratos de serviços e de obras, bem como na aquisição de equipamentos e de material permanente, de valor igual ou superior a R\$150 mil. A manifestação prévia, que visa melhorar o controle dos gastos, é exigência do Decreto nº 41.165, de 20/09/1996.

6.5.3 – Acompanhamento da Execução Orçamentária

O acompanhamento da execução orçamentária é feito pelo SIGEO, a partir do qual a Secretaria de Planejamento compõe o Banco de Execução e o REO – Relatório da Execução Orçamentária, elementos fundamentais para a análise histórica da fase da elaboração orçamentária descrita, no início deste tópico. Além disso, o REO apresenta e disponibiliza consultas e relatórios gerenciais para simulações e projeções da execução orçamentária.

O Sistema de Acompanhamento de Investimentos - SAI, desenvolvido pela SEP em colaboração com a Secretaria de Governo e Gestão Estratégica e a Secretaria da Fazenda, permite acompanhar os investimentos do Estado de forma mais detalhada, incluindo cronograma físico-financeiro das obras. Esse sistema está integrado ao SIGEO, de onde importa eletronicamente os valores empenhados, os liquidados e os pagos de cada contrato; ao SIAFEM-SP, que só permite empenhamento de dotação relativa a contrato de obras cadastradas no SAI; e ao Sistema de Obras e Ações do Governo, que dá atenção especial às obras consideradas prioritárias.

Objetivando evitar retrabalho, a POS está preparada para importar os dados relativos às obras em execução no corrente exercício, para mais facilmente preparar as estimativas para o exercício seguinte.

6.6 – Módulo de Custo Integrado ao SIAFEM-SP, SIAFÍSICO, SIGEO e SISTEMA ORÇAMENTÁRIO do Estado de São Paulo.

Diante do conjunto de sistemas analisados neste capítulo, é fácil perceber que o processo de construção do módulo de custo para a Administração Direta do Estado de São Paulo é, na verdade, a articulação dos sistemas de informações já existentes sob os conceitos de custo discutidos nos capítulos 4 e 5.

Trata-se, na realidade, de construir um novo “Fato” no SIGEO, denominado Custo. Para tanto, é necessário desenvolver três ações detalhadas a seguir.

A primeira é modelar as despesas orçamentárias liquidadas, extraídas do SIAFEM-SP, transformando-as em custos de acordo com os parâmetros de ajuste estabelecidos a partir da correspondência entre os conceitos da contabilidade governamental e os conceitos de custos analisados no tópico 4.5, permitindo acompanhar o custo nas dimensões de tempo, classificação institucional, funcional, programática e por natureza da despesa. Recorde-se que os custos das atividades são acumulados por processo, e o custo dos projetos, por ordem, conforme discutido no tópico 5.4.1.

A segunda é incorporar no SIGEO, como já está previsto em seu modelo conceitual (Quadro 6.5), as informações da POS – Proposta Orçamentária Setorial. Atualmente, a POS, vista no tópico 6.5.1, é preenchida pelos gestores apenas no momento da elaboração orçamentária. O sistema de custos requer que seja criado um módulo da POS para os gestores informarem as quantidades de produtos e serviços realizados, de acordo com uma periodicidade definida – mensal, trimestral ou quadrimestral ou semestral.

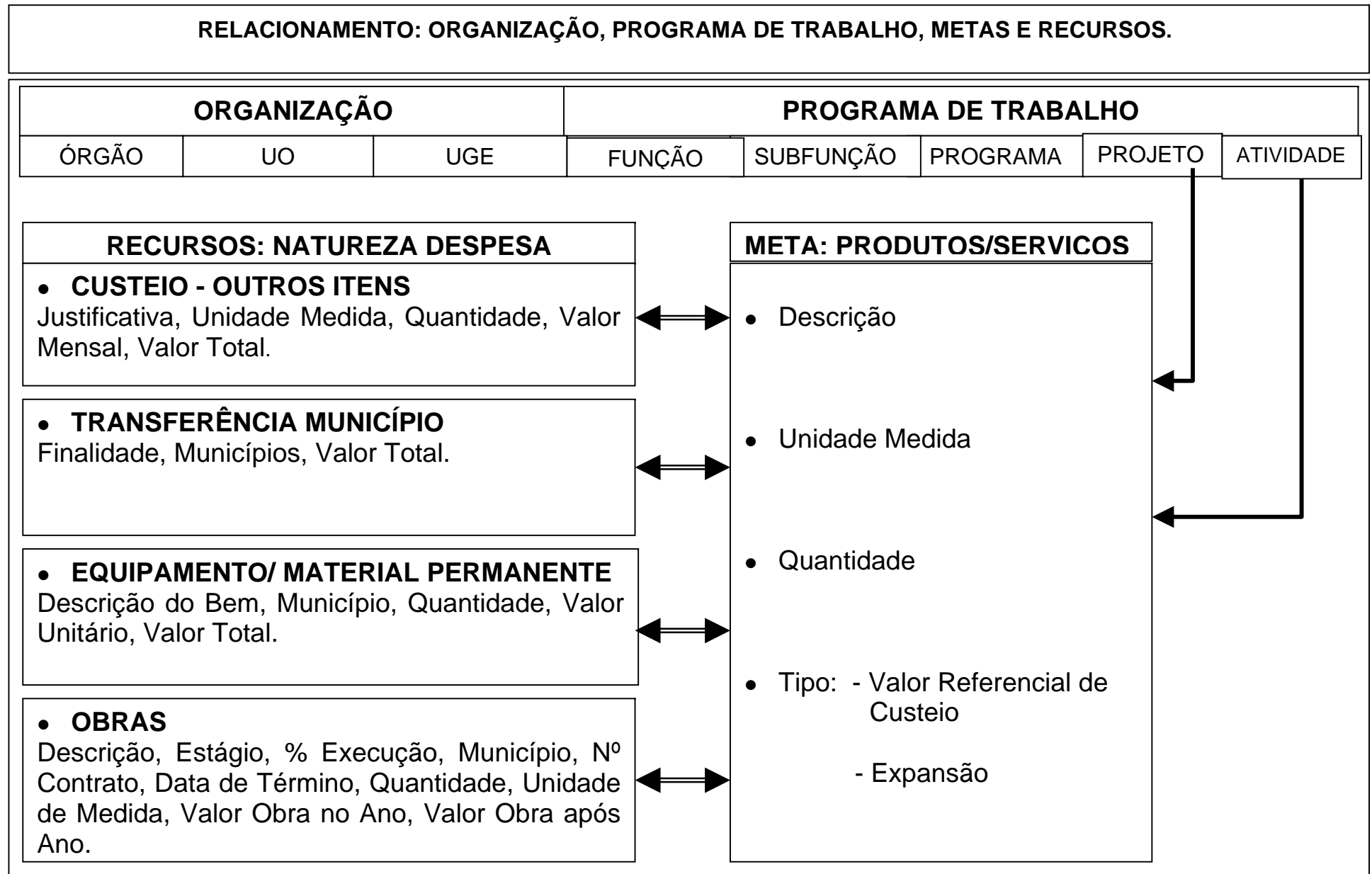
A incorporação e modelagem das informações relativas aos produtos e serviços, unidades de medidas e quantidades, permitem acrescentar a dimensão custo unitário dos produtos e serviços estimados e realizados. Dessa forma, esse sistema de custos tornaria possível a análise da eficiência e da eficácia dos gestores, uma vez que nele estariam disponíveis os objetos de mensuração necessários: custos orçados e realizados dos produtos e ações - para a eficiência, e metas previstas e realizadas dos produtos – para a eficácia (Quadro 3.4).

A terceira ação é modelar e incorporar ao SIGEO as informações relativas aos objetivos e indicadores dos programas⁶², descritas no PPA – Plano Plurianual. Como a análise da efetividade apenas faz sentido em intervalos mais dilatados, basta incorporar ao sistema as informações estimadas para os quatro anos do PPA e os indicadores realizados anualmente.

A incorporação e a modelagem das informações relativas ao Outros Itens de Custeio constantes da POS (Quadro 6.7) permitiriam iniciar um processo de construção de padrões de consumo de materiais e serviços por atividades, produtos e UGEs. As quantidades estimadas ou padrões constariam da POS, enquanto as quantidades efetivamente consumidas e seus preços seriam capturados pelo SIAFEM-SP/SIAFÍSICO.

⁶² Importante ter presente que, no tocante aos programas, teremos duas informações distintas: a) somatório ou agregação dos produtos e serviços executados por atividade relativo ao programa; b) objetivos dos programas e seus indicadores em termos de impacto na realidade ou na resolução dos problemas que embasam o planejamento das políticas públicas.

QUADRO 6.7 - POS - Proposta Orçamentária Setorial



Por último, atenção especial deve ser dada às despesas de pessoal e aos encargos. Atualmente, o sistema de folha de pagamento informa ao SIAFEM-SP, por meio magnético, as despesas de pessoal e encargos classificadas de acordo com a hierarquia funcional (Órgão, UGO, UGE) e hierarquia do programa de trabalho: função, subfunção, programa e atividade.

Dessa forma, do ponto de vista do sistema de informação, é possível alocar diretamente o custo de pessoal aos produtos e serviços executados pelas atividades, desde que se faça a integração da POS ao SIGEO, explicitada acima. No entanto, é necessário estar atento para alguns problemas que distorcem brutalmente essas informações:

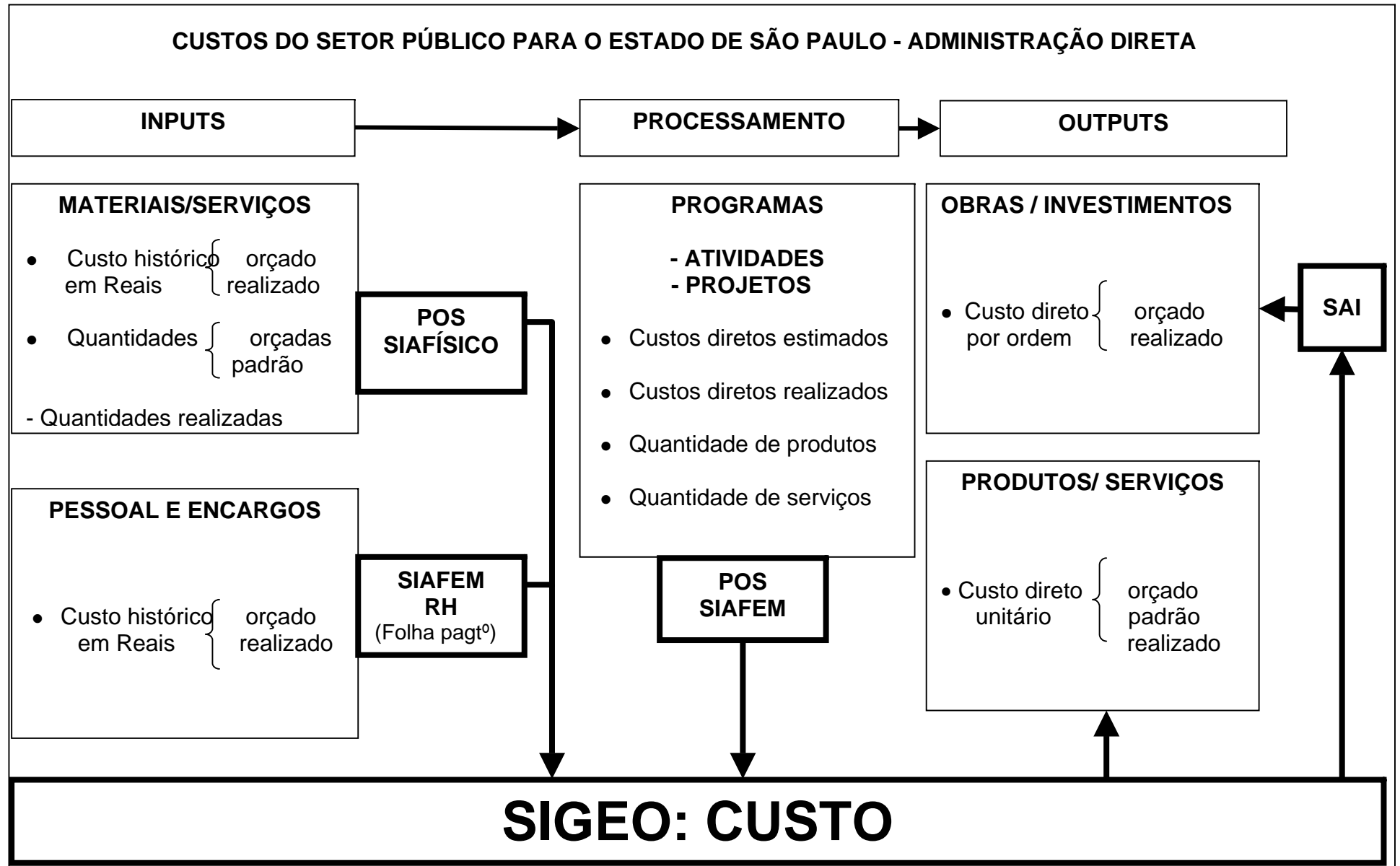
- As despesas de pessoal e encargos, por exigência legal, só podem ser classificadas como despesas correntes e, como consequência, não podem integrar os projetos na classificação programática. Assim, em uma dada UGE, os salários e encargos dos funcionários alocados para trabalharem em projetos, serão aplicados aos produtos e serviços executados, superdimensionando seus custos e subdimensionando o custo dos investimentos.
- O retardo no registro da movimentação de pessoal dentro da organização leva a contabilizar salários e encargos em uma determinada UGE, quando o funcionário já está trabalhando em outra UGE e, provavelmente, em outras atividades.
- Há tendência, na elaboração do orçamento, em alocar as despesas de pessoal e encargos em apenas algumas atividades do órgão, principalmente nas atividades de suporte administrativo, deixando outras atividades sem nenhuma alocação, como pode ser visto no OPA/2002.

A solução desses problemas passa necessariamente pelo aperfeiçoamento da legislação e pelo treinamento dos usuários para,

de um lado, reduzirem as distorções e, de outro, aprenderem a lidar com elas.

A implantação das propostas atrás elencadas resultaria em um sistema de informação de custo integrado aos atuais sistemas, cujo relacionamento e dimensões podem ser vistos no Quadro 6.8, a seguir.

QUADRO 6.8 - Modelo de Integração: dimensões de mensuração e sistemas de informação



6.7 – Sistema de Informações Contábeis Gerenciais do Estado de São Paulo: a percepção dos gestores.

Neste tópico, serão apresentadas as principais informações extraídas da pesquisa feita junto aos dirigentes das UGO/UGF e UGE da Administração Direta do Estado de São Paulo. O questionário e a tabulação das respostas obtidas estão no Anexo III – Relatório da Pesquisa: os sistemas de informação e a percepção dos gestores das UGO/UGF e UGE.

Os gestores das UGO/UGF apresentaram uma quantidade de questionários respondidos relativamente baixa - 24 respostas para um universo de 89, enquanto os gestores de UGE participaram mais efetivamente, apresentando 434 respostas em um universo de 774 (ver tabelas III.1 e III.2).

6.7.1 – Caracterização dos Gestores

Os gestores das UGO/UGFs e UGEs apresentam características muito semelhantes em termos de sexo, faixa etária e grau de instrução. A maioria é do sexo masculino – 62%, como pode ser observado na Tabela III.3.

No tocante à faixa etária, há uma grande concentração de gestores na faixa de 40 a 50 anos, que participa com 42% e 47% do total dos dirigentes das UGO/UGFs e UGEs, respectivamente. A curva de distribuição por faixa etária, pode ser observada no Gráfico 6.1, a seguir.

Em termos de grau de instrução, é interessante observar que a soma das observações relativas a superior completo e pós-graduação atinge 79%

dos gestores tanto das UGO/UGFs quanto das UGEs. A curva da distribuição por grau de instrução pode ser vista no Gráfico 6.2, a seguir.

Gráfico 6.1 – Caracterização dos Gestores: faixa etária

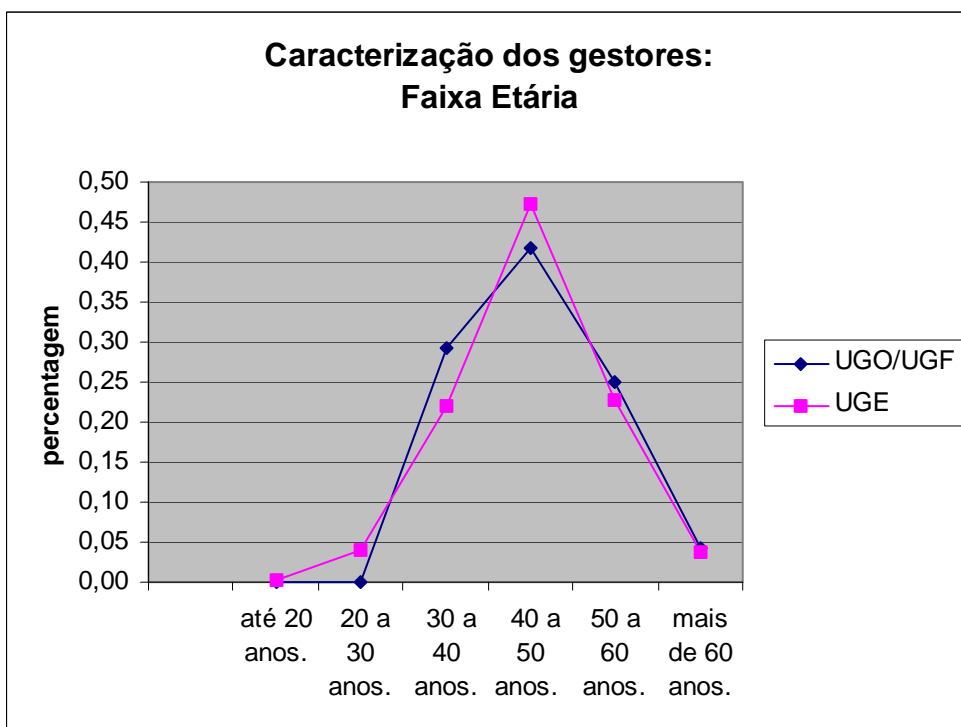
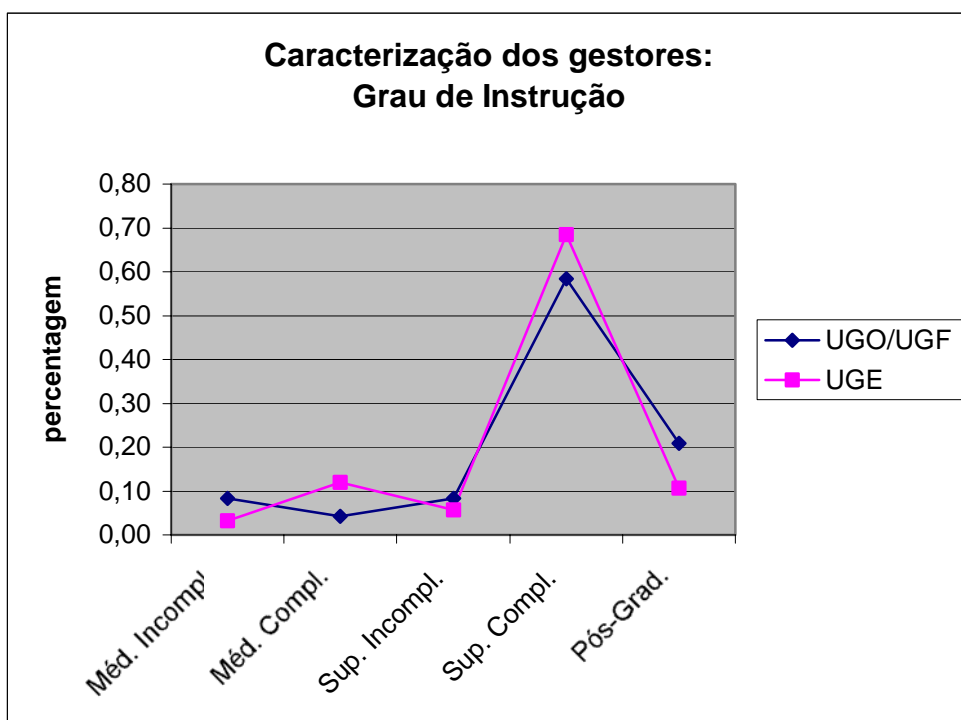


Gráfico 6.2 – Caracterização dos Gestores: grau de instrução



6.7.2 – Utilização dos Sistemas de Informação

O SIAFEM-SP e o SIAFÍSICO são os sistemas mais difundidos na Administração Direta do Estado de São Paulo, atingindo quase 100% nas UGO/UGFs e nas UGEs. Isto está de acordo com a expectativa, uma vez que, como viu-se no tópico 6.2.1, esses sistemas também são utilizados para realizar transações.

A utilização do SIGEO – DISCOVERER é mais intensa nas UGO/UGFs que nas UGEs: 38% e 6%, respectivamente. A maior utilização pelas UGO/UGFs era esperada, já que esse sistema destina-se prioritariamente para seus dirigentes. O SIGEO OPERACIONAL UGE tem difusão maior, estando disponível em aproximadamente 70% de todas as unidades do Estado.

Os sistemas ligados à elaboração, execução e acompanhamento orçamentário – POS, SAO, SAI, SMP - estão muito mais difundidos nas UGO/UGFs que nas UGEs, o que é coerente com as funções tradicionais dessas unidades. Pode-se perceber, também, que a elaboração da proposta orçamentária setorial ainda não foi descentralizada para as UGEs, possibilidade colocada no sistema POS e estimulada pela Secretaria de Economia e Planejamento, já que apenas 16% das UGEs utilizam a POS. Os dados referidos nesse tópico podem ser vistos na Tabela III.4.

6.7.3 – Percepção do Conceito de Despesas Orçamentárias como aproximação do Conceito de Custo.

Este conjunto de questões - 2 a 7 - objetiva identificar a percepção do gestor com relação à proximidade ou não dos conceitos da contabilidade governamental – despesas empenhadas e liquidadas - com o conceito de custo.

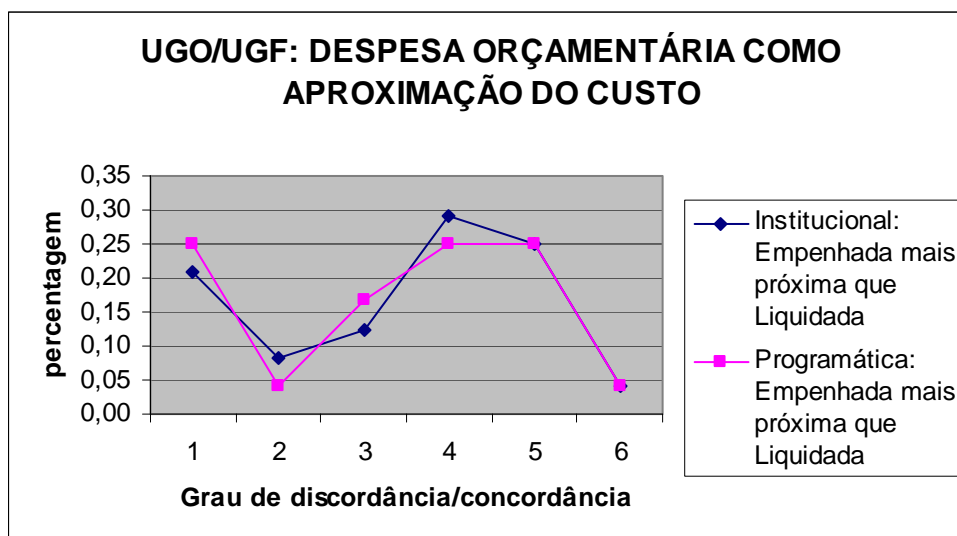
Tabulando-se os dados de forma a somar todas as manifestações de concordância (mais concordo que discordo, concordo muito e concordo totalmente), observa-se que 83% dos dirigentes das UGO/UGFs concordam que as despesas empenhada e a liquidada são boas aproximações do custo das unidades organizacionais e dos projetos/atividades (Tabela 6.1).

Tabela 6.1 - UGO/UGF – Despesa Orçamentária como Aproximação do Custo.

CONCORDÂNCIA			
Classificação:	Estágio da Despesa		Despesa Empenhada é mais próxima que a Liquidada
	Empenhada	Liquidada	
Institucional	83%	83%	58%
Programática	83%	83%	54%

Para 58% desses dirigentes, a despesa empenhada apresenta uma melhor aproximação do custo das unidades organizacionais que a despesa liquidada, enquanto apenas 54% deles têm essa mesma opinião quando se trata do custo dos projetos/atividades. Analisando mais detalhadamente essa preferência, percebe-se um número expressivo de dirigentes, aproximadamente 25%, que discordam totalmente dessa afirmação, enquanto apenas 4% concordam totalmente, conforme ilustra o Gráfico 6.3.

Gráfico 6.3 – UGO/ UGF – Despesa Orçamentária como Aproximação do Custo



A percepção dos dirigentes de UGEs é semelhante à dos dirigentes das UGO/UGFs, quanto à aproximação das despesas empenhadas e liquidadas ao custo das unidades organizacionais e dos projetos/atividades, como mostra a Tabela 6.2.

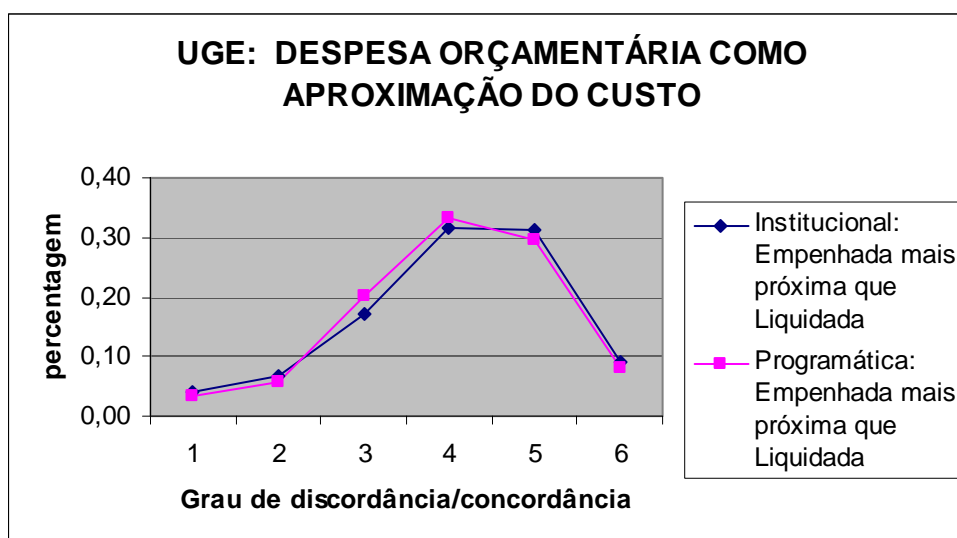
Tabela: 6.2 - UGE - Despesa Orçamentária como Aproximação do Custo

CONCORDÂNCIA			
Classificação:	Estágio da Despesa		Despesa Empenhada é mais próxima que a Liquidada
	Empenhada	Liquidada	
Institucional	82%	84%	72%
Programática	81%	84%	71%

No entanto, uma parcela maior de dirigentes de UGEs, mais de 70%, concorda que a despesa empenhada se aproxima mais do custo que a despesa liquidada (Tabela 6.2).

O Gráfico 6.4 mostra que, diferentemente dos dirigentes das UGO/UGFs, aqui não há concentração na resposta discordo totalmente.

Gráfico 6.4 – UGE - Despesa Orçamentária como Aproximação do Custo



Tendo presentes os conceitos de custos e de despesas empenhadas e liquidadas, apresentados no tópico 4.5, pode-se afirmar que a percepção da maioria dos dirigentes unidades gestoras, principalmente dos dirigentes das UGEs, difere do esperado, já que a despesa empenhada necessita de muito mais ajustes para se transformar em custo, que as despesas liquidadas.

A redação completa das questões e os dados utilizados nesse tópico podem ser vistos na Tabela III.5.

6.7.4 - Percepção da Aderência das Atividades Listadas no OPA/2002 à Realidade.

O objetivo deste conjunto de questões é identificar a percepção do gestor com relação à aderência entre o rol de atividades descritas na Lei Orçamentária Anual - LOA e as atividades efetivamente realizadas. Perguntas feitas de forma antagônica mostram que os gestores das UGO/UGFs e das UGES são coerentes ao expressarem sua percepção de que há forte aderência das atividades listadas no Orçamento Programa Anual – 2002 às atividades efetivamente realizadas em suas unidades. Assim, por um lado, 79% dos gestores das UGO/UGFs concordam que as atividades do OPA/2002 são iguais às realizadas em suas unidades; por outro lado, 88% discordam que elas sejam diferentes.

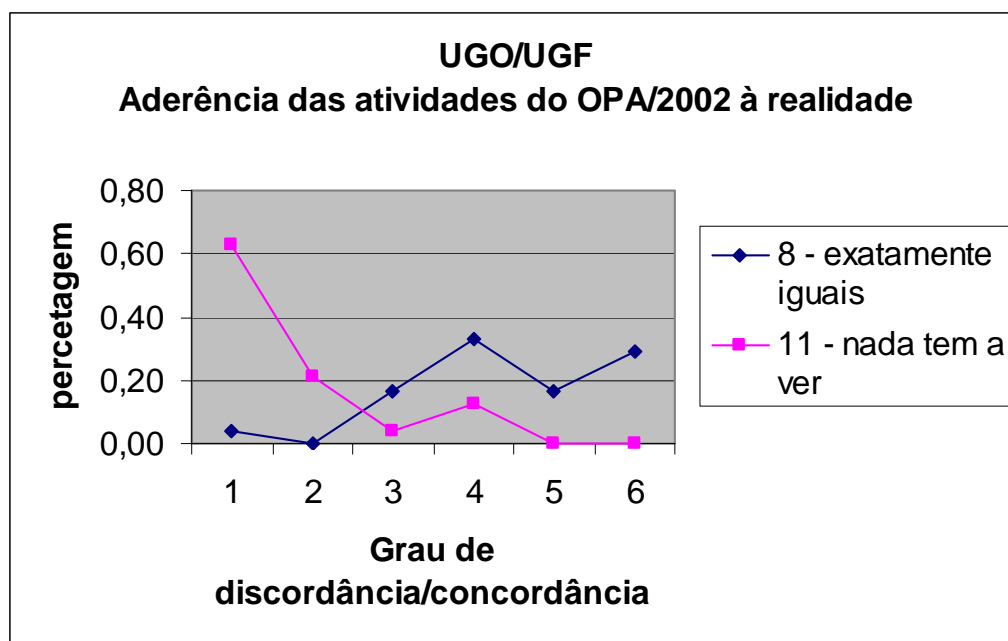
Esses dirigentes, também em sua grande maioria, discordam da necessidade de decompor atividades (67%) e da necessidade de agrupá-las (79%) para que essas possam descrever exatamente as atividades executadas em suas unidades. Ou seja, reafirmam que as atividades previstas no orçamento descrevem as atividades efetivamente realizadas (Tabela 6.3).

Tabela 6.3 – UGO/UGF – Aderência das Atividades do OPA2002 à Realidade

	DISCORDAM	CONCORDAM
As atividades descritas são: exatamente iguais, nada têm a ver com as atividades executadas	21% 88%	79% 13%
As atividades deveriam ser: decompostas, agrupadas para descreverem as ativ. executadas	67% 79%	33% 21%

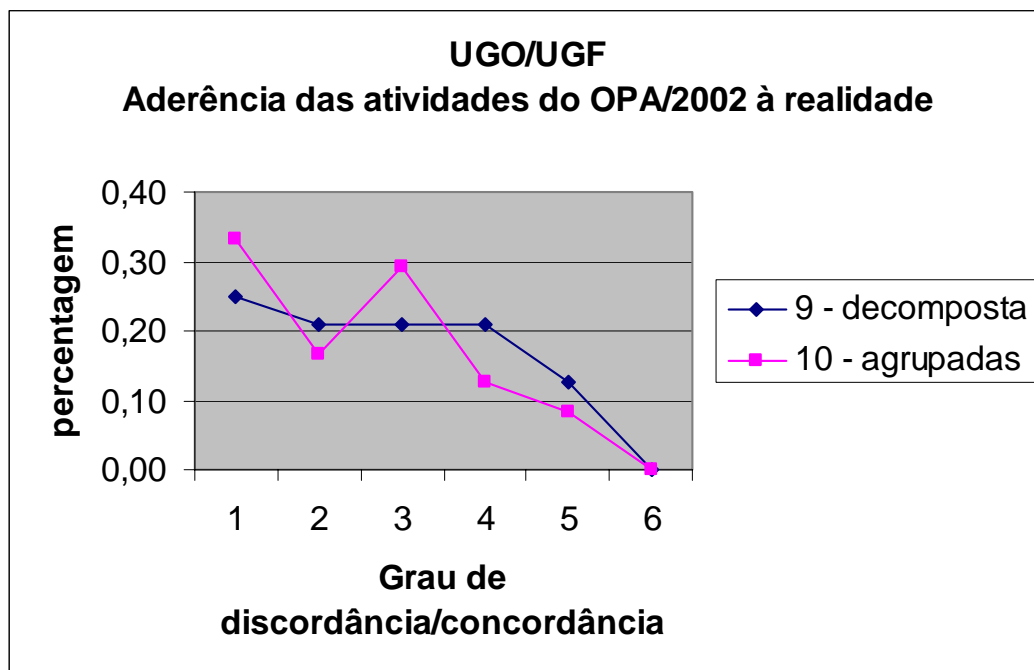
O Gráfico 6.5 destaca que mais 60% dos gestores discordam totalmente que as atividades do OPA/2002 não tenham nada a ver com as atividades efetivamente executadas em suas UGOs, mostrando portanto grande convicção nesse ponto de vista.

Gráfico 6.5 – UGO/UGF – Aderência das Atividades do OPA/2002 à Realidade. (A)



O Gráfico 6.6 indica que esses gestores discordam tanto em agrupar quanto decompor as atividades do OPA para ajustá-las à realidade. No entanto, dão maior ênfase à discordância em agrupar as atividades que a decompô-las.

Gráfico 6.6 – UGO/UGF – Aderência das Atividades do OPA/2002 à Realidade. (B)



Analisando, agora, as respostas dos gestores das UGEs, percebe-se a mesma tendência dos dirigentes das UGO/UGFs: as atividades listadas no OPA/2002 são aderentes à realidade da UGE.

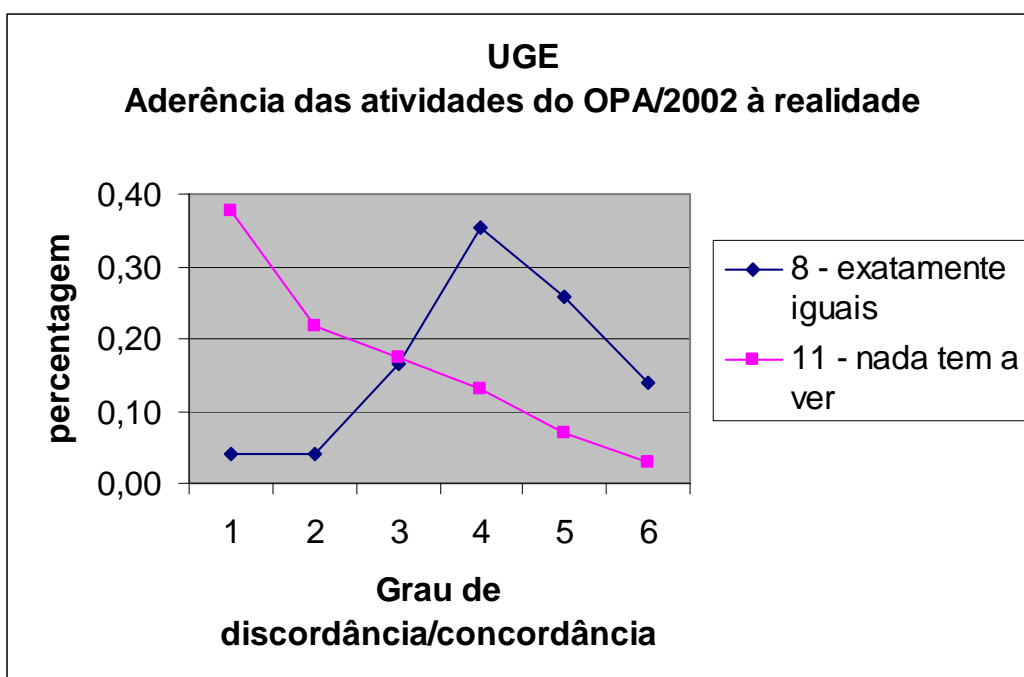
Os dados da Tabela 6.4 mostram que 75% concordam que as atividades descritas no OPA/2002 são exatamente iguais à realidade, enquanto 77% discordam da afirmação de que as atividades executadas nada têm a ver com as atividades listadas no OPA/2002.

Tabela 6.4 – UGE – Aderência das Atividades do OPA/2002 à Realidade

	DISCORDAM	CONCORDAM
As atividades descritas são: exatamente iguais, nada têm a ver com as atividades executadas	25% 77%	75% 23%
As atividades deveriam ser: decompostas, agrupadas para descreverem as ativ. executadas	39% 53%	61% 47%

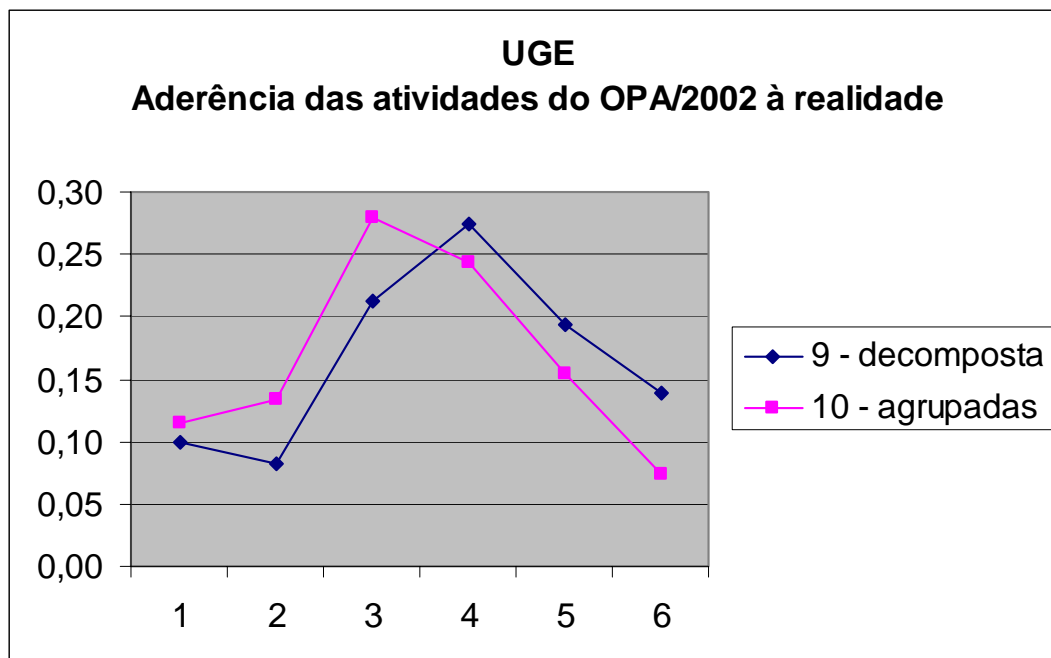
O Gráfico 6.7 mostra que apenas aproximadamente 40% dos dirigentes das UGEs discordam totalmente da afirmação de que as atividades listadas no OPA/2002 nada têm a ver com as atividades efetivamente executadas.

Gráfico 6.7 – UGE – Aderência das Atividades do OPA/2002 à Realidade (A)



Por sua vez, o Gráfico 6.8 mostra que cerca de 50% das respostas relativas à necessidade de agrupar ou de decompor as atividades concentram-se nas opções : mais discordo que concordo e mais concordo do que discordo. Isto indica que os gestores das UGEs, embora concordem, não estão muito seguros se as atividades listadas no OPA/2002 representam fielmente as atividades executadas em suas UGEs, ou não.

Gráfico 6.8 – UGE – Aderência das Atividades do OPA/2002 à Realidade (B)



Em síntese, pode-se afirmar que tanto os gestores das UGO/UGFs, quanto os gestores das UGEs, concordam que as atividades listadas no OPA/2002 são aderentes à realidade; no entanto, os gestores das UGEs mostraram-se menos convictos dessa idéia.

6.7.5 - Percepção do uso das informações de custo no processo de tomada de decisão

O objetivo deste conjunto de perguntas é identificar que uso o gestor atribui às informações de custo em seu processo de tomada de decisão. São colocadas em foco algumas decisões típicas dos gestores públicos associadas a informações relativas a elementos das três classificações da despesa orçamentária: insumos (classificação quanto à natureza da

despesa); atividades (classificação programática) e UGE – Unidade Gestora Executora (classificação institucional).

6.7.5.1 - Uso atribuído às informações de custo dos insumos.

A rotina básica dos gestores, exigida pela legislação, relativamente à aquisição de insumos (material e serviços de terceiros) é verificar a existência de dotação disponível, efetuar uma pesquisa de preços e iniciar o processo de compra. Tendo isto presente, as perguntas deste tópico foram no sentido de saber se os gestores tendem a usar as informações de custo dos insumos apenas para a rotina burocrática ou se julgam importante analisar a relação custo x benefício dessas aquisições.

Os gestores das UGO/UGFs, em sua grande maioria (75%), discordaram do uso apenas burocrático das informações de custo e foram enfáticos em concordar - mais de 80% - com a importância da análise custo x benefício (Tabela III.7).

Os gestores das UGEs apresentam tendência semelhante. No entanto, são menos enfáticos quanto à discordância do uso apenas burocrático das informações de custo dos insumos: 60% discordam. Além disso, como pode ser observado na comparação dos gráficos 6.9 e 6.10, a curva relativa à resposta dessa pergunta (nº.12) mostra-se bem mais achatada quando se trata dos gestores das UGEs, indicando uma distribuição mais equilibrada entre os graus de concordância e discordância.

Gráfico 6.9 – UGO/UGF – Uso das Informações de Custo: insumos

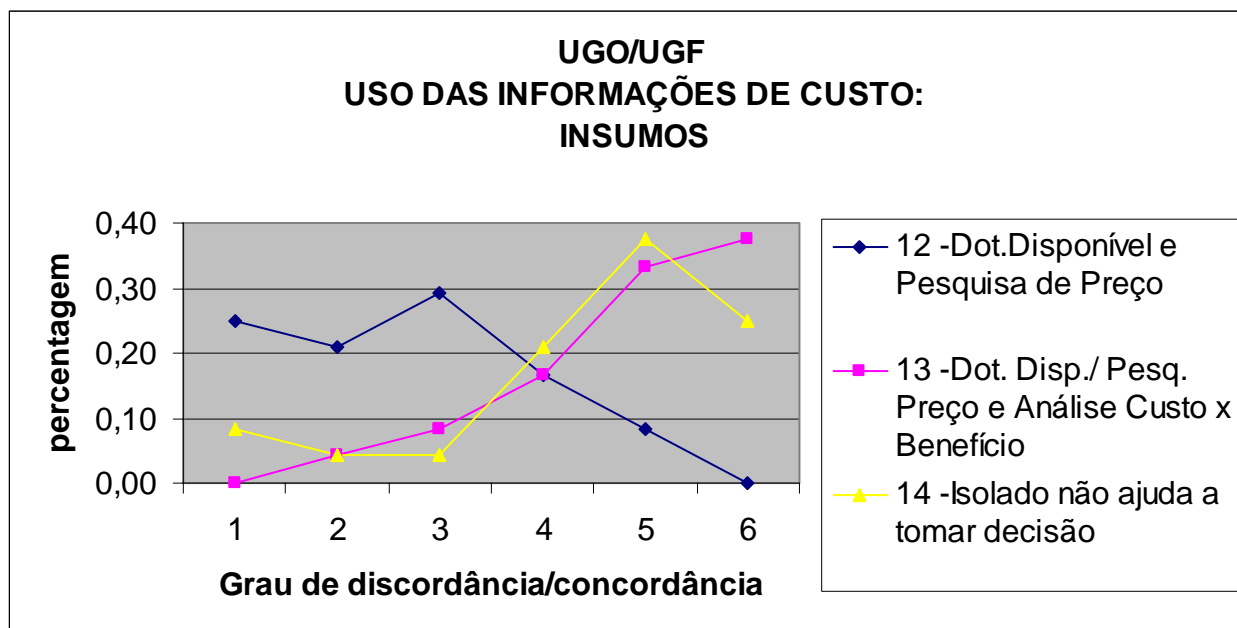
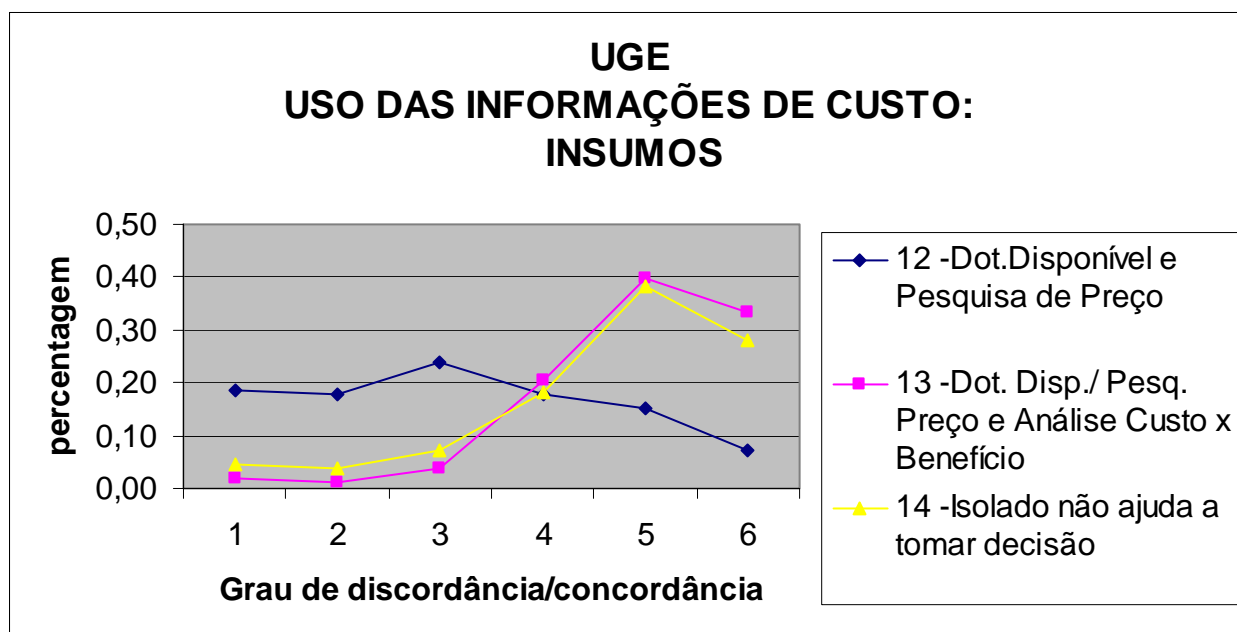


Gráfico 6.10 – UGE – Uso das Informações de Custo: insumos



6.7.5.2 – Uso atribuído às informações de custo das atividades

O orçamento-programa, implantado no Brasil há quase quatro décadas, trouxe consigo o conceito de “atividades” como um dos elementos centrais desse sistema orçamentário. Fruto das dificuldades de implantação, como vimos no tópico 3.3, essa classificação tem sido utilizada de forma excessivamente centralizada e burocrática. Apenas mais recentemente surgiu a possibilidade de as informações relativas às atividades serem utilizadas no processo de tomada de decisão.

Diante disso, o objetivo deste conjunto de questões é identificar se os gestores atribuem à informação de custo das atividades apenas uma função burocrática – verificar a existência de dotação disponível - ou se atribuem funções gerenciais como analisar custo x benefício para decidir por continuidade ou paralisação, ou para encontrar formas de redução de custo.

Tanto os gestores das UGO/UGFs quanto os das UGEs, têm o mesmo padrão de concordância/discordância. Aproximadamente 80% desses gestores não concordam que o custo das atividades sirva apenas para verificar a existência de dotação disponível. Também 92% deles discordam que o custo das atividades não ajuda a tomar nenhum tipo de decisão. É importante perceber, no entanto, que os dirigentes das UGEs são mais enfáticos nessa discordância, como mostram as curvas dos gráficos 6.11 e 6.12, a seguir.

Gráfico 6.11 – UGO/UGF – Uso do Custo das Atividades

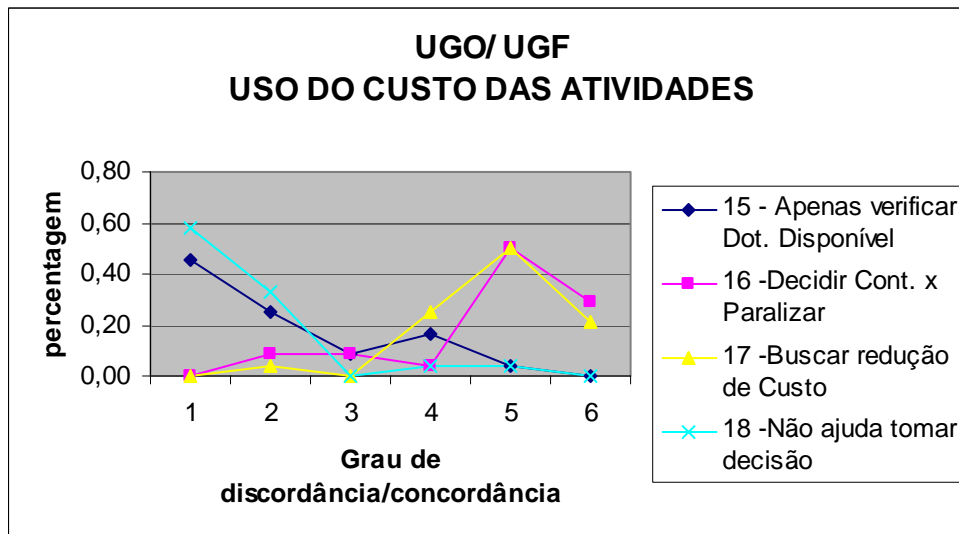
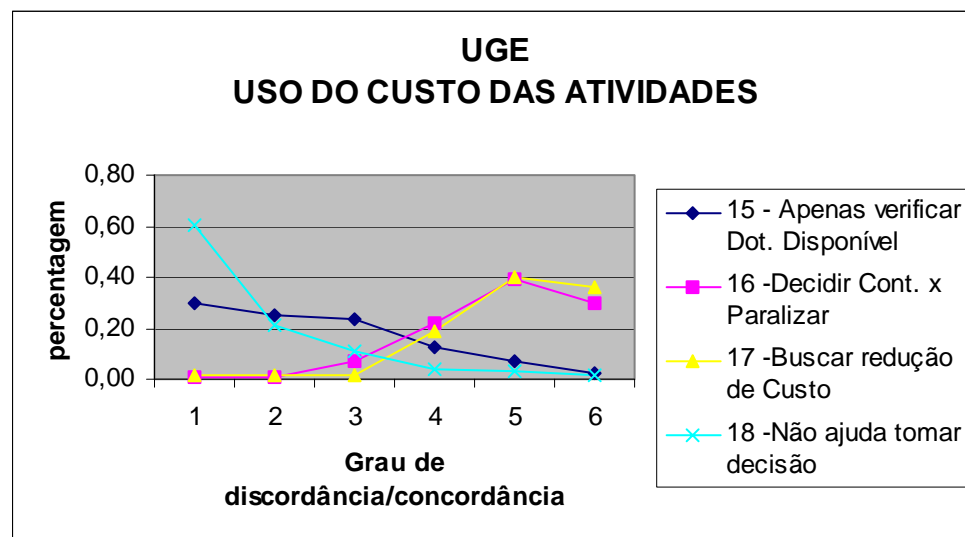


Gráfico 6.12 – UGE – Uso do Custo das Atividades



No tocante ao uso dessas informações para decisão de continuidade ou não das atividades e de buscar formas de redução de custo, os gestores das UGO/UGFs têm um percentual de concordância de 83% e 96%, respectivamente. Os dirigentes das UGEs também mostram elevado percentual de concordância, 91% e 95 %, respectivamente, para decisão

sobre continuidade das atividades e para buscar formas de redução de custo (Tabela III.8).

6.7.5.3 – Uso atribuído às informações de custo das unidades organizacionais.

O uso das informações de custo dos centros de responsabilidade tem sido visto como forma de avaliar o desempenho de seus dirigentes e encontrar alternativas de redução. Também pode ser utilizado como argumento para disputar maiores parcelas de recursos nas disputas de alocação orçamentária discutidas no tópico 3.2.3.

A UGE é o menor nível da classificação institucional e as perguntas desse bloco a colocam no centro da discussão. A grande maioria dos gestores discorda que o uso das informações de custo não sirva para a tomada de decisão - 96% e 93%, respectivamente, para os dirigentes das UGO/UGFs e UGEs.

Os gestores das UGO/UGFs enfatizam o uso das informações de custo para análise de desempenho dos dirigentes – 71% de concordância. Já os gestores das UGEs colocam maior ênfase na busca de formas para redução de custo, apresentando 86% de concordância, enquanto apenas 67% dos dirigentes das UGO/UGFs concordam com essa afirmação.

O uso das informações de custo para solicitar mais recursos à Secretária de Economia e Planejamento é admitido por 75% dos dirigentes das UGEs e por apenas 54% dos dirigentes das UGO/UGFs.

Os dados citados neste tópico podem ser vistos na Tabela III.9 e os gráficos 6.13 e 6.14, a seguir, mostram os detalhes das respostas dos gestores das UGO/UGFs e dos gestores das UGEs.

Gráfico 6.13 – UGO/UGF – Uso das Informações de Custo: unidade organizacional

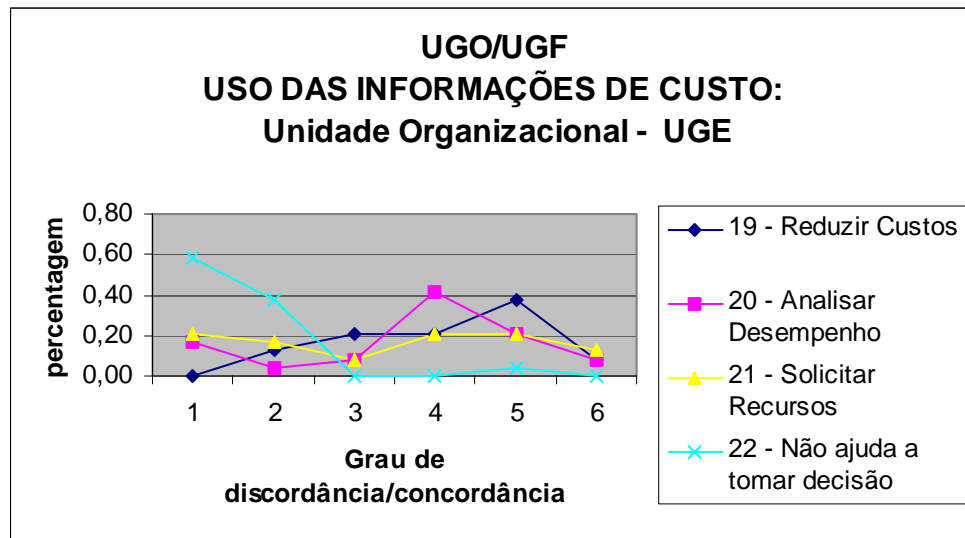
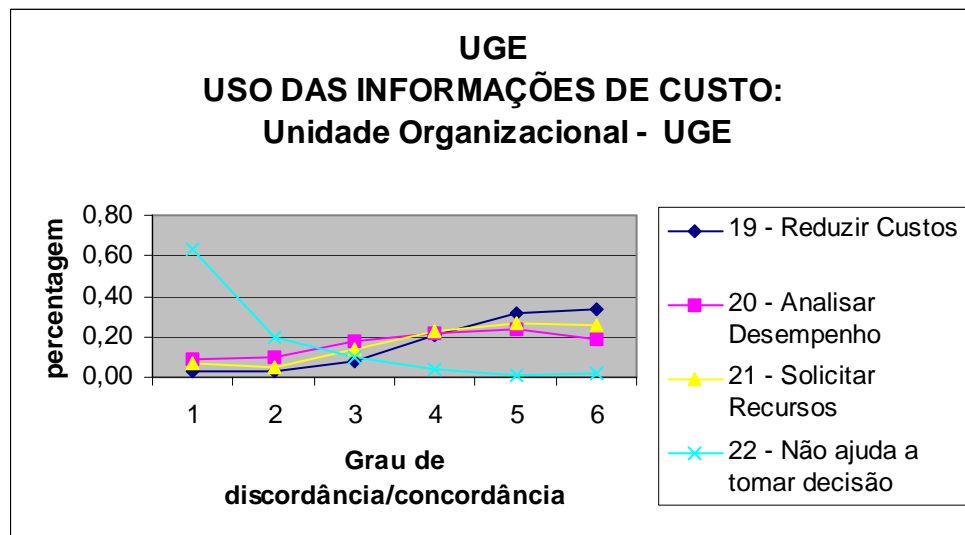


Gráfico 6.14 – UGE – Uso das Informações de Custo: unidade organizacional



6.7.6 – Identificação dos Objetos de Custo mais Úteis ao Processo de Tomada de Decisão

O objetivo desta questão é identificar os principais agentes de acumulação de custos percebidos como de maior utilidade ao processo de decisão dos gestores.

A pergunta aberta solicita a indicação dos principais objetos de custo e abre a possibilidade de no máximo 5 objetos. Para que não houvesse dúvida quanto ao conceito de objeto de custo, este foi apresentado de forma bem sintética: “Os custos podem ser apurados por produto, por turno de produção, por atividade executada, por cliente atendido. Esses itens de apuração são denominados objeto de custo”

O método de análise das respostas consistiu em indexá-las por ordem alfabética e depois agrupá-las em tipos de objetos de custo.

O conjunto de respostas dos gestores das UGO/UGFs totalizou 52 observações, o que significa 2,16 indicações em média por questionário. O grupo denominado atividades foi o mais numeroso, com 23 observações, totalizando 44%. Parte das respostas não permitiram uma tipificação e foram classificadas como “outros”, que totalizaram 23%. Esses dados podem ser vistos na Tabela 6.5. A listagem dos objetos de custo encontra-se no Anexo III - Lista 1.

As indicações de objetos de custo por parte dos gestores das UGEs totalizaram 970, ou seja, 2,23 indicações em média por questionário respondido.

A Tabela 6.5 mostra os grupos e as quantidades dessas indicações. É interessante observar que, entre os grupos mais numerosos, estão atividade e cliente – 348 e 138 indicações, respectivamente, refletindo, talvez, a maior familiaridade dos dirigentes de UGEs com as atividades e a crescente preocupação com os usuários dos serviços públicos – os clientes.

O grupo produto obteve apenas 68 indicações, um claro reflexo da dificuldade de identificar produtos no âmbito dos serviços públicos.

Tabela 6.5 – Objetos de Custo

UGO/UGF		
Tipologia	Quantidade	
atividade	23	44%
outros	12	23%
insumo	6	12%
cliente	5	10%
produto	4	8%
unidade administrativa	2	4%
total de observações	52	100%
UGE		
Tipologia	Quantidade	
atividade	348	36%
cliente	138	14%
insumo	161	17%
outros	184	19%
prejudicado	23	2%
produto	68	7%
projeto	5	1%
região	2	0%
unidade administrativa	12	1%
unidade de tempo	29	3%
total de observações	970	100%

Apesar de os insumos não estarem sugeridos como objeto de custo, na definição apresentada no questionário, esse grupo obteve 161 indicações. A preocupação dos dirigentes das UGEs com os insumos, provavelmente se deva ao fato de a responsabilidade de adquirir bens e serviços fazer parte de sua missão, sendo o principal critério legal para decisão o menor custo.

A listagem dos objetos de custos apontados pelos dirigentes das UGEs encontra-se no Anexo III – Lista 2.

7 – CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

O presente trabalho se propôs a enfrentar duplo desafio: explicitar um conjunto de diretrizes para nortear a construção de um sistema de informação de custo aplicável ao setor público e analisar o atual sistema de informação do Estado de São Paulo com vistas a destacar recomendações no sentido de permitir a implantação desse sistema de informação de custo.

Seguindo a metodologia indicada no Capítulo 1, em cada uma das áreas de conhecimento objeto deste estudo – orçamento público, contabilidade pública e gestão de custos (Capítulos 3, 4 e 5 respectivamente) – foram indicados os elementos constitutivos dessas diretrizes. Também, conforme a metodologia proposta, foi realizado o estudo do sistema de informação do Estado de São Paulo. Sua análise e os achados da pesquisa de campo estão relatados no Capítulo 6.

Para maior clareza deste trabalho, seus resultados são sintetizados a seguir .

7.1 – Diretrizes para Construção do Sistema de Informação de Custo do Setor Público: síntese da proposta.

O sistema de informação de custo, delineado no tópico 2.4.1, integra-se conceitual e sistemicamente aos subsistemas de orçamento público, de contabilidade governamental e de processamento de dados. Esses subsistemas compõem o sistema de informações contábeis gerenciais do ente público e têm como limite de atuação os dados e informações internas.

Praticado no Brasil há mais de 30 anos, o sistema de orçamento público é o receptáculo das decisões sobre as políticas públicas e o balizador de sua execução. O tópico 3.5 discute o modelo de decisão amplo do setor governamental e esquematiza o relacionamento entre plano,

orçamento, execução e avaliação do setor público. Em função disso, as informações dos valores e quantidades orçadas, classificadas sob o prisma institucional, funcional e programático, são o ponto de partida do sistema de informação de custo e, conseqüentemente, da avaliação dos gestores do ponto de vista da eficiência, eficácia e efetividade.

O sistema de contabilidade governamental registra os fatos contábeis em quatro subsistemas de contas autônomos: orçamentário, financeiro, patrimonial e de compensação. Nesse sistema, pode-se constatar que o reconhecimento das receitas e despesas é feito mediante o Regime de Competência Modificado (tópico 4.4) e que elas são registradas conforme as especificações orçamentárias. Essas constatações permitiram estabelecer a correspondência entre os conceitos da contabilidade governamental e os conceitos da contabilidade empresarial, que é um dos elementos centrais da construção do sistema de informação de custo. A principal conclusão aqui extraída é que as despesas liquidadas orçamentárias equivalem ao conceito de gasto e podem ser consideradas como custo dos produtos ou serviços prestados no período após as reclassificações e ajustes apresentados no tópico 4.5.

O estudo da gestão estratégica de custos permitiu compreender a importância dos determinantes de custo tais como, escala, tecnologia e integração vertical das ações de governo, na conformação do custo dos programas de governo materializados no Plano Plurianual. Ou seja, decisões tomadas na configuração dos programas determinarão, em primeira instância, os custos dos produtos e serviços prestados pelo setor público. Não é por outra razão que, como foi visto no tópico 3.5, o programa é o elemento que liga o plano de governo ao sistema orçamentário, sendo também o principal foco de atenção quando se trata de avaliar o impacto das ações governamentais. Em função disso, o programa (e seu detalhamento: projeto e atividade) converte-se, então, no principal objeto de custo do sistema aqui proposto.

O conjunto de objetos de custo do sistema proposto é formado por todas as categorias já utilizadas pelo sistema orçamentário – programática,

funcional, institucional - inclusive seus detalhamentos, e pelos produtos e serviços prestados, identificados e mensurados no sistema orçamentário.

O sistema de acumulação de custos prevê que, em primeiro lugar, os custos dos projetos sejam acumulados por ordem e que os custos das atividades sejam acumulados por processo. A partir do custo dos projetos e das atividades, a acumulação se faz de acordo com a hierarquia das contas do sistema contábil-orçamentário.

O sistema de custeio baseia-se nos custos histórico e orçado.

O método de custeio proposto é o direto, que aloca todos os custos - fixos e variáveis - diretamente aos objetos de custo sem qualquer tipo de rateio ou apropriação. A argumentação em defesa dessa proposta encontra-se no tópico 5.4.4.

É imperioso destacar que o sistema proposto atende aos objetivos da Lei de Responsabilidade Fiscal, uma vez que possibilita a avaliação objetiva dos programas financiados com recursos orçamentários e não enfrenta qualquer restrição legal no tocante ao método de custeio adotado.

7.2 – Recomendações para Implantação do Sistema de Informação de Custo no Estado de São Paulo: síntese da proposta.

A análise do sistema de informação contábil gerencial do Estado de São Paulo revelou a profunda integração conceitual e sistêmica da contabilidade governamental e do orçamento público, materializada nos sistemas SIAFEM-SP, SIAFÍSICO e ORÇAMENTÁRIO. Ficou patente, também, a escalabilidade do SIGEO, que permite a incorporação de novos bancos de dados, bem como sua flexibilidade, que possibilita a modelagem de novos bancos de dados e novas configurações de dados preexistentes.

Diante disso, do ponto de vista do sistema de processamento de dados, a construção do sistema de informação de custo no Estado de São Paulo pode ser tratada como uma ampliação do SIGEO: ou seja, a modelagem e incorporação de um novo fato – “CUSTO” - e suas dimensões – os objetos de custos.

As tarefas principais para essa construção, vistas no tópico 6.6, são: a modelagem dos custos a partir dos ajustes e reclassificações das despesas orçamentárias liquidadas extraídas do SIAFEM-SP; modelagem das informações relativas às quantidades de produtos e serviços previstos e executados, extraídas do POS; modelagem das informações relativas aos objetivos e indicadores dos programas extraídos do PPA.

Com a incorporação e a modelagem dessas informações, o sistema de informação de custos conterá os elementos necessários para a avaliação da eficiência, eficácia e efetividade das políticas públicas, conforme explicitado no Quadro 3.4.

A implantação desse sistema de informação de custo, no Estado de São Paulo, pode ser facilitada pelas condições favoráveis reveladas pela pesquisa de campo relatada no tópico 6.7.

Nesse sentido, merecem destaque, os seguintes aspectos:

- a disseminação dos sistemas SIAFEM-SP e o SIAFÍSICO que estão em uso em, praticamente, 100% das unidades gestoras (tópico 6.7.2);
- o elevado grau de instrução dos gestores, já que os graduados e pós-graduados somam cerca de 80% (tópico 6.7.1);
- a aderência, percebida pelos gestores, do rol de atividades constantes do OPA/2002 às atividades efetivamente realizadas em suas unidades organizacionais (tópico 6.7.4);
- os gestores percebem a importância da informação de custo para a tomada de decisão, valorizando: a relação custo x benefício na decisão de compra de insumos (tópico 6.7.5.1); a busca da redução de custo e decisões relativas à continuidade x descontinuidade das atividades (tópico 6.7.5.2); a busca da redução de custo e análise de desempenho dos dirigentes das unidades organizacionais (tópico 6.7.5.3).

A pesquisa revelou, também, algumas dificuldades que precisam ser superadas para o sucesso dessa implantação:

- a baixa disseminação dos sistemas SIGEO-DISCOVERER, POS e SAI requer esforço da administração no sentido de incentivar o uso desses sistemas, principalmente do POS nas UGEs. Isto requer investimentos em estações de trabalho, licenças de uso de “softwares” e treinamento dos gestores;
- os gestores percebem que o conceito de despesa empenhada está mais próximo do conceito de custo que o conceito de despesa liquidada. Essa percepção contraria o embasamento conceitual do sistema de informação de custo proposto e requer treinamento focado na diferenciação conceitual das fases da despesa pública enfatizando o conceito de liquidação (tópico 6.7.3).

Por último, é importante ressaltar que os gestores indicaram as atividades como objeto de custo mais útil ao seu processo de tomada de decisão, corroborando o sistema proposto que, também, coloca os programas, projetos e atividades como principais objetos de custo (tópico 6.7.8).

7.3 – Novas Questões de Pesquisa.

Atuar na fronteira de três áreas de conhecimento, uma das características desta tese, fez com que ao longo da pesquisa surgissem questões que não puderam ser aprofundadas sob pena de se perder o foco do trabalho. Em função disso e objetivando contribuir para ampliar o conhecimento da gestão governamental, são apontadas, a seguir, algumas questões relacionadas a dois temas relevantes nesse campo: equilíbrio orçamentário e transparência na gestão pública.

- Equilíbrio orçamentário. A LRF fortaleceu a exigência da apresentação e execução do orçamento equilibrado.
 - Qual o impacto na execução orçamentária de estados e municípios?

- Ocorreu o fortalecimento dos “guardiães” frente aos “gastadores” ?
- Ocorreu realocação de recursos entre os setores beneficiados pelo gasto público?
- O Poder Legislativo defende os “guardiães” ou fortalece os gastadores?
- Há correlação entre reeleição de governadores e prefeitos e gestão orçamentária equilibrada?
- Transparência na gestão pública. O debate sobre este tema tem ampliado o conjunto de informações contábeis e financeiras das entidades governamentais à disposição dos cidadãos.
 - Essas informações são compreendidas pelos cidadãos?
 - Que informações interessam às entidades da sociedade civil, tais como conselhos tutelares, de saúde, e de educação entre outros?
 - Há demanda por cursos de análise das demonstrações contábeis e financeiras das entidades governamentais? Há oferta?
 - Há preocupação da sociedade com a eficiência, eficácia e efetividade do uso dos recursos públicos? Esses conceitos são amplamente difundidos?

7.4 – Considerações Finais

Tendo presente a situação problema apresentada no Capítulo 1, as principais conclusões deste trabalho são:

Os principais objetivos do sistema de informação de custo são prover informações que permitam avaliar a eficiência do uso dos recursos, a eficácia dos gestores na obtenção de suas metas e a efetividade das políticas públicas na resolução dos problemas apresentados pela sociedade.

O sistema de informação de custo deve ser integrado conceitual e sistemicamente ao orçamento público e à contabilidade governamental, deve

utilizar o método de custeio direto e não padronizar o sistema de contas, na medida que o programa, que é o principal objeto de custo do sistema, deve ser construído de acordo com os problemas concretos de cada entidade governamental.

Finalmente, constatou-se que o sistema de informação de custo proposto pode ser implantado no Estado de São Paulo, integrando-se com facilidade aos sistemas de informação preexistentes e não enfrentando dificuldades com os gestores, já que estes percebem a importância do sistema de informação de custo em seu processo de tomada de decisão.

BIBLIOGRAFIA

AFONSO, Roberto A. E. Modernização da Gestão – Uma Introdução à Contabilidade Pública de Custos. BNDES Secretaria para Assuntos Fiscais, Informe-se: n. 18 – Agosto 2000.

ALMEIDA, Lauro Brito de. Estudo de um modelo conceitual de decisão, aplicado a eventos econômicos, sob a ótica da gestão econômica. Dissertação de Mestrado. São Paulo, FEA/USP, 1996.

ALOE, Armando. Técnica Orçamentária e Contabilidade Pública. 5ª edição. São Paulo; Atlas, 1970.

ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. Revista do Serviço Público. Ano 50, Número I, Jan-Mar, 1999.

ANDRADE, General Prof. Benedicto de Andrade. 7ª edição. São Paulo, Atlas, 1976.

ANDRÉ, Maristela Afonso. A efetividade dos contratos de gestão na reforma do Estado. Revista de Administração de Empresas, Jul/Set. 1999. São Paulo, v. 39. n. 3.

ANGÉLICO, João. Contabilidade Pública. 6ª edição. São Paulo, Atlas, 1985.

ASSOLARI, Lílian Moreira de Alvarenga. Custo padrão: reflexões sobre a contabilização das variações. In 1º. Seminário USP de Contabilidade. Centro de Reprografia FEA/USP: 2001.

BACKER, Morton e JACOBSEN, Lyle. Contabilidade de Custos: um enfoque para administração de empresas. São Paulo, Editora McGraw-Hill do Brasil Ltda, 1976.

BERTALANFFY, Ludwig Von. Teoria Geral dos Sistemas. 2ª ed. Petrópolis, Editora Vozes Ltda, 1975.

BIO, Sérgio Rodrigues. Desenvolvimento de Sistemas Contábeis- Gerenciais: Um Enfoque Comportamental e de Mudança Organizacional. São Paulo, Tese de Doutorado, FEA/USP, 1987

BRIMSON, James A. Contabilidade por Atividades. São Paulo, Editora Atlas, 1996.

BRIMSON, James A. & ANTOS, John. Activity-Based Management for service industries, government entities, and nonprofit organizations. New York, John Wiley & Sons, Inc., 1994.

BURBIDGE, John L. – The principles of Production Control. Macdonald & Evans Ltd. 8 John Street, London, WCIN 2hY , 1971.

BURKHEAD, Jesse. Orçamento Público. Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, Instituto de Documentação, 1971

CATELLI, Armando & Almeida, Lauro Brito & Costa, Ana Paula Paulino. Transações como Objeto da Gestão: uma análise da abordagem GECON e dos sistemas tradicionais. Mimeo.

CATELLI, Armando (coord.). Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON. São Paulo: Atlas, 1999.

CATELLI, Armando e outros. Um sistema para a gestão econômica de organizações governamentais empreendedoras, Revista do Serviço Público. Ano 52, Número 3, Jul-Set, 2001.

COE, Charles K.. Public Financial Management. New Jersey: Prentice-Hall, Inc, 1989

COMERLATO, Waldir. O orçamento programa e a contabilidade pública. Revista do CRC-RS, n.18, janeiro/março, 1978.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. Os Princípios Fundamentais de Contabilidade, As Normas Brasileiras de Contabilidade e o Código de Ética Profissional do Contabilista. 27ª edição. São Paulo, CRC SP, 1999.

CONSTITUIÇÃO FEDERAL. 5a. ed. , revista e atualizada – São Paulo, Revista dos Tribunais, 2000.

CORE, Fabiano Garcia. Reforma gerencial dos processos de planejamento e orçamento. Brasília, ENAP, 2001.

D'AURIA, Francisco. Contabilidade Publica. 3ª edição. São Paulo, Cia Editora Nacional. 1942.

DALL'ACQUA, Fernando M. e GUARDIA, Eduardo Refinetti. Análise do sistema orçamentário do Brasil. FGV-S, 1995 (Pesquisa apresentada ao Núcleo de Pesquisas e Projetos da EAESP-FGV)

FEDOZI, Luciano. Orçamento participativo: reflexões sobre a experiência de Porto Alegre. Porto Alegre, Tomo Editorial Ltda, 2001.

FORTES, João Batista [Fortes] de Sousa Pires. Contabilidade Pública. 3ª Edição. Brasília-DF, Franco & Fortes Consultoria e Editoração Ltda, 1996.

GARCIA, Ronaldo Coutinho. Avaliação de ações governamentais: pontos para um começo de conversa. Brasília: mimeo, 1997.

GIACOMONI, James. Orçamento Público. São Paulo, Atlas, 2001.

Governo Eletrônico. Apresentação da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Campos de Jordão, SP. 18/10/2000.

GUEDES, Álvaro Martins. Orçamento público e descentralização administrativa. São Paulo, EAESP/FGV, 1999 (Tese apresentada ao curso de Pós-Graduação da EAESP/FGV. Área de Concentração: Organização, Recursos Humanos e Planejamento).

GUERREIRO, Reinaldo. Modelo Conceitual de Sistema de Informação de Gestão Econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade. Tese de Doutorado. São Paulo, FEA/USP, 1989.

HAY, Leon E. Accounting for Governmental and Nonprofit Entities. 8th Edition. Illinois: Irwin, 1989.

HENDRIKSEN, Eldon S. e BREDA, Michael F. Van. Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas, 1999.

HUERTAS, Franco. O método PES: entrevista com MATUS. São Paulo, FUNDAP, 1996.

IUDICIBUS, Sérgio de, et alli. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável também as demais sociedades. São Paulo, Atlas, 1979

IUDICIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. São Paulo, Atlas, 1980.

JONES, Rowam & PENDLEBURY, Maurice. Public Sector Accounting, 4th Edition, Pitman Publishing.

KAPLAN, Robert & Cooper, Robin. "Cost & Effect. Boston: Harvard Business School Press, 1997

KELLY, Joanne e WANNA John. A nova gestão pública e as políticas de programação orçamentária do governo. Revista do Serviço Público, Ano 52, n.3 (Jul-Set/2001). Brasília, ENAP, 2001

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

KOHAMA, Heilio. Contabilidade Pública: teoria e prática. 8ª Edição. São Paulo, Atlas, 2001.

LIMA, Diana Vaz de. Contabilidade Pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem). São Paulo, Atlas, 2000

MACHADO Jr, José Teixeira. A Lei 4.320 comentada [por] J. Teixeira Machado Jr. [e] Heraldo da Costa Reis. 25ª Edição. Rio de Janeiro, IBAM, 1993.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 17ª Edição. São Paul, Malheiros Editores, 2000.

MACHADO, Nelson. “Implantação do SIAFEM/SP e o Desenvolvimento da Contabilidade Governamental Gerencial” Artigo apresentado no V Congresso do Centro Latino-americano de Administração para o Desenvolvimento – CLAD. São Domingos, República Dominicana, 2000.

MAKON, Marcos P., Sistemas integrados de administración financiera pública em América Latina. Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social – (ILPES), Dirección de Programación del Sector Público, Santiago do Chile, marzo de 2000.

MARTINS, Eliseu - Contabilidade de Custos – 5ª ed. São Paulo, Editora Atlas S.A, 1996.

MARTINS, Gilberto de Andrade. Manual para Elaboração de Monografias e Dissertações. 2º. ed. São Paulo, Atlas, 1994

MELLO, Álvaro D´Avila Bitancourt. Lições de Contabilidade Pública. São Paulo, Livraria Freitas Bastos S/A, 1962.

MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. São Paulo, Editora Atlas S/A, 2001.

NAKAGAWA, Masayuki. ABC: custeio baseado em atividades. 2º. ed. São Paulo, Atlas, 2001.

ORMOND, Derry e LOFFLER, Elke. A nova gerência pública. Revista do Serviço Público, Ano 50, nº 2 (Abr-Jun 1999). Brasília, ENAP, 1999.

PADOVEZE, Clóvis Luís. Sistemas de Informações Contábeis: Fundamentos e Análise. 2.ed. São Paulo, Atlas, 2000.

PARISI, Cláudio e outros. Modelo de Identificação e Acumulação de Resultado sob a Ótica do Gecon. Caderno de Estudos, São Paulo, FIPECAFI, V. 9. N. 15 p.9 –21, janeiro/junho 1997.

PERES, Ursula Dias. A influência da inflação no processo orçamentário antes e após o Plano Real. Estudo de caso: Execução Orçamentária do Estado de São Paulo de 1991 a 1997. São Paulo: EAESP/FGV, 1999. (Dissertação de Mestrado apresentada ao curso de Pós-Graduação da EAESP/FGV. Área de Concentração: Economia).

PETER, Maria da Glória Arrais. Proposta de um Sistema de Custos para as Universidades Federais Brasileiras Fundamentado no Activity Based Costing: uma abordagem de controladoria estratégica. Dissertação de Mestrado. FEA/USP, 2001.

PETRI, Nelson. A Lei 4320/64 e os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos. Tese de Mestrado. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1980.

PIRES, Valdemir. Orçamento participativo: o que é, para que serve, como se faz. Barueri/SP, Editora Monole Ltda, 2001.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice. Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública. 6ª edição. São Paulo, Atlas, 1999.

PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PUBLICA, 3ª Edicion. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1998.

PORTER, Michael E. Vantagem Competitiva. Rio de Janeiro, Campus, 1989.

Proposta Orçamentária Setorial. Manual do Usuário. Coordenadoria de Programação Orçamentária, Secretaria de Economia e Planejamento, Junho/2002. www.Planejamento.sp.gov.br

QUILICI, Frediano (Org) Leituras em administração contábil e financeira. Rio de Janeiro, FGV, 1973.

QUILICI, Frediano. Estudo exploratório sobre a técnica de custeio direto e sua aplicação na indústria. Tese apresentada para obtenção do título de Professor Pleno à EAESP/FGV. São Paulo, 1975.

RIBEIRO FILHO, José Francisco. Controle Gerencial para entidades da administração pública. Finanças Públicas. In Finanças Públicas, Anais do II Prêmio STN de Monografia. Brasília-DF, 1998.

RIBEIRO FILHO, José Francisco. Modelo gerencial para eficácia de hospitais públicos: análise no âmbito de uma entidade de ensino e assistência. Tese de Doutorado. São Paulo, Universidade de São Paulo, 2002.

RICCIO, Edson Luiz. Uma Contribuição ao Estudo da Contabilidade como Sistema de Informação. Tese de Doutorado, São Paulo: FEA/USP, 1989

RICO, Elizabeth Melo (org.). Avaliação de políticas sociais: uma questão em debate. São Paulo, Cortez Editora, 2001.

ROCHA, Welington e SOUZA, Marcos Antonio de. Elementos fundamentais de Gestão Estratégica de Custos. São Paulo, Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda, 2001.

ROCHA, Welington. Contribuição ao Estudo de um Modelo Conceitual de Sistema de Informação de Gestão Estratégica. Tese de Doutorado. São Paulo, FEA/USP, 1999.

SAKURAI, Michiharu. Gerenciamento Integrado de Custos. São Paulo, Editora Atlas, 1997.

SEP. Um Jogo de muita tática e técnica. São Paulo, Julho/2002. www.Planejamento.sp.gov.br

SHANK, John K. & GOVINDARAJAN, Vijay. "Estrategic Cost Management – The new Tool for Competitive Advantage. The Free Press, New York, 1993.

SIAFEM – Sistema Integrado de Administração Financeira para Estados e Municípios. Manual do Alimentador. Escola Fazendária do Estado de São Paulo- Fazesp. São Paulo, 1999.

SIGEO – Sistema Integrado de Informações Gerenciais da Execução Orçamentária. Manual do Sigeo. Coordenadoria Estadual do Controle Interno. São Paulo, março de 2000.

SILVA, Jair Candido. Manual de execução orçamentária e contabilidade pública. 1ª edição. Brasília- DF, Livraria e Editora Brasília Jurídica, 1997.

SILVA, Lino Martins. Contribuição ao estudo para implantação de um sistema de custeamento na administração pública. Tese de Livre Docência. Rio de Janeiro: Universidade Gama Filho, 1996.

SILVA, Nilza Nunes da. Amostragem probabilística. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1998.

SLOMSKI, Valmor. Manual de Contabilidade Pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. São Paulo, Atlas, 2001.

SLOMSKI, Valmor. Teoria do Agenciamento no Estado: uma evidenciação da distribuição de renda econômica produzida pelas entidades públicas de administração direta. Tese de Doutorado. São Paulo, Universidade de São Paulo, 2000.

STEVENSON, William J. Estatística aplicada à administração. São Paulo, Harper & Row do Brasil, 1981.

UEHARA, Yaeko. Avaliação da contribuição da implementação do sistema integrado de administração financeira para estados e municípios no governo do Estado de São Paulo. Dissertação de Mestrado. São Paulo, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2000.

GLOSSÁRIO

ABC	Activity Based Costing (Custeio Baseado Em Atividades)
ABM	Activity Based Management (Gestão Baseada em Atividades)
ALESP	Assembléia Legislativa do Estado de São Paulo
BEC	Bolsa Eletrônica de Compras
BID	Banco Interamericano de Desenvolvimento
CADFOR	Cadastro de Fornecedores
CADMAT	Cadastro de Materiais e Serviços
CAF	Coordenadoria de Administração Financeira
CECI	Coordenadoria Estadual de Controle Interno
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CPO	Coordenadoria de Programação Orçamentária
DFE	Departamento de Finanças do Estado
FASB	Financial Accounting Standards Board
FMI	Fundo Monetário Internacional
GASB	Governmental Accounting Standards Board
GECON	Gestão Econômica
GPS	Grupo de Planejamento Setorial
GR	Guia de Recebimento
GTI	Grupo de Trabalho Interministerial
IFES	Instituições Federais de Ensino Superior
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
NC	Nota de Crédito
ND	Nota de Dotação
NE	Nota de Empenho
NGP (NPM)	Nova Gestão Pública (New Public Management)
NL	Nota de Lançamento
NR	Nota de Reserva
OB	Ordem Bancária
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OGU	Orçamento Geral da União
ONU	Organização das Nações Unidas
OP	Orçamento - Programa
OPA	Orçamento Programa Anual
PD	Programação de Desembolso
PES	Planejamento Estratégico Situacional
POS	Proposta Orçamentária Setorial
PPA	Plano Plurianual
PPBS	Planning, Programming And Budgeting System

PPO	Planejamento e Programação Orçamentária
PROMOCIAF	Programa de Modernização do Controle Interno e da Administração Financeira
RE	Relação de Ordem Bancária
REO	Relatório da Execução Orçamentária
RH	Recursos Humanos
RKW	Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit
SAC	Sistema de Apuração de Custos
SAI	Sistema de Acompanhamento de Investimento
SAO	Sistema de Alteração Orçamentária
SEFAZ	Secretaria da Fazenda
SEP	Secretaria de Economia e Planejamento
SEPLAN	Secretaria de Planejamento
SERPRO	Serviço Federal de Processamento de Dados
SESu/MEC	Secretaria de Educação Superior do Ministério da Educação
SIAFEM	Sistema Integrado de Administração Financeira para Estados e Municípios
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira
SIAFISICO	Sistema Integrado de Informações Físico - Financeiras
SIGEPE	Sistema de Gestão de Pessoal
SIGOF	Sistema Integrado de Gestão Orçamentária e Financeira
SMP	Sistema de Manifestação Prévia
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
SOG	Subsistema de Orçamento Gerencial
SOP	Subsistema Orçamentário Público
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
UGE	Unidade Gestora Executora
UGF	Unidade Gestora Financeira
UGO	Unidade Gestora Orçamentária
UO	Unidade Orçamentária