

UNIVERSITAT DE LES ILLES BALEARS

Departament d' Economia i Empresa

**UMA PROPOSTA DE MODELO GERENCIAL PARA
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: CASO BRASIL**

TESIS DOCTORAL

2003

Apresentada por **Klicia Maria Silva Guimarães**

Dirigida por **Dr. Antonio Sócias Salvà**

UNIVERSITAT DE LES ILLES BALEARS

Departament d' Economia i Empresa

Apresentada por **Klicia Maria Silva Guimarães**

**UMA PROPOSTA DE MODELO GERENCIAL PARA
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: CASO BRASIL**

Tesi Doctoral del Curso de Economía y
Empresa, sob orientación del Profº Dr.
Antoni Socias Salvà

Palma – Illes Balears
2003

EPÍGRAFE

“Para o homem de grande visão, recolher o lixo das ruas não incomoda, pois ele sabe que isso faz parte da tarefa de tornar o planeta mais belo”.

Enquanto para o homem de pouca visão tornar o planeta mais belo não fascina, pois ele sabe que esse desejo traz consigo o trabalho de recolher o lixo dos caminhos.

Para criar um mundo onde as realizações sejam obras do coração, existe um caminho de desafios. A única maneira de ele ser superado com tranqüilidade é olharmos para o objetivo, e não para os obstáculos”.

Roberto Shinyashihi

AGRADECIMENTOS

Dedico este trabalho primeiramente a Deus, este é e sempre será o caminho da minha vida; aos meus filhos Leonardo e Gabriela e em especial ao meu marido João Bosco, estes que sempre estiveram ao meu lado, dando-me muita força para continuar e terminar esta jornada.

Aos meus pais Carlos Calandrine e M^a da Glória e aos meus segundos pais Expedito (*in memoriam*) e Carmelita pelo exemplo de amor e dedicação; e aos demais membros da minha família, pelo apoio e orgulho de fazer parte deste seio familiar.

Aos meus alunos e amigos que sempre me incentivaram, em especial o Prof^o Dr. José Lamadrid, Nara Wanda e Néri, com todo o meu respeito e admiração; as pessoas que diretamente e indiretamente me ajudaram na realização deste sonho, como o Ms. Mauro que me auxiliou na estrutura metodológica durante as fases do programa.

Aos meus prezados mestres que passaram um pouco dos seus conhecimentos que servirão para minha valorização pessoal e profissional e, em especial, o meu orientador Prof. Dr. Antonio Sócios Salvà, pela sua gentileza, compreensão e dedicação desde da minha primeira orientação, dizer *muito obrigado*, não é o suficiente para agradecer então, eu peço a Deus que as suas bênçãos recaiam sobre os caminhos de todos.

ÍNDICE GERAL

INTRODUÇÃO.....	11
Capítulo 1 GESTÃO PÚBLICA	18
1.1. Administração Pública.....	18
1.1.1. O papel da Administração Pública Brasileira.....	19
1.1.2. A reforma da Administração Pública no Brasil.....	22
1.1.3. O processo de Gestão Pública da Espanha.....	29
1.2. Finanças Públicas.....	32
1.2.1. O crescimento das despesas pública no Brasil.....	32
1.2.2. Os planos econômicos que marcaram a Economia Brasileira.....	39
1.3. Orçamento Público.....	43
1.3.1. O conceito do Orçamento Público adotado no Brasil.....	43
1.3.2. A origem do Orçamento Público Brasileiro.....	44
1.3.3. Estrutura do Orçamento – Evoluções.....	48
1.3.4. Orçamento Público tradicional e moderno.....	51
1.3.5. Orçamento Público da Espanha.....	55
1.3.6. Princípios Orçamentários.....	56
1.4. Contabilidade Pública.....	60
1.4.1. A Contabilidade Pública como instrumento de controle.....	60
1.4.2. Despesas Públicas.....	61
1.4.3. Receitas Públicas.....	65
1.4.4. Contabilidade Pública da Espanha.....	71
1.4.5. Controle e Avaliação da execução orçamentária no Brasil e Espanha.....	76
1.4.6. Lei de Responsabilidade Fiscal.....	82
1.4.7. As Licitações no Brasil.....	84
1.5. Conclusão Parcial.....	85
Capítulo 2 CONTABILIDADE DE GESTÃO.....	88
2.1. Contabilidade de Custos.....	89
2.1.1. Contabilidade de Custos e suas Evoluções.....	89
2.1.2. Caracterização da Contabilidade de Custos.....	92
2.1.3. Introdução à Contabilidade de Custos.....	97
2.1.4. As Filosofias dos Sistemas de Custeios.....	100
2.1.5. Custos como ferramenta gerencial.....	110
2.2. Sistema de Informação Gerencial.....	120
2.2.1. Caracterização de um Sistema de Informação.....	120
2.2.2. Componentes de um Sistema.....	124

2.2.3. Gestão Empresarial.....	125
2.2.4. Fator Humano.....	134
2.3. Conclusão Parcial.....	135
Capítulo 3 CONTABILIDADE DE GESTÃO NO SETOR PÚBLICO.....	138
3.1. Gestão de custos na Administração Pública.....	138
3.1.1. Caracterização de custos na Administração Pública.....	138
3.1.2. Custos como ferramenta gerencial na Administração Pública.....	141
3.1.3. Avaliação de Desempenho na Administração Pública.....	145
3.2. Sistema de Informação na Administração Pública.....	151
3.2.1. Caracterização de custos na Administração Pública.....	151
3.2.2. Alguns sistemas integrados na Administração Pública no Brasil.....	157
3.2.2.1. Sistemas utilizados na Administração Orçamentária.....	157
3.2.2.2. Sistemas utilizados na Administração Tributária.....	160
3.2.2.3. Sistemas utilizados na Administração de Recursos Humanos.....	162
3.2.2.4. Sistemas utilizados na Administração do Patrimônio da União....	164
3.2.2.5. Sistemas utilizados nos Estados e Municípios.....	166
3.2.2.6. Sistemas de Compra.....	168
3.2.2.7. Sistemas de informação da Procuradoria da Fazenda.....	173
3.2.3. Acesso aos Sistemas.....	176
3.2.4. Alguns sistemas integrados à Administração Pública Espanha.....	176
3.2.5. Relatórios de Desempenho.....	178
3.2.6. Avaliação Institucional.....	179
3.3. Conclusão Parcial.....	180
Capítulo 4 MODELO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO.....	183
4.1. Proposta Conceitual de um Modelo Gerencial para Administração Pública.....	183
4.1.1. Proposta Conceitual para Estudo e Estruturação da Gestão Estratégica de Custos no Setor Público.....	184
4.1.1.1. Caracterização da Proposta de estudo e estruturação da Gestão Estratégica de Custos no Setor Público.....	185
4.1.1.2. Primícias Básicas para implantação da Gestão Estratégica de Custos no Setor Público.....	185
4.1.1.3. Técnicas gerenciais aplicadas na Gestão Estratégica de Custos com enfoque no Setor Público.....	189
4.1.1.4. Funcionamento do Sistema de Informação Gerencial no Setor Público.....	198
4.1.2. Modelos de Acompanhamento Gerencial.....	200
4.1.3. Indicadores Gerenciais.....	212
4.2. Aplicação do Modelo Conceitual.....	216

4.2.1. Metodologia adotada para o Estudo de Caso.....	216
4.2.2. Ambiente da Unidade Pesquisada.....	216
4.2.3. Mensuração e Avaliação das Atividades da Unidade de Negócio.....	220
4.2.3.1. Recursos Humanos.....	220
4.2.3.2. Procedimentos Administrativos.....	221
4.2.3.3. Arrecadação da Unidade de Negócio.....	224
4.2.3.4. Despesas da Unidade de Negócio.....	225
4.2.3.5. Receitas versus Despesas.....	226
4.2.4. Avaliação de Desempenho.....	229
4.2.5. Aplicação do Sistema de Custeio ABC na Unidade de Negócio.....	234
CONCLUSÕES GERAIS.....	239
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	255
ANEXOS.....	273

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1.1	Processos fundamentais e acessórios.....	21
Figura 1.2	Objetivos e Alternativas da Intervenção do Governo na Economia.....	273
Figura 1.3	Quadro da Estrutura Sistêmica da Administração Pública Brasileira.....	274
Figura 1.4	Processo Integrado do Planejamento e Orçamento.....	48
Figura 1.5	Estrutura da Classificação Funcional – Programática.....	64
Figura 1.6	Partes do Plano Geral de Contabilidade da Espanha.....	73
Figura 1.7	Estrutura do Plano Geral da Contabilidade Pública da Espanha.....	74
Figura 2.1	Processos da Contabilidade de Custos.....	94
Figura 2.2	Relação da Contabilidade de Custos com a Contabilidade Gerencial e demais disciplinas da contabilidade.....	96
Figura 2.3	ABC/ABM.....	107
Figura 2.4	Mapeamento da empresa.....	108
Figura 2.5	Estrutura Sintética do Grupo 9/ 1978 do Plan General de Contabilidad.....	114
Figura 2.6	Estrutura atual do PGC.....	114
Figura 2.7	Estrutura atual do PGCP.....	115
Figura 2.8	Fluxograma de Modelo de gestão.....	116
Figura 2.9	As Organizações e Tecnologia da Informação.....	123
Figura 2.10	Ciclo PDCA.....	128
Figura 3.1	Visão Sistêmica para o Setor Público da Gestão Estratégica de Custos...	140
Figura 3.2	Funcionamento do Modelo Base com Custos Históricos do Plano Geral da Contabilidade Pública.....	276
Figura 3.3	Elaboração e Avaliação do Orçamento aplicado na Administração Pública.....	147
Figura 3.4	Modelo de relatório de prestação de contas 1.....	152
Figura 3.5	Modelo de relatório de prestação de contas 2.....	152
Figura 3.6	Visão Sistêmica da Administração Pública.....	155
Figura 3.7	Tela de acesso a Rede SERPRO.....	176
Figura 4.1	Diagrama Causa e Efeito ou Diagrama de Ishikawa.....	190
Figura 4.2	Diagrama Causa e Efeito adaptado à unidade de negócio.....	191
Figura 4.3	Funcionamento do Sistema de Informação na Unidade de Negócio.....	199
Figura 4.4	Organograma da Estrutura do Governo Federal.....	218
Figura 4.5	Diagrama de Pareto das Atividades desenvolvidas pela Unidade em 2001	237

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1.1 Diferenças entre Orçamento Tradicional e Orçamento-Programa.....	53
Quadro 1.2 Comparação entre os princípios orçamentários praticados no Brasil e na Espanha.....	59
Quadro 2.1 ABC versus VBC.....	107
Quadro 2.2 Análise comparativa: Abordagens Tradicionais e Gestão Estratégica de Custos.....	118
Quadro 3.1 Diferentes modos de visualizar o Consumidor ou Cliente Público.....	146
Quadro 3.2 Subdivisões do agrupamento dos indicadores.....	149
Quadro 4.1 Modelo para composição do Diagrama de Pareto.....	193
Quadro 4.2 Modelo de Acompanhamento Gerencial das Atividades por Setor.....	197
Quadro 4.3 Demonstrativo Analítico dos Custos por Setor.....	202
Quadro 4.4 Controle Mensal da Frequência das Atividades por Setor.....	203
Quadro 4.5 Demonstrativo dos custos Diretos, Indiretos, Fixo e Variável.....	204
Quadro 4.6 Demonstrativo dos custos por elemento.....	205
Quadro 4.7 Controle de Entrada de material de consumo.....	206
Quadro 4.8 Controle de Saída de material de consumo.....	206
Quadro 4.9 Acompanhamento do Bem Imobilizado com aplicação Depreciação.....	208
Quadro 4.10 Planilha de Custos e Receitas Previstas e Realizadas no mês.....	211
Quadro 4.11 Situação Funcional da Atividade Fim em 2001.....	220
Quadro 4.12 Situação Funcional da Atividade Meio em 2001.....	221
Quadro 4.13 Procedimentos Administrativos mais relevantes da Unidade de Negócio	222
Quadro 4.14 Procedimentos Específicos da Unidade de Negócio.....	223
Quadro 4.15 Arrecadação da Unidade em 2001.....	224
Quadro 4.16 Despesas ocorridas durante o ano de 2001.....	225
Quadro 4.17 Planilha Indicativa da Receita em relação a Despesa.....	227
Quadro 4.18 Planilha de Receitas e Despesas e avaliação dos resultados.....	227
Quadro 4.19 Produtividade das atividades desenvolvidas na Unidade.....	229
Quadro 4.20 Recursos tecnológicos da Unidade – 2001.....	230
Quadro 4.21 Desempenho dos Departamentos Geradores de Receitas na Unidade-2001.....	231
Quadro 4.22 Rateio por número de funcionário.....	233
Quadro 4.23 Projeção da arrecadação com relação à quantidade de funcionários.....	233
Quadro 4.24 Atribuições dos Custos das Atividades por Setor.....	234

INTRODUÇÃO

INTRODUÇÃO

O presente trabalho está relacionado com os assuntos que se tornaram temas de discussões nos anos 90 no Brasil, como a Reforma da Administração Pública e a melhoria metodologias de gestão pública. Todavia, o processo de privatizações mostrou, não bastava reduzir ao mínimo o Estado; era preciso reconstruí-lo de modo que prevalecesse a transparência das ações, a qualidade dos serviços e a obtenção de resultados.

A administração pública tradicional é burocrática, ou seja, é auto-referente e o que se busca é uma administração pública gerencial voltada para o cidadão, o contribuinte, que *exige* uma boa aplicação dos recursos públicos.

Nas últimas três décadas, as organizações brasileiras, tanto privadas como públicas, têm buscado as melhorias contínuas nos processo de gestão, passaram a se conscientizar da importância da revisão dos seus modelos de gestão: no caso das empresas privadas, a motivação era a sua sobrevivência para continuar competindo no mercado; no caso das empresas públicas, tal motivação era a sua capacidade de cumprir sua missão, bem como, atender com qualidade a prestação de serviços de interesse da sociedade.

Ao mesmo tempo, focando a realidade empresarial brasileira, constata-se que as organizações nacionais, tanto públicas como privadas, já desenvolvem esforços no sentido de recuperar o tempo perdido (de pelo menos duas décadas) que as levou a um atraso em relação à situação mundial. No entanto, se há poucas empresas brasileiras consideradas de "*classe mundial*", já é possível avaliar a partir destas a aplicabilidade das novas práticas gerenciais que garantirão a sua sobrevivência num mercado cada vez mais globalizado.

Este contexto gerou um esforço, às vezes de forma frenética, de busca de novos modelos de gestão empresarial. De outro lado, à medida que novas idéias e práticas gerenciais surgiam, eram apresentadas, pelos seus proponentes (geralmente empresas de consultoria empresarial) como a solução dos desafios gerenciais e, eventualmente, eram recebidas pelo meio acadêmicas e empresariais como "modismos". Assim, idéias e práticas novas, como

Qualidade Total, Reengenharia, Gestão Participativa, Terceirização e Alianças Estratégicas, entre outras, precisaram contar com o tempo para ficar claro às organizações adequarem aos seus modelos de gestão muito mais por um processo de evolução contínua do que por rompimento ou substituição dos conhecimentos gerenciais tradicionais.

Neste sentido, para identificar e avaliar as características peculiares às novas práticas de gestão empresarial, considerando, hoje, a vasta literatura e pesquisas acadêmicas na área de Administração, é preciso primeiramente analisá-las dentro do contexto histórico de evolução e de relação com o conjunto das outras práticas gerenciais.

A competitividade vem a empresas reduzir seus gastos e operar com preços melhores do mercado e com produtos e serviços oferecendo qualidade, e isso não é uma tarefa fácil para a administração de uma empresa. Do mesmo modo, a Administração Pública vem tentando reduzir seus gastos públicos, aumentar a arrecadação e aplicar melhor os recursos arrecadados, oferecendo melhor qualidade de vida e desenvolvendo o país.

Na década passada, a reforma administrativa tornou-se fundamental nos planos do governo brasileiro. O Estado precisava de melhorias das formas de gestão pública após a sua reestruturação administrativa, que teve como consequência à privatização de algumas empresas que estava no controle do governo e transformando outras em agências no sentido de reduzir os gastos públicos.

Na segunda metade desta década, surge a Administração Pública Gerencial como resposta à crise do Estado, como modo de enfrentar a crise fiscal, como estratégia de redução dos custos e tornar mais eficientes os serviços públicos e como instrumento de proteção ao patrimônio público. Ocorreu até a aprovação de uma lei, chamada a Lei de Responsabilidade Fiscal, de nº 101, de 04 de maio de 2000, estabelecendo normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

Há um artigo, o de nº 137, do Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986 (reedição do antigo Decreto-lei de nº 200 de 25 de fevereiro de 1967), que abrange a esfera federal, e diz “*a contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados de gestão*”. O decreto é uma reedição de um decreto-lei de 35 (trinta e cinco) anos atrás, e esta exigência foi estendida às demais esferas do governo e ampliando as

obrigações no cumprimento de metas e relatórios comprobatório da transparência e a boa aplicação dos recursos públicos, exigindo dos gestores públicos um planejamento de gestão.

O artigo passou a ser visto de uma outra ótica. Antes, era só mais uma exigência e hoje é uma necessidade. As informações coletadas são fontes direcionadas de uma gestão. O instrumento utilizado, a apuração dos custos, tornou-se uma preciosa ferramenta gerencial às tomadas de decisões, assegurando resultados satisfatórios.

Surgem várias perguntas neste novo cenário de gestão pública que daria motivos para várias pesquisas. O problema central desta tese é como mensurar e avaliar o desempenho de uma atividade ou gestão pública para que estas sejam otimizadas e que haja uma melhor aplicação dos recursos arrecadados?

Com a reestruturação da máquina administrativa na esfera federal, alguns dos seus setores permanecem sem a devida eficácia operacional. E na busca de mudança de imagem de “*mau administrador*” dos recursos públicos, o Estado começa a assumir algumas tarefas que antes, na história, contrariava alguns dos seus princípios, absorvendo algumas características, interesses e métodos do setor privado, iniciando-se, assim, o processo de aplicar essas mudanças nos seus objetivos, agora planejados.

Embora as tarefas do setor público sejam manipuladas, via de regra, pelo governo, é de fundamental importância que elas conservem a correlação preço-qualidade. É ainda necessário que a política de preços seja adequada ao valor dos serviços prestados, cobrindo os custos e proporcionando um aumento na arrecadação que serão revertidos à sociedade.

A utilização dos dados bem definidos de custos, para o planejamento nas realizações dos programas de trabalho definidos pelo governo, poderá vir a contribuir para obtenção do êxito e recuperação das empresas públicas.

Tratar os relatórios dos orçamentos, demonstração financeira, patrimonial e suas variações, como a única fonte de fornecimento de demonstrativos do desempenho financeiro é demonstrar somente os aspectos quantitativos. Embora seja um fator importante, há, todavia, a necessidade de se considerar o aspecto qualitativo, que está deixando de causar tanto impacto aos desconhecedores do assunto.

Prestar contas somente do quanto se arrecada e onde se gasta, deixa de ser fator importante para o contribuinte que deseja uma empresa operante, com lucratividade e diversificação de serviços, atendendo primeiramente suas necessidades básicas.

O recurso bem aplicado, e com investimentos crescentes correspondendo à sua contribuição paga aos cofres públicos, é isso que o contribuinte espera.

Justifica-se a escolha, como objeto de estudo, a Administração Pública Federal do Brasil, a escolha pelo país onde existe o problema e a esfera federal, por onde à *vontade* de mudança estão acontecendo de forma lenta, ou seja, a visão gerencial, esta administração se encontra bem dotada de recursos tecnológicos. Sabemos que uso do termo “*gerencia*” no setor público é bastante ousado, porque até a presente data as ações deste setor estão engessadas numa lei de trinta e oito anos de existência. Os instrumentos gerenciais deverão auxiliar o processo de gestão, com a nova Lei de Responsabilidade Fiscal e não irão interferir nos preceitos da lei.

O **objetivo principal** apresentar um novo modelo conceitual para orientar os estudos e estruturação de um novo conceito de gestão contábil com enfoque no setor público. E os **objetivos específicos** são: identificar os instrumentos gerenciais aplicados nas empresas privadas necessários para mensurar e avaliar as atividades da gestão pública, sem interferir nas Demonstrações Contábeis da Contabilidade Pública, regida pela Lei 4.320/64; quantificar os resultados das atividades desempenhadas pela unidade administrativa federal do Estado do Tocantins no ano de 2001; identificar as atividades e tarefas administrativas de modo a satisfazer o processo gerencial inicial com base no custeio por atividade; descrever os sistemas de informações atuais da Administração Pública Federal; avaliar os atuais procedimentos aplicados na Contabilidade Pública e novos conceitos de gestão na Administração Pública. O estudo será com base numa unidade do governo da esfera federal no Estado do Tocantins.

A pesquisa é de grande importância aos gestores públicos que apóiam este novo processo de mudança, à sociedade exige um novo perfil de administrador público e deseja obter informações mais transparentes das ações do gestor público ou do Governo, as novas metodologias e avaliação de desempenhos darão este suporte para um melhor acompanhamento gerencial voltado para área pública. Enfim, propiciará uma base teórica e

uma aplicação prática que servirá de reflexão e modelo inicial às atuais gestões.

Em relação à dificuldade de implementar os procedimentos de mensuração e avaliação de desempenhos das atividades e gestões na Administração Pública Federal, poderão estar relacionadas com:

- Há ausências de controles gerenciais nas atividades nas unidades administrativas, dificultando o processo de mensuração e avaliação que reflita a realidade;
- Os sistemas de informações da administração pública federal são bastantes avançados, mas não adaptados ao processo de gestão por atividade;
- Não há descentralização de informações para as pessoas que participaram do processo gerencial nas unidades, impossibilitando a geração de informações seguras e reais;
- O processo gerencial foi implantado na esfera da Administração Pública Federal e o conhecimento centralizou num determinado público-alvo;
- Há ausência de administração dos fatores de sucesso e insucesso do novo modelo da administração pública federal.

Estas afirmações constituem as **hipóteses** que serão testadas nesta pesquisa e para responder aos objetivos foram utilizados dados secundários.

Os métodos utilizados na pesquisa para o levantamento dos dados envolveram a pesquisa bibliográfica, através de livros, internet, artigos, CD-ROM's e a pesquisa documental através dos relatórios públicos internos e externos durante o ano de 2001. A maior parte destes documentos se encontra arquivados nas unidades administrativas do âmbito Federal, chamada Procuradoria da Fazenda Nacional do Estado do Tocantins e Delegacia da Receita Federal e demais fazem parte do Relatório de Atividades da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, disponível na internet.

Esta Tese de Doutorado é composta de 04 Capítulos, que inicia com Gestão

Pública e finaliza com Proposta de Modelo Gerencial, acrescida ainda da Introdução, Conclusão, Referências Bibliográficas e Anexos.

O **Capítulo 1** refere-se a Gestão Pública onde apresenta um cenário genérico do ambiente da Administração, Finanças, Orçamento e Contabilidade Pública no Brasil, ou seja, a Gestão Pública Brasileira. Ao mesmo tempo, foi feita uma explanação superficial e comparativa com os mesmos temas na Espanha, teve como objetivo de exemplificar e demonstrar como estas áreas são praticadas num país europeu, sabemos que este país se encontra bastante evoluído nas áreas políticas, econômicas e sociais.

O **Capítulo 2**, este capítulo aborda a Contabilidade de Gestão com enfoque no setor privado, este tópico está relacionado com outras disciplinas, tais como a Contabilidade de Custos e o Sistema de Informação e servirão de base para integrar a proposta deste trabalho.

O **Capítulo 3** aborda assunto relacionado com a Contabilidade de Gestão, ou ainda chamada Contabilidade Gerencial com enfoque no setor público. Não serão tratados neste capítulo os conceitos, classificações, princípios, terminologias e sistema de custeio utilizados na Contabilidade de Custos, bem como dos conceitos, classificação, estrutura e componentes tratados em Sistema de Informação, estes assuntos foram abordados no Capítulo 2 e para aplicar neste setor público basta adequar os termos.

O **Capítulo 4** apresenta uma proposta conceitual de Modelo Gerencial para o setor público, com estudo de caso numa Unidade da Administração Pública Federal do Brasil do Poder Executivo, situada num recém Estado Brasileiro, chamado Estado do Tocantins.

E finalmente as Conclusões Gerais, juntamente com as bibliografias e os anexos que também fazem parte deste trabalho.

CAPÍTULO 1

CAPÍTULO 1 - GESTÃO PÚBLICA

O objetivo deste capítulo é apresentar um painel genérico do ambiente da Administração, Finanças, Orçamento e Contabilidade Pública no Brasil, ou seja, a Gestão Pública Brasileira, que a devido à complexidade dos assuntos por estarem amparados de forma legal nas legislações vigentes no país. Ao mesmo tempo, far-se-á uma explanação superficial e comparação com os mesmos tópicos abordados da gestão pública da Espanha, como base de exemplificação, demonstrando a visão de um país bastante evoluído nas áreas políticas, econômicas e sociais. A contabilidade aplicada no Brasil sofreu influência tanto da escola européia, como da escola norte-americana, entender melhor a história, facilitará o conhecimento do atual panorama.

Deste modo, conhecer a formação e evolução da atual administração pública; as finanças, com as diversas tentativas de equilíbrio nas contas públicas e controle dos gastos públicos; o orçamento público praticado no Brasil, sua origem, evolução e estrutura atual e a Contabilidade Pública, que registra os atos e fatos da gestão pública, em termos financeiros; é, sobretudo, retrospectiva, ao passo que o orçamento é prospectivo em conformidade com a Lei nº 4.320/64 e Lei Complementar nº 101/00. Tem como campo de aplicação da Contabilidade Pública Brasileira é restrito à administração pública nos seus três níveis de governo: Federal, Estadual e Municipal e correspondentes autarquias.

O estudo destes tópicos facilitará ainda, o entendimento da abordagem que se pretende alcançar, ou seja, a aplicação de práticas gerenciais na Administração Pública Brasileira, através das ferramentas da gestão de custos.

1.1 Administração Pública

Este tópico tem como objetivo de conhecer as filosofias tradicionais e atuais de gestão pública, bem como a sua formação e estrutura organizacional.

Imagina-se que os termos *administração pública*, ou *funcionário público* sejam expressões dos tempos atuais, mas ao voltarmos na história, encontraremos fatos e fotografias desde da época do Brasil Colônia. Muitos termos *tributos, impostos, gastos públicos, contabilidade, orçamento* e outros, se levantarmos a história, iremos verificar que não são expressões atuais, alguns destes constam na Bíblia Sagrada, nas Eras das cavernas ou Idade média. Diante destes fatos podemos concluir que o processo de evolução é lento e quanto estamos avançamos.

1.1.1. O papel da Administração Pública Brasileira

O papel da Administração Pública começou a ser formado nos tempos da colonização do Brasil em 1500, com o descobrimento por Pedro Álvares Cabral. Grande parte da política adotada atualmente é resultante da Coroa Portuguesa e dos diferentes governos após a Independência. Ainda no Primeiro Império, eram entregues as capitânias aos donatários para que as administrassem em troca de poder, terras e participações nos impostos arrecadados. O Brasil começava a organizar sua vida política, seu governo e suas leis como país independente.

Nos tempos atuais, é definido o conceito de Administração Pública, por Meirelles (1982, p.65) como sendo: “... *todo o aparelhamento do Estado, pré-ordenado à realização de seus serviços, visando a satisfação das necessidades coletivas*”.

Administração Pública incluem *todas as unidades institucionais que são produtoras (não de mercado) cuja produção se destina ao consumo do indivíduo e coletivo* (AECA, 1997, p. 16).

E o conceito de *Administrar*, conforme o dicionário (Ferreira, 1999), significa: gerir, governar, dirigir, ministrar, dar e tomar, conferir, aplicar, governar, exercer as funções de administrador. Então, administrar o serviço público não se limita a conceitos, mas abrange um exercício da vontade com o objetivo de se obter um resultado.

Há uma grande necessidade que as administrações públicas, que são organizações de tipo burocráticas, abandonem a sua tradição de ineficácia e lentidão perante a sociedade. A burocracia, ao nível patológico de disfunção, é incompatível com a idéia de qualidade, a qual exige muito maior produtividade, imaginação e inovação.

A distinção que o professor Meirelles (1982, p. 65), faz entre a administração pública e privada é a seguinte “*Na Administração Pública não há liberdade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo o que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido o que a lei autoriza*”. Por isso que é uma organização do tipo burocrata.

AECA (1997, p. 18-19), demonstra algumas diferenças entre a empresa pública e empresa privada:

- a) o âmbito de atuação da empresa pública é diferente da empresa privada;
- b) a empresa pública gozam de alguns privilégios que não ocorrem nas empresas privadas, exemplo recolhimento de alguns impostos e outros;
- c) a empresa pública sofre várias pressões políticas externa e interna no que dificulta a eficácia e eficiência da gestão;
- d) há dificuldade de mensurar e avaliar o rendimento das atividades exercidas na empresa pública;
- e) a estrutura e o processo de gestão na empresa pública tem que ser transparente;
- f) a empresa pública deve obedecer uma serie de princípios;
- g) a gestão de recursos humanos na empresa pública é mais rígida no sentido de seleção, promoção e demissão e o mesmo ocorre na gestão dos recursos financeiros.

Administrar uma empresa pública é bastante diferente em administrar uma empresa privada, cada uma com suas particularidades e com diferentes graus de complexibilidade.

A gestão das aziendas públicas para Habckost (1991, p. 37): “*é o conjunto de operações que visa diretamente a alcançar os fins próprios da azienda*”

O conceito de Aziendas Públicas para Habckost (1991, p. 12): “*é o instituto econômico que se forma e desenvolve coordenadamente com a participação dinâmica de elementos pessoais e o emprego de bens, através do qual a entidade pública procura obter meios requeridos à realização dos fins que perseguem, mediante atendimento das necessidades gerais, pela prestação de serviços públicos*”

Habckost (1991, p. 37), demonstra os processos fundamentais e acessórios que fazem parte da gestão pública são demonstrados de forma resumida, através da Figura 1.1, como sendo:

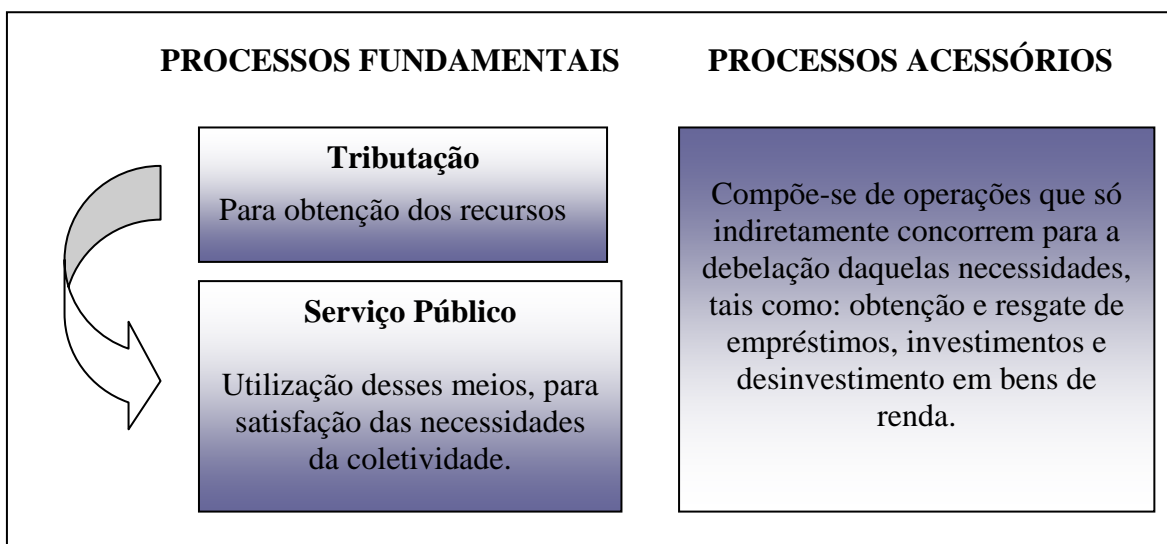


Figura 1.1 – Processos Fundamentais e Acessórios da Gestão Pública

Estes são os conjuntos de operações fundamentais da administração pública adotada no Brasil.

A comunidade paga à realização do seu bem-estar e um grupo de pessoas que são eleitas pelo povo irá gerenciar os recursos arrecadados em prol da sociedade. Diante de o exposto acompanhar o processo de gestão do seu recurso, ou contribuição é direito e obrigação de qualquer cidadão de um país, este deve fazer valer o direito de usuário da informação pública.

1.1.2. A Reforma da Administração Pública no Brasil

O usuário dos serviços públicos deve ser visto dentro dos princípios de uma empresa privada, como verdadeiro cliente, no sentido de que a relação Administração/Cidadão, deixa de ser uma relação de subordinação e passa a ser uma relação de igualdade.

A capacitação e modernização administrativas, quando se tornam ações concretas, obtém-se resultados com qualidade e eficiência, melhorando o atendimento, informação, comunicação e a receptividade. Infelizmente, ainda não atingimos as aspirações que a sociedade exige e estamos, ainda, presos a alguns motivos clássicos.

Sabe-se que enveredar no caminho extremista, em comparar com o setor privado, também não seria real. Existem alguns princípios de filosofia totalmente diferentes que não dariam para adaptar-se à realidade de uma atividade pública.

“O controle interno, como externo, não é estritamente pessoal, mas de natureza funcional. É de uma importância vital para a administração, e necessária se faz a sua definitiva institucionalização, a fim de permitir conhecer a eficácia com que estão sendo gastos os dinheiros públicos.” (Peixe,1998. p.42). E a sociedade exige que seus governantes mostrem o resultado da aplicação dos recursos geridos e o controle faz parte do efeito desejado.

Alguns pesquisadores norte-americanos defendem a idéia de um governo empreendedor, inspirados na idéia original do economista francês Jean Baptiste Say que diz que empreendedor “é aquele que transfere recursos de setores menos produtivos para os setores mais produtivos”. Então reinventar o governo significa adequar-se à era da informação, desenvolver sua capacidade criativa e inovadora para enfrentar as limitações impostas pela forte cultura burocrática dominante. Este novo modelo, denominado governo empresarial/empreendedor, se fundamenta num conjunto de dez princípios voltados para a viabilização de um novo paradigma para a administração pública. Os principais são os seguintes:

-
- *Governo catalisador*, a partir da redefinição do papel do governo, de provedor direto para promotor;
 - *Governo competitivo*, que destaca as vantagens da competição (a questão não é público versus privado, mas competição versus monopólio);
 - *Governo da comunidade*, que transfere responsabilidades da burocracia para o cidadão;
 - *Governo orientado por missões e resultados*, que muda o enfoque em regras e procedimentos para missões e resultados; e
 - *Governo voltado para clientes*, que destaca o papel preponderante do governo de servir aos cidadãos com qualidade e enfatizando o controle social.

O processo de renovação da administração pública inglesa defende a idéia de ataque ao culto do funcionário generalista: "o administrador capaz de cobrir todas as áreas, cuja capacidade era mais política do que técnica, e cuja falta de interesse na gerência constituía importante fator do fraco desempenho do governo central (e, assim, consequentemente, a do país)".

A recomendação organizacional básica do relatório era a criação de um novo Departamento de Serviço Civil, retirando do Tesouro a responsabilidade de administrar o serviço civil. Esta medida simbolizava a nova importância dada ao Departamento e sinalizava um novo estilo de administração. Outras recomendações foram a de criação de uma nova Escola Superior de Administração Civil, completa e independente, e a eliminação de divisões existentes dentro do Serviço. Esse período, final dos anos 60, início dos anos 70, foi marcado por significativas reestruturações, baseadas nos princípios de eficiência (criação de unidades maiores, capazes de desenvolver e manter aperfeiçoadas as estruturas gerenciais), abrangência (a ordenação da miscelânea confusa e desnordeante de jurisdições divididas e superpostas, que haviam crescido no decorrer dos anos), e

autonomia municipal (criando maiores e mais eficientes unidades locais, reduzindo a intervenção central).

Entretanto, é no período Thatcher que ocorre a mais profunda reforma da administração inglesa, num contexto caracterizado pelo alto custo da máquina pública e pela baixa eficiência na qualidade dos serviços prestados.

O processo de mudança foi, inicialmente, implementado sem muita preocupação com formulações estratégicas; havia muita determinação e vontade política para a ação de transformação. O primeiro movimento foi o de reduzir os quadros e extinguir o tradicional Ministério da Função Pública. A orientação geral era ter definição clara da finalidade de cada órgão e seu custo. O segundo movimento foi o da privatização, algo ainda pouco experimentado internacionalmente, naquele momento. O terceiro, foi o da busca da melhoria da qualidade no serviço público e o aumento da eficiência (fazer mais com menos). Foi criada uma pequena unidade central de coordenação, com os objetivos de desenvolver a consciência de custos e incentivar a competitividade. A metodologia empregada foi a da avaliação, que consistia no exame rigoroso de funções, processos e atividades, a partir da identificação de problemas, e na implementação de um plano de ação de curto prazo, em áreas-piloto pré-selecionadas.

No período de 1979 a 1992, foram realizadas mais de 300 avaliações, gerando uma redução de custos de, aproximadamente, dois bilhões de libras. O quarto movimento foi o do Next Step Program, que deu origem ao processo de criação das Agências Executivas. A idéia central consistia em separar as funções de formulação das de execução das políticas públicas.

Os Ministérios são responsáveis pela formulação das políticas, ficando a implementação a cargo das Agências, que, a partir dos compromissos de resultados assumidos, passam a gozar de flexibilidade administrativa, principalmente nas áreas de gestão de pessoal e gestão financeira.

A relação do Ministério e Agência está baseada na figura de um contrato, denominado "*Framework Document*", que tem a seguinte estrutura:

- *Apresentação*, normalmente assinada pelo Ministro, contendo uma visão global da instituição;
- *Introdução*, contendo dados básicos de identificação da Agência, como ano de criação, finalidade e recursos globais;
- *Planejamento Estratégico*, com a definição de missão, visão, valores, metas e indicadores de desempenho;
- *Responsabilização* (accountability), contendo as definições de responsabilidade e graus de prestação de contas de cada nível envolvido no processo (Ministro, Secretário Permanente, Diretor Geral, Membros do Parlamento);
- *Planejamento*, finanças e serviços de suporte, com a descrição e detalhamento do plano, atribuições e delegações para o cumprimento dos resultados;
- *Pessoal*, contendo definições relativas à gerência e pagamentos;
- *Revisão*, com as regras de ajustes e variações do contrato; e
- *Delegação financeira*, contendo limites de delegação por rubrica (grandes números) para o Diretor Geral.

Finalmente, merece destaque a implementação do programa de melhoria dos padrões de prestação dos serviços públicos, denominado "Citizen's Charter", baseado no incentivo à competitividade, com remuneração atrelada ao desempenho. O programa pressupõe a elaboração de um estatuto, onde se estabelecem padrões básicos de desempenho na prestação de serviços públicos (por exemplo, nos centros de saúde, os horários são marcados com antecedência e padrões de atendimento são estabelecidos). Além disso, os resultados alcançados têm ampla divulgação e são realizadas auditorias para avaliar o desempenho na prestação dos serviços.

O princípio fundamental que orienta o serviço público francês é o de assegurar o *interesse geral*, garantindo aos cidadãos condições de igualdade, adotando, para essa finalidade, um modelo que enfatiza o caráter estatizante e centralizador.

Hoje com a modernidade que a sociedade obteve (triplicação do nível de vida, duplicação da produção industrial) esta armadura se rompe por todo lado, e é o Estado que cada vez mais bloqueia o desenvolvimento.

O significado do "Estado à francesa" refere-se ao papel das relações humanas como expressão das práticas administrativas e como determinante desta filosofia estatizante: "ele está por toda parte, intervém em tudo, invade a sociedade em todos os seus aspectos."

O Governo brasileiro seguiu alguns caminhos da versão francesa para tomar como base e proceder a reforma do Estado no atual governo e definiu os seguintes objetivos prioritários (disponível no site www.serpro.gov.br, 2002)

- “definir o papel do Estado, focalizando os aspectos de possibilidades de parceria com o setor privado, adaptação à modernidade e à concorrência, descentralização de competências para as administrações territoriais e integração com a União Européia”;
- focalizar o cidadão, enfatizando os novos princípios de simplicidade, qualidade, acessibilidade, rapidez, transparência, mediação, participação e responsabilidade, a serem acrescentados aos princípios clássicos da neutralidade, igualdade e continuidade;
- reformar o Estado central, a quem deve caber as funções de regulação entendidas como: previsão, análise, formulação de políticas, legislação e avaliação;
- delegar responsabilidades, racionalizar o aparelho do Estado, renovando as relações entre o Estado central e os executores;
- renovar a gestão dos recursos humanos, reduzindo o número de carreiras, aperfeiçoando a avaliação individual e os critérios de remuneração, dotando o funcionário de polivalência e capacidade de adaptação profissional; e
- renovar a gestão orçamentária, por intermédio da fixação de prioridades, melhoria dos sistemas de informação, discussão dos

orçamentos futuros com base nos resultados de exercícios findos, criação de quadro orçamentário plurianual, controle e gestão orçamentários."

A Administração Tributária dos países americanos se tem voltado integralmente para o processo modernizador incorporando os avanços tecnológicos, estabelecendo sistemas de informação apoiados em computador e dirigidos a melhorar o controle e atenção ao contribuinte. Neste campo as Administrações Tributárias do Brasil, Canadá e Estados Unidos estão à frente; no resto dos países membros do CIAT (Centro Interamericano de Administração Tributária) vão desenvolvendo, com o apoio financeiro do BID (Banco Interamericano de Desenvolvimento) e do Banco Mundial, projetos importantes dirigidos especialmente ao estabelecimento de sistemas de apoio às funções básicas de Administração, assim como fortalecimento integral da mesma.

Os serviços de processamento da informação, vistos como uma atividade fundamental de apoio à gestão da Administração, são radicados geralmente dentro da Administração Tributária. Com efeito, uma boa quantidade de países conta com serviços de processamento da informação para fins de controle dentro da própria Administração Tributária (como é o caso da Argentina, Bolívia, Canadá, Chile, Colômbia, Costa Rica, Equador, El Salvador, Estados Unidos, Guatemala, Honduras, México, Nicarágua, Panamá, Peru, Paraguai, República Dominicana, Suriname, Uruguai e Venezuela), e em vários deles existem em aplicação processos de descentralização geográfica com a criação de centros regionais (por exemplo: Canadá, Estados Unidos e México).

Pode-se assinalar que no caso do Brasil, os serviços de processamento de dados estão a cargo de uma unidade denominada de SERPRO (Serviço de Processamento de Dados), esta que presta esses mesmos serviços a outras entidades governamentais.

Conforme informações disponibilizadas no site <http://www.serpro.gov.br/perfil> (2002), os objetivos da Reforma do Estado são:

- Modernizar os Sistemas de Informações Organizacionais da APF (Administração Pública Federal);
- Maior transparência da estrutura organizacional da APF (Administração Pública Federal) para a sociedade;

- Agilizar e tornar mais confiável as informações, proporcionando ao administrador melhor acompanhamento das políticas e diretrizes definidas pelo Governo Federal, contribuindo para o processo de Reforma do Estado;
- Recuperar em tempo real o histórico das estruturas organizacionais do Estado.

São características da Reforma Administrativa no Brasil (site <http://www.serpro.gov.br/perfil>, 2002):

- Todas as informações são oficiais (publicadas no Diário Oficial);
- Todas as informações são de domínio público;
- Topologia Cliente-Servidor;
- Opera com banco de dados nacional.

Há sempre grandes esperanças e receios dominando as expectativas sobre os resultados das mudanças institucionais em curso e seus impactos sobre o processo de desenvolvimento na virada do século e num ano de eleição.

As seis propostas de Calvino, apud Resende (2001, p.346), estão expostas de forma concisa e elegante, afirmando que *“abordam valores que poderão presidir a elaboração de um projeto de Reforma do Estado a ser implementado nesta década. Cabe enuncia-los: leveza, rapidez, exatidão, visibilidade, multiplicidade, consistência”*.

Um Estado leve, não deve ser confundido com um Estado pequeno, fraco, incapaz de definir com clareza as prioridades do desenvolvimento e de agir de modo eficaz no sentido de garantir o alcance de seus objetivos.

Precisão e determinação são qualidades básicas a serem perseguidas. Para agir com precisão, o Estado deve recuperar sua capacidade de planejamento, tendo em vista obter uma visão global dos problemas, a coordenação de suas atividades e a eliminação de superposições e desperdícios.

Visibilidade é preciso que o governo seja transparente, isto é, que haja a nítida percepção por parte da sociedade os motivos e os meios que correspondem às ações ou omissões do poder público e das conseqüências derivadas das escolhas feitas.

É preciso que haja visão pluralística e multifacetada na condução do processo de desenvolvimento. O cerne das novas propostas de reforma do Estado e da Administração Pública deve estar na recuperação da capacidade de pensar na economia, na sociedade e na busca de soluções comuns para os problemas do crescimento econômico e dos desequilíbrios sociais. Criando condições mínimas indispensáveis à adoção de uma estratégia coerente de atuação e à utilização de um conjunto de instrumentos de intervenção consistente com objetivos pretendidos.

A reforma de Estado se faz necessária, pois reforçará sua capacidade de sinalizar na direção correta, induzindo nas ações necessárias, coibindo as práticas contrárias ao interesse nacional e punindo as infrações morais e legais. Mais planejamento e menos execução constituem uma atitude saudável a ser perseguida. E as informações que irão sustentar as tomadas de decisões desde do processo de planejamento até o final da execução partirão da Contabilidade, especificamente da contabilidade gerencial. A figura do *Contabilista* torna-se indispensável neste processo, confirmando esta preposição com Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000), que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, e também veio valorizar a categoria profissional ao reconhecer a importância das informações contábeis e disciplinares os procedimentos de sua elaboração e divulgação, estabelecendo a forma e os prazos pertinentes.

1.1.3 O Processo de Gestão Pública da Espanha

Evolução do da gestão pública da Espanha segue este novo processo com a Ley General Presupuestaria (LGP), ou seja, Lei Geral Orçamentária de 1977, ou ainda, Lei nº 11/1977 de 04 de janeiro, que pela primeira vez iniciou o processo de reforma e modernização da Contabilidade aplicada nas Administrações Públicas (Fernandez, 2000, p.

92) e (Bargues, 1992, p. 19), foi reconhecida a finalidade de informações e necessidade de uma normalização contábil.

Em 1981, a primeira versão do Plan General da Contabilidade Pública (PGCP) com caráter provisório no subsector público, Estado e Órgão público de caráter administrativo.

Em 1983, especificamente com a Resolução do I.G.A.E. (*Intervención General de la Administración Del Estado*) de 11 de novembro de 1983, nova versão do Plan General, Contabilidade Pública, ou Contabilidade Analítica extensivo a todo setor público, com exceção das sociedades estatais, é utilizada as ferramentas de custos na Administração Pública.

Em 1984, o texto definitivo referente à contabilidade externa que recolhe informações aos subsistemas patrimoniais, de gestão e orçamentárias, sua implantação foi primeiramente na Seguridade Social, depois nas organizações autônomas e por último nas corporações locais.

Em 1986, foi implantado o SICOP (Sistema de Informação Contábil e Orçamentária), este é bastante significativo para o processo, seus objetivos estão estabelecidos no art 3.2 del Decreto Real nº 324/ 1986, de 10 de fevereiro.

Em 1991, foi criada uma comissão que iria elaborar os Princípios Básicos Contábeis Públicos e este documento básico foi emitido neste ano e que posteriormente em 06 de maio de 1994 resultaria na formulação de um novo Plano Geral de Contabilidade Pública, conhecido como PGCP, é o que vigora no país até hoje apesar de ter sido modificado em 18 de fevereiro de 1999 por ordem do Ministério da Economia e Fazenda.

A Espanha tem buscado adaptar nas suas normas, uma que atenda as necessidades do seu país e as novas tendências dos demais países, principalmente os que fazem parte da União Européia.

Prova desta busca, é demonstrada na história do marco conceitual da Contabilidade, ou Marco Conceitual da Contabilidade, é uma elaboração dos anos 80 que começou a ser idealizado nos Estados Unidos durante a década de 70. Apesar de muitos trabalhos apontarem que país ser o referencial do desenvolvimento contábil, há trabalhos recentes que também contribuíram para o desenvolvimento do marco conceitual segundo Bargues (1992, p. 105), que cita os países alguns países como Canadá, Reino Unido e

Austrália, e quanto à Espanha “já existe um trabalho do professor Gabas e que também realiza uma mesma proposta”.

Nos Estados Unidos, Barges (1992, p. 105) cita as opiniões de alguns autores como Miller e Sprouse quando reconhecem a influência do trabalho realizado pela FASB (Financial Accounting Standards Board) no sentido do marco conceitual.

Com relação ao Reino Unido, o desenvolvimento do marco conceitual iniciou bem depois que os Estados Unidos e se comparado com Canadá e Austrália é menos avançado no desenvolvimento do marco conceitual, do ponto de vista de Barges (1992, p. 107) “a razão é a falta de um com senso que existe na formulação deste”

No Canadá, o projeto do marco conceitual aparece desenvolvido nos apontamentos de Barges (1992, p. 108) “em informes fundamentais publicados por Oficinas de Normas Contábeis do Canadá (ONNC) de 1987 e em 1988 pela minuta dos fundamentos conceituais dos estado financeiros da CICA (Instituto Canadense de Contadores Públicos)”.

E o projeto do marco conceitual da Austrália é composto por cinco partes segundo Barges(1992, p. 108) “ (1) Guia para proposta de informes sobre conceitos contábeis; 2) objetivos da informação financeira; 3) característica da informação financeira; 4) Definição e reconhecimento de ativos; e 5) definição e reconhecimento de passivos”. Apresentando características semelhantes ao da Espanha.

Para Montagnier apud Barges (1992, p. 69) “ a Contabilidade Pública tem passado a ser um instrumento importantíssimo para gestões e decisão dos serviços”. A configuração atual da Contabilidade Pública da Espanha é resultado de uma evolução dos anos 40 a 50, passando de uma contabilidade tradicional e rígida para uma muito mais dinâmica, que ultrapassa os limites marcados pelo orçamento, o controle da legalidade e redução das contas públicas. Do ponto de vista de Vela Barges (1992, p. 70) a transição

da Contabilidade Pública tradicional para atual começou a partir da grande crise econômica de 1929, ou seja, da queda das bolsas de valores que abalaram o mundo¹.

1.2 Finanças Públicas

1.2.1 O crescimento das Despesas Públicas no Brasil

Finanças públicas “é a terminologia que tem sido tradicionalmente aplicada ao conjunto de problemas da política econômica que envolve o uso de medidas de tributação e de dispêndio” Castro (1998, p.3) , é uma expressão não adequada, uma vez que, os problemas básicos não são financeiros, mas tratam de usos de recursos econômicos, da distribuição de renda e do nível de emprego.

De acordo com os índices globais, o setor público no Brasil apresentou uma expansão considerável entre 1947 a 1973, refletindo um crescimento significativo do volume de despesas do país. Das despesas totais foram excluídas as empresas do governo e elevou de 18% do PIB, em 1947, para 23%, em 1973 (Rezende, 1987, p. 31) e (Baer, 1996. p.94). O volume total de recursos necessários ao financiamento da expansão das atividades teve reflexo acentuado.

Segundo os dados disponíveis daquela época, a participação do setor público na economia brasileira estaria ao nível de alguns países de elevado grau de desenvolvimento.

“Em particular, uma elevada participação do setor público no PIB pode refletir uma acentuada participação governamental com propósito de acelerar o ritmo de crescimentos econômico.” (Martin & Lewis apud Rezende, 1987).

Na verdade, isso significava que, *“ A elevação da participação das despesas totais do governo no PIB seria promovida com propósito de aumentar o próprio nível do produto e não em decorrência de um elevado nível de desenvolvimento”*, Martin & Lewis – apud Rezende(1987).

¹ Vela Barges (1992, p. 70) explica que a Contabilidade Pública começou apresentar graves limitações e insuficiências, sobretudo à medida que se foi acentuando a intervenção estatal na vida socioeconômica dos diferentes países. A crise

Tal afirmação foi feita com base em observação empírica de dados de diversos países do mais variado nível de desenvolvimento, indicando que a participação do governo, na economia, na ordem 19% a 22% do PIB, não poderia ser considerada exagerada.

As observações anteriores conduzem à conclusão de que a simples observação dos índices globais de relação entre despesas e tributos e o PIB é insuficiente para a avaliação do processo de expansão das atividades do setor público e para permitir conclusões acerca da dimensão do setor.

A expansão dos gastos públicos assumiu proporções consideráveis no período 1948/1994, como já foi demonstrado, até a década de 70. Os gastos públicos, na década de 80, atingiram a média de 39% do PIB. Até 1993, as despesas permanecem acima de 40%, exceto em 1990 (32%), caindo em 1994 para 26%, dados extraídos da pesquisa de Lima & Cândido Júnior (2001, p. 23).

É necessária que avaliação seja feita a partir da identificação das principais atribuições econômicas do Estado e no papel da diversificação dessas atribuições como determinantes do crescimento das despesas totais de um governo. Assim sendo, ainda deve ser consideradas as políticas de financiamentos da expansão sobre o nível e distribuição da Renda Nacional.

A posição inicial do governo brasileiro era bastante modesta, onde lhe cabia apenas prestação de alguns serviços essenciais à coletividade. O papel foi se modificando, resultante de uma evolução dos próprios princípios e modificações substanciais nas preferências do governo para atividades que promovem a distribuição de renda. Nesse período, absorve a função, cada vez mais importante, como regulador da atividade econômica.

Na década de 30, ocorreu a grande crise de depressão econômica, o governo interviu na economia para combater a inflação e o desemprego de mão-de-obra, uma realidade bem parecida com a atual. Naquela década, houve duas grandes guerras mundiais que refletiram nas preferências da coletividade quanto à promoção do bem-estar social. Os

países que ainda não alcançaram índices satisfatórios de desenvolvimento ficam expostos a todo e qualquer problema mundial, afetando sua economia interna e alterações de interesses, para que se prevaleça a estabilidade econômica.

Os ajustamentos na alocação de recursos são requeridos sempre que não forem encontradas condições que assegurem maior eficiência na utilização dos recursos disponíveis na economia, através do funcionamento dos mecanismos de determinação dos preços no mercado.

À medida que se torna impossível avaliar o serviço que é consumido por uma população, a ausência deste preço através do mercado torna-se impraticável a alocação de recursos para a produção desses bens por parte do setor privado.

Os problemas de estabilidade econômica são particularmente importantes, no caso de economias subdesenvolvidas à medida que a manutenção da estabilidade constitui um requisito importante para que seja alcançado o objetivo de manutenção de taxas elevadas de crescimento.

É dinâmico o processo de crescimento das contas públicas e os pesquisadores tentam explicá-lo estabelecendo hipóteses teóricas, uma vez que os dados são empíricos, dando ênfase aos estudos econométricos.

A “Lei de Wagner”, de Adolph Wagner, estabelece a seguinte proposição: “*À medida que cresce o nível de renda em países industrializados, o setor público cresce sempre a taxas mais elevadas, de tal forma que a participação relativa do governo na economia cresce com o próprio ritmo de crescimento econômico do país.*” Estas observações foram resumidas por Richard Bird Apud Rezende(1987).

Rezende (1987, p. 31), explica o *efeito translação* na experiência brasileira e de outros países em processo de desenvolvimento com os termos: “*À medida que os indivíduos sofrem com a ilusão monetária, o limite à expansão dos gastos impostos pelas resistências a aumentos na carga tributária pode ser superado utilizando a inflação como um substituto para aumento dos tributos. A expansão dos gastos é financiada com a emissão do papel-moeda, através de mecanismos chamados de poupança forçada.*”

A teoria foi testada anteriormente por Musgrave & Musgrave, apud Rezende (1987), no caso americano, demonstrando que os gastos totais e o PNB (Produto Nacional Bruto) crescem bastante nos períodos dos dois conflitos mundiais e caem de forma significativa após os conflitos, chamado como *efeito limite*, explicando a razão entre os gastos públicos.

Mas, Peacock e Wiseman, apud Rezende (1987) abordaram o problema de crescimento das despesas publicas de forma diferente, atribuindo ao governo certo oportunismo, quando aproveita a ocorrência de perturbações sociais e econômicas importantes para expandir seus gastos, anteriormente já eleitos como necessários, mas que aguardam os recursos adicionais para sua efetivação, atualmente conhecidos esta ocorrência como sendo “*efeito – translação*”.

A aceleração do ritmo de crescimento das despesas do setor publico federal brasileiro deveu-se basicamente ao aumento das despesas de Autarquias, Empresas Publicas e Fundações, refletindo uma maior diversificação das funções econômicas e, no caso dos governos estaduais, foram criadas duas vezes mais que o total que existia anteriormente.

Rezende (1987, p.38) demonstrou que a expansão dos gastos do setor público brasileiro é resultante de uma continua interferência do Governo em atividades não tradicionais. Os ajustamentos na alocação dos recursos são justificados em decorrência desta intervenção em atividades de natureza social e da política adotada no intuito de promover o crescimento econômico. Então, recomendava-se:

“...que a avaliação do processo de expansão das atividades do setor público deve ser analisada, não a partir dos dados agregados, mas sim a partir de informações detalhadas sobre o crescimento da despesa em cada uma das funções exercidas e do relacionamento desses dados com a evolução no mesmo período dos fatores que determinam as necessidades destes aumentos das diferentes funções.”

A Figura 1.2, apresentada no Anexo 1 (p. 274), mostra os Objetivos e Alternativas da Intervenção do Governo na Economia, conforme Rezende (1987, p. 45).

O crescimento ocorrido desde 1968 deveu-se ao impacto provocado pelos programas do governo e que, devido aos elaborados mecanismos de controle do Estado, a alocação de recursos foi mais um resultado das políticas governamentais do que de forças do mercado.

Demonstrando que a maior intervenção direta do Governo, no processo produtivo, refere-se a medidas que visam interferir sobre as decisões de produção do setor privado e que estas decisões sejam orientadas pelo sistema de preços de tal forma que esta variável seja a principal forma de intervir sobre as decisões do setor privado a respeito da alocação de recursos para a produção de mercadorias e serviços.

Quanto à dívida pública e recessão para Filellini (1994, p.130)“...O resultado líquido da política anti-recessiva tende a ter o crescimento da dívida pública como forma de financiar um déficit orçamentário provocado pelo aumento dos gastos e redução dos tributos. Do ponto de vista econômico, não é correto balancear o orçamento em épocas de recessão. Isto contribuiria para aprofundar ainda mais a tendência recessiva.”

Há outra preocupação de análise da evolução do setor público da forma pelo qual os gastos são financiados, repercutindo de formas diversas sobre o nível de atividade econômica e a distribuição dos resultados da produção.

Esse controle de preço pode também ser exercido de maneira direta e indireta. O controle direto, no intuito de regulamentar as medidas legais. O controle indireto, resultante da manipulação das medidas das políticas econômica, cambial e monetária, tudo baseado em um bom planejamento e controle administrado pelos governantes no sentido de se obterem resultados satisfatórios à população.

Na Constituição Federal, no art. 18 comenta que “*O Brasil é uma Federação formada pelas seguintes entidades estatais autônomas: a União, os Estados, O Distrito Federal e os Municípios*”.

“Em razão de sua autonomia político-administrativa, as entidades da Federação exibem auto-organização, auto governo e auto legislação nas esferas de suas respectivas competências”. (Cotrim, 1994, p30).

No caso de país de forma federativa, a autonomia dos governos estaduais estabelece, em parte, uma dicotomia entre as definições de política fiscal, dentro de um ponto de vista puramente agregativo, e a visão parcial dos problemas puramente locais que influenciam as autoridades estaduais. No caso, o poder arrecadador de recursos, a nível local, é progressivamente limitado pelo imperativo de unificar as decisões de política tributária, tendo em vista as implicações de medidas a serem tomadas do ponto de vista de sua repercussão sobre o conjunto de objetivos estabelecidos no planejamento nacional.

A estrutura do campo de atuação da Administração Pública brasileira, conforme delineado pela organização da execução dos serviços, compreende os órgãos da Administração Direta ou centralizada e os da Administração Indireta ou descentralizada.

A legislação federal sobre o assunto, ou seja, o Decreto – lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, alterado pelo Decreto – lei nº 900, de 29 de setembro de 1969, que dispõe sobre a Organização da Administração Federal, delinea o campo de compreensão da administração direta e indireta.

A Administração pública direta compreende aquela que se encontra integrada e ligada, na estrutura organizacional em qualquer âmbito.

A Administração pública indireta compreende o desempenho da atividade pública que é exercido de forma descentralizada por outras pessoas jurídicas de direito público ou privado, sendo elas: autarquia (direito público), empresas públicas, sociedade de economia mista e fundações (direito privado).

A proliferação de entidades descentralizadas, voltadas especificamente para o desenvolvimento de determinados setores, introduz, ainda, outro tipo de rigidez na manipulação dos recursos governamentais, relativa à alocação setorial dos recursos que resultam da institucionalização desses órgãos e, conseqüentemente, vinculando parte dos recursos a programas previamente definidos.

A Figura 1.3, apresentada no Anexo 2 (ver p. 275), mostra o Quadro da Estrutura Sistêmica da Administração Pública Brasileira, conforme Silva (1996, p. 146).

O princípio básico e fundamental da Administração Pública exercido pela União, Estado, Distrito Federal e Municípios, conforme a Constituição Federal no art 37 relata: Legalidade, Impessoalidade, Moralidade e Publicidade. E também existem outros princípios, chamados de constitucionais que devem ser obedecidos.

O serviço público, sendo uma atividade que o Estado assume para promover a satisfação da coletividade, obedece às seguintes regras: Generalidade, Uniformidade, Continuidade e Regularidade. As pessoas encarregadas de executar esses serviços são denominadas de servidores públicos e realizam as funções de caráter permanente (cargo público) ou transitório (função pública).

Podemos dizer que, até o final da década de 70, as empresas públicas funcionavam relativamente bem. No final dessa década, ocorreu o desenvolvimento da crise provocada pela dívida e a explosão inflacionaria e o:

“... governo brasileiro utilizou as empresas públicas como ferramentas de políticas macroeconômicas e os preços de seus produtos eram usados como instrumentos de controle das taxas de inflação em ascensão.” algumas empresas públicas foram obrigadas a tomar mais empréstimos nos mercados internacionais do que era preciso a fim de proporcionar ao governo um contínuo aporte de divisas necessárias para enfrentar um balanço de pagamento em declínio. Esse fato colocou empresas do governo endividadas e numa situação financeira precária quando as taxas de juros internacionais começaram a subir bruscamente no início dos anos 80.” (Baer ,1996, p. 269).

A segunda metade dos anos 80 marca-se pela explosão do déficit público, embora a carga tributária tenha elevado-se. Em parte, o crescimento do déficit deve-se à aceleração da taxa de inflação, que eleva o valor nominal da dívida e, conseqüência o pagamento dos juros. O efeito-translação é constatado nesta época, a sociedade estaria disposta a pagar mais impostos em prol da consolidação da recém-estabelecida democracia. A receita tributária saltou de 22,9% do PIB em 1985 para 28,3% no ano 1989.

Na primeira metade dos anos 90, a receita tributária permanece em torno de 30% do PIB, o Brasil atravessava um período conturbado na história política e econômica. O primeiro Presidente da República eleito após mais de 25 anos sem eleições diretas

renuncia, para não sofrer um inevitável *impeachment*. Sua política econômica foi marcada pela tentativa controvertida de controle da inflação, bem-sucedido apenas nos primeiros meses. Os titulares de ativos financeiros, incluindo conta corrente e caderneta de poupança, foram impedidos de sacá-los por 18 meses.

O ano 1990 foi considerado um ano atípico em termos de receita tributária que atingiu 33% do PIB. Este efeito foi chamado de *Tanzi*, que se refere à perda de arrecadação causada pela inflação em razão da defasagem de tempo entre o fato gerador do tributo e o efetivo recolhimento pelo governo.

1.2.2 Os Planos Econômicos que marcaram a Economia Brasileira

A Economia Brasileira, nas décadas de oitenta e noventa, foi marcada por diversos planos no intuito de conter o déficit e a inflação. São eles: III Plano Nacional de Desenvolvimento, Plano Cruzado, Plano Bresser, Plano Verão, Plano Collor I, Plano Collor II e o Plano Real.

A respeito do déficit do setor público na era do Plano Real há controvérsias quanto o papel desempenhado na desintegração do plano. Alguns atribuem a falha pela ausência de um programa de controle fiscal e outros defendem a não simpatia pela inércia da inflação e que acreditavam que a pressão inflacionaria poderia advir somente de desequilíbrios fiscais.

O Plano Cruzado não incorporava quaisquer aumentos fiscais específicos e nem cortes de créditos orçamentários. Em 1985, o governo instituiu uma reforma fiscal, aumentando as receitas durante o ano 1986. As medidas tomadas foram para unificar o orçamento e melhorar seu monitoramento.

No Plano Cruzado, o congelamento de preços eliminou o problema de “*defasagem da arrecadação*”: a arrecadação de impostos, baseada em preços e fluxos de receitas vigentes, semanas ou meses, antes perde o valor real em relação às despesas correntes. Até 1987, o governo continuou a manter amplos programas de subsídio que não

foram suficientemente reduzidos, acreditando que a Administração Pública, em todos os níveis, tinha funcionários em excesso, mas não foram possíveis os cortes.

Começava a surgir, desde do final dos anos 70, o movimento de privatização como solução do problema acima, em decorrência da queda na taxa de crescimento que resultou um aumento acirrado da concorrência entre empresas públicas e o setor privado pelos recursos de capital interno e externo cada vez mais escasso.

A Comissão Especial de Desestatização foi criada em 1981 e identificou 140 empresas que poderiam ser privatizadas, algumas à beira da falência, sendo que 20 delas foram vendidas nos anos de 1981 a 1984 e eram empresas de pequeno a médio porte. Posteriormente, foi criada a Comissão de Privatização, com objetivo de apresentar nomes de empresas estatais a serem privatizadas e recomendar às condições de venda, permitindo a contratação de consultores, por meio de concorrência pública, que proporcionariam avaliações independentes sobre o valor da empresa a ser privatizada e o método de venda.

Até o final de 1994, foram vendidas 24 empresas e outras 25 estavam na lista. A maioria fazia parte dos setores petroquímicos. Neste mesmo ano, foi permitido através de emendas constitucionais do governo, privatizar os setores de telecomunicações e de exploração de petróleo.

Com as privatizações, o governo espera que aumente a eficiência econômica e diminua o papel desempenhado por ele na economia, reduzindo a interferência política nos assuntos das empresas do seu controle. Reduzida a dívida interna, a pressão sobre os gastos no orçamento do governo irá decrescer à medida que o serviço da dívida declinar.

Porém, nem tudo é “*maravilhas*”. Alguns problemas resultarão; alguns já existentes que poderão se agravar ou melhorar e outros a surgir, como: distribuição de renda e concentração industrial; pressões protecionistas; pesquisa e desenvolvimento e emprego.

O Estado, desligando-se de suas empresas, obrigará o mercado do setor privado a aumentar a eficiência, incorporando novas tecnologia e privar-se de abusos monopolísticos.

“A privatização não é necessariamente a única política capaz de gerar crescimento e desenvolvimento renovados. O papel do Estado será diferente nos anos 90, mas não será menos decisivo para o curso dos acontecimentos econômicos do que foi no passado.” (Baer,1996. p.279).

O Plano Plurianual é o principal instrumento de planejamento de médio prazo das ações do Governo brasileiro, conforme determina a Constituição. Para o período 2000-2003, o plano apresentado pelo Governo ao Congresso, que recebeu o nome de Avançar Brasil, trouxe mudanças de grande impacto no sistema de planejamento e orçamento federais.

Foi adotado um novo conceito de programa, segundo o qual as ações e os recursos do Governo são organizados de acordo com os objetivos a serem atingidos. Coerente com o Plano de Estabilização Fiscal, a quantificação dos programas e suas ações foi baseada na previsão de recursos fiscais para o período.

O programa de governo, aprovado pela população nas eleições de 1998, serviu como orientação estratégica e os Eixos Nacionais de Integração e Desenvolvimento balizaram a organização espacial das ações e a seleção de empreendimentos estruturantes, que aportam ao Plano Plurianual a dimensão de um projeto de desenvolvimento nacional. O Governo também adotou um modelo gerencial voltado para a obtenção de resultados concretos, medidos pelos seus efeitos na sociedade.

O desafio gerencial é tornar o Estado mais ágil, o governo decidiu mudar a forma de planejar e executar suas ações. A partir de 1º de janeiro do ano 2000, os órgãos da administração federal passaram a trabalhar dentro de um novo modelo de atuação: a gestão empreendedora. O que se quer é criar na Administração Pública uma nova mentalidade, uma cultura gerencial nos moldes do que já é praticado pelas organizações que estão vencendo o desafio da modernização e da globalização.

Seguindo a experiência bem-sucedida do Brasil em Ação, todas as atividades e projetos executados pelo governo estarão estruturados em programas voltados para o atendimento dos problemas da sociedade. Os programas foram construídos de forma

integrada, visando o desenvolvimento econômico e social, o meio ambiente, a difusão da informação e do conhecimento.

Enquanto que os programas são os motores da mudança do antigo modelo burocrático para a nova cultura gerencial. O foco é o cidadão. A partir de um problema concreto na sociedade, é criado um programa para solucioná-lo. Ou seja, um conjunto de ações que convergem para a solução do problema. Define-se, então, um objetivo a ser alcançado e um indicador capaz de medir os avanços conquistados, o que vai assegurar uma avaliação permanente das ações de governo.

Todos os programas terão um gerente responsável pelos custos e pelos resultados a serem obtidos. Caberá a cada um deles organizar ações em várias áreas, mobilizar recursos fora do governo federal por meio de parcerias, superar obstáculos para a consecução das metas definidas. A tarefa exige pessoas com alta capacidade de negociação e de iniciativa, além de grande dinamismo e autonomia para resolver os problemas que surgem na condução das políticas públicas.

Enquanto que a transparência e controle social são ações do governo nesta nova visão gerencial. O controle das ações de governo pela sociedade é a forma mais efetiva de impulsionar a mudança. Os programas do Plano Plurianual e dos Orçamentos da União vão deixar claro para o cidadão quais problemas o governo está combatendo, que prioridade está sendo atribuída e quanto será gasto para isso. A sociedade vai saber onde e como estão sendo aplicados os recursos que ela entrega ao governo na forma de tributos.

A integração entre o Plano Plurianual e os Orçamentos da União é condição essencial para assegurar a aplicação dos recursos públicos segundo o interesse da sociedade.

O Plano e os Orçamentos terão a mesma linguagem. Os programas que constam do Plano vão aparecer também nos Orçamentos, com suas ações traduzidas em projetos e atividades. Isso assegura uma efetiva integração entre o planejamento e a execução, objetivo recomendado pelas melhores práticas administrativas.

A estruturação em programas representa uma mudança profunda na forma de elaboração dos Planos e Orçamentos do setor público, pois substitui a chamada classificação funcional-programática, um procedimento utilizado nos últimos 25 anos pelo governo federal, dos estados e municípios.

No modelo anterior, a preocupação básica era classificar os gastos públicos segundo tabelas rígidas, organizadas por funções de governo - saúde, educação, transporte, cultura, entre outras -, e, dentro delas, por programas, subprogramas, projetos e atividades padronizados, sem relação com o problema específico a ser resolvido.

A alocação dos recursos por função, o que significa dizer por ministério, deixa de ser o primeiro passo no processo de planejamento e orçamento. Até porque, em muitos casos, são necessárias ações de vários ministérios para se solucionar um problema na sociedade.

Agora, as demandas da população, explicitadas claramente nos objetivos dos programas, serão a referência básica para a distribuição dos recursos. A classificação do gasto por função, importante para a consolidação das estatísticas nacionais, passa a ser uma etapa posterior do processo. Ganha-se mais transparência. Evita-se a dispersão do dinheiro público

A contribuição das idéias e experiências foi de fundamental importância para o governo brasileiro iniciar o processo de reforma na Administração Pública Federal.

1.3 Orçamento Público

1.3.1 O conceito do Orçamento Público adotado no Brasil

“Orçamento é um meio de coordenar os esforços individuais num plano de ação que se baseiam em dados de desempenho anteriores e guiado por julgamentos

racionais dos fatores que influenciarão o rumo dos negócios no futuro” (Matz, Curry & Frank apud Leone, 1998, p. 276).

O conceito tradicional de Orçamento tem sido entendido segundo a definição de Silva (1996), como sendo: “...*como um plano para gastar o dinheiro arrecadado, sem preocupação com a economia, eficiência e eficácia do gasto*”.

Este tipo de conceito não é mais admitido para gerir os recursos do orçamento público. É preciso este seja, segundo Guimarães (2000): “*bem-estruturado, no qual se procuram adequar as metodologias de trabalho que serão utilizadas em todas as unidades, que constituem uma única organização na área pública, expressando seus programas, subprogramas de trabalho em termos financeiros, sem permitir que algum fato modificativo altere o seu resultado patrimonial e que venha escapar do controle*”.

Há muitas controvérsias a respeito do conceito de orçamento público. Dizem “que é sempre uma lei”, “em algumas partes é um simples ato administrativo, às vezes contábil, ou é uma lei” e “... possui aparência de lei, mas sua substância não é a de uma lei”. Estes conceitos são formulados de acordo com o ponto de vista e formação de cada um que definir o que é um orçamento.

Os brasileiros estudiosos do assunto defendem a teoria que o orçamento público não é propriamente uma lei, mas sim um programa de trabalho onde o Poder Executivo planeja a aplicação dos recursos esperados, os investimentos, as inversões e transferências durante um período financeiro. O orçamento público quer dizer:

O orçamento é, na sua mais exata expressão, o quadro orgânico da economia pública. É o espelho da vida do Estado e, pelas cifras, se conhecem os detalhes de seu processo, de sua Cultura e de sua civilização.(Deodato apud Angélico, 1997, p. 19)

1.3.2 A Origem do Orçamento Público Brasileiro

Um breve histórico deve ser demonstrado sobre o Orçamento Público Internacional, para entender a sua formação até chegar ao registro e contabilização das contas, parte da Contabilidade Pública.

Por volta do terceiro milênio a.C., os reis arrendavam terras aos agricultores e, em regiões onde o dinheiro não era conhecido, os impostos eram aplicados sobre o produto da terra (dízimo) e pagos em espécie.

A partir do primeiro milênio a.C., na Grécia antiga, começam a aparecer como reserva de valor, ouro na forma de barras, pratarias, jóias e moedas cunhado como meio de troca.

Com o crescimento dos estados, a organização das receitas e despesas passou a se tornar necessária e a figura do orçamento passa a ser fundamental na alocação de recursos, sendo sofisticado ao longo do tempo, vindo a torna-se uma ferramenta fundamental para um governo.

No Reino Unido, em 1217, foi sancionada pelo Rei João a conhecida Magna Carta, que se expressava: *“Nenhum tributo ou auxílio será instituído no Reino, senão pelo Conselho Comum.”* Era o órgão feudal.

No século XVII, o parlamento britânico baixou um ato - Petition of Rights - que confirmava o princípio de que o tributo para ser legítimo precisava de seu consentimento. Em 1689, a Bill of Rights torna mais claro o disposto no artigo 12 da Magna Carta.

No século XIX, a maior parte dos orçamentos públicos já apresentava semelhança com a forma atual.

O Chanceler do erário britânico, em 1822, passou a apresentar, anualmente ao parlamento, um documento que fixava a receita e despesa de cada exercício.

Em 1831, a França passou a ter o controle parlamentar sobre o orçamento, com algumas regras básicas: anualidade orçamentária, votação antes do início de cada exercício, já se assemelhando às regras atuais.

Nos Estados Unidos, a autorização para o governo gastar, tributar e tomar empréstimos foi concedida pela Constituição ao Congresso, que delegou, em 1788, ao recém-criado Departamento do Tesouro, a responsabilidade de preparar e relatar as estimativas das receitas e despesas públicas. Mas, somente após a Primeira Guerra Mundial

é que o país deixou de elaborar o orçamento de forma compacta e sistemática. A reforma orçamentária dos Estados Unidos foi aprovada em 1921, chamada “Budget and Accounting ACT”, transferindo ao Presidente a missão de encaminhar anualmente o orçamento ao Congresso.

O processo de organização das finanças no Brasil começou com a vinda do rei D. João VI. Em 1808, foram criados o Erário Público (Tesouro) e o regime de contabilidade.

Houve muitas transformações até se chegar a um consenso e a primeira exigência na Constituição Imperial de 1824, em seu artigo 172, estabelecia que o Ministério da Fazenda era responsável pela elaboração e encaminhamento, à Assembléia Geral, para aprovação dos orçamentos de todas as despesas e rendas públicas:

A constituição de 1891 atribuía à Câmara dos Deputados a iniciativa da lei orçamentária sendo transferida essa competência para o Congresso, através da Constituição do referido ano. A Constituição de 1891 foi a 1ª Constituição republicana após a proclamação da República do Brasil, em 15 de novembro de 1889.

A Câmara assume a iniciativa de preparar a proposta orçamentária, mas o Ministro da Fazenda orientava os encaminhamentos da Lei de Meios.

O Código de Contabilidade da União foi aprovado pelo Decreto nº 4.536, de 1922, por ato do Congresso Nacional. Com isso, foi possível ordenar os procedimentos orçamentários, financeiros, contábeis, patrimoniais etc. que já caracterizavam a gestão em nível federal.

Com a República, as antigas províncias transformaram-se em Estados regidos por constituições próprias, o que lhes assegurou grande autonomia. Igualmente, a primeira constituição republicana tratou de estender essa autonomia aos Municípios.

Na Revolução de 30, a autonomia do Congresso foi tirada. Na Constituição de 16 de Julho de 1934, o orçamento foi tratado com certo destaque, sendo classificado em uma seção própria. Na Constituição de 1934, a elaboração da Proposta Orçamentária

passava a ser atribuição do Presidente da República e, como as Câmaras Legislativas nunca foram instaladas, o chefe do executivo a decretava.

Com as crises políticas em 1937 foi criada uma nova constituição onde a elaboração orçamentária foi tratada com destaque. A proposta orçamentária era elaborada por um departamento administrativo criado junto à Presidência da República e votada pela Câmara dos Deputados e pelo Conselho Federal (dez membros nomeados pelo Presidente da República hoje, Senado Federal).

Para os Estados e Municípios a autonomia foi retirada em 1939, época em que os governadores estaduais eram nomeados pelo presidente de República e os prefeitos municipais pelos governadores.

Na Constituição de 1946, o Executivo continuava a elaborar o projeto da Lei Orçamentária e encaminhava a discussão e votação às casas legislativas que tinham direito de emendá-lo, quer dizer, o orçamento voltou a ser elaborado pelo Executivo e aprovado pelo Legislativo.

Nas Constituições de 1946 e de 1969, era limitada a capacidade de iniciativa do Legislativo em questões de leis ou emendas na Proposta Orçamentária. Na atual Constituição de 1988, o papel do Congresso passa a ser mais atuante.

O orçamento veio ter uma especial atenção com a Constituição outorgada em 24 de janeiro de 1967, onde novas regras e princípios foram incorporados aos processos de elaboração e fiscalização orçamentárias.

Com a Emenda Constitucional nº 1 de 17 de outubro de 1969, outorgada pela Junta Militar, houve alterações na Constituição de 1967, porém mantendo os dispositivos sobre o orçamento.

Em 05 de outubro de 1988, uma nova Constituição foi aprovada, trazendo novos conceitos e regras, além de consagrar e confirmar princípios e normas já tradicionais (artigos 165 a 169).

No artigo 165, § 2 da Constituição Federal de 1988, o Executivo deve encaminhar ao Legislativo projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias com o objetivo de orientar a elaboração da lei orçamentária, dispor sobre a política de fomento a ser observada pelas agências oficiais.

1.3.3. Estrutura do Orçamento - Evoluções

O orçamento público é caracterizado por possuir uma multiplicidade de aspectos: político, jurídico, contábil, econômico, financeiro, administrativo etc. Seu conceito tem sofrido mudanças ao longo do tempo, em decorrência da evolução de suas funções.

A Figura 1.4 representa, de forma estática, as várias etapas do que se poderia denominar “Processo Integrado do Planejamento e Orçamento”, conforme Giacomoni (1997, p. 182):

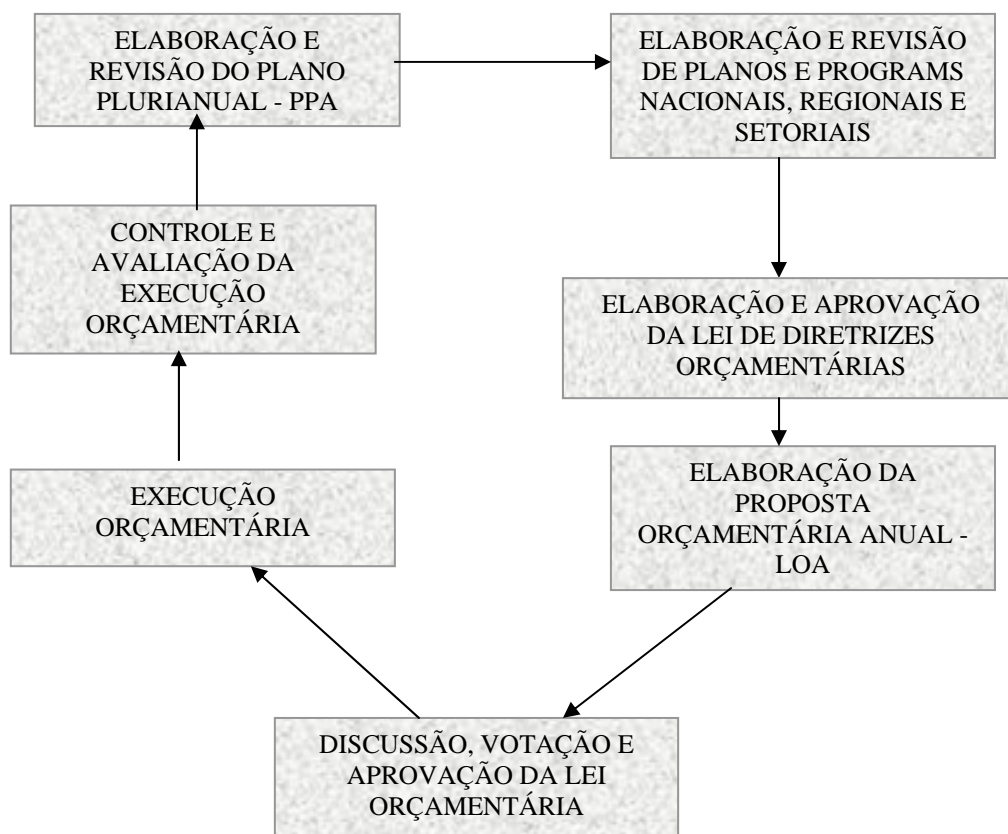


Figura 1.4 - Processo Integrado do Planejamento e Orçamento

São etapas do Processo Integrado do Orçamento: Planejamento, Elaboração, Lei das Diretrizes Orçamentárias – LDO, Discussão, Votação e Aprovação.

O Planejamento é a fase inicial do ciclo gerencial, a experiência da esfera federal no Brasil é farta, enquanto na esfera estadual ainda temos alguns gestores preocupados em preparar um documento onde estão listados os objetivos de seu governo e algumas diretrizes básicas e nem sempre esses documentos são ampliados no sentido de se tornarem planos efetivos, esfera municipal a experiência é bastante pequena em quase todos os municípios brasileiros, há muita carência administrativa, o Decreto Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que definiu a organização da administração federal, considera o Planejamento como um “princípio fundamental” a ser obedecido na consecução de todas as atividades.

A fase da Elaboração esta é elaborada pelo Poder Executivo. Na União, nos Estados e Municípios maiores, existe um órgão responsável pela elaboração do Orçamento, a Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, estatuiu normas gerais e regras para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Distrito Federal, Estados e Municípios.

A Lei das Diretrizes Orçamentárias – LDO, é a lei que norteia o Orçamento Público Brasileiro, no artigo 165, da Constituição Federal de 1988 norteia o assunto sobre o orçamento brasileiro, é iniciativa do Poder Executivo estabelecer: os planos plurianuais, elaborar o projeto de lei de diretrizes orçamentárias que orientará a estruturação da proposta orçamentária anual, que será aprovada pelo Poder Legislativo.

Discussão é a etapa em que o projeto orçamentário tramita junto ao Poder Legislativo para sua aprovação, de acordo com a Constituição Federal de 1988 e as Leis complementares. O projeto é enviado pelo representante do Poder Executivo de cada esfera de governo, quatro meses antes do início do exercício financeiro seguinte. O projeto de lei é recebido pela comissão responsável, que analisa e emiti parecer sobre o mesmo, assim como recebe e pronuncia-se sobre as emendas apresentadas. Antes da votação do projeto

de lei, o responsável pelo Poder Executivo poderá encaminhar retificação para propor modificações.

A Aprovação do orçamento tem a seguinte formalidade, a decretação, que é feita pelo Poder Legislativo; a sanção que é a aceitação por parte do Poder Executivo, que levará a promulgação e publicação e pode ocorrer do Legislativo não devolver o projeto aprovado até o encerramento da sessão legislativa; nesse caso, o chefe do Executivo, não tendo como sancionar promulga como lei o projeto. A aprovação acaba acontecendo apenas através da promulgação. Pode ocorrer também que o Executivo não cumpra os prazos para a sanção; assim a promulgação será procedida pelo Legislativo.

Publicação não é mais um ato de aprovação, mas uma exigência para que a lei possa surtir seus efeitos. Deve ser feita em jornais oficiais quando houver, diários oficiais e, onde não houver nenhum dos meios citados, deve-se produzir cópias para facilitar a divulgação aos interessados.

Antes da Lei 4.320/64, o orçamento utilizado era o tradicional, embora já existissem estados que fizesse uso de outras técnicas orçamentárias mais avançadas, desde 1959. O orçamento clássico ou tradicional caracterizava-se por ser um documento de previsão de receita e de autorização de despesas, estas classificadas segundo o objeto de gasto e distribuídas pelos diversos órgãos, para o período de um ano.

O orçamento é apresentado anualmente sob o regime de caixa e determina que questões como exercício financeiro, prazos, vigências, elaboração e organização dos orçamentos, normas de gestão financeira e patrimonial sejam objetos de disciplinamento por parte de lei complementar. Esse fato determina a necessidade de reformulação da Lei n.º 4.320/64, de 17.03.64, para que se venha consolidar a padronização dos procedimentos orçamentários para os diversos níveis de governo. Lembrando que, até 1980, a Lei que atendia os três níveis de governo, especialmente na adoção de plano de contas único para as três esferas, fora interrompido através do Decreto-Lei n.º 1.875, de 9 de dezembro de 1980 e facultou aos municípios, com população inferior a 50 mil habitantes, a elaborarem seus orçamentos de forma simplificada, que dizer, sem utilizar o critério funcional – programático.

A reformulação terá ainda que atender os procedimentos de outros países, porque a proposta da globalização é para impulsionar a transformação das diferenças de regras gerais, promovendo uma só norma e procedimentos que venham a coincidir.

A maior deficiência do orçamento tradicional consistia no fato de que ele não privilegiava um programa de trabalho e um conjunto de objetivos a atingir. Assim, um órgão era dotado com recursos suficientes para pagar pessoal e comprar material de consumo e permanente para o exercício financeiro. Eram contemplados no orçamento de acordo com o que gastavam no exercício anterior e não em função do que se pretendia realizar.

O orçamento clássico evoluiu para o orçamento de desempenho ou de realizações, no qual se buscava saber “*as coisas que o governo faz e não as coisas que o governo compra.*” Já não mais se admitia essa visão. A proposta era que os objetivos fossem muitos bem planejados com metas a serem cumpridas.

A Lei nº. 4.320/64 e o Decreto Lei nº 200/67, art. 16 diz: “*em cada ano será elaborado um orçamento-programa que pormenorizará a etapa do programa plurianual a ser realizado no exercício seguinte e que servirá de roteiro à execução coordenada do programa anual.*”

A classificação do orçamento programa torna-se bem simples quando se divide a história da evolução conceitual do orçamento público em duas fases: orçamento tradicional e orçamento moderno.

1.3.4. Orçamento Tradicional e Moderno

No Orçamento Tradicional, as finanças públicas caracterizavam-se por sua mentalidade, sendo que o equilíbrio financeiro impunha-se naturalmente e o volume do gasto público não chegava a pesar significativamente em termos econômicos, porque o aspecto econômico estava relegado para segundo plano. Alguns tratadistas da época analisavam as questões ligadas à despesa pública como um mal necessário.

O orçamento tradicional, ao lado da linguagem contábil, adotava classificações suficientes apenas para instrumentalizar o controle das despesas. Duas eram as classificações clássicas: por unidades administrativas – órgãos responsáveis pelos gastos; por objetivo ou item de despesa – pessoal, material etc. O orçamento assim classificado é, antes de tudo, um inventário dos “meios” com os quais o Estado conta para levar a cabo suas tarefas.

No Orçamento Moderno, antes do final do século XIX, o Estado começou a abandonar a neutralidade que o caracterizou nas fases “laissez-faire”, passando a intervir como corretor de distorções do sistema econômico e como papel propulsor de programas de desenvolvimento.

A reforma orçamentária veio para auxiliar o Executivo nas várias etapas do processo administrativo: Programação, Execução e Controle.

O orçamento público passou a ser sistematicamente utilizado como instrumento de política fiscal dos governos, isto é, de sua ação que visava à estabilização ou à ampliação dos níveis da atividade econômica. Isso foi a partir da década de 30.

Um dos aspectos mais importantes do orçamento público é o da utilização como instrumento para dirigir a economia de uma nação. A característica econômica do orçamento como instrumento de controle é também o produto da filosofia política de uma nação e, em particular, das atitudes que predominam relativamente ao papel e a responsabilidade do Governo.

O orçamento reflete e molda ao mesmo tempo, a atividade econômica de uma nação, não é um instrumento passivo. As receitas do setor público provocarão efeitos específicos nos níveis de renda e de atividade econômica do setor privado. As despesas do setor público exercerão influência nos tipos de atividades econômicas realizadas no setor privado, e determinarão, em parte, o nível de atividade econômica global.

O orçamento é, portanto, muito mais do que um simples Plano de Administração do setor governamental. Os tipos de atividades governamentais constantes irão refletir as necessidades nacionais mais importantes e que exigem ação, por parte do

Estado. O orçamento também refletirá necessariamente a distribuição relativa do poder econômico e político na sociedade.

O orçamento-programa está intimamente ligado ao Sistema de Planejamento e aos objetivos que o Governo pretende alcançar durante um período determinado de tempo.

O orçamento-programa pode ser definido como sendo “*um plano de trabalho expresso por um conjunto de ações e pela identificação dos recursos necessários à sua execução.*” (Giacomoni, 1997). É principalmente um instrumento de operacionalização das ações do governo, viabilizando seus projetos/atividades, em consonância com os planos e diretrizes estabelecidos.

Como se observa, o orçamento-programa não é apenas um documento financeiro; mas principalmente, um instrumento de operacionalização das ações do Governo, viabilizando seus projetos e atividades em consonância com os planos e as diretrizes estabelecidas. As principais diferenças entre o orçamento tradicional e o orçamento – programa, segundo Giacomoni (1997: 147), podem ser vistas no Quadro 1.1.

ORÇAMENTO TRADICIONAL	ORÇAMENTO – PROGRAMA
<p>1 – O processo orçamentário é dissociado dos processos de planejamento.</p> <p>2 - A alocação de recursos visa à aquisição de meios.</p> <p>3 - As decisões orçamentárias são tomadas tendo em vista as necessidades das unidades.</p> <p>4 - Na elaboração do orçamento são consideradas as necessidades financeiras das unidades organizacionais.</p> <p>5 - A estrutura do orçamento dá ênfase aos aspectos contábeis de gestão.</p> <p>6 - Principais critérios classificatórios: unidades administrativas e elementos.</p> <p>7 - Inexistem sistemas de acompanhamento e medição do trabalho, assim como dos resultados.</p> <p>8 - O controle visa avaliar a honestidade dos agentes governamentais e a legalidade no cumprimento do orçamento.</p>	<p>1 - O orçamento é o elo de ligação entre o planejamento e as funções executivas da organização.</p> <p>2 - A alocação de recursos visa à consecução de objetivos e metas.</p> <p>3 - As decisões orçamentárias são tomadas com base em avaliações e análises técnicas das alternativas possíveis.</p> <p>4 - Na elaboração do orçamento são considerados todos os custos dos programas, inclusive os que extrapolam o exercício.</p> <p>5 - A estrutura do orçamento está voltada para os aspectos administrativos e de planejamento.</p> <p>6 - Principal critério de classificação: funcional-programática.</p> <p>7 - Utilização sistemática de indicadores e padrões de medição do trabalho e dos resultados.</p> <p>8 - O controle visa avaliar a eficiência, a eficácia e a efetividade das ações governamentais.</p>

Quadro 1.1 - Principais diferenças entre o orçamento tradicional e o orçamento – programa.

Pode-se, também definir orçamento-programa como o conjunto de conceitos e disposições técnicas sistematizadas originalmente pela ONU (Organizações das Nações Unidas). Sua concepção básica foi extraída da experiência federal americana através do Orçamento de Desempenho (“performance budget”), sistema experimentado na segunda guerra mundial adotado por todo serviço público. No final dos anos 50 e início dos anos 60, a ONU e a Comissão Econômica da América Latina (CEPAL) realizaram vários debates e treinamentos de equipes com referência ao orçamento e formaram vários multiplicadores pelos países – membros.

Em resumo o Orçamento Tradicional não é baseado em uma programação; distribuem recursos segundo os objetivos de gasto (pessoal, material de consumo etc); força os diferentes setores públicos superiores a pressionarem a administração superior em busca de maiores recursos; conduz os responsáveis superiores a procederem a cortes indiscriminados no montante dos recursos solicitados, no intuito de adequar a despesa à estimativa da receita ou a superestimarem as receitas, para atender as pressões nas despesas.

E Orçamento-Programa, atribui recursos para o cumprimento de determinados objetivos e metas; e não para um conjunto de compras e pagamento; atribui responsabilidade ao administrador; permitem interdependência e conexão entre os diferentes programas de trabalho; permite mobilizar recursos com razoável antecedência; permite identificar duplicidade de esforços.

Os tipos de orçamentos existentes no Brasil, previstos nos art. 159, inciso I, alínea “c”- CF; art. 165 § 5º inciso II – CF e art. 194 – CF são: Orçamento Fiscal, Orçamento de Investimento das empresas estatais e Orçamento da Seguridade Social.

1.3.5. Orçamento Público da Espanha

O Orçamento Público na Espanha, de acordo com a Fazenda Pública conceitua o orçamento público como sendo um plano econômico do grupo político, Mora apud Lapatza (1990, p. 807) a *“expressão contábil de um plano econômico da Fazenda para um período determinado de tempo”* Neumark apud Lapatza (1990, p. 807), *“um resumo sistemático, confeccionado num período regular, das previsões, no princípio obrigatório, de gastos projetados e estimativas das receitas previstas para cobrir as despesas”*

“ o orçamento constitui numa peça central e fundamental do sistema, com objetivos informativos do segmento de sua execução surgida, cobertos por subsistema da contabilidade pública orçamentária” (Vela et al., 1992, p. 627).

No artº 134,1 da Constituição da Espanha, cabe o Governo a elaboração dos Orçamentos Gerais do Estado e das peças gerais para exame, emenda e aprovação. Este deverá apresentar ao Congresso dos Deputados dos Orçamentos Gerais do Estado para aprovação pelo menos três meses antes do término do ano atual, ou seja, até o mês de outubro de cada ano.

A aprovação dos Orçamentos dos Estados, está instituída no art 134.5 da Constituição da Espanha, o Governo deverá apresentar projetos de lei que impliquem aumento de gasto público e diminuição das receitas correspondentes o mesmo exercício orçamentário.

A elaboração do Orçamento Público da Espanha (Lapatza, 1990, p. 863) esta contida de acordo com as disposições nos artigos 53 e 54 da L.G.P. (Lei Geral de Orçamento) e segue as seguintes regras: as receitas serão elaboradas pelo Ministério da Fazenda conforme as correspondentes técnicas de valorização do sistema de tributos e demais direitos presentes que rege o respectivo exercício.

As despesas também serão determinadas pelo Ministério da Fazenda com base:

- a) Nos anteprojetos dos gastos dos órgãos superiores do Estado e dos Departamentos ministeriais, e estes enviarão ao Ministério da Fazenda antes do dia 1º de maio de cada ano;

- b) Nas estimativas das Receitas;
- c) Na atividade econômica prevista durante o exercício seguinte.

Como documento anexo o anteprojeto de Lei Geral de Orçamento dos Estados que enviará ao Governo:

- a) a conta consolidada do orçamento;
- b) as memórias explicativas dos conteúdos de cada um dos artigos e as principais modificações que apresenta nos anteprojeto comparados com orçamento em vigor;
- c) a liquidação orçamentária do ano seguinte e um avanço do exercício corrente;
- d) o orçamento consolidado do setor público;
- e) um informe econômico e financeiro.

O Ministério da Economia e Fazenda incorporarão no final do orçamento um anexo dos programas e projetos de inversão pública que incluirá sua classificação territorial.

1.3.6. Princípios Orçamentários

Ainda sobre o orçamento público há os princípios orçamentários que devem ser considerados, há muita confusão entre princípios contábeis e princípios orçamentários. Os princípios contábeis ou princípios fundamentais da contabilidade “constituem verdadeiras normas gerais delimitadora da aplicação da ciência contábil” (Gonçalves & Baptista, 1996, p. 371), e o princípio orçamentário “atua como instrumento de controle das atividades financeiras do Governo” (Angélico, 1995, p. 39).

São Princípios Fundamentais da Contabilidade, conforme Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 750 de 29 de dezembro de 1993: entidade, continuidade, oportunidade, registro do valor original, atualização monetária, competência e prudência. Nem todos os Princípios Fundamentais Contábeis são utilizados na contabilidade pública no Brasil, por exemplo: atualização monetária não existe nos bens

patrimoniais e o princípio competência é substituído pelo misto, pois a receita é registrada pelo regime de caixa e a despesa pelo regime de competência. Os princípios orçamentários complementam os princípios fundamentais da contabilidade praticados pela administração pública.

O orçamento público funciona como instrumento de controle do governo, subordinando-se a regras a princípios estabelecidos. São Princípios Orçamentários utilizados na Contabilidade Pública Brasileira, Anualidade, Especificação, Exclusividade, Unidade, Universalidade, Clareza, Não afetação da receita, Publicidade, Equilíbrio Financeiro e Orçamento Bruto.

Princípio da Anualidade é um dos princípios básicos do orçamento público. É denominado também princípio da periodicidade. Seu período é de doze meses, podendo coincidir com o ano civil ou não. Periodicamente o Poder Executivo é obrigado a pedir nova autorização para cobrar tributos e aplicá-los de acordo com as necessidades que vão surgindo.

Princípio da Especificação, conhecido também como princípio da discriminação, tem a intenção de proibir as autorizações globais, a lei exige que a forma de cobrança e aplicação dos tributos sejam discriminadas na íntegra. A legislação brasileira exige ainda, que as despesas devem ser classificadas de forma detalhada, para facilitar a análise e compreensão, facilitando o planejamento físico e financeiro das ações governamentais. Estes são determinados na Lei Federal nº 4.320/1996, nos anexos 3, 4 e 5.

Princípio da Exclusividade, tanto a despesa quanto à receita não poderão conter matéria estranha àquela já apresentada, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei. A Constituição Federal aprovada em 1988 inclui esse princípio no artigo 165, § 8º.

Princípio da Unidade entende-se por este princípio que deve haver um só orçamento, isto é, um único orçamento para cada pessoa jurídica de direito público. Para a União, para cada Estado, para cada Município, para cada autarquia, um único orçamento. Este princípio é quebrado com a expansão das atividades comerciais e industriais do

Estado, criando-se assim órgãos financeiramente independentes (art. 164 § 3º da Constituição Federal de 1988), aparecendo, com isso, um orçamento paralelo.

Princípio da Universalidade, nele deve conter todas as receitas e despesas referentes aos três poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta (art. 165 da Constituição Federal de 1988).

Princípio da Clareza, o orçamento deve revelar, de maneira clara, os objetivos do Governo (Habckost, 1991, p. 167).

Princípio não Afetação da Receita, é vedada a vinculação de receita de impostos a órgãos, fundos ou despesas, executadas as afetações que a própria Carta Magna determina (art. 167 da Constituição Federal de 1988), “*é dos princípios menos observados*”, diz o autor Habckost (1991: 167).

Princípio Publicidade, o orçamento deve ser publicado para que todo povo tome conhecimento do mesmo, este que é um requisito inerente a todas as leis. No caso específico do governo federal, a publicidade deve ser feita no *Diário Oficial da União*.

Equilíbrio Financeiro, o montante da despesa não deve ultrapassar a receita prevista para o período. Este princípio é bem especificado na Lei nº 101 de 04 de maio de 2000.

Orçamento Bruto, todas as parcelas da receita e da despesa devem aparecer no orçamento em seus valores brutos, sem qualquer tipo de dedução (Lima & Castro, 2000, p. 20).

Todos os princípios apresentados são necessários, porque funcionam como instrumentos reguladores aos atos praticados pelo gestor público, podem até ser considerados burocráticos, mas buscam demonstrar a transparência dos atos praticados pela administração pública. Na visão gerencial funcionam no *controle e checagem* dos atos praticados pelos gestores públicos, não como forma de punição, mas a informação deve ser a mais real possível para que os resultados sejam alcançados.

São princípios orçamentários praticados no Brasil e Espanha de acordo com Bargues (1992, p. 300 – 303), Lima & Castro (2000, p. 19-20) e Habckost (1991, p. 167), comparados no Quadro 1.2.

Princípios Orçamentários	
Brasil	Espanha
Misto	Competencia
Universalidade	Universalidad
Unidade	Unidad
Clareza	Claridad
Anualidade	Temporalidad o Anualidad
Exclusividade	Especialidad
Publicidade	Publicidad
	Antecipación
Especificação	
Não afetação da receita	
Orçamento bruto	
Equilíbrio financeiro	

Quadro 1.2 – Demonstra a comparação entre os princípios orçamentários praticados no Brasil e na Espanha

Assim como, algum dos princípios utilizado pela Contabilidade Pública Brasileira tem a influência da contabilidade financeira, o mesmo acontece com os princípios utilizados pela Contabilidade Pública da Espanha que tem a influência do âmbito empresarial com o Plano Geral da Contabilidade de 1990 e do Decreto Real (RD) nº 776/98 das Entidades Privadas Não Lucrativas (EPNL).

São algumas terminologias utilizadas no sistema orçamentário brasileiro, especificamente no âmbito da esfera federal, que tem como objetivo de facilitar a compreensão do detalhamento do orçamento.

1. UCG – Unidade de Controle de Gastos: é a unidade da estrutura estatutária ou regimental dos órgãos ou entidades integrantes da Administração Pública Federal que centraliza para efeito de controle, o registro dos gastos de uma ou mais Unidade Gestora Responsável – UGR;

2. UGR – Unidade Gestora Responsável: é a unidade da estrutura estatutária ou regimental dos órgãos ou entidades integrantes da Administração Pública Federal, cujo titular responde pela autorização dos gastos, bem como pelo planejamento e acompanhamento das ações de programas de trabalho expresso no Orçamento Geral da União;
3. UO – Unidade Orçamentária: repartição da Administração Direta a que o Orçamento Geral da União consigna dotações específicas para realização de seus programas de trabalho e sobre os quais exerce o poder de disposição. Nas entidades da Administração Indireta, a supervisão é feita por orçamento próprio e publicado em complemento ao Orçamento da União;
4. UA – Unidade Administrativa: repartição da Administração Direta não contemplada nominalmente no Orçamento Geral da União, dependendo, por isso, de provisão de créditos para execução dos projetos ou atividades a seu cargo.
5. UG – Unidade Gestora: unidade orçamentária ou administrativa investida do poder de gerir créditos orçamentários e/ou recursos financeiros;
6. PI – Plano Interno: é o detalhamento de sub-projeto ou sub-atividade, em nível de execução orçamentária, respeitadas as características e definições conceituais destes, adotadas no âmbito do sistema de orçamento federal.

1.4 CONTABILIDADE PÚBLICA

1.4.1. A Contabilidade Pública como instrumento de controle

A Contabilidade é um instrumento essencial de controle financeiro e fornece ao orçamento uma metodologia de trabalho, uma estrutura de contas e quantificação de dados produzidos pela gestão administrativa.

É uma das divisões da Ciência Contábil, também recebeu diversas conceituações. Porém, sendo possuidora de características especiais, que devem ser observadas e controladas, então Contabilidade Pública (Lima & Castro, 2000, p. 16), é o

ramo da contabilidade que tem como objetivo aplicar os conceitos, Princípios e Normas Contábeis na gestão orçamentária, financeira e Patrimonial dos Órgãos e Entidades da Administração Pública, oferecendo à sociedade, de maneira transparente e acessível, o conhecimento amplo sobre a gestão da coisa pública.

Tem como objetivo de captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno, ou seja, União, Estado, Distrito Federal, Municípios e suas autarquias.

A metodologia é especialmente concebida para tal, utilizando-se de contas escrituradas nos seguintes sistemas: Sistema Orçamentário; Sistema Financeiro; Sistema Patrimonial e Sistema de Compensação.

Sistema Orçamentário evidencia o registro contábil da receita e da despesa, de acordo com as especificações constantes da Lei de Orçamento e dos Créditos Adicionais. Sistema Financeiro engloba todas as operações que resultem débitos e créditos de natureza financeira. Sistema Patrimonial registra analiticamente todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração. Sistema de Compensação registra e movimentam as contas representativas de direitos e obrigações, geralmente decorrentes de contratos, convênios ou ajustes.

1.4.2 Despesas Públicas

Despesa pode ser definida como compromisso de gasto de recursos públicos, autorizados pelo poder competente, com o fim de atender a uma necessidade da coletividade prevista no Orçamento.

Segundo Kohama (2001:109), despesas públicas são gastos fixados na lei orçamentária ou em leis especiais e destinados à execução dos serviços públicos e dos aumentos patrimoniais; à satisfação dos compromissos da dívida pública; ou ainda à restituição ou pagamento de importâncias recebidas a título de cauções, depósitos, consignações”.

Conforme art. 12 da Lei 4.320/64, as despesas são classificadas nas seguintes categorias econômicas: Despesas Correntes e Despesas de Capital.

Despesas Correntes podem ser de custeio e transferências correntes. Despesa de custeio, “dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender as obras de conservação e adaptação de bens imóveis” - § 1º do art 12 da Lei 4.320/64. Essa conta possibilita determinar a participação do setor público no consumo; e transferências correntes, “dotações para despesas às quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manutenção de outras entidades de direito público ou privado” - § 2º do art 12 da Lei 4.320/64. A finalidade é evitar que haja dupla contagem ao se consolidarem os orçamentos públicos.

Despesa de Capital podem ser de investimentos, inversões financeiras e transferência de capital.

Investimentos, “dotações para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas às aquisições de imóveis considerados necessárias à realização destas últimas, bem como para os programas especiais de trabalho, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente e constituição ou aumento do capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro” (§ 4º do art. 12 da Lei 4320/64). É o montante de recursos que o governo deve investir anualmente para que a Renda ou o Produto Nacional cresça, ou seja, é a formação do capital fixo.

Inversões financeiras, dotações destinadas à: aquisição de imóveis, ou de bens de capital já em utilização; aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento de capital; e constituição ou aumento do capital de entidades ou empresas que visem aos objetivos comerciais, inclusive operações bancárias ou de seguros (§ 5º do art. 12 da Lei 4.320/64).

Transferências de capital, “dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da Lei e Orçamento ou de lei especial

anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública” (§ 6º do art 12 da Lei 4320/64).

Classificação por elemento, parte da identificação do objeto imediato de cada despesa: remuneração do pessoal, obrigações patronais, materiais de consumo, serviços prestados por terceiros, equipamentos etc. É a mais analítica das classificações, sendo sua finalidade básica propiciar o controle contábil dos gastos, tanto em nível interno como do próprio controle externo. Esta classificação esta no artigo 13 da Lei 4.320/1964, anexo 4.

A classificação segundo a natureza da despesa no Orçamento Federal foi adotada a partir de 1990, com algumas modificações e novas criações de categorias classificatórias no âmbito federal.

A classificação está organizada em quatro categorias, com um código de seis dígitos.

O 1º dígito identifica a categoria econômica

O 2º dígito identifica o grupo da despesa

O 3º e 4º dígitos identificam a modalidade de aplicação

O 5º e 6º dígitos identificam o elemento de despesa.

São três estágios das despesas previstas no Brasil: Empenho (art. 58 da Lei nº 4.320/64); Liquidação (art. 63 da Lei nº 4.320/64) e Pagamento (art. 64 e 65 da Lei 4.320/64). Segundo Silva (1996, p.121): “*as despesas públicas percorrem os seguintes estágios: fixação, empenho liquidação e pagamento.*” A etapa de fixação ocorre no momento que antecede a elaboração do orçamento público, no qual se fazem as estimativas, proposta em orçamento, autorização do poder legislativo e programação das despesas. Angélico (1995, p. 65), conceitua os estágios das despesas da seguinte forma “*segundo a lei e segundo a realidade*”.

Para a expressão “segundo a realidade”, sua explicação é sempre muito bem lembrada para quem trabalha na área, pois “(...) se examinarmos cuidadosamente o percurso da despesa pública, em conformidade com as disposições legais e regulamentares que disciplinam o processamento da despesa orçamentária, somos obrigados a admitir que três outros estágios, de considerável importância devem ser estudados: o suprimento que antecede o estágio pagamento; a programação da despesa e a licitação que antecede, nessa ordem, o estágio empenho.”.(Angélico, 1995, p.65)

Em alguns casos o estágio licitação pode ser dispensado e, via de regra, seria considerada uma exceção. A lei que regulamenta o suprimento de fundos é o Decreto-lei nº 200/67 e o Decreto nº 93.872/86, e as Leis que regulamenta as compras na Administração Pública são a Lei nº 8.666/93 e a Lei 8.883/94 (republicação da Lei 8.666/93), e que atualmente, especificamente no segundo semestre de 2002, foi substituída pelo Anteprojeto de Lei Geral de Contratações da Administração Pública, agilizando o processo de compras e adequando aos novos padrões e avanços tecnológicos.

Classificação das despesas públicas são diversas as formas adotadas no orçamento público brasileiro: Classificação Institucional ou por órgão, cujo objetivo é demonstrar quanto cada órgão ou unidade organizacional está autorizada a gastar num determinado exercício financeiro e Classificação Funcional - Programática que identifica as grandes áreas da atuação do Estado, fixando objetivos para cada uma delas e, em consequência, as ações que se pretendem desenvolver para o alcance desses propósitos. Institui uma classificação em três níveis de agregação: função, programa e subprogramas, que estão vinculados aos projetos/atividades.

A Estrutura da Classificação Funcional – Programática representada na Figura 1.5.

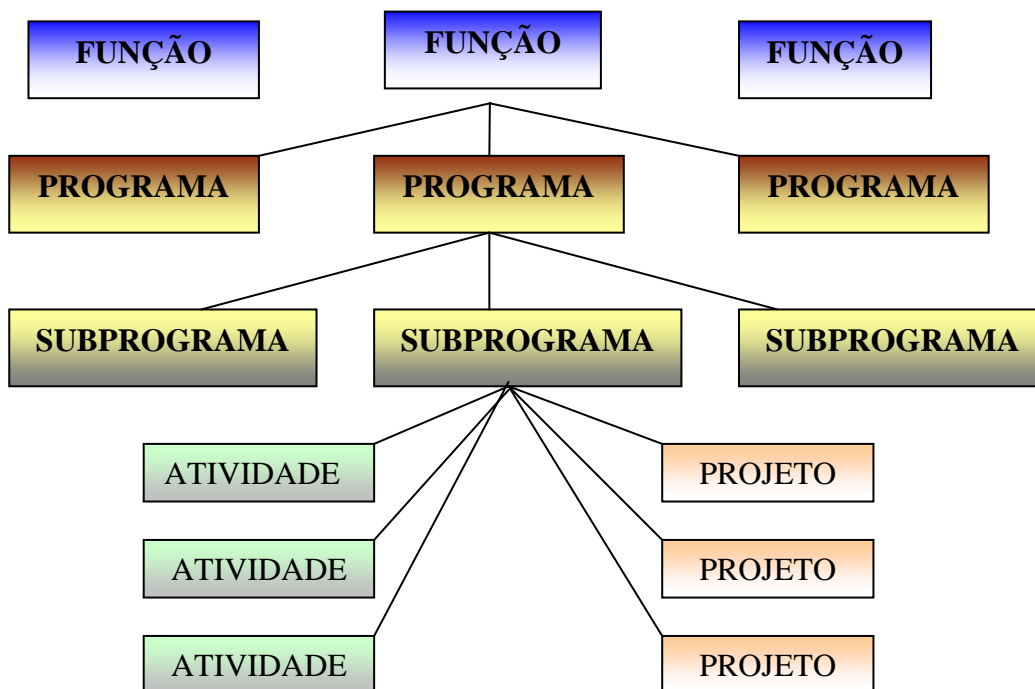


Figura 1.5 – Demonstra a Estrutura da Classificação Funcional – Programática. Fonte: Giacomoni (1997, p. 92).

Na Classificação econômica seu papel é dar indicações sobre os efeitos que o gasto público tem sobre a economia como um todo. Segundo Jesse Burkhead, a classificação econômica “... pode proporcionar informe acerca da contribuição do governo à renda nacional e se essa contribuição está aumentando ou diminuindo. Pode indicar, também, a parcela relativa da formação de capital de uma nação, proporcionada através do setor governamental. Ela pode indicar através da comparação entre períodos fiscais, se o governo está contribuindo para criar pressões inflacionárias, em virtude de suas atividades aumentarem a procura ou se as atividades governamentais têm caráter deflacionário. Esse tipo de classificação pode ainda informar acerca da forma pela qual o impacto das atividades governamentais é transmitido-se por meio de transferências ou pelo uso direto de recursos.” (Burkhead, 1971, p. 278)

1.4.3 Receitas Públicas

Classificação da Receita é menos complexa com relação às despesas. Do seu quadro analítico constam as estimativas de arrecadação de cada um dos tipos de receitas da instituição e alguns outros quadros sintéticos, “... hoje precisamos convir que o chamado orçamento das receitas não passa efetivamente de operação contábil e financeira, no sentido de se saber qual a estimativa das receitas disponíveis para a execução dos programas orçamentários. Essa parte não inova nada, não é lei, pois não mais se exige prévia autorização orçamentária para arrecadação das receitas tributárias e “outras.”(Silva, 1973, p. 271).

O orçamento da receita é constituído de apenas um quadro analítico com as estimativas da arrecadação de cada um dos tipos de receita da instituição, além de alguns poucos quadros sintéticos. A mesma é apenas estimada em nível orçamentário, sendo seus demais procedimentos disciplinares em outros âmbitos, especialmente o da legislação tributária. A Constituição Federal aprovada em 1988 determina apenas que a lei que houver instituído ou aumentado o tributo deve estar aprovada antes do início do exercício.

A doutrina jurídica costuma classificar as receitas públicas em dois grandes grupos: Receitas Originárias têm origem no próprio patrimônio público ou na atuação do Estado como empresário, tais como: venda de combustíveis, fornecimento de transportes, percepção de aluguéis e outros similares; Receita Derivada, obtidas de particularidades, e não o do próprio Estado, tais como: os confiscos, as apreensões, as penalidades pecuniárias, multas e tributos.

Normalmente as receitas públicas brasileiras estão divididas em Orçamentária, as previstas no orçamento e Extra-Orçamentária, decorrentes de outras fontes, apenas acessórias.

As receitas orçamentárias são classificadas nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receita de Capital, observando que conservaram a mesma classificação de categorias das despesas. Sendo possível com essa dualidade de fazer um quadro resumo para análises.

E dentro das Receitas Correntes e de Capital foi gerada uma subdivisão, classificada como Receita por Fontes, podendo ser encontrada no Anexo nº 3 da Lei nº 4.320/64.

As receitas correntes, também são chamadas de primárias ou efetivas, são exemplos de receitas correntes: tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços, transferências correntes e outras receitas correntes, e receitas de capital, são conhecidas como secundárias e por mutação patrimonial, resultantes da efetivação das operações de crédito, alienação de bens, recebimento de dívidas e auxílios recebidos pelo órgão ou entidade.

a) A Receita Tributária envolve apenas impostos, taxas e contribuição de melhoria;

b) Receita de Contribuição, englobam as do tipo social (contribuições previdenciárias, salário-educação etc) e econômico (sobre as tarifas de telecomunicações, cotas de contribuições sobre exportações);

c) Receita Patrimonial, oriunda da exploração econômica do patrimônio da instituição, especialmente juros, aluguéis, dividendos e outros;

d) Receita Agropecuária, decorre da exploração econômica de atividades agropecuárias: agricultura, pecuária, silvicultura etc., além do beneficiamento de produtos agropecuários em níveis não considerados industriais;

e) Receita Industrial, derivada de atividades industriais: extrativa mineral, de transformação, de consumo e de serviços industriais de utilidade pública (energia elétrica, água e esgoto, limpeza pública e remoção de lixo);

f) Receita de Serviços, decorre de atividades como: comércio, transporte, comunicação, serviços hospitalares, armazenagem, serviços educacionais, culturais, recreativos e outros;

g) Transferências Correntes, recursos financeiros recebidos de pessoas jurídicas ou físicas e que serão aplicados no atendimento de Despesas Correntes. Um exemplo é a transferência de recursos de origem tributária, IMCS é um deles;

h) Outras Receitas Correntes envolvem receitas não enquadradas nas classificações anteriores: multas, juros de mora, indenizações, cobranças da dívida ativa e receitas diversas (rendas de loterias, receitas de cemitérios).

São Receitas de Capital, as Operações de Crédito envolvem a captação de recursos para atender desequilíbrios orçamentários ou, ainda, financiar empreendimentos públicos, operações de crédito podem ser Internas e Externas; Alienação de Bens envolve o resultado obtido com a alienação de bens patrimoniais: ações, títulos, bens móveis e imóveis; Amortização de Empréstimos, nos casos em que a entidade concede empréstimos, o ingresso proveniente da amortização dos mesmos caracteriza uma receita de capital. O critério aqui busca a coerência: se a obtenção de empréstimo é uma Receita de Capital e o pagamento, uma Despesa de Capital, a receita oriunda da amortização do mesmo é, conseqüentemente, de capital; Transferências de Capital, similar às Transferências Correntes, as receitas de Transferências de Capital têm como critério básico de classificação a destinação, isto é, devem ser aplicadas em despesas de Capital; Outras Receitas de Capital envolvem as Receitas de Capital não classificáveis nas outras fontes, como, por exemplo, a indenização que a Petrobrás paga aos Estados e Municípios pela extração de petróleo, xisto e gás.

Constituem as receitas extra-orçamentárias: os valores em poder de agentes financeiros e outras entidades, salários de servidores não reclamados, consignações e outras retenções não pagas ou recolhidas no período, valores recebidos de bens ausentes, depósitos de diversas origens, como administrativos, judiciários e provisões para cheque não regatados no exercício, inscrições de restos a pagar e do serviço da dívida a pagar.

Há outras classificações da receita Pública, a Classificação pela Origem, esse critério é especialmente importante nos grandes orçamentos. Segundo José Teixeira Machado Jr (1979, p. 25) “*A classificação da receita pela origem a rigor não é necessária em todos os orçamentos públicos.*” Ele prefere denominar o critério de classificação por instituição.

A finalidade do critério é evidenciar a parcela de recursos próprios e a de recursos transferidos necessários para cobrir o programa de realizações de cada entidade. Pela Constituição Federal de 1988, a classificação pela origem assumirá uma importância especial, já que todas as entidades públicas, em maior ou menor detalhe, terão suas finanças expostas na lei orçamentária anual.

A rigor não é necessária em todos os orçamentos públicos. Este critério é importante nos grandes orçamentos, onde aparecem classificados os recursos arrecadados das mais diversas partes. Na área federal sua denominação é chamada de fontes de recursos, gerando certa confusão com a classificação por fontes.

Na área federal essa classificação vem sendo denominada de fontes de recursos, denominação imprópria, pois induz à confusão com a classificação por fontes já analisada.

A classificação por fontes de recursos é dividida inicialmente em quatro grupos:

1 – Recursos do Tesouro, é a principal das fontes de recursos, compreende os impostos, as taxas, as contribuições parafiscais, os recursos e operações de crédito, a receita de alienação patrimonial e outros.

2 – Recursos de outras fontes, envolvem os vários tipos de receitas próprias dos fundos e das entidades federais dotadas de autonomia financeira: autarquias, fundações e empresas públicas.

3 – Transferências de recursos do Tesouro, são as receitas das entidades descentralizadas oriundas de transferência do Tesouro.

4 – Transferências de recursos de outras fontes, envolve, especialmente, as receitas das entidades descentralizadas derivadas das transferências.

Com a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional e a adoção de programação e execução financeira integrada, possibilitada pelo Sistema Integrado de Administração Financeira – SIAFI, tendem a desaparecer as transferências de recursos dentro das unidades do Governo Federal.

E a Classificação segundo a Existência ou não da Vinculação (Giacomoni, 1997, p.128) como a despesa decorre da necessidade prática de se demonstrarem às parcelas de recursos que já estão comprometidas com o atendimento de determinadas finalidades e aquelas que podem ser livremente alocadas a cada elaboração orçamentária. A Constituição Federal Brasileira de 1988 limitou o mais possível as vinculações, conforme art. 167, item IV. Este é um critério que adquire maior importância nos grandes orçamentos. Classificar a receita segundo a existência ou não de vinculação com a despesa decorre da necessidade prática de se demonstrarem as parcelas de recursos que já estão comprometidos com o atendimento de determinadas finalidades, e aqueles que podem ser livremente alocados a cada elaboração orçamentária.

É representada no âmbito federal por fontes de recursos. O grande número de fontes é uma boa evidência das dificuldades do cumprimento do princípio da não-afetação das receitas. A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 167, IV, consagra alguns vínculos importantes entre receita e despesa. É o caso dos Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios, o Fundo de Financiamento do Setor Produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e o Fundo de Ressarcimento das Exportações.

Outra vinculação estabelecida na Constituição é decorrente da obrigatoriedade da aplicação de 18% (União) e 25% (Estados, Distrito Federal e Municípios) da receita resultante de impostos na manutenção e desenvolvimento do ensino, conforme artigo 22 da Constituição Federal de 1988.

Estão vinculadas às fontes de recursos as contribuições parafiscais, das quais PIS, PASEP e seguridade são bons exemplos. As receitas de algumas taxas, de multas de cotas-partes de adicionais, por estarem comprometidas com certos gastos previstos no orçamento para desembolso de todas as regiões. As receitas de operações de crédito (receitas de capital) que, por sua própria natureza, precisam estar reservadas para determinadas aplicações, são destinadas a atender as despesas classificadas em despesas de capital.

O artigo 165, § 9º, da Constituição Federal de 1988, diz que as normas para a criação e o funcionamento de fundos devem ficar mesmo para a lei complementar.

Os estágios da receita têm três fases previstas no Brasil segundo Lima & Castro (2000, p. 52): Previsão é a estimativa o quanto se espera arrecadar, estabelecida na Lei Orçamentária Anual; Arrecadação, está ligada aos pagamentos realizados pelos contribuintes às repartições fiscais ou redes bancárias e Recolhimento, repasse das repartições fiscais ou redes bancárias a conta única do Tesouro, seja Federal, Estadual e Municipal.

Os autores: Angélico(1995), Silva & Vasconcelos (1997) e Piscitelli et al. (1994) consideram os estágios da receita como sendo: Lançamento, conceituado no art. 53 da Lei 4.320/64, Arrecadação e Recolhimento. Sendo que a denominação fixação abrange a previsão e o lançamento, este seria o primeiro estágio da receita,

A Execução da Receita, o artigo 35, da Lei nº 4.320/64, diz:

Pertencem ao exercício financeiro:

I – as receitas nele arrecadas;

II–as despesas nele legalmente empenhadas.

Como foi dito anteriormente o regime contábil da execução da receita é misto: de caixa para as receitas e de exercício para as despesas. São consideradas receitas do exercício aquelas efetivamente arrecadadas nesse exercício e as despesas são do exercício em que for empenhado, independente de o pagamento se dar no exercício do empenho ou no seguinte.

A maior parte da receita orçamentária é do tipo tributário, cujo disciplinamento corre por conta da legislação tributária. A autoridade administrativa deve proceder ao lançamento do crédito tributário ao contribuinte quando da ocorrência do fato gerador, que determine a matéria tributável e o cálculo do montante do tributo devido. O lançamento nada tem a ver com o processamento contábil convencional, que só é acionado quando o tributo for pago. Se o tributo não for pago no exercício em que se der o lançamento, o próprio órgão inscreverá o crédito tributário como dívida ativa. Ao ser paga, a dívida ativa será escriturada como Cobrança da Dívida Ativa.

Com o calendário fiscal os contribuintes são orientados sobre os prazos de recolhimento dos diversos impostos e taxas, em cada nível de governo.

Codificação da Receita Orçamentária compreende 8 (oito) dígitos:

		<u>Exemplo:</u> 1 1 2 2 08 00
1º Dígito	Categoria Econômica	RECEITAS CORRENTES
2º Dígito	Fonte	RECEITA TRIBUTÁRIA
3º Dígito	Rubrica	TAXAS
4º Dígito	Alínea	TAXAS PELA PREST. DE SERV.
5º e 6º Dígitos	Subalínea	CUSTAS JUDICIAIS
7º e 8º Dígitos	Subalínea	

A codificação do Plano de Contas usado pela Contabilidade Pública no Brasil, é formada por um só algarismo e representa o sistema da seguinte forma (Angélico, 1995, p. 219): 1 – Sistema Orçamentário; 2- Sistema Financeiro; 3- Sistema Patrimonial e 4- Sistema de Compensação.

1.4.4 A Contabilidade Pública da Espanha

A Contabilidade Pública da Espanha de acordo Lucena (2000, p. 228) “ *é parte da microcontabilidade que é constituída por um grupo de princípios e normas aplicáveis as entidades dentro do setor público e daquelas desenvolvem a atividade mesmo*

ambiente”. É regida pelo Plano Geral da Contabilidade criado pelo Decreto Real de nº 1643/1990 de 20 de dezembro, incorporando as tendências modernas em normalização de Contabilidade.

Antes a Contabilidade Pública Espanhola era dividida em: Contabilidade Preventiva, Contabilidade Executiva e Contabilidade Crítica, na versão moderna está dividida em: Microcontabilidade Pública e Macrocontabilidade Pública.

A Contabilidade do setor público da Espanha Riera et al.(1997, p. 45) e Vela et al.(1992, p. 626) “*de acordo com art. 4º da Ley Orgânica nº 2 de maio de 1982, do Tribunal de Contas, integram o setor público as entidades : Administração do Estado, as Comunidades Autônomas, Corporações locais, Entidades gestoras da Seguridade Social, Órgãos autônomos, Sociedades Estatais e demais empresas públicas*”. Formam um grupo heterogêneo com objetivos distintos e necessidades de informações, que têm a obrigação de elaborar o orçamento anual das despesas e receitas.

De acordo com a Contabilidade Nacional, a Lei Geral Orçamentária da Espanha, no art. 139 estabelece que o setor público se dividirá nos subsetores: Administrações públicas, incluídas a Seguridade Social, as Empresas Públicas e Instituições financeiras Públicas.

São objetivos da Contabilidade Pública da Espanha (Riera et al., 1997, p. 46): a) administrar informações para tomada de decisões tanto no setor político como no de gestão; b) possibilitar a realizações do controles internos sobre as aquisições dos fatores de produção, qualidade e outros, assim como o controle externo que obrigatoriamente deve realizar as entidades do setor público; c) administrar informação a todos possíveis usuários interessados nas análises das entidades públicas.

São objetivos do Plano Geral da Contabilidade Pública da Espanha segundo Montaña (1984, p. 153): a) modernizar a Contabilidade Pública, acerca das concepções vigentes e atualização da disciplina contábil; b) normalizar dados oferecidos pela contabilidade dos diversos agentes do setor público de forma a compara-los e agrega-los; c) integrar os dados normalizados do setor público a Contabilidade Nacional.

São características do Plano Geral da Contabilidade Pública da Espanha (Torrecilla & Romero, 1991, p. 13): a) semelhante com as estados membros da Comunidade Econômica Européia; b) trata-se de uma norma exclusivamente contábil, não quer dizer que não tenha uma relação direta com outras normas que afetam a empresa, por exemplo, mercantis, fiscal e trabalhista; c) é um plano aberto, manifesta-se em várias direções: as modificações podem provir de normativa comunitária, de progressos contábeis, de desenvolvimentos dos instrumentos financeiros, inovações tecnológicas, investigação científica e trocas do mundo de negócios; d) é flexível, ou seja, não é um texto rígido.

Torrecilla & Romero(1991, p. 14) e Riera et al. (1997, p. 59), demonstram as partes que compõem o Plano Geral de Contabilidade na Espanha, através da Figura 1.6, como sendo:

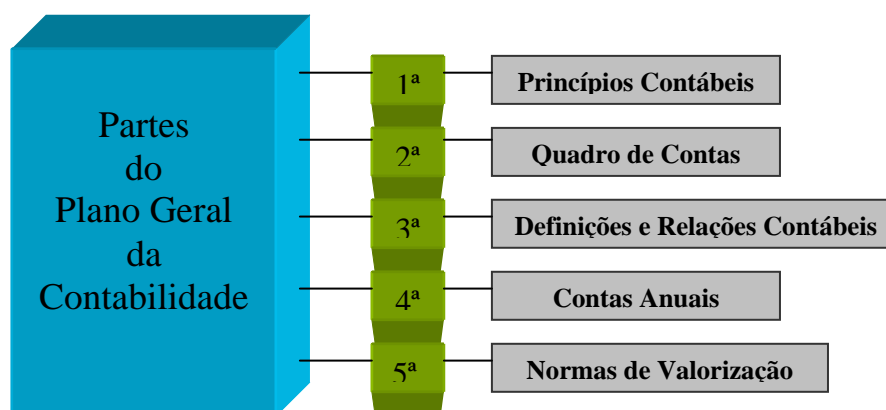


Figura 1.6 – Partes do Plano Geral de Contabilidade da Espanha

O PGCP de 1994 está composto por cinco partes e é igual o PGC para empresas privadas(Lucena, 2000, p. 228).

O Plano Geral da Contabilidade Pública também segue a mesma estrutura, BARGUES(1992, p. 340), “ o Plano Geral da Contabilidade Pública tem como modelo o Plano Geral da Contabilidade aprovado por Decreto nº 530/1973.” A classificação dos grupos é a mesma, com exceção o grupo 0, que no Plano Geral da Contabilidade Pública pertence o orçamento público.

A Figura 1.7 demonstra a estrutura do Plano Geral da Contabilidade Pública conforme informação do Ministério da Fazenda (site disponível no <http://www.igae.minhac.es>):

PRIMERA PARTE :	Grupo 4. Acreedores y deudores
Principios contables	Grupo 5. Cuentas financieras
SEGUNDA PARTE:	Grupo 6. Compras y gastos por naturaleza
Cuadro de cuentas	Grupo 7. Ventas e ingresos por naturaleza
Grupo 1. Financiación básica	Grupo 0. Cuentas de control presupuestario
Grupo 2. Inmovilizado	QUARTA PARTE:
Grupo 3. Existencias	Cuentas anuales
Grupo 4. Acreedores y deudores	1. Normas de elaboración de las cuentas anuales
Grupo 5. Cuentas financieras	2. Modelos de cuentas anuales
Grupo 6. Compras y gastos por naturaleza	Balance
Grupo 7. Ventas e ingresos por naturaleza	Cuenta del resultado económico-patrimonial
Grupo 0. Cuentas de control presupuestario	Estado de liquidación del presupuesto
TERCERA PARTE:	Memoria
Definiciones y relaciones contables	QUINTA PARTE:
Grupo 1. Financiación básica	Normas de valoración
Grupo 2. Inmovilizado	
Grupo 3. Existencias	

Figura 1.7 – Demonstra a estrutura do Plano Geral da Contabilidade Pública da Espanha.

A Estrutura atual do Plano Geral da Contabilidade Pública está dividido em duas partes: Contabilidade Financeira e Contabilidade Analítica, e dentro da Contabilidade Financeira há as seguintes subdivisões: contabilidade patrimonial, de gestão e orçamentária (Bargues, 1992, p. 96).

Os princípios utilizados pela Contabilidade Pública na Espanha de acordo com o PGCP (Díaz et al., 2000, p. 157) são: entidade contábil, gestão continuada (continuidade), uniformidade, importância relativa, registro, prudência, incidência, imputação de transação, preço de aquisição, correlação de receitas e despesas, não compensação e não afetação.

As contas do Plano estão ordenadas em dez grupos: de 1 a 5 contas do Balanço, de 6 e 7 contas de gestão, do grupo 8 contas de resultado, grupo 9 contas analítica encontra-se desativado e grupo 0 conta do orçamento.

Segundo Díaz et al. (2000, p. 162) detalha a composição do Quadro de Contas:

Grupo	Contas	Grupo	Contas
0	Contas de controle orçamentário	6	Compras e gastos por natureza
1	Financiamento Básico	7	Vendas e ingressos por naturezas
2	Imobilizado	8	Contas de resultado
3	Existências	9	Reservado para a contabilidade analítica – sem desenvolvimento.
4	Credores e devedores		
5	Contas financeiras		

Mesmo sendo um dos objetivos da Contabilidade Pública da Espanha, integrar os dados contábeis com a Contabilidade Nacional, ou seja, dentro do contexto internacional, ainda há problemas de integração desta, neste cenário. Cabe demonstrar alguns exemplos a situação atual da Contabilidade Pública no panorama internacional, assunto apresentado num trabalho de pesquisa realizado por Alijarde & Lopez (2002, p. 151) em onze países dos quinze que fazem parte da União Européia:

- a) com relação ao sistema contábil público é regulamentado por leis, em alguns países que fazem parte da União Européia confirmam a existência, outros não;
- b) com relação aos objetivos das informações financeiras, todos os países entrevistados os objetivos coincidem;
- c) sobre os critérios de reconhecimentos e princípios contábeis, sobre a apresentação dos estados financeiros, critérios e práticas para valorização e apresentação dos elementos do balanço da situação, sobre os critérios de valorização e apresentação dos elementos das contas de resultados, bem como a apresentação do estado dos fluxos de tesouraria, há divergências.

Os estudos estão direcionados a modernização e normalização dos sistemas contábeis públicos com intuito de estabelecer uma única Contabilidade Pública que seja capaz de atender as necessidades da gestão pública que busca ser eficaz na alocação dos recursos públicos.

Para Galera (2002, p. 363) “ a adaptação no contexto internacional e a solução nas exigências informativas dos novos modelos de gestão pública, representam os

principais desafios da Contabilidade Pública Espanhola que deve fazer para os próximos anos.”

1.4.5 Controle e Avaliação da Execução Orçamentária no Brasil e Espanha

Surgiu com a finalidade de ser instrumento de controle. Uno e envolvendo o universo das receitas e despesas, o orçamento desde o início se constitui numa fórmula eficaz de controle político dos órgãos de representação sobre os Executivos.

O crescente aumento das funções governamentais, com a conseqüentemente maior importância do orçamento, não foi acompanhado de aperfeiçoamentos na fiscalização legislativa, mas exigiu a montagem de um novo sistema de controle – interno, para possibilitar, aos órgãos executivos, a avaliação do desenvolvimento dos trabalhos nos seus diversos escalões.

Dois sistemas de controle da execução orçamentária no Brasil: interno e externo, são estabelecidos na Lei 4.320/64. O caput do artigo 70, da Constituição Federal de 1988, manteve essa concepção e deu-lhe um sentido ainda mais amplo “*A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia das receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, pelo sistema de controle interno de cada poder.*”

A Constituição atual passa a abranger as áreas operacional e patrimonial, além de cobrir de forma explícita, o controle da aplicação de subvenções e a própria política de isenções, estímulos e incentivos fiscais. Ficou demonstrada de forma clara a abrangência do controle constitucional sobre as entidades de administração indireta.

No plano orçamentário, as áreas centrais de atenção do controle estão definidas no artigo 75 da Lei nº 4.320/64:

O Controle Interno, a Constituição Federal de 1988 define assim os objetivos principais do controle interno, conforme art. 74: “*Os Poderes Legislativos, Executivos e*

Judiciários manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de”:

I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.”

A Constituição de 1988 obriga os três poderes a manter controle interno e não só o Executivo, confirmado e organizado na Lei nº 10.180 de 06 de fevereiro de 2001 no âmbito do Poder Executivo Federal, determinando a realização de avaliações relativas ao cumprimento dos objetivos e metas constantes dos diversos instrumentos de planejamento: plano plurianual, programas e orçamentos.

As oportunidades para o exercício do controle são definidas no artigo 77 da Lei nº 4.320/64: “*a verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente*”.

A verificação prévia é possibilitada pelo empenho, primeiro dos estágios da despesa. Relatórios de andamento, balancetes periódicos etc. são instrumento que permitem a realização de verificações concomitantes. Já a verificação subsequente terá por base os relatórios finais, prestações de conta e balanços elaborados após a execução dos empreendimentos ou encerramento de exercício.

Quanto à fixação das competências a Lei nº 4.320/64 não faz nenhuma recomendação especial relativamente ao controle objetivo (art. 75, dos incisos I e II). Deduz-se daí que essa responsabilidade atinge toda a instituição, distribuindo-se por seus diversos escalões. Já para o controle subjetivos, a lei determina no art. 79 “ *Ao órgão incumbido da elaboração da proposta orçamentária ou a outro indicado na legislação, caberá ao controle estabelecido no inciso III do artigo 75*”.Parágrafo único. *Esse controle dar-se-á, quando for o caso, em termos de unidades de medida, previamente estabelecidas para cada atividade.*

É natural que o órgão central de orçamento seja encarregado de controlar o cumprimento da programação de trabalho. Porém essa tarefa não é exclusiva. A programação, a avaliação deve ser partes centrais das preocupações de cada unidade de execução.

O Controle Externo, de competência do Poder Legislativo que conta com o auxílio dos Tribunais de Contas.

A Constituição de 1988, em seu artigo 71, explicam quais são as atribuições do Tribunal de Contas da União:

- a) apreciar as prestações de contas apresentadas;
- b) julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta;
- c) apreciar para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta;
- d) realizar inspeções e auditoria de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal;
- e) fiscalizar as contas nacionais das empresa, cujo capital social a União participe;
- f) fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;

g) prestar as informações solicitadas, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditoria e inspeções realizadas;

h) aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei;

i) dar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei;

j) sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado;

k) representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

O artigo 81, da Lei 4.320/64, diz sobre o controle externo “ *O controle da execução orçamentária, pelo Poder Legislativo, terá por objetivo verificar a probidade da administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento.*”

Pode-se observar que tanto na Constituição Federal de 1988, quanto a Lei 4.320/1996 (Lei Básica do Orçamento), mostram claramente que as questões centrais de interesse do controle externo são os aspectos legais ligados às questões dos dinheiros públicos e observância dos limites financeiros consignados no orçamento.

O Controle pode ser definido como ação de verificar ou conferir o desempenho dos parâmetros previamente estabelecidos, para o objeto que o responsável e para a organização podendo corrigir as possíveis divergências que acontecem imediatamente. Funciona de forma preventiva no Brasil.

São utilizados três tipos de Controle na Espanha: Contábil, de Gestão e Regularidade.

Controle Contábil, verificação das inscrições e contas para conferir que eles refletem a execução orçamentária fielmente. O mesmo acontece no Brasil, e este tipo de controle serve para obter elementos comprobatórios dos registros contábeis foram

efetuados de acordo com os princípios fundamentais da contabilidade e se reflete a realidade econômico-financeira do patrimônio.

Controle de Gestão verifica o desempenho de uma entidade, conferindo se os objetivos propostos foram atingidos de acordo com os meios legais e se ocorreu uma boa aplicação dos recursos para obtenção dos resultados. O mesmo acontece no Brasil, o objetivo deste controle é certificar a regularidades das contas, verificar a execução de contratos e convênios (meios) durante a aplicação do dinheiro público e na guarda de valores e bens do patrimônio.

Controle Regularidade é a verificação ou confirmação que os atos de uma certa entidade adotam dentro das normas vigente (legalidade) e estes respeitam os princípios da contabilidade de aceitação geral (princípios fundamentais) e então as contas refletem a realidade da situação econômico-patrimonial realidade (financeiro).

O controle contábil e regularidade se confundem, o controle contábil está relacionado com a parte técnica do processo e o controle de regularidade, além da parte técnica abrangem a avaliação do programa e atividade e da aplicação dos recursos descentralizados.

O Controle da execução orçamentária na Espanha, para Lapatza (1990, p. 871), *o orçamento e o princípio da unidade estão intimamente vinculados, com a idéia de controle da atividade financeira*. O controle da execução orçamentária do orçamento pode ser: controle interno administrativo, controle jurisdicional e controle parlamentar.

O controle interno administrativo está a cargo principalmente das Intervenções Gerais do Estado que exerce diretamente, e através das Intervenções delegadas dos departamentos ministeriais e órgãos autônomos, ou seja, a ação de verificação é realizada pelos órgãos internos. O controle interno no Brasil compete as Gerências Regionais de controle interno nos estados, integradas à Secretaria Federal de Controle Interno.

O controle jurisdicional, externo e a posteriori é exercido pelo Tribunal de Contas, é o órgão fiscalizador das contas e gestão econômica do Estado, assim como do setor público. O Tribunal de Contas da União no Brasil é que é responsável por este tipo de

controle, na esfera federal, e o Tribunal de Contas do Estado, na esfera estadual e municipal.

O controle parlamentar é exercido em diversos momentos do orçamento, ou seja, desde do momento de sua discussão e aprovação.

Além do controle financeiro, existe o controle de eficácia, se exercerá mediante análise dos custos de funcionamento e do rendimento e utilidade dos respectivos serviços e inversões, assim como o cumprimento dos objetivos correspondentes aos programas, tipo acompanhamento de gestão pública usado no Brasil, atualmente amparado na Lei de Responsabilidade Fiscal.

A responsabilidade do controle entre os dois países não difere muito, o que difere são os termos utilizados.

Os novos conceitos de Avaliação no Brasil, não se devem diminuir a importância dos controles legais que visam preservar a correção, a lisura e a honestidade nos procedimentos administrativo-financeiros públicos, pois os agentes governamentais devem colocar o interesse público acima de quaisquer outros subalternos.

Novos enfoques de controle estão surgindo. Os atuais não serão substituídos, mas sim adicionados a eles. São três os tipos de alcance da avaliação: análise, estudo dos resultados e avaliação da eficiência.

Existem dois critérios de análise: eficiência e eficácia. Análise da Eficiência busca considerar os resultados obtidos em face dos recursos disponíveis. Inúmeros indicadores são utilizados na avaliação da eficiência, especialmente aqueles que relacionam produtos finais com seus custos (produtividade/custo) e com os insumos principais (produtividade/mão-de-obra). E Análise da Eficácia procura considerar o grau em que os objetivos e as finalidades do governo (e de suas unidades) são alcançados.

Tanto a análise da eficácia como na análise da eficiência são possibilidades pelas formas modernas de estruturação dos orçamentos. A classificação por programas, projetos e atividades e a explicitação das metas físicas orçamentárias viabilizam os testes

de eficácia, enquanto a incorporação de custos, estimativos (no orçamento) e efetivos (na execução), auxilia as avaliações da eficiência.

1.4.6 Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF

A LRF ou Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, estabeleceu normas de finanças pública voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, mediante ações em que se previnam riscos e corrijam os desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

A referida Lei estipula critérios de fixação e cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e de obediência a limites e condições que tangem à renúncia de receita, geração de despesas (em especial de pessoal, seguridade social e serviços de terceiros), dívida pública, operações de crédito (inclusive por antecipação de receita orçamentária), concessão de garantias e inscrição a título de restos a pagar.

Contudo, a LRF destaca o planejamento como instrumento necessário a uma gerência, bem como o controle prévio e concomitante, a transparência e democratização das informações e a responsabilização e penalidade por descumprimento das metas e limites.

A contabilidade e a divulgação das informações serão fatores essenciais para garantir a transparência dos atos e fatos, como cita nos artigos 50 a 55, que dispõem, no seu conjunto, sobre a escrituração contábil, consolidação das contas das esferas de governo e sobre elaboração de relatórios da execução orçamentária e de gestão fiscal.

A Secretaria do Tesouro Nacional que tem, dentre suas competências, as atribuições de normalizar o processo de registro contábil dos atos e fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e das entidades da Administração Pública Federal, de consolidar os Balanços da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios e, ainda, de promover a integração com as demais esferas de governo em assuntos de administração financeira e contábil, assumindo com isso as funções do órgão

Central de Contabilidade da União, citado no § 2 do artigo 50, tem a responsabilidade direta sobre o processo contábil explicitado na Lei.

A Lei cria condições para uma implementação de uma nova cultura gerencial na gestão dos recursos públicos e incentiva o exercício pleno da cidadania ao permitir o acompanhamento da aplicação dos recursos públicos e de avaliar os seus resultados.

São os relatórios que fazem parte deste processo: Relatório resumido da execução orçamentária e Relatório de Gestão fiscal.

O Relatório Resumido da Execução Orçamentária corresponde ao relatório a que se referem o § 3 do artigo 165 da Constituição Federal e nos artigos 52 e 53 da LRF, abrangendo todos os Poderes e o Ministério Público e será publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, sendo facultado aos municípios com a população inferior a 50.000 habitantes divulgar semestralmente os demonstrativos que acompanham o relatório resumido da execução orçamentária, na forma do previsto na alínea “c” inciso II, do artigo 63.

É composto de balanços orçamentários, demonstrativos da execução das receitas, demonstrativo da execução das despesas, de apuração da receita corrente líquido, das receitas e despesas previdenciárias, dos resultados nominal e primário e de execução dos restos a pagar.

O Relatório de Gestão Fiscal, Previsto nos artigos 54 e 55 da LRF, será emitido quadrimestralmente e será publicado até 30 dias após o encerramento do período a que corresponder, devidamente assinado por:

I- Chefe do Poder Executivo;

II- Presidente e demais membros da mesa Diretora ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Legislativo;

III- Presidente do Tribunal e demais membros de Conselho de Administração ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Judiciário;

IV- Chefe do Ministério Público, da União e dos Estados.

Parágrafo único: O relatório também será assinado pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno, bem como por outras definidas por ato próprio de cada Poder ou órgão.

É composto de quadros comparativos com os limites estabelecidos em Lei, e indicação das medidas corretivas, se ultrapassado qualquer dos limites.

No último quadrimestre, o relatório será complementado por demonstrativos das disponibilidades de caixa, da execução de restos a pagar e do cumprimento da liquidação e impedimento de contratação de operações de créditos (inciso II e alínea IV, artigo 38 da LRF).

1.4.7. As Licitações no Brasil

Processo pelo qual o poder público adquire bens e/ou serviços destinados à sua manutenção e expansão.

O artigo 70, da Lei nº 4.320/64 estabelece que “ *A aquisição de material, o fornecimento e a adjudicação de obras e serviços serão regulados em lei, respeitando o princípio da concorrência.*”

O estatuto jurídico das licitações e dos contratos relativos a obras, serviços, compras, alienações, concessões, permissões e locações, no âmbito da administração direta, autarquias, fundações públicas, empresas públicas, sociedades de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios é a Lei nº 8.666, de 21-06-1993, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.883, de 08 de junho de 1994 e em 2001 foi alterada a Lei incluindo a modalidade Pregão² na Administração Pública Brasileira, está ainda tramitando o Projeto de Lei de alteração, chamado de Anteprojeto de Lei Geral de Contratações da Administração Pública,

² “Espécie de procedimento de contratação para aquisição de bens e serviços comuns em que a disputa entre interessados é feita por meio de propostas e lances sucessivos em sessão pública ou por via eletrônica segura” (www.comprasnet.gov.br), em 27 de agosto de 2002 a nova modalidade de licitação foi premiada no 7º Concurso de inovações na Gestão Pública Federal “ Prêmio Hélio Beltrão” esta modalidade foi criada pelo Ministério do Planejamento, especificamente Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação, é bem vista pelos novos conceitos de gestão, porque está atrelado ao comprometimento pela *coisa pública*, implicando mudanças de procedimentos.

disponível na internet para consultas, sugestões, esclarecimentos das alterações na Lei 8.666/93 e discussões, este entraria em vigor a partir de setembro de 2002.

Dentre outras alterações, são espécies de procedimentos de contratação: a convocação geral, o pregão, a cotação permanente, o leilão de bens, a seleção emergencial, a consulta e a justificativa. Estes estão especificados na seção 1 – Das Espécies, art 9º do Anteprojeto.

São modalidades de licitação de acordo com a legislação vigente, para aquisição de bens e serviços, realização de obras e alienação a concorrência, a tomada de preços, o convite, o concurso, o leilão e pregão.

As alterações são necessárias, devido os procedimentos tradicionais tornaram-se morosos com os avanços tecnológicos e para melhor clareza do texto legal vigente. Nestes novos tempos, espera-se que seja totalmente implementado o pregão no país.

1.5 Conclusão Parcial

Os tópicos abordados neste capítulo mostram a evolução da gestão pública no Brasil e em alguns países. Buscam ajustar suas contas públicas, reduzir seus gastos e aplicar melhor os recursos públicos em prol da sociedade, ou seja, ser eficiente no termo gerencial.

As normas ditadas às vezes divergem em alguns países, poderia existir uma única, mas ainda não conseguimos alcançar o objetivo de uma grande maioria de pesquisadores da contabilidade.

A reforma administrativa e a reforma da contabilidade pública fazem parte de um longo processo em buscar do aperfeiçoamento de novas metodologias de gestão e melhores práticas que atenda e dê suporte ao gestor público, há constantes *benchmarking* para melhorar processo.

No Brasil as reformas referidas no parágrafo anterior, sofreram influência de vários países e atualmente se busca uma administração eficiente, com metodologias modernas na área gerencial, ainda há muito que fazer. Contudo, se analisarmos com cuidado as normas vigentes na área pública encontramos que o caminho a percorrer já havia sido mostrado, a exemplo: o Decreto Lei nº 200/67, Decreto Lei nº 93.872/86, Constituição Federal do Brasil de 1988 e a Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101/00 serviu para ratificar a maioria dos caminhos demonstrados numa visão mais atual, a visão gerencial.

A maior contribuição deste capítulo para a tese foi detectar através deste que o problema que se pretende discutir, ou seja, o cenário atual que se encontram as gestões públicas no Brasil, e nos próximos capítulos é o que se espera, com a implementação de técnicas que dêem o verdadeiro suporte ao gestor público, sem intervir nas leis vigentes, mas com intuito abolir algumas práticas, principalmente as burocráticas, e de apoiar algumas práticas ditas de resultados, calcadas na teoria dos 4es, ou seja, eficiência, eficácia, economicidade e efetividade.

O processo que busca a melhoria da imagem pública, de práticas que denotem a transparência dos atos e dos mecanismos eficientes de gestão tornam-se evidentes no cenário atual econômico, não têm como reverter à dinâmica do processo, não há mais tempo a perder. Os governos e gestores precisam estar conscientes que devem buscar o aperfeiçoamento de suas práticas tradicionais, e ocorrer à mudança, este é o chamado processo da globalização, onde as informações acontecem em tempo quase on-line.

CAPÍTULO 2

CAPÍTULO 2 - CONTABILIDADE DE GESTÃO

Neste capítulo serão abordados os assuntos relacionados à Contabilidade de Custos e Sistema de Informação aplicada nas gestões privada.

A Contabilidade de Custos é uma ferramenta gerencial sua aplicação é pouco difundida, no Brasil a maioria das empresas que utilizam custos são as empresas do ramo industrial e são de médio e grande porte. É uma questão de cultura, que advém deste da Revolução Industrial embora há muitos trabalhos de pesquisas que buscam mudar esta realidade.

Entendemos que é necessária a revisão dos tópicos utilizados na Contabilidade de Custos relacionados com a evolução, terminologias, sistemas de custeio e gestão estratégica de custos adotados no Brasil e de um modo geral esta é adotada na Espanha como sendo Contabilidade de Gestão. É do conhecimento que as ferramentas de custos na visão gerencial tem como países precursores os Estados Unidos, Grã-Bretanha e França.

Quanto o sistema de informação gerencial, este é um instrumento imprescindível para implementação e condução de um processo gerencial, no sentido de mensurar e avaliar as tarefas das atividades desenvolvidas numa organização. E para eficácia das informações é necessário estruturar sistema de informação eficiente, ou seja, que venha a atender as necessidades dos usuários.

Sabemos que o objetivo principal da contabilidade é proporcionar informação que será utilizada para tomada de decisões. E estas informações serão extraídas dos relatórios que foram alimentados e gerados pelos sistemas, estes não se resumem aos hardwares e softwares, vão muito mais além que equipamentos e programas, existe o capital intelectual³ para alimentar e decifrar as informações,

³ “conjunto de conhecimentos e informações encontradas nas organizações que agrega valor ao produto/serviço mediante aplicação da inteligência, e não do capital monetário, ao empreendimento” (Paiva, 1999, p. 77-82), denota a importância deste na sociedade e na contabilidade, despertando em muitos pesquisadores a buscar soluções em como contabilizar este Capital Intelectual.

ambiente favorável para execução e propósitos, estes que são os objetivos que se pretende alcançar.

2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

2.1.1 Contabilidade de Custos e suas Evoluções

A Contabilidade de Custos, no mundo, originou-se da Contabilidade Financeira, no início da Idade Média, chamada era dos “artesãos”. O sistema de produção era bastante simplificado, com limitado grupo de pessoas, geralmente pessoas da família. As operações utilizadas não demandavam complexos artifícios contábeis para registro das operações.

Com a Revolução Industrial, ocorrida no século XVIII, surgiu uma nova fase para a Contabilidade de Custos, que para alguns se estende até os dias atuais, caracterizados pelo sistema fabril. O sistema tradicional sofreu mudanças radicais e, para acompanhar este processo, o grupo de Contadores envolvido precisou atualizar-se, podemos dizer, que o grupo precisou “*afinar seus instrumentos*”. O que acontece hoje não é muito diferente, pois para acompanhar a era da globalização, onde o progresso tecnológico está muito acelerado e volume de informações cresce a cada instante, tem que haver muito esforço para ser absorver, no mínimo, 10% das informações geradas. O homem procura adaptar-se a este desafio e habituar-se às mudanças que o mercado exige de um perfil novo de profissional. E, como em qualquer segmento, a capacitação tem que ser um processo dinâmico para que venha proporcionar a criação de algo novo e inovador.

Em resumo, o declínio da manufatura e da Contabilidade tradicional de custos marcou uma primeira etapa, quando era feita na forma de um simples jogo aritmético da fórmula da Contabilidade Geral, com as operações com mercadorias.

Na segunda etapa, a conhecida fórmula passou a ficar muito mais complexa, porque em cada estágio de um processo produtivo, a fórmula era utilizada e, quando se

aborda um processo produtivo, retornamos à atividade industrial, na qual existem três tipos de levantamentos de estoque: matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados. Os saldos levantados no período irão integrar a Conta Estoque na Contabilidade Geral. O custo encontrado no DRE é por isso que sempre se associa a Contabilidade de Custos como sendo aplicada somente neste setor. Ainda, nesta mesma etapa, passaram a existir as exigências fiscais, quanto à utilização e procedimentos contábeis, surgindo, então, a Contabilidade de Custos que antes era considerada como “*avaliadora de estoques*”.

Os documentos gerados com informações que serviam de apoio à área da Contabilidade foram reconhecidos oficialmente e mantidos sob a boa guarda como acontece com qualquer outro tipo de documento da Contabilidade, para efeito de fiscalização. A integração se torna cada vez mais evidente.

O mundo tem convivido com constantes crises e, adentrando no campo empresarial, onde este reflexo se torna inevitável, presenciamos algumas empresas que atingiram um elevado padrão de desempenho e que passaram por várias mudanças dos conceitos de gestões e tecnologias, estes foram fundamentais para a transformação da filosofia ultrapassada referente o modo de administrar. Sentiu-se, então, a necessidade de buscar de uma melhor metodologia a ser desenvolvida que viesse dar resultados, tendo de haver uma junção de diversas ciências que também passavam por transformações. Contudo, a Contabilidade de Custos sofreu reformulações quanto à forma de utilização das informações geradas, vindo então, apoiar as tomadas de decisões.

O cenário competitivo e a determinação de redução dos custos refletiram na forma do desempenho das empresas, de maneira que elas pudessem perseguir seus objetivos pré-estabelecidos, estendendo-se aos demais setores comerciais, prestadoras de serviços, instituições financeiras, administração, qualidade total, em especial o setor público objeto deste estudo. Todos são fruto de uma deficiência na avaliação e controle do planejamento estratégico.

A inflação encorajava a ineficiência e a complacência. Enquanto as empresas pudessem repassar seus insucessos para os clientes dentro dos preços mais altos, o incentivo para apertar os cintos era pouco e a complacência era exaltada em virtude do mercado, não restando escolha senão aceitar os aumentos praticados de preços.

O papel da Contabilidade de Custos começava a ser descoberto por estas gerências. Suas ferramentas foram adaptadas às diferentes atividades desenvolvidas. Hoje, avaliam desempenho de atividades passadas e auxiliam o planejamento das operações futuras.

As pessoas envolvidas neste sistema estão, cada vez mais, comprometidas na execução do planejamento desenvolvido e a efetivação do sucesso. Sendo que, em qualquer atividade, devem ser adotadas as funções básicas gerenciais: Planejamento, Coordenação, Controle e Comunicação, porque sem elas as informações se tornam inúteis.

Planejar os objetivos e ações futuras; Coordenar, no sentido de organizar e fazer conduzir o sistema; Controlar, não com o objetivo de mostrar a superioridade ou autoridade, mas com a finalidade de levar ao sucesso, com condições de administrar o imprevisto e por fim, Comunicar, de forma a preservar a transparência das ações executadas através da informação, promovendo a integração do pessoal envolvido e público em geral, estes que também fazem parte do sistema.

O aparecimento da Contabilidade de Custos foi devido a necessidade de informação interna que apoiasse o gestor da empresa diante da evolução competitiva empresariais, cujo objetivo desta “ *consiste em levantar informações relevantes para tomada de decisões para organização. Está informação deve enfatizar o máximo de dados para estimar o futuro, desde do controle do presente e análise do passado*” (Mallo & Jiménez, 1997, p. 16).

2.1.2 Caracterização da Contabilidade de Custos

Hornigren (1985, p.13) considera a Contabilidade de Custos como sendo “... *a contabilidade financeira enfatiza o preparo de relatórios de uma organização para usuários externos como, por exemplo, bancos e o público investido.*”.

E para alguns autores a Contabilidade de Custos, que para alguns autores é conhecida como Contabilidade Gerencial ou Decisorial, para Coelho et al. (1994, p. 60): “... *é entendida como o conjunto de modelos que subsidiam decisões e fazem a ligação entre as ações locais dos administradores e a lucratividade da empresa, pois mensuram o impacto dessas decisões no desempenho da empresa em seu todo*” .

Assim como, historicamente, a Contabilidade Gerencial e a Contabilidade Fiscal tiveram um início semelhante, a Administração, observando a preocupação básica da Contabilidade Geral com o patrimônio e necessitando de uma estrutura de informações relativa a detalhes internos, passou a criar um sistema que a alimentasse com um maior número de dados específicos. Isso levou à criação da Contabilidade de Custos, que passou a ser o primeiro campo da Contabilidade Gerencial.(IOB, 1996, p. 435)

Sabe-se que nem todos concordam com estas outras definições, pois torna o campo de atuação da Contabilidade Gerencial mais administrativo, isto é, sua preocupação é com as partes da organização. Para Reis (1992), a Contabilidade Gerencial somente se apoia em uma boa Contabilidade de Custos.

A Contabilidade Gerencial que é a mesma Contabilidade Administrativa para Hornigren (1985, p.13), que assim se pronuncia “ *a Contabilidade Administrativa enfatiza o preparo de relatórios de uma organização para seus usuários internos, como os presidentes, os reitores e os chefes de equipes médicas*”.

Diz respeito, principalmente à utilidade da Contabilidade para os responsáveis pelas decisões dentro da empresa.

Robert N. Anthony (1979, p.17) caracteriza a Contabilidade Gerencial dizendo que esta “... *preocupa-se com a informação contábil útil à administração*”.

Com referencia à Contabilidade de Custos, Iudicibus (1991,p.103) declara que “... os estudiosos sempre encontram explicações para sua “crenças científicas”, mesmo que não necessariamente corretas, deveríamos esclarecer que o sentido original da palavra custo, aplicada à contabilidade, refere-se claramente à fase em que os fatores de produção são retirados do estoque e colocados no processo produtivo”.

Mas, Iudicibus (1991,p.125) demonstra a importância das ferramentas utilizadas na Contabilidade de Custos, apoiando a Contabilidade Gerencial: “... mais importante entender os conceitos da contabilidade de custos, sua significância para a gerência no controle e planejamento, bem como no custeamento da produção.”

Ou ainda, “ a contabilidade gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços e outras, colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório” (Iudicibus, 1991, p.15).

Padoveze (1998, p. 93) resume os objetivos da contabilidade gerencial como sendo: “ a) um sistema de informação contábil(identificação, mensuração, acumulação); b) com foco nos eventos econômicos das organizações; c) que permite um grau analítico de informação; d) para o processo de planejamento e controle(processo decisório); e) para as necessidades de informações dos usuários internos para administração da organização”.

Na Espanha há quem defenda a idéia que a Contabilidade de Custos têm o mesmo significado da Contabilidade Gerencial, para Mallo & Jiménez (1997, p. 17) diz que a contabilidade de custos “.....é utilizada na gestão empresarial para planejar, decidir, administrar e controlar a maneira mais adequada de usar os recursos e rendas geradas pela atividade específica por cada empresa”.

A Figura 2.1 representa o processo que ocorre na Contabilidade de Custos por Mallo & Jiménez como sendo:

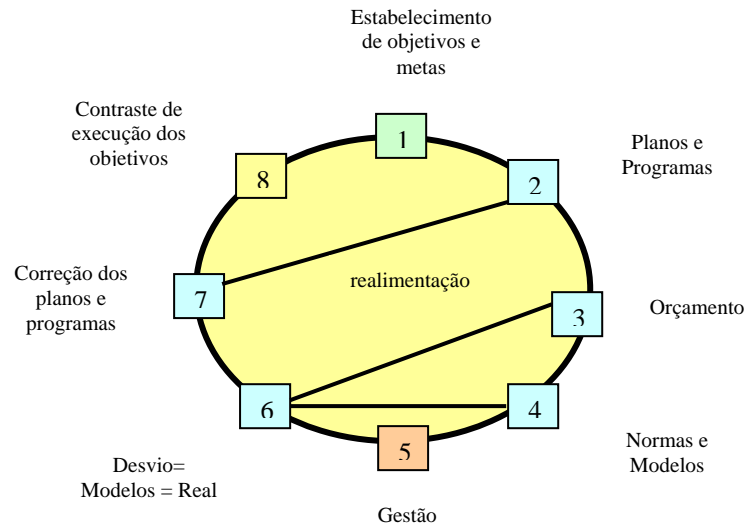


Figura 2.1 – Processos da Contabilidade de Custos. Fonte: Mallo & Jiménez (1997, p. 17).

É uma versão integral da contabilidade da empresa (*top management accounting*) conhecida pelo nome contabilidade directiva, gerencial e de direção que cuja característica principal seria incorporar a problemática estratégica da empresa e dos campos de desenvolvimento da contabilidade de custos e financeira, versão dos autores Lopes & Ibarra apud Mallo & Jiménez (1997, p. 17).

Então apesar de ser utilizada pela gestão empresarial, sua utilização poderá ser ajustada à gestão pública, de modo que não interfira na legislação e acompanhamento vigentes de cada país.

E a Controladoria, o profissional *Controller*, para alguns pesquisadores, substitui o Contador Gerencial, pois há uma proximidade de conceitos e funções desenvolvidas.

Mas, para Sá (1995, p. 112), Controladoria “..... órgão da administração que incumbe de gerir a parte de controle”

Segundo Mossimann, Alves e Fisch (1993) “... *a controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizada sob dois enfoques: como um órgão administrativo com uma missão, função e princípios norteadores definidos e como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências*”.

Para Figueiredo e Caggiano (1997): “*Controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficácia gerencial*”.

Segundo Mossimann (1993), “*a Controladoria pode ser conceituada como o conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências de Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente da Contabilidade, que se ocupam da gestão econômica das empresas, com o fim de orientá-las para eficácia*” .

Os conceitos, as finalidades e campo de atuação da Contabilidade de Custos vêm chamar atenção, quanto à composição dos conteúdos programáticos das universidades e referências bibliográficas, onde a maior concentração de estudo se encontra na atividade fabril. Assim sendo, os novos conceitos poderão ser adaptados, se for o caso. Há carência em outras áreas e as ferramentas da Contabilidade de Custos foram pouco exploradas e podem ser aproveitadas em segmentos deficientes de outras áreas (administrativa, financeira e econômica) oferecendo melhores subsídios para uma boa administração.

Tanto a contabilidade de custos, como a contabilidade financeira deve sofrer ajustes para melhor auxiliar a contabilidade gerencial, para que os dados fornecidos possam demonstrar uma melhor posição da gestão da empresa. A *alta* administração das empresas precisa de informações que requerem mais segurança e que possam refletir em relatórios que venham sustentar suas expectativas, e depende da organização como num todo, seus sistemas de informações precisam estar consolidados com o esperado. Sendo assim, “... *a contabilidade de custos deve retornar seu enfoque gerencial, suprimindo*

esses profissionais com informações que orientam na tomada de decisões”. CRC/SP (1993, p. 21)

Conjugamos esta caracterização de custos e da contabilidade gerencial como o nosso trabalho, as referências básicas que são:

- enfoque em resultados e eficácia das gestões públicas;
- os componentes do sistema empresa objeto de avaliações repassadas para empresas públicas;
- informações analíticas das gestões;
- estrutura de um sistema de custos auxiliado por um sistema de informação gerencial para mensuração adequada e avaliação um complexo do sistema público, este que poderá ser expandido ajustando a necessidade e característica da unidade pública.
- estrutura de um sistema de avaliação do processo de planejamento e controle e modelos de informações que permitam otimizar o resultado de uma unidade de gestão pública.

A Figura 2.2 demonstra a Contabilidade de Custos como parte integrante da Contabilidade Gerencial, está é o núcleo fundamental da mesma. Este intercâmbio de informação manifesta-se de forma externa e interna dentro do processo contábil, chamado de triângulo contábil, apresentado por López et al. que fora adaptado do gráfico que aparece no Documento nº 1 da AECA (Associação Espanhola da Contabilidade e Administração de Empresas) e também mencionado no trabalho de pesquisa de Marín Hernández & Rojas Tercero (2001, p.165).

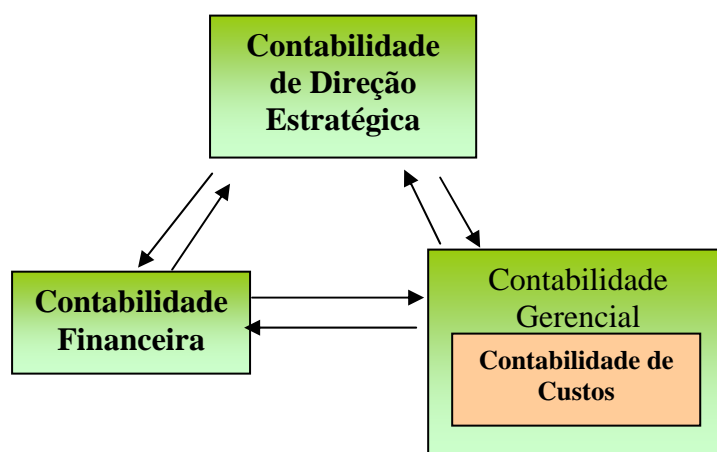


Figura 2.2 – Demonstra a Relação da Contabilidade de Custos com a Contabilidade Gerencial e demais disciplinas da contabilidade. Fonte: López et al. (1994, p.5).

2.1.3. Introdução à Contabilidade de Custos

Antes de avaliar os sistemas de controle dos custos tradicionais e os modernos, é importante definir o que é custo e suas terminologias, pois existem várias definições na literatura, levando a diferentes aplicações e interpretações.

O gasto, é um termo utilizado para definir as transações financeiras, ou seja, “ *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(normalmente dinheiro)*” (Martins, 1998: 25). O conceito de gasto na Espanha foi influenciado pelos países da Alemanha, França e EUA, segundo López et al.(1994, p. 28) gasto pode ser “ *analisado do ponto de vista econômico e contábil, do ponto de vista econômico é equivalente o monetário das aquisições de inputs e do ponto de vista contábil, corresponde o monetário dos ativos reais da empresa, cujo este valor desaparece no exercício em consequência do uso ou consumo.*”

O termo investimento é bastante utilizado na contabilidade financeira, em algumas situações há complexidade em identificá-lo, a exemplo a matéria-prima ela não tem uma vida útil não está enquadrada no Brasil como ativo permanente e sim como ativo circulante o Profº Eliseu Martins (1998, p. 25) desfaz todo o paradigma tradicional que envolve o conceito de investimento “ *gasto ativado em função de sua vida útil, ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s)*”, bem como os autores Crepaldi (1998: 57) e Viceconti & Neves (2000: 12).

Há ainda muita confusão entre os termos Despesa e Custo, as despesas são gastos imediatamente consumidos ou o consumo lento dos gastos de investimentos à medida que estes vão sendo utilizados pelas operações, ou ainda “*bem ou serviços*

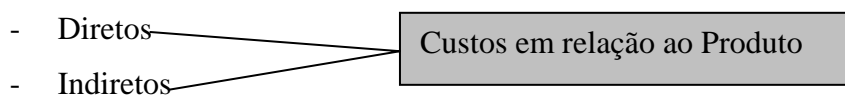
consumidos diretamente ou indiretamente para obtenção de receitas” (Martins, 1998: 26). E os custos são valores dos fatores de produção consumidos por uma firma para produzir ou distribuir produtos ou serviços, ou ambos (Sandroni, 1985, p. 101), ou ainda *“um gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços”* (Martins, 1998: 25), então partindo destes conceitos as diferenças se tornam claras.

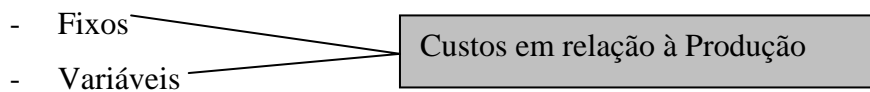
Quanto às perdas podem ser anormais e normais, são consideradas anormais, quando não foram programadas. As perdas normais são absorvidas pelos custos das operações, então as perdas anormais são classificadas como despesas e as normais como custos.

Desembolso, pagamento resultante da aquisição de um bem ou serviço. Pode ocorrer concomitantemente com o gasto (pagamento à vista) ou depois deste (pagamento a prazo), há situações de não desembolsos como é o caso da depreciação e na contabilidade de custos está é excluída para cálculo do Ponto de Equilíbrio Financeiro.

Há ainda, outros conceitos básicos necessários para o conhecimento como é o caso da Matéria-Prima ou Material Direto, refere-se a todo material que representa parte integrante do produto que será incluído diretamente no calculo do custo do produto; Mão-de-obra Direta, é a mão-de-obra justificada e que é usada diretamente na transformação da matéria-prima em produtos acabados; Mão-de-obra-indireta é representada pelo trabalho que é executado e que não afeta diretamente a produção dos bens; e os Materiais Indiretos que são os materiais utilizados na conclusão dos produtos, mas o consumo em relação ao produto é muito pequeno ou complexo, tornando difícil sua apropriação direta ao produto;

A classificação mais utilizada no Brasil devido a sua simplicidade de entendimento é em relação ao produto e em relação a produção conforme Professor Eliseu Martins (1998, p. 54):





Há outras classificações, e esta que podem variar de acordo com a necessidade da empresa e a informação se destina, o Professor George Leone (1997) classifica os custos de acordo com a visão de planejamento, implantação e controle, o mesmo ocorre na Espanha, “*custos diferentes para diferentes propósitos*” (López et al. 1994, p. 39) que podem ser classificados de acordo com: a capacidade de associarmos aos objetivos de custos, de acordo com elementos do custo de um produto e por sua variabilidade de comportamento e outras classificações.

São Princípios básicos utilizados pela Contabilidade de Custos no Brasil:

- Registro do Valor Original: As mercadorias são registradas no valor original de entrada;
- Competência (da realização): A receita é reconhecida apenas quando realizada; a realização ocorre quando há troca de mercadoria, bens ou serviços por elementos do ativo, portanto tanto o lucro como o prejuízo se realiza no ato da venda;
- Uniformidade (consistência): Uma vez escolhido um processo para os registros contábeis, não deve ser mudado com frequência, para que os resultados contábeis não fiquem prejudicados. Se houver a necessidade deverá ser divulgado para efeito das demonstrações contábeis.
- Prudência (conservadorismo): Entre duas alternativas para o registro de um ativo deve – se escolher, entre o custo e o valor de mercado, dos dois o menor. Na classificação que venha provocar dúvida de classificação entre custo de produção ou despesa do período, não se deve optar naquela que vai provocar o estoque desse valor e sim sua transformação imediata em despesa.
- Objetividade: Itens considerados de pequeno valor não devem ser consumidos muitos recursos para apuração.

Os princípios utilizados na Contabilidade de Custos sevem para regulamentar as situações diárias. A exemplo, o princípio da objetividade que tem o propósito de forma indireta de reduzir os custos, muitas vezes o que se gasta para controlar um determinado serviço, material e outros não tem benefício nenhum para em presa, acabando onerando com o controle.

2.1.4. As Filosofias dos Sistemas de Custeamentos

Existem três principais filosofias da forma de custeio que são utilizadas por sistemas de controle dos custos: custeio total, custeio por absorção e custeio direto.

- Custeio Total - possui uma filosofia que considera os custos indiretos fixos relacionados com a produção como parte dos custos dos produtos. Todos os custos fixos e variáveis do período são alocados aos produtos baseados no volume de produção.
- Custeio por Absorção – esta forma também relaciona custos fixos aos produtos, porém está baseada no volume normal de produção, ou seja, na utilização eficiente dos recursos produtivos. Assim, se por oscilações de mercado ou outros fatores externos, uma empresa não produzir seu volume normal, isto não afetará o custo dos produtos. Ao contrário do custeio total que considera parte dos custos dos produtos em relação às variações de produção.
- Custeio Direto ou Custeio Variável – esta forma não considera os custos fixos como parte dos custos produtivos. Tem por filosofia de custeio que os custos indiretos fixos não sofrem alterações por causa do volume produzido e, portanto, não devem fazer parte do custo dos produtos.

O custeio total e o custeio por absorção têm aplicações nas decisões de médio e longo prazo, onde os custos fixos são considerados variáveis. A filosofia de custeio direto é aplicada nas decisões de curto prazo, pois consideram somente as despesas variáveis de determinado período, baseadas no volume de produção.

Por dezenas de anos, os teóricos têm se debruçado sobre a dúvida crucial, qual é o melhor método de custeio, o Direto ou Absorção? O custeio por absorção é o aceitável na legislação brasileira, as vantagens e desvantagens de um ou outro critério de custeio aparecerão quando da necessidade de tomada de decisão para produção de um produto ou serviço ou venda deste fora do programas da organização, ou quando houver a necessidade de mudança do *mix* de produção.

Entende-se que um sistema de controle do custo é composto por uma filosofia de custeio e um método de alocação dos custos. O método a ser adotado por uma entidade deve ser adequado, apoiado por uma filosofia de custeio e um complemento às estratégias administrativas de organização.

E como a grande controvérsia entre o custeamento direto versus custeamento por absorção, o grande problema é os custos indiretos comuns, normalmente tidos como fixos em relação ao volume de produção ou serviços, que devem ser alocados aos diversos produtos por critérios de distribuição.

Por volta do ano 1925, todas as práticas de contabilidade utilizadas já haviam sido desenvolvidas. Contabilidade dos custos para mão-de-obra, material e overhead; orçamento de fluxo de caixa, vendas e capital; previsão de vendas, custo padrão, análise de variância e medidas de performance departamentais. Estes métodos surgiram para atender às necessidades de informação e controle dos gerentes nas entidades em crescimento contínuo, que caminharam para uma maior complexidade e diversificação.

Um novo método de custeamento surgiu, denominado Custeio Baseado em Atividades (Custo ABC), do inglês Activity Based Cost, que procura aprimorar o custeamento dos produtos, através de mensuração corretas dos custos fixos indiretos, em cima das atividades geradoras desses custos, para acumulação diferenciada ao custo dos diversos produtos ou serviços da empresa.

O sistema de controle de custo baseado em atividades (ABC) foi criado nos Estados Unidos pelos professores Robert Kaplan e Robin Cooper, tem como objetivo

desenvolver a contabilidade dos custos e adaptá-la aos novos métodos de gerenciamento e novas tendências mundiais.

Martins (1998, p.316) afirma que os métodos de custeios tradicionais estavam perdendo a sua relevância, porque não atendiam em sua maioria os casos das necessidades de informação aos administradores voltados para uma era de competição acirrada em mercados abertos. E pôde enumerar as principais deficiências nesses sistemas convencionais: não mensuração dos custos da falta da qualidade, provocada por falhas internas e externas; não eliminação das atividades que não agregam valores aos produtos; rateios arbitrários de custos indiretos e utilização de reduzido número de base de rateio; e, outros.

Fundamentalmente o sistema ABC parte da premissa de que as diversas atividades desenvolvidas pela empresa geram custos e que os diversos produtos consomem/utilizam essas atividades. Assim, na operacionalização desse sistema, procura-se estabelecer a relação entre atividades e produtos, utilizando-se o conceito de “*cost drivers*” ou direcionadores de custos. Apura-se o custo das diversas atividades sendo esses custos alocados aos produtos, via direcionadores específicos.

Outro aspecto do ABC diz respeito ao modelo de decisão do usuário da sua informação, ou seja, um modelo de decisão ainda que incompleto baseado especificamente no custo⁴.

O Custeio Baseado em atividades (ABC), em combinação com as ferramentas básicas de eliminação de gastos de atividades que não adicionam valor, chamadas de TQC – Total Quality Control e JIT – Just in time, passou a ser chamado por alguns autores de Gerenciamento Baseado em Atividade (ABM – Activity Based Management), como melhor forma de buscar a excelência no atendimento das necessidades e expectativas dos clientes (internos e externos) e de se proporcionar o melhor retorno possível para os investidores.

⁴ No trabalho de Viñas Xifras (2000, p. 1-9) no item 3 “la significación de los centros em el modelo ABC”, é da opinião que a maioria das empresas não tem implementado o sistema ABC detalhado por dificuldades em definir os centros de custos na empresa.

O método de custeio ABC proveio do significativo aumento do chamado de custos indiretos de fabricação (overhear costs) na produção industrial nas últimas décadas.

Posteriormente, surgiu um outro sistema de custeamento, chamado de Sistema de Gestão Econômica - GECON – que é um sistema de gestão de empresas baseado em resultados econômicos que começou a ser estruturado pelo Prof. Dr. Armando Catelli, por volta dos anos 70, constituindo, atualmente, uma área de pesquisa no âmbito do Departamento de Contabilidade da FEA/USP.

O Sistema de Gestão Econômica incorpora o conceito de custo de oportunidade, para mensuração do resultado econômico e do custo do capital da empresa; alternativas de investimentos; estudo de preços de venda; avaliação de desempenho das áreas e de resultados dos produtos/serviços gerados internamente.

Há no Gecon as premissas básicas que incorporam os requisitos fundamentais do sistema de informação contábil-gerencial do futuro, consubstanciando-se em poderosa ferramenta dos gestores face aos desafios ambientais.

Padoveze (1997, p. 193)“... na concepção do sistema GECON, a contabilidade divisional será executada por atividade. Cada atividade terá um gestor, com responsabilidades determinadas pela administração da empresa, que serão avaliadas pelo desempenho de cada atividade ou das atividades constantes de sua área de responsabilidade.”

O Sistema Gecon – Sistema de Informação de Gestão Econômica confirma a utilização do mesmo foco em comum do Sistema Baseado em Atividades – ABC, que é feito por atividades. Porém, alguns autores demonstram que o Gecon não se restringe em mensurar os custos, mas, ainda, os resultados econômicos de cada atividade. Então o mais adequado sistema de mensuração de desempenho deveria envolver não só os custos, mas também as mensurações dos resultados reais e resultado planejado, estabelecendo a ligação entre o sistema de informação contábil e o processo decisório.

Conforme Catelli e Guerreiro (1992), o sistema de informação de gestão econômica está voltado “... a mensuração dos resultados econômicos das atividades empresariais.”

Para se analisar os custos de uma empresa de forma gerencial é utilizado o método de contribuição do sistema de custeamento variável, concentrando-se nos dados futuros esperados que diferirão entre as diversas alternativas. E, muitas vezes, na análise de custos, abandona-se a noção do custo de oportunidade que: “*é o sacrifício máximo que poderia ter sido conseguido se o bem ou serviço ou a capacidade produtiva tivesse sido usado para outro fim*” .(Horngren, 1995, p.103)

O conceito de custo de oportunidade foi originalmente empregado por Frederich Von Weiser (1851-1926), para mensuração do valor econômico dos fatores de produção. Na concepção desse autor, o custo de oportunidade de um fator de produção representa a renda líquida gerada por esse fator em seu melhor uso alternativo.

Então, muitas vezes, se deixa de tomar uma decisão por causa de um conflito entre as medidas no modelo de decisão e no modelo de avaliação do desempenho. Seja qual for o método de custeamento ele deverá atender as necessidades daqueles que irão tomar as decisões em determinada circunstância (Padoveze, 1997, p. 254).

O conceito do Custeio ABC, para o autor Padoveze (1997, p. 254), *permite identificar as atividades relevantes dos departamentos, essas atividades tendem a ser em maior número que os departamentos ou centro de custos, gerando maior necessidade de elementos de controle.*

“Controle significa conhecer a realidade, compará-la com o que deveria ser, tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens e tomar atitudes para a sua correção” (Martins, 1998, p. 323).

Na segunda versão ou geração do sistema de custeio do ABC segundo Martins(1998, p.304) foi concebida de forma a possibilitar a análise de custos sob duas visões:

“a visão econômica de custeio, que é uma visão vertical, no sentido de que apropria os custos aos objetos de custeio através das atividades realizadas de cada departamento; e”.

a visão de aperfeiçoamento de processos, que é uma visão horizontal, no sentido de que capta os custos dos processos através das atividades realizadas nos vários departamentos funcionais”.

Têm sido propostas muitas abordagens para enfrentar a apuração e a administração dos custos nas novas condições da produção. O ABC é o método que mais atrai a atenção atualmente, com o objetivo de servir de ferramenta informacional para o controle e a tomada de decisão.

Notando-se as deficiências dos sistemas convencionais na atualidade, são várias as entidades que tendem a mudar os seus sistemas de custeio, adaptando-se a abordagem baseada nas atividades. Ainda que inicialmente aplicado em empresas de manufatura, a popularidade do ABC tem vindo a crescer junto a empresas de serviços e organizações não lucrativas.

As empresas que mais utilizam o sistema ABC são as que mais se confrontam com as distorções provocadas pelos sistemas convencionais, devido ao número e diversidade de produtos oferecidos e, também, as empresas de maior dimensão, devido ao elevado investimento inicial que a sua implementação exige.

O conceito de atividades é um ponto forte contemplado pelo ABC. Os adeptos do sistema ABC explicam que os sistemas convencionais rateiam os custos indiretos de fabricação proporcionalmente ao custo de mão-de-obra direta. Conforme as empresas vão utilizando tecnologias mais avançadas de produção os custos indiretos de fabricação crescem e o valor da mão-de-obra direta reduz. Sendo assim, a distribuição dos custos indiretos proporcionalmente à mão-de-obra direta direciona a um custeio incorreto dos produtos/serviços.

Sabe-se que parcela crescente dos custos (custos indiretos de fabricação) está localizada nas atividades indiretas. Uma forma de gerenciar as atividades é custear-

las e em seguida, fazer a identificação dos seus custos com os produtos/serviços, na hipótese de que determinados produtos/serviços consomem mais ou menos de determinadas atividades.

O sistema de custos baseado por atividade (ABC), defende fundamentalmente a idéia de que os serviços não consomem custos, sim consomem atividades e as atividades que consomem os recursos. (Margarida Sanz, 2001, p. 150).

Horngren, Foster e Datar apud Padoveze (1998, p. 145), afirmam *que o conceito de atividades que adiciona valor é um ponto chave na gestão de custos*. E o autor Padoveze questiona o conceito de atividade que adiciona valor, *uma vez que o cliente não sabe quais as atividades que a empresa emprega no seu processo de produção e comercialização, salvo algumas exceções*.

Embora, alguns autores não concordam com a utilização do sistema ABC, há alguns autores espanhóis que defende a sua implantação em seus trabalhos, tais como: Gutierrez Ponce, Carlos Mallo, J.J. Oliver e outros estudiosos da disciplina.

O sistema de custeio ABC é considerada uma ferramenta mais voltada a gestão de negócios, conforme definição do livro do CRC-SP (1995, p. 17), “... *o ABC é uma ferramenta de custeio mais voltada à gestão do negócio ..*”. e proporciona uma visão diferenciada do consumo de recursos de cada atividade da empresa. Na Figura 2.3 - Demonstrado pelo CRC-SP poderá expressar melhor a visão do custeio.

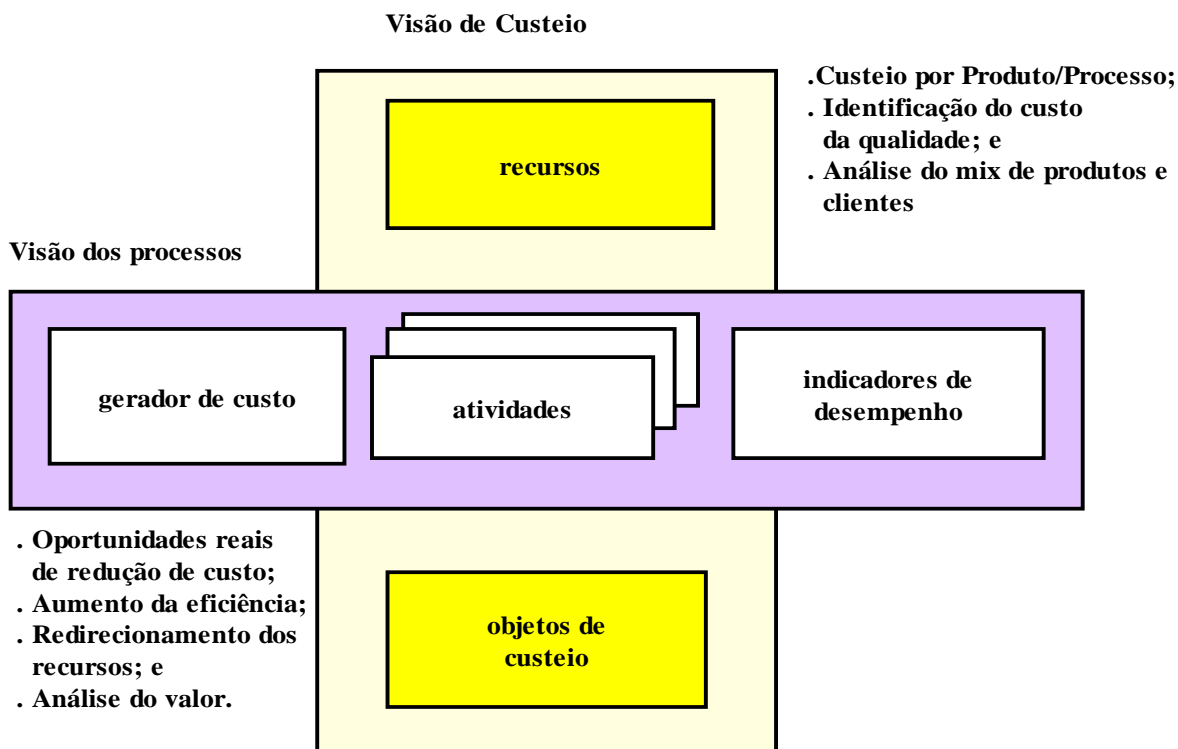


Figura 2.3 – Visão do Sistema ABC/ABM. Fonte: CRC-SP (1995, p.18).

Nakagawa afirmava que as pesquisas a nível teórico, como as aplicações na prática, identificam que o ABC introduz, em relação aos sistemas de custeio tradicionais (VBC - Volume Based Costing), algumas mudanças fundamentais, conforme o quadro a seguir no Quadro 2.1.

	A B C	V B C
Escopo	Eficácia dos custos	Custos para controle
Objetivos	Competitividade das empresas	Elaboração de relatórios financeiros
Gestão	Visão ex-ante	Visão ex-post
Análise	Visão tridimensional	Visão bidimensional
Mensuração	Acurácia	Exatidão

Quadro 2.1 - Demonstra o Sistema ABC *versus* VBC. Fonte: Nakagawa (1994, p.18).

As aplicações do ABC em empresas modernas demonstram que este sistema de custeio tem sido eficaz, principalmente em empresas prestadoras de serviço, onde

cada projeto é diferente. O custeio dos serviços através do ABC pode ser extremamente útil na gestão das atividades, como: orçamentos de projetos, programas de melhoria, etc. Além disso, a correta utilização deste método de custeio como suporte a gestão de processos pode estar trazendo grandes benefícios para a empresa.

A primeira fase deste processo de implementação do projeto de ABC está dividida em três partes e segue os seguintes passos:

- O primeiro passo para a implementação da metodologia, é conhecer bem os processos que ocorrem na empresa e as atribuições principais de cada departamento.
- O segundo passo é definir o grupo de trabalho, estabelecendo prazos e responsabilidades, deve ser treinado o pessoal sobre a técnica de coleta de dados e princípios básicos de utilização do software de suporte.
- O terceiro passo é o mapeamento detalhado da empresa, identificando as atividades geradoras de custos e indicando seu desempenho, se faz necessário antes de associar recursos às atividades que serão realmente consumidos. Os indicadores de desempenho são utilizados para identificar novas oportunidades de redução de custo. Sua análise irá detectar as perdas existentes em cada processo e apontará o índice do retrabalho.

A Figura 2.4 dará uma visão detalhada sobre o mapeamento da empresa de acordo com CRCSP.

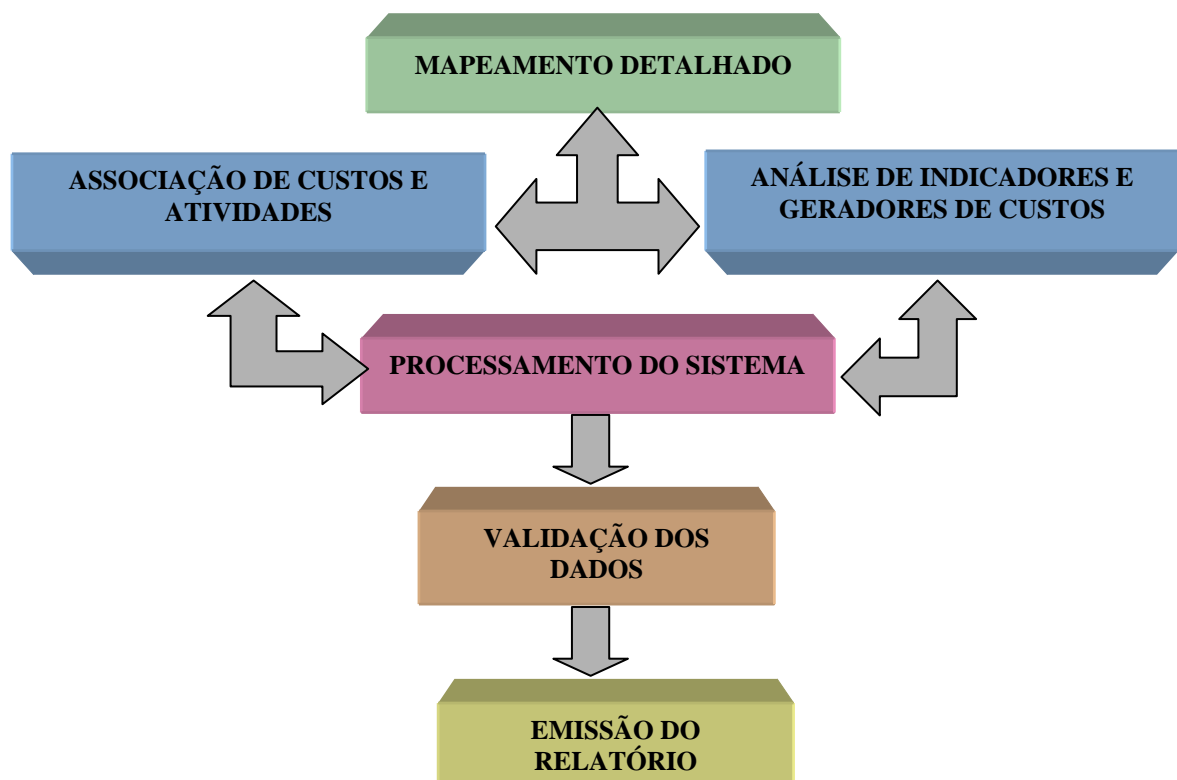


Figura 2.4 - Mapeamento da empresa. Fonte: CRCSP (1995, p.20).

Após a coleta dos dados, efetua-se o cadastramento das informações no software para processamento das informações. É necessária uma revisão e apresentação de novos resultados junto às áreas para validação dos dados e emissão dos relatórios para análise.

A segunda fase envolve um nível mais detalhado de informações, existindo associação dos volumes dos geradores de custo aos objetos de custeio.

Utilizar o ABC como simples instrumento de redução de custos não é correto, este deverá apontar os recursos inadequadamente utilizados. Para Viñas Xifras (2001, p. 5), o modelo ABC lança dúvidas em algumas variáveis qualitativas como instrumento de gestão, embora não esqueçamos das dificuldades de se encontrar uma mensuração mais adequada, mas é uma necessidade do fator humano de utilizar variáveis quantitativas para se sentir motivado a alcançar os objetivos propostos pela empresa.

López et al. (1994, p. 21), afirma que a estrutura e os cálculos de custos do sistema de custeio Activity-Based-Costing (ABC) se projeta no âmbito geral da empresa, e que este sistema se constitui de certo modo perpendicular dos sistemas convencionais e que surge uma filosofia chamada de gestão por atividade, em lugar da gestão de custos como ocorre nos sistemas convencionais.

Padoveze (1998, p. 147), diz que *o ponto chave do sistema ABC é o volume de transações dos direcionadores de custos escolhido.*

O objetivo do Governo Federal é a informação gerencial, a filosofia do Método ABC foi a que mais agradou para aplicação neste âmbito, idéia norte-americana, através da Reforma do Estado do Governo Federal Norte-Americano, denominado *National Performance Review*.

2.1.5. Custos como Ferramenta Gerencial

As informações geradas pelo sistema de contabilidade tradicional já não atendem as novas necessidades de gestões. A Ciência da Contabilidade é extremamente rica em sua base filosófica e conceitual, mas a forma como é praticada tem deixado a desejar. A contabilidade concebida com conceitos e procedimentos voltados para finalidades fiscais e societárias (custos históricos, valores a prazo, custeio por absorção...) tem deixado a desejar no que se refere ao atendimento das necessidades informativas da gestão empresarial. A contabilidade operacional, na forma tradicional, caiu em descrédito no conceito dos diversos gestores das empresas.

Para se chegar aos novos conceitos do gerenciamento de custos, precisa-se fazer uma breve retrospectiva, na visão dos profissionais japoneses e americanos, devido a competição no mercado mundial entre estes dois países.

Na década de 50, e nos primeiros anos da década de 60, os Estados Unidos dominaram a economia mundial com muitos métodos, como contabilidade por área de responsabilidade, orçamento de capital, contabilidade de custo de capacidade, custo - padrão direto, margem de contribuição, contabilidade para tomadas de decisão, programação linear, contabilidade de desempenho, contabilidade de responsabilidade social. Nos anos 60, os pesquisadores Johnson e Kaplan motivaram os contadores a experimentar os instrumentos da contabilidade gerencial, tais como, o custo por atividade e outros métodos avançados de gerenciamento de custos como, gerenciamento da qualidade total e custo-meta.

No final da década de 70, o Japão estava mudando a base da competição no mercado, sinalizando este fato o fim da era da complacência e o início da erosão de preços. O passo inicial foi reunir várias empresas que combinaram uma produção em larga escala, com fábricas concentradas em alcançar vantagens econômicas através de altos volumes e baixa variedade de produção. Estiveram presentes nas indústrias automobilísticas, equipamentos de construção e de produtos eletrônicos.

Na década de 80, o Japão ganha a liderança mundial na automação da produção, necessitando de alguns ajustes na contabilidade gerencial. Mas, a

administração ocidental falhou em não reconhecer que a maneira mais eficiente de aumentar a produtividade era eliminando problemas em lugar de tratar dos sintomas. O MRP - Material Requirements Planning (Planejamento das Necessidades de Materiais) foi um exemplo desta falha conceitual: em lugar de diminuir a diversidade de produtos e de tempo longos de espera, as empresas gastaram milhões de dólares e horas de gerências, na implantação de um sistema para programar materiais.

Na década de 90, a utilização de alguns instrumentos aperfeiçoados e de engenharia, como custo-meta e administração de estoques *just in time*, *kanban* e *gerenciamento da qualidade total (TQM)*, fez com que o Japão retornassem a sua superioridade, reportando resultados animadores na mudança dos parâmetros de gerenciamento e se distanciando dos americanos.

E este novo ambiente descrito foi definido por Sakurai (1997, p. 23), como: “... a base da evolução da contabilidade gerencial no Japão: que proporcionou o gerenciamento de custos (1967) e gerenciamento integrado de custos (1993)”. Vindo a reforçar a teoria de que a Contabilidade Gerencial vem a ser o novo ambiente da Contabilidade de Custos e que este, também, já foi transformado.

Como já fora comprovado, vários são os instrumentos utilizados na Contabilidade de Custos e que estão servindo para auxiliar outras disciplinas dentro da própria contabilidade ou de áreas afins, surgindo novas ramificações, dentro deste contexto. Citando alguns exemplos atuais, nos deparamos com a Contabilidade Gerencial, Controladoria de Gestão, Contabilidade por Responsabilidade ou de Contabilidade de Rentabilidade, Contabilidade Divisional ou Contabilidade de Atividade e nos Sistemas de Informações. Todas surgidas de uma necessidade de melhor gerir e assegurar os recursos escassos e a existência da empresa nesta época de crise mundial.

Para Martins (1998, p. 22), quando se refere às novas missões designadas para custos: “... suas novas missões não compreendem o todo da contabilidade gerencial; esta é mais ampla, porém suas bases são esses aspectos comentados na Contabilidade de Custos.”

Exemplo desta utilização é demonstrada na Contabilidade Gerencial por Padoveze (1997, p. 35), “... a maior parte dos temas da disciplina contabilidade gerencial são tomados de outras disciplinas das áreas de ciências contábeis ou administração financeira.”

E ainda Padoveze (1997, p. 27), referindo-se às entidades, relata as áreas existentes em uma empresa: “... não existe contabilidade gerencial em uma entidade, como existe contabilidade financeira, contabilidade de custos e administração financeira. Em todas as entidades as aplicações dessas disciplinas são visíveis e, dependendo do porte da companhia, existem departamentos distintos que são responsáveis por sua execução.”

A Contabilidade por Responsabilidade ou Divisional foi definida por Padoveze (1998, p. 229), “... como toda informação contábil que tem como objetivo apresentar a contabilidade para segmentos da empresa onde exista um responsável por determinados custos e receita.”.

A Contabilidade por Atividade para Brimson (1996, p.62), “... é um processo de acumulação e rastreamento de custos e de dados de desempenho para as atividades da empresa, proporcionando o feedback dos resultados reais comparados com o custo planejado, para iniciar ações corretivas sempre que necessário.”

Já Horngren (1985, p. 494) a definiu como “... um sistema de contabilidade que reconhece vários centros de responsabilidade em toda a organização e reflete os planos e ações de cada um destes centros, alocando determinadas receitas e custos aos centros com as responsabilidades pertinentes. Também é chamada de Contabilidade de Rentabilidade e Contabilidade de Atividade.”

A contabilidade gerencial é consequência da evolução tanto qualitativa como quantitativa da contabilidade de custos (López, 1994, p. 2). Na Espanha a Contabilidade de Custos é conhecida também como Contabilidade Analítica, Contabilidade Industrial e Contabilidade Interna. O mesmo acontece com a Contabilidade Gerencial que é mais para uso interno de uma empresa e especificamente para a pessoa que tomará as decisões, ou seja, o gestor da empresa.

Segundo Documento 1 da Série de Princípios da Contabilidade de Gerencial, a define a como sendo *o ramo da contabilidade que e têm como objetivo de compreender, medir e avaliar a circulação interna, assim como a sua racionalização e controle com a finalidade de favorecer a organização com informação relevante para tomar decisões empresariais* (AECA apud López et al., 1994, p. 3). O modelo utilizado pela Contabilidade Gerencial é escolhido livremente pelo empresário, ou seja, este ajusta de acordo com a necessidade da empresa, por isso é considerada como Contabilidade Interna.

Alguns países onde existem instituições e organismos que emitem princípios e realizam estudos em torno da Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial segundo López et al. (1994, p. 8 - 15) são:

- a) Nos Estados Unidos tem o *Institute of Management Accountants* (IMA), este é o Instituto de Associação da Contabilidade Gerencial criado em 1919, antes era chamado de *National Association of Cost Accountants*, seu instrumento de divulgação é a Revista mensal *Management Accounting* e *Cost Accounting Standards Board* (CASB), é um Comitê de Princípios da Contabilidade de Custos, criado em 1970, têm 19 Documentos normalizadores emitidos na área da Contabilidade de Custos.
- b) Na Grã-Betanhia, existe o *Chartered Institute of Management Accountants* (CIMA), é um Instituto Britânico da Contabilidade Gerencial, criado em 1919, emite documentos normalizadores dentro da área da Contabilidade Gerencial e Custos.
- c) Na França e Alemanha possuem modelos utilizados na Contabilidade Gerencial e Custos nos seus Planos de Contas Oficiais. Na França há um modelo bastante completo na área da Contabilidade de Custos e Alemanha o professor Schneider tem seus trabalhos reconhecidos por vários autores na Europa, citamos alguns destes Vinas Xifra (2001, p. 2) e Marín Hernández & Rojas Tercero (2001, p. 160).

- d) Na Espanha, existe a *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas* (AECA) que emite documentos e promove discussões em torno da Contabilidade Gerencial. O primeiro documento normalizador da Contabilidade Gerencial foi em 1978, com PGC e atualmente tanto a esfera da pública quanto às empresas privada não utilizam a Contabilidade Gerencial, ou seja, o Grupo 9, este era destinado à aplicação de um modelo oficial de Contabilidade de Custos no setor público com a mesma estrutura básica utilizada pelas empresas privadas. A utilização da Contabilidade de Gestão ou Gerencial não é obrigatória na Espanha.

A Estrutura do Grupo 9/1978 consta no Plan General de Contabilidad – PGC (1973), tem a seguinte estrutura e subdivisões sintéticas, demonstrado na Figura 2.5:

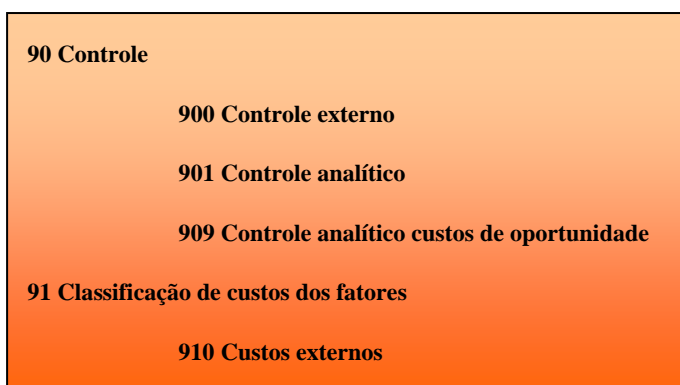


Figura 2.5 – Estrutura Sintética do Grupo 9/ 1978 do Plan General de Contabilidad (1973). Fonte:Rodriguez, Estruch & Rios, 2002, p. 499.

A estrutura atual Plan General da Contabilidad (PGC) utilizado na Espanha, aprovado de acordo com o Decreto-Real nº 743/90 de 20 de dezembro de 1990, não contempla o grupo 9, conforme Figura 2.6.

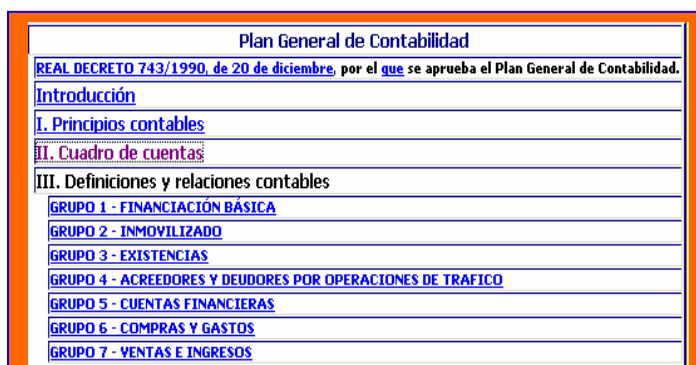


Figura 2.6 - Demonstra a Estrutura atual do PGC. Fonte: www.udg.es.

A estrutura atual Plan General da Contabilidad Pública (PGCP) utilizado na Espanha, aprovado em 06 de maio de 1994, este também não contempla o grupo 9, conforme Figura 2.7.

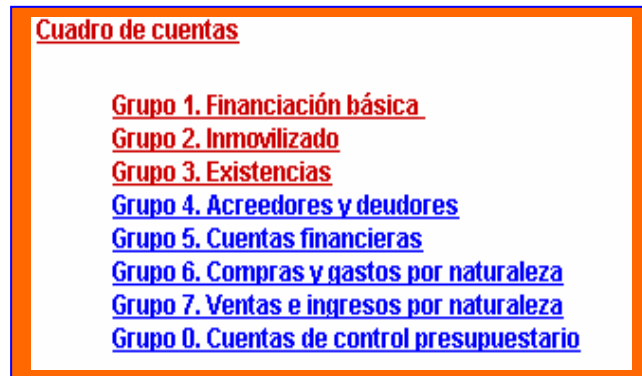


Figura 2.7 - Demonstra a Estrutura atual do PGCP. Fontes: www.igae.minhac.es/PGCP/index.htm, www.minhac.es/comum/igae.htm.

Com a inexistência atual de um modelo oficial vigente na Espanha em torno da Contabilidade Gerencial, não significa que ninguém possa adotar se achar conveniente, pois existe determinadas pautas e canais tanto conceituais como metodológica no âmbito desta disciplina, e que pode ser muito útil.

Estes países influenciaram na Reforma Administrativa do Brasil (abordagem no Capítulo 1), também influenciaram na idéia de implementar a Contabilidade Gerencial no setor público.

Há uma outra denominação para Contabilidade de Custos chamada de Gestão Estratégica de Custos, esta procura desenvolver um modelo de gestão, onde é possível identificar a razão da existência de uma organização em geral, atual e futura, vindo a contribuir para a eficiência e a eficácia de suas operações, conforme Figura 2.8 segundo Perez Júnior et al.

Este enfoque de planejamento e gerenciamento estratégico irá permitir uma avaliação do desempenho, no ambiente das organizações, permitindo uma gestão eficaz

aprovação do processo, o sucesso obtido dependerá ainda da execução do plano proposto e do grau de envolvimento de cada área de atividade, nesta fase é necessária a divulgação do plano e das metas que se deseja alcançar, só assim é conhecido os resultados obtidos pela execução orçamentária que são mensurados pelo sistema de informação gerencial.

O Controle da Gestão deve ser entendido como o conjunto de informações e de ações cujo objetivo é manter o controle das operações dentro de uma meta desejada. E dentro deste conjunto pode-se medir cada área e atividade e atribuir a um responsável o resultado dessa avaliação.

Campiglia (1995, p. 433) afirma, “... estabelecer um Sistema de Mensuração de Desempenho de modo a interligar o processo operacional com metas estratégicas da empresa. As medidas de desempenho, por sua vez, devem estar ligadas aos GERADORES DE CUSTOS, de modo a permitir uma GESTÃO ESTRATÉGICA DOS CUSTOS.”

Para o professor Eliseu Martins, o termo Gestão Estratégica dos custos (1998, p. 315) “ vem sendo utilizada nos últimos tempos para designar a integração que deve haver entre o processo de gestão de custos e o processo de gestão da empresa como um todo”.

Existe questionamento da aplicação do sistema de custeio ABC como ferramenta estratégica na Gestão Estratégica de Custos, estes problemas segundo Shank e Govindarajan apud Padoveze (1998, p. 148) estão ligados fundamentalmente à idéia de se manter o custeio ABC como custeamento permanente em substituição aos sistemas tradicionais, que são:

- a) O ABC uma visão estática ao invés de uma visão dinâmica do custo, atribuindo todos os custos correntes sem conceito de ser ou não o custo legitimado numa visão estratégica;
- b) O ABC ainda é aderente a distinção obsoleta entre custos do período e custos do produto, ainda não captura a distinção entre custos e despesas;

- c) Custear os produtos através da cadeia de atividades de hoje assume a estratégia de hoje.

Os autores Perez Jr, Oliveira & Costa (1999, p. 286) fazem a análise comparativa entre as abordagens tradicionais de análise de custos e a gestão estratégica de custos, como descrito no Quadro 2.2.

As informações decorrentes da abordagem tradicional limitam as seguintes análises	A gestão estratégica de custos permite a utilização de ferramentas mais apropriadas para a gestão empresarial
<ul style="list-style-type: none"> • Análise do Ponto de equilíbrio ou break-even point; • Análise das variações entre custo real e padrão; • Valor Presente; • Análise de índices financeiros; • Retorno sobre o investimento; • Ferramenta TQC – qualidade total. 	<ul style="list-style-type: none"> • Análise de agrupamentos de atividades; • Análise dos geradores ou direcionadores de custos (cost drivers); • Análise dos processos operacionais e administrativos; • Análise do benchmarking; • Análise do custo da qualidade; • Análise da rentabilidade de clientes; • Análise de redução dos tempos dos ciclos operacionais; • Análise de fragmentação/concentração de atividades; • Custeio de produtos e serviços.

Quadro 2.2 – Análise comparativa entre as abordagens tradicionais de análise de custos e a gestão estratégica. Fonte: Perez Jr, Oliveira & Costa (1999, p. 286).

A denominação gestão estratégica é importante ferramenta da controladoria e sua missão de orientar e controlar as diversas atividades de uma entidade.

Para se alcançar um modelo de gestão eficiente, há muitas controvérsias metodológicas e muitos são os caminhos a serem percorridos e trabalhados na projeção de sistemas contábeis eficientes para solucionar os problemas de uma gestão.

Consideramos o termo Gestão Estratégica de Custos mais adequado para ser utilizado por esta tese de doutorado, por se tratar dentro da nossa concepção, bastante abrangente que poderá suprir qualquer necessidade da gestão no setor público. A análise

é através dos Centros de Responsabilidade na qual será avaliada a atividade inerente à responsabilidade de cada setor, assim a proposta não limita somente a área contábil conforme os Professores López et al. (1994, p. 2) *que considera que a origem da contabilidade de custos tem mais amparo que a contabilidade gerencial, e que vem surgindo novas técnicas de cálculos e controle de custos que permite também uma incrementação e aperfeiçoamento dos objetivos e sucesso da mesma.*

Assim como os autores Marín Hernández e Rojas Tercero (2001, p. 164), fazem referência no termo Contabilidade de Gestão, que deveria ser chamada de Contabilidade para Gestão, pois o termo gestão abrange um campo maior e este inclui a contabilidade, marketing, finanças, investigação, desenvolvimento e outros.

O conceito de resultados, na concepção moderna, supera os resultados encontrados na contabilidade, englobando os mais variados indicadores na organização⁵.

“ O professor Eliseu Martins em artigo publicado na Revista Anefac, nº 61, ano 8, na página 8, afirma um compromisso muito forte na Contabilidade Estratégica, que se diz respeito ao longo prazo, à obrigação de começar a introduzir indicadores, procurar identificar quais são, implantar e acompanhar para verificação as aderências da empresa com relação a seu plano estratégico e uma ampliação muito forte para que passem a agregar informações, além das monetárias, físicas e de produtividade, amplamente subjetivas”. (Perez Jr, Oliveira e Costa apud Martins, 1999, p.288).

O objetivo do estabelecimento de um sistema de Contabilidade de Custos para gestões segue a necessidade informativa de cada empresa e a possibilidade de oferecer seus meios, e procurando alcançar na medida do possível os seguintes objetivos segundo Marín Hernández & Rojas Tercero (2001, p. 166): proporcionar informação necessária para o planejamento e controle da atividade da empresa; proporcionar informação que complementaria a elaboração da contabilidade financeira; proporcionar informação que apóie no processo de tomada de decisão na empresa

⁵ No trabalho de Julve Montesinos & Benito López (2000, p. 319-337), faz uma análise financeira de unidades da Administração Pública Espanholas dando sugestões de indicadores financeiros para auxiliar no processo gestão pública.

A sociedade de forma geral entende que a contabilidade proporciona informação meramente de eventos econômicos, ou seja, dados do passado e em alguns casos a do presente. Transformar estes dados em projeções futuras é uma tarefa que depende do conhecimento técnico de um profissional e este ser flexível durante o processo de mudança, de modo que possa apoiar uma gestão com os seus conhecimentos. São exemplos de informações que apoiaria uma gestão nas decisões futuras, geradas: pela contabilidade financeira, contabilidade gerencial e contabilidade tributária. *A integração dos agentes de softwares do sistema de informação contábil tradicional permitira projetar verdadeiros sistemas de alerta que manterá informado o gestor acerca da evolução de todo o contexto, como já acontece Securities and Exchange Commission (SEC) e pela Comisión Nacional Del Mercado de Calores (CNVM)* Bonsón Ponte & Escobar Rodríguez (1999, p. 114 – 123).

O Sistema de Informação tem um propósito básico de “*satisfazer as necessidades de uma organização de informação contábil de forma mais eficiente possível*”.(Meigs et al., 2000, p. 5).

Para uma boa utilização das técnicas de gestão e dos recursos na empresa, esta deve contar com uma boa informação, constituição, tecnologia e projeto e deve-se adotar de forma rápida três objetivos dos quais devem ser excelentes, estes estão relacionados com a redução dos custos, alta qualidade e um excelente serviço ao cliente, fórmula descrita pelos autores López et al. (1994, p.75). Nós conjugamos plenamente com a idéia e se estende para todos os tipos de empresa.

2.2. SISTEMA DE INFORMAÇÃO GERENCIAL

2.2.1. Caracterização de um Sistema de Informação

Para Simcsik (1992), sistema é um conjunto de elementos - ideais ou materiais - chamados de partes interdependentes ou subsistemas, entre os quais se possa encontrar ou definir algum interesse ou relação, formando um todo unitário.

Para Oliveira (1999) um sistema pode ser simplesmente definido *como sendo um conjunto de partes em interação*. Esse conceito, aplicado à realidade da empresa mostra esta como sendo um conjunto de atividades - vender, comprar, produzir, controlar pessoal - em constante interação, formando um todo unitário e complexo, voltado a um determinado fim.

Sistema segundo Cautela & Palloni (1992, p.15) é um conjunto de elementos independentes em interação, com vistas a atingir um objetivo.

Sistema de uma empresa pode ser definido segundo Oliveira (1999, p. 23), como sendo: “ (...) *é um conjunto de partes interagentes e interdependentes que, conjuntamente, formam um todo unitário com determinado objetivo e efetuam determinada função*”

Para Stair (1998, p. 06) “*um Sistema de Informação (SI) é uma série de elementos ou componentes inter-relacionados que coletam, manipulam, armazenam, disseminam dados e informações e fornecem um mecanismo de feedback*”.

A entrada é a atividade de captar e reunir novos dados; o processamento envolve a conversão ou transformação dos dados em saídas úteis e a saída envolve a produção de informações úteis. Deste modo o SI define a logística necessária para a realização do processo de informação, não se reduzindo apenas à informática.

García Bravo(1992, p. 23) conceitua um sistema de informação através de um esquema básico:

- um conjunto de elementos;
- uma relação entre si;
- um ambiente em que atua entre os elementos e suas relações;
- um objetivo a conseguir,
- uma propriedade de autocontrole e realimentação do sistema.

Para Lesca apud Freitas (1997), o SI da empresa é o conjunto interdependente das pessoas, estruturas da organização, das Tecnologias de Informação

TI (hardware e software), dos procedimentos e métodos que deveriam permitir à empresa dispor, no tempo desejado, das informações que necessita ou necessitará para seu funcionamento atual e para sua evolução.

O SI é composto, portanto de três grandes componentes: os homens - que participam no processo de informação da empresa; as estruturas da organização - circuitos de informação, documentos, descentralização e a TI - hoje com evolução galopante. (Campos, 1994).

Um SI pode ser manual ou computadorizado, sendo chamado então de Sistema de Informação Baseado em Computador (SIBC). Stair (1998), afirma que os SIBCs necessitam de hardware, software, banco de dados, telecomunicações, procedimentos e pessoas para atingir suas metas.

Um SI deve incorporar as informações necessárias para planejamento e controle, bem como gerar informações necessárias para auxiliar os administradores de todos os níveis a atingirem seus objetivos, provendo informações suficientes e precisas na frequência necessária.

Segundo Campos (1994), *“os SI’s podem ser conceituados do ponto de vista de seu gerenciamento, como uma combinação estruturada de informação, recursos humanos, tecnologias de informação e práticas de trabalho, organizados de forma a permitir o melhor atendimento dos objetivos da organização”*. Para STAIR (1998, p.6), *“SI’s eficazes podem ter um impacto enorme na estratégia corporativa e no sucesso organizacional”*.

Campos(1994), demonstra na Figura 2.9 as organizações e a tecnologia da informação com base na adaptação da Laudon & Laudon.

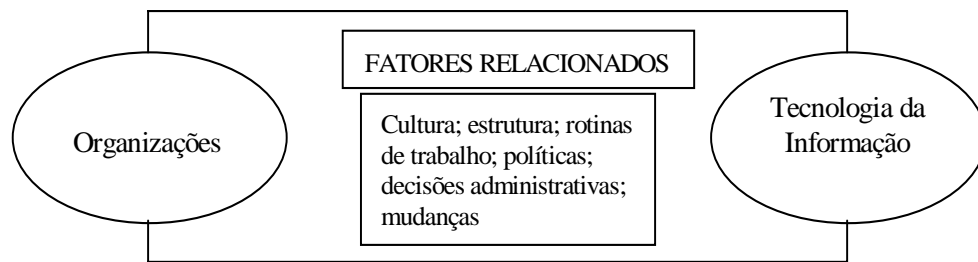


Figura 2.9 - As Organizações e Tecnologia da Informação. Fonte: Campos(1994).

Sistema de Informação “é um conjunto de elementos interdependentes (subsistemas), logicamente associados, para que de sua interação sejam geradas informações necessárias à tomada de decisões” Cautela & Polloni (1992, p. 23)

Informação para Mañas (2000, p. 64) “é um dado registrado, classificado, organizado ou interpretado dentro de um contexto, exprimindo significado” . Então dado não é informação; este é a expressão de um estado bruto e a informação é um acréscimo do conhecimento.

O sistema de informação gerencial consiste na coleta dos dados, armazenagem, recuperação e processamento de informação que é usado no desempenho de uma atividade, sustentando a administração de uma gestão na busca de otimizar os resultados.

Para Deming (1997, p. 41): “um sistema deve ter um objetivo; sem um objetivo, não existe sistema”.

O objetivo do sistema deve ser claro para qualquer pessoa e deve incluir planos para o futuro; só assim deixará de ser vítima dos acasos e circunstâncias. Saber administrar os imprevistos.

Após ter passado por várias evoluções, o “moderno enfoque de sistemas”, procura desenvolver nas empresas:

- uma técnica para lidar com a amplitude das empresas;
- um enfoque interativo do todo, o qual não permite a análise em separado das partes do todo, em virtude das intrincadas inter-relações das partes

- entre si e com o todo, as quais não podem ser tratadas fora do contexto do todo; e
- o estudo das relações entre os elementos componentes, em preferência ao estudo dos elementos em si, destacando-se o processo e as possibilidades de transição, especificadas em função dos seus arranjos estruturais e da sua dinâmica.

2.2.2. Componentes de um Sistema

São componentes de um sistema conforme, Oliveira (1999) e Padoveze (1998):

- os objetivos referem tanto aos objetivos dos usuários do sistema, quanto aos do próprio sistema. O objetivo é a própria razão de existência do sistema, ou seja, é a finalidade para a qual o sistema foi criado;
- o ambiente do sistema está relacionado com os limites do sistema, ou seja, são os elementos que se situam fora do sistema;
- as entradas do sistema (input), cuja função caracteriza as forças que fornecem ao sistema o material, a energia e a informação para a operação ou processo, o qual gerará determinadas saídas do sistema que devem estar em sintonia com os objetivos anteriormente estabelecidos. Há dois tipos de entradas: externas e internas.
- o processo de transformação do sistema é a função que possibilita a transformação de um insumo (entrada) em um produto, serviço ou resultado (saída). Esse processo é a maneira pela qual os elementos componentes interagem no sentido de produzir as saídas das informações desejadas;
- as saídas do sistema (output) correspondem aos resultados do processo de transformação. Refere-se a transmissão dos resultados das funções executadas pelo sistema, sejam internos ou externos. As saídas devem ser quantificáveis, de acordo com critérios e parâmetros previamente fixados;

- os controles e avaliações do sistema, necessários para verificar se as saídas estão coerentes com os objetivos estabelecidos Estes partem do processo de estabelecer as medidas de rendimento do sistema;
- os recursos do sistema conjunto de tudo o que está ou entra no sistema para ser utilizado durante o processo de transformação. Compreendem recursos físicos, humanos, materiais, energia, tecnologia, tempo, serviço, equipamentos etc.
- a retroalimentação, ou realimentação ou *feedback* do sistema, que pode ser considerado como a reintrodução de uma saída sob a forma de informação. A realimentação é um processo de comunicação que reage a cada entrada de informação incorporando o resultado da *ação resposta* desencadeada por meio de nova informação, a qual afetará seu comportamento subsequente, e assim sucessivamente;
- administração do sistema, trata da criação de planos para o sistema, isto é, da consideração de todos os fatores que afetam, procedendo à alocação de recursos e controla o rendimento do sistema.

2.2.3. Gestão Empresarial.

O ambiente de um sistema, segundo Oliveira (1999) “é o conjunto de elementos que não pertencem ao sistema, mas qualquer alteração no sistema pode mudar ou alterar os seus elementos e qualquer alteração nos seus elementos pode mudar ou alterar o sistema”.

O ambiente de um sistema, para Mosimanann & Fisch apud Delorenzo Neto(1999, p.18) “*A moderna teoria dos sistemas interessa à compreensão das sociedades complexas, configuradas a partir da revolução industrial, e hoje sua análise adquire grandes proporções. Uma organização passa a existir quando os processos explícitos são estabelecidos para coordenar as atividades de um grupo para atingir objetivos determinados*”.

Neste contexto serão consideradas no ambiente externo as variáveis as

ameaças e oportunidades para a empresa e que devem estar ligados aos pontos do ambiente interno que são os *pontos fortes e fracos* de uma empresa, com intuito de analisar, avaliar e planejar melhor as ações e metas.

O planejamento estratégico para Parente (2000, p.51) “ *O planejamento estratégico consiste no processo gerencial de desenvolver e manter um ajuste adequado entre os recursos, talentos e objetivos da empresa e as oportunidades e ameaças de um ambiente varejista sempre mutante. O objeto do planejamento estratégico é direcionar a empresa para atingir os objetivos de lucro e de crescimento*”.

O planejamento estratégico pode também ser considerado um processo para buscar respostas a perguntas fundamentais, que ajudam tanto indivíduos como empresas a definirem seu posicionamento e objetivos, a ordenarem prioridades e atividades para alcançar as metas alcançadas.

O termo *estratégico* em geral entende-se as decisões que têm efeito abrangente e por isso são significativas na organização; definem a posição da organização relativamente a seu ambiente e aproximam a organização de seus objetivos de longo prazo.

As atividades de planejamento são essenciais para a sobrevivência de qualquer empresa. O planejamento serve para antecipar e organizar as atividades para alcançar um objetivo. O planejamento estratégico envolve a determinação de intenções e objetivo de longo prazo, a definição de diretrizes estratégicas e o planejamento tático envolvendo as atividades de marketing no curto prazo, para as empresas sintonizadas com o mercado.

Planejar é a primeira fase do ciclo gerencial, sem um planejamento a empresa inicia suas atividades sem um *farol para mirar o trajeto*, ou seja, sem um plano de ação, direção e objetivo. Planejamento é a primeira fase do ciclo gerencial, por isso ele é muito importante para empresa.

Missão de sistema, conforme Guerreiro (1989), “...um objetivo fundamental do sistema empresa, que se constitui na verdadeira razão de uma existência, que caracteriza e direciona o seu modo atuação, que independe das condições ambientais do momento, bem como suas condições internas, e assume um

caráter permanente: é a sua missão”.

Guerreiro (1998) pode então, concluir que a empresa precisa ter as seguintes metas estratégicas:

- definir claramente o objetivo a atingir;
- desenvolver um planejamento de como viabilizá-lo;
- organizar de acordo com o plano estabelecido;
- agir - pois que sem ação não haverá reação, não haverá resultados;
- comandar e coordenar as ações (do seu pessoal e de terceiros), sob seu comando;
- *controlar o desempenho (os subordinados, individualmente, e de terceiros) e avaliar os resultados obtidos.*

E com a avaliação de resultados é que se pode determinar a necessidade ou não de alteração de planos, da organização dos recursos e mesmo dos próprios objetivos.

Para redefinir o sistema, pode-se comparar com a metodologia PDSA – do inglês Plan, Do, Study, Act, que inicialmente foi proposto por Walter Schewhart. O PDSA deve ser usado em qualquer processo de mudança e a chave para a melhoria ou inovação do processo é o uso do ciclo planejar – fazer – estudar – agir.

- Planejar é identificar a situação atual, coletar os dados como o processo deverá ser. Quer dizer traçar novas metas estratégicas para o negócio;
- Fazer é aperfeiçoar os dados coletados e ter coragem para mudar se for necessário;
- Estudar os efeitos das mudanças e das ações tomadas;
- Agir, havendo satisfação, padronizar o aperfeiçoamento. Caso ao contrário, planeje outras providências ou mudança.

Posteriormente, o PDSA ficou conhecido como Ciclo PDCA ou a “roda de Deming” uma vez que foi utilizado pelo “Pai da Qualidade”, W.Edward Deming (1997, p. 103), “*originando através do ensino do autor no Japão em 1950*”. É um fluxograma de aprendizagem e melhoria de produtos e processos, com a finalidade de fornecer um meio sistemático para vislumbrar uma melhoria contínua. Resume-se em: Planejar o desenvolvimento de um plano de ação (Plan); Executar o plano (Do), Verificar,

monitorando os resultados (Check) e Atuar, modificando o processo, retorno ao planejamento(Action). Para melhor visualização faremos uma Figura do Ciclo Gerencial ou de Melhoramento Contínuo (Figura 2.10).

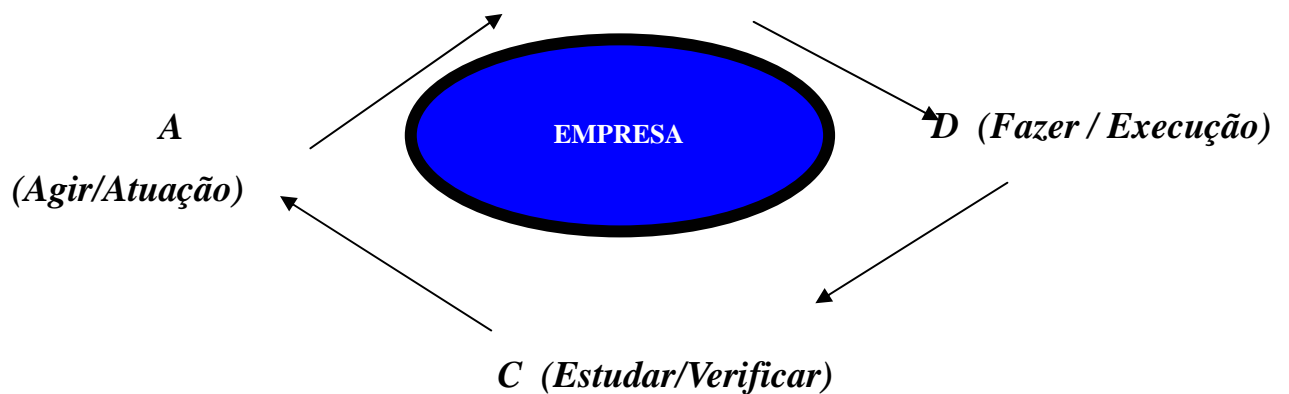


Figura 2.10 – Demonstra O Ciclo PDCA é a base do melhoramento contínuo do processo

Para Mallo & Jiménez (1997, p.16) há três classes de atividades fundamentais que formam o processo de gestão de uma empresa:

- Planejamento - processo que fixa os objetivos e toma as decisões;
- Organização – sistematização da autoridade e responsabilidade na execução da atividade empresarial;
- Controle – operação onde o sistema toma decisões, persegue o cumprimento dos objetivos, mediante a comparação dos resultados obtidos com os previstos⁶, através dos cálculos de desvios e manipulação de variáveis de ação corretiva, dando lugar à aparição da contabilidade gerencial.

O sistema de uma empresa é composto de partes e a parte mais complexa é o sistema de uma empresa e seus subsistemas (partes). Dividem-se, resumidamente, segundo Guerreiro apud Padoveze (1998) em: ORGANIZACIONAL – é a matriz dos demais subsistemas da empresa, compreendendo as crenças e valores; GESTÃO – onde

⁶ O relatório comparativo do Previsto versus Realizado é parte integrante do planejamento. Abicalaffi (2000) confirma a necessidade do uso deste instrumento pelos departamentos de modo que todos atinjam seus objetivos.

as decisões são tomadas. Compreende o conjunto de procedimentos e diretrizes, partindo do planejamento até o controle das operações; SOCIAL – compreende os indivíduos que fazem parte do sistema, assim como a cultura, características e demais aspectos que estão relacionados as pessoas; INFORMAÇÃO – compreende todo o conjunto de necessidades informacionais para a gestão empresarial; FÍSICO-OPERACIONAL – compreende as instalações físicas e equipamentos do sistema empresa; FORMAL – *compreende a estrutura administrativa da empresa, de autoridade e responsabilidades.*

Avaliar os resultados de uma empresa privada é, sem dúvida, mais fácil de executar do que avaliar os resultados de uma empresa pública. O indicador de desempenho para mensurar a satisfação do cliente (o contribuinte) é complexo, medir o desempenho de um administrador público é julga-lo se ele foi bom, regular ou ruim?

O professor Naimar Medalha Ramos (Ferreira et al. 2000) comenta sobre a análise da eficiência e da eficácia, respectivamente “ *demonstram a maior ou menor capacidade de consumir recursos escassos, disponíveis para a realização de uma tarefa determinada. Ou em outras palavras, indicam a justeza e propriedade com que a forma de elaboração de determinado produto final selecionada, de modo a que se minimizasse o seu custo respectivo*”

Tal tipo de mensuração teria um real aproveitamento no acompanhamento e avaliação de propostas orçamentárias formuladas e na alocação de recursos humanos, materiais e monetários, aos diversos programas e atividades em andamento, visando, especificamente, à consecução dos objetivos colocados pelo governo em cada programa ou atividade.

As novas metodologias de avaliação de desempenho de um setor ou organização estão relacionadas com a Teoria dos 4es, ou seja, eficiência, eficácia, economicidade e efetividade a saber:

- *Eficiência – A capacidade de fazer certo as coisas.*
- *Eficácia – implica em escolher os objetivos certos.*
- *Efetividade – refere-se a lógica de existir e de manter uma idéia ou empreendimento no mercado.*

- *Economicidade – refere-se à ausência de desperdício significativo de recursos investidos, a real necessidade dos dispêndios realizados.*

Para o professor José Augusto de Sá, apud Ferreira et al. (2000) , comenta sobre a eficácia como sendo “ ser eficaz: é atingir os objetivos e metas programadas, preocupando-se com os resultados e os lucros”

“ Eficácia está associada às palavras: objetivo ou meta – é o fazer a coisa certa” (Jardim apud Ferreira et al., 2000)

Eficiência é manter o mesmo interesse dos que trabalham na iniciativa privada, tendo como parâmetro o profissionalismo.

Então, “eficiência está associada às palavras: padrão ou referência – é fazer certo a coisa” (Jardim apud Ferreira et al., 2000).

Efetividade é a preocupação de atender às necessidades sociais com eficiência e eficácia” (Jardim apud Ferreira et al., 2000) Então, efetividade é portanto “fazer certo a coisa certa”.

É evidente que as informações geram custos de obtenção e de processamento. Estas são necessárias quando: *reduzem custos e aumentam a eficiência.*

As informações podem ser operacionais ou administrativas. E As informações operacionais são aquelas geradas das operações correntes, as provenientes das atividades diárias de uma empresa. As informações administrativas são as provenientes do controle das operações, permitindo a tomada de decisões.

Dizemos que a informação foi útil quando está atende as nossas necessidades específicas. Padoveze (1998, p. 30) afirma que a *informação é a matéria-prima do processo de tomada de decisão.*

A informação esta presente em todo o processo do gerencial, *é um recurso imprescindível para o processo de gestão empresarial (Padoveze, 1998, p. 31), mas a empresa tem que observar a relação entre custo/benefício para se obter a informação à empresa, Oliveira apud Padoveze(1998, p. 31), o sistema de informação gerencial deve apresentar uma situação de custos baixo dos benefícios que proporciona à empresa.*

Para atender as necessidades e rapidez das informações, é indispensável o uso da moderna tecnologia e mais o somatório dos recursos humanos. Para que o homem acompanhe os recursos disponíveis é preciso utilizar planos de capacitação e treinamentos e dos recursos de divulgação positiva da tecnologia na empresa.

Padoveze (1998, p. 61) diz que *informação não deve se limitar a administrar os recursos internos, mas sim, ultrapassar as fronteiras da empresa e integrar-se sistemicamente com fornecedores, clientes e outros, sendo o TI (Tecnologia da Informação) fator chave de competitividade.*

Tecnologia da Informação pode ser conceituada segundo Rezende & Abreu (2001, p. 76) “*Recursos tecnológicos e computacionais para geração e uso da informação*”, enquadrando-se na visão de gestão tecnologia da informação e do conhecimento.

Ou ainda, “*Pode ser todo e qualquer dispositivo que tenha capacidade para tratar dados e ou informações, tanto de forma sistêmica como esporádica, quer esteja aplicada ao produto, quer esteja aplicada no processo*” (Cruz, 1998).

“*Entende-se que a estruturação da informação e os sistemas de informações são tão importantes que a TI é fator determinante na competitividade da empresa e sua utilização é um elemento-chave na administração de recursos*”. (Walton apud Padoveze, 1998, p. 62)

- Hardware e seus dispositivos e periféricos;
- Softwares e seus recursos;
- Sistemas de telecomunicações;
- Gestão de dados e informações.

Para efetivar a gestão da Tecnologia da Informação na empresa é necessário que se faça a análise da viabilidade, ou seja, custos e benefício mensuráveis ou não mensuráveis e os respectivos resultados. Também será necessário dar atenção para os itens:

- Respeitar a legislação vigente, evitando a pirataria;
- Estabelecer um plano de contingência para atender a eventuais deficiências de funcionamento;
- Focar a competitividade empresarial e não a tecnologia propriamente dita. No caso da administração pública, seria oferecer serviços públicos eficientes e que satisfaça as necessidades dos cidadãos e da administração;
- Elaborar um plano de gestão da mudança decorrente da introdução da tecnologia no contexto organizacional.

Padoveze (1998), relata as definições do termo sistema de informação contábil que foram extraídas da tese de doutorado do Professor Riccio (1989): *John F. Nash* “ Sistema de informação contábil é um veículo formal para o processamento operacional de dados contábeis e para as atividades de suporte à decisão” e *Frederick H. Wu* “ é uma entidade ou um componente, dentro de uma organização, que processa transações financeiras para prover informações para operação, controle e tomada de decisão”.

Estas entidades devem registrar no sistema de informação contábil todas as operações orçamentárias, econômicas, financeiras e natureza de patrimonial que acontecem no desenvolvimento da atividade.

O sistema de informação contábil é formado por um grupo de elementos relacionados que são processados, por meio de computadores, os dados áspers da informação financeira para satisfazer aos propósitos e os usuários daquelas necessidades de informação, quem seja o usuário interno da organização ou externo do mesmo.

Alguns fatores afetam a estrutura de um sistema de informação contábil dentro de uma organização, são elas: “a necessidade de informação contábil que companhia dispõe e os recursos disponíveis para operação do sistema”. (Meigs, 2000, p. 5). Compreendemos que há diversos tipos de informação contábil, estas dependem do porte de cada empresa, ramos de atividades, mais variados fins de informação que atenda a necessidade de uma organização, e estas são administradas por pessoas e é óbvia, a diferença de anseios.

“A informação contábil gerencial mede a eficiência e efetividade do uso dos recursos. Ao comparar as medidas da efetividade e eficiência dos competidores com os insumos e produtos dos recursos da empresa se pode detectar uma evolução sobre a forma como a gerência esta atingindo os objetivos da organização”. (Meigs, 2000, p.1)

Segundo Padoveze (1998, p. 133) são características da informação contábil:

- mensuração econômica das transações;
- a informação deve trazer mais benefício que o custo de obtê-la;
- deve ser compreensível;
- deve ser utilizada para decisão;
- deve possuir relevância e confiabilidade;
- dentro da relevância, ela deve ter os aspectos de: oportunidade, valor preditivo, valor de feedback;
 - dentro da confiabilidade, deve ter os aspectos: verificabilidade, confiança, representacional, neutralidade;
 - deve ter consistência
 - possibilitar a comparabilidade.

A informação contábil, segundo Magalhães et al (2000, p.35), precisa atender preliminarmente a 02 (dois) pressupostos básicos, para que tenha validade na gestão administrativa:

- a sua necessidade como informação;
- seu planejamento e controle.

A necessidade da informação é determinada por seus usuários finais, ou seja, seus consumidores.

Uma boa informação deve atender as seguintes características segundo Padoveze(1998, p. 41) :

- | | | |
|-----------------------|------------------|----------------------------|
| ✓ Conteúdo | ✓ Confiabilidade | ✓ Segmentação |
| ✓ Precisão | ✓ Objetividade | ✓ Consistência |
| ✓ Atualidade | ✓ Seletividade | ✓ Integração |
| ✓ Freqüência | ✓ Generalidade | ✓ Uniformidade de critério |
| ✓ Adequação à decisão | ✓ Relatividade | ✓ Oportunidade |
| ✓ Valor econômico | ✓ Exceção | ✓ Indicação de causas |
| ✓ Relevância | ✓ Flexibilidade | ✓ Volume |
| ✓ Entendimento | ✓ Motivação | |

Vimos que o valor da informação é de grande importância no processo de decisão, a informação reduz as incertezas e aumenta a qualidade da decisão tomada pelo gestor, mas o benefício gerado pela informação deve superar o custo proveniente na geração desta.

A informação contábil pode ser muito útil para expor os planos de direção geral dos executivos, segundo Rogers (1976, p. 19), são cinco principais caminhos de direção promovido pela Contabilidade: planejamento, comunicação interna, controle, determinação do benefício e análise para tomada de decisão. A empresa deve extrair proveito destes caminhos que a contabilidade oferece para operar de forma eficiente no mercado.

2.2.4. Fator Humano

São as pessoas responsáveis pela geração da informação, então deixar de abordar este assunto neste tópico o trabalho perde o sentido.

As pessoas são consideradas dentro de uma empresa como *fator-chave de competitividade* (Padoveze, 1998, p. 62), porque são elas que geram a eficiência, eficácia e produtividade, estes tópicos já foram discutidos no trabalho. Iacocca apud Padoveze (1998, p. 63) resume a importância dos recursos humanos na seguinte frase “ *em última análise, todas as operações de negócios podem ser reduzidas a três palavras: pessoas, produtos e lucros*”.

O valor do capital intelectual é discutível nos dias atuais, existem diversos trabalhos publicados sobre o assunto, inclusive na contabilidade no aspecto de considerar o capital intelectual humano como ativo intangível para empresa, e este é realmente colocado no mais alto grau dentro da empresa como afirma Robert Hall apud Johnson apud Padoveze (1998, p. 63) “*que todas empresa pode comprar as mesmas tecnologias e ferramentas, mas não o mesmo poder das pessoas. Este você precisa criar internamente. Esta é a fonte definitiva de competitividade*”.

Em nosso trabalho este aspecto é determinante, quando trabalhamos com a informação que fará parte para trabalhar com a Gestão Estratégica de Custos no setor

público, gerará muitas mudanças e até mesmo de comportamento⁷, então o fator humano deve ser muito bem trabalhado na conscientização para efetivação de forma positiva do processo.

Outro assunto que está relacionado diretamente com o fator humano é a questão da responsabilidade social, o dever deste com a empresa e com os clientes (contribuintes), desempenhando suas funções com ética e profissionalismos. Mediante a isto a organização poderá adotar indicadores que indicarão a qualidade dos serviços prestados no setor público a sociedade.⁸

2.3 Conclusão Parcial

É evidente que todas as atividades que a empresa desenvolve internamente são necessárias e têm um valor para empresa. Não existe atividade desnecessária, no sentido literal da palavra, o que existe são atividade menos relevante ou que estão sendo executada em duplicidade o que acaba onerando os gastos na empresa, estas poderiam ser reavaliadas e agrupadas, é bastante comum em empresas que adotam o modelo burocrático. Este tipo de modelo é comum na Administração Pública no Brasil, como também em vários países.

A Contabilidade de Custos é uma precursora da Contabilidade de Gestão ou Gerencial, a metodologia custos é usada como uma poderosa ferramenta de gestão, seus sistemas de custeamento foram evoluídos ao longo dos anos, inclusive é no Brasil que o sistema GECON está sendo estudado e difundido no mundo, já existem alguns adeptos ao movimento.

⁷ Há vários livros que aborda a mudança de comportamento, JOHNSON, Spencer (2001) retrata o assunto através de uma história simples que demonstra as reações de dois ratinhos que se defrontam com o processo de mudanças inesperadas, é uma metáfora das reações dos seres humanos.

⁸ Há uma autoavaliação do processo europeu no setor público estruturado num modelo de excelência chamado MEEOP – Modelo Europeu de Excelência para Organismos Públicos, Muñoz Colomina & Campos Fernandez (2000, p. 373 – 388) comenta sobre a medida de qualidade e as fases do modelo MEEOP, e ao fazer a análise de cada agentes e resultados apresenta um material auxiliar na confecção de questionários úteis para aplicação dos indicadores qualitativos.

Embora haja controvérsias quanto à utilização do sistema ABC como ferramenta estratégica na Gestão Estratégica de Custos, ainda sim consideramos este como um sistema mais adequado para ser utilizado no setor público, haja vista, que há consideráveis trabalhos desenvolvidos na área de assistência médica da rede pública, educação, serviço de coleta de lixo e tantos outros aqui não especificados, e não se restringe em nível de Brasil.

Vale ainda ressaltar, o valor da informação que é repassada pela contabilidade de custos para tomada de decisão, ela beneficia todo o processo de gestão, quer dizer, todo o ciclo gerencial, basta ajustar a informação que será necessária para ser utilizada em cada fase deste processo. Então, é muito importante implementar um sistema de informação que satisfaça essas necessidades, é lógico que a empresa deve observar a quantidade de informação e sua relevância, demonstrações clara de aplicação do Princípio da Objetividade da Contabilidade de Custos, comentado neste capítulo, ou seja, o benefício gerado pela informação deve superar o custo proveniente na geração desta.

Tecnologia de última geração muita das vezes não resolve em determinadas empresas, pelo contrário acaba extinguindo a mesmas, o sistema tem a capacidade de fazer certo, escolher bem os objetivos, manter a idéia e procurar não apresentar desperdício, tudo isto em comunhão com o fator humano, este é considerado o fator-chave do processo.

CAPÍTULO 3

CAPÍTULO 3 - CONTABILIDADE DE GESTÃO NO SETOR PÚBLICO

Neste capítulo serão abordados temas relacionados com a Contabilidade de Gestão, ou ainda chamada Contabilidade Gerencial no Setor público e a contribuição da Contabilidade de Custos para evolução de novo conceito de gestor público que a sociedade exige nos tempos modernos.

Não trataremos neste capítulo os conceitos, classificações, princípios, terminologias e sistema de custeio utilizados na Contabilidade de Custos, bem como dos conceitos, classificação, estrutura e componentes tratados em Sistema de Informação, porque estes foram tratados no capítulo anterior e para utilização no setor público basta adequar os termos.

É evidente que o setor público traz uma série de particularidades, seu processo gerencial é mais complexo, o que deixaremos de abordar destas duas disciplinas são as essências, ou seja, a base destas que são distintas. Os conceitos mais específicos do setor público serão demonstrados no próximo capítulo, dentro de um modelo conceitual para estudo.

3.1 Gestão de Custos na Administração Pública

3.1.1 Caracterização de Custos na Administração Pública

O conhecimento dos preços praticados, o valor comercializado, informações sobre o produto se é ou não rentável, podem tornar possível à redução dos custos e pensando nisto, a Administração Pública já começa a trabalhar de uma forma ainda tímida com as ferramentas da Contabilidade de Custos.

Para Peixe (1998, p. 43), “... existe necessidade do redesenho e adequação dos órgãos de controle na Administração, visando atender o ambiente organizacional, observando

novos paradigmas, de modo a contemplar os efeitos desejados para a gestão de recursos escassos que, de maneira geral, são mal empregados, por falta de gerenciamento eficiente dos negócios governamentais”.

Esta visão vem chamando a atenção de muitos para uma melhor aplicação dos recursos geridos e, ainda mais, o autor Peixe (1998) pede a participação das pessoas envolvidas na organização, desenho, processamento e manutenção de um bom sistema, abordando a importância do Orçamento e da Contabilidade como instrumentos decisivos nesta viabilização.

Um orçamento bem planejado contribui para o desenvolvimento de um Estado, em economias significativas de tempo e na relação custo-benefício, expressando resultados satisfatórios, tornando transparente as responsabilidades das gestões ao desempenhar suas metas. Estamos na *era* do controle e da transparência informativa do setor público que deverão ser apresentadas ao cidadão comum, e do ponto de vista sociológico e político a transparência informativa constitui numa *troca cultural importante* (Montesinos Julve, 1996, p. 191), cujo objetivo final será o cidadão e não a *coisa pública*.

Algumas pesquisas já demonstram a adoção da sistemática de custos na elaboração e no controle orçamentário.

Segundo manual do ILPES(1967, p.2) *“O sistema de orçamento-programa baseia sua operação no cálculo de custo. Para tanto, é uma técnica que está constantemente olhando através da ótica dos resultados. Segundo essa condição, é necessário adaptar a contabilidade fiscal para que proporcione os antecedentes necessários com respeito aos custos, sejam esses unitários e/ou totais. Em outras palavras, a implantação da técnica orçamentária por programas obriga a mudar o enfoque da contabilidade fiscal, de uma simples contabilidade fiscal orçamentária, para uma contabilidade fiscal que incorpore a contabilidade de custos”.*

A necessidade de implantação do sistema de custos, onde se busca conciliar as realizações com os recursos escassos dentro de uma gestão financeira pública, depende da aceitação pelas pessoas dos novos conceitos e das estratégias de implantação de forma progressiva. Para Giacomoni (1997, p.158), *“... a implantação do sistema de custo na área*

pública implica vencer impedimentos formais e, principalmente, dificuldade de ordem prática entre as quais resistências às mudanças, tradicionalismo e outras”.

Na Contabilidade de Custo está integralizada a Contabilidade Financeira ou Contabilidade Geral. Para Anthony (1970, p.272): “... o objetivo que rege a contabilidade financeira é fornecer informações a terceiros a fim de apresentar o desempenho da administração”.

Foi abordado anteriormente o assunto sobre a relação da Contabilidade de Custos com a Contabilidade Gerencial, a primeira é parte imprescindível para existência da segunda, foi ainda abordado o termo Contabilidade de Gestão e que poderia ser Contabilidade para Gestão, mediante este fatos nós apresentamos através da Figura 3.1, uma nova Visão Sistêmica para o Setor Público, a Gestão Estratégica de Custos aplicada a Administração Pública.

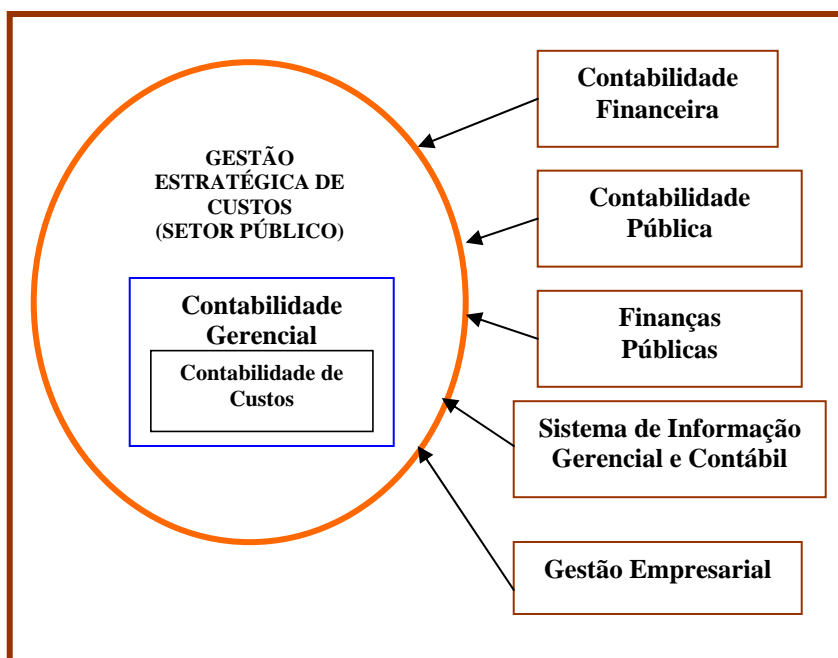


Figura 3.1 - Visão Sistêmica para o Setor Público da Gestão Estratégica de Custos aplicada a Administração Pública. Fonte: Elaboração Própria.

A figura apresenta o modelo conceitual Gestão Estratégica de Custos, este foi anteriormente escolhido para ser trabalhado na pesquisa, a justificativa consta no Capítulo 2.

Colocamos num grande círculo a Gestão Estratégica de Custos no setor público, no intuito de evidenciar sua abrangência e dentro desta existe a Contabilidade Gerencial, que seria uma parte desta ou precursora e na mesma linha de pensamento vem a Contabilidade de Custos.

Este grande círculo está inteiramente ligado com outros tópicos das disciplinas Contabilidade Financeira, Contabilidade Pública, Finanças Públicas, Sistema de Informação Gerencial e Contábil e Gestão Empresarial. Todas estas exportam informações que contém dados, conceitos e modelos para Gestão Estratégica de Custos que será aplicado no setor público.

3.1.2 Custos como Ferramenta Gerencial na Administração Pública

A Contabilidade de Custos se tornou uma ferramenta de gestão devida algumas limitações que a Contabilidade Financeira, esta não oferecia informações suficientes para tomadas de decisões, segundo Bernstein apud Rodriguez & Dominguez (1998, p. 83), as limitações que a Contabilidade Financeira estão relacionadas com o tempo, esta registra o passado; âmbito da informação proporciona informações de forma condensada; unidade de medida apresenta informação monetária e ausência de indicadores financeiros (quantitativos e qualitativos); e os acontecimentos, estão relacionado com o patrimônio e há necessidade de outras variáveis que não tenha relação com elementos do patrimônio.

O Conceito de gestão é muito mais abrangente e segundo Mosimann & Fisch (1999, p. 28), “ a palavra gestão, deriva do latim *gestione*, que quer dizer ato de gerir, gerência, administração. Portanto, *gestão e administração são sinônimas.*” E na língua inglesa é chamada de *performance*.

O papel da contabilidade de Custos no mundo ocidental “*é sabido também que as economias ocidentais existe um amplo setor público cujas decisões não se baseia estritamente no critério de eficiência econômica, deve-se buscar a eficiência social, embora no momento exista*

controvérsia generalizada que apesar da eficiência econômica privada persiste e coincide mais claramente na eficiência social que os poderes públicos e seus servidores tem mostrado em muitas ocasiões uma falta de eficácia”.(Mallo & Jiménez, 1997, p. 23)

Para Catelli (2000) gerir, “*é fazer as coisas acontecerem. A pessoa que faz gerência, denominada gestor, é quem toma as decisões para que as coisas aconteçam, de tal forma que a empresa atinja seus objetivos. Assim administrar é conduzir a organização para seus objetivos*”.

Foi instituído, através do Decreto nº 2.272, de 09 de julho de 1997, o Programa de Acompanhamento Gerencial dos Gastos e Avaliação Institucional, o chamado PAGG, com a finalidade de informar, a cada gestor responsável, os gastos na Administração Pública Federal da sua unidade e possibilitar a análise de custo/benefício na aplicação dos recursos disponíveis de forma a estimular a melhor alocação dos mesmos.

Em outubro de 1998, foram definidos os critérios de rateios, porém, ainda está por decidir e implantar o sistema de custeio.

A Administração Pública dá um passo à frente, utilizando os novos conceitos gerenciais, na busca de melhores resultados e eficiência. Para se chegar a mensurar o desempenho, precisará adotar outras técnicas existentes, que estão nas áreas de Gestão da Qualidade e Administração por Objetivos, devido às pesquisas evidenciarem a existência de um grande número de erros no processo orçamentário nos níveis de supervisão.

A ferramenta de custos permitirá medir a qualidade dos serviços prestados pelo setor público e o êxito do processo durante a execução das atividades, precisará do compromisso de cada integrante em busca do objetivo final, implicando no melhoramento contínuo em prol da sociedade. Pérez Morote , Tejada Ponce & Núñez Chicharro(1999, p. 180), diz que *o cidadão valoriza tanto a qualidade do serviço interno, quanto à qualidade do serviço externo.*

É comprovado que não é suficiente, para o sucesso de uma organização, que a mesma tenha sistemas de controles contábeis e que sejam estipulados padrões de desempenho. Não irão operar por muito tempo com sucesso e os padrões de controle não atingirão suas metas se o estilo de gestão não conseguir assegurar um grau de motivação dentro de uma organização.

Os Contadores esperam como contribuição, o desenvolvimento de sistemas e metodologias que proponham modelos gerenciais que otimizem o desempenho da empresa como num todo por meio de seu sistema de gestão e informação que venha aproximar a contabilidade com as necessidades reais, caracterizando a Contabilidade como um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus diversos usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, permitindo interferências sobre as novas tendências, ou seja, tomada de decisões.

Nilton Cano (1989), pronunciando-se sobre o assunto, afirma que *“a informação é componente básico das decisões e a Contabilidade é um sistema de informações especializado, de base financeira, que possibilita aos usuários alocações mais eficientes dos recursos sob sua responsabilidade. A Contabilidade não é, pois, um sistema que encontra finalidade em si mesmo; existe para que os tomadores de decisão a utilizem. O ponto fundamental que se destaca aqui é que as atividades contábeis (coleta, processamento e comunicação da informação) devem estar voltadas ao interesse do usuário e suas decisões.”*

Quanto a um sistema de informações contábeis, este está relacionado diretamente com a nossa responsabilidade ou missão dentro da organização. Segundo Riccio (1989, p. 15), *“... são o que queremos que o sistema nos permita cumprir ou fazer em relação ao recurso que nos compete administrar.”*

E Oliveira (1990, p. 31), *“... o objetivo é a própria razão da existência do sistema, ou seja, é a finalidade para o qual o sistema foi criado.”*

As palavras dos pesquisadores López González, Rodríguez Pérez e Mendaña Cuervo (1994, p. 5), *“é possível observar como o próprio controle de gestão tem uma maior dependência da Contabilidade de Gestão, se o planejamento e o controle forem exercidos muito mais em função da informação econômica do que em função da supervisão direta e das ações específicas a realizar. De fato, o principal proveito da Contabilidade de Gestão em relação ao processo de planejamento e controle se apresenta quando existe algum tipo de divisão organizacional. Ao contrário, quando prevalece o planejamento das ações, o sistema contábil não pode funcionar muito mais que um instrumento de cálculo”.*

Esta citação, como também outros artigos publicados com referência ao estudo neste campo da contabilidade, denota a confirmação da importância da execução dos conceitos da Contabilidade de Custos ou Gerenciamento de Custos e sua aplicação nos novos paradigmas de gestão pública na Administração Públicas nos mais diversos níveis departamentais ou atividades organizacionais.

Assim, é demonstrado um Modelo Base de gestão na área pública, utilizando os conceitos da Contabilidade de Custos, na concepção atual do gerenciamento de custos, permitindo a implementação eficaz e que são contemplados no modelo de gestão econômica de uma organização pública.

A **Figura 3.2** – apresentada no Anexo 3 (p. 276) deste trabalho, mostra o Funcionamento do Modelo Base com Custos Históricos do Plano Geral da Contabilidade Pública.

Esta mensuração fica mais clara de entender, quando analisamos os próprios objetivos da contabilidade, à luz do desenvolvimento do pensamento contábil.

Iudícibus (1993) propõe que “... o estabelecimento dos objetivos da Contabilidade pode ser feito na base de duas abordagens distintas: ou consideramos que o objetivo da Contabilidade é fornecer aos usuários, independente de sua natureza, um conjunto básico de informações que, presumivelmente, deveria atender igualmente a todos os tipos de usuários, ou a Contabilidade deveria ser capaz e responsável pela apresentação de cadastro de informação totalmente diferenciado para cada tipo de usuário”.

O gestor público necessita de informação objetiva, confiável e relevante sobre os serviços que administra para tomar as decisões. *Este deve conhecer os objetivos, os custos, os inputs e os outputs dos processos, seus rendimentos, os resultados e os impactos dos serviços e das ações que acabariam se convertendo em necessidades fundamentais para ajustar, trocar, planejar e corresponder adequadamente à demanda social.* (AECA, 1997, p. 14)

A implantação de qualquer sistema de custos numa empresa, onde nunca houve sistemas formais de captação de dados, há de se começar do mínimo, caso contrário, o reflexo poderá ser desastroso.

Segundo Pereira e Spink, apud Kettl (1999, p. 91), “... a avaliação de desempenho precisa ocorrer em dois planos diferentes: no da produção, para poder modelar o comportamento dos administradores e gestores; e nos resultados, para que possam ser elaboradas políticas consistentes”. Esses dois planos são inter-relacionados e esta avaliação poderá auxiliar os administradores a aprimorar suas estratégias e oferecer explicação de problemas que sujam nos resultados.

A Administração Pública ou a sociedade delega para algumas pessoas, que serão chamadas de gestores públicos, que tem em parte o poder ou direitos de um governo e assumem com a responsabilidade de, em nome daqueles, agir de maneira esmerada com relação ao objeto da delegação e, periodicamente, até o final do mandato, prestar contas de seus desempenhos e resultados. A este procedimento dá-se o nome de *accountability*.

Na prática podem ser avaliados os quatro diferentes níveis na Administração Pública: o órgão, o programa, o grupo de trabalho e o recurso humano (indivíduo) e ao mesmo tempo integra uma equipe, para atingir os objetivos da organização. O que deve esperar de uma avaliação do desempenho não é avaliar o indivíduo em si, mas avaliar o desempenho dos programas que desenvolvem.

3.1.3 Avaliação de Desempenho na Administração Pública

A avaliação de desempenho poderá contribuir conjuntamente com as simulações do planejamento estratégico, orientando o administrador público a descobrir o que podem fazer para melhorar os resultados da gestão pública.

Pereira e Spink apud Beeton (1999, p. 96), afirma que *o nível de satisfação do consumidor (beneficiário do serviço público) pode servir em alguns casos, como indicador substituto e útil para avaliar o desempenho do Estado*.

Há quatro diferentes modos de visualizar um consumidor ou cliente público segundo os autores Pereira e Spink apud Kettl no Quadro 3.1, a seguir.

Consumidor	Perspectiva
Beneficiários de serviços públicos	Reatividade
Parceiros na oferta de serviços	Eficácia
Cidadãos-contribuintes	Eficiência
Formuladores de políticas	Responsabilidade

Quadro 3.1 – Demonstra os diferentes modos de visualizar o Consumidor ou Cliente Público. Fonte: Pereira & Spink, 1999, p. 98.

O consumidor visto como beneficiário de serviços é aquele que deixa o administrador público administrar, não interfere no processo, a meta dessa abordagem é a *reatividade*.

No segundo caso, o consumidor é entendido como parceiro na provisão de serviços públicos. As parcerias criam regras, processam formulários, administram fundos, modelam políticas e coordenam os programas entre as partes.

No terceiro caso, o consumidor como contribuinte, são aqueles que buscam a eficiência, a redução de governos (diminuiria os gastos públicos) e por redução de impostos. Estes sempre acham que o Estado faz pouco, como contribuinte acreditam que deva reduzir os impostos e se for preciso cortar programas para compensar a queda das arrecadações, cortar os programas desnecessários.

O quarto caso é os formuladores da política pública e supervisores de desempenho da administração pública, o que interessa aos governantes é a responsabilização (*accountability*).

Eliminação dos desperdícios é o que se visa neste novo contexto de Estado, com a Reforma Administrativa espera-se que os resultados sejam satisfatórios e que venham atender as necessidades dos consumidores públicos.

O conceito de desperdício reforça a idéia proposta de Perez Jr, Oliveira & Costa(1999, p. 215) que “ *é algo que não adiciona valor ao produto ou serviço sob a ótica do consumidor*”.

Neste sentido é tão possível como necessária à utilização e aplicação de técnicas e modelos da Contabilidade Gerencial das entidades públicas, já que hoje em dia torna-se necessário uma racionalização do ponto de vista econômico no setor público, e para o uso neste setor a Contabilidade Gerencial precisa de uma reformulação de determinadas variáveis e um planejamento *ad hoc* dos modelos a aplicar a cada caso, dadas as diferentes naturezas, por uma parte, assim como a variável existente de entidades deste próprio setor. (Alvarez Lopez et. al., 1994, p. 3).

Na Espanha, as entidades públicas que fazem a Contabilidade de Gestão seguem alguns princípios legais, chamados segundo AECA (1997, p. 15-16) de:

- Princípio de eficácia, eficiência e economia este estabelecem que a Administração Pública deve gerenciar os recursos da melhor forma possível. Este princípio está estabelecido na Constituição Espanhola e na Carta Magna.
- Princípio da Responsabilidade, que os gestores públicos devem ser responsáveis nos negócios públicos, agir com prudência e eficiência e devem prestar contas da gestão.

No Brasil estes princípios estão estabelecidos na Constituição Federal, Lei 4.320/64, Decreto-Lei nº 200/67, Decreto nº 2.272/97 e na Lei de Responsabilidade Fiscal.

A utilização da Contabilidade de Gestão ou Contabilidade Gerencial no âmbito do setor público é justificada na elaboração e avaliação do orçamento público, conforme Figura 3.3.

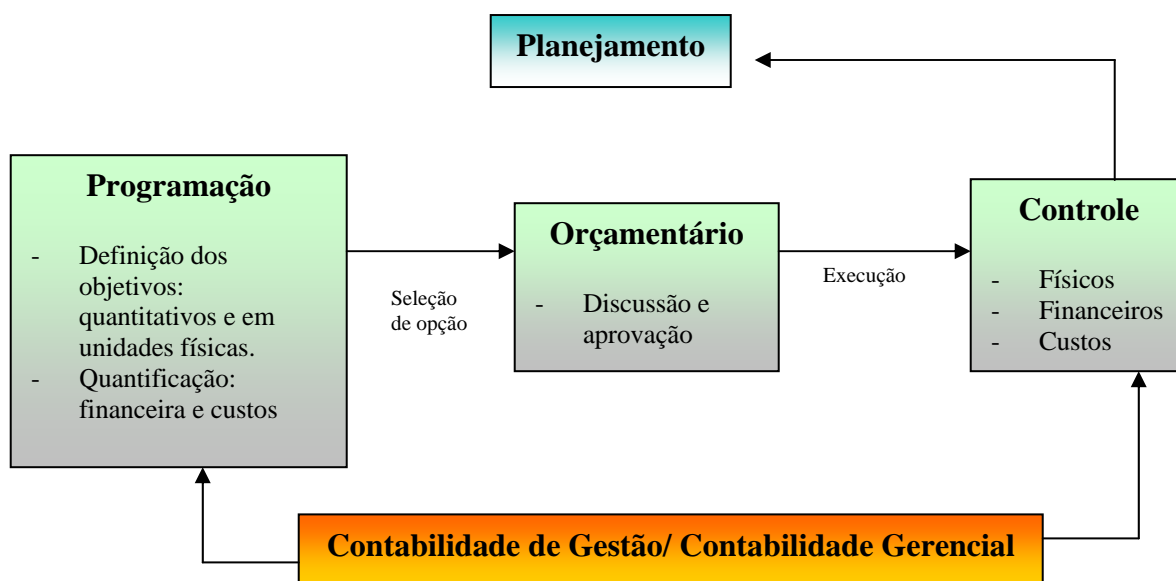


Figura 3.3 – Demonstra a Elaboração e Avaliação do Orçamento aplicado na Administração Pública. Fonte: AECA, 1997, p. 27.

A escolha de um indicador para avaliar os programas e atividades de uma gestão pública não é uma tarefa fácil, alguns requisitos devem ser observados como: estabelecer os objetivos, obter informações sobre as atividades realizadas, conhecer os resultados, melhorar o rendimento das contas, controlar e melhorar a utilização dos recursos humanos e motivar os funcionários para obtenção dos resultados.

Indicadores são unidades de medida que permitem o acompanhamento e avaliação periódica das variáveis chaves de uma organização, mediante sua comparação com respectivas relações internas e externas (AECA, 1997, p. 31), esta ferramenta deve efetuar um acompanhamento dos aspectos mais importantes de um programa e atividade, Torres apud Cavero Rubio, Sansalvador Sellés e Reig Mullor(2000, p. 241) desta forma a mesma facilitará o acompanhamento, avaliação e controle periódico das atividades da organização.

AECA (1997, p. 32), relaciona uma seqüência lógica de estabelecimento correto dos indicadores que a organização deve saber:

- 1) saber o que quer medir
- 2) determinar a informação necessária
- 3) selecionar os indicadores de atuação
- 4) definir os referentes
- 5) desenhar o procedimento do recolhimento dos dados
- 6) recolhimento dos dados
- 7) avaliar os resultados

Toda ação deve ser tomada com segurança e para estabelecer e avaliar o desempenho de uma gestão, os mecanismos de avaliação devem apresentar todas as etapas previamente estabelecidas para não haver confusão de comunicação.

A AECA classifica os indicadores em três grupos: segundo a natureza, o objeto a medir e âmbito de atuação. E a subdivisão deste três grupos está representada no Quadro 3.2.

Forma do agrupamento dos indicadores segundo:		
Natureza	Objeto a medir	Âmbito de atuação
Economia	Resultado	Interno
Eficácia	Processo	Externo
Eficiência	Estrutura	
Equidade	Estratégico	
Excelência		
Contexto		
Sustentação e/ou manutenção		

Quadro 3.2 – Demonstra as subdivisões do agrupamento dos indicadores. Fonte: AECA (1997, p. 34).

Com base nos documentos da AECA(1997, p. 22) serão objetos de análise dos indicadores segundo a natureza:

- O indicador de natureza economia estabelece a relação entre os recursos, conhecimento, determinação e comparação com seus correspondentes modelos e padrões a respeito dos seguintes aspectos: do conhecimento da real situação e as necessidades a serem atendidas, determinação da qualidade aprovada, grau de utilização dos bens e serviços a adquirir. E neste sentido pode identificar a noção de economia com o tempo adequado, menor custo, qualidade aceita e quantidade adequada.
- O indicador de natureza eficácia mede o cumprimento dos objetivos fixados e seus programas de atuação e a missão previamente estabelecida pelo setor;
- O indicador de natureza eficiência demonstra a atuação dos bens e serviços consumidos e bens e serviços produzidos, serão demonstrados o máximo do resultado possível obtidos com pouco recurso;
- O indicador de natureza efetividade é denominado de indicador do impacto, deste modo o termo já diz tudo, este indicador é um complemento do indicador da eficiência;
- O indicador de natureza equidade mede a base sobre a possibilidade de acesso ao serviço público dos os grupos sociais menos favorecidos e compara e faz uma média do país;

- O indicador de natureza excelência é medido pelo usuário do serviço, ou seja, mede o grau de satisfação do serviço prestado pelo setor público a sociedade;
- O indicador de natureza contexto mostrará a situação sócio-econômico do serviço executado a população;
- O indicador de natureza manutenção, capacidade de manter o serviço de qualidade por um longo período de tempo.

O objeto de medição escolhido para ser desenvolvido por este trabalho é o da estrutura “*trata de medir aspectos relacionados com os custos e utilização dos recursos*” (AECA, 1997, p. 35), pode ser considerado um indicador de economia, no âmbito de atuação interna. Outros indicadores poderão ser adotados dentro da unidade pesquisada, isto irá depender na necessidade de quem deseja a informação, então *é razoável que a natureza dos indicadores que serão utilizados sejam diferentes em função de quem é o destinatário de acordo com a necessidade deste* (AECA, 1997, p. 38).

O controle de economia no setor público pode ser visto em partes relacionadas com os fatores antieconômicos, ou seja, ligados à geração de ineficiente do processo e aplicação de técnicas de avaliação baseada no *input*, que compreende basicamente o conhecimento e análise de custos. Técnica baseada no *input* *é referente o controle dos recursos humanos, materiais e financeiros, e como e quando podem ser medidos* (AECA, 1997, p. 58).

A necessidade de controle na gestão na Administração Pública é evidente em alguns países mais avançados, tais como o Canadá, Reino Unido, Estados Unidos, Alemanha, Suécia e Holanda estes recorrem ao uso de indicadores para avaliar suas gestões, e alguns destes adotam os indicadores há bastante tempo. Há muitos autores, mencionados neste trabalho, que comungam a idéia de que é necessário o controle na Administração Pública, bem como os autores Buendía Carrillo (1998, p. 215), Fuertes Fuertes (1998, p. 231), Viñas Xifras (1998, 253) e Texeira Quirós, Rivera Fernandez & Rabazo Martín (1998, p. 267).

E a avaliação de desempenho de um setor público também está relacionada com a *Teoria dos 4es*, ou seja, eficiência, eficácia, economicidade e efetividade, na Espanha os autores Cavero Rubio, Sansalvador Salles & Reig Mullor (2000, p. 237), mencionam a teoria usada no

setor e que buscam alcançar os Três “*es*”: eficiência, eficácia e economia, faltando ser incluída a efetividade e outros autores que usam os três “*es*”, incluem a equidade e ecologia (Montesinos Julve & Gimeno Ruiz, 1998, p. 155), a primeira estabelece como incidência os resultados finais e a segunda, o impacto da atuação da entidade pública no meio ambiente. A teoria dos “*es*” foi tratada no Capítulo 2 deste trabalho.

3.2 Sistema de Informação na Administração Pública

3.2.1 Caracterização do Sistema de Informação na Administração Pública

No Brasil, com adoção de uma política de privatizações em algumas unidades da administração pública, procurou tornar as gestões mais eficientes, ou seja, mais independentes e participativas na economia.

Procura-se implementar a Contabilidade Gerencial na Administração Pública no Brasil no âmbito da esfera Federal, embora já existam casos municipais, de modo que as unidades possam acompanhar e mensurar os custos, buscando prestar informações que subsidiem no planejamento do orçamento e que este seja elaborado de forma segura, com projetos e atividades⁹ de grau relevante à população, levando conseqüentemente a diminuição do déficit público, a eficiência e transparência dos atos junto à sociedade.

As Figuras 3.4 e 3.5, demonstram a situação atual no Brasil de onde o dinheiro vem e para onde o dinheiro vai respectivamente.

⁹ “.. divisão mais reduzida de cada uma das ações que se deve desenvolver para cumprir as metas do programas ou subprogramas” Afonso(2000, p. 662). Dentro de uma atividade pode ter uma operação específica a ser efetuada dentro de um processo, com objetivo de um resultado determinado, chamado de tarefas. No trabalho o termo é usado como tarefas e ora é apresentado como procedimentos.

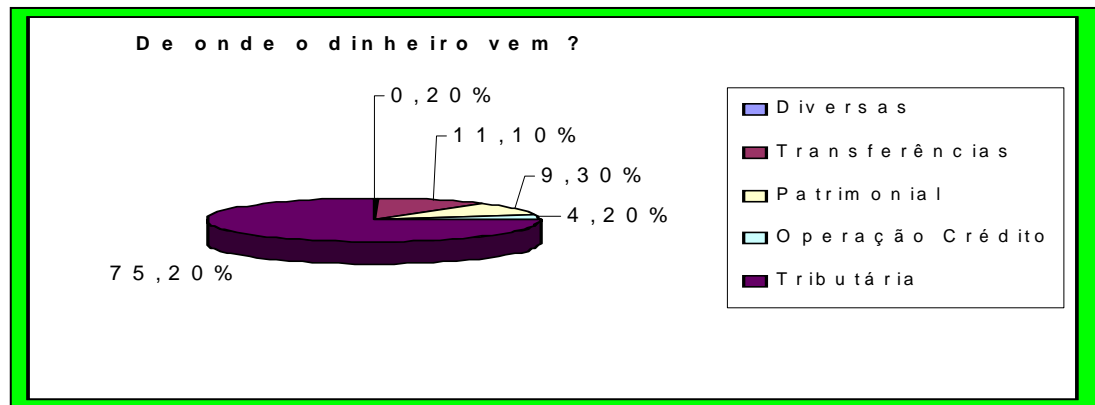


Figura 3.4 – Modelo de relatório de prestação de contas 1 - De onde o dinheiro vem? Fonte: SILVA, Lino Martins da Silva, 1999.

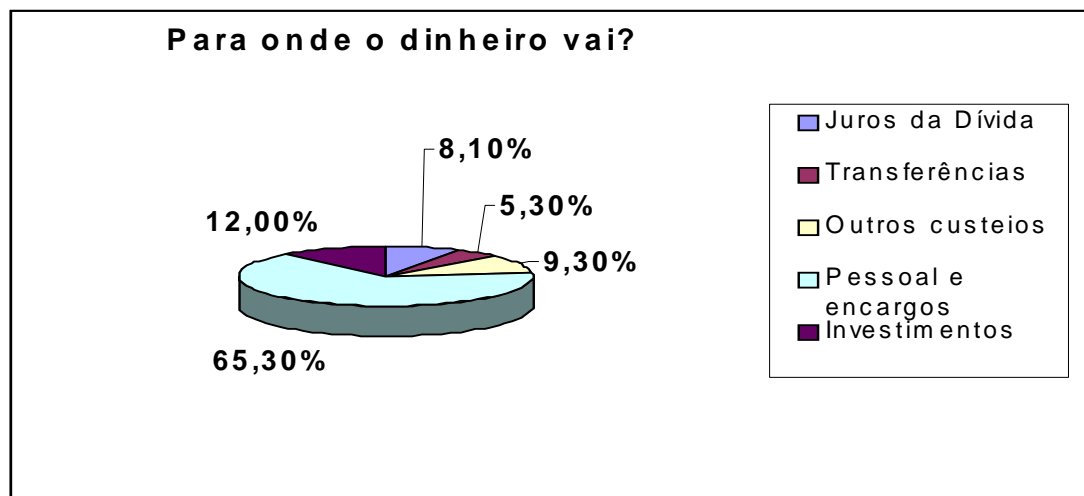


Figura 3.5 – Modelo de relatório de prestação de contas 2 – Para onde o dinheiro vai? Fonte: SILVA, Lino Martins da Silva, 1999.

Os demonstrativos mostram a aplicação dos recursos arrecadados pelo contribuinte do Brasil e sua importância de prestar contas à sociedade. Os relatórios não ficarão restritos nas informações financeiras, como ocorre na Administração Pública Federal, utiliza dois Sistemas on-line bastante conhecidos para execução orçamentária e financeira, chamado SIAFI – Sistema

integrado de Administração Financeira e para compras, licitações e publicações, chamado SIASG – Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais.

O maior volume de arrecadação no Brasil é proveniente de tributos, gerando a receita tributária e o maior volume de gastos no setor público é direcionado para pagamento de pessoal e encargos, conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101/00 no art. 19 “ *o total com pessoal, em cada período de apuração,..., não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, ... União: 50% (cinquenta por cento)*”. E de acordo como foi apresentado pelo autor, o período pesquisado estava ultrapassando os limites estipulados na referida lei, que veio a vigorar um ano depois desta publicação.

O Cenário atual do Sistema de Informação da Administração Pública Federal é composta de uma modernização e que vem a facilitar bastante as informações que serão geradas, com a implementação efetiva da Contabilidade Gerencial, ou especificamente da Gestão estratégica de Custos, que irá suprir as necessidades das gestões através dos relatórios gerenciais, tornando as decisões e permitindo a comunidade avaliar a economicidade, a eficácia e eficiência dos serviços prestados pelo setor público.

Para Guimarães (2000, p. 95), o planejamento prévio das ações e as metas para o orçamento público contribuem “... *para o desenvolvimento de Estado, em economia significativa de tempo e na relação custo-benefício, expressando resultados satisfatórios, tornando transparente as responsabilidades das gestões no atendimento de suas metas*”.

Embora as tarefas do setor público sejam manipuladas, via de regra, pelo governo, é de fundamental importância que elas conservem a correlação preço-qualidade. É ainda necessário que a política de preços seja adequada ao valor dos serviços prestados, cobrindo os custos e proporcionando um lucro socialmente aceitável.

Há preocupação de reduzir os custos e avaliar o desempenho em todas as áreas da administração pública, sem que venha ocasionar danos à qualidade dos serviços oferecidos à comunidade. Os objetivos e planos de mercados do ramo empresarial tendem a ser planejados e relacionados à expansão mercadológica e à diversificação da oferta de serviços. Essas metodologias são transferidas também para outros campos de atuação.

Para implementação de um sistema de informação deve-se observar as etapas fundamentais (Palácios & Rodriguez, 1996, p. 180) na sua estruturação, que são: do planejamento, que contém a definição dos objetivos do serviço; a orçamentária, onde se busca instrumentar a destinação eficiente dos recursos, a de gestão, definição das estratégias da empresa e apresentam a importância da presença de um gestor e controle de gestão, verificação das técnicas tradicionais da legalidade, eficácia e eficiência com objetivo de otimizar os resultados.

A idéia de implementação de um sistema de custos¹⁰ nas entidades governamentais, também é defendida pelo professor Lino Martins (1996), demonstra que a Contabilidade Governamental deve “... valer-se de qualquer padrão de unidade física que permita a efetiva avaliação de gestão”. O sistema usado na Contabilidade Gerencial deverá ser mais operativo possível, *este deverá reunir de todos os inputs do sistema, com características que influenciará decisivamente na saída dos relatórios* (AECA, 1997, p. 59).

A Lei de Responsabilidade Fiscal, a Lei nº 101/00, especifica a necessidade de se ter um sistema de custos na Administração Pública, abrangendo todas as esferas do Governo Brasileiro “ *a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial*” (art. 50, § 3 da Lei nº 101/00) e a mesma sugestão está explicitada na Lei 4.320/64 com aplicação facultada. O acompanhamento gerencial, ou seja, as ferramentas de custos serão combinadas com as informações geradas da Contabilidade Pública.

As normativas que fundamentam a implantação de um Sistema de Contabilidade de Gestão na Administração Pública Espanhola estão contidas na Constituição Espanhola de 1978, no artigo 31.2 “*a programação e execução dos gastos públicos responderá os critérios de eficiência e economia*”, na Lei Geral Orçamentária (aprovada por Real Decreto Legislativo nº 1.091/88 de 23 de setembro) no artigo 17 “*que o controle da eficiência será mediante a análise de custos*”, no art. 124 que enumera os fins da Contabilidade de Gestão na respectiva

¹⁰ O sistema baseado por atividades “ é adequado para o serviço público, porque através da classificação funcional-programática pode-se estabelecer direcionadores de custos para cada programa, subprograma e outros e ainda permite comparação com orçamento dos estados e municípios” (Afonso, 2000, p. 675), a metodologia desse sistema compreende: na identificação das atividades e o custo correspondente; alocação do custo departamental ao custo da atividade; na separação entre custos variáveis e fixos, identificação dos direcionadores de custos (cost drivers) e na divisão do custo por atividade pelo cost driver.

Contabilidade Pública e art. 134, obriga acompanhar a Conta Geral dos Estados, na Lei Orgânica nº 2/98 de 12 de maio do Tribunal de Contas e na Lei nº 8/89 de 13 de abril de Taxas e Preços Públicos (AECA, 1997, p. 117 - 118).

A missão esperada do Sistema Organizacional na Administração Pública é que seja uma missão empreendedora na condução do bem-estar da sociedade, com crenças e com adoção de uma postura ética, este é um critério que está relacionado com a responsabilidade social, *tanto a organização e seus funcionários devem assumir este comportamento* (Muñoz Colomina & Campos Fernández, 2000, p. 380).

Os subsistemas do Sistema de Informação podem também ser definidos com base no enfoque definido por Guerreiro(1989) na tese de doutorado, como sendo: informação, administrativo, físico e social e estão direcionados ao de gestão.

A Figura 3.6 apresenta uma Visão Sistêmica da Administração Pública com base nos conceitos metodológicos adotados nas instituições privadas.



Figura 3.6 - Representação Sistêmica na Administração Pública. Fonte: Elaboração Própria.

Espera-se um sistema organizacional bem estruturado com as missões, crenças e postura ética muito bem definida, e este sistema esteja interligado de *forma harmoniosa* com os

subsistemas ligados à gestão pública, de modo proporcione os melhores resultados que serão demonstrados através dos indicadores de desempenho, com objetivo de alcançar o desenvolvimento esperado e melhorar a qualidade de vida da sociedade.

Ao avaliar o desempenho de uma atividade ou de uma gestão serão constatados os pontos fracos e prejudiciais à eficácia e à eficiência. Antigamente esta avaliação era feita somente em relatórios quantitativos e financeiros para que o desempenho fosse mensurado. Com a nova filosofia da “qualidade” o comportamento gerencial sofreu mudanças, permitindo também, o envolvimento dos ativos intangíveis, podemos chamar de “capital intelectual da organização” o pessoal envolvido no processo. Existem diversos trabalhos publicados sobre o assunto: Capital Intelectual, mas poucos direcionados para área pública como proposta de medição. (Caba Perez & Sierra Fernandez, 2000, p. 461)

Com referência à implantação do sistema de controle e medidas de avaliação na empresas, para Perez Jr., Oliveira, Costa (1999, p. 293), os controles de medidas de avaliação de desempenho e resultados têm como principais objetivos: “ *Mensurar o grau de eficiência e eficácia com as atividades das empresas estão sendo executadas, em relação às metas e objetivos previamente estabelecidos e aprovados durante a fase do processo de planejamento estratégico; e oferecer adequados subsídios ao processo de eliminação de desperdícios e aprimoramento de rotinas inadequadas*”.

O professor Masayuki Nakagawa (1993, p. 54), relaciona os seguintes princípios da mensuração de desempenho nas empresas:

- Devem assegurar a congruência dos objetivos da empresa. Em resumo, é preciso que haja uma conexão entre as atividades da empresa e seu processo de planejamento estratégico.
- A metodologia utilizada para quantificar o desempenho e o propósito de cada forma de mensurar deve ser comunicada a todos os níveis gerenciais, por áreas de responsabilidades – ficando claro e evidentes as relações entre as metas individuais e as metas da empresa.

- Devem ser estabelecidas para as atividades relevantes –mensuram-se os insumos (eficiência) que serão utilizados para execução de uma atividade e o desempenho que é resultado (eficácia) da atividade.
- Devem ser estabelecidas para melhorar a visibilidade dos direcionadores de custos – somente com uma adequada compreensão e a visibilidade dos direcionadores de custos é que estes poderão auxiliar os gestores a terem acesso e uso das informações para fins de controlar os custos.
- Tanto as atividades mensuráveis financeiramente como aquelas que não o são devem ser incluídas no sistema de mensuração de desempenho – as mensurações devem ser definidas e expressas em termos de unidades relevantes de mensuração, devendo ser incorporados nos relatórios gerenciais, com objetivo de servir de banco de dados supridor de informações para as demais atividades e/ou área de trabalho.

3.2.2 Alguns Sistemas Integrados à Administração Pública no Brasil

3.2.2.1 Sistemas utilizados na Administração Orçamentária

□ Sistema SIAFI

Existe na Administração Pública Federal um instrumento de acompanhar e controlar a gestão dos recursos públicos. É o processo tecnológico da informação para a gestão de forma e transparências das ações no âmbito federal. Foi criado em 10 de março de 1986, através do Decreto nº 95.452 e entrou em operação a partir do dia 1º de Janeiro de 1987.

O SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal é um sistema on-line que se constitui no principal instrumento de administração orçamentária e financeira da União, promovendo os órgãos centrais, setoriais e executores da gestão pública de mecanismos adequados à realização, ao acompanhamento e ao controle da execução

orçamentária e financeira, tornando a contabilidade fonte segura de informações gerenciais. Este sistema pode ser também off-line.

O Sistema SIAFI tem os seguintes objetivos:

- 1) Simplificar e uniformizar a execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil;
- 2) Buscar a minimização dos custos, a eficiência e a eficácia na gestão dos recursos públicos;
- 3) Promover os órgãos centrais, setoriais e executores da gestão pública de mecanismos adequados para o controle diário da execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil;
- 4) Dar maior transparência aos gastos públicos;
- 5) Dotar a administração pública de mecanismos de modernização;
- 6) Otimizar a utilização dos recursos financeiros;
- 7) Integrar e compatibilizar as informações disponíveis nos diversos órgãos;
- 8) Eliminar as defasagens na escrituração contábil e das inconsistências de dados.

Há várias justificativas (site: [www. serpro.gov. br](http://www.serpro.gov.br)) que propiciaram a criação do sistema SIAFI na Administração Pública Federal, tais como:

- a defasagem na escrituração contábil - defasagens gritantes entre um fato e o levantamento de demonstrativos contábeis, tornando assim, inviável o uso destas informações para uso gerencial;
- a incompatibilidade dos dados utilizados - comprovação de inconsistências nos dados utilizados nas diversas fases do orçamento e da programação financeira, provocando sérios prejuízos para a realização das atividades dos órgãos;
- os trabalhos realizados de forma rudimentar - as coordenações de orçamento e finanças dos Ministérios, bem como as unidades gestoras, utilizavam registros

manuais ou mecanizados, dificultando o controle de disponibilidades orçamentárias e financeiras, prejudicando os registros contábeis;

- a falta de integração dos sistemas de informações – falta de qualquer integração entre os sistemas de informação, impossibilitando o processo decisório nas instituições;
- a existência de inúmeras contas correntes bancárias - em face aos fatos citados, não se implantava o sistema de *conta única* para as disponibilidades do Tesouro Nacional, mantendo-se milhares de contas junto à rede bancária, o que dificultava a execução e a fiscalização da arrecadação de receitas e liquidação de despesas;
- o pessoal sem habilitação - a cultura vigente à época era de uma contabilidade para atendimentos formais e legais. O pessoal não recebia treinamentos específicos e geralmente não era habilitado, executando apenas serviços rotineiros através de fichas e formulários padrões.

A abrangência do SIAFI envolve: todos os órgãos da administração direta, as autarquias, as fundações, as empresas públicas, os órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário e as sociedades de Economia Mista.

O Gerenciamento do SIAFI compete à Secretaria do Tesouro Nacional que deve cobrir os custos operacionais do SIAFI com equipamentos, telecomunicações, desenvolvimento, manutenção e pessoal, exceto os custos com operadores das entidades usuárias.

O Serviço Federal de Processamentos de Dados – SERPRO é vinculado ao Ministério da Fazenda, e compete administrar a infra-estrutura computacional do SIAFI, responsabilizando-se pelo desenvolvimento e funcionamento do sistema, pelo armazenamento e integridade dos dados e pela manutenção dos programas/equipamentos do SIAFI.

Com o mesmo objetivo foi criado o SIAFEM, Sistema Integrado de Administração Financeira para Estados e Municípios, voltados para os lançamentos em unidades orçamentária e administrativa dos governos estaduais e municipais.

A segurança operacional de acesso ao SIAFI é de responsabilidade individual de cada operador do sistema e sua liberação ou acesso ao perfil desejado depende da autorização do Titular da Unidade, do Gestor do SERPRO e do Titular da Coordenação do sistema de Informação da Secretaria do Tesouro Nacional.

O SIAFI Gerencial teve seu projeto piloto do Módulo Gerencial, em 1995, na rede local do próprio Ministério da Fazenda, objetivando oferecer ao usuário melhores condições para adquirir informações gerenciais, no contexto da execução orçamentária e financeira.

□ Sistema SIASG

O Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais - SIASG, é um conjunto informatizado de ferramentas para operacionalizar internamente o funcionamento sistêmico das atividades inerentes ao Sistema de Serviços Gerais - SISG, quais sejam: gestão de materiais, edificações públicas, veículos oficiais, comunicações administrativas, licitações e contratos, do qual o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – MP, é órgão central normativo¹¹.

3.2.2.2 Sistemas utilizados na Administração Tributária

Estes são destinados a atender exclusivamente à Secretaria da Receita Federal -SRF, o SERPRO criou a sua maior e mais complexa Unidade de Gestão, a Superintendência de Negócios Administração Tributária - SUNAT, que tem como visão de futuro ser " O melhor em tecnologia da informação, para o sucesso do Cliente SRF". Esse desafio, aliado à inovação, qualidade e segurança, objetiva disponibilizar a SRF todas as informações pertinentes a Arrecadação, Tributação, Fiscalização e demais funções do cliente, de forma integrada, dotando-a de tecnologia, ferramentas e instrumentos modernos e eficientes, com o intuito de facilitar seu

¹¹ O sistema SIASG está cada vez mais integrada com SIAFI, a maior parte das notas de empenhos é confeccionada via SIASG, as apropriações da despesa, consultas, e pagamentos são feitos via SIAFI.

processo de arrecadação, gestão e tomada de decisões, facilitando e tornando mais amigável o relacionamento fisco-contribuinte, bem como a valorização do "*direito à cidadania*".

□ **SIEF**

Sistema Integrado de Informações Econômicas - Fiscais. Consiste na reformatização global da SRF, pela visão integral do contribuinte devendo unificar e integrar todos os demais sistemas corporativos da Receita Federal. Utiliza-se da mais moderna tecnologia e mecanismos de segurança, adequados à salvaguarda da integridade, consistência e privacidade dos dados relativos ao contribuinte brasileiro. Funciona de forma descentralizada e será acessado nas Delegacias e Unidades Administrativas da SRF, por via de Rede Local.

□ **RECEITANET**

A mais moderna tecnologia a serviço do contribuinte. Serviço desenvolvido pelo SERPRO que possibilitou a partir de 1997, a entrega de declarações de Imposto de Renda, com emissão de recibo eletrônico, via Internet. O aumento crescente na utilização indica que o RECEITANET atingiu seu objetivo, não só de facilitar a relação do contribuinte com o fisco, como a credibilidade e segurança, pois com o uso da criptografia na transmissão, transformando a mensagem em código, assegura o sigilo das informações. Atualmente, este serviço atende também a várias outras declarações e à emissão de Certidão Negativa, para pessoas físicas e jurídicas.

□ **SEARQ**

Sistema Eletrônico de Arquivamento de Declarações de Pessoa Física e Jurídica. Sistema de arquivamento de declarações que permite maior rapidez, facilidade e segurança no acesso às informações. Foi inaugurada uma nova linha de produção para mídia CD - ROM, com acesso restrito aos usuários cadastrados e sistemáticos de auditoria. Relativo aos aspectos

ambientais, esse sistema já permitiu que fosse evitado o corte de mais de 25 mil árvores desde sua implantação.

□ **SIMPLES**

Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições de Micro Empresas e Empresas de Pequeno Porte que dispõe sobre o regimento tributário das microempresas e empresas de pequeno porte, com a finalidade de favorecer e simplificar o pagamento de impostos. Serviço criado a partir de idéia inovadora, sugerida pelo próprio Secretário da Receita Federal.

□ **CNPJ E CPF**

Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica e Cadastro de Pessoa Física. Constitui-se em um núcleo básico formado pela unificação dos dados cadastrais do contribuinte pessoa jurídica e física, existente hoje nos cadastros dos diversos níveis do governo - União, Estados e Municípios.

3.2.2.3 Sistemas utilizados na Administração de Recursos Humanos

Nessa área, o SERPRO concentra, atualmente, sua atuação no atendimento ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão - MP, para o qual desenvolveu e mantém operativo o sistema de Recursos Humanos, com informações que podem ser extraídas por via internet.

□ **SIAPE. - Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos**

O SIAPE realiza o controle de dados cadastrais, pessoais e funcionais e o processamento da Folha de Pagamento de Servidores Ativos e Inativos, Instituidores de Pensão e

Beneficiários de Pensão dos seguintes órgãos: Administração Pública Federal Direta; Autarquias; Fundações; Ex-Territórios Federais; Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista que recebam dotação, total ou parcial, do Tesouro Nacional para pagamento da folha de pessoal.

Base para a integração sistêmica dos órgãos do SIPEC - Sistema de Pessoal Civil da Administração Pública Federal, o SIAPE é responsável pelo envio, às Unidades Pagadoras desses órgãos, de relatórios referentes ao pagamento de seus servidores e de arquivos de crédito para os bancos responsáveis pelo pagamento.

Dados mensais, sobre a operacionalidade deste sistema em valores aproximados conforme dados do Serpro (consulta: www.serpro.gov.br):

- 214 órgãos, com quase 1.000 de unidades pagadoras;
 - 1,2 milhão de contracheques;
 - 2 milhões de registros, abrangendo: servidores ativos: 750 mil servidores inativos: 490 mil instituidores de pensão: 260 mil e beneficiários de pensão: 440 mil.
- 3 milhões de páginas impressas
 - 12.000 usuários habilitados;
 - acesso simultâneo para até 1.200 usuários;
 - 13 milhões de transações (média).

Visando garantir a confiabilidade, segurança e confidencialidade das informações tratadas, o SIAPE dispõe de mecanismos de segurança que permitem identificar e, em alguns casos, impedir ações indevidas.

A constante evolução do sistema tem gerado economia para o Governo Federal, já que suas informações auxiliam a tomada de decisões em nível estratégico e a adoção de medidas que garantam a correta utilização dos recursos públicos, no que diz respeito à Gestão de Recursos

Humanos da Administração Pública Federal, sob responsabilidade direta do Ministério do Planejamento.

3.2.2.4 Sistemas utilizados na Administração do Patrimônio da União

Nessa área o SERPRO atende ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – MP com os seguintes serviços:

□ SIAPA

Sistema Integrado de Administração Patrimonial – consiste em uma ferramenta de apoio à administração do patrimônio imobiliário da União, dos seus imóveis dominiais e que tem como objetivos: identificar os imóveis dominiais da União, quais são, em que local estão e quais suas características; identificar os usuários dos imóveis dominiais da União, quem são, que imóveis estão ocupando, quais são os regimes de utilização e período de ocupação dos imóveis; agilizar a cobrança e aprimoramento dos controles sobre os devedores omissos e fornecer dados para o encaminhamento dos processos para inscrição em dívida ativa da União e a competente execução judicial; estabelecer uma padronização nas atividades operacionais executadas pelas GRPU – Gerencias Regionais de Patrimônio da União; integrar os procedimentos da SPU – Secretaria do Patrimônio da União e GRPU e dispor a SPU informações que possam apoiar os esforços de combate à sonegação e à moralização no trato da coisa pública.

□ SPIU

Sistema de Patrimônio Imobiliário da União - consiste em uma ferramenta de apoio à administração do patrimônio imobiliário da União, dos seus imóveis de uso especial e que tem como objetivos: identificar os imóveis de uso especial da União que sejam próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades das Unidades de Gestão e também ou imóveis funcionais; identificar os usuários dos imóveis de uso especial da União; estabelecer uma padronização nas

atividades operacionais executadas pelas GRPU; integrar os procedimentos da SPU e GRPU e minimizar os esforços através da integração com o SIAFI, atualizando o balanço patrimonial imobiliário de forma automática.

□ **EX-OFFICIO**

Sistema de Recadastramento dos Imóveis Dominiais da União Ex-officio do SIAPA – consiste em uma ferramenta de apoio a GRPU para o recadastramento dos imóveis dominiais da união ex-officio do SIAPA, que tem como objetivo processar os dados cadastrados por empresas em parceria com a GRPU, que depois de depurados, alimentarão a base de dados do SIAPA. Essas empresas, contratadas através de licitação, são responsáveis pelo levantamento de campo, registro e validação dos dados, garantindo sua autenticidade e legalidade. SSD - Sistema de Suporte à Decisão – que consiste em um serviço baseado em tecnologia de Data Warehouse, que integra e organiza os dados do SIAPA e SPIU, disponibilizando-os para consulta, em ferramenta cliente-servidor ou WEB. Os assuntos disponíveis para análise são: imóvel, responsável, Débito, Crédito e parcelamento. GDI – Sistema Gerenciador de Documentos Imobiliários – que consiste em uma ferramenta de apoio à administração do patrimônio imobiliário da União, no gerenciamento dos seus documentos imobiliários, que tem por objetivo manter um cadastro digitalizado de todos os documentos referentes aos imóveis, título precário e livro tais como escritura, folha de registro, termo de entrega. SPN2000 - Sistema de Recadastramento de Próprios Nacionais – que consiste em uma ferramenta de apoio à administração do patrimônio imobiliário da União, dos seus imóveis próprios nacionais, que tem por objetivo permitir as unidades gestoras de todo o Brasil recadastrar os imóveis próprios nacionais.

□ **SIF**

Sistema de Imóveis Funcionais – consiste em uma ferramenta de apoio à administração do Patrimônio imobiliário da União, dos seus imóveis funcionais, que tem por objetivo gerenciar o uso dos imóveis funcionais da União.

3.2.2.5 Sistemas utilizados nos Estados e Municípios

A partir do sucesso do SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal, como instrumento para execução orçamentária e financeira das entidades da Administração Pública Federal, alguns governos estaduais ressaltaram a necessidade de dispor de instrumento semelhante. Como resposta a essa demanda o SERPRO desenvolveu alguns outros sistemas, com descrito a seguir.

□ SIAFEM

Sistema Integrado de Administração Financeira para Estados e Municípios. O mesmo princípio que induziu a criação do SIAFEM - adaptação e adequação de sistemas nacionais, comprovadamente eficazes, para atender necessidades da estados e municípios - levou ao desenvolvimento de outros sistemas de apoio à Administração Pública, conforme pode ser observado a seguir.

Específico para a Área de Administração Orçamentária, Financeira e Contábil, é um Sistema desenvolvido pelo SERPRO, baseado no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI, para simplificar e uniformizar a execução orçamentária, financeira e contábil dos Estados e Municípios, de forma integrada, minimizando os custos e obtendo maior eficiência e eficácia na gestão dos recursos públicos.

O SIAFEM, como instrumento de informação apóia as funções gerenciais de planejamento, tomada de decisão e controle operacional, abrangendo os órgãos da Administração Pública, sejam eles da Administração Direta ou Indireta, como autarquias, fundações e empresas públicas, atendendo as leis 4320/64 e 6404/76.

Os Módulos do SIAFEM correspondem Execução Orçamentária, Execução Financeira, Contabilidade, Auditoria, Controle, Cadastros Básicos, Tabelas e Comunica.

□ **SIPLAN**

Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento para Estados e Municípios. É um Sistema desenvolvido pelo SERPRO, baseado no Sistema de Programação Orçamentária do Governo Federal – PROGORCAM, para auxiliar no processo de tomada de decisão, permitindo a elaboração da Proposta Orçamentária em nível de detalhamento físico, utilizando os conceitos de Plano Interno, Classificação Funcional Programática, Esfera Orçamentária e Item de Programação. São Módulos do SIPLAN: Acompanhamento, Propostas e Tabelas.

□ **SITAFE**

Sistema Integrado de Tributação e Administração Fiscal para Estados e Municípios. Sistema desenvolvido pelo SERPRO, que permite o controle, de forma integrada, dos segmentos que compõem os processos de arrecadação, tributação e fiscalização dos Estados, permitindo maior controle da arrecadação gerando informações e subsídios para evitar evasão de receitas.

São Módulos do SITAFE abrange: Cadastro de Contribuintes, ICMS, Arrecadação, Integração com o Contribuinte, Parcelamento, Dívida Ativa, Controle de Fronteiras, Documentação Fiscal, Ação Fiscal, IPVA e Controle de Pessoas.

□ **SIAGEM**

Sistema Integrado de Administração de Serviços para Estados e Municípios. Sistema desenvolvido pelo SERPRO, baseado no Sistema Integrado de Administração de Serviços – SIADS, implantado no Ministério da Fazenda e SERPRO a nível nacional, para simplificar e padronizar o processo administrativo de Estados e Municípios, de forma integrada, minimizando os custos e buscando eficácia na gestão dos recursos públicos. É um instrumento que subsidia as funções gerenciais, facilitando e agilizando a tomada de decisão, automatizando o processo administrativo e atendendo as determinações da Lei 8.666/93. Os Módulos do SIAGEM abrangem: Administração de Material, Administração Patrimonial, Administração de Contratos e Administração de Imóveis.

Acompanhamento Físico-Financeiro de Obras e Serviços de Engenharia e Administração de Serviços Gerais: Transporte, Documento (externo), Cargas, Passagens, Frota de Veículos, Telecomunicações, Reprografia e Genéricos.

A comercialização desses sistemas, na estrutura do SERPRO é executada pela Superintendência de Negócios para Estados e Municípios – SUNEM, órgão do SERPRO responsável pela prestação de serviços nesse segmento de mercado.

3.2.2.6 Sistemas de Compras

□ COMPRASNET

A Secretaria Logística e Tecnologia da Informação do Ministério do Planejamento é o órgão responsável pelas informações dos sistemas.

Tem como finalidade às informações estatísticas e gerenciais sobre recursos logísticos na Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional.

As atividades relativas a recursos logísticos na Administração Pública Federal organizam-se de forma sistêmica desde o Decreto-Lei n.º 200/67, cabendo ao MP, dentre outras, as atribuições de órgão central do Sistema de Serviços Gerais - SISG, nos termos do Decreto n.º 1.094/94. Tais atribuições são exercidas pela Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação - SLTI, por intermédio do Departamento de Logística e Serviços Gerais - DLSG, responsável por implementar políticas, diretrizes e normas para a atuação dos órgãos e entidades integrantes do SISG.

A formulação e a implementação de políticas de aperfeiçoamento da gestão de recursos logísticos, devido à sua complexidade e diversidade, necessitam de informações gerenciais constantemente atualizadas, capazes de subsidiar a definição das prioridades para que se obtenha a desejada eficácia das ações.

Essas ações vêm sendo promovidas no âmbito da atual política de Reforma do Estado e, mais especificamente, por meio do fortalecimento do SISG, implantação do Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais - SIASG, e de um conjunto de iniciativas visando à desburocratização, padronização dos procedimentos, integração e apoio às unidades gestoras.

A produção dessas informações possibilitará a definição de parâmetros de referência e de indicadores, avaliação do desempenho dos órgãos e entidades, identificação de áreas críticas e de estratégias necessárias à melhoria da gestão, constituindo, destarte, em poderoso instrumento de apoio, no âmbito do Sistema de Serviços Gerais, na busca de excelência no serviço público.

□ **PREGÃO**

O pregão é um aperfeiçoamento do regime de licitações para a Administração Pública Federal. Esta nova modalidade possibilita o incremento da competitividade e a ampliação das oportunidades de participação nas licitações, contribuindo para o esforço de redução de despesas de acordo com as metas de ajuste fiscal. O pregão garante economias imediatas nas aquisições de bens e serviços, em especial aquelas compreendidas nas despesas de custeio da máquina administrativa federal. Essa modalidade permite ainda maior agilidade nas aquisições, ao desburocratizar os procedimentos para a habilitação e o cumprimento da seqüência de etapas da licitação.

O pregão pode ser adotado para os mesmos tipos de compras e contratações realizadas por meio das modalidades concorrência, tomada de preços e convite. Podem ser adquiridos por meio de pregão os bens e serviços comuns, cujos padrões de desempenho e qualidade sejam objetivamente definidos por edital, por meio de especificações de uso corrente no mercado. Inclui-se nesta categoria as peças de reposição de equipamentos, mobiliário padronizado, combustível e materiais de escritório e serviços, tais como limpeza, vigilância, conservação, locação e manutenção de equipamentos, agenciamento de viagem, vale-refeição, bens e serviços de informática, transporte e seguro saúde.

Para participar do pregão, os interessados devem encaminhar proposta escrita de preço para a Comissão de Licitação. As propostas de menor preço e as ofertas até 10% superiores são selecionadas. Desse modo, o pregão começa com um valor respaldado na realidade do mercado, pois quem exagerar na proposta correrá o risco de ficar fora da disputa. As regras do pregão estabelecem algumas salvaguardas para assegurar patamares mínimos de competitividade. Assim, no caso de seleção de menos de três ofertas após a abertura dos lances escritos, será permitida a participação dos autores das três melhores, quaisquer que tenham sido os preços oferecidos.

O pregão permite ainda o uso das novas tecnologias eletrônicas para a sua realização, reduzindo custos e facilitando a participação de maior número de competidores. Merece destaque o uso da internet como veículo para a divulgação dos avisos e editais do pregão. A integração do processo de compras governamentais a este ambiente tecnológico possibilita maior transparência, controle social e oportunidades de acesso às licitações públicas. O pregão eletrônico será instituído com base no SIASG, o sistema de compras e contratações governamentais, que já funciona na internet e possuem mais de 120 mil fornecedores cadastrados.

As regras do pregão também são inovadoras e simples. É prevista inversão das fases de habilitação e classificação dos licitantes. A inversão permite que seja examinada somente a documentação do participante que tenha apresentado a melhor proposta. O procedimento que vem sendo adotado nas concorrências obriga ao prévio exame da documentação de habilitação apresentada por todos os participantes, acarretando desnecessária lentidão na conclusão da licitação.

O aperfeiçoamento da legislação sobre licitações, com o estabelecimento do Pregão, é ação prevista no Programa Redução de Custos, integrante do Plano Plurianual 2000-2003. Este Programa vem implementando um conjunto articulado de medidas voltadas para a modernização dos processos de compra e contratação, a introdução de controles gerenciais de custo e a aplicação de tecnologias da informática nas licitações. A revisão da legislação e das normas é diretriz para a viabilização das mudanças na área de licitações e o cumprimento das metas de redução de custos do Programa. A idéia simples e inovadora de estabelecer uma competição mais acirrada pelo menor preço em licitações favorece a Administração Pública, os fornecedores e a

sociedade, que tem como exercer maior controle sobre as contratações realizadas. É o máximo por menos.

□ **SICAF-Sistema de Cadastramento Unificado de Fornecedores**

Sistema automatizado de informações que viabiliza o cadastramento de fornecedores de materiais e serviços para os órgãos/entidades da Administração Pública Federal Direta, Autárquica e Fundacional, no âmbito do Sistema Integrado de Serviços Gerais - SISG.

Uma vez inscrito no SICAF o fornecedor estará cadastrado perante qualquer órgão/entidade integrante do SISG, em todo o Território Nacional, independente do local onde tenha ocorrido o cadastramento.

O SICAF é acessado de forma *on-line*, por todas as unidades de Serviços Gerais, por meio de equipamentos de informática interligados à rede de tele-processamento do Governo Federal.

Para cadastrar-se basta o fornecedor preencher os formulários previstos na Instrução Normativa – IN MARE nº 05/95, alterada pela Portaria nº11/1999 do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, e entregá-los a uma das Unidades Cadastradoras - UASG.

Quando de seu cadastramento/habilitação parcial, o fornecedor pode apresentar a documentação exigida em original, por qualquer processo de cópia autenticada por cartório competente ou por servidor de Administração, ou ainda, por publicação em órgão de imprensa oficial.

No intuito de facilitar o cadastramento para os fornecedores, está disponível no site: www.Comprasnet.gov.br, o site de Compras do Governo, o SICAFWEB. Neste site o fornecedor fará o preenchimento do seu pré-cadastramento e posteriormente escolherá uma unidade para a entrega da documentação.

Outra facilidade disponível no site é o “Boleto Bancário do SICAF”, onde permitirá que o próprio fornecedor preencha os campos necessários, faça a impressão do boleto bancário, agilizando assim o seu pré-cadastramento como fornecedor do Governo Federal.

□ **SICON**

Sistema de Gestão de Contratos. É uma aplicação que permite regulamentar os contratos administrativos, pelas suas cláusulas e pelos preceitos de direito público, aplicando-lhes, supletivamente, os princípios da teoria geral dos contratos e as disposições de direito privado.

Os contratos devem estabelecer com clareza e precisão as condições para sua execução, expressas em cláusulas que definam os direitos, obrigações e responsabilidades das partes, em conformidade com os termos da licitação e da proposta a que se vinculam.

As informações armazenadas na base de dados do SICON serão disponibilizadas as UASG e ao público em geral, por terminais apropriados da Rede do Governo, pela Internet e outros meios de comunicação disponíveis.

Na qualidade de Órgão Central do Sistema de Serviços Gerais - SISG, o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão - MP, poderá disponibilizar acesso personalizado ou especial às informações do SICON, a terceiros interessados.

□ **SIREP**

Sistema de Registro de Preços. É uma aplicação que permite regulamentar os procedimentos licitatórios e de contratação de fornecimento de bens processados, pelos órgãos/entidades integrantes do SISG, bem como pelos que optarem pela sua utilização.

O Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – MP, centralizará as informações relativas às licitações para Registro de Preços em curso, por item, para subsidiar os demais interessados, principalmente, quanto a possíveis aquisições compartilhadas por mais de um órgão ou entidade.

O SIREP possibilita pesquisa prévia para levantamento das condições de mercado, contemplando principalmente, preços e capacidade de fornecimento. A redução da pesquisa ficará sob a responsabilidade exclusiva do órgão ou entidade responsável pela licitação.

A pesquisa de preços poderá abranger qualquer região do País e conforme o caso, mercados externos e será realizada com base em informações padronizadas, de tal forma que sejam evitadas distorção no resultado final da pesquisa.

O sistema é acessado de forma *on-line* por todas as Unidades, através de usuários habilitados e por meio de equipamentos de informática interligados, a rede de tele-processamento do Governo Federal.

3.2.2.7 Sistemas de Informações da Procuradoria da Fazenda Nacional

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional é órgão administrativamente subordinado ao Ministério da Fazenda, conforme determina a Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. Seu Regimento Interno encontra-se no capítulo seguinte e no Anexo 4 (p. 271).

□ SISPAGON

Dentro da concepção do “Governo Eletrônico”, uma das metas fixadas pelo Governo Federal foi possibilitar ao contribuinte, via Rede Mundial de Computadores (Internet), o pagamento de tributos e outras exações devidas à Fazenda Nacional. A PGFN, adotando a tradicional modernidade de gestão, implantou o SISPAGON em 25.09.2000 e propiciou aos cidadãos e empresas, que tenham débitos inscritos em Dívida Ativa da União, o pagamento *on line* dos mesmos, mediante transferência de recursos de conta bancária, por iniciativa do contribuinte e interveniência da instituição financeira depositária, diretamente para o Tesouro Nacional, o que se dá em tempo real, gerando baixa imediata do registro do débito. Segundo consta, o SISPAGON foi o primeiro sistema informatizado, no âmbito da Administração Pública Federal, com possibilidade de resolver imediatamente, em tempo real, a pendência das pessoas físicas e jurídicas perante o Poder Público, inclusive porque, se o interessado quitar integralmente todos os débitos inscritos em seu nome, poderá, no mesmo momento, obter Certidão Negativa, também via Internet, o que é economia razoável de tempo e de recursos. Isto sem considerar a possibilidade de agendamento do pagamento, evitando atrasos. Por enquanto, a facilidade destina-se aos correntistas do Banco do Brasil.

❑ **Emissão de Certidão quanto à Dívida Ativa da União**

Implantado desde o segundo semestre de 1998, com fulcro na Portaria PGFN nº 414, de 15.07.98. Trata-se de documento bastante solicitado pelas pessoas físicas e jurídicas, porquanto é ele exigido em contratações com o Poder Público, em qualquer esfera, e para outros fins legais, como fixação de residência no exterior (pessoa física) e contratação de empréstimo externo (pessoa jurídica). Como características fundamentais deste projeto, temos a universalidade (destina-se às pessoas físicas e jurídicas), a segurança (possui um dispositivo - HASH - que lhe confere autenticidade, existindo código de controle, em caracteres alfanuméricos) e a eficiência (emissão em tempo real e simples operacionalidade). Para obter este documento, basta o usuário acessar, de qualquer terminal ligado à Internet, o *site* www.pgfn.fazenda.gov.br, sem burocracia ou dificuldade. De igual modo, pode ser confirmada a veracidade da informação contida nas Certidões quanto a Dívida Ativa da União.

❑ **Emissão de Documentos de Arrecadação de Receitas Federais – DARF**

É o documento indispensável para o pagamento de débitos inscritos em Dívida Ativa da União, como, de resto, das demais exações no âmbito federal. Como a certidão, tem as características de universalidade, segurança e eficiência. Pode o contribuinte obtê-lo já preenchido, no valor integral do débito ou para quitação de prestações mensais, na hipótese de estar a dívida parcelada junto a PGFN. Basta, para isto, alimentar o sistema com informações de seu conhecimento reservado (número do CPF/CNPJ e da inscrição do débito) e obterá, em tempo real, sem necessidade de realização de *download* e com imediato acesso à base de dados da PGFN, sua emissão, havendo a recuperação do valor da dívida no exato momento da consulta.

❑ **Sistema de Parcelamento Simplificado – SISPAR**

Refere-se aos débitos inscritos em Dívida Ativa da União, com valor consolidado, dentro dos limites da legislação – em novembro de 2000 foi publicada a Portaria PGFN nº 507, de 24.11.2000, instituindo o parcelamento simplificado de débitos inscritos em Dívida Ativa da

União por meio da Internet (rede mundial de computadores), recurso este que possibilita aos cidadãos e empresas a obtenção do parcelamento de débitos inscritos em dívida ativa. Esta modalidade aplica-se às dívidas inscritas de valor consolidadas igual ou inferior a R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) e o débito somente será considerado parcelado com o pagamento da primeira parcela, que importa em confissão irretratável da dívida e adesão aos termos e condições, estabelecidos pela lei e demais normas, do parcelamento de débitos para com a Fazenda Nacional. Para efetivar o parcelamento, basta acessar o *site* da PGFN e, com o número da inscrição e o CPF/CNPJ, o usuário obterá o resumo das condições de parcelamento, podendo, inclusive, recalcular o número de parcelas dentro dos limites legais. Em 2001, o sistema foi adaptado para permitir o parcelamento, em até 72 (setenta e duas) parcelas, dos débitos das empresas inscritas no SIMPLES e, ademais, para vedar a possibilidade de parcelamento para as empresas que já tenham feito opção pelo REFIS, porquanto os pagamentos já estão sendo efetuados neste âmbito.

Site e e-mail da PGFN – o *site* oficial da PGFN na Internet (www.pgfn.fazenda.gov.br) coloca à disposição dos usuários diversas informações, possibilitando, ainda, contato direto com o órgão, via *e-mail* (opção FALE COM A PGFN).

Não há dúvida de que são inúmeros os benefícios destes serviços, porque geram conforto e economia para o contribuinte e a diminuição de contribuintes nos balcões de atendimento das unidades da PGFN, com a conseqüente redução de custos operacionais do órgão e a possibilidade de realocar servidores para o atendimento a outros contribuintes ou para o exercício de outras funções, racionalizando-se o desenvolvimento das atribuições institucionais e favorecendo a prestação de melhor serviço ao usuário por parte da PGFN. Igualmente para a sociedade existem ganhos que decorrem, no caso, da diminuição do custo Brasil, da visibilidade do investimento do governo nas ações de melhoria do serviço público e da efetiva desburocratização dos serviços prestados ao cidadão.

Existem outros sistemas utilizados pela Administração Pública Federal que não foram mencionados no trabalho, pois ficaria muito extenso e que daria um novo trabalho de pesquisa. Procura-se demonstrar os mais conhecidos e de maior acesso.

3.2.3 Acesso aos Sistemas

Uma vez conectado ao SERPRO, o micro exibirá a tela do Sistema Senha Rede (Figura 3.7), na qual o usuário digitará o CPF e a senha recebida (NOVAXXXX).

Feito isto, o sistema solicitará uma nova senha secreta, de conhecimento único do usuário. Esta nova senha poderá ser do tipo alfanumérico (letras e números) com o mínimo de 6 (seis) e máximo de 12 (doze) dígitos e não poderá ser: o “nome de guerra” do usuário, iniciar com a palavra “nova” ou conter espaços em branco. Esta senha não deve ser repassada a ninguém.

Informada a nova senha, o sistema solicitará que o usuário a confirme, digitando-a novamente. A partir daí, essa será a senha para futuros acessos aos sistemas que estiverem disponibilizados para o usuário..

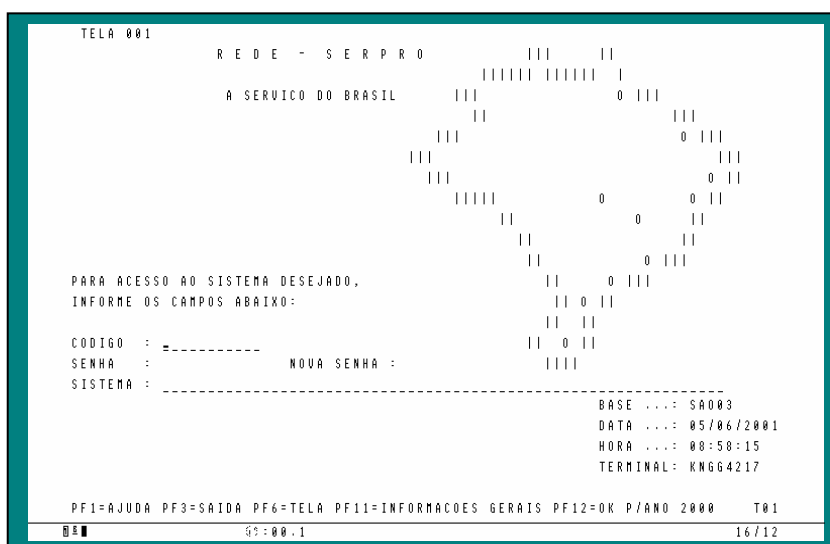


Figura 3.7 – Demonstra a Tela da Rede SERPRO. Fonte: www.serpro.gov.br.

3.2.4 Alguns Sistemas Integrados à Administração Pública na Espanha

São sistemas de informações da situação econômica e financeira aplicada na Administração Pública na Espanha: SICOP, SICAI e SICAL.

□ SICOP – Sistema de Información Contable Y Presuouestario

Sistema de Informação Contábil e Orçamentária foi implantado em 1986, conforme informações contidas no Capítulo 1 deste trabalho. São princípios gerais, segundo Montesinos, Vela e Serra (1992, p. 629), em que o sistema se baseia:

- a) implantação da partida dobrada no Plano Geral da Contabilidade Pública, modelo baseado no Plano Geral da Contabilidade da empresas espanholas.
- b) Contabilidade para tomada de decisão, o sistema se configura uma contabilidade para gerência, com objetivo de tornar as gestões mais eficientes.
- c) sistema integrado busca-se integrar a informação com a contabilidade financeira, orçamentária e analítica.
- d) modelo contábil descentralizado procura-se descentralizar as informações por centros contábeis.
- e) suporte informático, de forma o sistema seja alimentado de um única vez e produza informações para todos os centros para consulta e geração de relatórios.
- f) simplificação administrativa está ligada a simplificação dos procedimentos administrativos.
- g) segurança com relação ao funcionamento do sistema, buscando garantir a coerência, homogeneidade, comunicação e coordenação entre os centros contábeis.
- h) Concentração da função do organizador de pagamento, informações direcionadas para direção geral do Tesouro e Política Financeira.

O sistema SICOP está dividido em duas grandes áreas que são: orçamentária e contábil. A área orçamentária transmite a área contábil à estrutura de organização dos gastos e ingressos públicos, e a área contábil, transmite para o orçamentário os resultados da execução do orçamento, servindo de base para melhorar a confecção do orçamento futuro. O SICOP, sem um

suporte informático seria inviável sua operação de forma manual devido o grande volume de informação que é processada e atualizada.

Existem ainda, outros sistemas que estão em sintonia com o SICOP, chamado Sistema Integrado de Contabilidad para la Administración Intitucional (SICAI) e Sistema Integrados de Contabilidad para la Corporaciones Locales (SICAL), bem como, outros sistemas que neste trabalho deixam de ser mencionados, porque o objeto de estudo iri ser desviado.

Comprovamos o uso da tecnologia em todos segmentos, assim como o Brasil, a Espanha também trabalha com sistemas eficientes de registros e acompanhamento dos fatos e atos contábeis realizados pelo setor público.

3.2.5 Relatórios de Desempenho

A função dos relatórios é prover, tanto o ministério supervisor, quanto à instituição, de informações acerca do grau de atendimento das metas pactuadas, conforme os indicadores definidos e segundo a sistemática de avaliação traçada. Há espécies de relatórios: parciais, trimestrais ou quadrimestrais e anuais. Os dados dos relatórios devem se ater às questões cruciais e que serão apresentados de forma concisa e compreensível, inclusive para quem não pertence à instituição. Os usuários dos relatórios não devem ser inundados com dados que não lhes interessam; deve ser oferecida ampla informação, mas direcionada a propósitos específicos para cada tipo de usuário.

Os relatórios, além de prestar contas sobre a atuação da instituição, devem conter informações que sejam úteis para a tomada de decisões, com vistas à eliminação de fatores que tenham sido identificados como constrangedores de um melhor desempenho institucional, sempre com o foco no atendimento às diretrizes governamentais e às demandas dos usuários/clientes.

Os dados constantes de relatórios parciais devem ser suficientes para que se verifique:

- se os compromissos acordados no contrato de gestão são passíveis de monitoração;

- se há compromissos que apresentam falhas graves de concepção e de viabilidade de execução;
- se a instituição está sendo capaz de apontar causas e conseqüências de atrasos na consecução de objetivos e metas; e
- se há necessidade de atuação dos supervisores do contrato junto a outras instâncias governamentais, no sentido de se buscarem melhores condições de viabilidade de atendimento dos compromissos acordados.

*“As informações geridas na empresa não se reduzem à tarefa meramente operacional de garantir a racionalidade e a eficiência na produção e na circulação de dados, mas assume o um caráter estratégico de através do design dos relatórios de produção e circulação de informação, moldar a organização flexibiliza-la e prepara-la para uma resposta eficaz aos desafios ambientais”.*Zorrinho (1999, p. 86).

Em resumo os relatórios são peças fundamentais gerados pelos sistemas com base nas informações que foram alimentados pelo fator humano com intuito de atingir um determinado fim, é um documento puramente de acompanhamento gerencial servindo de base para tomada de decisão.

3.2.6 Avaliação Institucional

Devem constar do relatório informações e justificativas sobre eventuais mudanças de objetivos, metas e outros fatores importantes para avaliar o desempenho institucional, que tenham ocorrido durante o período abrangido pelo contrato de gestão.¹²

A instituição deve se preparar para apresentar, em relatórios futuros, uma série histórica sobre seu desempenho. Se isso não for possível no primeiro relatório anual, deve estar contemplado em relatório parcial do próximo ano, com informações que permitam identificar, de forma clara, as relações de causa e efeito, tanto das ações da instituição, quanto de eventuais condições sobre a melhoria do desempenho. Da mesma forma, devem ser explicitadas as causas de um desempenho em desacordo com o pretendido. Os mecanismos propostos para atingimento

¹² A avaliação institucional é um instrumento que faz parte da auditoria de programas, dentro de vários aspectos que auditoria abrange, um destes é a *análise demonstrativa e dos relatórios de acompanhamento produzidos com vistas à avaliação dos resultados alcançados e à eficiência gerencial* (Castro, 1998, p. 202). Essa exigência torna evidente a necessidade de um bom planejamento por parte do gestor público.

dos fins ficam a cargo do gestor, este têm diversos indicadores gerenciais que pode utilizar para que alcance o objetivo da instituição.

3.3 Conclusão Parcial

Os tópicos abordados neste capítulo foram com base nas informações do Capítulo 2 direcionado para Administração Pública, ao mesmo tempo procurou-se demonstrar a situação atual do assunto no Brasil, na Espanha e em alguns países com objetivo de respaldar e fundamentar a pesquisa neste setor, assunto pouco explorado.

As dificuldades de implantar um acompanhamento gerencial no setor público não é um problema só Brasileiro, há diversos países com as mesmas dificuldades, talvez com características diferentes do caso Brasileiro, mas a essência principal não muda, justificamos a opinião com relação à estrutura organizacional, com excessivos níveis hierárquicos e departamentos gerando uma lentidão administrativa, problemas de comunicação, burocracia e com serviços que não satisfazem a população.

Acreditamos que atualmente as Administrações Públicas estão se conscientizando que precisam eliminar estas dificuldades, uma vez que, estão operando com recursos bastante escassos para tanto que precisa ser feito em prol da população.

O sistema de custeio baseado por atividade se propõe a fornecer atributos e informações que auxiliarão as administrações internas a tomar decisões, sabemos que o objetivo da informação é *capacitar uma organização a alcançar seus objetivos pelo uso eficiente de seus recursos* (Afonso, 2000, p. 677), estas informações servirão inicialmente para o planejamento do orçamento e posteriormente contribuirão o acompanhamento do processo de execução e controle.

A Administração Pública não deve ficar mais restrita com *informações passadas*, porque é deste modo é que acontece na Contabilidade Pública, esta é necessária, mas não para fins gerenciais e planejamentos futuros. O problema se torna maior quando encontramos administrações públicas, principalmente na esfera municipal, que não registram os fatos contábeis diariamente e outros que nem registram por falta de organização.

Temos a tecnologia como aliada neste processo de reforma, uma boa estruturação das existentes e implementação das novas nas áreas de carência permitirá o gestor público acompanhar e mensurar os custos, buscando prestar informações que subsidiem no planejamento do orçamento e que este seja elaborado de forma segura, com projetos e atividades de grau relevante à população, levando conseqüentemente a diminuição do déficit público, a eficiência e transparência dos atos junto à sociedade.

Todas essas propostas a serem implementadas precisam ser bastante discutidas para que haja uma perfeita harmonia entre gestores e funcionários na condução do processo, sistema de *brainstorming* é uma alternativa para se discutir as vantagens e desvantagem da implantação de um sistema de gerenciamento e contribuirá na efetivação do processo, de acordo com a teoria do “es”.

Orientamos que o sistema seja implantado primeiramente nas unidades de negócio, ou seja, aquelas arrecadoras dos recursos e que prestam o serviço à sociedade e posteriormente o processo deverá ser expandido para as unidades administrativas, chamadas de direção geral. A recomendação está relacionada com as dificuldades já apresentadas anteriormente e como ocorreram muitas informações, acabaria impossibilitando a implementação do processo no setor público.

CAPÍTULO 4

CAPÍTULO 4 - MODELO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

O objetivo deste capítulo é apresentar uma proposta de estrutura conceitual com estudo de caso numa Unidade da Administração Pública Federal do Brasil do poder executivo, situada num recém Estado Brasileiro, chamado Tocantins e as informações foram coletadas durante o ano de 2001.

As características e o estudo sobre a gestão pública atual foram apresentados no Capítulo 1. A Contabilidade de Gestão aplicada na empresas privadas e empresas públicas foram abordados nos Capítulos 2 e 3 respectivamente. Pontos fundamentais para proposta de modelo de Gestão Estratégica de Custos no setor público.

O enfoque custeio baseado por atividade (ABC) é que norteará o desenvolvimento da proposta de modelo gerencial para ser aplicada no Setor Público. O sistema baseado por atividade é considerado uma ferramenta estratégica na Gestão Estratégica de Custos nas empresas privadas e com aplicações em algumas unidades do setor público no Brasil e na Espanha. Desta maneira, modelo de Gestão Estratégica de Custos tem como premissa a Contabilidade Gerencial ou Contabilidade de Gestão com enfoque no setor público.

4.1. Proposta Conceitual de um Modelo Gerencial para Administração Pública

Neste tópico abordaremos os assuntos relacionados a uma proposta conceitual de um Modelo Gerencial aplicado na Administração Pública, muito termos, técnicas e conceitos foram importados das diversas disciplinas aplicadas nas empresas privadas, tornando possível à adoção deste vasto conhecimento sobre o assunto no setor público, tal fato, deve-se às mudanças administrativas que estão ocorrendo neste campo de aplicação.




4.1.1. Proposta Conceitual para Estudo e Estruturação da Gestão Estratégica de Custos no Setor Público

4.1.1.1 Caracterização da Proposta de Estudo e Estruturação da Gestão Estratégica de Custos no Setor Público

Esta proposta tem como objetivos a mensuração e avaliação das atividades desenvolvidas sob o comando de uma gestão, as informações darão suporte necessário para que os gestores tomem suas decisões de forma segura com eficácia, eficiência e economicidade, o sistema utilizado será o ABC (Activity-Based Costing).

As ferramentas de custos agrupadas com outras técnicas gerenciais poderão ser aplicadas no setor público e permitirão a elaboração de relatórios que ajudarão aos gestores a simplificar os atuais procedimentos, padronizar e racionalizar as rotinas, modernizar os sistemas para obter mais agilidade, e buscar a capacitação dos profissionais para obtenção de melhores resultados que atendam a evolução e o crescimento da sociedade.

Os custos dos serviços e avaliação do desempenho das atividades em uma unidade tornam-se indispensáveis no processo de planejamento das ações públicas, orientando o administrador público na tomada de decisões e serve como apoio na elaboração do orçamento público. Conjugamos a idéia de usar o termo Gestão Estratégica de Custo, por acharmos mais adequado à proposta de um modelo gerencial e relembrando em outros capítulos as definições dos termos, buscou-se explicar o termo da proposta.

Gestão		deriva do latim <i>gestione</i> , que quer dizer ato de gerir, gerência, administração e na língua inglesa é chamada de <i>performance</i> que tem o mesmo significado.
Estratégico		<i>Habilidade de dispor das coisas para alcançar uma vitória</i> (Luft, 1996, p.273), a vitória que se deseja alcançar, é gerir os recursos públicos com eficiência, eficácia e economicidade.
Custo		Bens e serviços aplicados na produção de outros bens e serviços estão relacionados diretamente a atividade principal da organização ou ao fim se destina.

Gestão Estratégica de Custos esta voltada para o Gerenciamento das coisas para se alcançar um resultado positivo com melhor aplicação dos recursos através dos bens e serviços disponíveis para produzir outros bens e serviços, relacionado com a atividade principal da organização e que irá avaliar as atividades desta, com o suporte dos sistemas de informações.

A idéia do termo de Gestão Estratégica de Custos, com enfoque no setor público consistirá na introdução de metodologias e técnicas adotadas na Contabilidade Financeira, Contabilidade Gerencial, Contabilidade de Custos, Administração e Sistema de Informação, com base das informações da Contabilidade Pública aplicada na Administração Pública, a proposta é utilizar conjuntamente as todas técnicas gerenciais e não usá-las de maneiras isoladas, ou seja é a interdisciplinabilidade gerencial.

4.1.1.2 Primícias básicas para implantação da Gestão Estratégica de Custos no Setor Público

A Administração Pública Brasileira é do tipo burocrática e ao implantar um sistema gerencial onde há a utilização da departamentalização refletirá bastante na condução do novo processo administrativo, ou seja no sistema gerencial, então para que as mudanças ocorram de forma natural a administração deve estabelecer algumas rotinas básicas¹ para o processo de implantação da proposta de Gestão Estratégica de Custos com enfoque no setor público, diz respeito a:

- 1) Estratégias de implantação;
- 2) Escolha dos sistemas de informações;
- 3) Administração das resistências as mudanças;

¹ Hugues Boisvert (1999) estabeleceu algumas rotinas básicas que ocorrem no processo de gestão com aplicação da Contabilidade por atividades para serem utilizadas nas empresas privadas.

- 4) Administração dos fatores de sucessos e insucesso;
- 5) Integração da Informação Contábil

□ **Estratégia de Implantação**

É base inicial para implantação do projeto, comparamos ao planejamento estratégico, a partir daí será estabelecido o objetivo, a meta e as ações. Diante do exposto há algumas rotinas que devem ser consideradas:

- Traçar um projeto piloto em uma unidade pequena, ou seja, numa unidade de negócio e posteriormente estendendo para as demais unidades até chegar ao topo da escala hierárquica;
- Traçar um modelo estratégico e posteriormente um operacional;
- Identificar os objetivos da unidade de negócio em conformidade com a unidade de gestão;
- Relacionar a quem se destinará essa informação: direção geral, gestores das unidades e chefes das unidades;
- Analisar o que fazer com essa informação: calcular o custo das atividades, avaliar as gestões, comparar as unidades de negócio, prever e otimizar a arrecadação nas unidades de negócio;
- Saber a frequência da utilização dessa informação: regular, contínua, periódica, acompanhada pelo orçamento;
- Dispor de um modelo único por unidade de negócio;
- Identificar as etapas que devem ser efetuadas na implantação;
- Identificar quais as pessoas devem participar do projeto de implantação e delegar as funções para cada uma pessoa envolvida no processo;
- Verificar como integrar o processo com as demais iniciativas atuais em busca de melhorias.
- Levantar quais as informações necessárias para implantação do processo: a estrutura de um plano de contas e sistema contábil será feita a parte, ou seja, diferente do plano de contas previstas na lei 4.320/64 adotados na Administração Pública;
- Identificar as atividades da unidade e aquelas que representam o causa-efeito na unidade;

□ **Escolha dos Sistemas de Informações**

A tecnologia da informação tem que estar em conformidade com o planejamento estratégico traçado inicialmente e para que os sistemas de informação venham apresentar os resultados pré-estabelecidos sugerimos algumas rotinas:

- Adquirir ou fazer um programa do sistema de custeio por atividades que venha atender a unidade, levando em consideração o custo e a qualidade.
- Integrar os sistemas atuais ao novo sistema, filtrando as informações necessárias para obtenção dos resultados;
- Identificar as necessidades atuais com relação ao processamento das informações dentro da unidade;
- Identificar as necessidades atuais com relação a produção de informações para obtenção dos resultados;
- Levantar o custo dos sistemas escolhido, considerando a manipulação dos dados, importação dos dados, integração dos arquivos com os sistemas atuais, automatização, segurança dos sistemas, capacidade dos sistemas e cenário dos resultados.
- Estruturar um sistema de informação que venha a atender as necessidades previstas durante o planejamento;
- Estabelecer um sistema de informação gerencial;
- Mapear e monitorar o fluxo das informações;

□ **Administração das Resistências as Mudanças**

As rotinas sugeridas a resistência a mudanças esta atrelada ao fator humano, embora Xifras (2001) no Capítulo 2 mencione que o modelo ABC lança dúvidas no uso de variáveis qualitativas como instrumento de gestão e o fator humano sinta necessidade de utilizar variáveis quantitativas para se sentir motivado, os resultados tendem a ser visíveis para satisfação do grupo.

- Prever resistências antes, durante e depois da implantação do processo;
- Identificar os fatores que estão ocasionando tais resistências;
- Traçar estratégias adequadas para a vencer as resistências à mudança;

- Buscar a redução do número de pessoas resistentes à mudança;
- Administrar os imprevistos e motivar as pessoas para as mudanças;
- Apresentar o sistema e demonstrar de que forma poderá contribuir;

□ **Administração dos Fatores de Sucesso e Insucesso**

O processo deve ser monitorado constantemente e readaptado quando necessário para que não haja desistência do modelo gerencial que se pretendeu implantar. É a base da administração do previsto e imprevisto.

- Envolver a direção da unidade de negócio, as demais unidades de negócio, serviço e gestão;
- Incentivar a participação do pessoal;
- Verificar como será o financiamento do projeto;
- Cuidar para que haja clareza do projeto;
- Formar as equipes que farão parte do projeto;

□ **Integração da Informação Contábil**

Devem ainda ser estabelecidas as rotinas que deverão se usadas no processo de transição na reestruturação dos sistemas utilizados pela Contabilidade Pública para o sistema de Gestão Estratégica de Custos, onde as informações necessárias serão redirecionadas para fins de aplicação do modelo gerencial.

- Assegurar que as informações serão utilizadas;
- Prever no orçamento público os gastos com o projeto;
- Prever e administrar os imprevistos da utilização inadequada das informações;
- Monitorar as informações básicas para que estejam de acordo com a legislação e realidade da unidade;
- Facilitar o acesso de consulta as informações da contabilidade pública dos sistemas SIAFI, SIAPE, SIADS e demais sistemas de acordo com a necessidade da unidade;
- Integrar, se possível, as informações dos sistemas atuais ao sistema que será implantado;

- Gerar relatórios gerenciais que auxiliem na elaboração e execução do orçamento;

4.1.1.3. Técnicas Gerenciais integradas na Gestão Estratégica de Custo com enfoque no Setor Público

Neste tópico abordaremos algumas técnicas gerenciais que fazem parte da proposta da aplicação Gestão Estratégica de Custos no setor Público. Obviamente, estas técnicas não estão engessadas na proposta há outras metodologias gerenciais que poderão ser adaptadas, pois temos a certeza que estas irão contribuir para o aperfeiçoamento do modelo gerencial.

□ Sistema ABC e o Diagrama de Ishikawa

O sistema de custeamento baseado por atividade é uma peça da contabilidade de custos que visa a identificar e reduzir informações distorcidas e de forma arbitrária ocasionadas pelos sistemas tradicionais. Para mensurar uma atividade é preciso considerar a combinação dos recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros que produzirão bens e serviços.

Para Martins (1998, p.100), as atividades são necessárias para a concretização de um processo, que é uma cadeia de atividades correlatas, inter-relacionadas.

Identificar os custos de uma atividade compreende mensurar todos os recursos que foram necessários para o desempenho desta. E o grande desafio do sistema é estabelecer aquelas atividades que farão parte dos direcionadores de custos, ou seja, segundo Martins (1999, p.103), direcionador de custos é um fator que determina a ocorrência de uma atividade ou ainda deduz-se que é a verdadeira causa dos custos. Portanto, o direcionador de custos deve refletir a causa básica das atividades.

Como é necessária a identificação das atividades relevantes dentro dos departamentos, algumas falhas na identificação destas atividades poderiam ser evitadas se fossem utilizadas

algumas informações gerenciais geradas por outros sistemas, especificamente o diagrama da causa – efeito.

O Diagrama de Causa-Efeito, também conhecido como Diagrama de Ishikawa e Diagrama-de-Peixe fornecem informações gráficas que estimulam o impacto sobre um efeito ou resultado, Este pode identificar problemas anteriormente à coleta e análise dos dados. E ao identificar as causas principais e secundárias do problema, torna-se mais fácil de identificar as atividades relevantes.

Segundo Boisvert (1999, p.30), a relação de causa e efeito permite “ a identificação do custo das atividades aos objetos de custos depende de relações de causa e efeito que são interdependente do volume”

A figura demonstra o Diagrama de Causa e Efeito que é uma técnica bastante usada pelas empresas privadas.

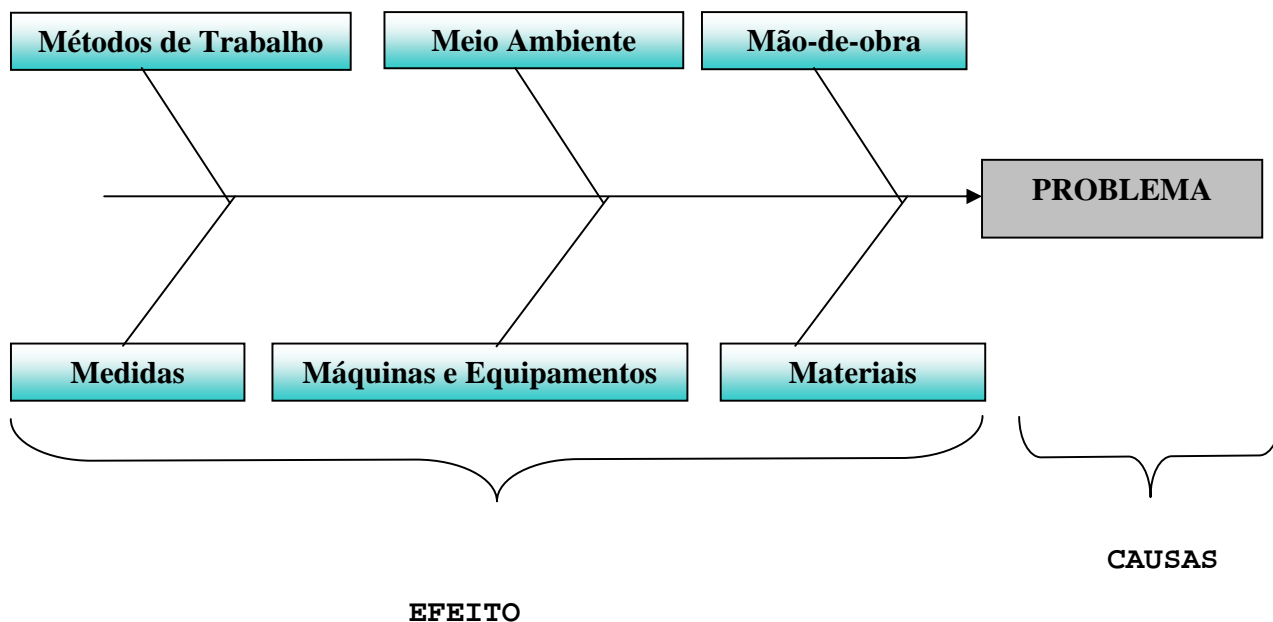
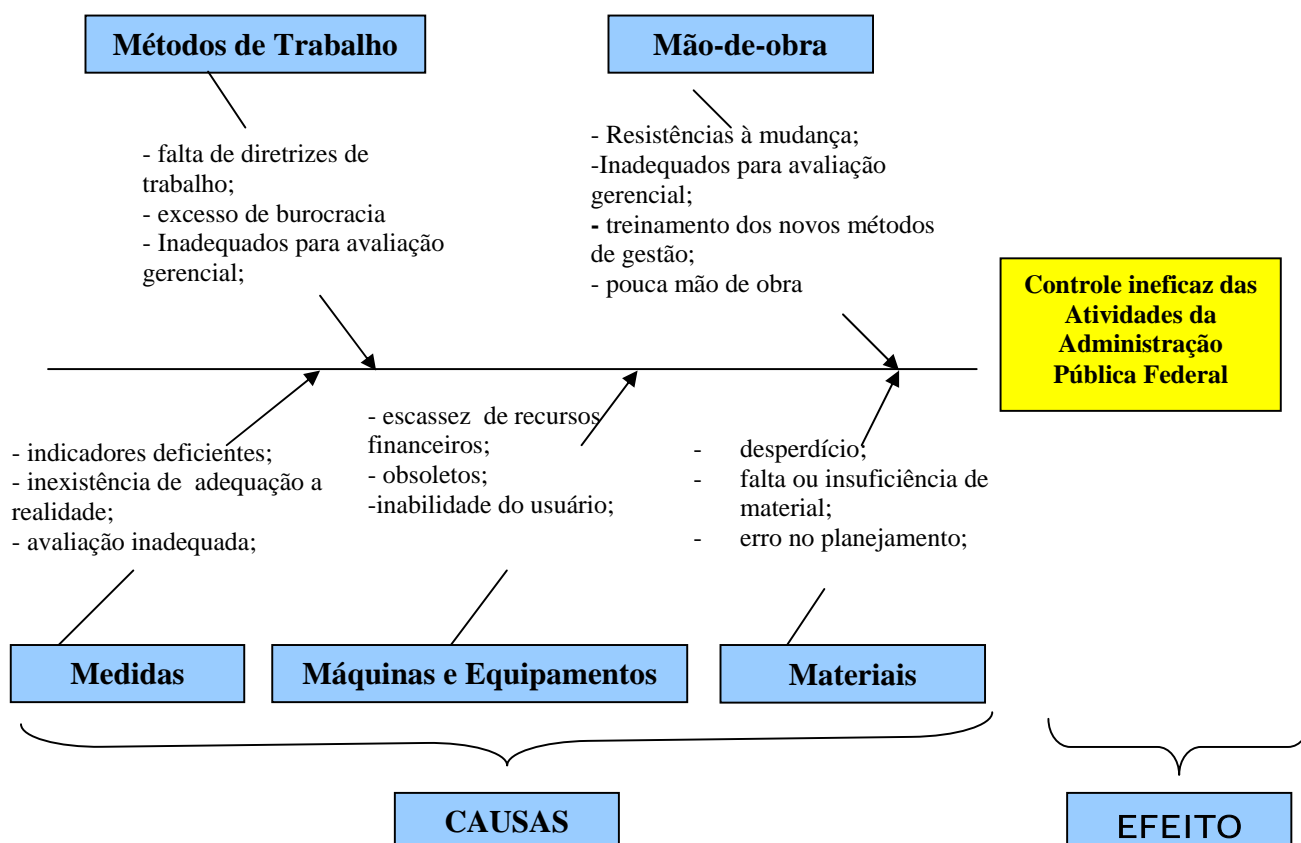


Figura 4.1- Diagrama Causa e Efeito ou Diagrama de Ishikawa. Fonte: Boisvert (1999).

O diagrama é também utilizado em programas de melhoramentos contínuos e pode-se até fazer na unidade uma sessão de brainstorming², a **Figura 4.2** trata de um exemplo de Diagrama com um problema qualquer adotado na Unidade pesquisa.



A **Figura 4.2** – Demonstra o Diagrama Causa e Efeito adaptado à unidade de negócio.
Fonte: Elaboração Própria.

Este exemplo é bastante comum de acontecer nas empresas que tem como efeito o controle ineficaz de atividades desenvolvidas pela unidade, e com base nas rotinas básicas

² “ reflexão em grupo: técnica para encorajar a capacidade de inovação de um grupo unidade ou organização” Pinho(1997, p. 203)

estabelecidas pela gestão pode-se detectar as causas que influenciam no resultado negativo, não necessariamente deve ser utilizada esta técnica para detectar os efeitos negativos dentro de uma empresa.

□ Sistema ABC e o Diagrama de Pareto

O sistema ABC está atrelado ao controle para mensuração dos resultados o diagrama apoiará este controle, segundo Frechner (1999, p.9), “ a adoção da abordagem da análise de Pareto municiará o analista com uma ferramenta para a classificação das atividades principais e criará oportunidade de implementar as características do sistema de controle existente”. A exemplificação deste diagrama conta está representado na Figura 4.5 deste Capítulo.

A análise de Pareto tornou-se popular em 1950 com Joseph Juran que dizia que 20% das causas são responsáveis por 80% dos problemas em um processo de pouca importância (pouco vitais) e que os demais 80% têm como consequência os 20% dos problemas muito triviais” (MARE, 1997). Assim sendo, a análise de Pareto teve sentido na análise do ABC, ou classificação do ABC dentro do domínio contábil.

O gráfico é muito útil porque permite identificar visualmente em uma única revisão tais minorias de característica vital das atividades da unidade, possibilita prestar mais atenção às informações e deste modo usar todos os recursos necessários para levar fim de corrigir a ação sem desperdiçar esforços. Vale ressaltar que o gráfico não é produzido por uma só pessoa, precisa a participação de todos envolvidos no processo.

As atividades relevantes ou não relevantes deverão ser levantadas na unidade de negócio, em alguns casos as atividades são comuns entre os centros de responsabilidades e que devem ser separadas com aplicação de rateios que melhor justifique a escolha e posteriormente é encontrada a frequência das atividades.

O **Quadro 4.1** representa uma proposta de modelo para composição do Diagrama de Pareto numa unidade de negócio.

ATIVIDADES	QUANT. DE ATIVIDADES (1)	CENTROS DE RESPONSABILIDADE	%	ACUMULADO (3)	CENTRO 1 (4)	CENTRO 2 (5)	CENTRO N (6)
			(2)				
			a	a			
			b	a+ b			
			c	a+b+c			
			d	Σ n			
			e				
			n ^o				

Quadro 4.1 – Modelo para Composição do Diagrama de Pareto. Fonte: Elaboração Própria.

□ **Fórmulas aplicadas**

1) **Atividades anual**

$$\Sigma AT = AP + DA + DF$$

ΣAT - Somatório das atividades no ano

AP – Apoio

DA – Dívida Ativa

DF – Defesa

2) **Frequência das atividades**

$$\% AT_n = (f_i / f_t) * 100$$

% AT_n – Percentual de cada uma atividade anual

f_i - n^o de frequência no ano de cada atividade, ou seja, por categoria

f_t - n^o de frequência total no ano

3) Frequência (f) acumulada

Σ das frequências das atividades

4), 5) e 6) Rateio das Atividades Comuns entre os Centros de Responsabilidade

Exemplo do caso prático do Quadro 4.24 deste capítulo:

	APOIO	DIVIDA ATIVA	DEFESA	TOTAL
Nº. de Funcionários	2	4	7	13
Rateio sobre o Total para Divida+Apoio+Defesa	15,38	30,77	53,85	
Rateio sobre o nº. Funcionários da Divida+ Defesa		0,36	0,64	11
Rateio sobre o nº. Funcionários da Apoio + defesa	0,22		0,78	9
Rateio sobre o nº. Funcionários da Divida+apoio	0,33	0,67		6

$$AT_n = f_i * R/100$$

AT_n – atividade unitária anual

f_i - nº de frequência no ano de cada atividade, ou seja, por categoria

R – Rateio

7) Distribuição dos gastos por departamento

$$GT_n = [GT * (R \Sigma AT / 100)]$$

GT_n – Gastos de cada departamento

GT – Gasto total da Unidade no ano

R Σ AT – Rateio de cada um departamento pelo total de atividade no ano

□ Planejamento Estratégico

Vimos no Capítulo 3 o conceito de planejamento estratégico, esta técnica é puramente gerencial, que busca desenvolver o sistema organizacional com a finalidade de atingir os seus objetivos, no setor público estes objetivos estão relacionados com a redução dos custos, melhor aplicação dos recursos e satisfação do cliente do serviço, que é a sociedade.

O planejamento estratégico pode também ser considerado um processo que busca perguntas e respostas fundamentais, que ajudam tanto indivíduos como empresas a definirem seu posicionamento e objetivos, a ordenarem prioridades e atividades para alcançar as metas desejadas. Na fase de planejamento estratégico, o objetivo centra-se na definição de objetivos e estratégias de caráter qualitativo em nível geral de atuação, os produtos do sistema de planejamento são as diretrizes estratégicas, na execução do plano ocorrerá à fase da operacionalização das ações e o acompanhamento será com base na aplicação de indicadores quantitativos.

Ao levantar os pontos fortes e fracos, as ameaças, as oportunidades e as metas que a empresa deseja alcançar, ou seja, gestor e funcionários farão uma reflexão da direção que deseja seguir e como serão percorridos, então começa a se traçado o planejamento e o processo de implantação da Gestão Estratégica de Custos terá inicialmente uma aceitação e que deverá ser mantida, buscando a efetividade dentro da teoria dos “es”. Este procedimento dará suporte para confecção do Diagrama de Ishikawa.

Todos os resultados previamente planejados estarão quantificados em indicadores de desempenho e serão permanentemente gerenciados por meio de um processo de monitoramento, é um feedback dos efeitos das decisões de planejamento. Este Plano Estratégico será elaborado de forma articulada com os compromissos da Unidade estabelecidos no Regimento Interno e consolida o modelo de gestão com foco em resultados, dando continuidade ao processo de modernização administrativa iniciado no começo da década de 90 e fortalecido ao longo dos últimos anos. Vale ressaltar que este processo deverá envolver todos os níveis gerenciais da unidade.

O Planejamento Estratégico surge como alternativa aos problemas, possibilitando o surgimento de soluções contra o desperdício de tempo, de recursos humanos e materiais, e vislumbrando uma nova forma de atuação, mais propositiva.

Etapas do Planejamento Estratégico:

- levantamento de dados;

- conhecimento do ambiente, para prever a viabilidade e os impactos da ação;
- identificação da missão, explicitação dos objetivos e definição das ações estratégicas;
- acompanhamento e avaliação contínua.

Em resumo Planejamento Estratégico é um plano de ação traçado por uma empresa para um determinado tempo de execução, ou seja, os objetivos da unidade; Análise interna das forças e limitações da empresa, que permitirá uma avaliação dos principais pontos fortes e dos pontos fracos que a organização possui, e nas análises internas serão observados recursos financeiros, máquinas, equipamentos, matérias-primas, recursos humanos e tecnologia de que a empresa dispõe para as suas operações atuais ou futuras; Análise externa do meio ambiente, onde serão observadas as condições externas que rodeiam a unidade e que lhe impõem desafios e oportunidades, tais como: características atuais e tendências futuras, oportunidades e perspectivas e Formulação das Alternativas Estratégicas, nesta fase formulam-se as alternativas que a organização pode adotar para alcançar os objetivos organizacionais pretendidos, tendo em vista as condições internas e externas. As alternativas estratégicas constituem os cursos de ação futura que a organização pode adotar para atingir seus objetivos globais.

São notórios os resultados que um Planejamento Estratégico bem fundamentado traz para Administração Pública e que este facilita na execução do Orçamento Público com propostas mais estruturadas e seguras.

Pode-se tomar como base às informações coletadas sobre os indicadores quantitativos e qualitativos apresentados pela unidade através de planilha de acompanhamento do processo gerencial. No caso o modelo proposto este acompanhamento seria com base nas atividades executadas pelos centros de responsabilidades e posteriormente serão condensados em um único Plano de ação, fazendo parte do acompanhamento contínuo.

O quadro demonstra um modelo de acompanhamento da atividade determinado num plano de ação macro traçado pela Administração Pública e que depende das ações internas da unidade.

Atividade:		Cenário				
Aumento das Arrecadações		Dívida Ativa e/ou.....				
		Indicadores Quantitativos				Indicadores Qualitativos
Variável	Frequência	Mês 1	Mês 2	Mês 3	Mês n°	Comportamento atual

Quadro 4.2 – Demonstra o Modelo de Acompanhamento Gerencial das atividades por Setor. Elaboração Própria.

As variáveis estão relacionadas com a ação para atingir a atividade principal dentro do cenário avaliado, às frequências é o nº de vezes que ocorre, esta informação poderá ser utilizada ou extraída de outros relatórios, e quantos os indicadores serão previamente determinados para o determinado fim.

Há inúmeros exemplos de indicadores a serem mensurados, a exemplo da unidade pesquisada que foram ou não contemplados na pesquisa estes podem ser: nºs de processos inscritos, nºs de processos ajuizados, quantidades de procedimentos administrativos, quantidade de funcionários atividade-meio e atividade fim, comparação da receita por atividade com base na receita total arrecadada do mês da unidade, comparação da receita arrecadada com demais unidades da Federação Brasileira, o custo de execução da atividade, demonstrar os tipos de empresas inscritas na Dívida ativa, custo de materiais para execução da tarefa, tempo de

execução da tarefa, produtividade anual, mensal e diária, qualidade do atendimento dos usuários, o grau de satisfação dos funcionários, o cumprimento das metas pré-estabelecidas no Planejamento Estratégico ou Plano de ação, estes últimos indicadores tendem apresentar um grau complexidade maior na coleta dos dados.

4.1.1.4 Funcionamento do Sistema de Informação Gerencial no Setor Público

Conforme exposto anteriormente neste capítulo e no Capítulo 3, o sistema de informação deverá atender as necessidades de cada usuário, em se tratando do setor público o usuário será interno e a quem será delegada a autoridade de tomar as decisões, chamado de Gestor. E estas informações serão úteis também para demonstrar em outros relatórios a transparências das ações para o usuário externo, chamado de cidadãos.

O objetivo que se pretende alcançar deverá estabelecer canais de obtenção de informação alternativos da Contabilidade Financeira e Contabilidade Pública, em observância com as Finanças públicas e as metodologias de gestão. Dentro da Contabilidade Financeira temos a área econômico-patrimonial, que existe tratamento diferenciado com relação ao setor privado, a exemplo o tratamento do imobilizado, na qual mais à frente o assunto.

Partindo destes princípios, estabelecer os canais de obtenção da informação e o conhecimento da estrutura administrativa da unidade pesquisada é o primeiro passo para iniciar o planejamento estratégico. A figura demonstra modelo de um ambiente pesquisado e vale ressaltar que não um existe um único modelo, pois existem diferentes estruturas administrativas e com as mais diversas particularidades.

A figura Demonstra o Funcionamento do Sistema de Informação na Unidade de negocio pesquisada que foi dividida em duas áreas funcionais internas: Atividade Fim e Atividade Meio e mais o ambiente externo.

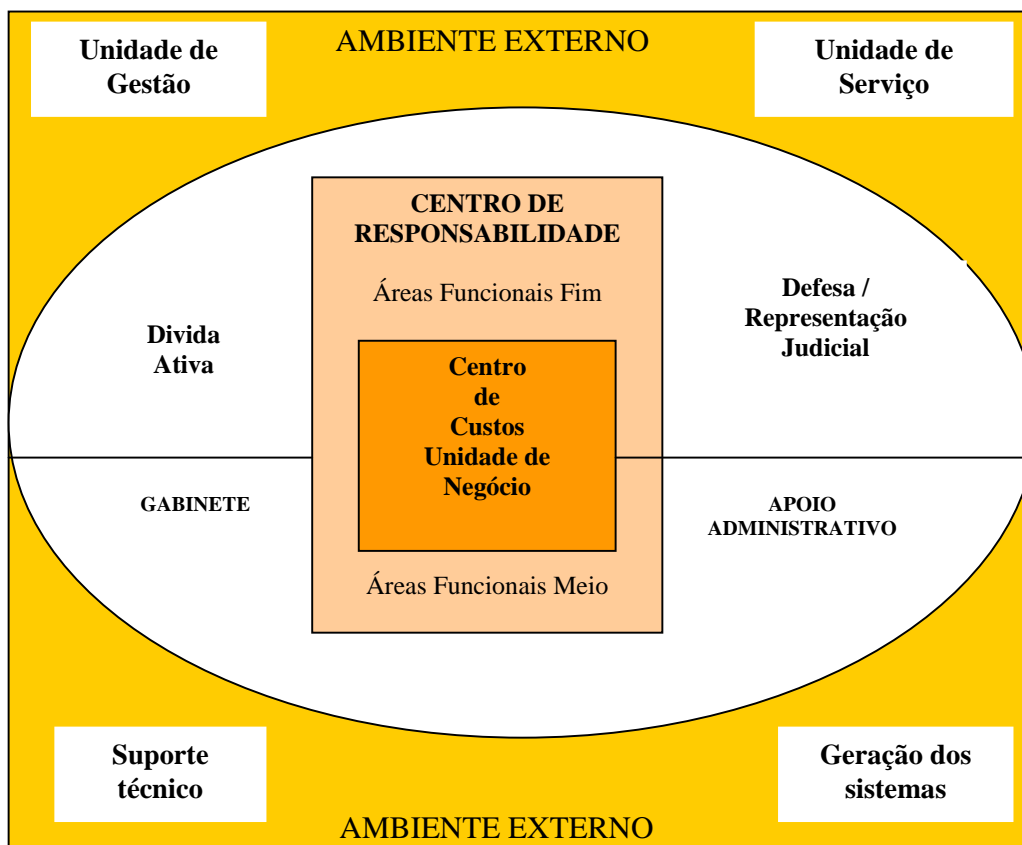


Figura 4.3 – Funcionamento do Sistema de Informação na Unidade de Negócio. Fonte: Elaboração Própria.

Dentro da geração dos sistemas encontram-se todos os subsistemas que estão interligados a unidade de negócio para funcionamento das atividades fim e atividades meio, este é o ambiente interno de uma empresa. A Atividade Fim, englobam as funções e atividades da Dívida Ativa e Representação Judicial / Defesa, ou seja, as atividades geradoras de recursos e ligadas diretamente a atividade principal da unidade; e a Atividade Meio, englobam o gabinete e apoio administrativo, estes também são responsáveis pela geração de recursos mas não estão intimamente ligadas as atividades principais e sim administrativas da unidade de negócio.

O ambiente externo está representado pelo suporte técnico, geração dos sistemas, unidade de gestão e serviços, há algumas situações que são representadas pelo Governo, usuários, fornecedores e outros que aqui não foram abordados.

Os sistemas atuais da Administração Pública, no âmbito Federal, são atualizados e avançados, o que falta é estruturar e direcionar as informações ao processo de gestão por atividade para que auxilie na mensuração e avaliação das atividades, evitando desperdício de tempo e acessos indesejáveis a sistemas e informações que não estejam relacionadas ao objetivo geral.

4.1.2 Modelos de Acompanhamento Gerencial

O acompanhamento pode ser anual, trimestral e mensal das atividades e custo operacional da unidade de negócio, aconselhamento que deva a ser no mínimo mensal, para que as informações não fiquem defasadas, com sistemas implantados este acompanhamento poderá ser feito diariamente. Se este procedimento não estiver sendo acompanhado desta forma não há razões de existir a Gestão Estratégica de Custos no Setor Público, se esta tem fins gerenciais, de acordo com anexo 8 (p. 298) estes foram mensurados com base em algumas orientações relacionadas num esquema básico traçado.

Os relatórios são produzidos de acordo com a necessidade do gestor como abordamos nos capítulos anteriores, comungamos a idéia da AECA (1997, p. 103) que estes deverão apresentar algumas características relacionadas com *flexibilidade*, *compreensibilidade* e *simplicidade* e ainda deverá apresentar a qualidade básica de *oportunidade*, uma vez que a Gestão Estratégica de Custo prima para que as informações sejam atualizadas e não terá valor para este tipo de acompanhamento gerencial se as informações não forem em tempo real, então o processo acompanhamento gerencial não será eficiente.

Para traçar um modelo de acompanhamento gerencial numa unidade do setor público deve seguir algumas orientações básicas relacionadas sob a forma de esquema de trabalho, tais como:

1º passo: levantar o sistema funcional da unidade, que consiste em traçar o ambiente interno e externo a ser pesquisado, bem como o fluxo das informações.

2º passo: traçar um Planejamento Estratégico com o envolvimento de todos os funcionários podendo utilizar em conjunto outras técnicas gerenciais, com isso ficará mais claro a adoção do processo e implantação de um modelo gerencial que se pretende, ou seja, teremos um amplo conhecimento das situações atuais e um plano futuro.

3º passo: com as divisões dos setores, ou ainda do conhecimento dos centros de responsabilidades, serão decididas as variáveis a se trabalhar e o que se pretende mensurar com base no plano traçado.

4º passo: Identificação dos direcionadores de custos na unidade pesquisada, tais como: quantidade procedimentos para execução da atividade, nº de funcionários, estimativas com relação a dados de difícil acompanhamento ou com alto custo para se obter a informação, neste momento identifica-se as atividades relevantes ou menos relevantes, atribui-se os custos às atividades, adota-se rateios em atividades comuns a mais de um centro de responsabilidade e os critérios deve ser o mais justo possível em conformidade com os dados levantados.

5º passo: separam-se os custos diretos, indiretos, fixos e variáveis, alguns destes deverão ser usados como instrumentos de outros indicadores.

6º passo: rateia-se os custos dos departamentos com atividade meio para os departamentos das atividades fins, chamada de alocação dos custos para as atividades geradoras de recursos ou responsáveis pela geração destes.

7º passo: aplica-se fórmulas ou pesquisas de satisfação de acordo com os indicadores previamente estabelecidos, ou outras formas para um acompanhamento e avaliação contínua de modo a apoiar o planejamento futuro.

Os quadros abaixo são alguns modelos propostos para serem aplicados na Gestão Estratégica de Custos e que poderão ser adaptados de acordo com a necessidade das gestões.

□ Custos por Atividade

Há vários relatórios que poderão ser utilizados no levantamento dos gastos na Unidade. O **Quadro 4.3** Demonstrativo Analítico dos Custos por setor.

DEMONSTRAÇÃO ANALÍTICA DOS CUSTOS POR ATIVIDADE		
SETOR		
MÊS/ANO	JANEIRO/xxxx	
Componentes	Valores (R\$)	%
1- PESSOAL		
Salários		
Benefícios		
Encargos		
Provisões		
Outros		
SUBTOTAL (1)		
2- MATERIAL DE CONSUMO		
Materiais diversos		
SUBTOTAL (2)		
3- VEÍCULOS PRÓPRIOS		
Combustível		
Lubrificantes		
Peças, acessórios e serviços		
Custo de manutenção		
Seguro e taxas diversas		
SUBTOTAL(3)		
4- CUSTOS INDIRETOS		
Administrativos		
Operacional		
Manutenção em geral		
SUBTOTAL(4)		
FREQUÊNCIA		
CUSTO UNITÁRIO POR ATIVIDADE		

Quadro 4.3 – Demonstrativo Analítico dos Custos por setor. Elaboração Própria.

As informações deste quadro deverão ser alimentadas com informações pertencentes de outros relatórios, ou seja, gerados por outros sistemas, estes interligados ao sistema que deverá apoiar a operacionalidade da Gestão estratégica de Custos na unidade.

Este relatório será utilizado conjuntamente com o relatório de acompanhamento da frequência das atividades dos setores conforme Quadro 4.4

FREQUENCIA DAS ATIVIDADES POR SETOR			
MÊS/ANO	JANEIRO/xxxx		
ATIVIDADES	FREQUENCIA	%	% ACUMULADO
1- DIVIDA ATIVA			
Certidões			
Atendimento ao Público			
Parcelamento			
Inscrições			
ajuizamentos e outros			
SUBTOTAL (1)			
2- REPRESENTAÇÃO JUDICIAL			
Ações			
Conversão monetária			
Honorários judiciais			
SUBTOTAL (2)			
3- GABINETE			
Atendimento ao Público			
Análise de Processos			
outros			
SUBTOTAL(3)			
4- APOIO ADMINISTRATIVO			
Relatórios			
Pagamentos			
e outros serviços de suporte			
SUBTOTAL(4)			
TOTAL			

Quadro 4.4 – Controle Mensal da Frequência das Atividades por Setor. Fonte: Elaboração Própria.

A classificação dos custos no setor publico serão estabelecidos da seguinte forma:

- Em relação à atividade: Direto e Indireto
- Em relação ao serviço: Fixo e Variável

As terminologias são as mesmas utilizadas no setor privado, bem como seus conceitos, este não alteram muito. A pesquisa utilizou a classificação com relação ao serviço que foram os fixos e variáveis. Outros modelos poderão ser utilizados com relação ao demonstrativo de acordo com a classificação Quadro 4.5 por Centro de Responsabilidade no Quadro 4.6.

Demonstrativo dos Custos de Acordo com a Classificação		
Mês:		
Componentes	Valor (R\$)	
	Variável	Fixo
1- CUSTOS DIRETOS		
1.1 - PESSOAL		
Salários		
Benefícios		
Encargos		
Provisões		
Outros		
SUBTOTAL (1)		
1.2 - MATERIAL DE CONSUMO		
Materiais diversos		
SUBTOTAL (2)		
1.3 - VEICULOS PRÓPRIOS		
Combustível		
Lubrificantes		
Peças, acessórios e serviços		
Custo de manutenção		
Seguro e taxas diversas		
SUBTOTAL(3)		
2- CUSTOS INDIRETOS		
Administrativos		
Operacional		
Manutenção em geral		
SUBTOTAL(4)		
TOTAL		

Quadro 4.5 – Demonstrativo dos custos Diretos, Indiretos, Fixo e Variável.
Fonte: Elaboração própria.

desperdício do tempo se este estivesse interligado ao sistema gerencial, pois já existe um sistema que é feito a solicitação do material que é enviado, mas não está interligado a um sistema gerencial. A nossa proposta é que seja implantado um sistema em cada unidade de negócio para o acompanhamento da Gestão Estratégica de Custo interligado aos demais sistemas existentes.

Controle de Entrada de Material de Consumo							
							Recebimento: xxxxxx
ESPECIFICAÇÃO DO MATERIAL	Janeiro		Fevereiro		até Dezembro		Total
	Quantidade	Valor	Quantidade	Valor	Quantidade	Valor	
Resma de Papel Chamex							
Caneta azul							
Caneta Preta							
Total							

Quadro 4.7 – Controle de Entrada de material de consumo. Fonte; Elaboração Própria.

Controle de Saída de Material de Consumo							
							Setor:
ESPECIFICAÇÃO DO MATERIAL	Janeiro		Fevereiro		até Dezembro		Total
	Quantidade	Valor	Quantidade	Valor	Quantidade	Valor	
Resma de Papel Chamex							
Caneta azul							
Caneta Preta							
Total							

Quadro 4.8 – Controle de Saída de material de consumo. Fonte; Elaboração Própria.

Dentro deste processo de acompanhamento gerencial é visível a situação que demonstram a não aplicação da economicidade no setor público e o termo economicidade é bastante difundido na administração em geral e na Lei nº 8.666/93 de Licitações e Contratos, detectamos que o processo é falho desde da contratação de material e serviço.

Sabemos que a Administração Pública é do tipo burocrático e que a lei engessa os atos do setor, mas alguns destes problemas são originados pelo fator humano e que neste caso é a conscientização pelo bem público, AECA (1997, p. 61) apresentou algumas situações antieconômicas bastantes comuns que acontecem no dia a dia.

Relacionamos algumas situações que iniciam no processo de aquisição, ou seja, no processo licitatório e que pode comprometer totalmente a licitação em curso, são algumas destas falhas que devem ser observadas, tais como: o não cumprimento de normas para aquisição de materiais e contratação de serviços, aquisição de materiais com preços superiores do praticado no mercado, não especificação do material e serviços que pode acarretar problemas futuros, altos custos de manutenção e valores não justificados dos serviços e materiais, contratos adjudicados de forma deficientes, não observância dos prazos. Outras situações estão atreladas ao fator humano, seja pela ausência de informação, capacitação ou falta de zelo pelo bem público, tais como: uso desordenado de material de consumo e imobilizado, inobservância dos prazos de validade, mal acondicionamento de materiais consumo e imobilizado, excessos de materiais que podem ocasionar defasagem (material gráfico é bastante comum), perdas de materiais imobilizados e outras situações que são responsabilidade do servidor público e poderá sofrer penalidades no processo de Auditoria.

□ **Material Permanente**

O atual sistema de patrimônio deverá ser reformulado para corrigir os valores periodicamente, incorporar valores e alterar a vida útil do bem. Esta prática não é feita na atual

Administração Pública, hoje o setor público encontra-se com inúmeros casos de bens que estão completamente obsoletos e com avançada vida útil, onerando os cofres públicos.

A proposta é que haja a depreciação, esta não gera uma despesa e nem precisará ser fixada no orçamento, pois não é desembolsável, sua principal influência é com as despesas com manutenção do patrimônio e reposição destes bens, não constando essas previsões de gastos na elaboração do orçamento e que refletirão no Balanço Financeiro e Patrimonial. Então observamos que o planejamento do Orçamento já inicia de modo *falho* por desconhecimento da real situação patrimonial da Unidade.

No Brasil a Lei de Responsabilidade Fiscal no seu art. 45 § 5 estabelece *que a lei orçamentária e as de créditos adicionais só incluirão novos projetos após adequadamente atendidos os em andamento e contemplados as despesas de conservação do patrimônio público, nos termos em que dispuser a Lei de Diretrizes Orçamentária*, os recursos destinados a manutenção do patrimônio público tem prioridade, daí a importância do registro dos fatos que venham ocorrer com os bens para que a unidade planeje e detecte os recursos necessários para conservação destes bens.

O Quadro 4.9 Demonstra um Modelo de Acompanhamento Gerencial para os Bens Imobilizados e Depreciação.

Material Imobilizado			
Especificação do Material	Nº de Tombamento	Estado de Conservação	Data de Aquisição
		Valor de Aquisição	Setor Alocado
Anos	Deduzido o valor Residual		Sem valor Residual
1			
2			
3			
n			
Total Residual Investimento			

Quadro 4.9 – Acompanhamento do Bem Imobilizado com aplicação da Depreciação. Elaboração Própria.

O método linear ou linha reta utilizado pela Depreciação proposto na pesquisa é um método bastante comum na Contabilidade Financeira, facilitando o acompanhamento gerencial no setor público. A correção monetária não foi mencionada devido a atual Legislação Brasileira ter excluído como critério de avaliação.

□ Recursos Humanos

Sabemos que o *principal aliado* para que haja o sucesso na implantação e condução do sistema de Gestão Estratégica de Custos no setor público se chama o fator humano, são estes funcionários que conduzirão o processo de desenvolvimento organizacional e alimentarão os sistemas com informações necessárias as gestões de acordo com os centros de responsabilidade.

É inevitável a resistência, AECA (1997, p. 50) relaciona algumas causas interiores que são geradas com o processo de reestruturação da máquina administrativa. Há ainda, anomalias que dificultam o processo ocasionado pelo meio externo a este servidor, ou seja, gerado pela gestão, tais como: surgimento de segmentos independentes com pouca comunicação e relacionamento interpessoal limitado, ausência de programas planejados de desenvolvimento profissional, ambiente físico e infra-estrutura deficientes, descontinuidade de programas administrativos, ausência de planejamento estratégico de médio e em longo prazo, mal alocação dos recursos humanos na organização e outros.

Caberá o gestor e a equipe que trabalhará com a proposta gerencial executar uma sessão de *brainstorming* ou outras técnicas que envolvam o funcionário e que estes se sintam motivados e conscientes que é necessário ocorrer a mudança. Não se deve esquecer de participar as melhorias alcançadas e apresentar em forma de indicadores a satisfação dos usuários do serviço, ou seja, os dados internos e externos das metas devem ser compartilhados entre todos,

bem como os elogios e recompensas que poderão ser definidas, pois é a motivação que alimentará a busca do melhoramento contínuo.

Uma proposta de planilha de acompanhamento de produtividade é apresentada no estudo de caso deste trabalho, demonstrando o atual quadro funcional da unidade, o indicador utilizado é o quantitativo e caberá o gestor fazer uma avaliação interna utilizando indicadores qualitativos e após este levantamento será necessário dá o feedback por centro de responsabilidade à equipe em geral, para que não gere desconfianças e que haja o encorajamento, ou seja, a motivação para o aperfeiçoamento contínuo em busca do resultado. No atual ambiente organizacional fica como sugestão a adoção de uma gestão participativa.

Propomos algumas metas a serem alcançadas para esta área: disseminar o posicionamento organizacional da unidade de negócio e de gestão, atualizar e adequar as tabelas utilizadas pelos recursos humanos decorrentes as novas leis, investir e viabilizar a capacitação para que haja o desenvolvimento dos recursos humanos, atualizar os sistemas que são utilizados para pagamento do pessoal ativo, inativos e pensionistas com recadastramentos, analisar os gastos com pessoal de modo que ajuste as desigualdades entre funções e contribuições previdenciárias entre o setor público e o setor privado e reativamento dos planos de carreiras de modo que incentive a qualificação profissional.

□ **Resultados Projetados**

É necessário o acompanhamento dos resultados projetados pela organização, estes procedimentos fazem parte do plano de ação idealizado no planejamento estratégico da empresa, ao demonstrar as receitas e os custos previstos e o que foram realizados diminuem a cada projeção as diferenças entre si, a empresa pode avaliar melhor as suas ações e utilizar como critério de indicador de desempenho de uma gestão.

O Quadro 4.10 Demonstra um Modelo de Planilha para o acompanhamento das Receitas e dos Custos Previstos versus Realizados num determinado período.

DEMONSTRAÇÃO ANALÍTICA DAS RECEITAS E DOS CUSTOS POR ATIVIDADE			
ATIVIDADE			
MÊS/ANO	JANEIRO/xxxx		
Componentes	Valores Previstos (R\$)	Valores Realizados (R\$)	% entre o Realizado e Previsto
RECEITAS			
RECEITAS ARRECADADAS - DIVIDA ATIVA			
RECEITAS ARRECADADAS - REPRESENTAÇÃO JUDICIAL			
RECEITAS ARRECADADAS - DEFESA			
TOTAL DAS RECEITAS			
CUSTOS			
1- PESSOAL			
Salários			
Benefícios			
Encargos			
Provisões			
Outros			
SUBTOTAL (1)			
2- MATERIAL DE CONSUMO			
Materiais diversos			
SUBTOTAL (2)			
3- VEICULOS PRÓPRIOS			
Combustível			
Lubrificantes			
Peças, acessórios e serviços			
Custo de manutenção			
Seguro e taxas diversas			
SUBTOTAL(3)			
4- CUSTOS INDIRETOS			
Administrativos			
Operacional			
Matuntenção em geral			
SUBTOTAL(4)			
TOTAL DOS CUSTOS			
DIFERENÇA ENTRE OS TOTAIS DAS RECEITAS E CUSTOS			

Quadro 4.10 – Planilha de Custos e Receitas Previstas e Realizadas no mês. Fonte: Elaboração Própria.

Este indicador econômico serve de base para avaliar o desempenho da empresa, mas sabemos que estas informações poderão ser inadequadas para serem usadas como uma única fonte de informação que servirá de parâmetro para o planejamento futuro, por apresentar normalmente demonstrativos tradicionais e critérios distorcidos por imposições legais.

□ Demais Relatórios

Os relatórios poderão ser alterados de acordo com a necessidade da unidade ou do objetivo geral durante a fase de planejamento das ações na implantação do sistema de gestão.

Não existe um só método ou uma fórmula. A proposição relatada na pesquisa é proveniente de idéias iniciais e estas deverão ser alteradas e adaptadas de acordo com a necessidade da unidade e objetivo global.

Vale lembrar que cada caso é um caso, ou seja, o efeito de uma unidade de negócio do Ministério da Fazenda (unidade de gestão) difere de uma unidade de negócio de um outro Ministério (unidade de gestão) e assim sucessivamente.

E deve ser considerada a qualidade do serviço prestado à sociedade. Este é o principal efeito de um governo, porque o custo da qualidade leva ao desperdício, retrabalho e desmotivação. Quanto mais eficiente forem utilizados os recursos, maior a probabilidade de alcançar a eficácia de um grau maior almejado. Então as tarefas devem ser justificáveis de utilização para qualquer empresa.

4.1.3. Indicadores de Gerenciais

No Capítulo 3 foi apontado que o objeto de medição escolhido para ser desenvolvido por este trabalho será um indicador de economia, no âmbito de atuação interna. Outros

indicadores poderão ser adotados dentro da unidade pesquisada, isto irá depender da necessidade de quem deseja a informação. A técnica é baseada no *input*, ou seja, referente o controle dos recursos humanos, materiais e financeiros, e como e quando podem ser medidos.

Ao escolher um indicador a gestão pública deve se perguntar: quais as atividades realmente relevantes da unidade? o que quer medir? quais as informações que deseja (inicialmente)? quanto tempo gastará para obter a informação? qual o período que será medido? e o que será comparado? Este levantamento pode ser feito no processo de planejamento utilizando as técnicas gerenciais descritas neste capítulo.

Depois que foi definido os pontos chaves, as pessoas que irão trabalhar com centro de custos começam a traçar um plano de trabalho, elaborando as planilhas que venham atender as necessidades previamente determinadas. Têm-se exemplo de metodologia e modelo de planilhas no estudo de caso que foi desenvolvido neste trabalho.

Os indicadores gerenciais são instrumentos que interagem com as fases de planejamento e execução das atividades para que as decisões atuais possam refletir de uma forma mais adequada de gerenciamento. Esses Indicadores podem ser dimensionados por organizacional, por atividade e funcional.

Indicador organizacional abrange os aspectos gerais de uma organização ou de uma unidade de negócio; Indicador por atividade, restringe-se a avaliação das atividades e/ou atividades funcionais; e Indicador funcional engloba as avaliações ligadas aos Recursos Humanos e do Gestor. Estes Indicadores têm objetivos a serem perseguidos permanentemente e buscam a melhor alocação dos poucos recursos, por isso a necessidade das informações espelharem a realidade para que as decisões sejam corretas. São exemplos de indicadores gerenciais que poderão ser aplicados no setor público:

Indicadores	Fórmulas
1) Consumo médio de energia por m ²	$MCE = \frac{\text{Total do consumo de energia (Kwh)}}{\text{Área Total (m}^2\text{)}}$
2) Consumo médio de água por m ²	$MCA = \frac{\text{Total do consumo de água (m}^3\text{)}}{\text{Área Total (m}^2\text{)}}$
3) Consumo médio de água por Quantidades de Funcionários	$MCA = \frac{\text{Total do consumo de água (m}^3\text{)}}{\text{Quantidade de Funcionários (QtF)}}$
4) Consumo médio de energia por Quantidades de Funcionários	$MCE = \frac{\text{Total do consumo de energia (Kwh)}}{\text{Quantidade de Funcionários (QtF)}}$
5) Consumo médio de energia por Quantidades Funcionários	$MCE = \frac{\text{Total do consumo de energia (Kwh)}}{\text{Quantidade de Funcionários (QtF)}}$
6) Custo médio de fotocópias (Cmf)	$CMF = \frac{\text{Custo com fotocópias (\$)}}{\text{Quantidade de fotocópias}}$
7) Desempenho da Frota (A- Álcool, G – Gasolina, D – Diesel)	$DF (A,G,D) = \frac{\text{Total Km rodados}}{\text{Total de litros de álcool, gasolina, diesel consumidos}}$
8) Custo médio da frota (A- Álcool, G – Gasolina, D – Diesel)	$CM (A,G,D) = \frac{\text{Custo total mensal (\$)}}{\text{Total de Km rodados}}$
9) Custo médio de Limpeza por m ²	$CML = \frac{\text{Custo Total da Limpeza (\$)}}{\text{Área total (m}^2\text{)}}$
10) Custo médio de Vigilância por m ²	$CML = \frac{\text{Custo Total de Vigilância (\$)}}{\text{Área total (m}^2\text{)}}$
11) Atendimento a solicitações de aquisição de material e serviço – Licitações	$ALic. = \frac{\text{N}^{\circ}\text{s de solicitações licitações (acumulada)}}{\text{Total de solicitações (acumulada)}} \times 100$

12) Arquivamento no mês de processos	$\text{AMP} = \frac{\text{N}^\circ \text{ de processos arquivados no mês (acumulada)}}{\text{N}^\circ \text{ de processos recebidos no mês + demanda existente}} \times 100$
13) Desempenho Funcional em relação às atividades do período	$\text{DFAt.} = \frac{\text{N}^\circ \text{ de atividades desenvolvidas no período}}{\text{N}^\circ \text{ de funcionários}} / \text{n}^\circ \text{ de meses, dias, horas}$
14) Desempenho Funcional em relação receita arrecadada	$\text{DF Rec.} = \frac{\text{Receita Total (\$)}}{\text{N}^\circ \text{ de funcionários}}$
15) Lucratividade Total em percentual	$\text{LT\%} = \frac{\text{Arrecadações (\$)}}{\text{Inscrições (\$)}} \times 100$
16) Lucratividade Total em valor	$\text{LT} = \frac{\text{Arrecadações (\$)}}{\text{Inscrições (\$)}}$
17) Desempenho da Organização (DO)	$\text{DO \%} = \frac{\text{Receita arrecadada da Unidade (\$)}}{\text{Receita arrecadada da organização (\$)}} \times 100$
18) Desempenho dos Setores (DS)	$\text{DS \%} = \frac{\text{Despesas (\$)}}{\text{Receitas (\$)}} \times 100$
19) Desempenho da Atividade (DA)	$\text{DA} = \frac{\text{Receita Prevista (\$)}}{\text{N}^\circ \text{ de Inscrições/Defesa/Representação Judicial}}$
20) Margem de Segurança operacional em valor	$\text{MSOv} = \frac{\text{Receita Arrecadada (\$)}}{\text{Ponto de Equilíbrio em valor}}$

Há outros indicadores quantitativos que podem ser aplicados na unidade, assim como os indicadores qualitativos, estes devem avaliar o grau de satisfação interna e externa da empresa através de questionários e outros instrumentos.

4.2. Aplicação do Modelo Conceitual

4.2.1 Metodologia adotada para o Estudo de Caso

Os dados foram coletados a partir de informações preexistentes, ou seja, não foram produzidos especialmente para os fins da pesquisa. Foi utilizada na pesquisa a fonte secundária, especificamente a do grupo de fontes dos departamentos governamentais, alguns dados disponibilizados na internet e outros fazem parte dos relatórios da unidade pesquisada.

Primeiramente, foi analisado o ambiente macro do *negócio*, chamando-se Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, como sendo uma unidade de serviço de uma outra unidade de serviço que é o Ministério da Fazenda estes órgãos são do Poder Executivo do Governo Brasileiro, através dos relatórios de gestão disponíveis na internet, sistema análogo no que ocorre na indústria, chamadas unidades de serviço e unidades de produção. Posteriormente, foram mensuradas e avaliadas as informações de uma unidade de negócio denominada, Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado do Tocantins.

É com base nestes relatórios públicos de gestão que inicia a pesquisa da Unidade de Serviço, chamada de PGFN. Sabe-se que a função dos relatórios é prover, tanto o ministério supervisor, quanto à instituição, informações de acordo com o grau de alcance das metas pré-determinadas no orçamento, conforme os indicadores definidos e segundo a sistemática de avaliação traçada, ou seja, dependem da empresa em questão e de como estão definidos os seus processos (Prusak & Mcgee, 1994, p. 192). Há duas espécies de relatórios: parciais, trimestrais ou quadrimestrais e anuais.

4.2.2. O ambiente da Unidade Pesquisada

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional é um órgão administrativamente subordinado ao Ministério da Fazenda, conforme determina a Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. Conforme o Regimento Interno a PGFN tem a competência de:

I - Apurar a liquidez e certeza da Dívida Ativa da União de natureza tributária, inscrevendo-a para fins de cobrança, amigável ou judicial;

II - representar privativamente a União, na execução de sua dívida ativa de caráter tributário;

III - examinar previamente a legalidade de contratos, acordos, ajustes e convênios que interessem ao Ministério da Fazenda, inclusive os referentes à dívida pública externa, e promover a respectiva rescisão, por via administrativa ou judicial;

IV - representar a União nas causas de natureza fiscal, assim consideradas as relativas a:

- Tributos de competência da União, inclusive infrações à legislação tributária;
- empréstimos compulsórios;
- apreensão de mercadorias, nacionais ou estrangeiras;
- decisões de órgãos de contencioso administrativo fiscal;
- benefícios e isenções fiscais;
- créditos e estímulos à exportação;
- responsabilidade tributária de transportadores e agentes marítimos;
- incidentes processuais suscitados em ações de natureza fiscal;

V - desempenhar as atividades de consultoria e assessoramento jurídicos no âmbito do Ministério da Fazenda e seus órgãos autônomos e entes tutelados;

VI - promover a inscrição em Dívida Ativa dos débitos para com o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, bem como a representação judicial e extrajudicial do FGTS, para a correspondente cobrança, relativamente às contribuições, multas e demais encargos previstos na legislação específica.

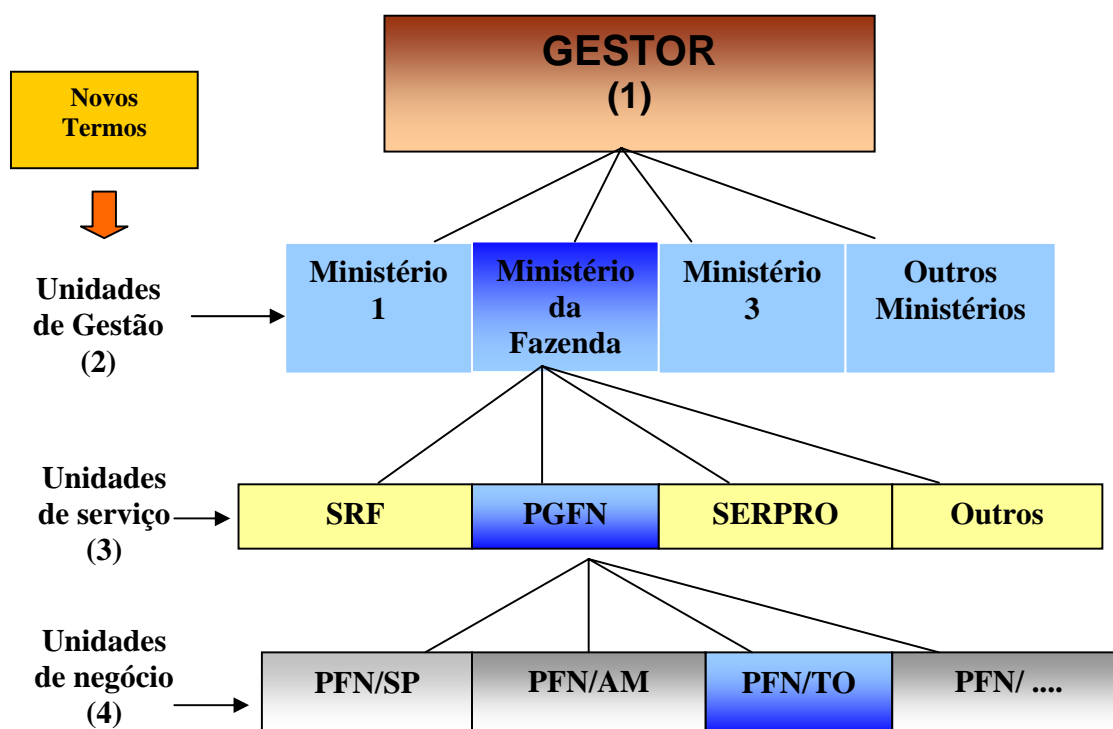
As Unidades da PGFN nos Estados têm a competência determinada no Regimento Interno conforme arts. 35 a 48 (ver. anexo). Os serviços executados pelas Procuradorias da Fazenda nos estados são:

- Serviços de Defesa, conforme **Art. 41** do Regimento Interno.
- Serviços de Contratos, conforme **Art. 42** do Regimento Interno.

- Serviços de Inscrição, Averbação e Ajuizamento, conforme **Art. 43** do Regimento Interno.
- Serviços de Cadastro da Dívida Ativa, conforme **Art. 44** do Regimento Interno.
- Serviços de Cálculos, Cobrança e Parcelamento, conforme **Art. 45** do Regimento Interno.
- Serviços de Documentação e Biblioteca Jurídicas, conforme **Art. 46** do Regimento Interno.
- Serviços de Diligências, conforme **Art. 47** do Regimento Interno.
- Serviços de Apoio Administrativo, conforme **Art. 48** do Regimento Interno.

A proposta apresenta uma nova terminologia a ser aplicada na Administração Pública, buscando adotar os termos atuais aplicados nas empresas privadas com relação a área gerencial e para melhor identificar os novos conceitos do modelo proposto de Gestão Estratégica de Custos. A **Figura 4.4** – Demonstra o Organograma da Estrutura do Governo Federal que dá responsabilidade do Presidente da Republica do Brasil e proposição das novas denominações

GOVERNO FEDERAL DO BRASIL



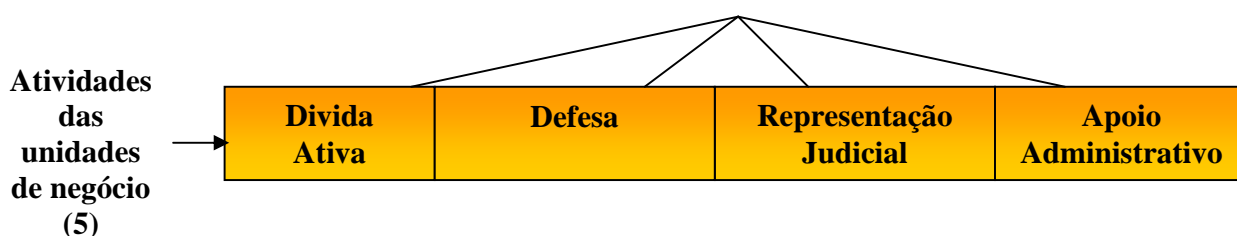


Figura 4.4- Organograma da atual Estrutura do Governo Federal do Brasil e os novos termos. Fonte: Elaboração Própria.

Os novos conceitos têm como objetivo de compreender e identificar as linguagens aplicadas na gestão empresarial, termos e metodologias que integrarão a proposta de modelo de Gestão de Custos no setor público, então:

1. **Gestor** – unidade máxima, responsável por todo o funcionamento da máquina administrativa, descentraliza a gestão através das unidades.
2. **Unidade de Gestão** – uma parte da máquina administrativa, uma unidade descentralizada do gestor.
3. **Unidade de Serviço** – é uma parte da unidade de gestão que tem a finalidade de manter o funcionamento da unidade de gestão, indiretamente não geram recursos. Classificada na Contabilidade de Custos como despesa.
4. **Unidade de Negócio** – é uma parte da unidade de serviço que tem a finalidade de gerar receita. Classificada na Contabilidade de Custos como sendo Custo.
5. **Atividades das unidades de negócio** – são as tarefas desenvolvidas pela unidade de negócio. É possível mensurar o custo de cada atividade desenvolvida pela unidade de negócio.

A pesquisa está centralizada na unidade de serviço e unidade de negócio. Isto quer dizer que muitos dados não foram coletados de forma real, por dificuldades de acesso restrito aos

sistemas e principalmente pela falta de controles das informações necessárias que serviriam de base para o direcionamento deste trabalho.

4.2.3. Mensuração e Avaliação das Atividades da Unidade de Negócio

4.2.3.1. Recursos Humanos

□ Atividade Fim

A situação do Quadro Funcional de Procuradores da Fazenda Nacional no Estado do Tocantins, no final de 2001 era a seguinte:

ITEM	QUANTIDADE
Lotação prevista	05
Cargos Ocupados	02
Cargos Vagos	03
Aposentados	00
Exonerados	00
Em exercício nas Unidades da PGFN	02
Afastados e em exercício em outros Órgãos	00
Em exercício na AGU	00
TOTAL	02

Quadro 4.11 – Situação Funcional da Atividade Fim. Fonte: Relatório de Gestão de 2001.

Somente existia 40% (quarenta por cento) da lotação prevista de Procuradores na unidade. E atualmente, é considerada como atividade fim somente a função de Procurador na unidade de negócio. Mas, para fins de avaliar o desempenho das atividades geradoras de recursos, serão consideradas as demais funções da função da unidade de negócio que chamaremos atividade meio.

□ Atividade Meio

A situação do Quadro de Funcionários e Estagiários da Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado do Tocantins no final de 2001, era a seguinte:

ITEM	QUANTIDADE
Lotação prevista	20
Cargos Ocupados Funcionários efetivos	07
Cargos Vagos	11
Aposentados	01
Exonerados	01
Em exercício na Unidade da PFN/TO	06
Estagiários na Unidade da PFN/TO	04
Afastados e em exercício em outros Órgãos	01
Em exercício na AGU	00
TOTAL	11

Quadro 4.12 - Situação Funcional da Atividade Meio. Fonte: Relatório de Gestão de 2001.

O quadro demonstra as demais funções de apoio que dão o suporte para unidade de negócio, inclusive os estagiários que atuam na unidade. Existe na unidade 55% (cinquenta e cinco por cento) da lotação prevista para atividade meio, e a situação se agravaria se não existissem os estagiários, ou seja, este percentual seria de 35% (trinta e cinco por cento) do total previsto para dá apoio à unidade.

4.2.3.2. Procedimentos Administrativos realizados em 2001

Foram observados e mensurados os procedimentos administrativos da unidade pesquisada durante o ano de 2001.

□ **Unidade de Negócio**

PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS	TOTAL ANUAL 2001
Fotocópias (estimativa)	18.000
Arquivo de documentos da dívida ativa e defesa	10.000
Pesquisas nos sistemas para apoio + Dívida ativa e Defesa*	10.000
Consultas Telefônicas(estimativa)***	9.000
Atendimento ao Público	8.000
Formalização de processos Dívida ativa(inscrições manuais e eletrônicas)	6.842
Arquivo de documentos diversos	6.000
Distribuição de documentos para os setores e vice-versa	4.500
Malote e Correios - fluxo de documentos diários- entradas	3.600
Depósitos e pagamentos efetuados	3.000
Malote e Correios - fluxo de documentos diários- saídas	2.160
Pesquisas nos sistemas para apoio administrativo**	2.000
Outros(ajuizamentos)	1.868
Inscrições Ajuizadas	1.777
Petições diversas	1.517
Diligências	1.172
Certidões	1.042
Controle de usos dos veículos	1.000
E-mails (*não foram registrados) base estimada	720
Cálculos diversos - manualmente	400
Fax Expedidos	375
Memorandos Expedidos	213
Ofícios Expedidos	152
Nº de Relatórios (estimativa)****	120
Formalização de processo administrativos	84
Impugnações Bem.Ex. Fiscal	73
Ações Ingressas	31
Contratos Administrativos	25
Apelações	24
Contestação	24
Contra-razões	24
Embargos Declaração	6
Ag. Instrumento	3
Informação MS	3
Portarias	2
TOTAL	93.757

* estimada com base nas inscrições ajuizadas;

** solicitações de material de consumo, SICAF, SIADS (transporte) e outros;

*** dívida ativa, defesa e apoio;

**** folha de ponto, Receitas e Despesas, prestação de contas trimestral, telefones, estagiários, funcionário cedidos, SERPRO, AGU(anual), PGFN (anual), prestação de contas Suprimentos Fundos (trimestral), Móveis(trimestral) e outros.

OBS.: O quadro demonstra alguns procedimentos administrativos mais relevantes que ocorrem diariamente na Unidade de Negócio. Alguns procedimentos são comuns nos departamentos.

Quadro 4.13 - Procedimentos Administrativos mais relevantes da Unidade de Negócio durante o ano de 2001. Fonte: Elaboração Própria.

Apresentamos no **Quadro 4.14** os procedimentos específicos geradores de recursos executados durante o ano de 2001, e em alguns estes foram estimados por não haver informações de acordo com as dificuldades apresentadas anteriormente. Estes dados foram estimados utilizando número bem abaixo do previsto.

Vale ressaltar que determinados controles atrapalham e engessam o processo de gestão, por isso deve levar em consideração o custo – benefício do procedimento.

PROCESSOS DA PFN/TO - ANO 2001 PARECERES	QUANTIDADE UN	TOTAL R\$
Divida Ativa Manual	2271	4.798.372,12
Divida Ativa Eletrônica	4571	13.615.974,91
Divida Ativa - Ajuizamentos	1777	12.994.378,63
Representação Judicial/Defesa	31	5.591.867,84
Contratos	25	0
TOTAL	8675	37.000.593,5

Procedimentos da PFN/TO:

1º Passo – Inscrição na Divida Ativa

2º Passo – Ajuizamento dos processos na Justiça Federal ou Estadual.

Quadro 4.14 - Procedimentos Específicos geradores de recursos da Unidade de Negócio durante o ano 2001. Fonte: Relatório de Gestão de 2001.

Os valores correspondem são provenientes dos procedimentos específicos da Unidade de Negócio, ou seja, das atividades geradoras de recursos e estão expressos em moeda corrente do país (R\$).

4.2.3.3. Arrecadação da Unidade de Negócio (PFN/TO)

As receitas arrecadações no ano de 2001 por setor na Unidade de negócio constam no **Quadro 4.15** e para melhor compreensão o detalhamento encontra-se nos Anexos 6, 7 e 8 (pp. 296, 300 e 303).

PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL NO ESTADO DO TOCANTINS ARRECADAÇÃO TOTAL (1)			
	DÍVIDA ATIVA (2)	JUDICIAL (EXECUÇÃO FISCAL + DEFESA)	ARRECADAÇÃO TOTAL
2001	2.604.493,32	5.591.867,84	8.196.361,16
TOTAL	2.604.493,32	5.591.867,84	8.196.361,16

(1) Valores Expressos em Reais.

(2) Está inclusa a arrecadação do REFIS (jan a dez/01)

Quadro 4. 15 – Arrecadação Total da Unidade em 2001. Fonte: Relatório de Gestão de 2001.

O setor da Dívida Ativa arrecadou quase 32% (trinta e dois por cento) do total do valor arrecadado durante o ano de 2001 e conseqüentemente o Setor judicial, denominado de Representação Judicial e Defesa teve o percentual de 68% (sessenta e oito reais) do total arrecadado.

4.2.3.4. Despesas da Unidade de Negócio (PFN/TO)

Os valores que constam no **Quadro 4.16** são correspondentes as despesas da Unidade de Negócio pesquisada em 2001.

DESCRIÇÃO DAS DESPESAS E CUSTOS	VALOR ANUAL
Pessoal	263.870,85
Vigilância	25.689,61
Manutenção do elevador	2.444,00
Limpeza e conservação	12.986,10
Água	1.248,00
Contrato da Fotocopiadora (estimativa)	18.000,00
Telefones (estimativa)	5.760,00
Energia Elétrica	22.482,35
Estagiários	6.243,93
Diárias – Civil	5.003,26
Material de consumo	10.121,31
Passagens e despesas com locomoção	5.152,57
Outros serviços - PF	6.043,22
Locação de mão-de-obra	0,00
Outros serviços - PJ	1.079,50
Ajuda de custo	5.862,81
Equipamento e material permanente	1.127,30
Gasto com material de consumo enviado da GRAD/DF no ano (valor estimado)	21.300,00

Quadro 4.16 – Despesas ocorridas durante o ano de 2001. Fonte: Relatórios Trimestrais de 2001 e Contratos arquivados na DRF/TO.

Há algumas considerações a serem feitas com relação à mensuração das despesas ocorridas no ano 2001.

- 1) O prédio onde funciona a PFN/TO é do Ministério da Fazenda e existem 03(três) unidades de negócios utilizando as suas instalações, são eles: DRF/TO, PFN/TO e SERPRO/TO.
- 2) Existem áreas comuns, os seja, os corredores, banheiros e garagens;

- 3) As despesas de manutenção de elevadores, água, energia elétrica, vigilância e Limpeza e conservação foram rateados de acordo com critérios considerados mais justos para a pesquisa (vide Anexos 7 e 8, pp. 300 e 303);
- 4) Os valores das despesas citadas no item 3 das considerações, foram extraídas dos contratos que ficam arquivados na DRF/TO (Delegacia da Receita Federal), assim como as áreas ocupadas e números de funcionários;
- 5) Vale ressaltar, que essas despesas não foram contempladas no relatório de atividade que foi enviado pela PFN/TO para PGFN por não haver este tipo de controle;
- 6) Os gastos com materiais permanentes são considerados como Ativo Permanente. É um gasto com investimento assim como investimento com a tecnologia da informação que aconteceu durante o ano, estas informações não foram possíveis de relatar. O ativo permanente não entra para apuração do Ponto de Equilíbrio e demais dados de Custos (vide Anexos 7 e 8, pp. 300 e 303);
- 7) Os materiais de consumo utilizados pela unidade de negócio são solicitados para a GRA (DF) - Gerência Regional de Administração em Brasília, ou seja, as compras são efetuadas por este órgão, e hierarquicamente é uma seção da unidade de gestão do Ministério da Fazenda. Os dados foram estimados, pois não foi possível conseguir as informações, mas a estimativa foi com base nas requisições de solicitações de materiais e preço de mercado.
- 8) Deixamos de especificar a Despesas com Depreciação, porque a atual legislação brasileira não exige este procedimento para o setor público.

4.2.3.5. Receitas versus Despesas

Após o levantamento dos recursos arrecadados (receitas) em 2001 pela Unidade de Negócio esta, foi confrontada com as despesas efetuadas no mesmo período. Têm como objetivos o acompanhamento gerencial e o controle dos gastos públicos.

ANO	VALOR ARRECADADO* (R\$)	VALOR GASTO** (R\$)	PERCENTUAL DESPESA/RECEITA
2001	8.196.361,16	413.287,51	5,04 %
			MÉDIA Receita/Despesa R\$ 19,83

Fontes: * Relatórios SERPRO e ** SIAFI/STN (95-01)

OBS.: foram consideradas todas os gastos no ano (vide Anexos 6, 7 e 8, pp 296, 300 e 303).

Quadro 4.17 - Planilha Indicativa da Receita em relação à Despesa. Fonte: Elaboração Própria.

As despesas totais do ano de 2001 consumiram um pouco mais de 5%(cinco por cento) das receitas arrecadas no mesmo ano.

O **Quadro 4.18** demonstra o detalhamento das receitas e despesas no ano de 2001, conseqüentemente a avaliação dos resultados da unidade de negócio, o ponto de equilíbrio, margem de segurança e alavancagem, todos estes indicadores gerenciais tem ampla utilização nas empresas privadas para planejamento futuro.

ANO 2001	VALOR ANUAL R\$	PERCENTUAL	Receita, Custo variável e despesa variável. Valor unitário
Receitas arrecadadas + Encargos Legais	2.604.493,32	Despesas Receitas	
Receita com honorários em 2001	19.087,84		
Receita com Conversão Judicial	5.572.780,00	Anual	
Receitas em 2001	8.196.361,16	100,00	1.162,60 *
Despesas em 2001	413.287,51	5,04	46,46**
Lucro Líquido em 2001	7.763.985,81	94,96	
Ponto de Equilíbrio em quantidade	27,30		
Ponto de Equilíbrio em valor	31.734,13		
Grau de Alavancagem operacional	1,014		
Margem de Segurança em valor	8.164.627,03		
Atividades -fins (ajuizamentos + inscrições manual e eletrônica + ações)	7050		

* Receita em 2001 foi dividida pelo n°. de atividades.

** O somatório do Custo variável e Despesa variável de 2001, dividido pelo número de atividades.

Quadro 4.18 – Demonstra a Avaliação dos Resultados da Unidade de Negócio. Fonte: Elaboração Própria

A unidade de negócio operou no ano 2001 com uma margem de segurança (folga), de R\$ 8.164.627,03 (oito milhões, cento e sessenta e quatro mil, seiscentos e vinte e sete reais e três centavos), vimos anteriormente que a despesas refletiram nas receitas um pouco mais de 5% (ver Quadro 4.17).

O ponto de equilíbrio em valor foi de R\$ 31.734,13 (trinta e um mil, setecentos e trinta e quatro reais e treze centavos) e quantidade mínima de atividade fim que deveria ser executada foi de 27,3. Apesar de um número restrito de funcionário a atividade fim da unidade de negócio superou bastante as expectativas.

A Alavancagem Operacional³ foi de 1,014, ou seja, a força aplicada no aumento das arrecadações na unidade causa um acréscimo mais que proporcional na lucratividade da unidade.

Quando o valor da margem de segurança diminui, o ponto de equilíbrio aumenta, ou seja, são inversamente proporcionais quando se exclui o valor da conversão de R\$5.572.780,00 (cinco milhões, quinhentos e setenta e dois mil, setecentos e oitenta reais).

Com base nestas informações o centro responsabilidade poderá projetar as ações futuras, prevê novas metas a serem alcançadas, assim a gestão poderá avaliar o seu desempenho e o desempenho das atividades a cada avaliação mensal, trimestral ou anual. Este relatório demonstra que é possível aplicar no setor público as ferramentas de custos que são adotadas nas empresas privadas.

³ “... é uma medida que diz como, a um dado nível de vendas, uma mudança percentual no volume de vendas afetará os lucros.” Padoveze (1997, p.261)

4.2.4. Avaliação de Desempenho

□ Desempenho Funcional da Unidade de Negócio

Através do **Quadro 4.19** demonstra a Produtividade (desempenho funcional), de acordo com atividades desenvolvidas pela Unidade de Negócio durante o ano 2001, considerando o Quadro de Pessoal com 13 (treze) pessoas (ver Quadros 4.11 e 4.12), sendo 9 (nove) Funcionários Efetivos e 4 (quatro) Estagiários.

Total das Atividades Administrativas Desenvolvidas	93.757 Procedimentos	
	c/ estagiários	s/ estagiários
Nº de Funcionários em 2001	13	9
Produtividade Anual	7212,08	10417,44
Nº de Meses	12	12
Produtividade Mensal	601,01	868,12
Nº de dias no mês	30	30
Produtividade diária	20,03	28,94
N de Horas trabalhadas	8	8
Produtividade por hora	2,50	3,62

Quadro 4.19 – Produtividade das atividades desenvolvidas na Unidade. Fonte: Elaboração Própria.

Os resultados demonstram que produtividade das atividades executadas na unidade de negócio que totalizaram 93.757 atividades anuais.

Considerando que a unidade tem 13 (treze) funcionários, a produtividade por diária é de 20,03 atividades para cada funcionário, e, por hora, representa 2,5 atividades para cada funcionário. A pesquisa não está considerando o grau de complexidade de uma atividade e que poderá influenciar no resultado da avaliação.

Vale ressaltar que não estão incluídas todas as atividades e algumas foram estimadas para menos, por não haver controles na unidade para estes fins, com o objetivo de aproximar o resultado da realidade, utilizado-se o *bom-senso*.

E para atender este contingente de atividades, a unidade possui atualmente os seguintes recursos tecnológicos demonstrados no Quadro a seguir.

RECURSOS TECNOLÓGICOS	QUANTIDADE
Computados	7
Impressoras	9
linhas telefônicas	6
Correios eletrônicos	6
Acesso aos sistemas SIADS, SIAFI, PFN, DEFESA e outros	13
Linha para fax	1
TOTAL	42

Quadro 4.20 – Recursos tecnológicos da Unidade pesquisada em 2001. Fonte: Relatório de Gestão de 2001.

Em termos de equipamentos e recursos tecnológicos a unidade está sendo razoavelmente assistida, porém para ser implantado um sistema de custos, a unidade precisa do acesso a algumas áreas restritas do sistema SIAFI que abrange algumas informações da área gerencial no aspecto geral, ou seja, da unidade de serviço. O Sistema SIAFI apresenta os valores em termos financeiros dos fatos da gestão pública, e desta forma há dificuldades na preparação de Relatórios de Avaliação de Desempenho e Gestão, porque não há uma correlação entre as informações da Contabilidade Geral com a Contabilidade de gestão, os controles são efetuados de forma manual.

O controle se faz necessário para identificação e mensuração real das atividades relevantes na unidade, estas irão fazer parte do direcionador de custos⁴, em outras palavras, é a causa dos custos e que facilitará o levantamento dos custos por atividade de cada unidade de negócio. Já abordamos anteriormente (ver Capítulo 2) o assunto sobre atividades relevantes e não relevantes, e está última não são consideradas desnecessárias para unidade.

□ **Desempenho dos Departamentos da Unidade de Negócio**

O desempenho dos departamentos geradores de receitas na unidade em 2001 está sendo demonstrado no **Quadro 4.21**.

	Apoio	Dívida Ativa	Defesa	Total
Rateio do Σ AT sobre cada departamento *	16,95	38,44	44,62	100,00
7- Distribuição dos Gastos por departamento	70.034,08	158.852,65	184.400,78	413.287,51
8- Distribuição dos Gastos do Apoio para os departamentos das atividades - fim **		25.212,27	44.821,81	70.034,08
9- Total dos gastos das Atividades -Fim (departamentos) (7 + 8)		184.012,39	229.298,27	413.310,66
10- Receita		2.604.493,32	5.591.867,84	8.196.361,16
11 - % Despesa/Receita (9/10) * 100		7,07	4,1	
12- Receita excluindo o valor 5.572.780,00*		2.604.493,32	19.087,84	2.623.581,16
13- % Despesa/receita (9 / 12) * 100 – Lucratividade dos departamentos		7,07	1.201,28	

* O critério de rateio utilizado foi com base no total das atividades de cada setor (Dívida, Defesa e Apoio).

** O critério de rateio utilizado foi com base no nº de funcionários dos departamentos da Dívida e Defesa.

- Verificar o Anexo 7, p.295, para maiores informações.
- Essas informações que antecedem este relatório estão demonstradas no item 4.5.

Quadro 4.21 – Desempenho dos departamentos geradores de receitas na unidade em 2001.
Fonte: Elaboração Própria.

Os dados demonstram que as despesas no ano representam um total de um pouco mais de 5% (cinco por cento) do total do que foi arrecadado no ano pela unidade de negócio e a participação de cada departamento no valor total da despesa durante o ano 2001. O mesmo

⁴ “é um fator que determina a ocorrência de uma atividade.” Martins (1998, p.103)

raciocínio foi efetuado com relação à receita arrecada, demonstrando a lucratividade de cada departamento.

Ao excluir o valor de R\$ 5.572.780,00 (cinco milhões, quinhentos e setenta e dois mil e oitocentos reais), referente ao depósito do valor de uma conversão judicial, por não ser uma prática constante no estado, a lucratividade dos departamentos diminuem consideravelmente.

Vale ressaltar, que os altos valores provenientes de conversão judicial no estado não é uma prática muito comum devido o estado ter sido criado um pouco mais de 13 anos e o número de grandes empresas representam um percentual muito baixo no estado. De acordo com o Cadastro Empresarial do ano 2000, as grandes empresas no estado representam o percentual de 0,08%, as médias empresas 0,21%, pequeno porte 3,58% e as microempresas 96,13%.

A unidade de negócio tem 24.062 (vinte e quatro mil e sessenta dois) processos inscritos, representando o valor em UFIR, ou seja, a índice de correção atual de 88.222.948,78 UFIR, equivalente em moeda corrente o valor de R\$ 182.576.036,30 (cento e oitenta e oito milhões, quinhentos e setenta e seis mil, trinta e seis reais e trinta centavos), excluída a correção monetária. Isto significa que faltam recursos humanos para dar o suporte ao departamento da representação judicial, para que esses processos que foram inscritos não venham a ficar defasados pelos os prazos e leis de isenção. Há falta de Procuradores e demais funcionários para as atividades fins na Unidade.

Foram utilizados dois critérios de rateio para encontrar as informações do Quadro 4.21. Um com base no total de atividades de cada setor existente na unidade e outro com base no número de funcionários, conforme Quadro 4.22. A escolha dos critérios de rateios levou-se em consideração a melhor opção, ou seja, o mais adequado no momento para esta parte da pesquisa.

O critério de rateio não pode ser escolhido de forma aleatória, a pessoa que adotará o critério *deve conhecer muito bem o processo* aconselha o Professor Martins (1998, p. 92).

4.2.5. Aplicação do sistema de Custeio ABC na Unidade de Negócio

Cada atividade da unidade de negócio está vinculada aos três serviços geradoras de receitas, são eles: a arrecadação de processos inscritos na Dívida Ativa e arrecadação por conversão de rendas da União, arrecadação por causas judiciais, os dois últimos fazem parte do departamento da Representação Judicial, por relação de causa e efeitos, que poderá ser chamado de direcionador de custos que estão na origem dos percentuais de atividades requeridas pelos objetos de custos.

Uma vez identificadas às atividades relevantes, seus *direcionadores de recursos* e respectivos custos, a próxima etapa organizar as informações que irão fazer parte do relatório: agrupar as atividades constantes em mais de um setor, fase do procedimento do rateio, utilizando a prudência na escolha do critério, mensurar e avaliar os setores e outros levantamentos que farão parte do material que o gestor necessite para tomar as decisões.

O Quadro 4.24 demonstram as informações com aplicação do sistema ABC na unidade, constando informações relacionadas com a lucratividade de cada setor com e sem valor de conversão (prática não comum), a frequência, o consumo com relação à receita e outros dados que irão apoiar as ações futuras da gestão.

ATIVIDADES	ATIVIDADES (1)	FORMA DE RATEIO POR N.º. DE FUNCIONÁRIOS	% (2)	% ACUMULADO (3)	APOIO (4)	DÍVIDA ATIVA (5)	DEFESA (6)
Fotocópias (estimativa)	18.000	Divida+ Apoio+Defesa	19,20	19,20	2768	5538	9692
Arquivo de documentos da dívida ativa e defesa	10.000	Divida+defesa	10,67	29,86		3600	6400
Pesquisas nos sistemas para apoio + Dívida ativa e Defesa*	10.000	Divida+Apoio+defesa	10,67	40,53	1538	3077	5385
Consultas Telefônicas (estimativa)***	9.000	Divida+Apoio+Defesa	9,60	50,13	1385	2769	4846
Atendimento ao Público	8.000	Divida+Apoio+Defesa	8,53	58,66	1231	2462	4308
Formalização de processos Dívida ativa (inscrições manuais e eletrônicas)	6.842	Divida	7,30	65,96		6842	
Arquivo de documentos	6.000	Divida+ Apoio+Defesa	6,40	72,36	923	1846	3231

diversos							
Distribuição de documentos para os setores e vice-versa	4.500	Divida+ Apoio+Defesa	4,80	77,16	692	1385	2423
Malote e Correios - fluxo de documentos diários- entradas	3.600	Divida+ Apoio+Defesa	3,84	81,00	554	1108	1938
Depósitos e pagamentos efetuados	3.000	Apoio	3,20	84,20	3000		
Malote e Correios - fluxo de documentos diários (saídas)	2.160	Divida+ Apoio+Defesa	2,30	86,50	332	665	1163
Pesquisas nos sistemas para apoio administrativo**	2.000	Apoio	2,13	88,64	2000		
Outros (ajuizamentos)	1.868	Divida	1,99	90,63		1868	
Inscrições Ajuizadas	1.777	Divida	1,90	92,52		1777	
Petições diversas	1.517	Divida	1,62	94,14		1517	
Diligências	1.172	Defesa	1,25	95,39			1172
Certidões	1.042	Divida	1,11	96,50		1042	
Controle de usos dos veículos	1.000	Apoio	1,07	97,57	1000		
E-mails (*não foram registrados) base estimada	720	Divida+ Apoio+Defesa	0,77	98,34	111	222	388
Cálculos diversos – manualmente	400	Apoio + Defesa	0,43	98,76	88		312
Fax Expedidos	375	Divida + Apoio	0,40	99,16	124	251	
Memorandos Expedidos	213	Apoio + Defesa	0,23	99,39	47		166
Ofícios Expedidos	152	Apoio + Defesa	0,16	99,55	33		119
Nº de Relatórios (estimativa)****	120	Apoio + Defesa	0,13	99,68	26		94
Formalização de processos administrativos	84	Divida + Apoio	0,09	99,77	28	56	
Impugnações Bem.Ex. Fiscal	73	Defesa	0,08	99,85			73
Ações Ingressas	31	Defesa	0,03	99,88			25
Contratos Administrativos	25	Defesa	0,03	99,91			
Apelações	24	Defesa	0,03	99,93			24
Contestação	24	Defesa	0,03	99,96			24
Contra-razões	24	Defesa	0,03	99,99			24
Embargos Declaração	6	Defesa	0,01	99,99			6
Ag. Instrumento	3	Defesa	0,00	100,00			3
Informação MS	3	Defesa	0,00	100,00			3
Portarias	2	Apoio	0,00	100,00	2		
	93.756	TOTAL POR ATIVIDADES					
		ΣAT			15.882	36.024	41.818

Rateio do ΣAT sobre cada departamento 16,95 38,44 44,62 100,00

7- Distribuição dos Gastos por departamento	70.034,08	158.852,65	184.400,78	413.287,51	
8- Distribuição dos Gastos do Apoio para os departamentos das áreas afins (Rateio pelo número de Funcionários no departamento)		25.212,27	44.821,81	70.034,08	%
9- Total dos gastos das Atividades-Fim (departamentos) (7 + 8)		184.012,39	229.298,27	413.310,66	

10- Valor da Receita por departamento	2.604.493,32	5.591.867,84	8.196.361,16	5,04
11 - % Despesa/Receita por departamento (9/10) * 100	7,07	4,1		15,75
12- Receita excluindo o valor 5.572.780,00*	2.604.493,32	19.087,84	2.623.581,16	
13- % Despesa/receita (9 / 12) * 100 – Lucratividade dos departamentos	7,07	1201,28		
Valor da Receita por setor e com valor de Conversão	2.604.493,32	5.591.867,84	8.196.361,16	
Valor das Despesas por Setor	184.012,39	229.298,27	413.310,66	
Lucro Líquido por Setor	2.420.480,93	5.362.569,57	7.783.050,50	
Margem de Segurança em %	92,93	95,90		
Valor da Receita por setor e sem valor de Conversão	2.604.493,32	19.087,84	2.623.581,16	
Valor das Despesas por Setor	184.012,39	229.298,27	413.310,66	
Lucro Líquido por Setor	2.420.480,93	(210.210,43)	2.210.270,50	
Margem de Segurança em %	92,93	(1.101,28)		

- não é prática muito comum da unidade.

Quadro 4.24 – Atribuições dos Custos das Atividades por setor. Fonte: Elaboração Própria

O fenômeno ocorrido com o setor da defesa na unidade, apresentando a margem bruta em percentual negativa é comum e não compromete a credibilidade da mensuração, *isto ocorre quando há: alta proporção de custos indiretos nas atividades de apoio e diversidade de produtos, notadamente no que se refere à complexidade e diferentes volumes de produção* (Martins, 1998, p. 110), o fato ocorreu após ter sido retirado o valor do total da receita o que compete à conversão, e foi devido o valor atribuído do setor do apoio ao setor da defesa, maior concentração de custos indiretos e pela complexidade das atividades efetuadas nos setores.

O levantamento das frequências das atividades ocorridas durante o 2001 na Unidade serão utilizadas para análise gerencial através do Digrama de Pareto conforme Figura.

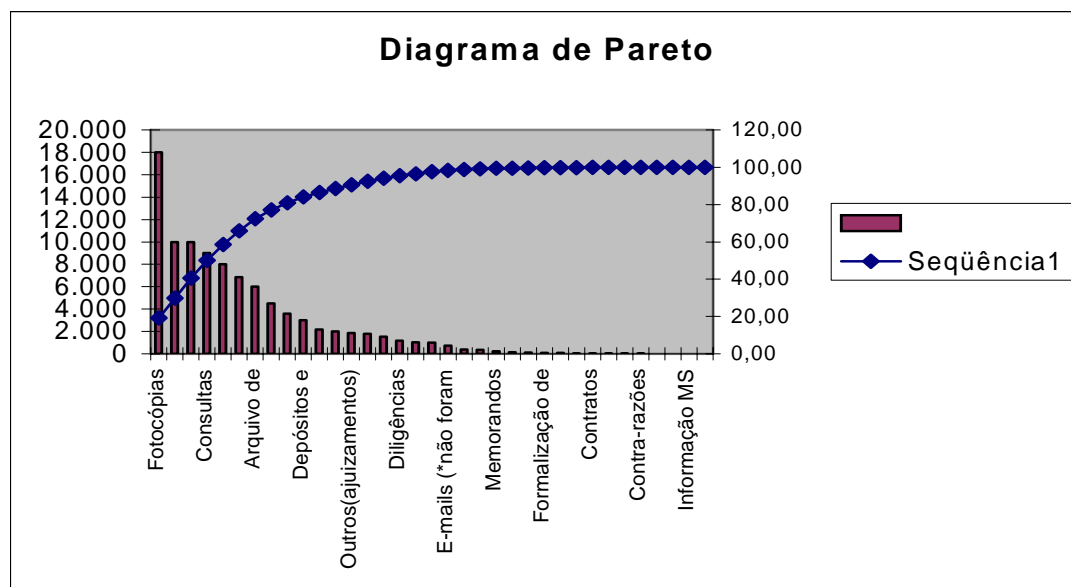


Figura 4.5 – Diagrama de Pareto das Atividades desenvolvidas pela Unidade em 2001. Fonte: Elaboração Própria.

A implementação do empreendedorismo na Administração Pública é uma tarefa bastante difícil de ser atingida, mas com a conscientização de todo o *corpo funcional* sobre a necessidade de manter o controle de todas as ações traçadas pelas gestões públicas se torna possível, espera-se que as equipes de trabalho estejam motivadas nas etapas que inicia no planejamento que terminar com apresentação dos resultados, e posteriormente iniciando novo ciclo gerencial que refletirão na excelência dos serviços prestados pelos órgãos públicos e visando melhorar o destino da aplicação dos recursos. Esperamos leis mais atualizadas para o país e que os exemplos de gestão pública dos demais países inibam os maus gestores e que os desperdícios sejam eliminados e revertidos em prol da sociedade.

CONCLUSÕES GERAIS

CONCLUSÕES GERAIS

Não há dúvidas que a Contabilidade Gerencial no setor público em alguns países já se encontra num estágio bastante desenvolvido, seu enfoque é nos resultados. Contudo, espera-se a implementação de uma metodologia mais abrangente para este setor, a Contabilidade Gerencial integrada com outras técnicas disponibilizadas em outras disciplinas, proporcionando maior segurança ao gestor público na tomada de decisões.

A Administração Pública Brasileira passa por transformações, devido o processo de Reformas Administrativas e outras das reformas Previdenciárias e Tributárias que refletem no processo gerencial, estas também são necessárias para o desenvolvimento do país e para o equilíbrio dos gastos públicos. A Administração têm buscado implantar uma postura dinâmica através dos modelos aplicados na gestão empresarial, espera-se que seus instrumentos gerenciais que venham a contribuir no processo de reestruturação do setor público.

As informações que serão geradas pelos os novos mecanismos gerenciais serão adaptadas no sentido de apoiar as gestões públicas, com a preocupação de planejar melhor as ações e metas pré-estabelecidas, ou seja, a fase inicial do planejamento até a execução do orçamento público, será avaliada a condução dos projetos, mas uma boa condução está atribuída aos fatos de saber administrar os imprevistos e avaliar os resultados conhecendo o os pontos fortes e fracos aquele período administrado, ou seja, deve-se traçar um bom plano de ação e dominar as técnicas gerenciais existentes para que sejam utilizadas de forma eficientes.

O processo de mudança do ponto de vista gerencial se tornou evidente na gestão pública brasileira após o país sofrer significativas transformações, na qual foi denominada Reforma Administrativa, por meio das versões de outros países que passaram pelo mesmo processo. As mudanças que identificam tais transformações estão evidenciadas através dos procedimentos de aquisição de compras de bens e serviços utilizando toda a tecnologia existente, chamado de pregão, eliminando alguns procedimentos burocráticos e grande volume de

documentos, temos ainda o exemplo na Lei de Responsabilidade Fiscal que “exige” do gestor uma postura gerencial de administrar a máquina do setor público.

O objetivo principal do trabalho foi apresentar um novo modelo conceitual para orientar os estudos e estruturação de um novo conceito de gestão contábil no setor público. Como entendemos que ela é uma extensão da Contabilidade Gerencial, que também é uma extensão da Contabilidade de Custos, com enfoque no setor público, com ações voltadas com base na legislação vigente que atua na Contabilidade Pública, fizemos um estudo prospectivo, com base na literatura existente à disposição do público, das obras da Contabilidade Pública, Contabilidade de Custos, Contabilidade Gerencial, Gestão Empresarial e Pública e Sistema de Informação, aliada a pesquisa de publicações especializadas e teses sobre temas associados. Conseqüentemente outros objetivos secundários surgem com o estudo tais como: identificar os instrumentos gerenciais aplicados nas empresas privadas necessários para mensurar e avaliar as atividades da gestão pública, sem interferir nas Demonstrações Contábeis da Contabilidade Pública, regida pela Lei 4.320/64; quantificar os resultados das atividades desempenhadas pela unidade administrativa federal do Estado do Tocantins - Brasil no ano de 2001; identificar as atividades e tarefas administrativas de modo a satisfazer o processo gerencial inicial com base no custeio por atividade; descrever os sistemas de informações atuais da Administração Pública Federal; avaliar os atuais procedimentos aplicados na Contabilidade Pública e novos conceitos de gestão na Administração Pública.

O modelo conceitual proposto neste trabalho está relacionado com a Gestão Estratégica de Custos com enfoque no setor público, que parte da premissa fundamental de que a utilização das técnicas gerenciais com base nas ferramentas de custos que consistente utilizar medidas da eficazes neste setor e tem como objetivo apresentar um conjunto de conceitos, métodos, técnicas contábeis e administrativas que atendam as necessidades informacionais das empresas públicas para o processo de gestão voltada para custos.

A Gestão Estratégica de Custos é uma extensão Contabilidade de Custos, Gerencial, Pública e Financeira, Sistema de Informação Gerencial e Contábil e Gestão Empresarial e tem, como atributo básico uma postura voltada para redução dos custos e melhor aplicação dos

recursos, otimizando os resultados do serviço público prestado a sociedade. Dentro desta postura, inclui-se o processo de mensuração, a necessidade de avaliar os resultados e o processo de assegurar um planejamento orçamentário de forma segura e eficaz.

Os sistemas de informações da Administração Pública Federal do Brasil estão bastantes avançados, e atendem a maior parte das necessidades, para quais foram criados, tanto os usuários internos como os usuários externos dos serviços, porém há algumas falhas, tais como: um sistema de custos integrados com os atuais atendendo todas as unidades; os tradicionais sistemas totalmente integrados entre si, para que não haja duplicidade de procedimentos e outros. Certamente com algumas adaptações estes sistemas estarão prontos para fins gerenciais, poderão mensurar e avaliar uma unidade, por atividades ou setor.

Surge então algumas hipóteses básicas que dificulta o processo de mudança no setor público por completo, ou seja, transformação que atinja todo o meio e não uma pequena parte deste, há suposições que: há ausências de controles gerenciais nas atividades nas unidades administrativas, dificultando o processo de mensuração e avaliação que reflita a realidade; os sistemas de informações da administração pública federal são bastantes avançados, mas não adaptados ao processo de gestão por atividade; não há descentralização de informações para as pessoas que participaram do processo gerencial nas unidades, impossibilitando a geração de informações seguras e reais; o processo gerencial foi implantado na esfera da Administração Pública Federal e o conhecimento centralizou num determinado público-alvo; a ausência de administração dos fatores de sucesso e insucesso do novo modelo da administração pública federal.

No nosso trabalho demonstrar as questões relacionadas com os objetivos secundários ou específicos da pesquisa que estão relacionados com os dois primeiros capítulos e o terceiro capítulo inicia os conceitos voltados para a proposta da pesquisa, segue um resumo do que foi abordado nos capítulos iniciais:

- O Capítulo 1 tratou de questões relacionadas à Gestão Pública, suas reformas administrativas e operacionais em busca da racionalização dos gastos públicos, da transparência dos atos e uma única linha de

pensamento gerencial no setor público entre os países. As reformas fazem parte de um longo processo em buscar do aperfeiçoamento de novas metodologias de gestão e melhores práticas que atenda as necessidades e dê suporte ao gestor público, há constantes *benchmarking* para melhorar processo. A maior contribuição deste capítulo foi evidenciar o problema que se pretendia discutir no decorrer desta tese, referente o atual cenário das gestões públicas no Brasil, e como implementar novas metodologias e técnicas que auxiliem verdadeiramente o gestor público com ações sem intervir nas leis vigentes, mas abolindo algumas práticas atuais consideradas burocráticas, calcadas em resultados, ou seja, com eficiência, eficácia, economicidade e efetividade.

Conseguimos conhecer e rever a história da composição da Administração Pública, das Finanças, Contabilidade e Orçamento Público do Brasil, a influência recebeu dos outros países, em especial atenção à Espanha, com relação à reforma administrativa e a evolução da Contabilidade, bem como, os tradicionais e os novos conceitos, métodos e técnicas de gestão empresarial e pública.

Descrevemos os sistemas de informações atuais da Administração Pública Federal do Brasil e da Espanha e estudamos os atuais procedimentos aplicados na Contabilidade Pública no Brasil e a contribuição de outros países em busca de um único procedimento. Bem como, estudamos os novos conceitos de gestão na Administração Pública.

Conhecemos o cenário atual da Administração Pública Brasileira, sabemos que há questões relacionadas à qualidade dos serviços prestados aos usuários destes serviços, o que se espera estes sejam avaliados através dos indicadores que denotem a melhoria qualitativa e as deficiências dos serviços prestados a comunidade, para que isto seja alcançado é necessário um acompanhamento gerencial que demonstre a capacidade de planejamento e de regulação das ações e que a competitividade suja com a abertura com o mercado externo, assim este procedimento estará integrado a tendência futurista. Sabemos que alguns setores isto já ocorre e só tornou-se possível devido à história da evolução administrativa e das finanças públicas, bem

como da influência de países que passaram por processos semelhantes de transformação, e o resultado esperado é que este setor alcance o equilíbrio estrutural das contas públicas e que o país possa se desenvolver.

A integração da Contabilidade Pública atual no Brasil não teria grandes alterações, algumas questões estão relacionadas como a avaliação dos bens imobilizados, codificação das contas para que haja integração com a proposta gerencial, sabemos que a lei que rege sobre o patrimônio público precisa ser avaliado devido uma nova concepção que se pretende alcançar. As modernas leis que auxiliam o controle para que haja o equilíbrio das contas públicas foram implantadas recentemente e falta uma adequação dos sistemas tradicionais.

Quanto à licitação, ou seja o processo de aquisição de bens e serviços, com os novos avanços tecnológicos esperam-se que o pregão seja o único sistema de compras na administração pública, alguns defensores afirmam que este procedimento de licitação seria um mecanismo de maior transparência e que estaria atrelado os novos métodos gerenciais.

- O Capítulo 2 tratou das questões relacionadas à Gestão Empresarial, seus conceitos, métodos e técnicas usadas no setor privado em busca de otimização dos resultados da empresa, os dinamismos das informações e os atuais procedimentos são visíveis neste tipo de empresa, não queremos comparar a empresa pública com a empresa privada, a primeira é dotada de um certo grau de complexidade que não temos como fazermos comparações, a maior contribuição deste capítulo foi à abordagem dos temas voltados a questões gerenciais, identificando ferramentas que facilmente poderiam ser implementadas no setor público sem prejuízo de gestão, ou seja, sem atropelar as leis que regem o setor público.

Os reflexos destes procedimentos serão demonstrados com a eficiência dos serviços, com a eliminação de atividades que oneram a gestão pública, é evidente que todas as atividades que a empresa desenvolve internamente são necessárias e têm um valor para unidade pública. Não existe atividade desnecessária o que existe são atividade menos relevante ou que estão sendo executada em duplicidade, isto é muito comum acontecer no setor público, como já vimos, por

ainda apresentar características burocráticas. A sugestão deste capítulo foi à utilização da Contabilidade de Custos com aplicação no setor público, abordando temas relacionados a sua sucessora a Contabilidade Gerencial e o Sistema de Informação, pois o conhecimento do assunto e da forma de integração com a Contabilidade Pública será de grande importância para o desenvolvimento dos capítulos seguintes.

Outrossim, detectamos duas fases da Contabilidade de Custos no Brasil, na Espanha e demais países. A primeira, que denominamos de tradicional e a segunda fase chamamos de atual, com versão gerencial. Identificamos várias terminologias e conceitos que da Contabilidade de Custos, e a partir daí percebemos que o termo que melhor se enquadrava para a nossa proposta no setor público originava da Gestão Estratégica de Custos, com um outro enfoque e com uma nova abordagem, formada com um conjunto de técnicas e métodos com origens de outras linhas de estudo.

Analisando as ferramentas da Gestão Estratégica de Custos, concluímos que ela contém diversos componentes adicionais modernos, incorporando a Contabilidade de Custos o componente estratégico, com ênfase na metodologia de Custeio ABC. Sabemos que o Custeio ABC tem uma preocupação básica de custear os serviços com um alto grau de analítico das atividades analisadas que poderá apresentar um efeito contrário de inoperância gerencial e volumes de informações sem finalidade, por isso o cuidado no momento de implantação e execução deverá ser observado, este deve ser operacionalizado por profissionais que entenda do processo e que tenha capacidade decifrar as informações a direção, é um trabalho de assessoramento gerencial, resumindo a observância nos princípios utilizados na Contabilidade de Custos é a base fundamental para eficácia do processo.

Numa visão futurista foi demonstrado um modelo de gestão voltado às novas metodologias gerenciais, onde se projeta a ação, diagnostica, deseja e idealiza através de um planejamento estratégico, posteriormente avalia, projeta e compara através da avaliação e encontra-se o resultado que dará suporte para uma nova projeção, este é um ciclo gerencial que há muitos anos atrás foi chamado de Ciclo PDCA.

- O Capítulo 3 o assunto abordado foi baseado nas informações do Capítulo 2 direcionado para Administração Pública, apresentando a atual situação no Brasil, na Espanha e em alguns países com objetivo de respaldar e fundamentar a pesquisa no setor público, assunto este pouco explorado no Brasil. Acreditamos que atualmente as Administrações Públicas estão ficando conscientes que precisam eliminar as dificuldades em acompanhar suas gestões com base nos preceitos gerenciais, uma vez que, os recursos estão bastante escassos e necessitam de um melhor aproveitamento em prol da população.

As dificuldades de implantar um acompanhamento gerencial no setor público não é um problema só Brasileiro, há diversos países com as mesmas dificuldades, talvez com características diferentes do caso Brasileiro, mas a essência não muda. A Administração Pública não deve ficar mais restrita com *informações passadas*, desta forma é que acontece na Contabilidade Pública, precisa-se de procedimentos que forneça informações para fins gerenciais e suporte para o planejamento futuro, a tecnologia é uma peça fundamental para a efetivação deste processo de mudança. Mas antes desta efetivação as questões chaves precisam ser bastante discutidas para que haja uma perfeita harmonia entre gestores e funcionários na condução do processo, sistema de *brainstorming* é uma alternativa para se discutir as vantagens e desvantagem da implantação de um sistema de gerenciamento no setor público, transparência e os aliados são fatores essenciais para o sucesso desta proposta.

Na prática podem ser avaliados os quatro diferentes níveis na Administração Pública: o órgão, o programa, o grupo de trabalho e o recurso humano (indivíduo) e ao mesmo integra uma equipe, para atingir os objetivos da organização. O que deve esperar de uma avaliação do desempenho não é avaliar o indivíduo em sim avaliar o desempenho dos programas que desenvolvem.

Neste capítulo foram esquematizados alguns conceitos do modelo conceitual gerencial, como a visão sistêmica da Gestão Estratégica de Custos aplicados no setor público: da visão sistêmica do setor público com a necessidade dos mecanismos de avaliação; a viabilidade

de utilização de custos como ferramenta gerencial com aplicação no setor público; o conhecimento dos sistemas atuais de gestão e operacionais utilizados por estes setores e que poderiam ser adequados para aplicação ao sistema gerencial.

Diante do exposto o capítulo 4 apresenta uma proposta conceitual contábil para o acompanhamento de gestão em conjunto com outras técnicas gerenciais e com aplicação numa unidade pública administrativa do Poder Executivo Federal do Governo Brasileiro no ano de 2001. Os relatórios produzidos na pesquisa foram com base em informações preexistentes, ou seja, não foram mensuradas especialmente para os fins da pesquisa. A fonte de pesquisa foi à secundária, especificamente do grupo de fontes relacionadas às informações governamentais, alguns dados foram disponibilizados na internet e outros fazem parte dos relatórios da unidade pesquisada.

A Contabilidade é um instrumento essencial de controle financeiro e fornece informações que orientam o preparo do orçamento, este é baseado numa metodologia de trabalho que será desenvolvido por uma gestão e a contabilidade segue uma estrutura de contas, registrando os fatos produzidos pela gestão administrativa, depois de processadas as informações estas servirão de base à administração. O sistema de informação contábil funciona como uma *engrenagem* para efetivação do processo. Surge a Gestão Estratégica de Custos que significa o gerenciamento das coisas para se alcançar uma vitória, que é a melhor aplicação dos recursos através dos bens e serviços disponíveis para produzir outros bens e serviços, relacionado com a atividade principal da organização e que irá avaliar as atividades desta, com o suporte dos sistemas de informações. Por isso adotamos este termo por acharmos mais adequado para ser utilizado pela tese de doutorado, na nossa concepção, achamos bastante abrangente e que poderá suprir qualquer necessidade da gestão no setor público, porque este conceito não limita a área contábil.

Primeiramente, foi analisado o ambiente macro da unidade de gestão e da unidade de serviço e em seguida da unidade de negócio que teve como objetivo de compreender o processo administrativo, contábil e gerencial atual de acordo com legislação vigente. Posteriormente foram observadas as rotinas internas, estas foram mensuradas e avaliadas, pode-se então detectar as

atividades fim e atividades meio da unidade pesquisada e após o levantamento as informações foram processadas de acordo com o modelo conceitual proposto na pesquisa.

Primícias básicas para implantação do modelo conceitual. Foram estabelecidas algumas rotinas básicas para que o processo de implantação do modelo gerencial possa fluir com naturalidade e com maior abrangência na unidade, salientamos que estes procedimentos devem ficar restritos a unidades de gestão ou unidade de serviço, deve há uma participação de todas as unidades e o processo deve iniciar pelas unidades de negócios com aval das demais unidades de acordo com a hierarquia administrativa. As primícias básicas para implantação da proposta gerencial referem-se a estratégias de implantação, escolha dos sistemas de informações, administração das resistências as mudanças, administração dos fatores do sucesso e insucesso e integração da informação contábil.

Detectamos alguns problemas inerentes a falta de conhecimento e comunicação, as informações não devem ser centralizadas a um pequeno grupo, vimos em alguns casos, estas ficam restritas nas setoriais contábeis, e as unidades de gestão ou de serviços solicitam as unidades de negócios o preenchimento de relatórios gerenciais sem que estas tenham acesso total das informações ou ainda sem que tenham pessoas qualificadas para o desempenho da função e em algumas situações acabam utilizando mecanismos *arcaicos* que comprometerão a avaliação gerencial. Diante destes fatos poderá ocorrer o conflito interno e externo que conseqüentemente o gestor terá dificuldades de implementar ou conduzir um novo método gerencial, este ponto de vista é também conjugado com outros autores, a centralização do processo a um determinado público-alvo e a não divulgação dos sucessos e insucessos do gerencial para um grupo maior que diretamente e indiretamente está envolvido no processo poderá tornar o gerenciamento frágil e com risco de ser extinto, por se tornar inviável a aplicação na unidade.

Técnicas gerenciais integradas a proposta conceitual. O sistema de custeamento baseado por atividade é uma peça da contabilidade de custos que visa a identificar e reduzir informações distorcidas e de forma arbitraria ocasionadas pelos sistemas tradicionais, esta combinada com outras técnicas puramente gerenciais transformam-se numa poderosa arma gerencial, a pesquisa abordou as seguintes técnicas: Diagrama de Ishikawa ou Diagrama de

causa-efeito, Diagrama de Pareto, Planejamento Estratégico, dentre outras que não foram explicitamente comentadas, tais como ciclo PDCA e Brainstorming.

- Diagrama de causa-efeito é necessário ao implantar o modelo proposto, precisa-se conhecer da organização, discutir os mecanismos com um grande grupo que irão utilizar para alcançar os objetivos, conscientizar a equipe, planejar as ações e traçar um plano de trabalho, então o diagrama será uma ferramenta auxiliará o processo, e dentro do plano de trabalho encontramos a decomposição dos custos objeto do processo de custeamento ABC, e ao identificar as causas principais e secundárias do problema fica mais fácil de identificar as atividades relevantes e ainda os meios de avaliação dos desempenhos das atividades.
- O Diagrama de Pareto é um gráfico muito útil porque permite identificar visualmente em uma única revisão as atividades da unidade identificando as relevantes e as menos relevantes, possibilita prestar mais atenção às informações e deste modo usar todos os recursos necessários para levar fim de corrigir a ação sem desperdiçar esforços. Por se tratar de fácil compreensão o diagrama será uma peça chave nas reuniões de equipe no intuito de introduzir o assunto inerente ao sistema de custeamento ABC quando for apresentada a frequência das atividades na unidade.
- Planejamento Estratégico é o *plano piloto* de uma unidade, este será a base para os trabalhos que serão desenvolvidos por um período de tempo, que após a avaliação será novamente traçado um novo planejamento. Este também, ser considerado um processo que busca perguntas e respostas fundamentais, que ajudam tanto indivíduos como empresas a definirem seu posicionamento e objetivos, a ordenarem prioridades e atividades para alcançar as metas desejadas, ou seja, facilita o processo de gestão e diminui os desperdícios do tempo, tarefas e recursos financeiros. O acompanhamento e avaliação das atividades poderão auxiliar o sistema de

custeamento ABC, facilitando a identificação das atividades relevantes e não relevantes de acordo com a proposta da unidade, pode ainda ser uma ferramenta fundamental usada no planejamento do Orçamento Público.

Todas estas metodologias combinadas são partes do ciclo de melhoramento contínuo que era uma proposta básica por Deming e que perdura por mais de cinco décadas. Sabemos que o processo de transformação é lento, e a nossa principal contribuição foi integrar estas técnicas com as metodologias da Contabilidade de Custos com enfoque no setor público. Atingimos o objetivo de identificar os instrumentos gerenciais aplicados nas empresas privadas necessários para mensurar e avaliar as atividades da gestão pública e propor procedimentos gerenciais que auxiliem e mensure as atividades da gestão pública.

Há muitas técnicas gerenciais que poderiam ser implementadas no processo de gestão, auxiliando os administradores públicos nas tomadas de decisões com simplificação dos procedimentos, padronização e racionalização as rotinas, modernização dos sistemas para obtenção dos resultados com mais agilidade, promovendo a capacitação dos profissionais em busca de melhores desempenhos. Mas para que isso ocorra, as gestões precisam ser flexíveis às mudanças, e não adianta mudar ou conscientizar um determinado público alvo, é preciso *inserir neste conjunto* todos os funcionários. Estes são usuários internos e externos, enquanto cidadãos, exigem os seus direitos do Estado e prezam pela satisfação dos serviços cobrados.

O funcionamento do sistema de informação de gerencial do setor público teve como objetivo de traçar os canais das informações da unidade pesquisada para que posteriormente faça o acompanhamento gerencial, as questões relacionadas aos conceitos, características e tipos de sistemas foram abordadas no capítulo 3 deste trabalho. Dividimos o sistema em duas grandes áreas: atividade fim e atividade meio e procuramos trabalhar com o estudo de caso desta forma.

Os modelos de acompanhamento gerencial, estes foram representados de forma que facilitem a compreensão e que sejam flexíveis ao processo de mudança, buscamos apresentar um esquema básico para implementação do modelo proposto, foram sete procedimentos, que estão relacionados com sistema de informação, com o planejamento estratégico, conhecimento dos

centros de responsabilidades e o que se pretende mensurar e avaliar, identificação dos direcionadores de custos, separação dos custos de acordo com a classificação destes, alocação dos custos através de rateios e aplicação das fórmulas para determinar os resultados dos indicadores de avaliação e para projeções futuras.

Os quadros de acompanhamento gerenciais sugeridos foram: Demonstrativo Analítico dos Custos por setor, Controle Mensal da Frequência das Atividades por Setor, Demonstrativo dos custos Diretos, Indiretos, Fixo e Variável, Demonstrativo dos custos por elemento, Controle de Entrada de material de consumo, Controle de Saída de material de consumo, Acompanhamento do Bem Imobilizado com aplicação da Depreciação e Planilha de Custos e Receitas Previstas e Realizadas no mês.

Indicadores de Desempenho. Sugerimos vinte fórmulas de indicadores quantitativos para serem utilizados no acompanhamento gerencial e estes foram utilizados no estudo de caso. Sabemos os indicadores são instrumentos que interagem com as fases de planejamento e execução das atividades para que as decisões, então na fase inicial devem ser dimensionados por organizacional, por atividade e funcional, dependerá da necessidade do usuário. Mencionamos ainda os indicadores qualitativos, estes deverão apresentar o grau de satisfação externa e interna da unidade, avaliarão os efeitos das causas apresentadas.

Para que os indicadores fossem apresentados, tivemos algumas dificuldades nas informações, as que estão disponibilizadas na internet só com um conhecimento mais profundo é que se pode identificar as informações que comprometem alcançar os atuais resultados, ou seja, seus resultados não condizem com a realidade da unidade pesquisada, por não contemplar algumas despesas, tais como: água, energia elétrica, vigilância, manutenção dos elevadores e limpeza que ocorrem e não foram mensuradas em 2001. Sabíamos que a unidade não arca diretamente com estes gastos, a responsabilidade fica a cargo da unidade de serviço, mas na nossa avaliação gerencial, estes gastos deverão ser mensurados, pois é um dos princípios fundamentais da Contabilidade de Custos, o regime de competência, embora não haja o pagamento, mas o fato deverá ser registrado. Sendo assim, confirmamos a necessidade que todos os gastos deverão ser registrados.

Não foi intenção nossa apontar “falhas” de mensuração e avaliação dos gastos praticados pela administração pública ou estabelecer um nível ideal de produtividade das atividades ou identificar as tarefas ineficientes que foram executadas, mas o motivou a pesquisa foi atual cenário gerencial do setor público. Uma administração consegue alcançar resultados positivos quando detecta os problemas e as dificuldades, e de modo seguro pode avaliar e analisar os gastos e os recursos, e utiliza estas informações para otimização dos serviços praticados pelo setor público, melhor aplicabilidade dos recursos arrecadados.

Estudo de caso, aplicação da proposta conceitual no setor público, foram efetuados os seguintes procedimentos e atingidos os seguintes:

- Denominamos e conceituamos com termos gerenciais com base do Organograma do Governo de modo que houvesse um estreitamento da linguagem parecida com que é utilizada pelas empresas privadas;
- Fizemos um levantamento dos fatores humanos e dividimos de acordo com sistema proposto: atividade fim e atividade meio;
- Levantamos os procedimentos administrativos e os quantificamos anualmente, bem como quantificamos e mensuramos os procedimentos geradores de recursos;
- Acolhemos as informações sobre as receitas arrecadas pela unidade, dentre os centros de responsabilidade Dívida ativa e em conjunto Defesa e Representação Judicial, obtiveram os percentuais 32% e 68% do total da receita anual arrecadada;
- Identificamos as despesas ocorridas durante o ano de 2001 pela unidade e fizemos uma comparação com a receita da unidade, detectamos que o percentual foi de 5% do total da receita, excluído o valor eventual originado da conversão judicial, este percentual aumentaria para quase 16%, este percentual reflete a realidade da unidade e que é considerado bastante elevado para os padrões gerenciais;
- Encontramos alguns indicadores de refletem o ponto de equilíbrio, alavancagem operacional e margem de segurança, estas ferramentas são

utilizadas pelas empresas privadas e auxiliam no planejamento das ações futuras, a demonstração teve como objetivo de tornar possível a aplicação no setor público;

- Apresentou o desempenho funcional de acordo com os procedimentos anuais, detectamos estão dentro dos padrões estabelecidos nas empresas privadas, não consideramos o grau de complexidade das tarefas e o grau de conhecimento dos funcionários, isto significa que as unidades podem avaliar melhor o desempenho funcional;
- Avaliamos o desempenho dos departamentos, na pesquisa chamada de centros de responsabilidade de custos, para serem alocados os gastos dos setores da atividade meio foi utilizado critério de rateio que justificasse a escolha, detectamos resultados com padrões altos quando excluimos o valor arrecadado proveniente a conversão judicial. Os percentuais aproximados encontrados das despesas em relação às receitas foram: Dívida Ativa de 7 % e Representação Judicial/ Defesa de 1.201% este setor apresentam deficiência e prejudica os resultados da unidade, o sistema proposto facilita a identificação da atividade deficitária;
- Foi possível projetar um número mínimo de funcionários de 13 com estagiário para 27 e a receita de 1,4% atual para 3% do valor arrecadado com base no procedimento da atividade fim, inscrições dos contribuintes na Dívida Ativa. Estas ferramentas não são restritas as empresas privadas o setor público pode trabalhar com sistemas de atendimento de metas e estabelecer os seus padrões;
- E finalmente apresentamos uma planilha com aplicação do sistema de custeamento ABC na unidade pesquisada por setor. Demonstrar a produtividade, a lucratividade (os resultados dos setores), identificamos as atividades relevantes e irrelevantes, bem como a frequência destas no ano,

Não aconselhamos utilizar planilhas e contas com um grau muito analítico no início do processo, porque dificultaria a absorção do entendimento deste e poderia causar desvios de procedimentos que tornaria o modelo conceitual com deficiências irreversíveis.

Ao apresentarmos um modelo conceitual atingimos o objetivo principal proposto, bem como os demais objetivos que foram conseqüências do objeto na pesquisa. Entendemos que o processo de implantação da Gestão Estratégica de Custos deve ser iniciado primeiramente pelas unidades de negócios, estas que são geradoras de receitas e, posteriormente, pelas unidades administrativas e depois pelas unidades gestoras. Desta forma facilitaria a comunicação e melhor controle das informações.

É possível a implementação de um sistema de acompanhamento gerencial com base nas ferramentas de custos na Administração Pública, desde de que haja um sistema de informação estruturado que venha a atender os anseios desta administração, haja uma conscientização e motivação funcional, reestruturação dos procedimentos administrativos, métodos contábeis e avaliação e nos sistemas tecnológicos. Só assim, as informações poderão ser geradas de forma segura e eficientes, refletindo na racionalização dos gastos públicos e melhores aplicação destes em prol da sociedade.

Finalizamos com o desejo que a proposta conceitual apresentada na pesquisa contribua com os avanços teóricos da Contabilidade e das demais áreas mencionadas na pesquisa com aplicação no setor público, sabemos que será um início de uma longa caminhada, o aparecimento de modelos gerenciais e as adaptações do modelo proposto ocorrerão de forma natural, porque o ser humano é um ser mutável e as pesquisas acontecem para suprir as necessidades humanas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

▪ LIVROS E ARTIGOS

- ABICALAFFI, César. (2000). *Sucesso Empresarial & Contabilidade: experiência vital da Empresa Moderna*. Curitiba: Editora Juruá.
- AECA(Asociacion Española de Contabilidad Y Administracion de Empresas). (1997). *Princípios da Contabilidade de Gestion: indicadores de gestion para las entidades Públicas*. Madrid: Ortega Edições Gráficas.
- AECA(Asociacion Española de Contabilidad Y Administracion de Empresas). (1997). *Princípios da Contabilidade de Gestion: la contabilidad de gestion para las entidades Públicas*. Madrid: Ortega Edições Gráficas.
- AFONSO, Roberto A. Elias.(2000). *O Direcionamento dos recursos públicos para as atividades –fins do Estado*. Coletânea de Monografia de Finanças Públicas: IV Prêmio do Tesouro Nacional. Brasília: ESAF.
- ALVAREZ LÓPEZ, José , AMAT, Joan, BALADA, Tomás J., BLANCO IBARRA, Felipe , CASTELLÓ TAIANI, Emma, LUZCANO, Jesús, RIPOLL, Vicente M. (1994). *Introduccion a la Contabilidad de Gestion*. Madrid: McGraw-Hill da Espanha.
- ANDRADE, Maria Margarida de. (1997). *Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação*. 2.ed. São Paulo: Atlas.
- ANGÉLICO, João. (1995). *Contabilidade Pública*. 8.ed. São Paulo: Atlas.
- ANTHONY, Roberto N. (1970). *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Atlas.
- _____. (1979). *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Atlas.
- ATKINSON, Anthony A, BANKER, Rajiv D., KAPLAN, Robert S. YOUNG, S. Mark. (2000). *Contabilidade Gerencial*. Tradução Antonio Olimpico Mosselman Du Chenoy Castro. 2.ed. São Paulo: Atlas.
- AZEVEDO, Israel Belo de Azevedo. (1999). *O Prazer da Produção Científica*. 7.ed. São Paulo: Unimep.

- BAER, Werner. (1996). *A Economia Brasileira*. Tradução de Edite Sciulli. 4. ed. São Paulo: Nobel.
- BASTOS, Lilia da Rocha, PAIXÃO, Lyra, FERNANDES, Lucia Monteiro, DELUIZ, Neise. (2000). *Manual para elaboração de projetos e relatórios de pesquisa, teses, dissertações e monografias*. 5.ed. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos Editora S.A
- BUENDÍA CURRILLO, Dionísio. (1998). *El proceso de formación del coste en la Administración Municipal*. IV Jornada de Trabalho sobre Contabilidade Costes e Gestion (ASEPUC). Universidade de Jaume I.
- BIO, Sérgio Rodrigues. (1996). *Sistemas de informação: um enfoque gerencial*. São Paulo: Atlas.
- BOISVERT, Hugues. (1999). *Contabilidade por Atividades: contabilidade de gestão práticas avançadas*. São Paulo: Atlas.
- BORNIA, Antônio Cezar. (1991). *Mensuração das perdas dos processos produtivos: Uma abordagem metodológica de controle interno*. Florianópolis: UFSC, 1995. Tese de Doutorado em Engenharia de Produção.
- BONSÓN PONTE, Enrique, ESCOBAR RODRÍGUEZ, Tomás. (1999). *La Distribución Digital de la Información Contable y los Agentes de Software: Nuevas perspectivas para la Contabilidad de Gestión*. V Jornada de Trabalho sobre Contabilidade de Custos e Gerencial (ASEPUC). Universidade de Carlos II de Madrid.
- BRASIL.MF/ SFC (1998). *Atualização em Execução Orçamentária e Financeira*. Goiânia: Delegacia Federal de Controle de GO/TO.
- BRASIL. MF/SEPRO (1997). *SIAFEM - Manual do Usuário*. Brasília: Serpro.
- BRASIL.MF/ SFC (1996). *Execução Orçamentária e Financeira*. Goiânia: Delegacia Federal de Controle de GO/TO.
- BRASIL.MF/ SFC (1996). *Contabilidade Pública Aplicada ao Siafi*. Goiânia: Delegacia Federal de Controle de GO/TO.
- BRIMSON, James *A Contabilidade por atividades*. Tradução: Antônio T. G. Carneiro. São Paulo: Atlas, 1996.
- BRUSCA ALIJARDE, Isabel, BENITO LOPEZ, Bernardino. (2002). *Panorama Internacional de la Contabilidad Pública*. VII Jornada de Trabalho sobre Contabilidade Pública (ASEPUC). Universidade de Murcia.

- BURKHEAD, Jesse. (1971). *Orçamento Público*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas.
- CABA PÉREZ, Carmem, SIERRA FERNANDEZ, Montserrat. (2000). *Necessidad de Informacion sobre el Capital Intelectual em los Organismos Públicos: Uma propuesta para su medicion*. . IX Encontro de Professores Universitarios de Contabilidade. Tomo: 1. Las Palmas de Gran Canária: Centro de Estudos Financeiros
- CAIADO, Antonio C. Pires, PINTO, Ana Calado. Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública (Decreto-Lei nº 232/97, de 03.09.1997). (1997). Lisboa: Vislis Editores Ltda.
- CAMPIGLIA, Américo O., CAMPIGLIA Oswaldo R. P. *Controles de Gestão: Controladoria Financeira das Empresas*. São Paulo: Atlas, 1995.
- CAMPOS, Maurício Prates de. (1994). *Sistemas de Informação e as Modernas Tendências da Tecnologia e dos Negócios*. Revista de administração de empresas. São Paulo, v.34, n-6, p. 33-45, nov /dez.
- CAMPOS LUCENA, Maria Soledad.(2000). *¿La Contabilidad Privada como antecedente de la Contabilidad Pública?* VI Jornada de Trabalho sobre Contabilidade Pública: (ASEPUC). Universidade de Oviedo.
- CARRASCO DÍAZ, Daniel , LUNA JIMÉNEZ, Maria José, ORTEGA JIMÉNEZ, Concepción . (2000). El Plan Oficial de Contabilidad Pública Portugués: Análisis Comparativo com su homólogo Español. VI Jornada de Trabalho sobre Contabilidade Pública: (ASEPUC).Universidade de Oviedo.
- CASTRO, Róbison Gonçalves, LIMA, Diana Vaz de. (2000). *Contabilidade Pública: Integrando União, Estados e Municípios (SIAFI e SIAFEM)*. São Paulo: Atlas, 2000.
- CASTRO, Róbison Gonçalves. (1998). *Finanças Públicas*. Apostila para o concurso do MARE. Brasília: Vesticon
- CASSARO, Antonio Carlos. (1998). *Sistema de Informações para tomadas de decisão*. 3.ed.São Paulo: Pioneira.
- CATELLI, Armando, GUERREIRO, Reinaldo. (1994). *Uma análise crítica do sistema ABC – Activity Based Costing*.. Boletim IOB. Rio de Janeiro. p.327-322, bol 39/94. Temática Contábil e Balanços.
- CATELLI, Armando. (1999). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica –*

- Gecon*. São Paulo: Atlas.
- CAUTELA, Alciney Lourenço, PALLONI, Enrico Giulio Franco. (1992). *Sistemas de Informação na Administração de Empresas*. 4.ed. São Paulo: Atlas.
- CAVERO RUBIO, José Antonio, SANSALVADOR SELLÉS, Manuel Enrique, REIG MULLOR, Javier. (2000). La Gestion baseada em las actividade em la Administración Pública. VI Jornada de Trabalho sobre Contabilidade Pública (ASEPUC). Universidade de Oviedo.
- CERVO, Amado Luiz, BERVIAN, Pedro Alcino. (1973). *Metodologia Científica*. São Paulo: McGraw-Hill
- CHING, Hong Yuh. (2001). *Gestão Baseada em custeio por atividade: activity based management*. 3.ed. São Paulo: Atlas.
- COBRA, Marcos; Rangel, Alexandre. (1987). *Marketing de Serviços*. São Paulo: McGraw-Hill.
- COELHO, Cassius Regis A; CHAGAS, José F. e NOSSA, Valcemiro. (1998). *O ensino da Contabilidade de Custos no Brasil*. RBC, Distrito Federal: Conselho Federal de Contabilidade, ano XXVII, n. 111, mai/jun. 1998.p.60.
- CONTRIM. Gilberto Vieira. (1994). *Direito e Legislação – Introdução ao Direito*. 16.ed. São Paulo: Saraiva.
- CONGAN, Samuel. (1999). *Custos e Preço: Formação e Análise*. São Paulo: Pioneira.
- CRC/SP. (1993). *Curso de Contabilidade de Custos - 5*. 2.ed. São Paulo: Atlas.
- _____. (1995). *Custo como Ferramenta Gerencial - 8*. São Paulo: Atlas,1995.
- _____. (1993). *Contabilidade Gerencial - 6*. 2.ed. São Paulo: Atlas,1993.
- CRC/SP & IBRACON. (2000). *Custos: Ferramentas de Gestão*. São Paulo: Atlas.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. (1998). *Contabilidade Gerencial: teoria e prática*. São Paulo: Atlas.
- _____. (1999). *Curso Básico de Contabilidade Custos*. São Paulo: Atlas.
- CROZIER, Michel. (1989). *Estado Moderno, estado moderno: estratégia para uma outra mudança*. Brasília: Funcep.
- CRUZ, Tadeu. (1998). *Sistemas de informações gerenciais: tecnologia de informação e a empresa do século XXI*. São Paulo: Atlas.
- DEMING, W. Edwards. (1997). *A Nova Economia para industria, governo e educação*. 2.ed. Rio de Janeiro: Qualitymark Editora Ltda.

- DINIZ, Antônia Magalhães Brandão, GONÇALVES, Maione Maria, CARVALHAL, Rejane Marinho.(2000). *Gestão de Custos – Política de Racionalização de recursos e maximização de serviços – desafio da Administração Pública “case”*. Coletânea de Monografia de Finanças Públicas: IV Prêmio do Tesouro Nacional. Brasília: ESAF.
- DINIZ, Paulo de Matos.(1997). *Lei nº 8.666/93*. Brasília: editora Brasília Jurídica Ltda.
- DUTRA, René Gomes. (1995). *Custos: uma abordagem Prática*. 4.ed. São Paulo: Atlas.
- DRUCKER, Perter Ferdinand. (1981). Fator Humano e desempenho: o melhor de Perter F. Ducker sobre administração. 2.ed. São Paulo: Pioneira.
- ECO, Umberto.(1997). *Como se faz uma tese*. 14.ed. São Paulo: Perspectiva.
- FABRO, Jaime. (2001). *Custeio Baseado em Atividades (ABC) aplicado a empresas prestadoras de serviços contábeis*. RBC, Distrito Federal: Conselho Federal de Contabilidade, ano XXX, n. 131, set/out de 2001. p.85.
- FECHNER, Harry H. E. (1998). *O custeio baseado em atividades pode ser melhorado pela análise ABC?* Revista de Contabilidade. São Paulo: Conselho Regional de Contabilidade do estado de São Paulo, ano III, n. 8, junho. 1999.p.8.
- FELICIANO NETO, Acácio. (1996). *Sistemas flexíveis de informação*. São Paulo: Markron Books.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Hollanda. (1999). *Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2.ed. 42ª impressão.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan. (1990). *Curso de Derecho Financiero Espanhol*. 12.ed. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Juridicas, S.A.
- FIGUEIREDO, Sandra, CAGGIANO, Paulo César. (1997). *Controladoria: teoria e prática*. 2.ed. São Paulo: Atlas.
- FILELLINI, Alfredo. (1994). *Economia do Setor Público*. São Paulo: Atlas.
- FONSECA, Luzia Viana da, BRITO, Wilson Oliveira. (2000). *Uma ferramenta gerencial para o setor público – o contrato de gestão*. Anais do XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade (on- line) , Trabalho nº 28. Disponível no site: <http://www.cfc.org.br/default.asp>.
- FUERTES FUERTES, Iluminada (1998). *Las reformas contables em el preoceso general de reestructuración de la Administración Local: Una Perspectiva Europea*. IV Jornada de Trabalho sobre Contabilidade Costes e Gestion (ASEPUC). Universidade de Jaume I.

- FURTADO, Milton Braga. (1998). *Síntese da Economia Brasileira*. 6. ed. Rio de Janeiro: LTC.
- FREITAS,...{et al.}. (1997). *Informação e decisão: sistemas de apoio e seu impacto*. Porto Alegre: Ortiz.
- GARCÍA BRAVO, Daniel. (1992). *El Sistema de información en la empresa: conceptos para la dirección*. Alicante: Secretaria de Publicações da Universidade de Alicante.
- GIACOMONI, James. (1997). *Orçamento Público*. 7. ed. São Paulo: Atlas.
- GIL, Antonio Loureiro. (1999). *Sistema de Informação Contábil/Financeiro*. 3.ed. São Paulo: Atlas.
- GILET, Antoni Llull.(2001). *Contabilidad Medioambiental Y desarrollo sostenible em el sector turístico*. Tese de Doutorado. Illes Balears: UIB.
- GITMAM, Lawrence J. (1997). *Princípios de Administração Financeira/ tradução: Jaen Jacques Salim e João Carlos Douat* . 7.ed. São Paulo: Harbra.
- GONÇALVES, Eugênio Celso, BAPTISTA, Antônio Eustáquio. (1996). *Contabilidade Geral*. 3.ed. São Paulo: Atlas.
- GREMAUD, Amaury Patrick, SAES, Flávio Azevedo Marques de. TONETO Jr, Rudinei.(1997). *Formação Econômica do Brasil*. São Paulo: Atlas.
- GUIMARÃES, Klicia Maria Silva. (2000). *A Contabilidade de Custos até a era da globalização*. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília: CFC, ano XXIX, n. 122, p. 92 - 98, mar./abr.
- _____. (2001). *Uma abordagem teórica do gerenciamento de custos e avaliação do desempenho na Administração Pública*. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília: CFC, ano XXX n. 129, p. 35 - 43, mar./abr.
- HABCKOST, Fernando Tadeu Soledade. (1991). *Contabilidade Governamental: uma abordagem Prática*. Porto Alegre: Sagra.
- HOJI, Masakuzu. (1999). *Administração Financeira: uma abordagem prática : matemática financeira, estratégias financeiras, análise, planejamento e controle financeiro*. São Paulo: Atlas.
- HORNGREN, Charles T. (1985). *Introdução a Contabilidade Gerencial*. Tradução: José Ricardo B. Azevedo. 5.ed. São Paulo: Prentice – Hall do Brasil.
- _____. (1986). *Contabilidade de Custos: Um enfoque administrativo*. Tradução: Danilo A. Nogueira. 1.ed. v.1. São Paulo: Prentice – Hall do Brasil.

- INSTITUTO LATINO AMERICANO DE PLANIFICACIÓN ECONÓMICA Y SOCIAL -ILPES. (1967). *Manual de medición de costos por programas*. Santiago do Chile.
- IOB. (1994). *Boletim IOB*. Rio de Janeiro, n. 11, p.81-77. *Temática Contábil e Balanços. Sistema de Custeio por Atividade – Sistema ABC*.
- IOB. (1998). *Boletim IOB*, Rio de Janeiro, n. 12, p. 6. *Temática Contábil e Balanços. Instrumentos Fundamentais da Contabilidade de Custos*.
- IOB. (1996). *Boletim IOB*, Rio de Janeiro, n. 11 p. 100. *Temática Contábil e Balanços. Surgimento e evolução da Contabilidade de Custos*.
- IOB. (1998). *Boletim IOB*, Rio de Janeiro, n. 36 p. 6. *Temática Contábil e Balanços. Alguns conceitos e procedimentos fundamentais do sistema de custeio ABC*.
- IOB. (1996). *Boletim IOB*, Rio de Janeiro, n. 44 p. 435. *Temática Contábil e Balanços. Contabilidade Gerencial*.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de e MARION, José Carlos. (1990). *Contabilidade Comercial*. 3.ed. São Paulo: Atlas.
- IUDICIBUS, Sérgio. (1991). *Contabilidade Gerencial*. 4.ed. São Paulo: Atlas.
- _____. (1993). *Teoria da Contabilidade*. 3. ed. São Paulo: Atlas.
- JOHANN, Jorge Renato. (1997). *Introdução ao Método Científico: conteúdo e forma do conhecimento*. Rio Grande do Sul: Ulbra.
- JOHNSON, Spencer. (2001). *Quem mexeu no meu queijo?* 20.ed. Rio de Janeiro: Record.
- KAPLAN, Robert S. COOPER, Robin. (2000). *Custos & Desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura.
- KOHAMA, Heilio. (1996). *Contabilidade Pública: Teoria e prática*. 5.ed. São Paulo: Atlas.
- _____. (2001). *Contabilidade Pública: Teoria e prática*. 8.ed. São Paulo: Atlas.
- LAGE, Walmir Moreira, GONÇALVES, Maione Maria, DINIZ, Antonia Magna Magalhães Bandão (Colaboradora), CAVALHAL, Rejane Marinho (Colaboradora). (2000). *Gestão de custos – instrumento de alavancagem gerencial da administração pública*. Anais do XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade (on- line) , Trabalho nº 140. Disponível no site: <http://www.cfc.org.br/default.asp>.
- LAUDON, Kenneth C. e LAUDON, Jane P. (1998). *Management information systems: New Approaches to Organization & Tecnology*. 5. ed. New Jersey: Pretince Hall.

- LEONE, George Sebastião Guerra. (1997). *Curso de Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas.
- _____. (1997). *Custos: planejamento, implantação e controle*. São Paulo: Atlas.
- _____. (1998). *Custos: um enfoque administrativo*. 12.ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas.
- LÓPEZ GONZÁLEZ, Enrique., RODRÍGUEZ PÉREZ; Alicia e MENDAÑA CUERVO, Cristina (1994). *El Control de Gestion en las Empresas de Asistencia Sanitaria*. España: Junta de Castilla y León.
- LONGO, Carlos Alberto. TROSTER, Roberto Luis. (1993). *Economia do Setor Público*. São Paulo: Atlas.
- LIMA, Diana Vaz de, CASTRO, Róbison Gonçalves de. (2000). *Contabilidade Pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)*. São Paulo: Atlas.
- MACHADO Jr, José Teixeira, REIS, Heraldo da Costa J. (1995). *A Lei 4.320/64: comentada*. 26.ed. ver. Atual. Rio de Janeiro, IBAM.
- MACHADO Jr, José Teixeira. (1979). *A Técnica do Orçamento–Programa no Brasil*. Rio de Janeiro: IBAM.
- MAGALHAES, Antonio de Deus F., LUNKES, Irtes Cristina. (2000). *Sistemas Contábeis: o Valor informacional da Contabilidade nas organizações*. São Paulo: Atlas.
- MALLO, Carlos, JIMÉNEZ, Maria Ângela. (1997). *Contabilidad de Costes*. Madrid: Ediciones Pirámide.
- MAÑAS, Antonio Vico. (1999). *Administração de Sistemas de Informação*. 2.ed. São Paulo: Érica.
- MANUAIS DE LEGISLAÇÃO ATLAS. (1980). *Reforma Administrativa –*. São Paulo: Atlas. v.3,16 ed.
- MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. (1986). *Técnicas de Pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados*. São Paulo:Atlas.
- MARE – Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado. (1997). *Qualidade e Participação na Administração Pública*. Apostila, Secretaria da Reforma do Estado, Brasília.

- MARGARIDA SANZ, Juan Carlos. (2001). *El Sistema de Costes Basado em las Actividades aplicado a centros de asistenciales de personas com retraso mental*. VII Jornada de Trabalho sobre Contabilidade de Custos e Gerencial (ASEPUC). Universidade de Almeria.
- MARÍN HERNÁNDEZ, Salvador, ROJAS TERCERO, José Antonio (2001). *Fases lógicas en el disenô y análisis de un modelo de Contabilidad de costes en las PYMES*. VII Jornada de Trabalho sobre Contabilidade de Custos e Gerencial (ASEPUC). Universidade de Almeria.
- MARTINS, Eliseu. (1998). *Contabilidade de Custos*. 6. ed .São Paulo:Atlas.
- MARTINS, Nilton Canno. (1989). *Dos fundamentos da informação contábil de controle*.(Doutorado em Contabilidade) – Faculdade de Economia e Administração. São Paulo: USP.
- MATARAZZO, Dante C. (1995). *Análise de balanços: abordagem básica e gerencial*. 3.ed.São Paulo: Atlas.
- MCGEE, James, PRUSAK, Laurence. (1994). *Gerenciamento Estratégico da Informação: aumente a competitividade e eficiência de sua empresa udo a informação como uma ferramenta estratégica*. Rio de Janeiro: Campos.
- MEIGS, Robert F., WILLIAMS, Jan R., HAKA, Susan F., BETTNER, Mark S. (2000). *Contabilidad: la base para decisiones gerenciales*. Tradução: Glads Arango Medina. 11. ed. Santa Fé de Bogotá: McGraw-Hill.
- MEIRELLES, Hely Lopes. (1982). *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais.
- MORETTIN, Pedro A. BUSSAB, Wilton. (2002). *Estatística Básica*. 5.ed. São Paulo: Editora Saraiva.
- MONTAÑO, Ignacio.(1984), *La Nueva Contabilidad Publica*. Madrid: Ediciones Pirámide S.A.
- MOSSIMANN, Clara Pellegrinello, ALVES, José Osmar de Carvalho, FISCH, Silvio. (1993). *Controladoria: seu papel na administração das empresas*. Florianópolis: Editora da UFSC, Fundação Esag.
- MONTESINOS JULVE, Vicente. (1996). *El nuevo modelo de contabilidad pública españa: condicionantes y nivel de implantación*. VII Encontro de Profesores

- Universitarios de Contabilidad: ponencia y comunicaciones sobre Contabilidade Pública. Tomo 3. Barcelona: Universidad de Barcelona.
- MONTESINOS JULVE, Vicente, GIMENO RUIZ, Amparo. (1998). Contabilidad y Control en Marco de la nueva Gestion Pública. IV Jornada de Trabajo sobre Contabilidad de Costes y Gestion. (ASEPUC). Universidade de Jaume I.
- MUÑOZ COLOMINA, Clara Isabel, CAMPOS FERNÁNDEZ, María (2000). *La gestión de Calidad total en los organismos publicos*. IX Encontro de Professores Universitarios de Contabilidade. Tomo: 2. Lãs Palmas de Gran Canária: Centro de Estudos Financeiros.
- NAKAGAWA, Masayuki (1993). *Gestão Estratégica de Custos: conceitos, sistemas e implementação*. São Paulo: Atlas.
- _____.(1995). *Introdução à Controladoria: conceitos, sistemas, implementação*. Série GECON. São Paulo: Atlas, 1995.
- NAVARRO GALERA, Andrés (2002). Análisis de los métodos valorização del imobilizado en el contexto internacional de la Contabilidade Pública Espanõla. VII Jornada de Trabalho sobre Contabilidade Pública (ASEPUC). Universidade de Murcia.
- OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. (1990). *Sistemas, Organização & Métodos: uma abordagem gerencial*. 3.ed. São Paulo: Atlas.
- _____. (1996). *Sistema de informações gerenciais: estratégias táticas operacionais*. 3.ed. São Paulo, Atlas.
- OLIVEIRA, Jayr Figueiredo de Oliveira. (2000). *Sistemas de informação: um enfoque gerencial inserido no contexto empresarial e tecnológico*. 8.ed. São Paulo: Editora Érica.
- OLIVEIRA, Juarez de. (1994). *Constituição da República Federativa do Brasil*. 10.ed. São Paulo, Saraiva.
- OSBORNE, David, GAEBLER, Ted. (1992). *Reinventando o governo : como o espírito empreendedor está transformando o setor público*. 10.ed. Goiânia: MH Comunicações.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. (1997). *Contabilidade Gerencial: Um Enfoque em Sistema de Informação Contábil*. 2.ed. São Paulo: Atlas.

- _____.(1998). *Proposta de Modelo Conceitual para estudo e estrutura da Contabilidade Gerencial com enfoque em Resultados*. Tese de Doutorado. São Paulo: FEA/USP, 1998.
- _____. (1998). *Sistemas de Informações Contábeis: fundamentos e análise*. São Paulo: Atlas.
- PAIVA, Simone Bastos.(1999). O Capital Intelectual e a Contabilidade: O grande desafio no alvorecer do 3º milênio. RBC, Distrito Federal: Conselho Federal de Contabilidade, ano XXVIII, n. 117, mai./jun..
- PARENTE, Juracy . (2000). *Varejo no Brasil*. São Paulo, Atlas.
- PEIXE, Blênio César Severo. (1998). *Orçamento e Contabilidade: Uma Contribuição ao Redesenho do Controle na Administração*. RBC, Distrito Federal: Conselho Federal de Contabilidade, ano XXVII, n. 110, mar/abr.
- PEREIRA, Luiz Carlos Bresser, SPINK, Peter. (1999). *Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial*. 3.ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas.
- PEREZ Junior, Jose H., PESTANA, Armando O., FRANCO, Sergio P. C. (1997). *Controladoria de Gestão: teoria e pratica*. 2.ed. São Paulo: Atlas.
- PEREZ Junior, Jose H., OLIVEIRA, Luis Martins de, COSTA, Rogério Guedes. (1999). *Gestão Estratégica de Custos.1.ed*. São Paulo: Atlas.
- PEREZ Junior, Jose H., OLIVEIRA, Luis Martins de. (2000). *Contabilidade de custos para não contadores*. São Paulo: Atlas.
- PERES, Lázaro Borges, GOMES, Manoel Barbosa. (2000). *Gestão de custos: instrumento de alavancagem gerencial da Administração Pública*. Anais do XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade (on- line) , Trabalho nº 141. Disponível no site: <http://www.cfc.org.br/default.asp>.
- PÉREZ MOROTE, Rosário, TEJADA PONCE, Angel, NÚÑEZ CHICHARRO, Montserrat. (1999). La calidad total em la gestión de la administración pública: servicio de suministro y abatecimiento de agua. V Jornada de Trabalho sobre Contabilidade de Custos e Gerencial (ASEPUC). Universidade de Carlos II de Madrid.
- PISCITELLI, R.B., TIMBÓ, M.Z.F., BRUM, S.M.D., ROSA, M.B. (1995). *Contabilidade Pública: uma abordagem da administração financeira pública*. 3.ed.,São Paulo: Atlas.

- PINHO, Manoel Orlando de Morais. (1997). *Dicionário de Termos de Negócios*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- PLOWDEN, Willian. (2002). *The New Professional*. *Seminário Internacional da Reforma do Estado*. Brasília: (on-line).Disponível no site: http://www.planejamento.gov.br/arquivos_down/seges/publicacoes/reforma/seminario/PLOWDEN.PDF.
- RAMOS, Naimar Medalha. (1978). *Aperfeiçoamento das técnicas de avaliação de desempenho na administração pública: uma contribuição*. Revista ABOP. P. 41-44, jan./abr.
- REIS, Heraldo da Costa. (1992). *Áreas e Centros de responsabilidades no Controle Interno das Entidades Governamentais*. Rio de Janeiro: Revista de Administração Municipal, IBAM, n.205,v.39,p. 19-35,out/dez.
- REQUENA RODRIGUEZ, José María, VERA RÌOS, Simón, MIR ESTRUCH, Fernando. (2002). *Contabilidad de Costes Y Gestión: calculo, análisis y control de costes para la toma e decisiones*. Barcelona: Ariel .
- REZENDE, Fernando A. da Silva. (1987). *Finanças Públicas*. 1. ed. São Paulo: Atlas.
- _____. (2001). *Finanças Públicas*. 2. ed. São Paulo: Atlas.
- REZENDE, Denis Alcides, ABREU, Aline França. (2001). *Tecnologia da Informação: aplicada a sistemas de informação empresariais*. 2.ed. São Paulo: Atlas.
- RICCIO, Edson Luiz. (1989). *Uma contribuição ao estudo da contabilidade como sistema de informação*. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo: USP.
- RODRÍGUEZ RODRIGUEZ, Pedro, SERRANO DOMÍNGUEZ, Francisco. (1998). El marco conceptual de la Contabilidad para la Gestion: una aproximación. IV Jornada de Trabalho sobre Contabilidade Costes e Gestion (ASEPUC). Universidade de Jaume I.
- RODRIGUEZ DIAZ, Rosa (2000). *Proceso de determinacion de costes em uma empresa pública de promocion exterior*. . IX Encontro de Professores Universitarios de Contabilidade. Tomo: 2. Las Palmas de Gran Canária: Centro de Estudios Financeiros.
- ROGERS, David C.D. (1976). *Contabilidad para gerentes*. Barcelona: Editorial Labor.
- ROSS, Stephen A ,WESTARFIELD, Randolph W e JORDAN, Brasidford . (1998).

- Princípios de administração financeira/* tradução: Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo, Atlas.
- SÁ, Antônio Lopes de. (1995). *Princípios Fundamentais de Contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- SÁ, Antônio Lopes de, SÁ, Ana M. Lopes de. (1995). *Dicionário de Contabilidade*. 9.ed. São Paulo: Atlas.
- SÁEZ TORRECILLA, Angel, CORONA ROMERO, Enrique. (1991). *Análisis Sistemático y Operativo del Plan General de Contabilidad* (Vol. 1). Madrid: Mc Graw-Hill/Interamericana de España.
- SAKURAI, Michiharu. (1997). *Gerenciamento Integrado de Custos*. Tradução: Adalberto Ferreira das Neves. São Paulo: Atlas.
- SALA TURET, Mercè, VIÑAS XIFRA, Josep (1996). Comparcion entre los principios Del plan general de contabilidade empresarial Y el plan general de contabilidad pública: el presupuesto. *Trabalho apresentado no VII Encontro de Professores Universitários de Contabilidade* (pp. 165 a 183). Barcelona: Universitat de Barcelona.
- SANDRONI, Paulo. (1985). *Dicionário de Economia*. São Paulo: Abril Cultura.
- SANTOS, Joel J. (2000). *Análise de Custos: remodelado com ênfase para custo marginal, relatórios e estudos de caso*. 3.ed. São Paulo: Atlas.
- SANTOS, Antonio Alves dos, FERREIRA, Carlos José Wanderley, OLIVEIRA, Celso Luiz Souza de, QUEIROZ, Luziana Maria Nunes de. (2000) . *Eficiência, Eficácia e Efetividade como indicadores de resultados na Administração Pública*. Anais do XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade (on- line) , Trabalho nº 237. Disponível no site: <http://www.cfc.org.br/default.asp>.
- SANTOS, Nivaldo João dos. (2000). *Indicadores contábeis: uma contribuição para a eficácia da Lei de Responsabilidade Fiscal*. Anais do XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade (on- line) , Trabalho nº 167. Disponível no site: <http://www.cfc.org.br/default.asp>.
- SANVICENTE, Antonio Zoratto e SANTOS, Celso da Costa. (1994). *Orçamento na Administração de empresas: planejamento e controle*. 2.ed. São Paulo: Atlas.
- SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas empresas (2001). *Cadastro Empresarial – TO do ano 2000*. [CD-Rom]. Equipe de informática do Sebrae-To. Versão1,52b.

- SEVERINO, Antonio Joaquim. (1989). *Metodologia do Trabalho Científico*. 15.ed. São Paulo: Cortez.
- SHANK, John K.; Govindarajan, Vijay. (1997). *A Revolução dos Custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentes e competitivos*. Rio de Janeiro: Campus.
- SILVA, Jair C. da, VASCONCELOS, Edilson F. (1997). *Manual de Execução Orçamentária e Contabilidade Pública*. 1.ed. Distrito Federal: Brasília Jurídica.
- SILVA, José Afonso da. (1973). *Orçamento - Programa no Brasil*. São Paulo: Revista dos Tribunais.
- SILVA, Lino Martins. da. (1996). *Contabilidade Governamental: Um enfoque Administrativo*. 3.ed. São Paulo: Atlas.
- _____. (1998). *Contribuição ao estudo do sistema de custeamento na administração pública*. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília: CFC, ano XXVIII, n. 119, p. 36, set./out.
- SILVA, Daniel Salgueiro da. (2000). *Guia Contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal: para aplicação nos municípios*. 2.ed. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade; São Paulo: Instituto Ethos.
- SIMCSIK, Tibor. (1992). *OMIS: Organização, Métodos, Informação e Sistemas*. São Paulo: Makron Books.
- STAIR, Ralph M. (1998). *Princípios de Sistemas de Informação: Uma Abordagem Gerencial*. Rio de Janeiro: LTC.
- TEXEIRA QUIROS, Joaquin, RIVERA FERNANDEZ, Gala P., RABAZO MARTÍN, Aurora E. (1998). *Inversión em calidad, costes de no calidad*. IV Jornada de Trabalho sobre Contabilidade Costes e Gestion (ASEPUC). Universidade de Jaume I.
- TENÓRIO, Fernando. (1997). *Gestão de ONGs: principais funções gerenciais*. Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas.
- TUBINO, Dalvio Ferrari. (2000). *Manual de Planejamento e Controle da Produção*. 2.ed. São Paulo: Atlas.
- VANDERBECK, Edward J., NAGY, Charles F. (2001). *Contabilidade de Custos*. Tradução: Roberto Brian Taylon. 11.ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning.

- VELA BARGUES, José Manuel (1992). *Concepto Y Principios de Contabilidad Publica*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas.
- VELA BARGUES, José Manuel, JULVE MONTESINOS, Vicente, SERRA, Vicente. (1992). *Manual de Contabilidade*. 2.ed. Barcelona: Editorial Ariel S.A.
- VICECONTI, Paulo E. V., NEVES, Silvério das. (2000). *Contabilidade de Custos: Um enfoque direto e objetivo*. 6.ed. São Paulo: Frase Editora.
- VIEIRA, Sonia. (1998). *Como escrever uma tese*. 4.ed. São Paulo: Pioneira Editora.
- VILARDELL RIERA, Immaculada, ORTÍN ÀNGEL, Pere, SOLA TEY, Magda. (1997). *Introducción a la Contabilidad General*. Madrid: Mc Graw-Hill/ Interamericana de España.
- VIÑAS XIFRAS, Josep. (1998). *El control de Economía en la Administración Pública Local através de un sistema de costes predeterminados*. IV Jornada de Trabalho sobre Contabilidade Costes e Gestion (ASEPUC). Universidade de Jaume I.
- VIÑAS XIFRAS, Josep Viñas. (2001). *Significación de los centro de coste ante la evolución de la Contabilidade de Gestão*. VII Jornada de Trabalho sobre Contabilidade de Custos e Gerencial (ASEPUC). Universidade de Almeria.
- ZORRINHO, Carlos. (1999). *Gestão da Informação*. Lisboa: Editora Presença.

▪ LEGISLAÇÃO

- BRASIL. Lei nº 10520 de 17.07.02. *Institui, no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, nos termos do art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, modalidade de licitação denominada pregão, para aquisição de bens e serviços comuns, e dá outras providências*.
- BRASIL. Lei nº 10.180 de 06.02.01. *Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências*.

-
- BRASIL. Lei Complementar. nº 101 de 04.05.2000. *Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.*
- BRASIL. Decreto nº 2.272 de 09.07.97. *Dispõe sobre a instituição do programa de acompanhamento gerencial de gastos e avaliação institucional no âmbito da Administração Pública Federal, e da outras providencias.*
- BRASIL. Lei nº 8.883/94 de 08.06.94. *Altera dispositivos da lei 8.666, de 21 de junho de 1993, que regulamenta o artigo 37, inciso XXI da constituição federal, institui normas para licitações e da outras providencias.*
- BRASIL. Resolução CFC nº 750 de 29.12.93. *Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC).*
- BRASIL. Lei nº 8.666/93 de 21.06.93. *Dispõe sobre as Licitações e Contratos na Administração Pública.*
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil: Texto Constitucional* de 05 de outubro de 1988.
- BRASIL. Decreto Lei nº 93.872/86 de 23.12.86. *Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências.*
- BRASIL. Decreto Federal nº 85.234 de 06.10.80. *Dispõe sobre o sistema de administração financeira, contabilidade e auditoria da União.*
- BRASIL. Decreto Lei nº 200 de 25.02.67. *Dispõe sobre Reforma Administrativa Federal.*
- ESPANHA. Decreto Real nº 776 de 30.04.98. *Aprovação das normas de adaptação do Plano Geral de Contabilidade para as entidades sem fins lucrativas.*
- ESPANHA. Decreto Real nº 1.643 de 20.12.90. *Aprovação do Plano Geral da Contabilidade.*

- **SITES**

ARGENTINA, UCH. *Procedimentos para la elaboración Del Diagrama de Pareto em MS Excel*. Disponível no site: [http:// www.uch.edu.ar/rrhh](http://www.uch.edu.ar/rrhh).

ARGENTINA, GESTIOPOLIS. *Diagrama de Pareto*. Disponível no site: <http://www.gestiopolis.com>.

BRASIL, SPOA/MF (2003). Plano de Ação. Disponível: <http://www.fazendanet.br>.

BRASIL, SERPRO (2002). *Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado – 1995*. Disponível : [http:// www. serpro.gov.br](http://www.serpro.gov.br).

BRASIL, SERPRO (2002). *Sistemas de informação disponíveis* . Disponível : [http:// www. serpro.gov.br](http://www.serpro.gov.br).

BRASIL, MF/PGFN (2002). *Regimento Interno*. Disponível : [http:// www.pgfn.fazenda.gov.br](http://www.pgfn.fazenda.gov.br).

BRASIL, MF/PGFN (2002). *Relatórios Gerenciais*. Disponível : <http://www.pgfn.fazenda.gov.br>.

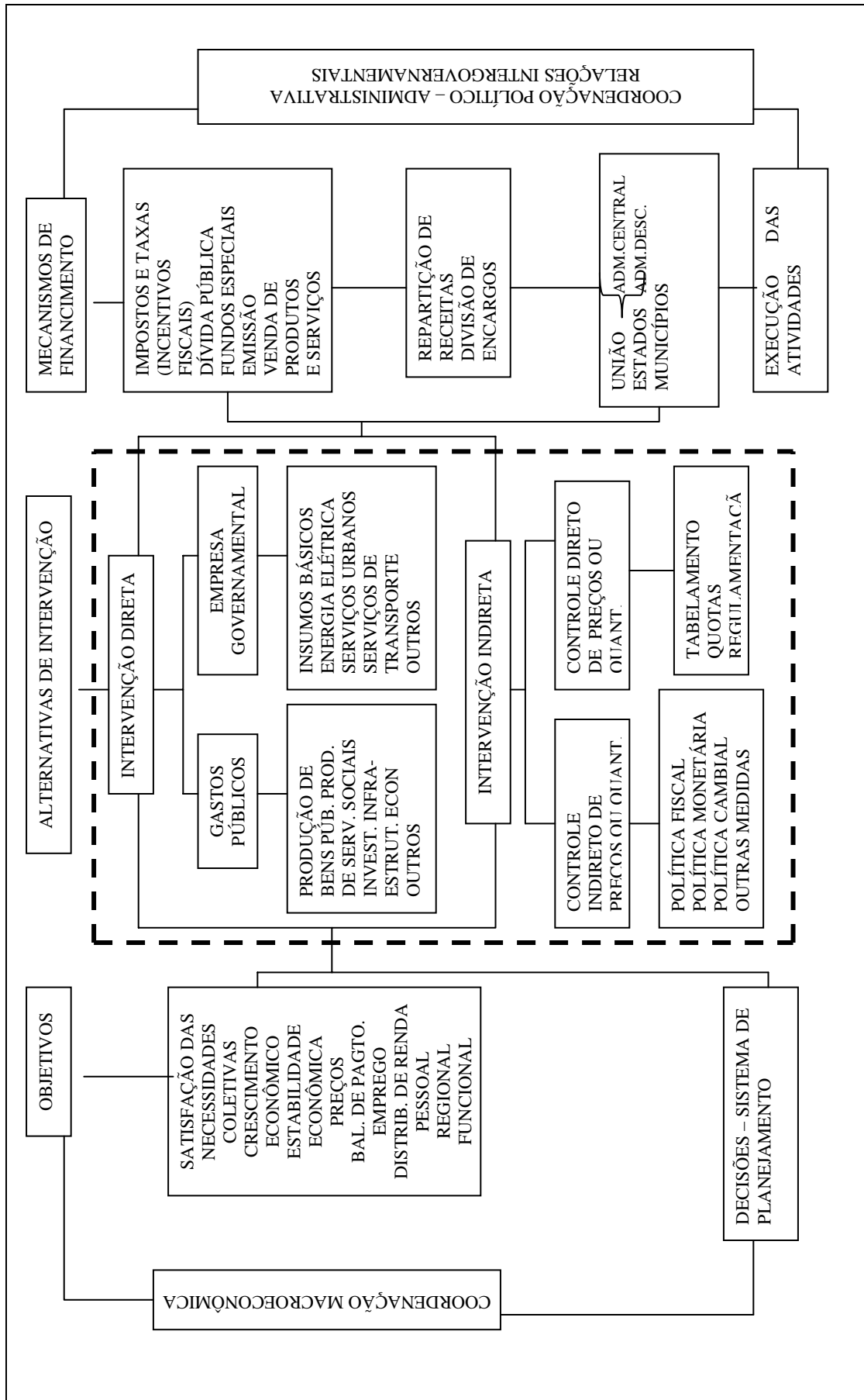
BRASIL, MF/TESOURO NACIONAL. (2001). *Informações sobre SIAFI*. Disponível: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/SIAFI>.

BRASIL, MF/TESOURO NACIONAL. (2001). *Contabilidade Governamental*. Disponível: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade%20governamental>.

- BRASIL, LICITWEB (2002). *Pregão*. Disponível : [http:// www.licitweb.com.br](http://www.licitweb.com.br).
- BRASIL, PUC – PR (2002). Biblioteca Virtual. Disponível:
http://www.biblioteca.pucpr.br/bib_virtual.html.
- BRASIL, COMPRASNET(2002). *Licitações e modalidades de licitações* . Disponível :
[http:// www.comprasnet.gov.br](http://www.comprasnet.gov.br)
- BRASIL, REDEGOVERNO(2002). *Licitações e Anteprojeto de Reformulação da Lei 8.666/93, Planos e programa de trabalho do Governo Federal*. Disponível :
<http://www.redegoverno.gov.br>.
- BRASIL, SENADO FEDERAL(2002). *Leis e Decretos*. Disponível:
<http://www.senado.gov.br/legbras>.
- BRASIL, AVANÇA BRASIL(2002). *O Plano de Governo do Brasil, chamado AVANÇA BRASIL*. Disponível: <http://www.abrasil.gov.br>.
- BRASIL, CONTADOR PERITO.(2002). *Modelos de planilhas*. Disponível:
<http://www.contadorperito.com.br>.
- ESPANHA, CONSTITUIÇÃO ESPANHOLA. Disponível no site:
<http://alcazaba.unex.es/constitucion/tituloI.html#titulo1>, acesso em 02 de fevereiro de 2003.
- ESPANHA, ICAC. Publicações de livros pela Mundiprensa. Disponível no site:
www.icac.meh.es, acesso em outubro de 2002.
- ESPANHA, UDG (Universidade de Girona). (2002). *Plan General de Contabilidad*.
Disponível: [http://www. www.udg.es](http://www.www.udg.es).
- ESPANHA, Ministério da Fazenda. (2002). *Plan General de Contabilidad Pública*.
Disponível: www.igae.minhac.es/PGCP/index.htm.
- ESPANHA, Ministério da Fazenda. (2002). *Plan General de Contabilidad Pública*.
Disponível: [www. minhac.es/comum/igae.htm](http://www.minhac.es/comum/igae.htm).
- ESPANHA, AECA. (2002). *Contabilidade de Gestão*. Disponível: www.aeca.es.

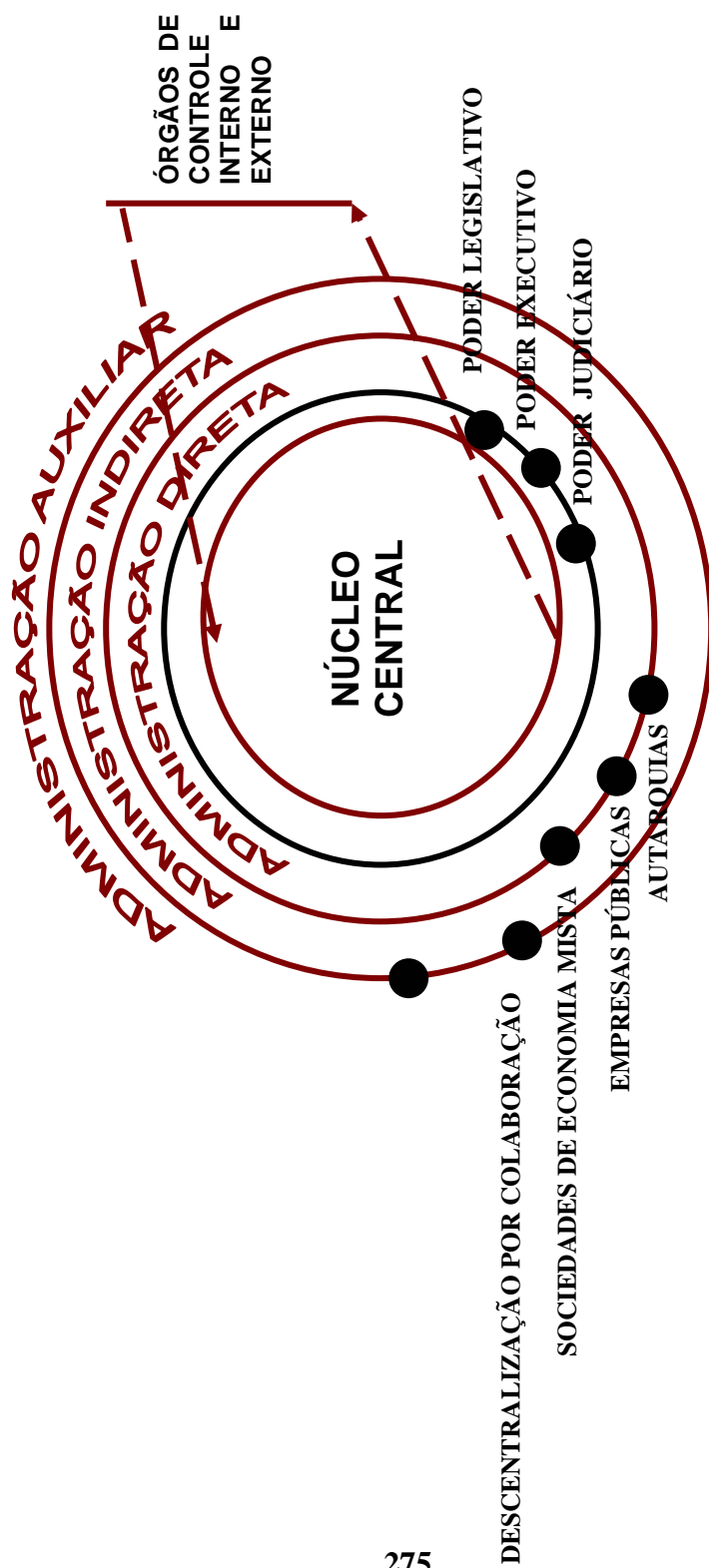
ANEXOS

Figura 1.2- Objetivos e Alternativas da Intervenção do Governo na Economia



Fonte: Rezende da Silva, F. A. Finanças Públicas, p. 45.

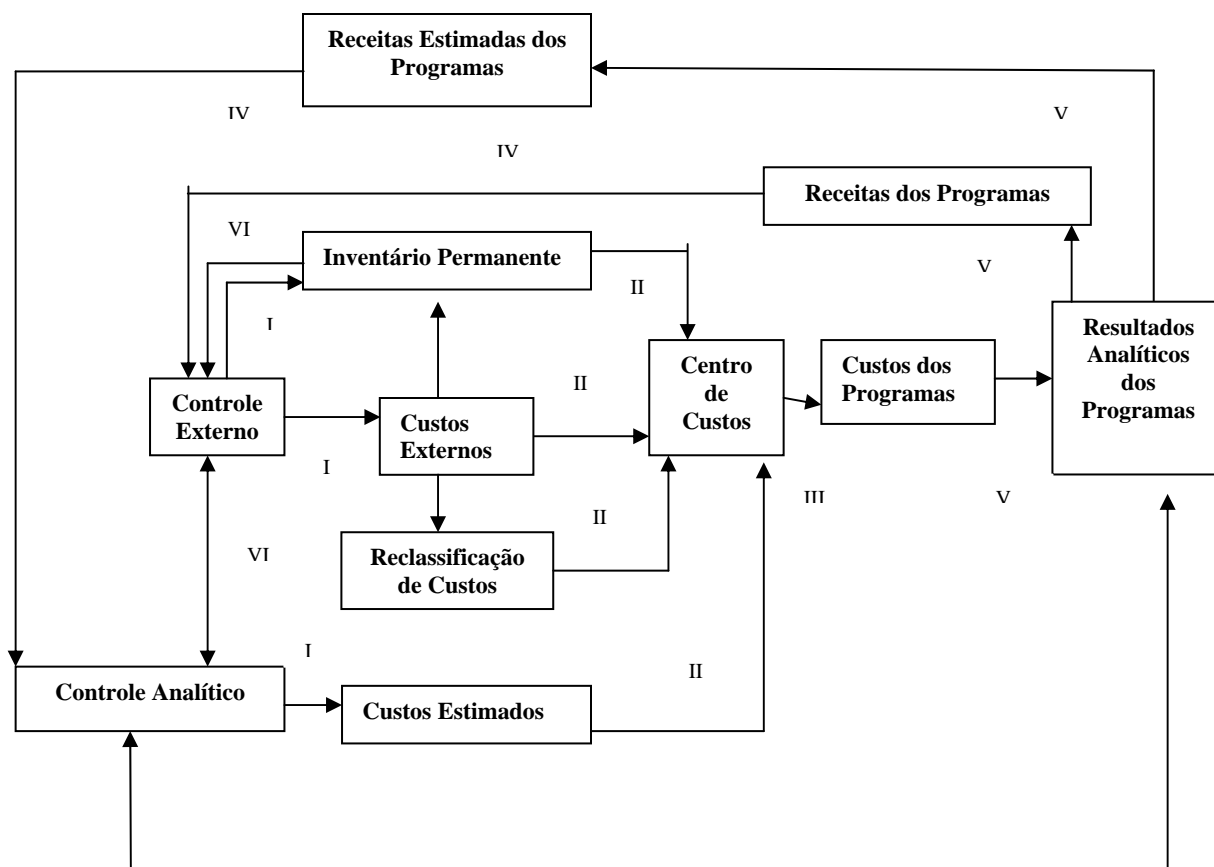
Figura 1.3 - Quadro da Estrutura Sistêmica da Administração Pública Brasileira,



Fonte: Lino Martins da Silva(1996, p. 146).

ANEXO 3

Figura 3.2 – Funcionamento do Modelo Base com Custos Históricos do Plano Geral da Contabilidade Pública.



Fonte: González, E.L., Pérez, A.R. e Cuervo, C.M. *El Control de Gestion en las Empresas de Asistencia Sanitaria*. p. 145.

Distinguindo-se as seguintes fases:

- I. Incorporação de custos ao modelo.
- II. Distribuição de custos aos centros de custos: Centro Orgânicos de Custos.
- III. Lançamento dos custos dos centros aos bens e serviços públicos: Custos dos programas.
- IV. Incorporação das receitas ao modelo: Receitas dos programas.
- V. Determinação do Resultado Analítico.
- VI. Encerramento.

ANEXO 4

1. REGIMENTO INTERNO DA PFN

Informações disponíveis no site <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/>

Art. 35. Às Procuradorias Regionais da Fazenda Nacional, na área de sua respectiva jurisdição, compete:

I - exercer a representação e defesa judicial da União, em causas de natureza fiscal, perante os Tribunais Regionais Federais, em estreita articulação com as Procuradorias da Fazenda Nacional, na área de sua respectiva jurisdição, observadas as instruções do Procurador-Geral, da Coordenação-Geral de Representação Judicial da Fazenda Nacional e da Coordenação-Geral da Dívida Ativa;

II - interpor, perante os Tribunais Regionais Federais, recursos de decisões desfavoráveis à União ou a seus agentes, em causas de natureza fiscal, inclusive perante o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal;

III - impetrar mandados de segurança e habeas corpus contra decisões dos juízes federais, em causas de natureza fiscal;

IV - ingressar com pedido de suspensão de liminar e de sentença concessiva de mandado de segurança, na forma da Lei;

V - exercer atividades de supervisão e coordenação na área de sua respectiva jurisdição, nos termos das instruções do Procurador-Geral;

VI - atender a outros encargos que lhe forem cometidos em portaria do Procurador-Geral.

Art. 36. Às Procuradorias da Fazenda Nacional, na área de sua respectiva jurisdição, compete:

I - atividades de representação e defesa judicial da Fazenda Nacional:

- a) representar e defender judicialmente a Fazenda Nacional, em causas de natureza fiscal;
- b) promover a propositura de ações e defender os interesses da Fazenda Nacional, especialmente em matéria fiscal;

c) encaminhar à Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional elementos de fato e de direito, para formulação de pedido de suspensão de execução de liminar ou sentença concessiva em mandado de segurança contra autoridade fazendária;

d) examinar as ordens e sentenças judiciais que, independentemente de autorização do Ministro de Estado, devam ser atendidas pelas demais autoridades do Ministério, e orientar essas autoridades no sentido da fiel execução e exato cumprimento das referidas determinações judiciais;

e) defender os interesses da Fazenda Nacional em processos de falência, concordata, liquidação, inventário e outros;

f) coligir elementos de fato e de direito para a defesa da União, nos feitos em que a mesma for parte, podendo, para tal fim, requisitar processos administrativos, proceder a diligências e solicitar informações aos órgãos públicos;

g) cooperar com o órgão competente, nos feitos judiciais em que for parte a União, em matéria referente à Fazenda Nacional ou a ato emanado do Ministério, transmitindo-lhe, diretamente, os elementos de fato e de direito, sobretudo para a contestação de ações, oferecimento de razões em recursos e pronunciamento em execuções de sentenças, podendo, para esse fim, requisitar processos administrativos, proceder a diligências e solicitar informações a órgãos fazendários;

h) oficiar, no interesse da Fazenda Nacional, aos órgãos do Poder Judiciário ou do Ministério Público;

i) representar ao Ministério Público quanto a procedimentos penais referentes a crimes contra a Fazenda Nacional;

j) promover diretamente, junto às repartições fazendárias, as medidas destinadas à defesa judicial da Fazenda Nacional;

l) promover a rescisão administrativa ou judicial dos contratos em que for parte a Fazenda Nacional, bem assim a declaração de caducidade de concessões, sempre que tiver conhecimento do inadimplemento de suas cláusulas;

II - atividades de representação extrajudicial da Fazenda Nacional:

- a) em contratos, acordos, ajustes ou convênios de natureza fiscal ou financeira, ou relativos a imóveis do patrimônio da União;
- b) nos atos relativos a aquisição, alienação, cessão, aforamento, locação e outros concernentes a imóveis do patrimônio da União;
- c) junto aos Cartórios de Registro de Imóveis, requerendo a matrícula, inscrição, transcrição ou averbação de títulos relativos a imóveis do patrimônio da União e, quando for o caso, manifestando recusa ou impossibilidade de atender a exigência do oficial, bem assim a ele requerendo certidões no interesse da propriedade imobiliária da União;
- d) junto aos Cartórios de Registro de Imóveis, para o registro da propriedade dos bens imóveis da União discriminados administrativamente, possuídos ou ocupados por órgãos da Administração Federal e por unidades militares, de acordo com a legislação pertinente;
- e) nos instrumentos de aceitação de doação sem encargos em favor da União;
- f) em termos de parcelamento de dívida ativa da União;

III - atividades de apuração, inscrição e cobrança da dívida ativa da União:

- a) apurar a liquidez e certeza, e inscrever, para fins de cobrança judicial, a dívida ativa da União, decorrente de débitos tributários ou de qualquer outra natureza;
- b) promover a cobrança amigável da dívida ativa da União;
- c) propor execuções fiscais da dívida ativa da União, impugnar embargos, interpor e oferecer razões e contra-razões de recurso, bem assim ajuizar outras medidas judiciais tendentes a garantir a eficácia da cobrança do crédito;
- d) promover, diretamente junto às repartições fazendárias, as medidas de caráter geral destinadas à apuração, inscrição e cobrança da dívida ativa da União;
- e) solicitar, às repartições competentes, as providências cabíveis para sanar as falhas ou irregularidades que verificar nos processos administrativos examinados para apuração da certeza e liquidez da dívida ativa da União;
- f) promover, diretamente, junto a qualquer órgão da administração direta ou indireta ou entidade de direito privado, diligências para a localização de devedores à Fazenda Nacional e apuração de bens penhoráveis;

- g) manter atualizado o cadastro de devedores da Fazenda Nacional;
- h) averbar a quitação da dívida ativa da União;
- i) cancelar a inscrição, quando indevidamente feita, efetuando as necessárias comunicações;
- j) fornecer certidões negativas ou positivas referentes à dívida ativa da União;
- l) autorizar o parcelamento de dívida ativa da União, na forma de instruções do Procurador-Geral;

IV - atividades de fiscalização das leis de interesse da Fazenda Nacional:

- a) examinar a legalidade dos contratos em que seja parte a Fazenda Nacional, que interessem à receita ou que envolvam bens patrimoniais da União ou a concessão de benefícios fiscais, nos casos não reservados ao Procurador-Geral;
- b) examinar a legalidade e as minutas dos atos relativos a aquisição, alienação, cessão, aforamento, locação e outros concernentes a imóveis do patrimônio da União;
- c) examinar os projetos de portarias, circulares, instruções e de outros atos normativos que devam ser expedidos para execução de leis da Fazenda e para a realização de serviços a cargo do Ministério da Fazenda;
- d) examinar os títulos referentes à propriedade imobiliária da União, efetuando pesquisas para efeito de sua regularização;
- e) examinar a legalidade dos contratos, inclusive convênios, acordos e ajustes, a serem firmados pelas autoridades fazendárias;
- f) zelar pela fiel observância e aplicação de leis, decretos e regulamentos, especialmente em matéria pertinente à Fazenda Nacional, representando à autoridade competente sempre que tiver conhecimento de sua inobservância ou inexata aplicação, podendo, para esse fim, proceder a diligências e requisitar elementos ou solicitar informações junto a órgãos públicos;
- g) fiscalizar a execução dos contratos em que for parte a Fazenda Nacional e representar ao Procurador-Geral sempre que tiver conhecimento do inadimplemento de suas cláusulas;
- h) representar às autoridades sobre matérias de interesse da Fazenda Nacional, propondo ou promovendo as medidas legais ou regulamentares, e praticar quaisquer outros atos cabíveis para a defesa dos mesmos interesses;

V - atividades de consultoria, assessoria e demais serviços jurídicos:

- a) emitir pareceres sobre questões jurídicas submetidas a seu exame pelos dirigentes de órgãos fazendários, em processo administrativo cuja decisão final caiba a essas autoridades;
- b) prestar, permanentemente, assessoria jurídica aos órgãos de que trata a alínea anterior;
- c) fazer lavrar, no livro próprio da repartição competente, os atos relativos a aquisição, alienação, cessão, aforamento, locação e outros concernentes a imóveis do patrimônio da União, que terão força de escritura pública;
- d) manter ementários atualizados da legislação e da jurisprudência judiciária e administrativa, em matéria fazendária, bem assim dos seus próprios pareceres;
- e) realizar os demais serviços jurídicos dos órgãos fazendários.

Art. 37. Às Procuradorias Seccionais da Fazenda Nacional, nos limites das respectivas jurisdições, compete desempenhar, no que couber, os encargos previstos no art. 36 do presente Regimento.

Art. 38. Às Divisões de Assuntos Judiciais, Fiscais, Patrimoniais e Jurídicos Diversos, das Procuradorias da Fazenda Nacional, compete exercer as atividades jurídicas de que trata o art. 36, do presente Regimento, no que se refere, respectivamente, às matérias judicial, fiscal, patrimonial e jurídica em geral.

Art. 39. Às Divisões de Representação Judicial da Fazenda Nacional, às Divisões ou Serviços de Defesa da Fazenda e Contratos e aos Serviços de Representação Judicial da Fazenda Nacional e Contratos, respectivamente, integrantes das Procuradorias Regionais, nos Estados e Distrito Federal e Seccionais da Fazenda Nacional compete dirigir, orientar e controlar a execução dos encargos administrativos e técnicos pertinentes à representação e defesa judicial da Fazenda Nacional e atos e contratos em geral e, especialmente:

I - atividades de representação judicial e de defesa:

a) promover o registro, manual ou mediante processamento eletrônico de dados, da natureza e do valor de toda ação judicial em que seja parte a União, em matéria fazendária - especialmente fiscal, financeira e imobiliária -, bem assim o nome do autor e do réu, Juízo e cartório ou secretaria por onde correr o feito;

b) promover o registro dos mandados de segurança impetrados contra ato de autoridade do Ministério, com o nome do impetrante e do impetrado, Juízo por onde correr o feito, objeto e valor, bem como acompanhar o seu andamento, apurando o número e a data da remessa dos respectivos cálculos à instância ad quem;

c) anotar ou inserir, nos registros de que tratam os itens anteriores, todas as informações que obtiver sobre o andamento dos feitos, bem assim as sentenças e decisões respectivas e os recursos interpostos;

d) controlar a tramitação dos processos administrativos ou expedientes concernentes à defesa judicial ou extrajudicial da Fazenda Nacional, particularmente dos que forem encaminhados a outros órgãos com requisição de informações, bem assim os relativos a falências, concordatas, liquidações judiciais ou extrajudiciais ou inventários;

e) efetivar a distribuição aos Procuradores da Fazenda Nacional, na forma fixada pelo Procurador-Chefe, dos expedientes remetidos pelos órgãos do Ministério Público ou do Poder Judiciário, depois de protocolizá-los ou anexá-los aos processos administrativos correspondentes;

f) providenciar expedientes que, no interesse da Fazenda Nacional, devam ser encaminhados aos órgãos do Ministério Público ou do Poder Judiciário, inclusive os referentes a propositura de ações penais;

g) preparar, numerar e expedir petições, ofícios, memorandos, telegramas e outros expedientes relativos à representação e defesa judicial e extrajudicial da Fazenda Nacional, particularmente no que concerne à contestação de ações e a informações em mandado de segurança e em ações de desapropriação, de usucapião ou outras e, ainda, os expedientes dirigidos aos Juízos Federais e Estaduais, ou a outros órgãos, relativos a falências, concordatas, liquidações judiciais ou extrajudiciais ou inventários;

h) controlar os prazos fixados para a remessa de elementos destinados à defesa judicial da União, bem assim os prazos relativos a mandados de segurança;

- i) controlar as datas fixadas pelo Juízo, exceto em ações de execução fiscal, para a exibição dos processos administrativos, providenciando a requisição, a qualquer órgão da Administração Federal, dos que não se encontrem sob a guarda da Divisão;
- j) providenciar a requisição, a qualquer órgão da Administração Federal, de processos administrativos necessários ou úteis à defesa judicial ou extrajudicial da Fazenda Nacional;
- l) providenciar, relativamente aos processos administrativos, a extração das cópias e certidões regularmente requeridas ou requisitadas;
- m) conservar os processos administrativos vinculados a ações judiciais, até o final desfecho destas;
- n) providenciar, à vista das competentes comunicações dos Juízos Estaduais, o levantamento das dívidas de massas falidas e de empresas concordatárias ou em liquidação judicial ou extrajudicial, bem assim de espólios, junto à Divisão da Dívida Ativa da União e órgãos da Secretaria da Receita Federal;
- o) representar aos Procuradores da Fazenda Nacional, solicitando providências no sentido de ser apurada a existência da dívida em nome de massas falidas e em empresas concordatárias ou em liquidação judicial ou extrajudicial, bem assim de espólios;
- p) manter atualizados os cadastros especiais de dívidas de massas falidas e de empresas concordatárias ou em liquidação judicial ou extrajudicial, bem assim de espólios;
- q) realizar as diligências que forem ordenadas, pelo Procurador-Chefe ou Procurador da Fazenda Nacional, no interesse dos serviços de representação e defesa da Fazenda Nacional e da cobrança da Dívida Ativa da União;
- r) verificar, junto à Justiça Federal e Estadual, inclusive comarcas do interior do Estado, o andamento das execuções fiscais ou de quaisquer outras ações em que seja parte ou tenha interesse a Fazenda Nacional;
- s) realizar, junto a Cartórios de Registro de Imóveis, de Registro de Pessoas Naturais, de Offícios de Notas, de Registro de Títulos e Documentos, na Junta Comercial, em Cartórios da Justiça Estadual, em repartições públicas federais, estaduais ou municipais, e órgãos ou entidades da Administração indireta, federais, estaduais ou municipais, as diligências necessárias aos serviços de defesa da Fazenda Nacional;
- t) realizar diligências com o objetivo de localizar devedores à Fazenda Nacional ou de apurar

a existência de bens penhoráveis;

u) atender a outras solicitações do Procurador-Chefe ou de Procurador da Fazenda Nacional, pertinentes a diligências.

II - atividades de contratos:

a) efetivar a distribuição aos Procuradores da Fazenda Nacional, na forma fixada pelo Procurador-Chefe, e controlar a tramitação dos processos administrativos ou expedientes pertinentes a atos e contratos relativos a:

1 - aquisição, alienação, cessão, aforamento, locação e outros, concernentes a imóveis do patrimônio da União;

2 - locação de imóveis destinados à Administração;

3 - doação sem encargos, em favor da União, aceita pelo Procurador-Geral;

4 - obras, serviços e fornecimentos;

5 - convênios, acordos ou ajustes;

6 - outros;

b) lavrar, em registros próprios, contratos e termos diversos, inclusive os de doação sem encargos, em favor da União, aceita pelo Procurador-Geral, bem assim proceder a averbações, à margem dos respectivos termos;

c) expedir certidões dos contratos e termos que lavrar, conferir ou autenticar documentos e providenciar, nos casos cabíveis, a publicação de contratos ou respectivos extratos;

d) preparar, numerar e expedir os ofícios, memorandos, telegramas e outros expedientes relativos a atos e contratos e colecionar as respectivas cópias;

e) colecionar cópias de minutas de contratos, convênios, acordos e ajustes elaborados ou examinados pela Procuradoria da Fazenda Nacional;

f) proceder à adoção das medidas relacionadas com a regularização dos títulos relativos à propriedade imobiliária da União;

g) manter a guarda dos livros e registros dos contratos e termos que lavrar, bem assim das cópias autenticadas, que lhes sejam remetidas, de contratos em geral;

h) conferir os textos dos contratos publicados no "Diário Oficial" com as respectivas minutas

previamente examinadas pela Procuradoria, levando ao conhecimento do Procurador da Fazenda Nacional qualquer divergência porventura detectada;

i) manter atualizados os ementários e coletâneas das súmulas e julgados do Tribunal de Contas da União e de outros Tribunais e de pareceres das unidades centrais e descentralizadas da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, e de outros órgãos federais, relacionados com contratos e licitações em geral;

j) manter estoque adequado dos modelos impressos utilizados pela Divisão;

l) levantar a estatística de atos e contratos em geral;

m) instruir processos administrativos nos assuntos de competência da Divisão;

n) atender e orientar as partes em seus pedidos de informações e em suas sugestões, solicitações e reclamações.

Art. 40. Às Divisões e aos Serviços da Dívida Ativa da União das Procuradorias da Fazenda Nacional e, ainda, aos Serviços de Representação Judicial da Fazenda Nacional e Contratos das Procuradorias nos Estados e Seccionais da Fazenda Nacional compete dirigir, orientar e controlar a execução dos encargos pertinentes à apuração, inscrição e cobrança da dívida ativa da União e especialmente:

I - receber e registrar os processos remetidos à Procuradoria, para fins de apuração e inscrição da dívida ativa da União, e efetuar sua distribuição aos Procuradores da Fazenda Nacional, na forma fixada pelo Procurador-Chefe;

II - promover, por despacho do Procurador da Fazenda Nacional, a inscrição da dívida ativa da União, tributária ou de qualquer outra natureza, nos registros próprios;

III - separar e identificar os processos, após o exame e despacho autorizativo da inscrição pelo Procurador da Fazenda Nacional, para o processamento eletrônico;

IV - promover a extração das certidões e dos termos de inscrição da dívida ativa da União ou destacá-los dos documentos processados eletronicamente e submetê-los ao Procurador da Fazenda Nacional, preparando os dados para o cadastro dos devedores da Fazenda Nacional;

V - manter a guarda do registro da dívida ativa da União, zelando pela sua conservação;

VI - articular-se com prestador de serviços de processamento de dados, visando à montagem do arquivo com as informações relativas às inscrições dos débitos fiscais;

VII - preencher os formulários para o processamento eletrônico, a partir do demonstrativo de débito constante do processo administrativo, e encaminhá-los ao prestador de tais serviços;

VIII - providenciar a juntada, aos processos administrativos correspondentes, do termo e de uma das vias da certidão de inscrição do débito em dívida ativa da União;

IX - promover a averbação, nos registros próprios e após análise do Procurador da Fazenda Nacional, do parcelamento formalizado ou da liquidação do débito, de acordo com informações do sistema eletrônico ou à vista de documento de quitação, devidamente certificado e anexado ao processo administrativo respectivo;

X - promover a averbação, no registro próprio, mediante documentação correspondente, da decisão judicial que julgar improcedente a execução fiscal proposta;

XI - cancelar a inscrição do débito em dívida ativa da União, por determinação do Procurador da Fazenda Nacional, na hipótese prevista no item anterior, ou quando indevidamente feita, ou, ainda, quando remido ou anistiado o débito;

XII - dar baixa nos cadastros, por determinação do Procurador da Fazenda Nacional, dos dados correspondentes aos débitos pagos ou às inscrições canceladas;

XIII - extrair guia de recolhimento de dívida ativa da União, com os cálculos pertinentes;

XIV - proceder a cálculo de atualização monetária de débitos, bem assim de multas e juros de mora e demais encargos legais e outros de interesse da cobrança da dívida ativa da União;

XV - manter atualizados os cadastros geral e especiais da dívida ativa da União, na forma estabelecida pelo Procurador-Geral ou pelo Procurador-Chefe;

XVI - manter atualizado o cadastro nominal de devedores da Fazenda Nacional, em relação à dívida ativa da União;

XVII - organizar, à vista dos cadastros, quadros especiais sobre os grandes devedores à Fazenda Nacional;

XVIII - incumbir-se da guarda dos processos administrativos que deram origem à inscrição da dívida ativa da União, mantendo-os em perfeita ordem e em condições de fácil manuseio, bem assim zelando pela sua conservação;

XIX - classificar processos administrativos nos cadastros, por ordem numérica ou alfabética, conforme o caso;

XX - manter arquivos e sistemas de controle especiais para os processos administrativos relativos às dívidas classificadas nos cadastros especiais;

XXI - promover a juntada de autos de execuções fiscais aos respectivos processos administrativos;

XXII - exhibir às partes, quando autorizado pelo Procurador-Chefe, e com as devidas cautelas, os processos administrativos arquivados no Setor;

XXIII - juntar aos processos administrativos cópias de sentenças, autos de penhora ou outras peças processuais extraídas dos autos das respectivas execuções fiscais;

XXIV - receber, protocolizar e instruir requerimentos de certidões de quitação quanto à dívida ativa da União inscrita na Procuradoria e submetê-los a despacho do Procurador da Fazenda Nacional;

XXV - lavrar certidões negativas ou positivas quanto à dívida ativa da União inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional, bem assim outras que sejam deferidas, submetê-las ao visto do Procurador da Fazenda Nacional e entregá-las, mediante recibo, aos respectivos requerentes;

XXVI - proceder ao levantamento da totalidade dos débitos em nome de um mesmo devedor, organizando quadros e instruindo os processos pertinentes;

XXVII - preparar os expedientes relativos a impugnação de embargos ou a informações solicitadas pelos Juízos ou pelos órgãos do Ministério Público em execuções fiscais;

XXVIII - extrair dos processos administrativos sob guarda da Divisão as cópias e certidões regularmente requeridas ou requisitadas;

XXIX - controlar os prazos fixados pelo Juízo para a remessa de elementos destinados à impugnação de embargos oferecidos em execuções fiscais;

XXX - controlar as datas fixadas pelo Juízo, em autos de execuções fiscais, para a exibição de processos administrativos, providenciando a requisição, a qualquer órgão da Administração Federal, dos que não se encontrarem sob a guarda da Seção;

XXXI - controlar a tramitação dos processos administrativos aos quais forem anexados autos de execuções fiscais e sejam remetidos ao Poder Judiciário ou, mediante pedido fundamentado e autorização do Procurador-Chefe ou Seccional, a outros órgãos;

XXXII - receber, expedir, registrar e distribuir os processos administrativos e outros expedientes relativos à dívida ativa da União, inclusive autos de execuções fiscais, controlando o respectivo andamento;

XXXIII - preparar, numerar e expedir os ofícios, memorandos, telegramas e outros expedientes relativos à dívida ativa da União, colecionando as cópias respectivas;

XXXIV - propor as medidas necessárias à apuração, para efeito disciplinar, de responsabilidade do servidor que, sem justo motivo, causar atraso no andamento ou na instrução dos expedientes concernentes à cobrança judicial da dívida ativa da União;

XXXV - articular-se com o prestador de serviço de processamento de dados na montagem do arquivo com as informações relativas aos débitos em fase de cobrança amigável;

XXXVI - destacar, do conjunto de documentos processados eletronicamente, os avisos de cobrança amigável, devolvidos por não localização do devedor;

XXXVII - atualizar os endereços dos devedores referidos no item anterior, por intermédio do Serviço de Diligências;

XXXVIII - instruir processos administrativos referentes a liquidação de dívida através de cobrança amigável;

XXXIX - preparar, por determinação do Procurador-Chefe, após análise do processo respectivo, os despachos concessivos de parcelamento de débitos inscritos como dívida ativa da União;

XL - controlar os recolhimentos das prestações dos débitos parcelados;

XLI - manter sob sua guarda, até a liquidação do débito, os processos administrativos relativos a parcelamentos concedidos;

XLII - providenciar, nos casos de atraso ou falha no recolhimento das prestações de débitos parcelados, os expedientes próprios ao Juízo e ao Ministério Público;

XLIII - instruir processos administrativos;

XLIV - providenciar a estatística dos serviços afetos à divisão;

XLV - manter estoque adequado dos modelos impressos utilizados pela Divisão;

XLVI - atender e orientar os contribuintes, sob supervisão do Procurador da Fazenda Nacional, em seus pedidos de informações, sugestões e reclamações.

Art. 41. Aos Serviços de Defesa da Fazenda das Procuradorias da Fazenda Nacional compete desempenhar os encargos previstos no art. 39, inciso I, do presente Regimento.

Art. 42. Aos Serviços de Contratos das Procuradorias da Fazenda Nacional compete desempenhar os encargos previstos no art. 39, inciso II, do presente Regimento.

Art. 43. Aos Serviços de Inscrição, Averbação e Ajuizamento das Procuradorias da Fazenda Nacional compete desempenhar, no que couber, os encargos previstos no art. 40 do presente Regimento.

Art. 44. Aos Serviços de Cadastro da Dívida Ativa das Procuradorias da Fazenda Nacional compete desempenhar, no que couber, os encargos previstos no art. 40 do presente Regimento.

Art. 45. Aos Serviços de Cálculos, Cobrança e Parcelamento das Procuradorias da Fazenda Nacional compete desempenhar, no que couber, os encargos previstos no art. 40 do presente Regimento.

Art. 46. Aos Serviços de Documentação e Biblioteca Jurídicas das Procuradorias da Fazenda Nacional, na área de sua jurisdição e seguindo instruções da Coordenação Administrativa, compete executar as atividades relacionadas com a documentação e a biblioteca jurídica em geral.

Art. 47. Aos Serviços de Diligências das Procuradorias da Fazenda Nacional, na área de sua jurisdição, compete realizar as diligências que forem ordenadas, pelo Procurador-Chefe ou Procurador da Fazenda Nacional, no interesse dos serviços de representação e defesa da Fazenda Nacional e da cobrança da dívida ativa da União.

Art. 48. Aos Serviços de Apoio Administrativo das Procuradorias da Fazenda Nacional, ressalvada a competência específica das Delegacias de Administração, compete dirigir, orientar, avaliar, executar e controlar as atividades relacionadas com pessoal, material, comunicações, mecanografia, reprografia, estatística, documentação jurídica, execução orçamentária e financeira e outros serviços de administração em geral, no âmbito das respectivas jurisdições; articular-se com os órgãos fazendários regionais de planejamento, coordenação e controle financeiro e de atividades auxiliares; dar apoio administrativo ao Procurador-Chefe, aos Procuradores da Fazenda Nacional e às demais Divisões.

ANEXO 5

2. RELATÓRIO DE GESTÃO DA PGFN EM 2001

Conforme Relatório de Gestão 2001 disponível no site: www.pgfn.fazenda.gov.br.

- Foram registradas **1080 consultas** à PGFN, com pedido de suspensão ou baixa de registros no CADIN- CADASTRO DIVIDA NACIONAL.
- Número de pagamentos efetuados por meio do **SISPAGON**: do final de setembro de 2000 até dezembro de 2001, o SISPAGON recebeu 3348 pagamentos de débitos inscritos na Dívida Ativa da União, no valor total de **R\$ 1.419.128,13**, dos quais, 3000 ocorrências, no montante de **R\$ 1.263.411,28**, foram realizados em 2001.
- Número de **Documentos de Arrecadação de Receitas Federais – DARF Eletrônicos** emitidos em 2001: implantado em abril de 1999, até dezembro de 2001 este instrumento já propiciou a emissão de 211.384 **DARF** para pagamento integral e de 469.353 **DARF** para pagamento parcial, num total de 680.737 documentos. No ano 2001 foram emitidos 418.029 documentos (70.821 para pagamento integral e 347.165 para pagamento parcelado).
- Número de **Certidões quanto à Dívida Ativa da União** emitidas em 2001: da implantação até o mês de dezembro de 2001, foram emitidas 3.341.775 certidões. Apenas no ano 2001 foram emitidas 1.824.115 certidões.
- Número de solicitações de parcelamentos de débitos inscritos na Dívida Ativa da União por meio do **Sistema de Parcelamento Simplificado – SISPAR**: de novembro de 2000 até dezembro de 2001 foram solicitados 81.557 parcelamentos simplificados.
- **Defesa da Fazenda Nacional**: segundo apurado nos registros do Sistema DEFESA — Informações Gerenciais, a PGFN atuou, no ano de 2001, em **705.539 ações judiciais** movidas contra a União, das quais **56.485** ingressaram neste mesmo ano.
- **Área de consultoria e assessoramento jurídicos e de representação extrajudicial da União**: como nos anos anteriores, em 2001 a consultoria e o assessoramento jurídicos para o Senhor Ministro de Estado da Fazenda, a Secretaria Executiva, as demais Secretarias do Ministério da Fazenda e os entes a ele vinculados ou subordinados envolveram expressivo volume de consultas atendidas e a preparação de expedientes, como demonstra o quadro a seguir:

EXPEDIENTES – ANO 2001	<u>QUANTIDADE</u>
PARECERES	2.378
MEMORANDOS	3.100
OFÍCIOS	1.361
MEMORANDOS-CIRCULARES	109
NOTAS	746
PORTARIAS	619
DOCUMENTOS/PROCESSOS RECEBIDOS PGFN	8.199
PROCESSOS FORMADOS PGFN	1.520
TOTAL	18.032

- Quanto à representação extrajudicial da União, podemos visualizar o quadro abaixo:

ANO 2001	RECURSOS E CONTRA-RAZÕES	SESSÕES	VISTAS	AGO	AGE	NEGOCIAÇÕES/CONTRATOS	TOTAL
Conselhos de Contribuintes e Câmara Superior de Recursos Fiscais	1475	656	3771				5902
Conselho de Recursos do Sistema Financeiro	627	12	14				653
Empresas Estatais				44	91		135
Outros						94	94
TOTAL	2102	668	3785	44	91	94	6784

- Quanto ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço – FGTS, no ano de 2001

INSCRIÇÕES EM DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO	26.632
VALOR INSCRITO	R\$ 927.202.570,00
AÇÕES AJUIZADAS	30.966
VALOR EM COBRANÇA JUDICIAL	R\$835.050.244,00
MONTANTE RECUPERADO VIA COBRANÇA JUDICIAL	R\$36.609.427,00

AÇÕES LEVANTADAS (TODO O ACERVO ANTIGO)	97.872
---	--------

QUANTO A ARRECADAÇÃO NO ANO DE 2001

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL – ARRECADAÇÃO TOTAL			
	DÍVIDA ATIVA (2)	JUDICIAL(EXECUÇÃO FISCAL + DEFESA)	ARRECADAÇÃO TOTAL
1995	398.115.757	1.631.247.983	2.029.363.740
1996	638.005.835	2.826.379.423	3.464.385.258
1997	652.841.839	1.683.132.873	2.335.974.712
1998	1.987.155.583	1.096.653.818	3.083.809.401
1999	1.006.319.938	4.012.979.254	5.019.299.192
2000	1.804.824.713	4.450.688.675	6.255.513.388
2001	1.640.907.616	3.652.332.715	5.293.240.331
TOTAL	8.128.171.281	19.353.414.741	27.481.586.022

(1): Valores Expressos em Reais.

(2): Está inclusa a arrecadação do REFIS(jan a dez/01)

QUANTO A DOTAÇÃO ORÇAMENTÁRIA PARA TODO O MINISTÉRIO DA FAZENDA

Dotação da Lei nº 10.170/00	Limite para empenho até dez/01	Limite para pagamento até dez/01	Fundamento legal
90.652.000,00	64.617.864,00	64.00.000,00	Decretos n°s 3.746/01 e 3878/01

Note-se que a redução decorreu da edição do Decreto nº 3.746/01, que estabeleceu, para todo o Ministério da Fazenda, o valor de R\$ 35.000.000,00 (trinta e cinco milhões de reais).

CORTES EFETUADOS PELA PGFN PARA AJUSTES

PROGRAMAÇÃO	FONTE	GRUPO DE DESPESA	PROPOSTA DE AJUSTE	SALDO ATUAL (04.09.2001)
0775 – RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS DA UNIÃO				
04.126.0775.2249.0001-Sistema Informatizado da Dívida Ativa da União	0157	3 (CUSTEIO)	12.863.000,00	137,90
		4 (INVEST)	0,00	0,00
		TOTAL	12.863.000,00	137,90
04.129.0775.2244.0001 – Apuração, Inscrição e Execução da Dívida		3 (CUSTEIO)	2.688.172,00	1.496.187,72

Ativa da União e Recuperação de Créditos Não Pagos	0157	4 (INVEST)	0,00	466.822,07
		TOTAL	2.688.172,00	1.963.009,79
04.129.0775.2245.0001 - Representação e Defesa da Fazenda Nacional em Juízo	0157	3 (CUSTEIO)	4.448.828,00	6.541.894,57
		4 (INVEST)	0,00	2.160.726,04
		TOTAL	4.448.828,00	8.702.620,61
TOTAL GERAL			20.000.000,00	10.665.768,30

Obs: Valores em reais.

RECEITA VERSUS DESPESAS

PLANILHA INDICATIVA DA RELAÇÃO RECEITA/DESPESA

ANO	VALOR ARRECADADO* (R\$)	VALOR GASTO** (R\$)	PERCENTUAL RECEITA/DESPESA
1995	2.029.363.740,00	38.083.346,83	1,877%
1996	3.464.385.258,00	44.496.886,06	1,284%
1997	2.335.974.712,00	41.973.340,09	1,797%
1998	3.083.809.399,00	48.747.036,74	1,581%
1999	5.019.299.192,00	55.411.757,45	1,104%
2000	6.255.513.388,00	49.082.857,32	0,785%
2001	5.293.240.331,00	103.787.716,07	1,961%
TOTAL	27.481.586.022,00	381.582.940,56	1,389%
			MÉDIA 1,484%

Fontes: * Relatórios SERPRO e ** SIAFI/STN (95-01)

NATUREZA DA DESPESA POR PROGRAMA DE TRABALHO

PROGRAMAS DE GOVERNO	PROGRAMAS DE TRABALHO	DOTAÇÃO AUTORIZADA FUNDAF	DESPESA EXECUTADA			
			NATUREZA DE DESPESA	DESCRIÇÃO DA NATUREZA DE DESPESA	EMPENHOS LIQUIDADOS	%
APOIO ADMINISTRATIVO	PAGAMENTO DE PRÓ-LABORE AOS PROCURADORES DA PGFN PTRES - 075523	R\$ 58.657.607,00	319011	VENC. VANT. FIXAS - PESSOAL CIVIL	45.362.283,09	81,50%
			319091	SENTENÇA JUDICIAL	208.826,24	0,38%
			319092	DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	11.185,06	0,02%
			DESPESAS CORRENTES		45.582.294,39	81,90%
					45.582.294,39	81,90%
ARRECADAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO	SISTEMA INFORMATIZADO DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO PTRES - 075582	43.752.000,00	339030	OUTROS SERV. TERC. - PESSOA JURÍDICA	20.578.662,51	47,03%
			DESPESAS CORRENTES		20.578.662,51	47,03%
			449052	EQUIPAMENTOS E MATERIAL PERMANENTE	4.432.203,20	10,13%
			DESPESAS CAPITAL		4.432.203,20	10,13%
					25.010.865,71	57,17%

PROGRAMAS DE GOVERNO	PROGRAMAS DE TRABALHO	DOTAÇÃO AUTORIZADA TESOIRO	DESPESA EXECUTADA			
			NATUREZA DE DESPESA	DESCRIÇÃO DA NATUREZA DE DESPESA	EMPENHOS LIQUIDADOS	%
APOIO ADMINISTRATIVO	MANUTENÇÃO DE SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS PTRES - 075655	1.608.500,00	339014	DIÁRIAS - CIVIL	76.232,62	4,75%
			339030	MATERIAL DE CONSUMO	-	0,00%
			339033	PASSAGENS E DESP. C/ LOCOMOÇÃO	71.809,93	4,48%
			339036	OUTROS SERV. TERC. - PESSOA FÍSICA	120,26	0,01%
			339037	LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA	2.753,01	0,17%
			339039	OUTROS SERV. TERC. - PESSOA JURÍDICA	1.070.000,00	66,50%
			339092	DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	-	0,00%
			339093	INDENIZAÇÕES E RESTITUIÇÕES	395,60	0,02%
			DESPESAS CORRENTES		1.221.401,42	76,03%
TOTAL DA DOTAÇÃO DA GESTÃO TESOIRO		1.608.500,00	1.221.401,42	76,03%		

PROGRAMAS DE GOVERNO	PROGRAMAS DE TRABALHO	DOTAÇÃO AUTORIZADA FUNDAF	DESPESA EXECUTADA					
			NATUREZA DE DESPESA	DESCRIÇÃO DA NATUREZA DE DESPESA	EMPENHOS LIQUIDADOS	%		
ARRECADAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO	APURAÇÃO, INSCRIÇÃO E EXECUÇÃO DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO PTRES - 075612	24.572.000,00 * 500.000,00 24.072.000,00	335039	TRANSF. A INSTIT. PRIVADAS (ESTAGIÁRIOS)	1.068.267,75	4,44%		
			335092	TRANSF. A INSTIT. PRIVADAS - EXERC. ANT	0,00	0,00%		
			339014	DIÁRIAS - CIVIL	793.568,63	3,30%		
			339030	MATERIAL DE CONSUMO	794.217,13	3,30%		
			339033	PASSAGENS E DESP. C/ LOCOMOÇÃO	497.631,40	2,07%		
			339036	OUTROS SERV. TERC. - PESSOA FÍSICA	1.059.641,32	4,40%		
			339037	LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA	1.122.033,96	4,66%		
			339039	OUTROS SERV. TERC. - PESSOA JURÍDICA	5.069.453,07	21,06%		
			339047	OBRIGAÇÕES TRIBUT. CONTRIBUTIVAS	1.090,44	0,00%		
			339092	DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	149.716,75	0,62%		
			339093	INDENIZAÇÕES E RESTITUIÇÕES	98.853,57	0,41%		
			DESPESAS CORRENTES				10.654.474,02	44,26%
			449051	OBRAS E INSTALAÇÕES	69.402,00	0,29%		
			449052	EQUIPAMENTOS E MATERIAL PERMANENTE	8.628.414,27	35,84%		
	DESPESAS DE CAPITAL				8.697.816,27	36,13%		
					19.352.290,29	80,39%		
		REPRESENTAÇÃO E DEFESA DA FAZENDA NACIONAL NO ÂMBITO DAS EXECUÇÕES FISCAIS PTRES - 075621	22.328.000,00 * 1.500.000,00 20.828.000,00	335039	OUTROS SERV. TERC. - PESSOA JURÍDICA	365.903,32	1,76%	
				335092	DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	31,19	0,00%	
				339014	DIÁRIAS - CIVIL	455.030,80	2,18%	
				339030	MATERIAL DE CONSUMO	303.480,59	1,46%	
				339033	PASSAGENS E DESP. C/ LOCOMOÇÃO	263.665,44	1,27%	
				339036	OUTROS SERV. TERC. - PESSOA FÍSICA	139.975,28	0,67%	
				339037	LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA	2.122.548,28	10,19%	
				339039	OUTROS SERV. TERC. - PESSOA JURÍDICA	4.427.990,12	21,26%	
				339047	OBRIGAÇÕES TRIBUT. CONTRIBUTIVAS	1.197,95	0,01%	
				339092	DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	2.811,44	0,01%	
339093				INDENIZAÇÕES E RESTITUIÇÕES	33.359,77	0,16%		
DESPESAS CORRENTES				8.115.994,18	38,97%			
449052				EQUIPAMENTOS E MATERIAL PERMANENTE	5.726.271,50	27,49%		
DESPESAS DE CAPITAL				5.726.271,50	27,49%			
				13.842.265,68	66,46%			
TOTAL DA DOTAÇÃO NA GESTÃO FUNDAF		144.309.697,00			103.787.716,07	71,92%		
TOTAL (TESOURO E FUNDAF)		145.916.197,00	TOTAL GERAL REALIZADO (TESOURO E FUNDAF)		105.009.117,49	71,97%		
TOTAL CONTIGENCIADO NO EXERCÍCIO *		2.000.000,00	*OBS: ANULAÇÃO DE CRÉDITO, PELA SPOA, NO VALOR DE R\$ 2.000.000,00, SENDO R\$ 500.000,00 EM CUSTEIO NO PROGRAMA 075612 E R\$ 1.500.000,00 EM INVESTIMENTO NO PROGRAMA 075621.					
TOTAL DA DOTAÇÃO NO EXERCÍCIO		143.916.197,00						

RECURSOS HUMANOS – ATIVIDADE FIM

A situação do quadro de Procuradores da Fazenda Nacional, no final de 2001, era a seguinte:

Lotação prevista	1.200
Cargos Ocupados	843
Cargos Vagos	358
Aposentados	06
Exonerados	32
Em exercício na Unidades da PGFN	761
Afastados e em exercício em outros Órgãos	22
Em exercício na AGU	60
TOTAL	843

PRODUTIVIDADE: Considerando que o número total de processos e expedientes sob responsabilidade da PGFN era de **4.589.622** e que o número de Procuradores da Fazenda Nacional em exercício, até dezembro de 2001, era de **761**, verifica-se que a média de ocorrências por Procurador da Fazenda Nacional atingiu, no ano, a cifra de **6.031 processos/expedientes per capita**.

RELATÓRIO DE ATIVIDADE DA PFN – TO

Informações colhidas através do sistema da PGFN – Mapas Gerenciais em 2001 e 2002 e Relatório de Indicador de Desempenho.

Informações do Relatório Gerencial de Desempenho da PFN/TO						
Meses	principal	multa	juros	encargos legal	Total	%
janeiro	100.796,72	14.177,04	41.456,52	22.644,37	179.074,65	0,3
fevereiro	93.729,75	13.832,54	38.438,93	21.516,46	167.517,68	0,3
março	109.969,51	15.061,58	45.210,30	24.854,91	195.096,30	0,3
abril	161.048,59	16.165,11	43.571,23	31.672,44	252.457,37	0,4
abril	120.713,84	14.551,70	42.502,81	25.843,00	203.611,35	0,3
maio	114.389,34	11.294,27	35.622,85	23.154,24	184.460,70	0,3
junho	169.816,76	15.183,54	46.661,04	36.051,30	267.712,64	0,4
julho	136.375,73	12.750,28	39.699,30	28.386,54	217.211,85	0
agosto	112.060,94	13.923,15	42.318,11	23.691,73	191.993,93	0,3
setembro	145.508,64	22.938,96	49.099,58	32.596,07	250.143,25	0,2
outubro	144.813,78	19.329,34	53.730,77	31.653,16	249.527,05	0,3
novembro	179.905,63	11.180,75	35.310,39	19.289,78	245.686,55	0,2
dezembro	1.589.129,23	180.388,26	513.621,83	321.354,00	2.604.493,32	
	Total	2.283.139,32		321.354,00		
Total arrecadado no ano					2.604.493,32	

Desempenho de arrecadação por Procuradoria em 2001	ufir	Sem os ajustes
capital		
Interior		
Total	7613191,87	8.101.438,00

Valor da Ufir
1,0641

Conversão em rendas da União - causas judiciais	principal	honorarios
janeiro	0	107,00
fevereiro	0	-
março	5.572.780,00	256,53
abril	0	4.134,22
maio	0	234,45
junho	0	0
julho	0	0
agosto	0	2.803,95
setembro	0	1.797,73
outubro	7.193,96	1.280,00
novembro	0	1.280,00
dezembro	0	0
Total	5.579.973,96	11.893,88

Receita + conversão no ano 2001

8.196.361,16

Arrecadação Total no ano 2001- Receita Principal	7613295,34 ufir	8.101.438,00
--	-----------------	--------------

Receita	2.283.139,32	
Encargo legal	321.354,00	% encargo/receita
		14,70%

Total da Receita+ Encargo legal	2.604.493,32		
------------------------------------	--------------	--	--

Inscrições efetuadas 12/2001(acima de 2.500,00)			
inscrições ajuizadas por procuradoria	1777	12164626,10 ufir	10641
processos eletrônicos	4571	12795766,29 ufir	1,0641
processos manuais	2271	4509324,42 ufir	1,0641
Total de inscrições	6842	17305090,71 ufir	1,0641

1º PASSO: A INSCRIÇÃO
2º PASSO : AJUIZAMENTO

Ou,

Divida Ativa	Inscrições ajuizadas eletronicamente (1)	Inscrições ajuizadas manual (2)	Total de Inscrições no ano 2001			
23.932						
30						
100						
24.062						
9.966	4.571	2.271		182.576.036,30	4.798.372,12	Soma F8+G8 18.414.347,03
5.000				13.615.974,91		
30						
135						
15.131						
				2.604.493,32		
Defesa						
131						
31						
162		31		5.591.867,84		
3542						
25		3542		0,00		
Total no ano 2001				8.196.361,16		
24.062	88222948,78	182.576.036,30				

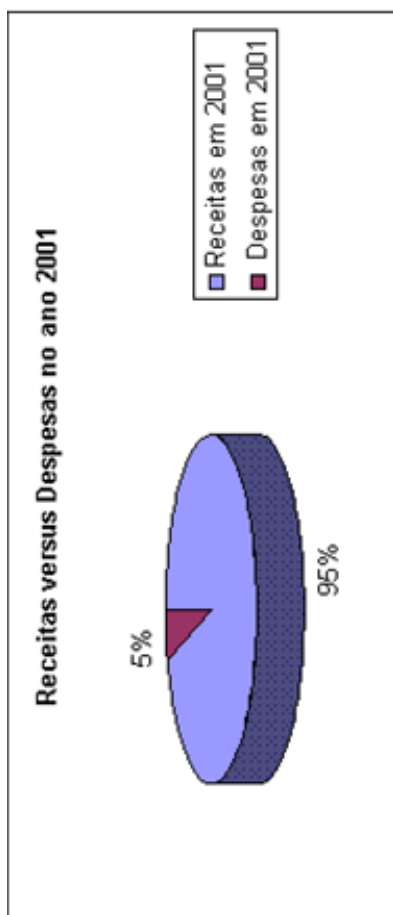
DESPESAS DA PFN EM 2001

Informações colhidas dos relatórios da PFN e DRF – TO nos períodos de 2001 e 2002.

Descrição das Despesas e Custos	Valor Anual		Total CF	Total CV	Total DF	Total DV
Pessoal	263.870,85	CV	47.072,42	307.095,38	38.675,71	2.444,00
Vigilância	25.689,61	DF				
Manutenção do elevador	2.444,00	DV	CV/DV	327.539,38		
Limpeza e Conservação	12.986,10	DF	CF/DF	85.748,13		
Água	1.248,00	CF		413.287,51		
Contrato com Fotocopiadora (estimativa)	18.000,00	CV				
Telefones(estimativa)	5.760,00	CV				
Energia Elétrica	22.482,35	CF				
Estagiários	6.243,93	CF				
Diárias- Civil	5.003,26	CF				
Material de Consumo	10.121,31	CV				
Passagem e Despesa C/ Locomoção	5.152,57	CF				
Outros Serviços - PF	6.043,22	CV				
Locação de Mão-de-Obra	0,00	DF				
Outros Serviços - PJ	1.079,50	CF				
Ajuda de Custo	5.862,81	CF				
Equipamento e Material Permanente	1.127,30	AP				
Gasto com material de consumo enviado da GRA/DF no ano <i>(vir estimado)</i>	21.300,00	CV				
Total das despesas e custos	413.287,51					
Total dos Gastos no ano 2001	414.414,81					

ANEXO 7

Ano 2001	Valor Anual	Percentual Despesas/Receitas
Receitas arrecadadas+ Encargos Legais	2.604.493,32	
Receita com honorários em 2001	19.087,84	
Receita com Conversão Judicial	5.572.780,00	
Receitas em 2001	8.196.361,16	100,00
Despesas em 2001	413.287,51	5,04
Lucro Líquido Total no ano 2001	7.763.985,81	94,96
Ponto de Equilíbrio em quantidade	27,30	
Ponto de Equilíbrio em Valor	31.734,13	
Grau de Alavancagem operacional	1,014	
Margem de Segurança em valor	8.164.627,03	
Atividades Fins (ajuizamentos + inscrições manual e eletrônica+ ações)	7050	



Rateio das despesas,

Gastos comuns	DRF	PFN	SERPRO	TOTAL ANUAL	
Manutenção do elevador	13.547,06	2.444,00	1.128,00	18.800,00	func
Vigilância	16683,86	25689,61	94614,70	136.988,16	área
Limpeza e conservação	8433,69	12986,10	47827,73	69.247,52	área
Água	6.917,65	1.248,00	576,00	9.600,00	func
Energia Elétrica	84741,18	22482,35	10376,47	117.600,00	func
Energia Elétrica - ar condicionado					área
Total	130.323,43	64.850,06	154.522,90	352.235,68	
	Nº de Funcionários	RATEIO	RATEIO DA ÁGUA	Nº DE MESES	TOTAL NO ANO
DRF	49	72,06	576,47	12	6917,65
PFN	13	19,12	152,96	12	1835,52
SERPRO	6	8,82	70,56	12	846,72
TOTAL	68	100	800,00	12	9600,00
	Nº de Funcionários	RATEIO	RATEIO DA ENERGIA	Nº DE MESES	TOTAL NO ANO
DRF	49	72,06	7061,76	12	84741,18
PFN	13	19,12	1873,53	12	22482,35
SERPRO	6	8,82	864,71	12	10376,47
TOTAL	68	100	9.800,00	12	117600,00

VIGILANCIA	205.482,24	15 FUNC. TOTAL	10 FUNC. EM PALMAS	136.988,16
LIMPEZA	103.871,28	18 FUNC. TOTAL	12 FUNC. EM PALMAS	69.247,52

Área do Prédio do MF em Palmas/TO			
	Ocupada	Comum	Total
SERPRO	95,62	429,66	525,28
PFN	379,16	429,66	808,82
DRF	2549,22	429,66	2978,88
TOTAL	3024	1288,98	4312,98
			100,00
			%
			12,18
			18,75
			69,07

FREQUÊNCIA DAS ATIVIDADES EM 2001

Representação Judicial - Primeira Instancia	Total Anual - 2001
Contestação	24
Informação MS	3
Ações	31
Impugnações Bem.Ex. Fiscal	73
Apelações	24
Ag. Instrumento	3
Embargos Declaração	6
Contra-razões	24
Petições diversas	1.517
Outros(ajuizamentos)	1.868
Total	3573

Procedimentos Administrativos	Total Anual - 2001
Memorandos Expedidos	213
Ofícios Expedidos	152
Portarias	2
Pesquisas nos sistemas para apoio a Dívida ativa e Defesa*	10.000
Pesquisas nos sistemas para apoio administrativo**	2.000
Consultas Telefônicas(estimativa)***	9.000
Atendimento ao Público	8.000
Fax Expedidos	375
E-mails (*não foram registrados) base estimada	720
Inscrições Ajuizadas	1.777
Malote e Correios - fluxo de documentos diários- entradas	3.600
Malote e Correios - fluxo de documentos diários- saídas	2.160
Formalização de processos Dívida ativa(inscrições manuais e eletrônicas)	6.842

estimada com base nas inscrições ajuizadas

solicitações de material de consumo, sicafe, siads (transporte) e outros

dívida ativa, defesa e apoio

Contratos Administrativos	25	
Controle de usos dos veículos	1.000	
Depósitos e pagamentos efetuados	3.000	
Fotocópias (estimativa)	18.000	
Cálculos diversos - manualmente	400	
Distribuição de documentos para os setores e vice-versa	4.500	
Arquivo de documentos diversos	6.000	
Arquivo de documentos da dívida ativa e defesa	10.000	
Nº de Relatórios (estimativa)****		folha de ponto , Receitas e Despesas, prestação de contas trimestral, telefones, estagiários, func. cedidos, sepro, AGU(anual), PGFN (anual), prestação de contas SF(trimestral), Móveis(trimestral) e outros.
Formalização de processo administrativos	120	
Certidões	84	
Diligências	1.042	
	1.172	
Total	90184	
Total das Atividades Administrativas Desenvolvidas	93757	
Nº de Funcionários em 2001	13	s/ estagiários
Produtividade Anual	7212,08	9
Nº de Meses	12	10417,44
Produtividade Mensal	601,01	868,12
Nº de dias no mês	30	30
Produtividade diária	20,03	28,94
N de Horas trabalhadas	8	8
Produtividade por hora	2,50	3,62

Ou ainda,

Frequencia		%	Acum. %	Apoio	Divida Ativa	Defesa	Total
				2	4	7	13
	Divida+Apoio+Defesa			15,38	30,77	53,85	
	Divida+ Defesa			0,22	0,36	0,64	11
	Apoio + defesa			0,33	0,67	0,78	9
	Divida+apoio			0,00			6
0							Total
18.000	Divida+ apoio+Defesa	19,20	19,20	2.768	5.538	9.692	17999
10.000	Divida+defesa	10,67	29,86	1.538	3077	5385	10000
10.000	Divida+Apoio+defesa	10,67	40,53		3600	6400	10000
9.000	Divida+ apoio+Defesa	9,60	50,13	1385	2769	4846	9000
8.000	Divida+ apoio+Defesa	8,53	58,66	1231	2462	4308	8000
6.842	Divida	7,30	65,96		6842		6842
6.000	Divida+ apoio+Defesa	6,40	72,36	923	1846	3231	6000
4.500	Divida+ apoio+Defesa	4,80	77,16	692	1385	2423	4500
3.600	Divida+ apoio+Defesa	3,84	81,00	554	1108	1938	3600
3.000	Apoio	3,20	84,20	3000			3000
2.160	Divida+ apoio+Defesa	2,30	86,50	332	665	1.163	2.160
2.000	apoio	2,13	88,64	2000			2000
1.868	Divida	1,99	90,63		1868		1868
1.777	Divida	1,90	92,52		1777		1777
1.517	Divida	1,62	94,14		1517		1517
1.172	Defesa	1,25	95,39			1172	1172
1.042	Divida	1,11	96,50		1042		1042
1.000	Apoio	1,07	97,57	1000			1000
720	Divida+ apoio+Defesa	0,77	98,34	111	222	388	720
400	Apoio + defesa	0,43	98,76	88		312	400
375	Divida + apoio	0,40	99,16	124	251		375
213	Apoio + Defesa	0,23	99,39	47		166	213
152	Apoio + Defesa	0,16	99,55	33		119	152
120	Apoio + Defesa	0,13	99,68	26		94	120
84	Divida + apoio	0,09	99,77	28	56		84
73	defesa	0,08	99,85			73	73

31	defesa	0,03	99,88				31
25	defesa	0,03	99,91				25
24	defesa	0,03	99,93				24
24	defesa	0,03	99,96				24
24	defesa	0,03	99,99				24
6	defesa	0,01	99,99				6
3	defesa	0,00	100,00				3
3	defesa	0,00	100,00				3
2	Apoio	0,00	100,00	2			2
93.757	TOTAL POR ATIVIDADES			15.882	36.024	41.849	93.756
	Rateio por ATIVIDADE	16,94	38,42	44,64	100,00		
	Distribuição dos Gastos por atividade	70.034,08	158.800,12	184.476,46	413.287,51		
	Distribuição dos Gastos do Apoio para atividades-fins Por número de Funcionarios		25.212,27	44.821,81	70.034,08		%
	Soma dos gastos das Atividades Fins		184.012,39	229.298,27	413.310,66		
	Receita		2.604.493,32	5.591.867,84	8.196.361,16		5,04
	% Despesa/Receita		7,07	4,1			
	Despesa/receita - 5.572.780,00		2.604.493,32	19.087,84	2.623.581,16		
	% Despesa/receita - 5.572.780,00		7,07	1201,28			
	Valor da Receita por setor e com valor de Conversão		2.604.493,32	5.591.867,84	8.196.361,16		
	Valor das Despesas por Setor		184.012,39	229.298,27	413.310,66		
	Lucro Líquido por Setor		2.420.480,93	5.362.569,57	7.783.050,50		
	Margem %		92,93	95,90			
	Valor da Receita por setor e sem valor de Conversão		2.604.493,32	19.087,84	2.623.581,16		
	Valor das Despesas por Setor		184.012,39	229.298,27	413.310,66		
	Lucro Líquido por Setor		2.420.480,93	(210.210,43)	2.210.270,50		
	Margem %		92,93	(1.101,28)			

