



**VII CONGRESSO INTERNACIONAL
DE CONTABILIDADE, CUSTOS
E QUALIDADE DO GASTO
NO SETOR PÚBLICO | 2017**

ANAIS NATAL-RN
17, 18 e 19 de Outubro/2017

Victor Branco de Holanda e Nelson Machado
(*Organizadores*)

**ANAIS DO VII CONGRESSO INTERNACIONAL DE
CONTABILIDADE, CUSTOS E QUALIDADE DO GASTO NO
SETOR PÚBLICO**

4ª Edição
Instituto Social Iris
Natal, 2018

ANAIS DO VII CONGRESSO INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE, CUSTOS E QUALIDADE DO GASTO NO SETOR PÚBLICO

Organização Victor Branco de Holanda e
Nelson Machado

Revisão Vanessa Scarvaci e
Paula Caroline de Queiroz Maia

Diagramação John Willian Lopes

H722a Holanda, Victor Branco de.

Anais do VII Congresso Internacional de Contabilidade, Custos e
Qualidade do Gasto no Setor Público [recurso eletrônico] / Victor
Branco de Holanda, Nelson Machado (Organizadores) – Natal :
Instituto Social Iris, 2018.

152 p.

Edição 4.

ISBN: **978-85-65533-04-1**

Modo de acesso:

<http://www.socialiris.org/premiochicoribeiro/trabalhos.php>

E-book - PDF

1. Contabilidade 2. Contabilidade Pública 3. Informação de Custos
4. Qualidade do Gasto 5. Gasto Público. I. Holanda, Victor Branco
de. II. Machado, Nelson. III. Título.

Realização e apoio

Associação Brasileira de Contadores Públicos (ABCP)
Instituto Social IRIS

Governo do Estado do Rio Grande do Norte
Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN)
Confederação Nacional dos Municípios (CNM)
Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID)

Banco Mundial

Grupo de Gestores de Finanças Públicas Estaduais (GEFIN)

Embaixada da Espanha no Brasil

Conselho Regional de Contabilidade do RN (CRC-RN)

Fórum Nacional de Diretores de Departamento de Contabilidade e Finanças das Universidades
Federais Brasileiras (FONDCEF)

Rede de Informação de Custos e Qualidade do Gasto Público (REDE CQ)

Patrocínio

Caixa Econômica Federal

Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) – no âmbito do
Programa de Apoio a Eventos no País (PAEP)

Governo Federal.

Os textos apresentados são de inteira responsabilidade de seus autores.

© 2017 VII Congresso Internacional de Contabilidade, Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público

Qualquer parte desta obra pode ser reproduzida, desde que citada a fonte.

COMISSÃO CIENTÍFICA E AVALIADORESS **RELAÇÃO DE AUTORES**

Coordenadores **Categoria profissional**

Victor Branco de Holanda (*ABCP/UFRN*) João Eudes Bezerra Filho
Sandra Maria de Carvalho Campos (*ABCP*) Laís Oliveira
Nelson Machado (*ABCP/FGV*) Marta Cabral Gonçalves
Renato Pereira Monteiro

Membros Saulo Fabiano Amâncio Vieira

Carlos Alberto de Miranda Medeiros Vera Lucia Tieko Sugihiro
(*ABCP/SEFAZ-PE*)

Diana Vaz de Lima (*ABCP/UNB*) **Categoria relato de experiências**

Elias Costa Martins (*ABCP/UFRJ*) Antônio Martins de Araújo Filho
Halcima Melo Batista (*ABCP/UFRN*) Carolina Bernardes Soares
Joaquim Osório Liberalquino Ferreira Enio Alves de Souza
(*ABCP/UFPE*) Franklin Brasil Santos
Julio Cesar de Moraes Ribeiro (*UFPE*) José Augusto Correia Neto
Leila Márcia Souza de Lima Elias (*UFPA*) Milton Vilarouca Neto
Michele Patrícia Roncálio (*ABCP/SEFAZ-SC*) Pedro Vinícius Campos
Paula Caroline de Queiroz Maia (*IRIS*) Rubem Sérgio Silva Rosa
Thiago Martins

RESUMO DO EVENTO

O VII Congresso Internacional de Contabilidade, Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público realizado nos dias 16, 17 e 18 de Outubro de 2017 no auditório da Escola de Governo do RN, em Natal-RN apresentou em seu conteúdo programático palestras, painéis, apresentação dos trabalhos vencedores da 7ª Edição do Prêmio Chico. Além dos temas gerais da administração pública, tais como: contabilidade aplicada ao setor público no processo de convergência aos padrões internacionais, geração e uso de informação de custos para governos, o evento também abordou temas específicos sobre a qualidade do gasto público nas áreas de saúde, educação e segurança pública.

Ao longo da programação, dentre os temas abordados foram destacados, a “internacionalização” da Contabilidade e seus reflexos no Controle e Qualidade do Gasto Público, Experiência dos entes federativos na eficiência do Setor Público, apresentações dos modelos de gestão de custos de estados e da União, Governança e Controle Interno na Administração Pública, Perspectivas e Desafios da Gestão Orçamentária e Financeira no Brasil — dentre outros temas correlatos.

O VII Congresso Internacional CQ contou com a participação de autoridades de renome nacionais e internacionais na área da Contabilidade Pública, destacados pela produção e a pesquisa científica sobre o tema Contabilidade, Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público.

O último Painel do Congresso Internacional CQ (2017) contemplou a Cerimônia de premiação do Prêmio CHICO RIBEIRO sobre Contabilidade, Informação de Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público – bem como a apresentação dos Trabalhos vencedores. A cerimônia contou com a presença de membros da ABCP e professores de Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), tais como Sandra Maria de Carvalho Campos (presidente da ABCP), Prof, Dr, Victor Branco de Holanda (UFRN/ABCP), Prof. Dr. Anailson Márcio Gomes (UFRN), Nelson Machado (ABCP), Michele Roncálio (ABCP), Antoinette Musilek (Embaixada da Espanha).

APRESENTAÇÃO

A Contabilidade Pública no Brasil tem apresentado grandes avanços ao longo dos últimos anos. Esse movimento pela internacionalização rumo a uma linguagem universal – e a um modelo único – vem ocorrendo tanto no Brasil como em vários países do mundo, trazendo uma série de necessidades de mudança de cultura, padrões, paradigmas e valores. Dentro deste contexto a realização do VII Congresso Internacional de Contabilidade, Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público busca dar continuidade aos debates sobre as experiências de órgãos e entidades na mensuração de custos, potencialidades, dificuldades e possibilidades de uso da informação e adequação de sistemas de informação para gerar a informação de custos na administração pública, destacando sua importância para a melhoria da qualidade do gasto no setor público.

SUMÁRIO

PARTE 1 - CATEGORIA PROFISSIONAL

**CUSTO DA UNIDADE DE MEDIDA SOCIOEDUCATIVA DE INTERNAÇÃO:
UM ESTUDO EXPLORATÓRIO NO CENSE..... 9**

**O IMPACTO DAS RECEITAS DE ROYALTIES NA EXECUÇÃO
ORÇAMENTÁRIA 24**

**IMPORTÂNCIA, BARREIRAS E USO DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO
SETOR PÚBLICO MUNICIPAL DE UM ESTADO DO BRASIL 37**

PARTE 2 - CATEGORIA RELATO DE EXPERIÊNCIAS

**SISTEMATIZAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO COM USO DE
FERRAMENTAS DE BI (BUSINESS INTELLIGENCE): UM RELATO DE
EXPERIÊNCIA DA IMPLANTAÇÃO DE CUSTOS NA EMPRESA BRASIL DE
COMUNICAÇÃO S/A – EBC 53**

**PRÁTICA DA GOVERNANÇA CORPORATIVA NA MARINHA DO BRASIL:
O PROGRAMA NETUNO E O FOCO NA GESTÃO COM EXCELÊNCIA 82**

**COMPRAS PÚBLICAS DE MEDICAMENTOS: PREÇOS E DESPERDÍCIOS
..... 107**

**CONTABILIDADE GERENCIAL E BUSINESS INTELLIGENCE APLICADOS
AO SETOR PÚBLICO 128**

PARTE 1
CATEGORIA PROFISSIONAIS

CUSTO DA UNIDADE DE MEDIDA SOCIOEDUCATIVA DE INTERNAÇÃO: UM ESTUDO EXPLORATÓRIO NO CENSE*

*Laís de Oliveira Souza
Vera Lucia Tieko Suguihiro
Saulo Fabiano Amâncio Vieira*

Resumo

O debate sobre o tema envolvendo o adolescente em atos infracionais tem ganhado visibilidade no cenário brasileiro. Quando se trata de gestão de políticas públicas na garantia de direitos assegurados para esses adolescentes, segundo o Estatuto da Criança e do Adolescente (Lei 8.069/1990) o processo encontra-se ainda incipiente, principalmente quando o custo se trata de Unidades de Medida Socioeducativa e do custo de jovens destas Unidades. Este estudo tem como preocupação central analisar o custo direto da Unidade de internação CENSE II de Londrina/Paraná, bem como o custo por adolescente, referente ao ano de 2014. Para a realização deste estudo optou-se pela metodologia com abordagem exploratória, descritiva e estudo de caso único. Para tanto a pesquisa permitiu a construção de uma metodologia de cálculo de custo de Unidade Socioeducativa e o cálculo de custo por adolescente, considerando os custos dos setores pedagógico, social, saúde, administrativo, atendimento direto ao adolescente e itens para consumo pessoal. A referida metodologia se demonstrou um importante instrumento de gestão pública tanto para subsidiar o planejamento das ações a serem realizadas nas Unidades, assim como instrumento para melhor acompanhar o desempenho e a avaliação da aplicação dos recursos e dos serviços prestados aos adolescentes dentro das Unidades Socioeducativa do Estado do Paraná.

Palavras-chave

Custos Diretos; Administração Pública; Gestão Pública; Medidas Socioeducativas; Adolescente em Conflito com a Lei.

* Tema: *Contabilidade e custos no setor público para avaliar resultado e desempenho.*

INTRODUÇÃO

No atual cenário da administração pública brasileira, o sistema de custos é pouco utilizado, face a sua complexidade e a falta de conhecimento sobre sua importância no processo de execução do trabalho no âmbito da gestão das políticas públicas. O sistema permite, por um lado, o fornecimento de informações para subsidiar as tomadas de decisões dos gestores e, por outro, garante à sociedade civil ter conhecimento sobre os custos dos serviços públicos, além de exercer o controle social sobre a ação pública, o que lhe permite identificar e avaliar se a alocação dos recursos públicos está sendo aplicada de forma eficiente e eficaz, de modo a garantir a efetividade dos serviços prestados com qualidade.

Segundo Alonso (1999), o governo nem “reconhece a taxa de consumo de recursos pelas atividades e quanto custam os processos de trabalho ou os programas governamentais. O governo desconhece, em resumo, onde há desperdício e onde há eficiência da aplicação de recursos” (ALONSO, 1999, p.39), o que significa que apenas a utilização do sistema de informação existente na administração pública, não garante que há conhecimento das despesas e tampouco sobre o controle das ações executadas.

A partir da reflexão sobre a importância da contabilidade de custos como um instrumento gerencial, o estudo da Unidade de Medida Socioeducativa de Internação, ganha sua relevância ao fornecer à gestão pública, subsídios para a tomada de decisões no processo de planejamento de ações, avaliação, mensuração, desempenho e controle sobre os programas executados, permitindo uma comparação com as outras Unidades Socioeducativas. Considerando que os recursos destinados são de caráter público, se faz necessário avaliar a aplicabilidade destes recursos, o alcance de seus objetivos e a qualidade dos serviços prestados.

2 CONTABILIDADE DE CUSTOS PARA O SETOR PÚBLICO

De acordo com Martins (2003, p.15) a Contabilidade de Custos surgiu há algumas décadas, e ainda precisa desenvolver muito para que os gestores tenham pleno conhecimento e domínio para utilizá-la enquanto instrumento para facilitar o trabalho na gestão das instituições públicas. As regras e os princípios da Contabilidade de Custos foram criados com a finalidade de avaliar e controlar os estoques e não para o fornecimento de dados à administração.

Ainda a Contabilidade de Custos necessita de adaptações para desenvolver o seu potencial. Ela possui duas funções importantes: o de auxílio ao Controle e o de auxílio à tomada de decisões. Martins (2003, p.16) afirma ser comum, atualmente, que algumas instituições e estabelecimentos como “bancos, financeiros, lojas comerciais, escritórios de planejamento, de auditoria e consultoria” utilizarem a Contabilidade de Custos.

Para Silva (2004, p.3) o uso da Contabilidade de Custos pelo setor privado é a rentabilidade financeira e a maximização do lucro da empresa, sendo o preço como definidor da manutenção ou expansão da organização. Ainda, para o setor público, o autor entende que a contabilidade de custos está voltada para atender e satisfazer as necessidades dos usuários. Nesta perspectiva, a Contabilidade de Custos torna-se um importante instrumento a ser utilizado pela gestão de políticas públicas, na medida em que subsidia o planejamento das ações na instituição, elabora o orçamento, demonstrando o que pode ser executado, indicando os recursos existentes e as estratégias aplicadas, de modo a assegurar a qualidade dos serviços prestados pelo setor público.

3 O SISTEMA DE ATENDIMENTO SOCIOEDUCATIVO

O Estatuto da Criança e do Adolescente, instituído pela Lei nº 8.069 de 13 de julho de 1990, apresenta um novo paradigma ético, político e jurídico, assegurando a proteção integral à criança e ao adolescente.

A proteção especial a crianças e adolescentes vítimas de violência e a responsabilização dos adolescentes que praticaram atos infracionais¹ também é assegurada pelo Estatuto. Embora a referida Lei tenha apresentado um avanço significativo na garantia de direitos ao adolescente em atos infracionais, não havia no Brasil nenhuma lei que regulamentasse e apresentasse os princípios e as diretrizes para o cumprimento das Medidas Socioeducativas (MSE).

Em 2006, foi aprovada a Resolução nº 119, elaborada pelo Conselho Nacional dos Direitos da Criança e do Adolescente (CONANDA), criando a normativa do Sistema Nacional de Atendimento Socioeducativo (SINASE). No entanto, a Lei nº 12.594, que institui o SINASE, foi sancionada apenas em 18 de janeiro de 2012,

¹ Considera-se ato infracional a conduta descrita como crime ou contravenção penal, sendo penalmente inimputáveis os menores de dezoito anos, sujeitos às medidas previstas no Estatuto da Criança e do Adolescente (BRASIL, 1990).

regulamentando a execução das MSE destinadas aos adolescentes que praticaram atos infracionais. O SINASE dispõe em seu art. 1º e § 2º, prevista no artigo 112 do Estatuto da Criança e do Adolescente a: “advertência; obrigação de reparar o dano; prestação de serviço à comunidade; liberdade assistida; inserção em regime de semiliberdade; internação em estabelecimento educacional; qualquer uma prevista no artigo 101, I a VI” (BRASIL, 1990).

Nas duas primeiras medidas socioeducativas, o adolescente é responsabilizado pelo ato e deve reparar o dano, permanecendo em liberdade. A advertência consiste em admoestação verbal, apresentando um caráter mais informativo e breve. A medida de obrigação de reparar o dano está assegurada no art.116 do Estatuto, voltada para atos infracionais com prejuízos patrimoniais, uma vez que a autoridade poderá determinar a restituição, o ressarcimento do dano ou outra forma que compense o ato de violência praticado pelo adolescente.

A medida de PSC (Prestação de Serviço à Comunidade) consiste em realizar as tarefas gratuitas de interesse geral, pelo período máximo de 6 meses, em instituições governamentais ou programas comunitários.

Para Costa (2005, p. 84), a medida de LA (Liberdade Assistida) necessita ser aplicada adequadamente, pois se destina a acompanhar, auxiliar e orientar o adolescente.

As medidas socioeducativas de privação e restrição de liberdade são de responsabilidade do Estado, cujo dever é “criar, desenvolver e manter programas para a execução das medidas socioeducativas de semiliberdade e internação” (BRASIL, 2012).

O regime de semiliberdade está previsto no artigo 120 do ECA, e possibilita a realização de atividades externas, haja vista que é obrigatória a escolarização e a profissionalização do adolescente.

Já em relação à internação provisória, é uma medida de natureza cautelar, em que o adolescente poderá ficar na instituição aguardando a sentença no período máximo de 45 dias.

Quanto à internação, o Estatuto dispõe que em nenhuma hipótese a medida será aplicada, se houver outra medida adequada capaz de assegurar ao adolescente os princípios de brevidade, excepcionalidade e respeito à condição peculiar de pessoa em desenvolvimento.

4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A proposta investigativa utilizada neste estudo é de natureza exploratória, descritiva e de caso único.

Segundo Triviños (2008, p.109), na abordagem exploratória, o pesquisador parte de uma teoria como pressuposto para elaborar um instrumento, uma escala de opinião, cujo objetivo é um estudo descritivo. Na referida pesquisa, fez-se necessário optar por esta metodologia, frente aos poucos referenciais teóricos sobre custo direto, sobretudo em Unidades de Internação.

A pesquisa tem uma abordagem descritiva, cuja finalidade, conforme Triviños (2008, p.110), é descrever com exatidão determinada realidade, não se restringindo simplesmente à coleta e classificação de dados. É um estudo de caso único, pois aprofunda a descrição de determinada realidade, ou seja, o estudo da realidade do CENSE Londrina II, sobre o seu custo direto, no ano de 2014. A relevância do estudo está na adoção da perspectiva da interdisciplinaridade, contando com o conjunto de disciplinas das áreas da Administração Pública, Ciências Contábeis e Serviço Social, contribuindo com a discussão do objeto.

4.1 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS

Para coletar os dados desta pesquisa, optou-se por fontes secundárias, por meio de dois sítios: Sistema Integrado de Gestão de Ouvidoria (SIGO) e Portal da Transparência do estado do Paraná.

Em um primeiro momento, foi realizada a solicitação de dados por meio do Sistema Integrado de Gestão de Ouvidoria (SIGO)², com envio de mensagens via sistema e diversos contatos telefônicos. A informação recebida foi apenas o montante de recurso orçamentário orçado e executado no CENSE Londrina II, no ano de 2014, sendo que a despesa de custeio imediato e de atendimento continuado totalizavam R\$ 474.049,96. O detalhamento desse valor pode ser encontrado no Portal da Transparência do Estado Paraná³.

² Disponível em: <www.cge.pr.gov.br/modules/conteudo/conteudo.php?conteudo=53>. Acesso em: 11 mar. 2015.

³ Disponível em: <www.portaldatransparencia.pr.gov.br/>. Acesso em: 14 mai. 2015.

4.2 CÁLCULO E ANÁLISE DOS DADOS

Após os procedimentos de coleta de dados de fontes secundárias, levantou-se os dados sobre os salários de todos os profissionais do CENSE Londrina II, bem como a relação de pagamentos e compras efetuadas por todas as unidades dos CENSES e das Casas de Semiliberdade, no período de janeiro a dezembro de 2014, vinculadas à Secretaria da Família e Desenvolvimento Social (SEDS), atual Secretaria do Trabalho e Desenvolvimento Social do estado do Paraná. Na referida relação não havia nenhuma descrição de pagamento e compras por Unidade.

Os dados de remuneração dos profissionais do CENSE foram coletados no sítio do Portal da Transparência do Estado, junto à da Secretaria da Justiça, Cidadania e Direitos Humanos (SEJU), e os dados dos pagamentos e compras, na Secretaria da Família e Desenvolvimento Social (SEDS). A busca de dados em duas secretarias justifica-se pelo fato de a administração dos CENSES ter sido de responsabilidade da SEDS até o mês de dezembro de 2014.

Os dados sobre o salário dos funcionários obtiveram-se por meio do acesso ao Portal da Transparência do Estado do Paraná. Os dados foram coletados e organizados em uma planilha no Excel, divididos por setores. O cálculo da remuneração foi realizado da seguinte forma: multiplicou-se por 13 a remuneração apresentada no Portal da Transparência, considerando a remuneração anual e o décimo terceiro salário⁴.

O CENSE II do município de Londrina conta com 12 professores, dos quais, em primeiro momento, não foi possível identificar a remuneração no Portal da Transparência do Estado. Assim, fez-se necessário entrar em contato com o diretor do CENSE II para solicitar o nome dos professores que ministraram aulas na Unidade no ano de 2014, a disciplina oferecida e a carga horária. Os dados foram fornecidos via *e-mail* e, em seguida, foi realizada a pesquisa no referido sítio. Os dados foram organizados em planilhas no Excel, e para o cálculo da remuneração, multiplicou-se por 13 o salário, considerando a remuneração anual e o décimo terceiro salário.

A relação de pagamentos e compras efetuadas pela SEDS, o Portal da Transparência do Estado do Paraná não apresentava os valores empenhados e liquidados, especificamente referente ao CENSE Londrina II. Assim, foram levantados todos os pagamentos efetuados pela SEDS, constituídos por 337 contratos referentes aos recursos destinados ao CENSE II.

⁴ O custo de Recursos Humanos pode apresentar variação. Neste estudo, foram considerados apenas os encargos sociais referentes à parte que cabe ao Estado.

Em seguida, os dados foram organizados em uma planilha no Excel, identificando: a descrição do contrato; a data do empenho; o valor do empenho; o credor; forma de pagamento; data de pagamento, descrição e destinação de recurso para as Unidades, de maneira facilitar o cálculo do rateio.

Também se verificou que havia vários contratos em que os recursos foram destinados para todos os CENSES do estado, os quais também foram considerados na pesquisa.

Os contratos foram agrupados de acordo com a descrição. Como havia vários com a mesma descrição e data, mas com data de pagamento e valor liquidado diferentes, considerou-se o valor liquidado e somaram-se os valores dos contratos, deixando apenas uma descrição na planilha, para melhor visualizar e organizar. Vale ressaltar que, nesse momento, encontraram-se contratos trimestrais e multiplicou-se o valor do contrato por 3, alterando, assim, o valor liquidado.

Para calcular os pagamentos e compras, foi utilizado o rateio: para os contratos cujos recursos foram destinados somente ao CENSE Londrina II, dividiu-se o valor liquidado do item pelo número de adolescentes atendidos, num total de sessenta vagas (60), de forma a identificar o custo por adolescente.

Já os contratos em que os recursos eram destinados a outras Unidades, além do CENSE II, somou-se o número de adolescentes atendidos em cada unidade, dividiu-se o valor liquidado pelo número de adolescentes atendidos e multiplicou-se por 60, para obter o valor destinado somente ao CENSE II. Para saber o custo por adolescente internado no CENSE II, dividiu-se por 60 (total de vagas). Portanto, organizaram-se, na planilha, o valor liquidado para todas as Unidades, o custo da unidade do CENSE II e o custo por adolescente.

Os dados foram analisados por meio da estatística descritiva. Após a descrição do cálculo apresentada, identificou-se a necessidade da elaboração de uma fórmula básica para calcular os custos, bem como do detalhamento nos contratos das unidades que atendem ao adolescente em atos infracionais.

5 CUSTOS E APLICABILIDADE DE RECURSOS DESTINADOS AO CENSE LONDRINA II

No Portal da Transparência do Estado do Paraná, não há os valores empenhados e liquidados com referência específica ao CENSE Londrina II. A SEDS apresenta os

contratos com os valores do CENSE Londrina II, juntamente com as demais Unidades do Paraná e/ou Casa de Semiliberdade.

O Paraná possui 1.120 vagas para atender os adolescentes em cumprimento de medida de restrição ou privação de liberdade. O CENSE Londrina II, Unidade de análise deste estudo, tem capacidade para atender 60 adolescentes, com faixa etária entre 12 e 21 anos de idade, em cumprimento de medida socioeducativa de internação. A Unidade possuía uma equipe com 69 profissionais, no ano de 2014, conforme o Portal da Transparência do Estado do Paraná:

Quadro 1: Divisão dos profissionais do CENSE II por setores

SETORES	PROFISSÃO
Atendimento direto ao adolescente	34 educadores sociais e 10 educadores terceirizados.
Saúde	04 auxiliares de enfermagem; 01 médico clínico geral; 01 enfermeira; 01 médica psiquiatra e 01 odontólogo.
Técnico	03 assistentes sociais; 03 psicólogas, 01 pedagoga e 01 terapeuta ocupacional.
Administrativo	02 motoristas; 01 administrador; 01 auxiliar operacional; 01 secretária técnica; 01 auxiliar de manutenção e 1 técnico administrativo.
Direção	01 diretor e 01 assistente de direção.

Fonte: A própria autora, a partir do sítio do Portal da Transparência do Estado do Paraná

Para calcular o custo da Unidade CENSE II, foram considerados os custos da remuneração dos profissionais e os recursos materiais. Assim, no quadro abaixo, apresenta-se o custo total da Unidade CENSE II, no ano de 2014, considerando a remuneração dos profissionais, os recursos materiais e a representatividade dos valores.

Quadro 2: Custo da unidade CENSE II, no ano de 2014

SETORES	TOTAL	REPRESENTATIVIDADE
Professores	R\$ 909.649,91	16,70%
Atendimento direto ao adolescente	R\$ 2.217.456,28	40,70%
Saúde	R\$ 432.045,25	7,93%
Técnico	R\$ 555.959,17	10,20%
Adm.	R\$ 304.828,29	5,60%
Direção	R\$ 98.452,12	1,81%
TOTAL	R\$ 4.518.391,02	
Custo de materiais	R\$ 929.762,03	17,07%
Custo da unidade	R\$ 5.448.153,05	100,00%

Fonte: A própria autora

Os dados demonstram que 40,70% dos recursos são destinados ao setor do atendimento direto ao adolescente, ou seja, (2.217.456,28); custo de materiais com 17,07% (929.762,03); professores com 16,70% (909.649,91); setor técnico com 10,20% (555.959,17); saúde com 7,93% (432.045,25); administrativo com 5,60% (304.828,29); e direção com 1,81% (98.452,12). Assim, conforme o quadro 02 observa-se que o custo de recursos humanos na Unidade CENSE II é de R\$ 4.518.391,02, e o de recursos materiais, R\$ 929.762,03, totalizando R\$ 5.448.153,05.

O setor técnico contabiliza R\$ 555.959,17 dos recursos públicos, composto por assistentes sociais, psicólogos, pedagogos e terapeuta ocupacional. Esses profissionais atendem os adolescentes em cumprimento da medida de internação, por meio de atendimento psicossocial e visitas domiciliares, bem como realizam atividades escolares, oficinas formativas, ocupacionais e profissionalizantes, atividades recreativas, culturais e esportivas (IASP, 2007). Atendem ainda as famílias dos adolescentes, de modo a compreender o sujeito, sua história de vida, visando prepará-lo para sair da unidade com alguma formação e reinserir-se na sociedade.

O setor da saúde, com 7,93% ou R\$432.045,25 corresponde aos seguintes profissionais: auxiliares de enfermagem; médico; enfermeira; médico psiquiatra e odontólogo, com objetivo de planejar, executar e avaliar as ações relacionadas à saúde integral dos adolescentes (IASP, 2007). O setor administrativo com 5,60% ou R\$304.828,29 dos recursos públicos, conta com os profissionais: motoristas; administrador; auxiliar operacional; secretária técnica; auxiliar de manutenção e técnico administrativo, tendo por atribuição planejar, coordenar, controlar e avaliar as ações administrativas da unidade (IASP, 2007). O último setor, a direção, que representa 1,81% ou seja, R\$98.452,12, contando apenas com o diretor e o assistente do diretor, tem por objetivo administrar e supervisionar os serviços técnicos e administrativos executados na unidade (IASP, 2007).

Quanto aos recursos aplicados nos outros setores, 59,30%, com o setor de atendimento direto ao adolescente (40,70%), o 2º setor com maior representatividade é o de recursos materiais. Se comparado com o atendimento direto ao adolescente, a diferença é de 23,63%; 24% em relação aos professores; setor técnico com 30,50%; saúde com 32,77%; administrativo com 35,10%; direção com 38,89%, demonstrando uma progressiva redução no percentual de investimento.

Ao analisar os custos dos recursos materiais distribuídos para o setor pedagógico, o valor de R\$162.698,16 refere-se aos materiais pedagógicos para a

execução das atividades junto aos adolescentes, somado com o custo dos professores R\$909.649,91, passou para R\$1.072.348,07. O setor administrativo, somado com a direção, passou de R\$403.280,41 para R\$ 424.809,55. Assim, o valor para o consumo pessoal do adolescente passou de R\$929.762,03 para R\$745.534,73, com uma diminuição de R\$ 184.227,30, correspondente a 19,81%.

Quadro 3: Custo da unidade CENSE II

SETORES	TOTAL	REPRESENTATIVIDADE
Pedagógico	R\$1.072.348,07	19,68%
Social	R\$555.959,17	10,20%
Atendimento direto ao adolescente	R\$2.217.456,28	40,70%
Saúde	R\$432.045,25	7,93%
Administrativo	R\$424.809,55	7,80%
Itens para consumo pessoal	R\$745.534,73	13,68%
TOTAL	R\$5.448.153,05	100,00%

Fonte: A própria autora

Conforme o quadro acima, o custo maior continua sendo do setor do atendimento direto ao adolescente, o qual não apresentou nenhuma mudança no percentual, garantindo 40,70%. Os setores saúde e social, no ano de 2014, não contaram com recursos orçamentários para execução de suas atividades com os adolescentes.

Ao analisar os contratos de custos de materiais, como os recursos destinados não foram realizados por Unidade, utilizou-se o critério de rateio para obtenção do valor. Nos contratos de pagamentos de compras e serviços efetuados pela SEDS, constavam apenas “materiais para aula” e “curso para adolescentes”, prejudicando a identificação de critérios adotados pela Secretaria para destinação de recursos à Unidade estudada. Não há nos contratos ou no sítio do Portal de Transparência do Estado do Paraná, maiores detalhamentos sobre a destinação dos recursos materiais, itens de alimentação, produtos destinados à higiene dos adolescentes e a outros itens voltados ao consumo pessoal.

No tocante à distribuição de recursos por setores da Unidade, é possível identificar que do total de itens para consumo pessoal dos adolescentes, no valor de R\$745.534,73, foi destinado diretamente para os adolescentes o valor de R\$378.577,63. O restante dos recursos, R\$366.957,10, foi distribuído para o funcionamento da Unidade.

Quadro 4: Distribuição dos recursos por setores

	Pedagógico	%	Administrativo	%	Saúde	Atendimento direto ao adolescente	Social	Itens para consumo pessoal	%
Pessoal	R\$ 909.649,91	84,83%	R\$ 403.280,41	94,93%	R\$ 432.045,25	R\$ 2.217.456,28	R\$ 555.959,17	0	0
Materiais de consumo	R\$ 162.698,16	15,17%	0	0	0	0	0	0	0
Itens para consumo pessoal	0	0	0	0	0	0	0	R\$ 378.577,63	50,78%
Outros	0	0	R\$ 21.529,14	5,07%	0	0	0	R\$ 366.957,10	49,22%
Total	R\$ 1.072.348,07	100%	R\$ 424.809,55	100%	R\$ 432.045,25	R\$ 2.217.456,28	R\$ 555.959,17	R\$ 745.534,73	100%
Custo por adolescente	R\$ 17.872,47	0	R\$ 7.080,16	0	R\$ 7.200,75	R\$ 36.957,60	R\$ 9.265,99	R\$ 12.425,58	0

Fonte: Elaborado pela autora

No ano de 2014, o valor total do setor de atendimento direto ao adolescente, dividido pelo número de adolescentes atendidos na unidade corresponde ao custo por adolescente, foi de R\$36.957,60; no setor pedagógico, foi de R\$17.872,47; no setor de saúde, foi R\$7.200,75; no setor social, de R\$9.265,99 e itens para o consumo pessoal, foi de R\$12.425,58. O total foi de R\$90.802,55. A partir do total de recursos materiais (classificados em pedagógico, social, saúde, administrativo e itens para consumo pessoal) e recursos humanos, elaborou-se um quadro detalhado com o custo total da unidade, custo por adolescente e custo mensal por adolescente, referente ao ano de 2014.

No ano de 2014, o custo da Unidade CENSE Londrina II foi de R\$5.448.153,05 e, desse total, dividiu-se por 60 (total de vagas) para obter o custo por adolescente no ano, obtendo-se a quantia de R\$90.802,55. Para identificar o custo mensal por adolescente, dividiu-se o total de R\$ 90.802,55 por 12 (total de meses) e chegou-se ao custo por adolescente no valor de R\$7.566,88 por mês.

Quadro 5: Custo do CENSE II

Custo da unidade	R\$5.448.153,05
Custo por adolescente (ano)	R\$90.802,55
Custo mensal por adolescente	R\$7.566,88

Fonte: A própria autora

Para se obter o custo da Unidade, consideraram-se os custos dos setores pedagógico, social, saúde, administrativo e itens para consumo pessoal, conforme demonstram as imagens a seguir:

CUSTO DO CENSE II = PEDAGÓGICO + SOCIAL+ SAÚDE + ADMINISTRATIVO + ITENS PARA CONSUMO PESSOAL
CUSTO PEDAGÓGICO = REMUNERAÇÃO DOS PROFESSORES + MATERIAIS PARA AULA+ CURSO PARA ADOLESCENTES
CUSTO ADMINISTRATIVO = REMUNERAÇÃO DOS PROFISSIONAIS + RECURSOS MATERIAIS
CUSTO DE ITENS PARA CONSUMO PESSOAL = ALIMENTAÇÃO + MATERIAIS DE HIGIENE PESSOAL+ OUTROS ITENS VOLTADOS AO CONSUMO PESSOAL

Quadro 6: Custo da unidade CENSE II

SETORES	CUSTO MENSAL	REPRESENTATIVIDADE
Professores	R\$1.263,67	16,70%
Atendimento direto ao adolescente	R\$3.079,72	40,70%
Saúde	R\$600,05	7,93%
Técnico	R\$771,82	10,20%
Custo de materiais	R\$1.291,67	17,07%
Adm. / Direção	R\$560,71	7,41%
TOTAL MENSAL	R\$7.566,88	100,00%

Fonte: A própria autora

O custo mensal por adolescente na Unidade socioeducativa do CENSE II foi de R\$7.566,88. Desse total, foram destinados R\$3.079,72 (40,70%) para o setor de atendimento direto ao adolescente. Para o setor pedagógico, o custo foi de R\$1.263,67 (16,70%), revelando que o custo com o atendimento direto ao adolescente é maior do que o custo com as questões pedagógicas.

Para se chegar ao valor de R\$ 7.566,88, por adolescente da Unidade CENSE Londrina II, percorreu-se um caminho metodológico construído ao longo deste estudo. É sabido que são poucos os governantes, gestores, órgãos vinculados ao Sistema de Garantias de Direitos (SGD), que detêm conhecimento sobre os custos *per capita* de adolescente em cumprimento de medida de internação. Por isso, dar visibilidade aos recursos financeiros exigidos para a execução e a manutenção das medidas socioeducativas ganha sua importância.

Os investimentos do poder público devem materializar-se em políticas públicas de qualidade, de modo que as medidas socioeducativas aplicadas tenham sua efetividade, na perspectiva de prevenir a reincidência e assegurar a reinserção de adolescentes ao convívio da sociedade.

A contribuição deste estudo está na possibilidade de apresentar, por meio de uma metodologia de custos diretos, o custo por adolescente da Unidade CENSE II, no sentido de subsidiar o gestor na análise, na elaboração de proposta e na deliberação sobre os destinos dos recursos a serem aplicados nas Unidades de Socioeducação do estado do Paraná. Isso significa garantir aos gestores, aos profissionais e aos diferentes segmentos da sociedade envolvidos com questão do adolescente com prática de atos infracionais, o fácil acesso às informações sobre aplicação dos recursos públicos, bem como monitorar por meio do conhecimento dos resultados efetivos para este segmento da população.

É por meio de políticas públicas de formação integral e qualificação social de adolescentes, que seus direitos serão efetivados. É por meio de políticas de proteção e prevenção de adolescentes, que será possível superar a cultura da prática punitiva, repressiva e coercitiva, historicamente praticadas contra a população infanto-juvenil.

6 CONSIDERAÇÕES

As reflexões apresentadas neste estudo indicam a necessidade do setor público utilizar a Contabilidade de Custos no contexto da nova administração pública no Brasil, auxiliando o controle e a tomada de decisões no trato da coisa pública.

A falta de transparência de dados por parte da gestão pública, responsável pelo processo administrativo das Unidades de Internação do estado do Paraná, tem limitado o acesso às informações, ao planejamento, à organização das ações, bem como o controle sobre os recursos financeiros necessários à execução e à avaliação de gestão da Unidade como um todo.

No ano de 2014, o custo total da Unidade CENSE Londrina II foi de R\$5.448.153,05, e o custo por adolescente foi de R\$ 7.566,88 por mês. Para se chegar ao custo da Unidade e ao custo por adolescente, consideraram-se os custos diretos dos setores pedagógicos, social, saúde, atendimento direto ao adolescente, administrativo e itens para consumo pessoal, por meio da construção de uma metodologia de custos diretos.

O custo de R\$7.566,88 por adolescente/mês pode ser considerado alto para os cofres públicos, se considerar que o maior investimento está na manutenção da ordem e da disciplina dos adolescentes, dentro da Unidade (40,70%), em detrimento de investimentos nas questões pedagógicas de formação (16,70%), por meio de oficinas, cursos profissionalizantes, ensino formal, atividades culturais e de lazer, etc.

O domínio e o conhecimento sobre a direção e a aplicação dos recursos garantirão investimentos em projetos e ações de promoção, proteção e prevenção dos direitos dos adolescentes em atos infracionais, evitando maior sucateamento de políticas públicas voltadas a esse segmento. Cabe ao Estado garantir maiores investimentos na efetivação de políticas públicas de prevenção com qualidade, de modo a assegurar a reinserção dos adolescentes na sociedade, reduzindo a reincidência e/ou inserção precoce no mundo da criminalidade.

Assim, o presente estudo contribui para o debate sobre a importância do conhecimento do custo da Unidade de Medida Socioeducativa de internação do CENSE Londrina II, e do custo por adolescente atendido, enquanto um instrumento técnico e político para subsidiar a formulação do planejamento, do controle e da tomada de decisão sobre a gestão pública das Unidades de Socioeducação do Paraná. A metodologia de custeio direto aplicada para levantar o custo do CENSE II e do adolescente, municiou os profissionais do Serviço Social e demais áreas na melhoria das condições da prestação de serviços da socioeducação. O aprimoramento do Portal da Transparência demonstrou a necessidade das instituições públicas darem acesso às informações de forma clara e objetiva à sociedade, de modo a qualificá-la para o exercício do controle social e da fiscalização da aplicação dos recursos públicos com transparência.

REFERÊNCIAS

ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, ano 50, nº 1, p.37-63, jan./mar., 1999.

BRASIL. **Estatuto da criança e do adolescente**. Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990. Brasília. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8069.htm> Acesso em: 10 fev. 2016.

_____. Secretaria Especial dos Direitos Humanos, **Sistema nacional de atendimento socioeducativo**. Lei nº 12.594, de 18 de janeiro de 2012. Brasília. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/112594.htm>. Acesso em: 10 fev. 2016.

COSTA, Ana Paula Motta. **As garantias processuais e o direito penal juvenil**: como limite na aplicação da medida socioeducativa de internação. Porto Alegre: Livraria do advogado editora, 2005.

IASP. **Gestão de centro de socioeducação**. Cadernos do IASP, Governo do Estado do Paraná: Curitiba, 2006.

_____. **Pensando e praticando a socioeducação**. Cadernos do IASP, Governo do Estado do Paraná: Curitiba, 2007.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA, Cláudio Cesar Eneas. **Contabilidade de Custos na Administração Pública Brasileira**: desafios. Encontro de Administração Pública e Governança. Rio de Janeiro, 2004. Disponível em:

<www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnAPG/enapg_2004/2004_ENAPG156.pdf>.

Acesso em: 02 out. de 2015.

TRIVIÑOS, Augusto N.S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 2008.

O IMPACTO DAS RECEITAS DE ROYALTIES NA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA*

*Marta Cabral Gonçalves
João Eudes Bezerra Filho*

Resumo

A crise econômica do país, vivenciada desde 2014, e a queda no preço do petróleo atingiram os municípios do estado do Rio de Janeiro, maior produtor petrolífero nacional. Este estudo tem o objetivo de verificar a correlação existente entre a variação da receita de royalties e a execução orçamentária dos municípios beneficiários das participações especiais de petróleo no período de 2012 a 2015, tendo em vista o grau de dependência destes entes com relação à renda petrolífera. Foram realizadas análises correlacionando receitas arrecadadas e despesas orçamentárias, por meio do levantamento do resultado orçamentário e dos dados de receita de royalties, as quais contribuíram para concluir que, embora a crise do petróleo tenha sido causadora da redução dos recursos orçamentários (tendo em vista o grau de dependência orçamentária dos municípios com relação aos *royalties*), o desequilíbrio fiscal fluminense não pode ser justificado pela crise petrolífera. O descontrole fiscal dos resultados está relacionado com a falta de planejamento, monitoramento e controle da execução do orçamento público.

Palavras-chave

Execução orçamentária; royalties; gestão fiscal.

* Tema: *Contabilidade e custos no setor público para avaliar resultado e desempenho.*

INTRODUÇÃO

A crise econômica nos cofres públicos do Estado do Rio de Janeiro e o crescente *déficit* orçamentário nos seus municípios, demonstrados nos relatórios fiscais e prestações de contas, traz à tona a necessidade de um estudo focado na compreensão mais abrangente deste cenário e na comprovação da carência de melhoria nas ferramentas de gestão orçamentária e financeira para que esta situação seja controlada. Tem-se afirmado que a causa deste cenário para a sociedade fluminense é a crise do preço do Petróleo, que reduziu o pagamento dos *royalties* aos beneficiados.

A competência governamental para esta situação também é baseada na própria definição de existência de governo que, segundo GIAMBIANGI (2014), existe para guiar, corrigir e complementar o mercado, o qual não conseguiria desempenhar sozinho todas as funções econômicas. O governo é responsável pela política fiscal, e a executa de três maneiras: na forma de provisionar bens e serviços, de distribuir renda e de estabilizar o nível de emprego e preços. Para exercer tais funções tão importantes para economia nacional, a administração pública conta com uma ferramenta legal na elaboração, execução e controle de seus recursos: o orçamento público e suas normas (regido basicamente pela Constituição Federal de 1988, pela Lei 4.320/64 e pela Lei Complementar 101/2000).

O orçamento-programa é estratégico, domina o presente para conquistar o futuro (REZENDE, 2012); tático, pois elabora as diretrizes e ajusta as ações; operacional, que tem como foco satisfazer um público alvo, a sociedade. O planejamento estratégico é baseado no alinhamento, ou na integração dos sistemas de informações, e na verticalidade de conhecimento e dos recursos. A vinculação dos referidos níveis de planejamento orçamentário é representada pelas três peças orçamentárias: Plano Plurianual - PPA, Lei de Diretrizes Orçamentária - LDO e Lei Orçamentária Anual – LOA.

A avaliação da execução do orçamento público é extremamente importante para a formulação, avaliação e condução da política fiscal. Existem autores que defendem que a gestão orçamentária promove o equilíbrio fiscal. O orçamento público, que tem como princípios fundamentais a transparência, a legalidade e o equilíbrio, pode contar, desde o ano de 2000, com uma forte aliada no alcance de seus objetivos: a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000). Esta lei estabelece normas de finanças públicas voltadas para a gestão fiscal, contribuindo para o controle,

fiscalização e transparência dos gastos públicos, controlando a geração de receita e a alocação de recursos.

Nesta perspectiva, estudos de gestão das receitas e dos gastos públicos devem ser incentivados e disseminados, de forma que se conheça a realidade das finanças públicas municipais, permitindo a construção de informações que viabilizem a correta tomada de decisão. Considerando este cenário, o presente estudo tem como objetivo analisar o resultado orçamentário dos municípios do estado do Rio de Janeiro beneficiários das participações especiais de petróleo (entidades responsáveis pela grande parte da receita petrolífera), verificando a evolução da execução orçamentaria, o cumprimento de gestão fiscal e o grau de dependência destes com relação às receitas originárias do petróleo. A identificação da relação existente entre a execução orçamentária, os resultados fiscais e as receitas de *royalties* é a motivação deste estudo.

Para alcançar os resultados foram utilizados como parâmetros métodos de pesquisas exploratória, descritiva e documental. A coleta de dados ocorreu por meio dos Balanços Orçamentários disponíveis nos sites dos municípios, Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro e no site de Transparência do Governo Federal, do período de 2012 a 2015. A limitação deste período permite compreender o cenário dos *royalties* antes e durante a crise financeira e econômica do Estado do Rio de Janeiro, tendo em vista que houve grande aumento desta receita, entre 2013 a 2014, e queda a partir de 2015.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A participação de *royalties*, conforme cartilha da Confederação Nacional dos Municípios (CNM, 2010), é uma das formas mais antigas de pagamento de direitos e propriedade. Os *royalties* são uma indenização ao proprietário que não se aplica a qualquer atividade econômica, mas apenas àquelas que se baseiam na extração de recursos finitos na natureza. É a extração desse tipo de recurso natural, e não os seus possíveis impactos no ambiente e na economia, que geram direito a *royalties*. No caso brasileiro, os *royalties* do petróleo podem ser divididos nos *royalties* propriamente ditos e nas participações especiais, que representam uma forma de compensação diferenciada, proporcional à produção e à rentabilidade de cada campo de petróleo.

O pagamento de *royalties* limitava-se à alíquota de 5% sobre a produção, distribuída exclusivamente entre estados e municípios produtores, desde a década de

1970. Com a Lei Federal nº 2.004/1953, que criou a Petrobrás, também foi instituído o pagamento de *royalties* sobre a E&P (área de exploração e produção) de petróleo *onshore* (produção que utiliza ferramentas para extrair petróleo do solo), pois não havia exploração na plataforma continental. A partir da Lei Federal nº 7.453/1985 passou a ser devido o pagamento de *royalties* também de 5% sobre a produção *offshore* (inovação que permite a exploração do petróleo em alto mar).

Com a edição da Lei do Petróleo em 1997 (Lei Federal nº 9.748/1998) alterou-se radicalmente a forma de apropriação e distribuição das participações governamentais do petróleo, produzindo efeitos substanciais sobre o nível de tributação do setor e a repartição das receitas arrecadadas entre os entes federados (GIAMBIAGI, 2013). Uma alteração bastante relevante introduzida por esta Lei foi a cobrança das chamadas participações especiais para os campos de elevada produtividade e de grande rentabilidade, conforme os critérios definidos no Decreto Federal nº 2.705/1998, sendo paga, com relação a cada campo de uma dada área de concessão, a partir do trimestre em que ocorrer a data de início da respectiva produção.

Cabe destacar a importância do estado do Rio de Janeiro para com a produção de petróleo nacional, pois, segundo os dados da Agência Nacional de Petróleo (Anuário de 2016) em 2015, a produção petrolífera apresentou crescimento expressivo de 8,1%. O estado do Rio de Janeiro manteve a liderança da produção total do país, sendo responsável por 67,1% da produção total. Os municípios do Estado do Rio de Janeiro que receberam participação especial no período da pesquisa têm em comum o grande volume de produção de petróleo e receita orçamentária elevada em razão das transferências recebidas de *royalties*. Em 2015 as receitas de *royalties* destes municípios representaram 44% do total distribuído entre os Entes da Federação, segundo site da Transparência do Governo Federal. Conforme os dados da BOVESPA e do Plano Estratégico da Petrobrás (2017-2021)⁵, houve uma queda acentuada nos preços de petróleo a partir de meados do ano de 2015 e se estendeu por todo ano de 2016, devido ao excesso de oferta e estagnação da economia europeia e japonesa, agravando a crise econômica nos preços do petróleo. Sendo o estado do Rio de Janeiro a maior região produtora de petróleo no país e, conseqüentemente, seus municípios os grandes

⁵ Plano estratégico da Petrobrás disponível no site da Petrobrás em setembro de 2016, <http://www.petrobras.com.br/fatos-e-dados/plano-estrategico-da-petrobras-tem-metricas-para-aumentar-seguranca-e-baixar-alavancagem.htm>

beneficiados do petróleo, esta queda no valor dos royalties apresentou alterações nos orçamentos destes entes.

Muitos trabalhos têm focado neste tema tendo em vista sua relevância para a economia global, tanto para o mercado interno quanto externo. Porém, a relação destas receitas petrolíferas com a execução orçamentária dos municípios do Rio de Janeiro beneficiados pela participação especial no desempenho da gestão fiscal destes, durante o período de crise econômica vivida pelo estado do Rio de Janeiro, ainda é tema carente de trabalhos científicos. Os estudos existentes servem para reafirmar a importância do tema e da posição do Rio de Janeiro com relação à produção de petróleo, e o quanto este recurso pode impactar na economia do Estado.

Fernandes (2007) examinou a evolução da receita com *royalties* do petróleo no Brasil e seu impacto sobre a economia do estado do Rio de Janeiro, avaliando a dependência financeira dos municípios e do Estado para com esse recurso e o impacto que os incrementos dos *royalties* e das participações especiais causam nos municípios em relação ao Índice de Qualidade dos Municípios (IQM). A referida autora concluiu que as receitas provenientes dos *royalties* constituíam, naquela época, importantes fontes de recursos para o desenvolvimento desses municípios. Ao questionar sobre a relação da renda petrolífera com a melhoria de indicadores de desenvolvimento dos municípios, apresenta-se o trabalho de Caçador e Monte (2013), que analisou se a renda petrolífera contribuiu para a melhoria dos indicadores de desenvolvimento dos municípios do Espírito Santo, no período de 2000 a 2009, utilizando o Índice de Desenvolvimento Municipal (IFDM). As conclusões apontaram que os *royalties* impactaram positivamente o indicador de saúde e negativamente o indicador de educação, mas não afetaram o IFDM total e o de Emprego e Renda, desta forma não contribuindo para a melhoria dos indicadores de desenvolvimento das cidades do Espírito Santo. Em suas considerações finais os autores afirmam a necessidade do uso mais consciente da receita petrolífera, riqueza essa não renovável, que precisa ser eficientemente empregada e releva a importância do instrumento de transparência para o combate às consequências indesejadas da abundância de recursos.

Há ainda estudos relacionados ao PIB (Produto Interno Bruto) e receitas de *royalties*, como o estudo de Ribeiro, Teixeira e Gutierrez (2009) que investigou o efeito das receitas dos *royalties* dos governos municipais no Produto Interno Bruto (PIB) per capita nos 78 municípios do estado do Espírito Santo. A principal conclusão foi que não ficou evidenciado que a transferência da renda dos *royalties* do petróleo e gás, advinda

do setor privado para o público, tenha efeito no PIB per capita dos municípios investigados, conseqüentemente concluiu-se que tal renda não tem impacto no crescimento econômico. Neste mesmo caminho existe o estudo de Postalli (2009), que investigou se a transferência da renda dos *royalties* após a mudança da legislação em 1997, com a Lei 9.478 que alterou a divisão dessa receita entre os municípios, impactou o crescimento econômico desses entes, e se esta contribuiu para o aumento do Produto Interno Bruto (PIB). Os resultados mostram um padrão de crescimento análogo ao todo no país, uma vez que existe uma relação negativa entre *royalties* per capita e o crescimento econômico dos municípios.

A Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), por sua vez, discorre sobre o controle e a responsabilização dos gestores municipais em relação às contas públicas, visando elevar a qualidade da alocação de recursos, otimizar os custos da máquina pública e também estimular o desenvolvimento. Tal controle possibilita a destinação dos recursos públicos a investimentos que melhorem a qualidade de vida das pessoas.

Nessa linha, segundo Carnicelli e Postali (2012), as transferências de rendas do petróleo entre as unidades da federação no Brasil têm despertado diversos estudos sobre seu impacto nas finanças locais e nos incentivos ao esforço fiscal. Na continuidade de seus trabalhos, Carnicelli e Postali (2014) investigaram se as transferências da renda do petróleo (*royalties* e participações especiais) levaram as prefeituras beneficiadas a aumentar a contratação de funcionários públicos. Os resultados do estudo sugerem, para todo o Brasil, haver uma resposta positiva na contratação de funcionários municipais diante do aumento dos benefícios de *royalties* do petróleo.

Com relação a orçamento público e renda de *royalties*, tem-se o trabalho de Barros e Lima (2015), que teve como objetivo principal analisar a importância das compensações financeiras – *royalties* e participação especial – para o financiamento municipal da saúde na região Norte Fluminense do estado do Rio de Janeiro. Os resultados apontaram que no período de 2007 a 2011, a arrecadação tributária dos municípios foi menor que as transferências da União e do Governo do Estado. O resultado apontou uma maior dependência financeira da renda petrolífera destes municípios se comparado ao conjunto de municípios do estado. Em pesquisa efetuada no site da FIRJAN⁶ (Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro), só no

⁶ O sucesso da indústria depende de vários fatores: um encadeamento produtivo eficiente, líderes preparados e com visão empreendedora, profissionais altamente qualificados, tecnologia e inovação,

estado do Rio de Janeiro, de 54 cidades avaliadas pelo levantamento feito para o Índice Firjan de Gestão Fiscal (IFGF), 17 registraram gastos com pessoal superiores ao limite prudencial de 57% da Receita Corrente Líquida, determinado pela LRF. Desses, sete extrapolaram o limite máximo de 60% com despesas da folha exigido pela mesma lei.

3 METODOLOGIA

Tendo em vista ser o objetivo deste trabalho a análise do impacto da variação das receitas de royalties na execução orçamentária dos municípios fluminenses que recebem participação especial, o campo de aplicação deste estudo é composto por todos os municípios do Estado do Rio de Janeiro que recebem recursos oriundos desta natureza, totalizando em 14 municípios (ver Tabela 3).

Para o levantamento das despesas e receitas orçamentárias foram utilizados os Balanços Orçamentários dos Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária (RREO) do 6º bimestre dos anos de 2012 a 2015, exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, disponíveis no site do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro e nos sites dos municípios, os quais evidenciam as receitas previstas e as arrecadadas, como também as despesas fixadas e empenhadas de todo o período da execução do orçamento. Para a análise das despesas com gasto de pessoal, foram analisados os Relatórios de Gestão Fiscal (RGF) do 3º quadrimestre dos anos de 2012 a 2015, mais especificadamente, o Anexo 1, Demonstrativo da Despesa com Pessoal. Os dados referentes às receitas de *royalties* recebidas pelos municípios, advindas das transferências da União, foram extraídos do sítio eletrônico de Transparência do Governo Federal, no qual é possível visualizar por ente a distribuição das receitas de *royalties*.

Os resultados obtidos foram confrontados com os aspectos legais, normativos vigentes e com conteúdo disponível na literatura existente. Nessa perspectiva adotou-se as ferramentas disponíveis no *software Microsoft Office Excel* para a organização, consolidação dos dados e construção das tabelas apresentadas.

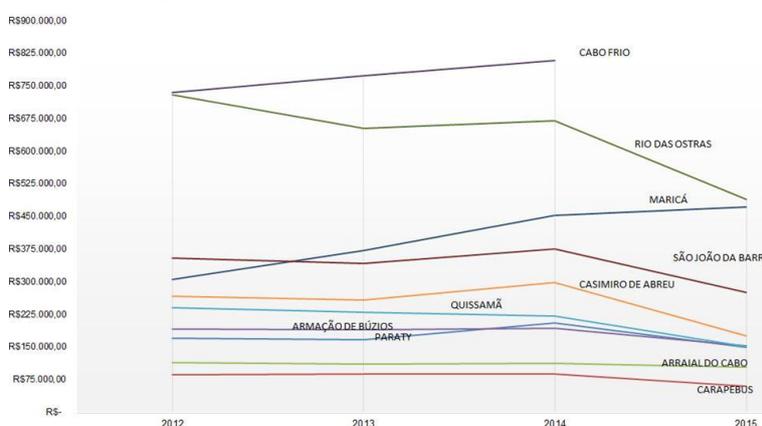
saúde e segurança para o trabalhador, políticas públicas e um ambiente de negócios favorável para produzir mais e ser mais competitiva. Desenvolver a indústria é fundamental para a economia. Mas não é só isso. Desenvolver a indústria gera emprego e renda, amplia e cria novos negócios, estimula a inovação tecnológica e tudo isso é fundamental, também, para o desenvolvimento pleno do estado do Rio e de toda a sociedade. Com suas cinco organizações (SESI, SENAI, IEL, FIRJAN e CIRJ), o Sistema FIRJAN atua em áreas fundamentais, como a competitividade empresarial, a educação e a qualidade de vida do trabalhador e de seus familiares. Portanto, seja qual for o desafio, o empresário pode contar com a parceria integral do Sistema FIRJAN. E o cidadão, com o nosso compromisso de transformar o estado do Rio.

4 RESULTADOS PESQUISA

Com os dados obtidos nos Balanços Orçamentários e com as informações disponíveis no site da Transparência do Governo Federal foi possível analisar a evolução das receitas orçamentárias e as receitas de *royalties* arrecadadas, desenvolvendo assim uma análise consolidada destas evoluções.

Percebe-se (conforme Gráfico 2) que 80% dos municípios, com receita média arrecadada anualmente no período de até um bilhão, apresentaram queda na arrecadação da receita orçamentária de 2013 quando comparadas as receitas com as de 2012. Esta situação é invertida quando comparadas as receitas orçamentárias arrecadadas no período de 2014 com as de 2013, momento em que 80% dos referidos municípios apresentaram aumento de suas receitas. Em 2015 a situação se inverteu novamente, a queda da receita ocorreu em 88% dos municípios, com exceção apenas de Maricá. Cabo Frio teve a análise comparativa de 2015 prejudicada, tendo em vista a não publicação do Relatório Resumido de Execução orçamentária no período.

Gráfico 1: Evolução das Receitas Orçamentárias dos Municípios com receita até um bilhão, corrigida pelo índice de IPCA (em Milhões de Reais)



Fonte: Balanço Orçamentário do 6º bimestres do RGF de cada município, de 2012 a 2015.
Nota: Cabo Frio teve a análise do período de 2014 a 2015 prejudicada pela não apresentação do RGF.
Nota 1: Valores deflacionados pelo índice do IPCA com a base de 2012 conforme dados do IBGE.

Dos três municípios com receita média arrecadada anualmente no período acima de 1 bilhão, 67% por cento apresentou leve queda no recebimento da receita de 2012 para 2013. Entretanto, verifica-se aumento da arrecadação da receita no ano de 2014 se comparada ao ano de 2013 para 100% dos municípios. Em 2015 a variação voltou a ser de queda, ocorrendo em 67% dos municípios.

Com relação à evolução da receita orçamentária arrecadada neste período, a cidade do Rio de Janeiro (receita orçamentária maior que 30 Bilhões de reais), apresentou um crescimento de 2012 para 2013, sendo tal resultado divergente dos demais municípios. Em 2014 a arrecadação continuou em crescimento, entretanto, em 2015 apresentou uma acentuada queda (26,50%), acompanhando padrão de ocorrência dos demais municípios. Concluiu-se que o comportamento das receitas de *royalties* se assemelha com o comportamento das receitas orçamentárias até 2014, leve queda no período de 2012 a 2013 (em 86% dos municípios) e elevação em 2014 para 50% (metade) dos municípios e queda acentuada em 2015 para mais de 85% dos municípios.

Ao fazer a análise horizontal do percentual de evolução (queda e crescimento) das receitas orçamentárias e de *royalties* nestes municípios, no período 2014 a 2015, é possível verificar a queda nas duas evoluções. Quanto à receita de *royalties*, houve alta representatividade de municípios (frequência de 85%) com queda de receita, concentradas entre 40-60% de queda neste período. Quanto à receita orçamentária a queda ficou concentrada em 20-40%. Já em relação ao crescimento da receita orçamentária, este foi menor que 10%, com a representatividade de apenas 2 municípios, tanto para receita de *royalties* (15%), quanto para a total orçamentária.

Tabela 1: Crescimento das receitas de *Royalties*

Evolução Receita <i>Royalties</i>	Queda entre 20-40%		Queda entre 40-60%		Crescimento entre 0-10%		Crescimento entre 10-20%	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Municípios	3	21	9	64	2	15	0	0

Fonte: site transparência governo federal.

Tabela 2: Crescimento das Receitas Orçamentárias Arrecadadas

Evolução Receita Orça. Arrecadada	Queda entre 0-20%		Queda entre 20-40%		Queda entre 40-60%		Crescimento entre 0-10%		Crescimento entre 10-20%	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Municípios	3	21	8	57	1	7	2	15	0	0

Fonte: Balanço Orçamentário do 6º bimestres do RREO de cada município, de 2012 a 2015.

Nota: nesta análise de 2014 a 2015, o município de Cabo Frio não foi incluído pelo fato de não ter apresentado os relatórios de 2015, ficando prejudicada sua análise.

A relação de aproximação destas duas evoluções é explicada quando analisamos o grau de dependência financeira destes municípios com relação à receita dos *royalties*, conforme abaixo:

Tabela 3: Relação da receita de *royalties* com o total da receita orçamentária

RELAÇÃO ROYALTIES/RECEITA TOTAL				
MUNICÍPIO/ANO	2012	2013	2014	2015
ARMAÇÃO DE BUZIOS	42%	41%	42%	25%
ARRAIAL DO CABO	38%	37%	36%	22%
CABO FRIO	43%	40%	36%	-
CAMPOS DE GOYTACAZES	56%	55%	47%	34%
CARAPEBUS	44%	40%	41%	33%
CASIMIRO DE ABREU	46%	45%	39%	25%
MACAE	27%	25%	24%	17%
MARICA	36%	37%	45%	47%
NITEROI	7%	8%	12%	12%
PARATI	47%	44%	42%	30%
QUISSAMA	44%	40%	38%	31%
RIO DAS OSTRAS	48%	48%	44%	25%
RIO DE JANEIRO	0%	0%	0%	0%
SÃO JOAO DA BARRA	65%	62%	58%	50%
TOTAL DA DEPENDÊNCIA FINANCEIRA	43%	40%	40%	25%

Fonte: Balanço Orçamentário do 6º bimestres do RREO de cada município, de 2012 a 2015, e site da transparência do governo federal.

Esta tabela demonstra o alto grau de dependência financeira destes municípios no período analisado. Verifica-se que, com exceção de Niterói e Rio de Janeiro, todos municípios, em todos os anos, têm dependência acima de 10%, sendo que a média nos anos de 2012 a 2014 foi mais de 40%, já em 2015 a dependência teve uma queda, fazendo com que a média caísse para 25%, entretanto, bem significativa.

Com a finalidade de entender o quanto estas receitas de *royalties* afetam a gestão municipal foi realizado uma comparação entre a evolução da despesa de pessoal com a evolução da receita arrecadada da fonte petrolífera, conforme segue:

TABELA 4: Comparação das evoluções das receitas orçamentárias de *royalties* com as despesas de pessoal (valores Correntes e corrigidos pelo índice IPCA)

VALORES COM A DEFLAÇÃO DO PERÍODO (ANO BASE 2012)				
Total dos Municípios/Ano	2012	2013	2014	2015
Evolução da receita de royalties	R\$ 3.579.694,35	R\$ 3.362.557,91	R\$ 3.379.358,76	R\$ 1.947.685,28
Evolução da despesa pessoal	R\$ 9.781.923,94	R\$ 10.581.667,56	R\$ 11.564.616,43	R\$ 10.741.064,06
Taxa de inflação do período	-	1,0591	1,1270	1,2473

Fonte: Demonstrativo de Despesa de pessoal do Relatório de Gestão Fiscal do 3º quadrimestre de cada município, de 2012 a 2015, e site da transparência do governo federal.

Nota 1: Valores deflacionados pelo índice do IPCA com a base de 2012 conforme dados do IBGE.

Verifica-se, que com o valor corrigido monetariamente, no primeiro período (2012) houve divergência de direção dos dois indicadores, enquanto que a receita de *royalties* apresentou uma queda (-6%) a despesa com pessoal apresentou um aumento (8%). De 2013 para 2014, a arrecadação de *royalties* quase não variou, crescimento de

0,05%, e a despesa de pessoal acompanhou o crescimento leve de 9%. No período de 2014 a 2015, podemos perceber uma queda em ambos os indicadores, bastante acentuada para renda de *royalties* chegando a 42% no período, enquanto que a despesa de pessoal apresentou uma queda, porém mais branda, de 7%.

Ao comparar as Despesas de Pessoal, com a Receita Corrente Líquida, obteve-se a seguinte situação:

Tabela 5: Despesa com Pessoal e Receita Corrente Líquida

Despesa de Pessoal X Receita Corrente Líquida (RCL)	2012				2013				2014				2015			
	Dentro do Limite de 54%		Acima do Limite de 54%		Dentro do Limite de 54%		Acima do Limite de 54%		Dentro do Limite de 54%		Acima do Limite de 54%		Dentro do Limite de 54%		Acima do Limite de 54%	
Municípios	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
	14	100	0	0	13	93	1	7	13	93	1	7	11	85	3	15

Observa-se que o descumprimento do Limite de Despesa com Pessoal imposto pela LRF ocorreu na maioria dos períodos, inclusive em períodos em que houve crescimento de receita, tanto de *royalties*, quanto o total da arrecadação orçamentária.

A FIRJAN apresenta um estudo que revela o grau de desenvolvimento do município: índice FIRJAN de Desenvolvimento dos Municípios, que acompanha anualmente o desenvolvimento socioeconômico de mais de 5 mil municípios brasileiros em três áreas de atuação: saúde, educação e emprego & renda. No último relatório realizado pelo instituto em 2015, a maioria dos municípios que recebe participação especial de petróleo obteve uma melhora no indicador ao longo do período abrangido por este estudo e que a média dos municípios está no nível moderado.

5 CONCLUSÃO

O planejamento orçamentário é a base para uma gestão fiscal eficiente e de resultados. Neste estudo verificou-se que a elevada receita orçamentária dos municípios estudados está relacionada ao volume de receita arrecadada de *royalties*, tendo em vista o alto grau de dependência financeira. Todavia, esta receita elevada não significa bons resultados de gestão fiscal, tendo em vista o *déficit* orçamentário apresentado na grande maioria dos períodos analisados e o descumprimento do limite de gasto com pessoal.

Neste estudo observou-se que, embora tenha havido crescimento econômico e elevação de receita oriunda do petróleo em certos períodos, municípios com arrecadação superavitária apresentaram desequilíbrio orçamentário e fiscal, ultrapassando os limites

legais permitidos com suas despesas. A evolução da despesa com pessoal acompanhou na maior parte do período, exceto de 2012 a 2013, a evolução da receita orçamentária e ambas apresentaram um tímido crescimento de 2013 a 2014 e queda de 2014 a 2015. Todavia, enquanto a receita apresentava acentuado declínio, a despesa continuou crescente. Tal fato demonstra a falta de controle na execução orçamentária e no monitoramento da ocorrência da receita tendo em vista sua previsão, assim como no controle do gasto público e seus limites, tendo em vista que o cenário econômico já vinha apresentando recessão.

Observou-se que em períodos com *déficit* orçamentário os municípios continuaram com bons índices econômicos. O elevado volume de receita orçamentária destes municípios demonstra ter relação com a tendência para um melhor desenvolvimento do município, porém, conforme verificado, a alta arrecadação orçamentária não é garantia de controle dos recursos fiscais e de cumprimento de normas orçamentárias.

Sendo assim, a crise do petróleo pode ter sido uma grande causadora da redução da receita orçamentária dos municípios do Estado do Rio de Janeiro, tendo em vista que estes municípios são grandes beneficiados das rendas petrolíferas. Entretanto, com os resultados obtidos neste estudo, pode-se afirmar a queda da receita não é a causa do desequilíbrio fiscal do estado. O descontrole fiscal dos resultados está relacionado com a falta de planejamento, monitoramento e controle da execução do orçamento público.

Para futuras pesquisas, a recomendação é de que se estenda o campo de pesquisa para todos os municípios do Estado do Rio de Janeiro e contemple o ano de 2016, tendo em vista o fato destas ainda não terem sido julgadas.

REFERÊNCIAS

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Orçamento Aplicado Ao Setor Público: Abordagem Simples e Objetiva**. Editora Atlas SA, 2012.

CARNICELLI, L.; POSTALI, F.A.S. Royalties do petróleo e emprego público nos municípios brasileiros. **Estudos Econômicos (São Paulo)**, v. 44, n. 3, p. 469-495, 2014.

CAÇADOR, S. B.; MONTE, E. Z. Impactos dos royalties do petróleo nos indicadores de desenvolvimento dos municípios do Espírito Santo. **Interações (Campo Grande)**, v. 14, n. 2, 2015.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração geral e pública**. Elsevier Brasil, 2008.

DO ESTADO, FIRJAN-Federação das Indústrias. do Rio de Janeiro (2014). **IFDM-Índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal**, 2014.

DIAZ, A.; HARCHAOUI, T.M. Accounting for exhaustible resources in the Canadian system of national accounts: flows, stocks and productivity measures. **Review of Income and Wealth**, v. 43, n. 4, p. 465-485, 1997.

FERNANDES, C.F. A Evolução da Arrecadação de Royalties do Petróleo no Brasil e seu Impacto sobre o Desenvolvimento Econômico do Estado do Rio de Janeiro. **Rio de Janeiro. Universidade Federal do Rio de Janeiro: Instituto de Economia**, 2007.

FUNDAÇÃO INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. Produto interno bruto dos municípios: 2012. Rio de Janeiro, 2014.

FURTADO, José de Ribamar Caldas. Os regimes de contas públicas: contas de governo e contas de gestão. **Revista do TCU**, n. 109, p. 61-89, 2007.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. Atlas, 2012

LEITE FILHO, Geraldo Alemandro; FIALHO, Tânia Marta Maia. Efeitos dos indicadores de qualidade da gestão pública municipal, baseados na LRF e nos indicadores de desenvolvimento dos municípios brasileiros: uma análise de dados em painel. 2015.

POSTALI, F. A. S. Petroleum royalties and regional development in Brazil: The economic growth of recipient towns. **Resources Policy**, v. 34, n. 4, p. 205-213, 2009.

REIS, D. A.; SANTANA, J. R. Os efeitos da aplicação dos royalties petrolíferos sobre os investimentos públicos nos municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública**, v. 49, n. 1, p. 91-118, 2014.

RIBEIRO, E.G.; TEIXEIRA, A.; GUTIERREZ, C.E.C. Impacto dos royalties do petróleo no PIB per capita dos municípios do Estado do Espírito Santo, Brasil. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 12, n. 34, p. 25-41, 2010.

IMPORTÂNCIA, BARREIRAS E USO DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO MUNICIPAL DE UM ESTADO DO BRASIL*

Renato Pereira Monteiro

Resumo

Este estudo tem por objetivo identificar a importância e o uso da informação de custos, as barreiras e o nível de sua implantação no setor público municipal do Estado do Rio Grande do Sul, no Brasil, e verificar a possível relação das características dos municípios e dos profissionais de contabilidade no nível de implantação do SICSP. O estudo tem uma abordagem qualitativa, com aplicação de questionário e obtenção de 180 respostas que caracterizam o setor municipal do RS. Identificou-se não haver efeito significativo entre as características do município e dos utilizadores e o nível de implantação do SICSP.

Palavras-chave

SICSP; contabilidade de custos; informação de custos; barreiras; uso.

* Tema: *Contabilidade e custos no setor público para avaliar resultado e desempenho.*

INTRODUÇÃO

O setor público, nas últimas três décadas, sofreu uma grande transformação, decorrente de uma maior pressão social para ampliar sua rede de serviços e melhorar o atendimento das demandas da população. Para tal, necessita qualificar suas decisões sobre políticas públicas e programas a serem adotados. Assim, os gestores devem agir de forma a garantir uma prestação de serviços mais eficiente (NEWCOMER & CAUDLE, 2011) e a coletar métricas para justificar suas ações (GOH, 2012).

Esse novo contexto de atuação depende necessariamente de informações mais tempestivas e qualificadas, trazendo a contabilidade para um papel central (HOOD, 1991). Este é o cenário em que atuam os gestores públicos, inclusive de países em desenvolvimento, como no caso do Brasil que, no compasso de outros países, também adotou reformas em especial, impulsionadas, como nos demais, pelo processo de melhoria na gestão com ênfase nos preceitos da *New Public Management* – NPM. Essas reformas alteraram a organização do setor em busca de maior eficiência e otimização da aplicação dos recursos públicos, que culminou na necessidade de melhoria da contabilidade do setor público, muito voltada para o orçamento.

No caso do Brasil foi determinante para esse processo a edição por parte do Conselho Federal de Contabilidade – CFC das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público – NBCASP, dentre as quais estava a NBC T 16.11 que regrou e tornou obrigatória a implantação do sistema de contabilidade de custos no setor público do Brasil – SICSP. Ocorre que até o presente momento o processo de implantação do SICSP no Brasil é uma área carente de estudos empíricos. Evidências existentes na literatura, como em Rosa, Silva e Soares (2015), Lovato, Oliveira e Catapan (2016) e Padrones, Santos e Colares (2017), apontam para a baixa adoção do SICSP no Brasil. Esse fenômeno é um dos fatores ainda a ser explicado, em especial para buscar sua mais ampla adoção e compreender os fatores constrangedores desse processo. Este estudo tem por objetivo identificar a importância e o uso da informação de custos, as barreiras e o nível de sua implantação no setor público municipal do Estado do Rio Grande do Sul no Brasil – RS, e verificar a possível relação das características dos municípios e dos profissionais de contabilidade no nível de implantação do SICSP.

2 REVISÃO DA LITERATURA

A revisão da literatura previamente realizada aponta que tanto estudos relacionados à implantação das normas de contabilidade – ver Benito, Brusca e Montesinos (2007) e Brusca e Martínez (2015), quanto estudos sobre as medidas de desempenho no setor público – ver Akbar et al. (2015), além de estudos sobre transparência pública, como Bolívar et al., (2013) podem contribuir para a identificação das variáveis do estudo.

2.1 DESENVOLVIMENTO DE HIPÓTESES

Uma das questões em aberto diz respeito ao nível de implantação do sistema de custos ou à possibilidade de vir a implantá-lo e o efeitos das características dos municípios nesse processo. Estudos como o de Van Dooren (2005) e assinalaram confirmando a maior capacidade e disponibilidade das grandes entidades para introduzir mudanças nas práticas contabilísticas e de gestão. De fato, esse é o entendimento mais geral na literatura, em razão de os municípios maiores terem mais recursos (financeiros e humanos). Gomes, Carvalho e Fernandes (2009), por exemplo, verificaram haver uma associação positiva entre o processo de desenvolvimento da contabilidade de custos e a dimensão do município (número de trabalhadores e população do município). Estudos sobre transparência pública também associam o tamanho do município com melhores índices, que pressupõe sistemas contábeis mais robustos ou mais bem desenvolvidos, como em Bolívar et al., (2013).

Por outro lado, Carvalho, Camões, Jorge e Fernandes (2007) destacam que a dimensão tem na realidade um efeito negativo na implementação devido à grande complexidade organizacional, no caso das maiores organizações, às suas práticas conservadoras e à aversão à mudança. Destoam desse entendimento Montesinos e Brusca (2009), pois não encontraram diferenças significativas no que diz respeito às características das entidades e o nível de adoção da contabilidade de custos, nesse caso prevalecendo a não adoção de sistema de custos. Resultado equivalente ao de Pereira e Romão (2016, p. 178) que identificaram os mesmos percentuais de implantação em municípios de pequena e grande dimensão, assumindo que “contrariamente ao que poderia ser expectável, a variável dimensão não é condição essencial para a implementação do SCC”. Estudos anteriores relativos à realidade brasileira, como os de

Silva e Rosa (2015) e Drehmer, Raupp e Tezza (2016), não foram suficientemente claros nesta associação. A pesquisa de Lovato et al. (2016) foi mais promissora ao constatar que não havia associação significativa entre o volume de arrecadação da receita dos municípios e o nível de implantação do SICSP. Os resultados expostos dos estudos anteriores permitem a criação da seguinte hipótese de pesquisa: **H1 - Existe diferença no nível de implantação do SICSP no setor público municipal em razão de características de sua dimensão (financeira e populacional).**

Os limitadores ou condicionantes da adoção de medidas de desempenho e de contabilidade de custos são muitos. Conforme Pollanen (2005), o desenvolvimento e o uso de medidas de desempenho podem ser inibidos por quatro fatores: os institucionais, como o receio de divulgar más notícias; os pragmáticos relacionais à utilidade e falta de credibilidade; técnicos, normas e condições para tal; e os financeiros, relacionados ao tempo e aos recursos necessários. Já Santos, Costa e Voese (2016), ao constatarem baixa adesão da contabilidade de custos em universidades federais do Brasil não conseguiram constatar qual a causa ou causas da não implantação de algum tipo de metodologia ou sistema de mensuração de custos institucionais, sugerem como um dos motivos a falta de conhecimento da existência do SICSP por parte dos contadores responsáveis. Isto se alinha ao entendimento de Bourdeaux e Chikoto (2008), que sugerem existir relação positiva entre o expertise e os resultados em processo de reformas e maior uso de informações. Essa relação entre o nível de conhecimento do sistema e o nível de implantação, sendo quanto maior o conhecimento, maior o nível de implantação, é apontada no estudo de Rosa et al., (2015). Já Montesinos e Brusca (2009) constatarem que não existem diferenças significativas no uso dessas ferramentas entre entidades com um gerente profissional e as entidades sem – assim, ter um gestor com experiência parece não ter afetado o uso das ferramentas de gestão no caso espanhol. No mesmo sentido, Montesinos et al. (2013) constatarem uma grande diferença sobre o nível de uso de sistema de custos, entre Espanha (9%) e Itália (53%), em municípios com mais de 50 mil habitantes, sendo que na Itália 59% das autoridades locais assumiram não ter um gestor profissional e, mesmo assim, tinham maior uso. Em suas conclusões, Pereira e Romão (2016, p. 182), ao tratar do caso de Portugal, consideram que “a especificidade e a complexidade do próprio SCC têm representado um entrave à implementação do mesmo.”. O baixo nível de implantação pode decorrer de muitos fatores apresentados na literatura, como políticos, limitações financeiras, culturais, restrições à mudança, falta de legislação adequada. Porém se existe diferença

no nível de implantação do SICSP em relação às variáveis ligadas aos profissionais de contabilidade, como sua experiência profissional e seu nível de formação isso não foi explorado totalmente na literatura. **H2 – Existe diferença no nível de implantação do SICSP no setor público municipal em relação entre a características do profissional de contabilidade (nível de habilitação, experiência em contabilidade e gestão)**

3 METODOLOGIA

Para atingir o objetivo do estudo foi realizada uma pesquisa quantitativa centrada nas prefeituras do RS. Uma vez que os municípios desempenham importante papel no desenvolvimento da economia regional e no bem-estar de seus habitantes, diversos são os serviços que são descentralizados aos municípios ou repartidos entre estes e a União ou ao Estado. Conforme Pollanen (2005). Estes constituem um componente significativo das economias contemporâneas e contribuem grandemente para a qualidade de vida dos moradores das comunidades locais. No mesmo sentido corroboram Akbar et al., (2015), destacando a importância do governo local na prestação de serviço mais próximo de seu público.

A escolha dos municípios do RS foi feita em razão das dificuldades financeiras que atravessa, pela sua importância no desenvolvimento econômico do Brasil, bem como pela existência de estudos anteriores na mesma região geográfica – o sul do Brasil. Os municípios desse estado têm ainda características semelhantes com os de Santa Catarina e Paraná, pesquisados anteriormente, fato que permite uma comparação adequada. Realizou-se a aplicação de um questionário, via e-mail, aos responsáveis pelo setor de contabilidade das 497 prefeituras no período entre novembro e dezembro de 2016. A primeira etapa foi a aplicação de um pré-teste a 10 contadores públicos municipais não responsáveis pelo setor para validação do questionário, para após os ajustes realizar a aplicação. O contato (lista de e-mail) dos responsáveis foi obtido por meio de consulta ao sistema de informação ao cidadão do Tribunal de Contas do RS.

O questionário foi desenvolvido com base na revisão da literatura, nos fatores de importância, no eventual uso da informação por parte desses órgãos e das eventuais barreiras e fatores contingenciais da implantação do SICSP, adaptando a estrutura de estudos anteriores como os de Pizzini (2006), Rosa et al. (2015) e Lovato et al. (2016). Foram estruturadas seis seções: (1) identificação do respondente, (2) perfil do

município, (3) importância da informação, (4) uso da informação, (5) fatores contingenciais de sua aplicação, e (6) nível de implantação. As alternativas de resposta das questões das seções 3 até 6 foram desenvolvidas com o uso de uma escala likert de 7 pontos para que as variáveis pudessem receber um tratamento como quantitativas.

Obteve-se um total de 180 respostas, o que corresponde a 36,2% dos municípios, resultado semelhante a Carvalho et al. (2012), 37%, e superior ao de Montesinos e Brusca (2009), 26%, de Lovato et al. (2016), 34%, e Schoute e Budding (2017), 20,2%. Esses percentuais são indicativos de que o conjunto de repostas coletadas está dentro do expectável para esse tipo de inquérito.

3.1 CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA

Em relação ao nível de habilitações, 7 (3,9%) têm técnico ou médio, 74 (41,1%) superior/licenciatura, 95 (52,8%) especialização, 4 (2,2%) mestrado. O nível de habilitação foi dividido em dois grupos: até a graduação e acima da graduação. Em relação ao local e atuação, 173 (93,6%) atuam na contabilidade e 7 (6,4%) em outros setores, como controle interno e tesouraria. A maioria tem o cargo de contador, 148 (82,2%), e os restantes são técnicos em contabilidade, 32 (17,8%). Em relação à experiência dos respondentes em termos de contabilidade do setor, foram divididos em dois escalões até 5 anos, baixa-moderada 46 (25,6%) e acima de 5 anos 136 (74,4%). A experiência em gestão foi organizada em três escalões baixa, nunca exerceu até um ano (58,32,2%), moderada, acima de um ano até cinco (43, 23,9%) e alta, acima de cinco anos (79, 43,9%).

A amostra é considerada paramétrica – usou-se como variável de controle a distribuição da Mesorregião dos municípios do RS. A amostra respeita as características da distribuição do número nas mesorregiões – ver Tabela 1.

Tabela 1: Distribuição dos municípios da população e da amostra

Região	Estado do RS		Amostra	
	n	%	N	%
1- Centro Ocidental Rio-grandense	31	6,2	14	7,8
2- Centro Oriental Rio-grandense	54	10,9	21	11,7
3- Metropolitana de Porto Alegre	98	19,7	29	16,1
4- Nordeste Rio-grandense	54	10,9	24	13,3
5- Noroeste Rio-grandense	216	43,5	70	38,9
6- Sudeste Rio-grandense	25	5,0	14	7,8
7- Sudoeste Rio-grandense	19	3,8	8	4,4
Total	497	100	180	100

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Em relação ao número de habitantes dos municípios pertencentes à amostra, ela está assim caracterizada – ver Tabela 2.

Tabela 2: Distribuição dos municípios em 3 escalões

Faixa de População	Municípios do RS		Amostra	
	n	%	n	%
Até 10 mil	331	66,6	109	60,5
Entre 10 e 50 mil	123	25,0	44	24,5
Acima de 50 mil	43	8,4	27	15,0
Total	497	100	180	100

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

O perfil de receitas comprova que a maior faixa está em municípios de até 20 milhões de orçamento por ano, com 87 municípios (48,3%), seguido da faixa entre 20 e 100 milhões, com 59 (32,8%). Essas características das receitas permitiram agrupar os municípios em três escalões: até 20 milhões (87, 48,3%), entre 20 e 100 milhões (59, 32,8%) e acima de 100 milhões (34, 18,9%).

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

O primeiro conjunto de variáveis analisado foram os fatores de importância divididos em 10 fatores – ver Tabela 03. Evidenciam, assim como outros estudos – ver Borba e Flores (2009), Montesinos et al. (2013), Rosa et al. (2015) e Pereira e Romão (2016) que o entendimento elevado sobre a importância da contabilidade de custos para o setor é predominante. As maiores médias estão localizadas no planejamento orçamentário (6,19), no financeiro (6,08) e no controle de custos (5,85).

O uso da informação de custos foi medido por um conjunto de 12 variáveis. As médias todas abaixo de 2,5 comprovam o não uso das informações de custos por parte das prefeituras do RS. Todas as variáveis têm médias muito próximas, sendo a máxima melhorar o planejamento do orçamento (2,42) e a mínima, avaliar o desempenho de gestores e departamentos (2,24), corroborando os resultados de Carvalho et al. (2012), Mättö e Sippola (2016) e Pereira e Romão (2016, p. 183), relativos ao baixo uso da informação de custos no contexto do setor público e o entendimento de que as práticas da NPM ainda não têm o efeito esperado. Todavia, no caso desta pesquisa esse

indicador de baixo uso pode ser também influenciado pelo baixo nível de implantação do sistema.

Em relação às potenciais dificuldades e barreiras relativas à implantação da contabilidade nas prefeituras, divididas num conjunto de 10, as respostas obtidas evidenciam uma concordância com os fatores apresentados, sendo que o fator com maior média é o relativo à falta de cultura de gestão de custos no setor (6,11), como apontado por Alonso (1999) e Padrones et al. (2017), no caso do Brasil, e como destacaram ainda Newcomer e Caudle (2011), em relação a metodologias de análise de desempenho no setor público. O segundo fator com maior média foi a falta de conhecimento dos gestores sobre a importância e utilidade da informação (6,05). Esse entendimento dos respondentes está de acordo com o destacado por Goh (2012) e por Cardoso, Aquino e Bitti (2011), quando referiram que a implantação do sistema de custos está vinculada à necessidade de os potenciais usuários perceberem a relevância da informação que o sistema de custos é capaz de fornecer. O fator relativo à resistência à mudança (5,69) foi o terceiro fator com maior média, confirmando o sugerido por Lapsley e Pallot (2001). O treinamento com média de 5,47 foi previsto por muitos autores, como Pizzini (2006), Newcomer e Caudle (2011), Ball (2012), Rossi et al. (2016), e um dos principais limitadores em relação às prefeituras pesquisadas no Brasil, Lovato et al. (2016). Os softwares (5,39) foram apontados por Pizzini (2006), Brusca e Montesinos (2016) e Lovato et al. (2016) em relação à realidade brasileira. A carência de pessoal com média de 5,27 é assumida nos estudos de Ball (2012) e Dabbicco (2015) quando asseveraram que a falta de pessoas no setor público para desempenhar as atividades pode ser uma limitação à implantação – esse fator foi um dos principais pesos nas barreiras destacadas também por Lovato et al. (2016). Os aspectos relativos à falta de detalhamento adequado das normas previsto por Catalano et al. (2015) teve média (5,17). Três fatores tiveram média inferior a 5: recursos financeiros (4,74), hardwares (4,68) e rotatividade dos servidores (4,41).

Tabela 3: Variáveis importância, uso da informação e barreiras para implantação

Questão / Variável	Média	Moda(%)	D. P.
Importância da informação: Qual a importância da informação de custos para: (1 a 7, onde 01 não importa completamente, 07 completamente importante) (Alfa de Cronbach 0,968)			
Avaliação de desempenho individual	5,29	5-6 (28,3)	1,563
Avaliação de departamentos e unidades	5,63	6 (37,8)	1,494
Planejamento financeiro	6,15	7 (60)	1,404
Planejamento orçamentário	6,19	7 (57,2)	1,272

Controle dos custos	6,08	7 (56,7)	1,460
Preço de serviços	6,07	7 (53,9)	1,401
Comparação de custos entre unidades	5,85	7 (41,7)	1,459
Avaliar aquisição de novas tecnologias e equipamentos	5,86	7 (39,4)	1,415
Contratação de pessoal	5,74	7 (40)	1,484
Negociação de contratos	5,94	7 (45)	1,387
Uso da informação de custos: Nos últimos três anos utilizou a informação de custos para: (1 a 7, onde 01 não utilizada completamente e 07 completamente utilizada) (Alfa de Cronbach 0,992).			
Melhorar a informação financeira reportada	2,37	1 (56,1)	1,900
Melhorar o planejamento do orçamento	2,42	1 (53,3)	1,926
Aumentar da transparência	2,34	1 (56,1)	1,880
Aumentar a responsabilidade dos gestores	2,28	1 (57,8)	1,828
Melhorar a gestão interna da organização	2,37	1 (55)	1,858
Apoiar decisões de terceirização	2,36	1 (56,7)	1,896
Verificar se a organização está a alcançar os objetivos previamente estabelecidos	2,34	1 (56,7)	1,901
Cortar custos	2,4	1 (53,3)	1,872
Comparações entre custo efetivo e orçado	2,39	1 (55,6)	1,930
Avaliar o desempenho de gestores e departamentos	2,24	1 (57,8)	1,795
Construir indicadores de desempenho	2,27	1 (57,8)	1,839
Identificar oportunidades de melhoria	2,27	1 (57,2)	1,845
Barreiras para a implantação: Na sua organização, é uma barreira para a implantação da contabilidade de custos: (01 a 07, 01 discorda totalmente e 07 concorda totalmente) (Alfa de Cronbach 0,839)			
Falta de pessoal	5,27	7 (37,8)	1,901
Falta de treinamento	5,47	7 (37,8)	1,751
Falta de Hardwares (equipamentos informativos)	4,68	7 (24,4)	2,001
Falta de Software (sistemas informáticos)	5,39	7 (34,4)	1,722
Falta de recursos financeiros	4,74	7 (27,8)	1,947
Resistência das pessoas a mudança	5,69	7 (44,4)	1,665
Falta de conhecimento de gestores sobre a importância e utilidade da informação	6,05	7 (58,3)	1,492
Falta de cultura de gestão de custos	6,11	7 (55,6)	1,378
Detalhamento inadequado na norma de custos	5,17	6 (26,7)	1,676
Rotatividade de servidores	4,41	5 (19,4)	1,974

n = 180, Mínimo e máximo 1 e 07 em todas as variáveis

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

4.1 NÍVEL DE IMPLANTAÇÃO

O nível de implantação foi identificado por duas variáveis, uma por meio de percentual e outra por meio de escala. As respostas indicam que o nível de implantação está concentrado em 0% (78, 43,3%), de 01% a 25% de implantação (82, 45%), de 26% a 50% (10, 5,6%), de 51% a 75% (8, 4,4%) e de 76% a 100% (3, 1,7%). Quando a variável apresentava a questão relativa ao nível de implantação em escala likert de 01 a 07, a média foi de 6,05, sendo a maior frequência na escala o item 07 sem funcionar completamente (111, 61,7%). Os dados evidenciam o baixo grau de adoção do SICSP no setor público municipal do RS que se alinha com os achados de outros estados do Brasil em pesquisas empíricas realizadas anteriormente, como Rosa et al., (2015) e Lovato et al., (2016).

4.2 CARACTERÍSTICAS DA ORGANIZAÇÃO E NÍVEL DE IMPLANTAÇÃO

Para comparar se o nível de implantação do SICSP varia em razão das características do município relativas à sua receita e população foi realizada uma ANOVA, em que se testou H1.

Os resultados indicam que em relação ao efeito de interação combinada dos dois fatores (escalão de receita e de população), $[F(1,174) = 0,292, p = 0,590]$ não se verifica efeito significativo. Em relação aos efeitos principais da receita $[F(2,174) = 2,035, p = 0,134]$ não se verifica interação, assim como aos efeitos principais da população $[F(2,174) = 1,363, p = 0,259]$. O Teste Levenes $[F(5,174)=0,593, p=0,705]$; assim $p>0,05$, a variável dependente tem variância igual nos 02 grupos. Neste sentido os escalões receita e população não têm uma distribuição normal, todavia $n>30$ em todos os escalões (teorema do limite central), a ANOVA é robusta para quebra do pressuposto da normalidade na amostra.

Assim, rejeita-se H1, uma vez que não existe diferença no nível de implantação entre os municípios em razão de características de sua dimensão, tanto em relação à receita como à população. Destoando da visão mais comum da literatura, como em Smith (2004), Van Dooren (2005) e Læg Reid et al. (2006), sobre a maior capacidade e disponibilidade das grandes entidades para introduzir mudanças nas práticas contábilísticas e de gestão, essa realidade não está presente nos municípios do RS. Em relação à maior população e à maior disponibilidade para desenvolver o processo de implantação do SICSP, como referido por Gomes et al. (2009), este estudo também não retrata essa realidade, confrontando também Pollanen (2005) ao tratar das medidas de desempenho em municípios e a propensão maior na sua aplicação em grandes municípios e restrições em médios e pequenos e os resultados. Os achados corroboram os de Lovato et al. (2016), que constatou não haver associação significativa entre o volume de arrecadação da receita dos municípios de Santa Catarina e o nível de implantação do SICSP, bem como os de Pereira e Romão (2016), que identificaram os mesmos percentuais de implantação em municípios de pequena e grande dimensão, e concluem que a variável dimensão não é condição essencial para a implementação do SISCSP. Os dados da estatística descritiva em relação às barreiras (aspectos financeiros) demonstram que a capacidade financeira não é assumida como uma forte restrição pelos

respondentes. Assim, podemos rejeitar H1, uma vez que não existe diferença no nível de implantação do SICSP entre os municípios em razão de características de sua dimensão.

4.3 CARACTERÍSTICA DO PROFISSIONAL E NÍVEL DE IMPLANTAÇÃO

Seguindo o que foi realizado para H1, comparam-se se o nível de implantação do SICSP tem diferenças significativas em relação as características do perfil do utilizador do SICSP, testou-se H2 pelo uso de uma ANOVA.

Os resultados indicam que o efeito de interação (habilitações, nível de experiência em CSP e gestão) não influenciam significativamente o nível de implantação, [F(1,169) = 0,794, p = 0,374)]. Assim como o efeito combinado dos demais fatores dois a dois. Para o nível de habilitações e o nível de experiência em gestão [F(2,166) = 0,000, p = 1,00], bem como para a experiência CSP e o nível de habilitações [F(1,166) = 0,255, p = 0,614], e experiência em CSP e experiência em gestão [F(2,166) = 0,759, p = 0,470]. Relativo aos efeitos principais das variáveis nível de habilitações [F(1,166) = 0,413, p = 0,521)], nível de experiência em CSP [F(1,169) = 2,268, p = 0,134)], nível de experiência em gestão [F(2,169) = 0,853, p = 0,428)], todos se demonstraram não significativos com $p > 0,05$. O modelo tem pouca qualidade, explicando apenas 9% da variação do nível de implantação (R^2 ajustado = 0,096), sendo a experiência em CSP o efeito mais importante (η^2 parcial = 0,013). O Teste Levenes [F(10,169)=4,867, p=0,000]; assim $p < 0,05$, rejeita a normalidade dos escalões. A variável dependente não tem variância igual. Assim os escalões de receita e população não têm uma distribuição normal, todavia $n > 30$ em todos os escalões (teorema do limite central) a ANOVA é robusta para a amostra.

Assim, se rejeita H2, pois não se confirma que existe relação entre as características do profissional e o nível de implantação, como previsto em parte da literatura, apesar do afirmado por Bourdeaux e Chikoto (2008), que sugerem existir relação positiva entre o expertise e os resultados em processo de reformas – os dados não confirmam essa relação. Os resultados ainda confrontam o afirmado por Rosa et al. (2015) em relação entre o nível de conhecimento do sistema e o nível de implantação, sendo que quanto maior o conhecimento, maior o nível de implantação. Destoam ainda do achado de Schoute e Budding (2017) em relação à experiência e ao nível de formação, e que esses fatores afetam o design do sistema de custos. Os resultados se aproximam dos achados de Montesinos e Brusca (2009), que constataram que não

existem diferenças significativas no uso dessas ferramentas entre entidades com um gerente profissional e as entidades sem. Corroboram, por exemplo, os achados de Montesinos et al. (2013) em relação à falta de relação de experiência e nível de implantação.

5. CONCLUSÕES

Os objetivos deste estudo foram identificar a importância e o uso da informação de custos, as barreiras e o nível de sua implantação no setor público municipal do RS, e verificar a possível relação das características dos municípios e dos profissionais de contabilidade no nível de implantação do SICSP.

Os dados suportam o presente na teoria de que existe um reconhecimento dos potenciais utilizadores do SICSP em relação à importância dessa informação para diferentes aspectos dentro das organizações em especial para a tomada de decisão. Os fatores mais destacados como importantes neste sentido foram planejamento financeiro, orçamentário, controle de custos e preço de serviços.

Os resultados indicam ainda que a informação de custos não é utilizada pelo setor municipal do RS. A pesquisa indica que existe um baixo nível de uso da informação e custos de todos os fatores listados com médias muito próximas a 2, que na escala utilizada correspondem a “não utilizada em grande parte”. Destacamos que essa falta de uso pode estar atrelada ao baixo nível de implantação do SICSP, uma vez que os percentuais de implantação estão concentrados em 0% e de 1% a 25% de implantação. Por óbvio, se não existe sistema, não se terá o conjunto de informação disponível para a tomada de decisão, inviabilizando seu uso por parte dos tomadores de decisão.

Em razão do indicativo de estudos anteriores sobre o baixo nível de implantação, esta pesquisa buscou explorar quais as principais barreiras para a implantação do SICSP. Dois fatores se destacaram em razão de sua média elevada: a falta de conhecimento de gestores sobre a importância e o uso da informação, e a falta de cultura do setor público em gestão de custos, corroborando com os indicativos na literatura neste sentido. Podemos ainda inferir que os aspectos ligados à disponibilidade de recursos financeiros, hardwares e rotatividade de servidores do setor referidos na literatura não são os principais causadores de restrições do SICSP.

Os resultados sugerem que não existe efeito significativo dos fatores relacionados às características do município com maior ou menor população, ou maior ou menor orçamento, e o nível de implantação (H1), bem como não comprovamos haver efeito significativo das características do profissional em relação ao seu tempo de experiência em gestão, em contabilidade do setor público e do nível de habilitação, e o nível de implantação (H2).

Esses resultados, rejeitando H1 e H2, alinhados com o conjunto de barreiras identificado, bem como o baixo nível de implantação, permitem inferir que os fatores constrangedores da contabilidade de custos estão para além das fronteiras do “setor de contabilidade” da prefeitura. O estudo permite concluir qual ou quais os conjuntos de fatores que mais limitam essa implantação ou impactam de forma direta no seu nível e ainda excluir que fatores (características do município e dos utilizadores) não são estatisticamente responsáveis pelo baixo nível de implantação do CSP no setor público.

Novos estudos podem surgir comparando outras características do município, como se outras variáveis de característica da organização ou de seu ambiente organizacional afeta os níveis de implantação do SICSP ou sobre outros aspectos do perfil do utilizador como seu nível de treinamento ou mesmo o quantitativo de pessoas envolvidas no processo de implantação. Ainda sugerimos estudos que explorem as características das barreiras, se estas estão presentes em determinado perfil de organização ou município e seu nível de impacto.

REFERÊNCIAS

- Akbar, R., Pilcher, R. A., & Perrin, B. (2015). Implementing performance measurement systems: Indonesian local government under pressure. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 12(1), 3–33. <https://doi.org/10.1108/QRAM-03-2013-0013>
- alonso Borba, J., & da Silva Flores, L. C. (2009). A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública: um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina. *rap—rio de Janeiro*, 43(3), 579–607.
- Benito, B., Brusca, I., & Montesinos, V. (2007). The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSASs. *International Review of Administrative Sciences*, 73(2), 293–317. Obtido de <http://ras.sagepub.com/content/73/2/293.abstract>
- Bolívar, M. P. R., Alcaide Muñoz, L., & López Hernández, A. M. (2013). Determinants of Financial Transparency in Government. *International Public Management Journal*, 16(4), 557–602. <https://doi.org/10.1080/10967494.2013.849169>
- Bourdeaux, C., & Chikoto, G. (2008). Legislative influences on performance management reform. *Public Administration Review*, 68(2), 253–265.

- Brusca, I., & Martínez, J. C. (2015). Adopting International Public Sector Accounting Standards: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting. *International Review of Administrative Sciences*. <https://doi.org/10.1177/0020852315600232>
- Carvalho, J. B. D. C., Gomes, P. S., & José Fernandes, M. (2012). The Main Determinants of the Use of the Cost Accounting System in Portuguese Local Government. *Financial Accountability & Management*, 28(3), 306–334. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2012.00547.x>
- da Costa Carvalho, J. B., Camões, P. J., Jorge, S. M., & Fernandes, M. J. (2007). Conformity and diversity of accounting and financial reporting practices in Portuguese local government. *Canadian Journal of Administrative Sciences/Revue Canadienne des Sciences de l'Administration*, 24(1), 2–14.
- da Rosa, F. S., da Silva, L. C., & Soares, S. V. (2015). Aspectos de convergência da contabilidade no setor público: um enfoque sobre a implantação do sistema de custos segundo a percepção de contadores municipais do estado de Santa Catarina/International Public Sector Accounting Standards: the perception munic. *Contabilidad y Negocios*, 10(19), 27.
- da Silva, L. C., & da Rosa, F. S. (2015). Aspectos de convergência da contabilidade no setor público: um enfoque sobre a implantação do sistema de custos segundo a percepção de contadores municipais do Estado de Santa Catarina. Em *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- dos Santos, M. R., Costa, F., & Voese, S. B. (2016). Causas da (não) utilização de sistemas de apuração de custos pelas instituições federais de ensino superior. Em *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Drehmer, A. F., Raupp, F. M., & Tezza, R. (2016). Implantação do sistema de informação de custos em prefeituras catarinenses: o que dizem os contadores sobre as dificuldades e contribuições? Em *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Goh, S. C. (2012). Making performance measurement systems more effective in public sector organizations. *Measuring business excellence*, 16(1), 31–42.
- Gomes, P., Carvalho, J., & Fernandes, M. (2009). Determinantes da adoção e desenvolvimento do sistema de contabilidade de custos nos Municípios Portugueses. *Contabilidade e Gestão*, 8, 11–40.
- HOOD, C. (1991). A PUBLIC MANAGEMENT FOR ALL SEASONS? *Public Administration*, 69(1), 3–19. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x>
- Læg Reid, P., Roness, P. G., & Rubecksen, K. (2006). Performance management in practice: The Norwegian way. *Financial Accountability & Management*, 22(3), 251–270.
- Lovato, L., Oliveira, E. G., Guimarães, I. A., & Capatan, A. (2016). Sistemas de Informações de Custos no Setor Público no Brasil: Uma Análise da Percepção dos Usuários Sob o Enfoque da Gestão Governamental. *GCG: Revista de Globalización, Competitividad & Gobernabilidad*, 10(1).
- Mättö, T., & Sippola, K. (2016). Cost Management in the Public Sector: Legitimation Behaviour and Relevant Decision Making. *Financial Accountability & Management*, 32(2), 179–201.
- Montesinos, V., & Brusca, I. (2009). Towards Performance, Quality and Environmental

- Management in Local Government: the Case of Spain. *Local Government Studies*, 35(2), 197–212. <https://doi.org/10.1080/03003930902742971>
- Montesinos, V., Brusca, I., Rossi, F. M., & Aversano, N. (2013). The usefulness of performance reporting in local government: comparing Italy and Spain. *Public Money & Management*, 33(3), 171–176. <https://doi.org/10.1080/09540962.2013.785701>
- Newcomer, K., & Caudle, S. (2011). Public Performance Management Systems. *Public Performance & Management Review*, 35(1), 108–132. <https://doi.org/10.2753/PMR1530-9576350106>
- Padrones, G. S. A., Santos, W. J. L. dos, & Colares, A. C. V. (2017). Implantação do Sistema de Informação de Custos no setor público: A experiência do Governo Federal Brasileiro. *Science of Human Action*, 2(1), 68–98.
- Pereira, A. L., & Romão, A. L. (2016). A implementação do sistema de contabilidade de custos nos municípios portugueses. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 12(27), 165–186.
- Pizzini, M. J. (2006). The relation between cost-system design, managers' evaluations of the relevance and usefulness of cost data, and financial performance: an empirical study of US hospitals. *Accounting, Organizations and Society*, 31(2), 179–210.
- Pollanen, R. M. (2005). Performance measurement in municipalities: Empirical evidence in Canadian context. *International Journal of Public Sector Management*, 18(1), 4–24. <https://doi.org/10.1108/09513550510576125>
- Schoute, M., & Budding, T. (2017). Stakeholders' Information Needs, Cost System Design, and Cost System Effectiveness in Dutch Local Government. *Financial Accountability & Management*, 33(1), 77–101.
- Van Dooren, W. (2005). What makes organisations measure? Hypotheses on the causes and conditions for performance measurement. *Financial accountability & management*, 21(3), 363–383.

PARTE 2
CATEGORIA RELATO DE EXPERIÊNCIAS DE IMPLANTAÇÃO E USO DA
INFORMAÇÃO DE CUSTOS

SISTEMATIZAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO COM USO DE FERRAMENTAS DE BI (BUSINESS INTELLIGENCE): UM RELATO DE EXPERIÊNCIA DA IMPLANTAÇÃO DE CUSTOS NA EMPRESA BRASIL DE COMUNICAÇÃO S/A – EBC*

*Enio Alves de Souza
Carolina Bernardes Soares
Antônio Martins de Araújo Filho
Milton Vilarouca Neto
Rubem Sérgio Silva Rosa*

Resumo

A Empresa Brasil de Comunicação S/A – EBC relata sua experiência na elaboração e implantação da sistematização de custos, bem como os resultados positivos já alcançados. O modelo é inovador, cuja essência é integrar custos a planejamento orçamentário, para isso foi criada uma codificação, com elementos comuns (elo). A premissa foi otimizar os meios já disponíveis, ou seja, os sistemas estruturantes, e ferramentas, cujas licenças fossem gratuitas. A metodologia utiliza o Plano Interno – PI, das Notas de Empenho – NE`s, conjugado com a utilização de Centro de Custos, do SIAFI. Esta combinação, alinhada aos procedimentos de Business Intelligence (BI), permite a visualização e disponibilização das informações de custos em diversos painéis de controle (dashboards), gerando links para consultas, atualizados diariamente de forma dinâmica, interativa e amigável aos gestores balizando e fundamentando tomadas de decisões. Esse modelo obteve excelentes resultados, tais como: 1) redução do tempo de apuração de três semanas para 30 minutos diariamente; 2) eliminação de impressões de relatórios; 3) melhoria da transparência, confiabilidade e fidedignidade das informações de custos; 4) informações de custos mais detalhadas decorrentes do refinamento dos critérios de rateio; 5) abandono da metodologia manual na coleta de dados em processos físicos, assumindo o modelo informatizado, com pontos de conferências, para manter a qualidade das informações e 6) interesse de diversas áreas da EBC, com a capacitação de 75 empregados no primeiro semestre de 2017 para operar a ferramenta Power BI, visando à criação de painéis de controle, contribuindo para a disseminação da cultura de custos e accountability.

Palavras-chave

Custos no Setor Público; Sistematização; Integração; *Business Intelligence*; Plano Interno.

* Tema: *Experiências de implantação de custos (casos práticos de aplicação)*.

INTRODUÇÃO

Dentre os desafios de fomentar a utilização da informação de custos como um instrumento de governança no setor público⁷ em órgãos com dificuldades de criar seus próprios modelos⁸ e de “fazer com que as informações geradas sejam úteis e apropriadas ao processo decisório, essencialmente para facilitar a tarefa do gestor na busca por maximizar os resultados dos recursos públicos para a sociedade da qual ele faz parte” (Machado e Holanda, 2010), a Empresa Brasil de Comunicação S/A (EBC) propôs-se a implantar um projeto denominado “sistematização de custos”.

O objetivo do projeto é implantar a sistematização de custos com informações úteis, tempestivas, transparentes e de fácil acesso, disponibilizadas por meio de links interativos e dinâmicos, gerados por meio de ferramenta de *business intelligence* (MS-Power BI, licença gratuita), mediante a atualização diária dos sistemas estruturantes da administração pública federal (SIAFI e SIAPE), e por meio da extração dos dados através do Tesouro Gerencial, na temática Sistema de Informação de Custos – SIC, com foco na qualidade das informações, fazendo com que “os usuários percebam a utilidade da informação de custos para controle e melhoramento gerencial de suas atividades e aperfeiçoamento do processo de decisão”, conforme salientam Machado e Holanda (2010), bem como demonstrar o modelo de sistematização de custos da EBC para as demais entidades e órgãos do setor público, em especial as empresas estatais.

Além desta introdução, este trabalho é composto por seis seções. Na Seção 2 é apresentado o referencial teórico e normativo. Na Seção 3, os procedimentos metodológicos. Na Seção 4 encontram-se os relatos de experiência na EBC, na Seção 5, as considerações finais e, na Seção 6, as referências utilizadas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO E NORMATIVO

2.1 - CONTABILIDADE DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

Em 2011, o Conselho Federal de Contabilidade – CFC, por meio da Resolução n. 1366/11, aprovou a NCT T 16.11 – Sistema de Informação de Custos no Setor Público. O item 8 desta norma destaca que vários dispositivos legais determinam a

⁷ A IN Conjunta MP/CGU N. 01, de 10/05/2016, no art. 2º, item IX, estabelece que a **governança no setor público** compreende essencialmente os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade

⁸ Palestra sobre Custos como Instrumento de Governança – STN/ESAF (Sistema de Informação de Custos).

apuração de custos no setor público como requisito de transparência e prestação de contas, seja para controle interno, externo ou social. Frisa também o valor da informação de custos para fins gerenciais. Este dispositivo legal apresentou o Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) como obrigatório em todas as entidades do setor público, com objetivos de registrar, processar e evidenciar os custos de bens e serviços e outros objetos de custos produzidos e oferecidos à sociedade pelas entidades públicas.

Destaca-se que os normativos de custos no setor público vêm sendo exigidos desde 1964, por meio das Leis 4.320/64 (Artigos 85 e 99) e 10.180/2001 (artigo 15), do Decreto-Lei 200/67 (Art. 79), dos Decretos 93.872/1986 (Art. 137) e 6.976/2009 (Art. 3), da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (LC 101/200) e do Acórdão 1.078/2004, do Tribunal de Contas da União (TCU), como ressaltam Martini et al (2016, p. 78).

2.2 PLANO INTERNO – PI

De acordo com o Manual SIAFI (Brasil, 2017), o plano interno (PI) é um componente opcional da estrutura orçamentária, com codificação própria criada pelo respectivo órgão, com as finalidades de detalhar a dinâmica gerencial da unidade quanto ao planejamento e o acompanhamento interno, e agrupar diferentes programas ou alocar a execução orçamentária. O PI, criado em 1987, é um código composto por até 11 caracteres alfanuméricos. Conforme citado por Ferrari (2014, p.179), o PI é um instrumento de planejamento e acompanhamento que pode ser usado para detalhar um projeto/atividade.

Uma pesquisa efetuada por Ferrari (2014, p. 186) constatou que, dos 40 órgãos superiores do Governo Federal, 29 utilizam PI. Ressalta o autor que, apesar de ter focado nos órgãos superiores, quando um órgão superior utiliza PI, todos os órgãos subordinados a ele também devem utilizá-lo. A metodologia da EBC propõe-se a utilizar o PI para fazer uma ponte entre custos e planejamento orçamentário.

2.3 SIC – SISTEMA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL

De acordo com Machado e Holanda (2010), o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC) é um “sistema de apoio à gestão, a ser utilizado tanto pelos órgãos executores das políticas públicas quanto pelos órgãos centrais de planejamento e

de controle”, acrescentando que “os sistemas de custos não possuem carácter transaccional e sim gerencial, estabelecendo relações voltadas para os objetos de custos, a partir de informações de outros sistemas auxiliares”. Ainda segundo os autores, o SIC tem entre suas finalidades, subsidiar o processo de planejamento e orçamentação, apoiar as decisões sobre continuar responsável pela produção de determinado bem, serviço ou atividade; ou entregá-lo a entidades externas. Possibilita, ainda, a medição de resultados e desempenhos, proporcionando controles mais orientados a resultados.

Conforme esclarecem Machado e Holanda (2010), na concepção do SIC foi levada em consideração a “abordagem em duas dimensões concomitantes: uma macro, sistêmica, generalizante e outra micro, específica, particular, que respeita a especificidade física operacional de cada órgão ou entidade”. A abordagem micro, em especial, constitui um fator preponderante para a obtenção dos custos em sua totalidade, tendo em vista que outras fontes de informações de custos estão presentes em sistemas informatizados próprios de cada órgão ou entidade.

Destaque-se que o SIC passou a ser um dos temas do Tesouro Gerencial a partir do ano de 2015, mantendo as linhas conceituais, em sua maioria, e; trazendo melhorias à sistematização e classificação dos custos no ato da extração dos dados por meio de novos atributos⁹ e novas métricas¹⁰.

2.4 BUSINESS INTELLIGENCE – BI

O termo “*business intelligence*”, diz respeito à inteligência de negócios. De acordo com Sezões et al (2006), o conceito de BI engloba:

(...) um vasto conjunto de aplicações de apoio à tomada de decisão que possibilitam um acesso rápido, partilhado e interativo das informações, bem como a sua análise e manipulação; através destas ferramentas, os utilizadores podem descobrir relações e tendências e

⁹ **Atributos** são elementos ligados às tabelas do SIAFI, como UG, Órgãos, Unidade Orçamentária, enfim, todos os parâmetros ligados às tabelas administrativas, tabelas orçamentárias e tabelas de apoio. Também são atributos os parâmetros ligados às contas contábeis e respectivas conta correntes, como a natureza da despesa, a fonte de recursos, o PTRES, etc. (Conceitos sobre Tesouro Gerencial, apresentado na 43ª FONAI-TEC, disponível em: http://www.fonai-mec.com.br/2013/43/material/Oficina_2_Jucelio_Tesouro_Gerencial.pdf)

¹⁰ **Métricas:** são cálculos analíticos realizados contra os dados armazenados (fatos) para produzir resultados que podem então ser analisados para fins de tomada de decisão. São semelhantes às fórmulas em planilha eletrônica. As métricas são normalmente parâmetros de tipo de saldo, como por exemplo, Movimento Líquido, Saldo Atual, etc... (Conceitos sobre Tesouro Gerencial, apresentado na 43ª FONAI-TEC, disponível em: http://www.fonai-mec.com.br/2013/43/material/Oficina_2_Jucelio_Tesouro_Gerencial.pdf).

transformar grandes quantidades de informação em conhecimento útil.
(Sezões et al, 2006, p.10)

De acordo com Moss et al (2003 apud Lisboa Junior,2017), um BI não é um produto, nem um sistema, é uma arquitetura e uma coleção de aplicações e banco de dados com acesso facilitado aos dados e que provê suporte à tomada de decisão.

Segundo Turban et al (2009, p. 27), BI é um termo “guarda-chuva” que inclui arquiteturas, ferramentas, bancos de dados, aplicações e metodologias. Tem como objetivo o acesso interativo aos dados (às vezes, em tempo real), proporcionando a manipulação desses dados e fornecendo aos gerentes e analistas de negócios a capacidade de realizar a análise adequada.

Por “manipulação” é conveniente explicar que se trata dos ajustes e formatação dos dados extraídos do *data warehouse* (depósito de dados) para a armazenagem de dados (*data mart*, isto é, um subconjunto de dados de um *data warehouse*) a ponto de ficarem aptos a serem lidos pelas ferramentas de visualização e geração de *dashboards*.

Ainda de acordo com Turban et al (2009, p. 27), o processo de BI baseia-se na transformação de dados em informações, depois em decisões e, finalmente, em ações. Os mesmos autores mencionam ainda que “ao analisarem dados, situações e desempenhos históricos e atuais, os tomadores de decisão conseguem valiosos *insights* que podem servir como base para decisões melhores e mais informadas”.

2.5 TESOURO GERENCIAL - TG

O Tesouro Gerencial é um sistema construído em uma plataforma de *Business Intelligence* (BI) para consulta de informações dos sistemas estruturantes do Governo Federal (SIAFI, SIAPE, SIOPE). Este sistema substituiu o SIAFI Gerencial a partir de 2015, gerando informações gerenciais e de custos. Segundo o Tesouro Nacional¹¹, os benefícios deste sistema são a ampliação expressiva da abrangência e a atomicidade dos dados, a geração de relatórios dinâmicos, a modularidade, a construção de documentos complexos e painéis (*dashboards*) e o agendamento de consultas.

Segundo Ferrari (2014, p. 179) o “Tesouro Gerencial supera uma limitação do SIAFI Gerencial: o limite de apenas dois parâmetros nas linhas da aba ‘Apresentação’. Desta forma, o Tesouro Gerencial será capaz de agrupar, em uma única consulta, diversas classificações orçamentárias”.

¹¹ Artigo SIAFI – Tesouro Gerencial – Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/modelo-artigo-siafi/-/asset_publisher/G4pwX6fShrZj/content/tesouro-gerencial. Acesso em 18 jun. 2017.

3 - PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente trabalho caracteriza-se por procedimentos metodológicos, baseados na pesquisa qualitativa, bibliográfica e exploratória.

De acordo com Ludke e André (1986) a pesquisa qualitativa tem o ambiente natural como sua fonte de dados e o pesquisador como seu principal instrumento. Segundo Gil (2002, p. 44), a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído, principalmente, de livros e artigos científicos. Neste sentido, a equipe de custos efetuou uma vasta pesquisa bibliográfica, em busca de normativos e legislações que amparassem o modelo de custos da EBC, bem como pesquisas em livros técnicos com a temática de custos, orçamento público, *business intelligence* e planejamento orçamentário.

Segundo Gil (2002, p. 41) a pesquisa exploratória proporciona:

(...) maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou constituir hipóteses. Pode-se dizer que estas pesquisas têm como objetivo principal o **aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições**. [...] Na maioria dos casos, essas pesquisas envolvem: (a) levantamento **bibliográfico**; (b) entrevistas com pessoas que tiveram **experiências práticas** com o problema pesquisado; e (c) análise de **exemplos** que “estimulem a compreensão”. (grifos nossos).

Assim, a EBC fez uso de processo de *benchmarking* em órgãos e entidades públicas em busca de melhores práticas para a consolidação do modelo de custos. Foram realizadas reuniões com equipes internas para alinhamento de procedimentos e conceitos, orientações técnicas junto à Secretaria do Tesouro Nacional (STN), participação em congressos, seminários, simpósios e encontros de custos no setor público.

4 A EXPERIÊNCIA NA EBC SOBRE A IMPLANTAÇÃO E USO DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS

4.1 SOBRE A EMPRESA BRASIL DE COMUNICAÇÃO S/A - EBC

A Empresa Brasil de Comunicação S/A (EBC) é uma empresa pública, dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivo da União, conforme Decreto-Lei 200/67, art. 5º, inciso III. A EBC é uma sociedade anônima, com prazo de duração indeterminado e de capital fechado, vinculada à

Secretaria de Comunicação Social da Presidência da República. Foi criada em 24 de outubro de 2007, pelo Decreto n. 6.246/2007, com base na Medida Provisória n. 398/2007, posteriormente convertida na Lei n. 11.652/2008, tendo por finalidade a prestação de serviços de radiodifusão pública e serviços conexos, observados os princípios e objetivos estabelecidos na Lei. A EBC pertence à administração pública indireta, no rol das Entidades Paraestatais, dependentes do Tesouro Nacional.¹²

4.2 HISTÓRICO DA EBC NO CONTEXTO DE APURAÇÃO DE CUSTOS

A EBC apura custos há mais de nove anos. Sempre teve a preocupação de medir suas operações no intuito de identificar os custos de cada produto/serviço da Empresa, de forma a compor os custos dos serviços prestados (CSP) e acompanhar a variação trimestral dos custos.

Esta apuração era realizada através de processos árduos, morosos, exaustivos e ineficientes. Todo o tempo e recurso humano disponíveis eram dedicados ao levantamento das informações de custos a partir de processos físicos, identificando de forma manual cada dado de custos apresentado nas notas de lançamentos¹³ do SIAFI, constantes nos processos de pagamentos e outros relatórios elaborados pelas áreas de cadastro e pagamentos, almoxarifado, viagens, contabilidade e finanças. Posteriormente, estas informações eram lançadas em banco de dados (MS-Acess) e transferidas para inúmeras planilhas eletrônicas (MS-Excel), onde cada conta orçamentária mantinha uma aba (mais de 200), conforme Esquema 1. Por fim, o resultado deste trabalho era consolidado em outras planilhas, que geravam os relatórios trimestrais. Este processo, devido à sua complexidade e morosidade, não permitia análise dos dados com fins de produzir informações relevantes à tomada de decisão. Servia tão somente para atender à demanda legal de elaboração do Demonstrativo de Resultado do Exercício – DRE.

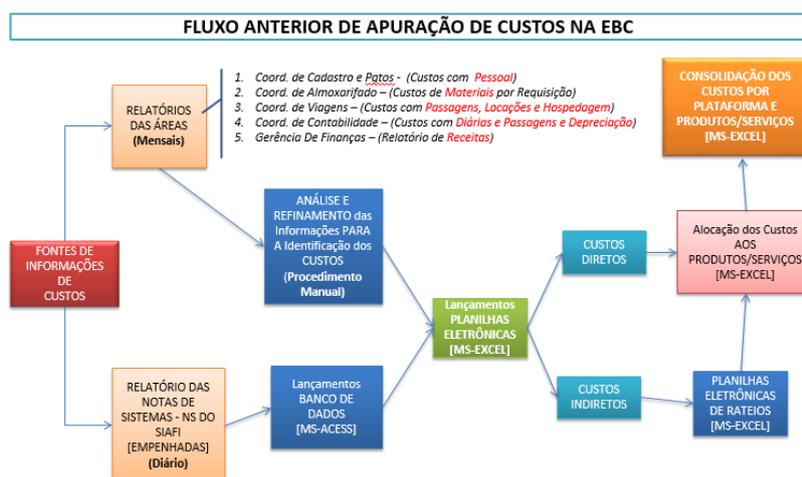
Com o objetivo de mudar esta realidade, a EBC começou a analisar metodologias de apuração de custos aplicadas em outros órgãos públicos. Após benchmarkings efetuados na Empresa Brasileira de Pesquisas Agropecuária - EMBRAPA, Comando do Exército, Comando da Aeronáutica - COMAER, Companhia

¹² Segundo a NBC TSP Estrutural no item 1.8B as empresas estatais dependentes são empresas controladas que recebem do ente controlador recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal, despesas de custeio em geral ou despesas de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária.

¹³ **Nota de Lançamento de Sistema – NS** - tem a finalidade de permitir registrar eventos contábeis de forma automática. [Fonte: Manual do Siafi do Tesouro Nacional]

Nacional de Abastecimento - CONAB e na Secretaria do Tesouro Nacional – STN, foi possível visualizar caminhos para se criar uma metodologia, visando à implantação do Sistema de Informação de Custos na Empresa.

Esquema 1: Fluxo Anterior



Fonte: Autoria Própria (2017)

Os anos de 2013 e 2014 foram dedicados à primeira etapa da implantação. A metodologia proposta à época, com seu arcabouço histórico e conceitual, foi apresentada no 4º Prêmio Chico Ribeiro | 2014, tendo sido premiada, ficando com o 3º lugar na categoria “Relatos de Experiência”.

Com o advento do novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP, a partir de 2015, trazendo mudanças em diversos registros e lançamentos orçamentários, contábeis e financeiros, inclusive na disponibilização de novas métricas na obtenção de relatórios por meio do Tesouro Gerencial, por prudência administrativa e, devido à necessidade de capacitação de novos integrantes da equipe de custos, optou-se pelo adiamento da implantação¹⁴, afim de possibilitar melhor aprendizado sobre o novo PCASP e Tesouro Gerencial, visando garantir a continuidade de cumprimento das atividades previstas em leis e normativos impostos à EBC, como a obrigatoriedade de elaboração do Demonstrativo de Resultado do Exercício – DRE, bem como avançar em relatórios de cunho gerencial para a tomada de decisões.

¹⁴ Fato mencionado no Relatório de Gestão da EBC relativo ao exercício de 2015, p. 109.

4.3 PROJETO DE IMPLANTAÇÃO DA SISTEMATIZAÇÃO DE CUSTOS

Em 2016, com a equipe de custos renovada, porém ainda deficitária, a EBC retomou o projeto de implantação de custos sob um novo olhar sistêmico e organizacional. As novas ferramentas tecnológicas permitiram fazer muito mais e em menos tempo. As possibilidades advindas da extração de dados por meio do Tesouro Gerencial e do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal permitiram uma nova análise da metodologia.

Neste sentido, foram envolvidos no projeto integrantes das áreas de planejamento orçamentário, de execução orçamentária, de custos e de contabilidade, para modelar a nova base de mensuração de custos, alinhada com o objetivo de integrar os dados de custos com planejamento orçamentário e execução orçamentária.

A EBC convidou a Secretaria do Tesouro Nacional – STN para promover palestra sobre custos no setor público e elucidar dúvidas pertinentes aos procedimentos de entrada de dados de custos no SIAFI e seus impactos nos lançamentos contábeis. Além de sanar as dúvidas e dirimir os receios da equipe técnica, a STN apresentou um fluxo necessário para a personalização dos custos pelo órgão, compostos por quatro etapas, conforme demonstrados no Gráfico 1, que norteou o projeto de implantação de custos na EBC.

Com o apoio da Diretoria da EBC, a equipe de custos iniciou uma análise do modelo sugerido pela STN, adaptando ao que já existia em termos de procedimentos de custos, ou seja: (a) constituição formal da equipe de custos, sendo criada uma coordenação específica para esta finalidade, a Coordenação de Custos; (b) realização de parcerias e alinhamentos das informações de custos com as áreas de gestão de pessoas, contabilidade, auditoria, almoxarifado, planejamento orçamentário e execução orçamentária; (c) conhecimento do Sistema de Informação de Custos – SIC por meio de cursos ministrados na Escola de Administração Fazendária - ESAF, bem como capacitação da equipe na ferramenta Tesouro Gerencial; e (e) participação de seminários e encontros de custos no setor público.

Gráfico 1: Custo Personalizado pelo Órgão



Fonte: STN (2016)

No âmbito do conhecimento da estrutura¹⁵, foi elaborado um mapa de um projeto com foco na sistematização das informações de custos da EBC. Neste mapa foram apontadas as justificativas do projeto, os efeitos, os resultados a alcançar, os principais recursos, as partes interessadas, os requisitos, as principais entregas, um cronograma gerencial, as premissas, as restrições e os riscos do projeto.

É importante destacar que o projeto “Sistematização das Informações de Custos da EBC” foi incorporado aos projetos estratégicos da Empresa, alinhado ao projeto de “Modernização da Administração”.

4.4 METODOLOGIA DE SISTEMATIZAÇÃO DE CUSTOS DA EBC

Em continuidade ao projeto de implantação de custos na EBC, após várias reuniões de equipes e *benchmarkings*, chegou-se a uma metodologia capaz de apontar os dados de custos integrados aos dados de execução orçamentária e planejamento, sob a visão de centros de custos (por plataformas/produtos/serviços) e visão organizacional (por diretorias/áreas) de forma sistêmica.

¹⁵ Fase 2 do modelo STN. Estrutura Organizacional, vide figura 2.

Trata-se de uma codificação que agrega os objetos de custos que a EBC, a princípio, se propôs a mensurar¹⁶. Assim, partiu-se do objetivo de utilizar o PI (Plano Interno) e o Centro de Custos (aba Centro de Custos), ambos compostos por até 11 caracteres alfanuméricos.

Gráfico 1: Codificação

CODIFICAÇÃO DE PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO & CUSTOS



Fonte: Autoria Própria (2017)

A metodologia teve por premissa a integração de elementos comuns (elos) apontados no código do PI no ato da emissão da Nota de Empenho (NE), e no Código de Custos, apontado no ato da liquidação, na aba “Centro de Custos” do “Contas a Pagar/Receber” do SIAFI (CPR/SIAFI). De acordo com as orientações da NBC T 16.11, no item 20, o SICSP deve estar integrado com o processo de planejamento e orçamento, devendo utilizar a mesma base conceitual, se referirem-se aos mesmos objetos de custos, permitindo assim o controle entre o orçado e o executado. Neste sentido o objeto de gasto foi utilizado como sendo o elemento de integração entre o planejamento orçamentário e custos. Esse elo permitiu obter os custos departamentais a partir da perspectiva dos valores alocados como custos, servindo de objeto de projeção mais próximo da realidade dos fatos, como alternativa às projeções de contingenciamentos orçamentários lineares. O gráfico 2 demonstra a codificação utilizada na metodologia de apuração de custos da EBC.

¹⁶ Fase 3 do modelo STN. Objeto de Custos, vide figura 2.

A tabela de PI foi destinada uma codificação de 11 dígitos alfanuméricos, permitindo a aplicação dos dados que retratam transações orçamentárias identificadas por diretorias, áreas, sequencial de planejamento, grupo de natureza da despesa, categoria econômica e objeto do gasto (desmembramento das contas de natureza de despesas). Esta combinação de dados permite uma visão da Empresa sob o aspecto organizacional (diretorias e áreas) e sob o aspecto econômico (grupo de despesa, categoria econômica, objeto do gasto), contribuindo para uma informação sistêmica, qualificada e precisa, conforme demonstrado no Gráfico 3.

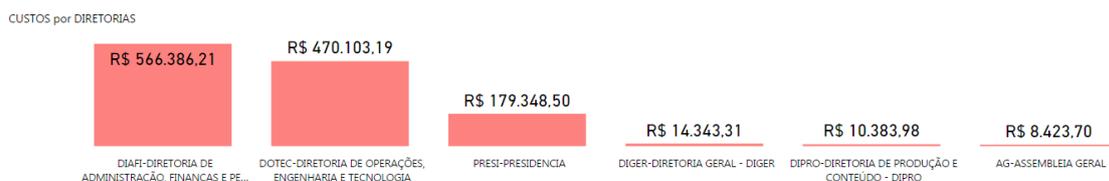
Gráfico 3: Visões da Codificação



Na visão organizacional (departamental), tem-se os custos por diretorias e por áreas. Com base nesta linha de informação, o gestor poderá acompanhar os gastos das diretorias e das áreas, inclusive fazer uma análise comparativa por período. Os exemplos abaixo representam os custos organizacionais de um determinado período, sendo o Gráfico 4 reflexos dos custos por diretorias, e a Tabela 1, os custos por área. Este procedimento vem ao encontro do que dispõe o item 4 da NBC T 16.11, o qual menciona que “a evidenciação dos objetos de custos pode ser efetuada sob a ótica institucional, funcional e programática, com atuação interdependente dos órgãos centrais de planejamento, orçamento, contabilidade e finanças”.

A visão econômica da codificação de planejamento orçamentário é representada pela agregação dos custos por grupo de natureza da despesa, por categoria econômica (custeio ou investimento) e por objeto do gasto (elemento integrador e comum com a codificação de custos).

Gráfico 2: Custos por Diretorias



Fonte: Autoria Própria (2017)

Tabela 1: Custos por Áreas

AREAS	CUSTOS
Administração E Logística	R\$ 484.994,52
Conselho Fiscal	R\$ 8.423,70
Diretoria De Administração, Finanças E Pessoas - DIAFI	R\$ 69.514,81
Diretoria De Produção E Conteúdo - DIPRO	R\$ 10.383,98
Engenharia	R\$ 470.103,19
Gestão De Pessoas	R\$ 9.886,04
Gex Marketing E Negócios	R\$ 5.835,00
Orçamento, Finanças E Contabilidade	R\$ 1.990,84
Rede	R\$ 5.300,70
Total	R\$ 1.248.988,89

Fonte: Autoria Própria (2017)

Nas informações constantes no planejamento orçamentário, a agregação da natureza da despesa é de fundamental importância, tendo em vista o conhecimento da representatividade dos montantes de despesas continuadas, de pessoal, de viagens, de telecomunicações e, dos gastos com a administração, entre outros. Assim, na codificação do PI, existe um dígito para identificar este grupo de gastos, e, se este gasto for um custo, a temática do Sistema de Informação de Custos – SIC o selecionará.

Quanto à categoria econômica, apesar do PI ser classificado como custeio ou investimento, apenas os valores de custeio são levados em consideração para efeito de custos. Esta seleção é feita no ato da extração dos dados pela temática SIC, utilizando o Tesouro Gerencial. Uma vez que os dados de custos são extraídos do SIC mediante a função “DetaCusto”, cuja finalidade é justamente separar apenas os valores classificados no ato da liquidação como “custos”, ressalta-se que este procedimento é feito de forma sistêmica e de maneira simples, por meio dos relatórios elaborados no Tesouro Gerencial.

Já o objeto de gasto da codificação de planejamento orçamentário terá o mesmo código do objeto de gasto da codificação de custos. Trata-se de um desmembramento da

natureza da despesa (conforme já exposto e exemplificado abaixo), porém ele é preenchido no ato da emissão da Nota de Empenho (NE).

Gráfico5: Visões da Codificação de Custos



Fonte: Autoria Própria (2017)

À tabela de Centro de Custos foi destinada uma codificação também de 11 caracteres alfanuméricos, permitindo a aplicação dos dados que retratam as transações de custos identificadas por plataforma, por produtos, por praças/regiões, por grupo de despesas, por objeto de gastos, por códigos aplicados ao grupo de contas da Demonstração do Resultado do Exercício – DRE e por Custos Fixos ou Variáveis. Esta combinação de dados permite uma visão dos custos sob o aspecto produtivo (produtos/serviços), econômico e contábil, conforme exposto na Gráfico 5. Da mesma forma, corrobora com os preceitos da NBC T 16.11 que em seu item 5, dispõe que:

Para atingir seus objetivos, o SICSP deve ter tratamento conceitual adequado, abordagem tecnológica apropriada que propicie atuar com as múltiplas dimensões (temporais, numéricas e organizacionais, etc.), permitindo a análise de séries históricas de custos sob a ótica das atividades-fins ou administrativas do setor público.

A EBC apura custos utilizando-se do método por absorção¹⁷, portanto, levanta seus custos com base nos gastos destinados aos produtos e serviços da Empresa.

A visão produtiva que retrata as transações dos recursos destinados às plataformas e produtos/serviços da Empresa identifica, portanto, todo o gasto relacionado à atividade fim da estatal. Desta forma, é possível segregar os custos

¹⁷ Fase 3 do modelo STN – modelagem, vide figura 2.

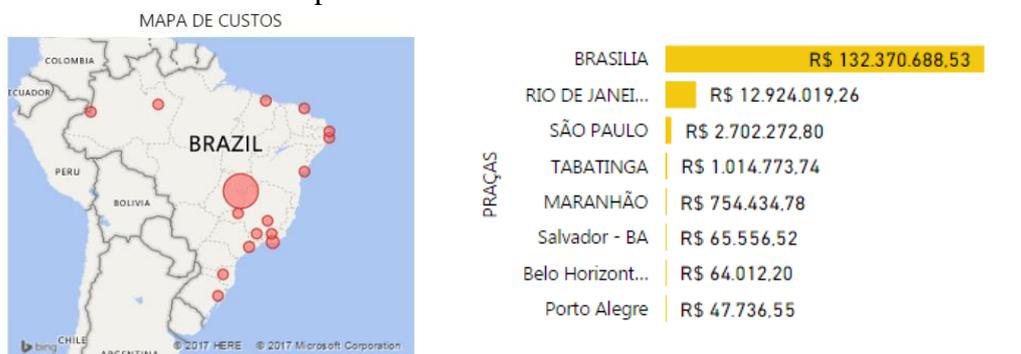
atribuídos às TVs, Rádios, Portal WEB e Captação (outros serviços) dos custos administrativos (*overhead*¹⁸). Cabe salientar que o termo “produto” aqui empregado refere-se a um *output* de um processo. Como explicam Martins e Rocha (2015), “todo processo utiliza insumos (*inputs*) e gera produtos (*outputs*)”. Assim, os produtos da EBC são constituídos por três canais de televisão, sete rádios, prestação de serviços de publicidade legal, análise e monitoramento de mídia e serviços de radiodifusão, representando as atividades e processos de produção.

A visão econômica da codificação de custos permite a obtenção dos custos por praças/regiões, por grupo de despesas (agregação de natureza da despesa) e por objeto do gasto (desmembramento da natureza da despesa).

Os custos identificados por praças/regiões fornecem aos gestores a possibilidade de identificar a evolução dos gastos nas diversas localidades em que a EBC atua. Desde modo, tem-se um instrumento de gestão de custos relativo à viabilidade das operações em cada praça/região. O Gráfico 6 demonstra o mapa de custos e as praças com seus respectivos valores apurados.

As informações por grupo de despesas fornecem o total de custos agregados em quatro grandes grupos, a saber: custos com pessoal, custos com serviços, custos com depreciação e custos com materiais. Desta forma, gera ao gestor a visualização, de forma rápida, dos recursos executados em determinado período nos referidos grupos, permitindo, portanto, além de projetar os gastos para o próximo exercício (planejamento), identificar os recursos oriundos do orçamento de pessoal e do orçamento discricionário (custeio).

Gráfico 3: Mapa De Custos Ref. 1º Trimestre De 2017 - EBC



¹⁸ *Overhead*, de acordo com Martins e Rocha (2015, p. 141) “são custos relativos a atividades de natureza preponderantemente administrativa, inclusive as relacionadas à gestão da produção, incluindo, portanto, todo o apoio ao ambiente produtivo”. Pontua-se, portanto, que os *overheads* considerados como “custos” sob a ótica do custeio por absorção, são aqueles voltados para o ambiente produtivo da empresa.

Fonte: Autoria Própria (2017)

O objeto do gasto constitui um desmembramento das contas de natureza de despesa. Esse detalhamento permite à Empresa visualizar os pormenores de seus custos de forma personalizada. Como exemplo, cita-se a conta “Serviços de Telecomunicações”. Este é o menor nível de detalhe que a relação de elementos de despesas do SIAFI permite classificar. Ao desmembrar esta conta em “Telefonia Móvel”, “Telefonia Fixa” e “Sinal de Satélite”, ganha-se em qualidade da informação, tendo em vista que a conta “Sinal de Satélite” em relação às contas de “Telefonia Móvel” e “Telefonia Fixa”, é extremamente relevante, em função do seu volume, conforme apresentado na Tabela 3. Este desmembramento representa um grande ganho na metodologia da EBC, aplicada na apuração dos custos da Empresa.

Tabela 3: Custos por Objeto do Gasto

ELEMENTO DE DESPESA	OBJETO DO GASTO	janeiro
SERVICOS DE TELECOMUNICACOES	Telefonia Movel	R\$ 32.272,20
	Telefonia Fixa	R\$ 26.969,18
	Sinal De Satélite	R\$ 1.067.592,61
	Total	R\$ 1.126.833,99

Fonte: Autoria Própria (2017)

Na visão contábil presente na codificação de custos, tem-se de um lado, a segregação dos elementos que compõem o Custo dos Serviços Prestados – CSP, a qual é parte integrante da Demonstração do Resultado do Exercício – DRE, e, do outro lado, a segregação dos Custos Fixos e dos Custos Variáveis.

A EBC, por ser uma empresa pública, cumpre com a obrigação da legislação das sociedades anônimas (Lei 6.404/76), disponibilizando aos seus usuários as demonstrações financeiras, dentre elas a Demonstração do Resultado do Exercício – DRE. Esta previsão legal está no art. 176, inciso III da Lei 6.404/76.

A NBC T 16.11, no item 25, também orienta que as informações de custos podem subsidiar a elaboração da Demonstração do Resultado Econômico (DRE), a qual evidencia o resultado econômico das ações do setor público (item 26).

A NBC T 16.11 menciona ainda, no item 27, que:

A DRE deve ser elaborada considerando sua interligação com o subsistema de custos e apresentar na forma dedutiva, pelo menos, a seguinte estrutura: (a) receita econômica dos serviços prestados, dos

bens e dos produtos fornecidos; (b) custos e despesas identificados com a execução da ação pública; e (c) resultado econômico apurado.

Neste sentido, cada transação contábil, efetuada no ato da liquidação, recebe na codificação de custos um elemento que representa um grupo da DRE.

Este procedimento representou um ganho relevante em termos de tempo de obtenção da informação dos CSP. O que hoje se faz em 30 minutos, antes era feito em cerca de três semanas, analisando e refinando os dados que faziam parte do CSP e comparando com os diversos totalizadores das planilhas eletrônicas (MS-Excel) com dados extraídos do SIAFI Gerencial. Após a implantação desta metodologia de codificação e extração dos dados por meio do Tesouro Gerencial, foi possível; **obter diariamente** o valor total dos custos dos serviços prestados (CSP) de forma sistêmica, resultando em relevante ganho na tempestividade, qualidade da informação e rastreabilidade dos dados de custos.

As informações dos custos fixos e custos variáveis, presentes na codificação dos custos da EBC, permitem ao gestor, a qualquer momento, fazer uma análise, em termos de planejamento orçamentário, dos gastos que poderão ocorrer no exercício seguinte. Constituem, portanto, informações sistêmicas sobre os custos das ações da Empresa, utilizando critérios técnicos para selecionar os possíveis “cortes” ou “aumentos” de gastos no futuro.

4.5 MODELO DE APURAÇÃO DOS CUSTOS INDIRETOS DA EBC

Os custos indiretos são os custos que não podem ser identificados diretamente ao objeto de custo, devendo sua apropriação ocorrer por meio da utilização de bases de rateios ou direcionadores de custos (NBC T 16.11, item 9)¹⁹. Neste sentido, a metodologia de custos da EBC aponta para um modelo de apuração dos custos indiretos a partir da identificação dos custos intermediários (centro de custo), para serem direcionados por meio de um critério de rateio aos objetos de custos da Empresa (produtos/serviços), conforme fluxo ilustrado na Tabela 4.

¹⁹ NBC T 16.11, item 9 – Trata das principais definições de custos.

Tabela 4: Modelo de Apuração dos Custos Indiretos da EBC

MODELO DE APURAÇÃO DOS CUSTOS INDIRETOS DA EBC
Alocação de Centro de Custos >>> para Produtos por meio de um critério de rateio

Exemplo: "Aluguel"

CENTRO DE CUSTOS "Áreas da Empresa"	Quantidade Conhecida	Critério de Rateio	Valores Conhecidos	ALOCAÇÃO				Qtde Rateio Marcados "5"	RATEIO DOS VALORES				TOTAL
				Produto / Serviço A	Produto / Serviço B	Produto / Serviço C	Produto / Serviço D		Produto / Serviço A	Produto / Serviço B	Produto / Serviço C	Produto / Serviço D	
Area I	x20	MT2	R\$ 30	S	N	S	N	2	R\$ 15		R\$ 15		R\$ 30
Area II	x40	MT2	R\$ 40	S	S	N	S	3	R\$ 13	R\$ 13		R\$ 13	R\$ 40
Area III	x10	MT2	R\$ 10	N	S	S	N	2		R\$ 5	R\$ 5		R\$ 10
Area IV	x15	MT2	R\$ 15	S	N	N	N	1	R\$ 15				R\$ 15
Area V	x5	MT2	R\$ 5	N	N	S	N	1			R\$ 5		R\$ 5
(-)													
TOTAL	x100		R\$ 100										R\$ 100

Fonte: Autoria Própria (2017)

No modelo acima é apresentado como exemplo, o aluguel das instalações da EBC, cujo valor permeia todas as suas áreas. Após mapear a Empresa para se ter claramente a metragem das áreas que estão diretamente envolvidas em cada produto/serviço, parte-se para a identificação dos produtos que estão vinculados em cada área, atribuindo uma marcação. Uma vez conhecidas as marcações, parte-se para os rateios dos valores, alocando-os aos produtos. O somatório dos produtos constitui o custo indireto daquele produto

Efetuada os procedimentos iniciais, os rateios dos demais períodos (por exemplo, os mensais), serão aplicados às bases já constituídas, de forma que o trabalho intenso se constitua apenas no início.

Este procedimento poderia ser aplicado aos valores de “condomínio”, “serviços de limpeza”, “serviços de vigilância”, entre outros custos indiretos, tendo em vista as orientações da Norma NBC T 16.11, item 15, que destaca que:

As cotas de distribuição de custos indiretos, quando for o caso, podem ser selecionadas entre as seguintes, de acordo com as características do objeto de custo: **área ocupada**; dotação planejada disponível; volume ocupado em depósitos; quantidade de ordens de compra emitida para fornecedores; consumo de energia elétrica; número de servidores na unidade administrativa responsável, etc. (Grifos Nossos).

4.6 VISUALIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS VIA PAINÉIS DE CONTROLE – ‘DASHBOARDS’

Após a implantação da metodologia de sistematização de custos na EBC, cada transação contábil-financeira recebe um código de PI e um código de Custos (se o

objeto do gasto enquadrar-se como custo). A combinação desses códigos permite a geração de relatórios gerenciais com informações de custos para a tomada de decisão por parte dos gestores. De acordo com Rezende et al (2010), “o conhecimento de custos é também importante para evitar o descontrole das finanças públicas e o recurso a aumento de impostos para cobrir decisões irresponsáveis e desperdícios”.

Assim, no primeiro momento, foram elaborados modelos de relatórios com informações gerenciais em níveis ou camadas, distribuídas por plataforma e por diretoria, conforme exposto no Gráfico 7, corroborando com o pensamento de Martins e Rocha (2015), que mencionam que “os custos são caleidoscópios: podem e devem ser visualizados, identificados, mensurados, reportados e gerenciados sob diferentes perspectivas, em diferentes circunstâncias, para diversas finalidades”. Assim, as camadas ou níveis de informações de custos propostos na metodologia da EBC proporcionam várias perspectivas ao gestor em sua análise de custos.

Em um segundo momento, foram elaborados painéis de controle utilizando-se a ferramenta de Business Intelligence-BI (MS-Power BI, licença gratuita), capaz de consolidar os dados extraídos diretamente da base dos sistemas estruturantes e convertê-los em painéis de controle (*dashboards*), com informações atualizadas diariamente.

Neste sentido, a EBC, em busca de melhores práticas, fez um benchmarking na Advocacia Geral da União – AGU. Lá, deparou-se com uma ferramenta de *Business Intelligence* – BI (MS-Power BI, licença gratuita), utilizada pela equipe de custos e capaz de consolidar os dados em painéis de controle (*dashboards*) e disponibilizá-los via *links* para os usuários da informação de custos.

Gráfico 4: Visão por Plataforma e por Diretoria



Fonte: Autoria Própria (2017)

Os primeiros painéis de controle foram gerados a partir da base de planejamento orçamentário, tendo em vista que os dados estavam no formato adequado para a leitura e teste dos primeiros painéis.

Vale salientar que a NBC T 16.11 recomenda, no item 6, o uso de ferramentas que permitem acesso rápido aos dados, conjugados com tecnologias de banco de dados, de forma a facilitar a criação de relatórios e a análise dos dados. Da mesma forma, a Norma orienta, no item 19, que o SICSP deve capturar informações dos demais sistemas de informações da entidade do setor público.

Após a implementação da metodologia de custo, da abertura da aba de “Centro de Custos” e do “Plano de Interno”, iniciou-se, em janeiro de 2017, a geração da base de dados para fins de custos.

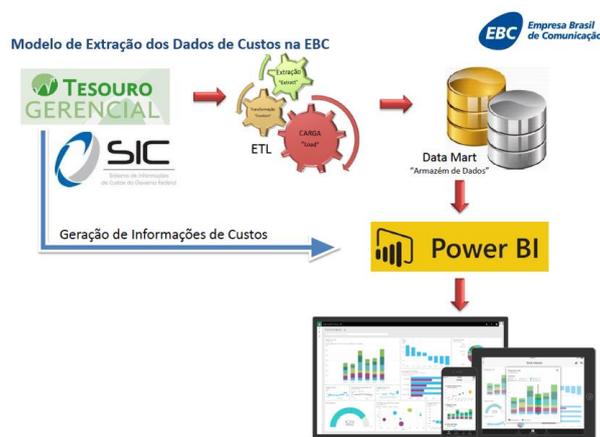
Com a base de dados de custos pronta, partiu-se para a elaboração dos relatórios no Tesouro Gerencial, utilizando-se da temática do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal – SIC para identificar os custos incorridos em um determinado período, configurando para tanto a métrica “DetaCusto” (detalhamento de custos).

Para cada dígito estruturado na codificação de custos e de planejamento orçamentário foi criada uma tabela de códigos, retratando os principais eventos de planejamento orçamentário e de custos.

Foi constituído um procedimento simples e operacional no ato da emissão do empenho e no ato da liquidação, a saber:

- a) no ato da emissão do empenho, o PI recebe a codificação de planejamento orçamentário. Após este procedimento é encaminhado à Coordenação de Custos para a composição da codificação de custos. Posteriormente é encaminhado à Coordenação de Execução Contábil que procede com a liquidação do processo, preenchendo o código de custos na aba “Centro de Custos” do CPR/SIAFI;
- b) após a execução destes procedimentos, a informação de custos é captada pelo Tesouro Gerencial no ato da extração dos dados utilizando o SIC para selecionar a base de dados de custos;
- c) estes dados são direcionados a uma base de dados em planilhas eletrônicas (MS-Excel), com a finalidade de receber os tratamentos em termos de rateios (ETL);
- d) após o tratamento dos dados, vincula-se a base de dados (*Data Mart*) na ferramenta de BI (MS-Power BI, licença gratuita) para gerar os painéis de controle (*dashboard's*). O Esquema 2 demonstra o procedimento.

Esquema 1: Modelo de Extração dos Dados de Custos na EBC



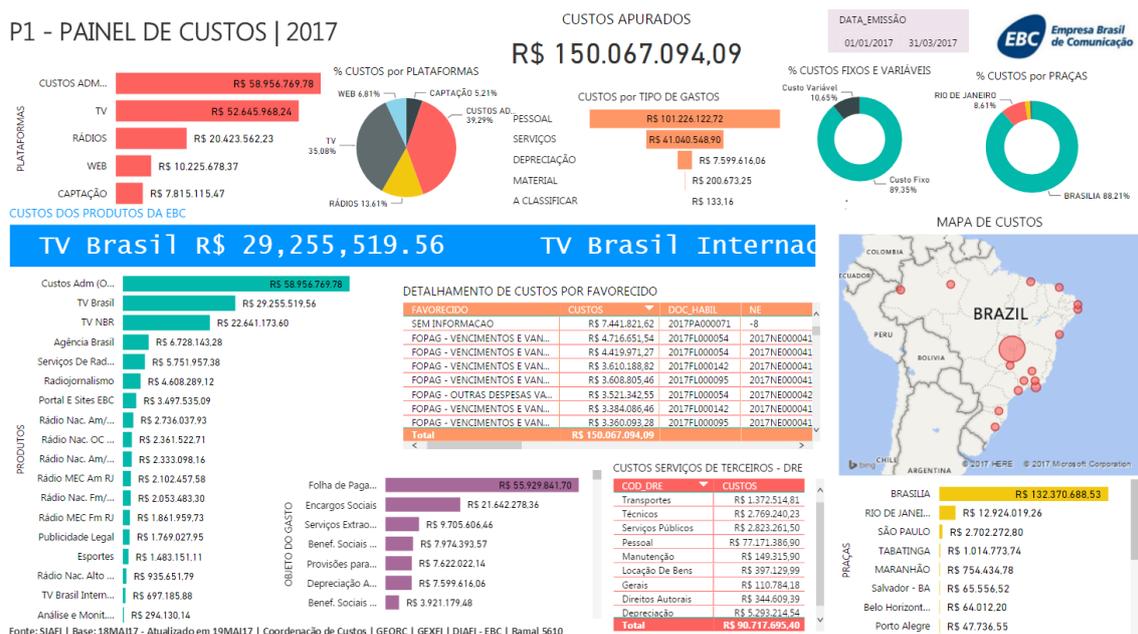
Fonte: Adaptado da STN (2017)

4.7 PAINÉIS DE CONTROLE DE CUSTOS

O projeto de sistematização de custos na EBC propiciou iniciar uma cultura de geração e visualização de relatórios gerenciais por meio de painéis de controle, utilizando-se de ferramenta de BI. A EBC, mediante multiplicador interno, capacitou 75 empregados em diversas áreas da Empresa no 1º semestre de 2017 para criarem seus próprios *dashboards* e se familiarizarem com a leitura e utilização desta ferramenta. Tal ação culminou na divulgação da nova metodologia de custos pela Empresa.

A partir da implantação do projeto iniciado em janeiro/2017 foi possível obter os primeiros dados de custos na nova metodologia e gerar os primeiros painéis de controle, conforme observa-se no Gráfico 8, que retrata os custos alocados e segmentados por plataformas, produtos, objeto do gasto, custos fixos e variáveis, custos por praças, e o detalhamento dos custos selecionados.

Gráfico 5: Painel de Custos

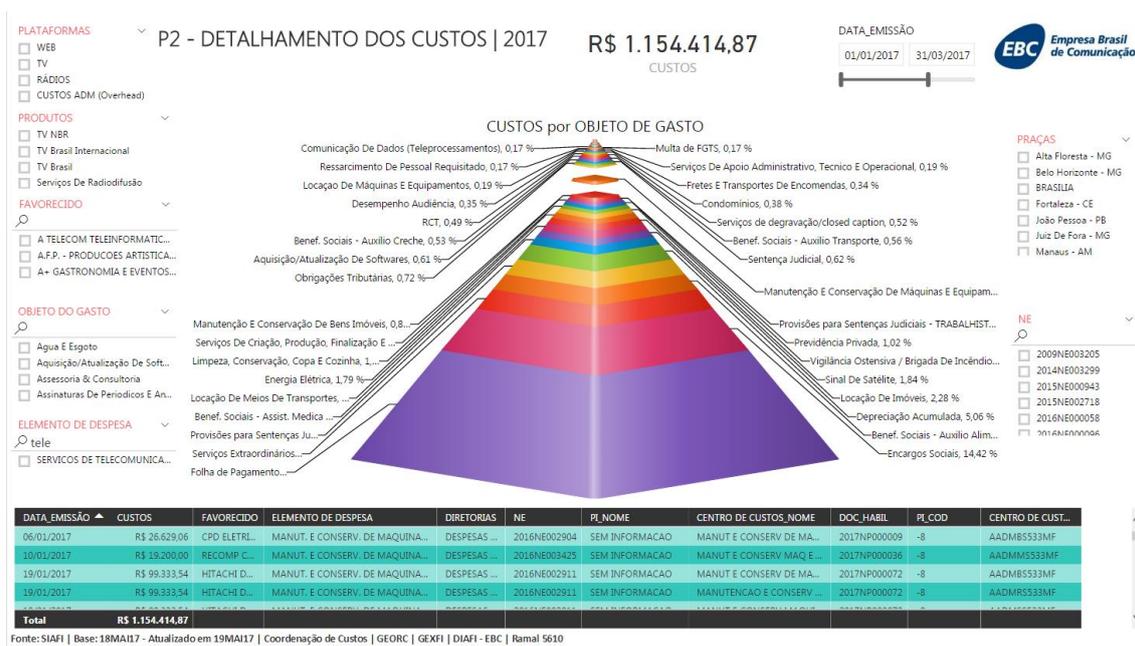


Fonte: Autoria Própria (2017)

Trata-se de uma consolidação dos dados de custos disposta de forma organizada e visualmente amigável, com informações intuitivas e interativas, demonstradas em painéis de controle, de forma que o gestor, ao acessar o *link* (disponível em <https://goo.gl/EoMIQw> com dados relativos ao primeiro trimestre de 2017), tem a possibilidade de selecionar partes do gráfico e, assim, visualizar nos demais gráficos a informação relacionada ao que foi selecionado.

Com o banco de dados estruturado, foi possível elaborar um painel de controle dos custos utilizando vários filtros de informação. Pode-se filtrar os custos por produtos, por favorecido, por objeto de gasto, por elemento de despesas, por praças ou por notas de empenho, de forma individual ou combinada e, ainda, visualizar os detalhes das informações selecionadas. Segundo Poncio (2013), “o uso de informações consistentes e oportunas reduz a fragilidade do processo de gestão”. Neste sentido, os painéis de controle proporcionam acesso a informações consistentes e atualizadas para a tomada de decisão pelos gestores da Empresa, bem como transparências dos gastos públicos aos demais usuários. O gráfico 9 retrata o detalhamento dos custos.

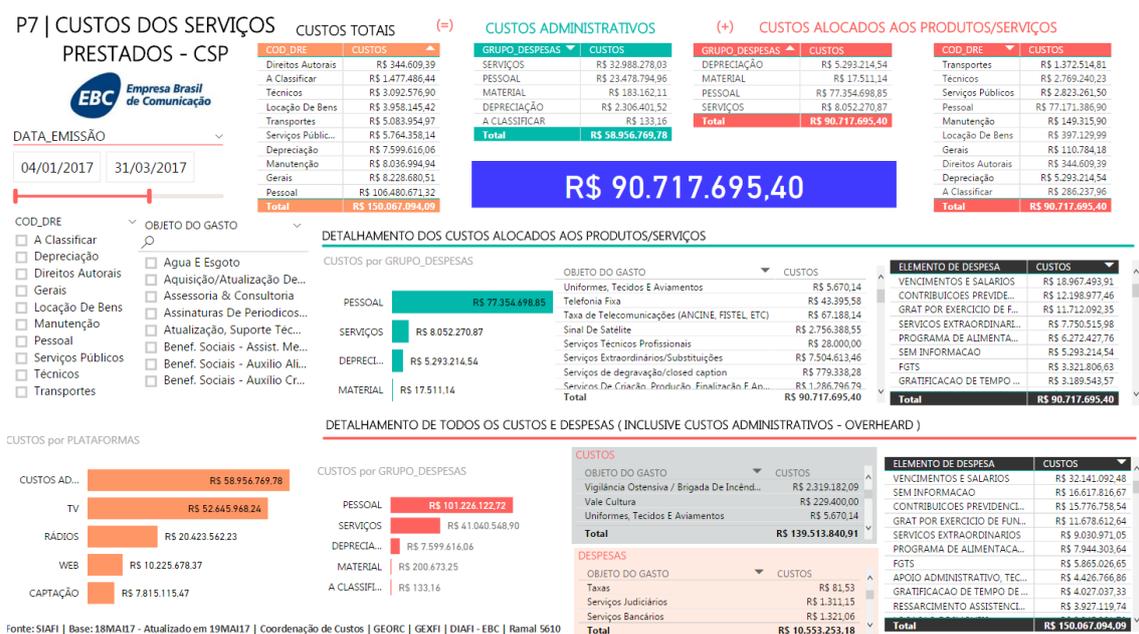
Gráfico 6: Painel Detalhamento dos Custos



Fonte: Autoria Própria (2017)

A metodologia de custos da EBC foi elaborada para captar todos os custos, tanto os administrativos, quanto os operacionais. Tal premissa tem o objetivo de levantar as informações de custos tanto do ponto de vista gerencial, no sentido de obter o *overhead*, os custos indiretos envolvidos diretamente nos produtos e serviços da empresa, quanto do ponto de vista contábil no sentido de obter os custos diretamente envolvidos nos produtos e serviços da estatal, servido de base para a formação dos custos dos serviços prestados de acordo com o custeio por absorção. Neste sentido foi criado um painel de controle que demonstra esses dados sob a ótica dos custos totais, custos administrativos e custos operacionais, apresentado no Gráfico 10.

Gráfico 7: Painel Custos dos Serviços Prestados - CSP



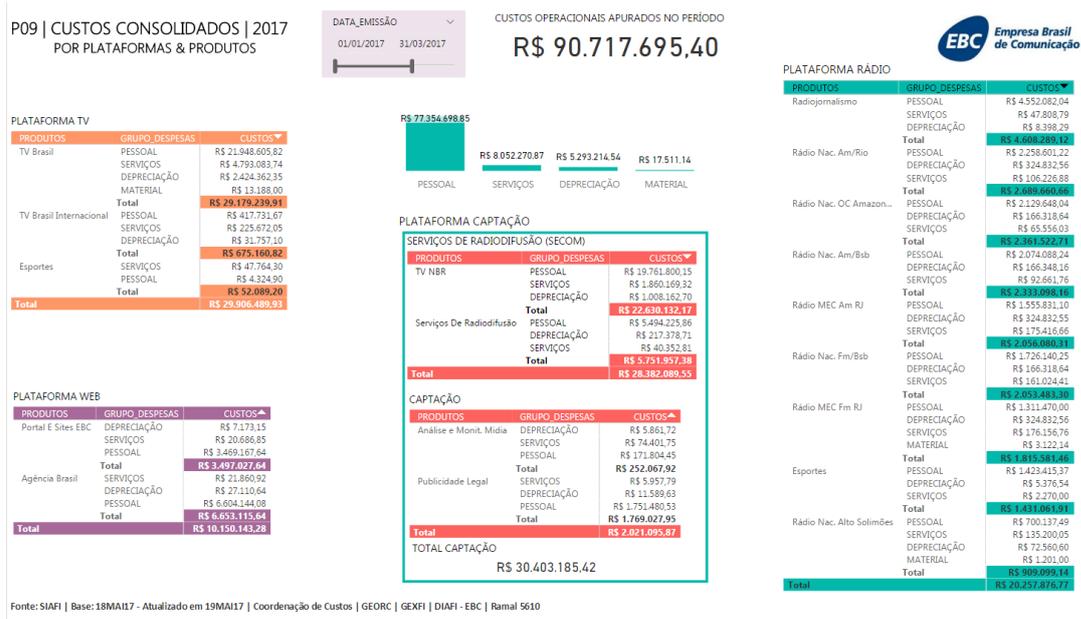
Fonte: Autoria Própria (2017)

Com base nos custos operacionais, foi criado um painel de controle apontando os custos dos produtos e serviços da EBC, segregado em Plataformas, Produtos e Grupo de Despesas. Este, portanto, é um dos principais painéis de controle, pois retrata os custos operacionais dispendidos ao longo de um período. Assim, nos próximos trimestres, pretende-se comparar os custos e verificar os resultados para fins de tomada de decisão, conforme Gráfico 11.

A integração dos objetos de gastos presentes nas codificações de planejamento orçamentário e de custos permitem a obtenção dos custos por diretorias. O Gráfico 12 retrata um painel de controle dos custos por diretoria e por áreas, bem como um quadro analítico, que mostra os detalhes da informação selecionada.

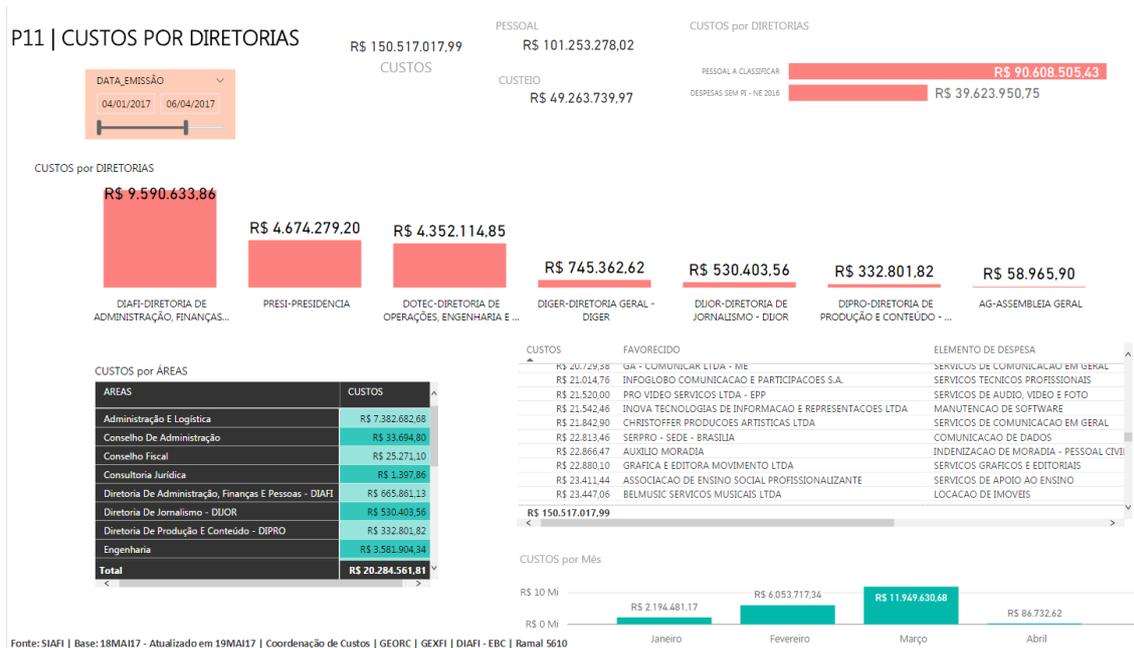
Ressalta-se que as informações dispostas nos painéis de controle são dinâmicas, com dados atualizados diariamente (processo de retroalimentação). Por meio de um link, o gestor pode acessar a informação de sua área e acompanhar as transações efetuadas, podendo tomar conhecimento e decisões a qualquer momento diante do fato verificado.

Gráfico 8: Painel Custos Consolidados



Fonte: Autoria Própria (2017)

Gráfico 9: Painel Custos por Diretorias



Fonte: Autoria Própria (2017)

4.8 PONTOS DE CONFERÊNCIAS

A metodologia de custos da EBC prevê dois pontos de conferência no intuito de manter a qualidade das informações. Trata-se de auditoria nas contas de custos com foco na qualidade dos *inputs*. O primeiro ponto de conferência compara o número

atribuído ao objeto de gastos do PI com o do Centro de Custos, onde ambos têm que ser iguais. Existindo diferenças, cabe análise e correções. Neste primeiro momento da implantação, tem-se acompanhado, erros formais por classificação divergente em uma das áreas. Esta comparabilidade é salutar, pois gera a oportunidade de alinhar as classificações do plano interno, dos elementos de despesas no ato da emissão da nota de empenho, bem como no ato da classificação de custos por parte da coordenação de custos. Neste sentido, a EBC ganha em qualidade da informação com este confronto. A título de exemplo, no primeiro trimestre de 2017 foram extraídas 2.848 linhas de informação, das quais apenas 18 (0,63%) encontravam-se com algum ajuste a fazer.

Outro ponto de conferência diz respeito ao confronto entre os elementos da natureza da despesa e os objetos de gastos, uma vez que o objeto de gastos constitui um desmembramento da natureza da despesa, um deve estar relacionado ao outro. Portanto, se em um detalhamento da natureza de despesa houver objetos de gastos diversos, tem-se uma divergência de dados a ser ajustada. Diariamente, a equipe de custos mantém um olhar sobre este ponto de conferência no intuito de sanar essas distorções e manter a qualidade das informações de custos expostas nos painéis de controle (*dashboards*).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A proposta deste trabalho foi demonstrar a experiência na implantação da sistematização dos custos na EBC, utilizando-se das ferramentas tecnológicas como o Tesouro Gerencial, na temática do SIC, que têm a capacidade de integrar os sistemas estruturantes do Governo Federal, alinhados à ferramenta de *Business Intelligence* – BI (MS-Power BI, licença gratuita), para demonstrar, via painéis de controle, seus resultados em termos de apuração de custos. Destaca-se que a EBC economizou com sistemas informatizados utilizando uma solução gratuita disponível no mercado e no setor público para visualização dos painéis de controle, e economizou na multiplicação e divulgação da metodologia com o uso de multiplicadores internos apoiados pela Diretoria de Administração, Finanças e Pessoas – DIAFI.

Neste sentido, a metodologia aplicada por meio da codificação de custos e de planejamento orçamentário através de um elemento integrador denominado “objeto de custos” foi bem sucedida, atendendo às demandas com mais rapidez. A EBC obteve um ganho expressivo em termos de tempo, qualidade da informação, confiabilidade e

rastreabilidade dos dados de custos, além de permitir a seus analistas de custos focar o trabalho na análise dos dados.

Os dados de custos são demonstrados em painéis de controle (*dashboards*) interativos e dinâmicos, com informações atualizadas diariamente, inclusive possibilitando a extração dos custos dos serviços prestados – CSP (base para a Demonstração do Resultado do Exercício – DRE), fato que constitui um marco na história da Empresa em termos de tempo no levantamento e disponibilização das informações.

Ressalta-se que o modelo de implantação da sistematização de custos, utilizado na EBC, contribuirá para função social de aumentar a transparência dos gastos públicos, assim como para o aumento da *accountability*. Além disso, esse modelo pode ser aplicado a outros órgãos e entidades do setor público, após investimento de tempo em planejamento e fazendo uso das gratuidades dos sistemas estruturantes, bem como das ferramentas de *business intelligence* disponíveis no mercado, inclusive o Tesouro Gerencial que disponibilizou em sua última versão, a possibilidade de geração de *dashboards*.

REFERÊNCIAS

BRASIL. 1967. Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967. **Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200compilado.htm>. Acesso em 17 jun. 2017.

_____. 2008. Lei n. 11.652, de 7 de abril de 2008. **Institui os princípios e objetivos dos serviços de radiodifusão pública explorados pelo Poder Executivo ou outorgado a entidades de sua administração indireta; autoriza o Poder Executivo a constituir a Empresa Brasil de Comunicação S/A – EBC; altera a Lei n. 5.070, de 7 de julho de 1966; e dá outras providências.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/11652.htm>. Acesso em: 17 jun. 2017.

_____. 2011. Resolução CFC n. 1.366/11, de 25 de novembro de 2011. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 02 de dezembro de 2011. **Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público.** Disponível em: < <http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=1&pagina=175&data=02/12/2011>>. Acesso em 17 jun. 2017.

_____. 2016. **NBC TSP Estrutura Conceitual – Estrutura conceitual para elaboração e divulgação de informação contábil de propósito geral pelas entidades do Setor Público**, de 23 de setembro de 2016. CFC – Conselho Federal de Contabilidade. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 4 de outubro de 2016. Disponível em:

<http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=04/10/2016&jornal=1&pagina=232&totalArquivos=248>. Acesso em 17 jun. 2017.

_____.2016. **Relatório de Gestão do Exercício de 2015 da Empresa Brasil de Comunicação S/A – EBC**. Secretaria de Comunicação Social – SECOM. Presidência da República – PR. Brasília, DF. Disponível em: < http://www.ebc.com.br/institucional/sites/_institucional/files/atoms/files/relatorio_gestao_ebc_2015_-_completo.pdf>. Acesso em: 17 jun. 2017.

_____.2017. Tesouro Nacional. **Manual SIAFI Completo**. 2017. Disponível em: < http://manuaisiafi.tesouro.gov.br/manual_completo.pdf/view>. Acesso em: 18 jun. 2017.

FERRARI, Luiz Sant’anna. **Como o Plano Interno pode ser utilizado para monitorar a despesa orçamentária do governo federal**. Caderno de Finanças Públicas, Brasília, n. 14, p. 169-200, dez. 2014. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/biblioteca/cadernos-de-financas-publicas-1/plano_interno_utilizado.pdf>. Acesso em: 18 jun. 2017.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. 15 ed. São Paulo: Atlas, 2016.

LISBOA JUNIOR, Luiz Antonio Leão. **Unidade V – Aplicações de Sistemas de Apoio às Decisões**. Faculdade Estácio do Pará, ESTÁCIO FAP, Brasil. PDF. Disponível em http://www.luizleao.com/Docencia/FAP/ADMSI/ADMSI_UND_05.pdf. Acesso em 18 jun. 2017.

LÜDKE, M., ANDRÉ, M. E. D. A. **Pesquisa em Educação: abordagens qualitativas**. São Paulo: E.P.U., 1986.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. **Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil**. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, 44(4), p. 791-820, jul./ago. 2010. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1590/S0034-76122010000400003>>. Acesso em: 17 jun. 2017.

MARTINI, Bruno Peserico; CARRICONDE, Julieta Maria; DALCIN, Tomás. **A utilização do método de custeio time-driven activity-based costing (TDABC), uma nova proposição do método de custeio activity-based costing (ABC), como ferramenta de informação de custos no Hospital Escola da Universidade Federal de Pelotas (HE-UFPEL), gerido pela Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH)**. Holanda, Victor Branco; Machado, Nelson (Orgs.). Anais do VI Congresso Internacional de Contabilidade, Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público. 20 a 21-Out.2016 – Natal, RN. 3d. Instituto Social Iris, p. 77-110, 2017. Disponível em: < http://www.socialiris.org/premiochicoribeiro/Anais_VICONGRESSOCQ_PremioChicoRibeiro2016.pdf>. Acesso em 17 jun. 2017.

MARTINS, Eliseu; ROCHA, Welington. **Métodos de Custeio Comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

PONCIO, Nivaldo. **Apuração de custos na administração pública: a aplicabilidade do sistema de informações de custos do Governo Federal na Polícia Federal**, 2013. 111 f. Dissertação de Mestrado [Administração Pública]. Escola Brasileira de

Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas (EBAPE/FGV), Rio de Janeiro.

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando; BEVILACQUA, Roberto: **Informações de Custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional**. RAP – Rio de Janeiro 44(4):959-92, JUL./AGO. 2010.

SILVA, Valmir Leôncio da. **A nova contabilidade aplicada ao setor público: uma abordagem prática**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

TURBAN, Efraim; SHARDA, Ramesh; ARONSON; Jay E.; KING, David. **Business Intellingence: um enfoque gerencial para a inteligência do negócio**. 1 ed. Rio Grande do Sul: Bookman, 2009.

A PRÁTICA DA GOVERNANÇA CORPORATIVA NA MARINHA DO BRASIL: O PROGRAMA NETUNO E O FOCO NA GESTÃO COM EXCELÊNCIA*

*Thiago Martins
José Augusto Correia Neto*

Resumo

Atualmente, o mundo encontra-se em constante evolução, decorrente das mudanças tecnológicas, políticas e sociais. Diante de um cenário com novas realidades de mercado, novas legislações e atores de seu ambiente, a Governança Corporativa tem um papel fundamental para a atuação da gestão nas organizações. Em âmbito nacional, o Governo Federal implantou o Programa GESPÚBLICA, sistema preconizado na busca da excelência na Gestão Pública, que auxilia no desenvolvimento de ações de apoio técnico aos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, a fim de mobilizar, preparar e motivar para a atuação em prol da inovação e da melhoria de gestão. Nesse contexto, a Marinha do Brasil, a fim de modernizar seu sistema de gestão, implantou o Programa Netuno, apresentando metodologias e ferramentas gerenciais, entre as quais o Planejamento Estratégico Organizacional (PEO). O Centro de Intendência da Marinha em Natal (CeIMNa), à luz do referencial teórico, estabeleceu planos, metas e indicadores para o acompanhamento e avaliação da sua gestão, com foco na gestão com excelência.

Palavras-chave

Governança Corporativa; Gestão Pública; Programa GESPÚBLICA; Programa Netuno.

* Tema: *Qualidade do gasto no setor público.*

INTRODUÇÃO

Uma das características mais marcantes da economia do século XX é o crescente aumento das despesas públicas. Tal situação é encontrada não apenas nos países de economia coletivizada, onde o Estado, por definição, é o grande agente econômico, mas também nas nações capitalistas avançadas, defensoras da livre iniciativa e da economia de mercado. (GIACOMONI, 2010).

O aumento alarmante do desemprego, a diminuição da produção e a fragilidade dos sistemas econômicos internacionais ficaram evidentes com a Grande Depressão da década de 1920. Parecia ser urgente a adoção de um novo modelo econômico que respondesse às necessidades dos governos e que possibilitasse a melhoria das condições de vida. A resposta a esses anseios veio com a divulgação dos trabalhos de John Keynes (1883-1946), que defendia um gradual aumento da participação do Estado na produção nacional e na criação de instrumentos legais para a regulação dos mecanismos econômicos.

O crescimento da participação do Estado foi um fator responsável pelo desenvolvimento econômico e social verificado entre as décadas de 1930 e 1960. Contudo, o que assistimos a partir da década de 1970 foram crises de inflação, aumento do desemprego internacional e uma diminuição generalizada do crescimento econômico causados, em grande parte, pelo crescimento distorcido do Estado e por um processo de globalização ainda pouco perceptível para a época. O Estado havia entrado em crise e tornara-se o principal motivador da situação que se vivia. As respostas dos governos foram, principalmente, de reformas econômicas orientadas para a intervenção nos mercados, o que a médio e longo prazos se mostravam ineficazes.

Os anos 1990, marcado pela instabilidade econômica, política e social, indicaram que seria necessário redefinir não somente o tamanho do Estado, mas que seria preciso uma real reconstrução do mesmo, realizando mudanças no modelo burocrático tradicional de administração pública e redefinindo sua natureza, de modo a desenvolver um novo modelo, uma administração pública gerencial, moderna, voltada para a qualidade.

Com a evolução dos conceitos de transparência e controle social, previstos no art. 37 da Constituição Federal, houve, nos últimos anos, uma mudança de postura em relação à gestão da coisa pública, transcendendo de um conceito tradicional, focado apenas na legalidade, legitimidade e economicidade, para um conceito moderno, mais

abrangente, com foco no desempenho, eficiência, eficácia e efetividade da administração pública.

“Art. 37. A administração pública [...] obedecerá aos princípios de [...] publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...]

§ 3º A lei disciplinará as formas de *participação do usuário* na administração pública direta e indireta, regulando especialmente: [...]” (CF/88, grifo nosso).

O Brasil vive um momento singular, diante da crescente demanda por informações claras e concisas relacionadas à gestão dos recursos públicos e a sua correta destinação, onde o arcabouço normativo tem favorecido o cidadão a assumir o seu papel de protagonista da democracia e a exigir das instituições públicas a adoção de uma postura mais confiável, transparente, justa e com responsabilidade, capaz de promover, dentre outros, o desenvolvimento nacional, um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

Os movimentos sociais representam o resgate dos cidadãos brasileiros sobre o direito adormecido de protestar e manifestar sua indignação sobre a má qualidade do atendimento de serviços públicos, a morosidade com que a administração pública formula, implanta e executa as políticas públicas, a corrupção na administração pública, e o mau uso na aplicação dos recursos do contribuinte (cidadão), o que vem exigindo das entidades e governantes a adoção de ações inovadoras que contribuam para uma gestão mais eficiente no setor público.

Nesse contexto, a governança corporativa se destaca como uma prática norteadora para o alcance da excelência de gestão, com foco na maximização dos recursos disponíveis e na transparência de suas atividades, especialmente no que tange à gestão dos recursos públicos. Segundo o TCU:

Governança no setor público compreende essencialmente os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade. (BRASIL, 2014c, p.5).

Os mecanismos de governança previstos em nossa legislação, como planejamento institucional, Carta de Serviços ao Cidadão, gestão de riscos e avaliações de desempenho contribuem para governar e administrar com responsabilidade, transparência e com participação popular, mitigando os riscos organizacionais e visando à melhoria dos serviços prestados pelo setor público federal ao cidadão.

Vale destacar que o controle efetivo do gasto público pressupõe uma democracia com participação social ativa e uma responsabilização dos gestores públicos (*accountability*), que precisa ser concebida dentro do contexto da nossa sociedade. Uma boa gestão financeira e elevados padrões de probidade são vitais para a boa governança corporativa. De acordo com o TCU:

A sociedade deve exercer seu papel de principal interessada nos resultados do Estado e demandar dele novas estruturas de governança que possibilitem a ela o desempenho de funções de avaliação, direcionamento e monitoramento de ações. Por isso, espera-se da liderança governamental um comportamento mais ético, profissional e focado no alcance de resultados que estejam alinhados com as expectativas da sociedade. (BRASIL, 2014b, p.16).

Portanto, para aprimorar a gestão e melhorar os resultados, os órgãos públicos devem adotar mecanismos de monitoramento e avaliação que promovam a melhoria contínua, com transparência e responsabilização, contemplando ações e ferramentas para o constante aprimoramento da gestão e o alcance de melhores resultados, contribuindo dessa forma para a utilização eficiente dos recursos públicos, o combate à corrupção e o aumento do desempenho dos órgãos públicos para responder às demandas da sociedade.

2 REFERENCIAL TEÓRICO E NORMATIVO

O sistema de gestão pode ser melhor compreendido se compararmos as organizações a organismos vivos, a exemplo das metáforas propostas por MORGAN (2000). Em cada organismo existe uma energia capaz de estimular seus movimentos, dando vida a suas ações. Nas empresas, essa energia é reconhecida como sendo a gestão empresarial, responsável por impulsionar o funcionamento de suas atividades.

Entretanto, quando se transporta a teoria do planejamento estratégico para o setor público, é preciso considerar que este possui uma série de características próprias que limitam a sua aplicação. Não se pode pensar, por exemplo, em mudança de negócio ou em não atender determinados clientes. Além disso, o conceito de cliente também é questionável, sendo considerado como o cidadão (MARCELINO, 2002).

As normas gerais de Administração da MB estabelecem que:

O Planejamento Estratégico Organizacional (PEO) possui a finalidade de estabelecer metas de longo prazo para a organização, mediante o levantamento de necessidades, o estabelecimento de prioridades e a definição e o acompanhamento dos indicadores de desempenho. O

Planejamento deve responder a questões básicas, tais como: porque a organização existe, o que ela faz e como faz. (BRASIL, 2015, p. 7-1).

A teoria de uma empresa em como obter vantagens competitivas é a definição de estratégia. Quanto mais bem definidas forem as suposições e hipóteses em refletir como a evolução no setor evolui, maior a probabilidade de que uma empresa obtenha vantagens competitivas com a implantação de suas estratégias (BARNEY, 2007).

Mas o que é vantagem competitiva? Normalmente, uma empresa possui vantagem competitiva quando é capaz de gerar maior valor econômico do que as empresas rivais (BARNEY, 2007). Segundo o autor, o valor econômico é simplesmente a diferença entre os benefícios percebidos ganhos por um cliente que compra produtos ou serviços de uma empresa e o custo econômico total desses produtos ou serviços.

A vantagem competitiva surge fundamentalmente do valor que uma determinada empresa consegue criar para os seus clientes e que ultrapassa os custos de produção (PORTER, 1999). A cadeia de valor ou de processos reflete a forma como a empresa organiza os seus diversos macroprocessos, com o objetivo de criar valor para as partes interessadas e assegurar seu posicionamento estratégico atual e futuro.

Na cadeia de valor teórica do PORTER (1999), o enfoque é em processos *core business* e de suporte. Não representa uma visão moderna de cadeia de valor atualmente, mas foi muito importante para época. A visão de Porter é o lucro.

A cadeia de valor teórica do DAVENPORT (2003) é uma visão aprimorada da cadeia de valor, que além de representar os quatro processos *core business*, de qualquer tipo de negócio, e os processos de apoio apresenta pela primeira vez os processos de gestão, com uma visão moderna, pois se apresenta na forma de sistema (fluxo de um conjunto de processos).

Sem o entendimento comum da estratégia, os executivos são incapazes de promover o alinhamento em torno dela (KAPLAN e NORTON, 2004). A visualização dos temas estratégicos e dos objetivos tornou o mapa estratégico uma importante ferramenta de disseminação da estratégia nas empresas.

Ao analisar uma entidade pública devemos adaptar os conceitos de vantagem competitiva e cadeia de valor para a nossa realidade. As vantagens competitivas não podem ser analisadas somente sob o enfoque financeiro, mas também de forma intangível que é a satisfação da população na prestação de serviços com qualidade e eficiência.

Com isso, é necessária e urgente uma nova postura da esfera pública – que ainda se mantém sob o estigma da lentidão e da ineficiência. E a estratégia competitiva pode ser um importante instrumento para a melhoria do desempenho das organizações públicas, mesmo porque as informações existem, tanto no contexto empresarial quanto público, basta estruturar o uso inteligente delas. Torná-las acessíveis e convertê-las em estratégias é fundamental, já que através da vantagem competitiva a organização pode posicionar-se melhor no mercado e pró-agir diante das constantes mudanças no contexto mundial.

O termo Excelência em Gestão já é bem comum na literatura especializada, onde, em geral, os autores refletem sobre as consequências dos fatores externos atuais na sobrevivência das organizações e como elas estão reagindo ou deveriam reagir.

A ênfase nos resultados é a grande característica da gestão contemporânea por excelência. A excelência baseia-se em práticas gerenciais que conduzem aos melhores resultados, ou seja, são as soluções gerenciais desenvolvidas em cada organização para fazer frente aos seus próprios desafios. Tais práticas devem estar coerentes com os fundamentos da Gestão por Excelência.

Assim, a excelência organizacional não é uma posição a ser alcançada, mas uma busca dinâmica constante. Para isso, a gestão da organização deve ser conduzida por modelos gerenciais adequados e capazes de mantê-la neste estado permanente de busca da excelência.

2.1 PROGRAMA GESPÚBLICA

As alterações ocorridas no ambiente econômico nacional – estabilidade da moeda e controle inflacionário, após a adoção do Plano Real em julho de 1994, fizeram-se sentir em todos os segmentos de nossa sociedade. A necessidade de mudanças atingiu também a administração pública, que precisava adequar-se à nova realidade, gerando um amplo programa de reformas e reestruturação do aparelho estatal. Assim, foi lançado pelo Governo Federal, em 1995, o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE), bem como seu instrumento de aplicação, o Programa de Qualidade e Participação na Administração Pública, em novembro do ano seguinte (BRASIL, 1998a). O principal propósito deste programa é introduzir uma mudança de valores e comportamentos nos membros do setor público, de modo a desenvolver uma

administração pública gerencial, em substituição ao modelo tradicional burocrático existente (BRASIL, 1998b).

O Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização (GESPÚBLICA) é o resultado da evolução histórica de uma série de iniciativas do Governo Federal para promover a gestão pública de excelência. Criado em 2005, por meio do decreto nº 5.378, de 23 de fevereiro de 2005, o programa tem como principais características ser essencialmente público, contemporâneo e federativo, e estar voltado para a disposição de resultados para a sociedade.

O Modelo de Excelência em Gestão Pública foi concebido a partir da premissa segundo a qual é preciso ser excelente sem deixar de ser público. Esse Modelo, portanto, deve estar alicerçado em fundamentos próprios da gestão de excelência contemporânea e condicionado aos princípios constitucionais próprios da natureza pública das organizações. Esses fundamentos e princípios constitucionais, juntos, definem o que se entende hoje por excelência em gestão pública.

Segundo a Secretaria de Gestão Pública (BRASIL, 2014e), os seguintes princípios constitucionais expressam a gestão pública para um Estado Democrático de Direito: legalidade, separação entre os poderes, orientação aos objetivos da República Federativa do Brasil, centralidade dos direitos individuais e sociais, descentralização federativa e funcionamento em rede – parceria com a sociedade civil, além da participação social na governança das instituições.

A valorização do Município é basilar para a soberania e para a garantia dos direitos fundamentais e sociais, visto que é o município o centro político mais próximo do cidadão, e, por isso mais capacitado a gerar benefícios públicos sociais concretos e, também o mais adequado a exercer um modelo de gestão pública mais democrática, na qual os cidadãos participem, efetivamente, dos processos de formulação, implantação, avaliação e controle das políticas públicas. (BRASIL, 2014e, p. 3).

Em se tratando da Administração Pública Federal, devem-se acrescentar os princípios constitucionais específicos estabelecidos no artigo 37 da Constituição da República Federativa do Brasil: A administração pública [...] obedecerá aos princípios de **legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência** e, também, ao seguinte: [...] (CF/88, grifo nosso).

Os Fundamentos da Excelência traduzem-se em práticas ou fatores de desempenho, buscando o constante aperfeiçoamento e adaptação às mudanças.

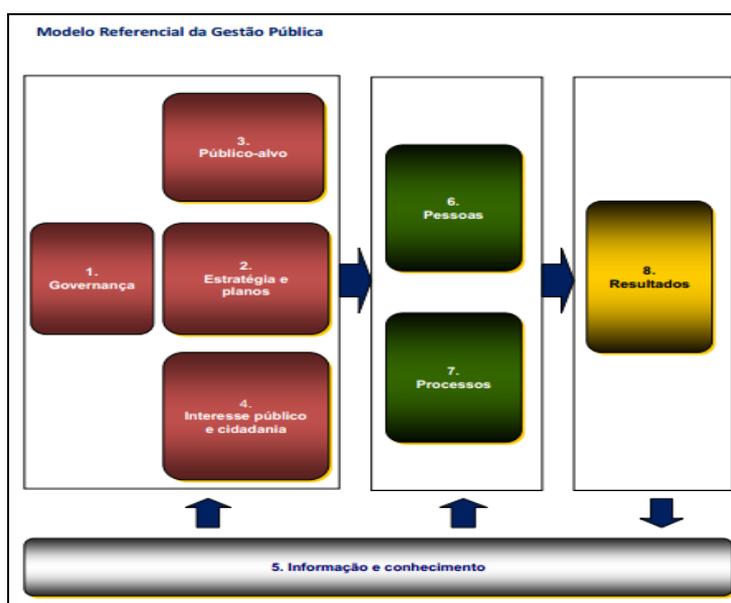
Os fundamentos, apresentados a seguir, são princípios que definem o entendimento contemporâneo de uma gestão de excelência na administração pública [...] pensamento sistêmico, aprendizado organizacional, cultura da inovação, liderança e constância de propósitos, orientação por processos e informação, visão de futuro, geração de valor, comprometimento com as pessoas, foco no cidadão e na sociedade, desenvolvimento de parcerias, responsabilidade social, controle social e gestão participativa. [...] (BRASIL, 2014e, p. 5)

A liderança é o elemento promotor da gestão, responsável pela orientação, estímulo e comprometimento para o alcance e melhoria dos resultados organizacionais e deve atuar de forma aberta, democrática, inspiradora e motivadora das pessoas, visando ao desenvolvimento da cultura da excelência, à promoção de relações de qualidade, à proteção do interesse público e ao alcance de resultados consistentes, assegurando o aumento de valor tangível e intangível de forma sustentada para todas as partes interessadas.

Envolto a tantas tentativas de melhorar a gestão do Estado Brasileiro, o Programa GESPÚBLICA, absorvendo experiências anteriores, estabeleceu importantes ferramentas, como o Modelo de Excelência em Gestão Pública (MEGP), concebido na esteira dos Critérios de Excelência da Fundação Nacional de Qualidade, objetivando ser a fonte iluminadora e necessária para melhorar o nível de gestão e de competitividade das organizações estatais.

O MEGP constitui-se de oito critérios, agrupados de forma conveniente em quatro blocos distintos, conforme apresentado no quadro 1:

Quadro 1: Representação Gráfica do MEGP



O primeiro bloco de critérios (liderança; estratégias e planos; cidadãos e sociedade) direciona a organização, pois é quando a liderança estabelece o planejamento e o dissemina para toda a organização, demonstrando o caminho que leva ao encontro dos cidadãos e da sociedade.

O segundo bloco (pessoas e processos) representa a execução das ações, ou seja, como a organização, através de seus servidores e processos, se organiza e se prepara para, à luz do planejamento, alcançar as metas estabelecidas.

O terceiro bloco de critérios (resultados) refere-se à monitoração dos resultados alcançados, de forma que a organização possa comparar com aqueles resultados pretendidos. Neste processo a organização precisa encontrar formas de conhecer a percepção da população e conhecer o grau de satisfação e de insatisfação para, então, comparar com os resultados pretendidos.

O quarto bloco (informações e conhecimento) aborda como a organização lida com a informação recebida e a utiliza para a alteração dos processos, visando maior grau de satisfação da população.

O Instrumento de Avaliação da Gestão Pública (IAGP) de 1.000 pontos é um conjunto de orientações e parâmetros para avaliação da gestão que tem por referência o MEGP, os conceitos e os fundamentos preconizados pelo Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização – GESPÚBLICA. A partir do resultado dessas avaliações, é possível melhorar o sistema de gestão da organização avaliada de forma objetiva e consistente.

2.2 O PROGRAMA NETUNO

A Marinha do Brasil, aliada a essa nova mentalidade, em 1995 instituiu uma mudança significativa na forma de administração e apuração de custos das Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS). No âmbito da Marinha, a sistemática OMPS foi um marco de modelo de administração a ser perseguido pelo governo federal, constituindo-se de processos de apuração e apropriação de custos, com a utilização do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) do Governo Federal.

Esse novo modelo gerencial proposto pela Marinha, visava uma maior liberdade ao gestor público para demonstrar a criatividade em contrapartida a uma maior responsabilidade desse gestor. Com isso, fazia-se necessário o estabelecimento de alguns pilares para a Autonomia de Gestão, tais como: um planejamento estratégico e implantação de um sistema de informações gerenciais, visando à melhoria da qualidade dos serviços públicos e a redução de custos. A MB definiu em suas normas sobre Administração Financeira e de Contabilidade (BRASIL, 2014a) o propósito da autonomia de gestão como sendo o de instituir uma mudança de cultura de gestão, pautado na utilização eficaz e eficiente dos recursos colocados à disposição das organizações.

A Marinha do Brasil, sempre buscando alcançar a Excelência em Gestão, e levando-se em consideração os resultados obtidos com os processos anteriores de Gestão da Qualidade Total (GQT), Gestão Contemporânea (GECON) e Reengenharia (RGA), criou o Programa Netuno.

O Programa Netuno foi instituído em 2006 e implementado a partir de 2007, tendo como base os conceitos da GESPÚBLICA.

O Programa é um processo administrativo destinado a aprimorar a gestão das Organizações Militares (OM) e, conseqüentemente, proporcionar à Marinha do Brasil as melhores condições para estar pronta e adequada à estatura político-estratégica exigida pelo País. (BRASIL, 2015, p. 4-1).

Em suas Normas Gerais de Administração (BRASIL, 2015), a Marinha orienta a implantação da excelência em gestão nas Organizações Militares (OM), fornecendo subsídios, princípios técnicos e sistemas de administração imprescindíveis para a correta condução de uma OM e apresenta situações e procedimentos de caráter operacional a serem observados pelas OM, de modo a complementar as diretrizes estatuídas no Manual de Gestão Administrativa da Marinha (BRASIL, 2011) e Manual de Visitas, Inspeções e Reuniões Funcionais da Marinha (BRASIL, 2006), e contribuir para a implementação de uma gestão de alta performance na MB, bem como, para o aumento da visibilidade institucional por intermédio do Programa Netuno.

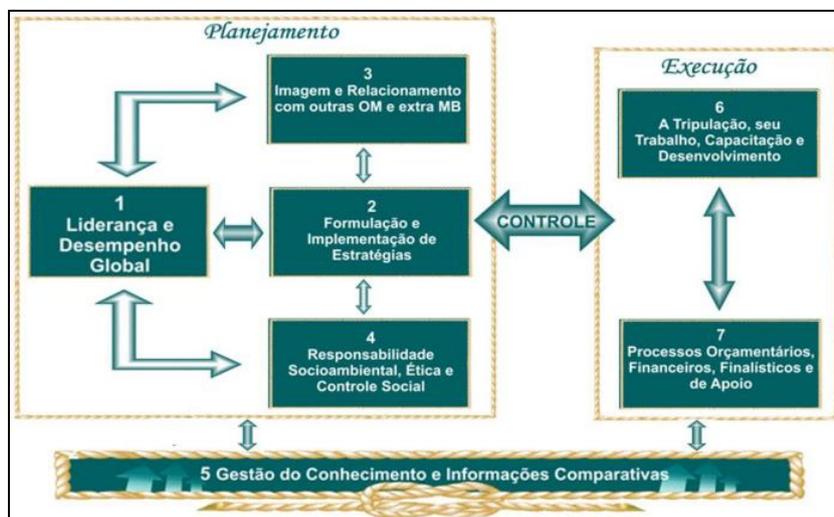
O Programa Netuno é centrado na dinâmica de autoavaliação da gestão, para identificação das necessidades de melhoria nas OM, utilizando-se do instrumento do Governo Federal para avaliação da Gestão Pública adaptado à cultura naval, o que representa maior aproximação política, facilidades administrativas e possibilidades de aprimorar o Programa. Em essência, a autoavaliação encerra uma estratégia de melhoria

e aprendizagem gerencial baseadas na avaliação e melhoria do sistema de gestão das organizações.

Essa dinâmica de autoavaliação, customizada para a Marinha, foi estruturada tendo por base o IAGP, seus critérios e orientações, integrando-o ao Programa Netuno, sob a forma de Lista de Verificação contida na sistemática de Inspeção Administrativo-Militar (IAM).

A diferença entre os modelos, o de Excelência em Gestão do GESPÚBLICA e o de Excelência em Gestão do Netuno, reside simplesmente no fato dos critérios peculiares ao primeiro modelo terem sido traduzidos para a linguagem naval, como mostra o quadro 2:

Quadro 2: Modelo de Excelência em Gestão – Programa Netuno



Fonte: (BRASIL, 2015)

Vale destacar que o critério “Resultados” do GESPÚBLICA foi desconcentrado e distribuído por diversos itens, alocados aos sete quesitos constantes da referida Lista de Verificação, avaliando a evolução do desempenho da OM em todos os critérios anteriores, fazendo uso das informações provenientes dos indicadores da própria OM.

O caráter sistêmico e integrado, intrínseco ao Modelo de Excelência em Gestão Pública, concretiza-se pela integração das práticas entre si e delas com os resultados, formando verdadeiras cadeias de produção de resultados.

Depois de terminada a autoavaliação, é elaborado o Plano de Melhoria da Gestão (PMGes). O PMGes é o instrumento de planejamento do aprimoramento gerencial, constituído de um conjunto de metas e ações estabelecidas a partir do processo de

Avaliação da Gestão da organização, com vistas a ajustar a sua ação gerencial e aprimorar o seu desempenho institucional.

Ante o exposto, a OM deve estabelecer, em conjunto com os responsáveis pelas metas, um mecanismo de acompanhamento das ações/projetos e de monitoramento do cumprimento parcial das metas, de maneira a possibilitar eventuais realinhamentos, em tempo hábil e, portanto, em tempo de execução do plano. É vital, para o sucesso do plano de melhoria, que a alta administração avalie permanentemente o andamento das atividades, podendo interferir para auxiliar ou corrigir o trabalho das equipes, além de prover assessoria técnica e apoio, sempre que necessário.

Diferentemente de uma gestão normativa e burocrática, a gestão orientada para resultados prepara e capacita as pessoas nas estratégias, métodos e técnicas a serem utilizadas na execução das ações do Plano de Melhoria.

3 RELATO DE EXPERIÊNCIA/RESULTADOS

O Centro de Intendência da Marinha em Natal (CeIMNa) é uma Organização Militar da Marinha do Brasil e representa a presença da Folha de Acanto, símbolo da Intendência, na área de jurisdição do Comando do 3º Distrito Naval (Com3ºDN).

No passado, foi idealizado um modelo de Sistema de Abastecimento composto por órgãos, processos e recursos interligados e interdependentes, com o propósito de promover, manter e controlar o provimento do material necessário à manutenção das Forças e demais Órgãos Navais em condições de plena eficiência. Estariam inseridos neste sistema diversos estabelecimentos regionais de apoio logístico, que seriam responsáveis pela distribuição de material de várias categorias, com o objetivo de agilizar o atendimento das necessidades logísticas e colaborar com o aprestamento das Forças Navais. Nesse contexto, aos 12 de maio de 1995, foi criado o brioso Depósito Naval de Natal.

Com o passar do tempo, deixou de ser um órgão voltado unicamente para atividades de abastecimento e passou a direcionar seus esforços, também, para a centralização da execução financeira, obtenção e pagamento de pessoal das OM apoiadas (OMAp) da área jurisdicional do Comando do 3º Distrito Naval, permitindo que as OMAp concentrassem seus esforços em suas atividades-fim. Assim, em 11 de abril de 2011, sua denominação foi alterada para Centro de Intendência da Marinha em Natal, com autonomia administrativa e com a missão de executar as atividades

gerenciais do abastecimento e exercer a centralização da obtenção, da execução financeira e do pagamento de pessoal das OM apoiadas (OMAp), a fim de contribuir para a prontidão dos meios navais, aeronavais e de fuzileiros navais, sediados ou em trânsito na área de jurisdição do Com3ºDN, bem como dos estabelecimentos de terra apoiados.

Cada vez mais complexa em face das restrições econômicas, a missão de apoiar 27 Organizações Militares nos Estados de Fortaleza, Rio Grande do Norte, Paraíba, Pernambuco e Alagoas desafia diariamente a capacidade em atender com eficiência, eficácia e efetividade sua ampla gama de necessidades demandadas. Com espírito criativo, proativo e profissional, de forma discreta e silente, o CeIMNa busca atingir as melhores soluções para o aprimoramento dos processos de gestão e para a racionalidade da utilização dos recursos públicos.

O Planejamento Estratégico Organizacional (PEO) 2015-2019 permite ao CeIMNa conhecer suas principais variáveis internas, identificar forças e fraquezas, bem como definir um cenário provável no curto prazo. É necessário prever as possibilidades do futuro para adotar as ações do presente. O CeIMNa em seu PEO consolidou os conceitos de vantagem competitiva de BARNEY (2007) e o de cadeia de valor de PORTER (1999) e DAVENPORT (2003), ao definir: o modelo de gestão estratégica, a análise de ambiente externo e interno, as diretrizes organizacionais, a avaliação da estratégia, as opções estratégicas, estratégias gerais e o mapa estratégico segundo Kaplan e Norton (2004).

A visão de futuro do CeIMNa é ser, até 2019, uma Organização Militar (OM) reconhecida pela excelência dos serviços de apoio prestados em sua área de atuação, consolidando-se, perante seus clientes, como a primeira opção para solução de seus problemas logísticos.

O alcance da visão de futuro da OM está ligado à realização de seus objetivos e iniciativas estratégicos quanto ao desempenho organizacional, desenvolvimento de competências, fortalecimento do clima organizacional e tecnologia da informação. Estes definem a forma como a organização pretende “chegar lá”, indicando que ações devem ser empreendidas.

Os valores compromisso com o cliente; transparência; qualidade; ética; hierarquia e disciplina; espírito de corpo; patriotismo; e responsabilidade social formam a base moral que orienta o comportamento e a atuação, pessoal e profissional, dos militares e servidores civis do CeIMNa.

3.1 AVALIAÇÃO DA GESTÃO

No rumo da Excelência em gestão, a OM realizou em 2015 sua autoavaliação, validada na Inspeção Administrativo-Militar do Com3ºDN, na qual o CeIMNa alcançou 905 pontos da Lista de Verificação do Programa Netuno, de um total de 1.000, conforme detalhado no quadro abaixo:

Quadro 3: Tabela com o grau de atendimento às exigências dos critérios (2015)

Critérios	Nota Máxima	Autoavaliação	Validação	%
Liderança e desempenho global	150	141	141	94
Formulação e implementação	130	106	110	85
Imagem e relacionamento	130	120	120	92
Responsabilidades	140	118	120	86
Gestão do conhecimento	100	82	86	86
A tripulação, seu trabalho, sua capacitação	180	163	163	91
Processos orçamentários/finalísticos/apoio	170	165	165	97
TOTAL	1000	895	905	91

Fonte: Elaborado pelo autor

Com o propósito de definir e controlar as execuções das ações a serem empreendidas para possibilitar a melhoria da gestão, com base nas oportunidades de melhoria levantadas no decorrer dessa autoavaliação, a OM implementou em setembro daquele ano o Plano de Melhoria de Gestão (PMGes) 2016-2017, com a definição de responsáveis e prazos para cada ação de melhoria. As principais ações identificadas foram:

- a) acompanhar, por meio dos indicadores de desempenho, as metas estabelecidas, procurando sua otimização dentro da realidade da MB;
- b) priorizar as metas estabelecidas no Programa de Aplicação de Recursos (PAR), em conformidade com o planejamento estratégico;
- c) incentivar a participação da tripulação no mapeamento e na melhoria dos processos;
- d) estimular o desenvolvimento das atividades das Divisões e mensurar os resultados alcançados;
- e) desenvolver o espírito de liderança nos membros da tripulação;

- f) incentivar a cultura de excelência organizacional e a melhoria contínua;
- g) continuidade na identificação, classificação, análise e tratamento dos riscos organizacionais;
- h) manter a realização periódica, na OM, da pesquisa de satisfação e de clima organizacional;
- i) aprimorar os métodos de divulgação das ações e resultados alcançados no desempenho das diversas atividades da OM; e
- j) manter atualizada a Carta de Serviços ao Cidadão.

Essas ações muito bem definidas proporcionam uma criação de valor das atividades executadas pelo CeIMNa, não se preocupando somente com os dados contábeis, ou seja, a contabilidade em si mesma, mas, também, com a agregação de valor a cada atividade realizada internamente e externamente.

Para a obtenção do pleno sucesso nesta empreitada é necessário que os envolvidos tenham uma postura proativa, sendo importante a constante prática da mensuração dos indicadores de desempenho, a fim de possibilitar a adoção das pertinentes ações corretivas na execução dos projetos estabelecidos. A divulgação e compreensão por todos os níveis da Organização são fatores decisivos para a condução e efetividade do PMGes.

No mês de agosto do corrente ano, haverá nova Inspeção Administrativo-Militar do Com3ºDN, que ocorre de dois em dois anos. Diante das ações de melhoria de gestão que vêm sendo executadas desde 2015, a autoavaliação do CeIMNa para o ano de 2017, baseado na Lista de Verificação do Programa Netuno, é de 998 pontos, que poderá ser validada pelo Comando Superior.

3.2 BOAS PRÁTICAS DE GESTÃO

Como resultado de uma gestão voltada para obtenção de resultados positivos e com o esforço e participação de todos tripulantes, a OM conseguiu por em prática diversas ações de melhoria. Seguem aquelas que merecem destaque, detalhadas abaixo de acordo com os quesitos da Lista de Verificação do Programa Netuno:

3.2.1 QUESITO 1: LIDERANÇA E DESEMPENHO GLOBAL

A cultura organizacional e os padrões de conduta ética são desenvolvidos desde o dia em que o militar embarca na OM, por meio da divulgação e valorização dos exemplos reais, premiando os militares e servidores civis que se destacam, de forma a reconhecer, ainda que de forma simples, desempenhos de excelência. Essas medidas vêm criando um ambiente interno de desenvolvimento global que tem permitido identificar e desenvolver novas lideranças positivas.

As principais decisões a serem tomadas têm sido estudadas e definidas nas reuniões mensais do Conselho de Gestão. As deliberações do Conselho de Gestão são registradas em ata, sendo as decisões comunicadas internamente por meio do Plano do Dia, além de reuniões específicas previstas no sistema de liderança das divisões.

Foi realizado em fevereiro de 2017 um concurso interno para selecionar e adotar uma “Bandeira de Faina” que refletisse os princípios e ideais institucionais que devem preponderar a bordo, representando, simbolicamente, o Espírito de Corpo, o fortalecimento dos laços de cooperação mútua entre seus integrantes e o comprometimento de todos com a Missão da OM.

Foi criado, ainda, o lema da OM: “Viva à Intendência! CeIMNa, gestão com excelência!”, que tem sido utilizada regularmente como elemento incentivador e motivacional no âmbito interno, juntamente com o Mascote “Intendêncio”, símbolo, este, escolhido para representar a atividade precípua de apoio focado nas lides da intendência.

3.2.2 QUESITO 2: FORMULAÇÃO/IMPLEMENTAÇÃO DE ESTRATÉGIAS & PLANOS

Com foco na visão estratégica, a Direção do CeIMNa exerce sua liderança de forma interativa, traduzindo-se em uma relação sinérgica de cooperação e colaboração, estimulando todas as partes interessadas, por meio de um conjunto periódico de eventos e atividades previamente planejadas, constantes na agenda anual em seu calendário de gestão, das quais destacam-se:

- a) ciclo de palestras para as OMAp abrangendo as áreas de Abastecimento, Execução Financeira, Obtenção, Pagamento e Controle Interno;

- b) continuidade da implementação do Programa de Melhoria “Conheça o Intendêncio”, que convida Oficiais recentemente empossados em funções estratégicas nas OMAp, para conhecer as instalações do CeIMNa, sua missão, visão de futuro, valores e objetivos estratégicos, bem como, apresentar os principais elementos de ligação;
- c) reformulação e implementação de indicadores estratégicos como forma de contribuir para antecipar eventos adversos que possam ocorrer para interferir no alcance do objetivo previsto na visão estratégica. O quadro 4 traz o novo mapa estratégico do CeIMNa.

Quadro 4: Mapa Estratégico do CeIMNa



Fonte: Elaborado pelo autor

- d) interação com subgrupos de fornecedores, no qual o CeIMNa, por intermédio de sua Divisão de Obtenção, desde fevereiro de 2017, em parceria com a Federação das Indústrias do Estado do Rio Grande do Norte – FIERN, vem fomentando a participação dos fornecedores no Programa de Qualificação de Fornecedores – PQF. O objetivo do referido Programa é fomentar a participação de potenciais fornecedores do estado nas licitações conduzidas por diversos órgãos públicos, ofertando-lhe capacitação e treinamento para atender às exigências apresentadas pela legislação por ocasião da contratação com um ente da Administração.

Em abril de 2016, foi realizado o I *Workshop* de Excelência em Gestão – Casos de Sucesso, que teve o propósito de apresentar os diversos casos de sucesso sobre temas ligados à gestão, e demonstrar a importância da atuação em rede, que envolve um sistema de cooperação com outras organizações. Houve a participação da Diretoria de Administração da Marinha, SEBRAE-RN, Exército Brasileiro, Consultoria Jurídica da União, Instituto Técnico Científico de Polícia-RN e o Tribunal de Contas da União.

Em setembro deste ano será realizado o II *Workshop* de Excelência em Gestão – Gestão de Risco, considerando que conhecer e tratar os riscos deixou de ser uma necessidade técnica e transformou-se em uma questão estratégica para as organizações.

No CeIMNa, foi estabelecido um cronograma para a efetivação da Gestão de Riscos, e depois procedeu-se a avaliação do nível de maturidade, realizando a identificação dos riscos existentes e procedida as análises qualitativas e quantitativas, visando selecionar os riscos relevantes, bem como, classificá-los analisando seu impacto e probabilidade. Cada risco recebeu um gerente para atuar nas medidas de respostas, controle e prevenção, mantendo o seu monitoramento para possíveis ajustes.

3.2.3 QUESITO 3: IMAGEM/RELACIONAMENTO COM OM/USUÁRIOS

Foi criado o prêmio “Melhor OM Apoiada” que reconhece a qualidade das informações prestadas pelas OM Apoiadas (OMAp) nas diversas atividades realizadas pelo CeIMNa. O Prêmio "Melhor OM Apoiada" tem sido valioso para o incremento do relacionamento com as OM apoiadas e para o cumprimento da missão de modo eficiente e eficaz.

Foi publicada a 1ª Edição de 2017 da Carta de Serviços para consolidar e revitalizar as boas práticas de gestão, e facilitar o acesso dos clientes, dos parceiros e do cidadão comum aos serviços da OM, estimulando as discussões, promovendo a ampla transparência e a melhoria contínua da qualidade de nossas atividades.

Além disso, foi implementada a Ouvidoria com objetivo de promover a defesa dos direitos e interesses individuais e coletivos, no incentivo ao exercício da cidadania, no controle social da Administração Pública e no aperfeiçoamento das OM Apoiadas, oferecendo um canal de comunicação à sociedade para que sejam apresentadas críticas, sugestões, reclamações, elogios e dúvidas, bem como atuar de forma proativa na detecção de falhas ou eventuais fraudes.

Recentemente, foi elaborado o Manual do Sistema de Gestão do CeIMNa, documento inédito no âmbito da Marinha do Brasil, baseado nos Fundamentos da Excelência da Fundação Nacional de Qualidade, que busca fazer a interface com o que há de novo no mercado, na área de Gestão por Excelência, com o que é realizado na OM.

3.2.4 QUESITO 4: RESPONSABILIDADE SOCIOAMBIENTAL

O CeIMNa buscou desenvolver ações e aprimorar a política ambiental, atualizando sua documentação e executando de forma efetiva o Sistema de Gestão Ambiental (SGA). O SGA foi concebido como um sistema permanente e sistematizado, que deve ser constantemente objeto de acompanhamento, mormente por depender de treinamento, conscientização do pessoal, capacitação dos militares envolvidos diretamente no assunto e disseminação para toda a tripulação da mentalidade da consciência ambiental.

Assim, preocupado com o teor que requer as questões ambientais, o assunto passou a ser tratado mensalmente na Reunião do Conselho de Gestão. Como fruto das diversas reuniões realizadas, foram estabelecidas algumas metas para serem trabalhadas e os seguintes objetivos alcançados merecem destaque:

- a) criação de um setor específico de meio ambiente voltado ao desenvolvimento das atividades de gestão ambiental da OM, com canal de acesso direto ao Comando;
- b) elaboração de um planejamento voltado para o Sistema de Gestão Ambiental com a identificação de impactos ambientais decorrentes da atividade da OM;
- c) implantação de um calendário ambiental em que toda tripulação fosse envolvida;
- d) elaboração de indicador de desempenho para medir e acompanhar os níveis de conformidade e não conformidade com a política ambiental da OM;
- e) criação de um programa de gerenciamento de resíduos, que inclui, além da coleta seletiva de lixo e sua destinação para cooperativas de catadores, procedimentos para recolhimento, transporte e destinação adequada de resíduos sólidos não classificados como “recicláveis”; e
- f) obtenção de conformidade com as obrigações cadastrais e de prestação de informações ambientais sobre as atividades desenvolvidas sob controle e fiscalização do IBAMA, por meio do Cadastro Técnico Federal de Atividades

Potencialmente Poluidoras e Utilizadoras de Recursos Ambientais, recebendo o Certificado de Regularidade em fevereiro de 2017.

Fruto da adoção de medidas de economicidade, e no intuito de subsidiar a tomada de decisão acerca do atingimento de resultados no consumo de energia elétrica, tem sido adotada uma rotina de funcionamento diferenciada das frigoríficas. Tal medida tem contribuído para o alcance das metas de economia.

3.2.5 QUESITO 5: GESTÃO DO CONHECIMENTO E INFORMAÇÕES COMPARATIVAS

Recentemente foi criado um projeto de melhoria chamado de Plano de Desenvolvimento de Pessoas, no qual a OM levantou as competências necessárias e mínimas para cada função exercida pela força de trabalho. Isto evidenciou o *GAP* de competência presente na organização, que vem direcionando a força de trabalho para a realização de diversos cursos e adestramentos. Desse modo, a OM realiza diversas capacitações externas e internas durante o ano e, alguns adestramentos, são oferecidos às OM apoiadas para orientação e aperfeiçoamento dos processos encaminhados ao CeIMNa.

As capacitações são controladas mensalmente por meio da reunião da Comissão de Planejamento do Adestramento (CPA) e registradas em ata e planilha própria. Ressalta-se que atualmente a OM vem aproveitando a possibilidade de realização de cursos gratuitos à distância, oferecido por diversos órgãos da Administração Pública tais como Secretaria de Orçamento Federal (SOF), Escola Nacional de Administração Pública (ENAP), SENAC, dentre outros, visando eliminar ou mesmo diminuir o *GAP* de competência existente.

3.2.6 QUESITO 6: TRIPULAÇÃO, TRABALHO & CAPACITAÇÃO

Foram implementadas diversas ações que buscam a melhoria da qualidade de vida da tripulação, seu trabalho, sua capacitação e desenvolvimento, dentre as quais se destacam:

- a) realização de censo odontológico, através do qual os militares participam de palestras sobre saúde bucal, contribuindo para a busca por tratamentos no Hospital Naval de Natal;

- b) organização de comissão de festas para execução de atividades para a tripulação, tais como comemoração de aniversariantes do mês, aniversário da OM, dia do Intendente, festa de fim de ano, entre outras;
- c) premiação de militares e servidores civis que se destacam entre seus pares (Militar e Servidor Civil Padrão);
- d) incentivo à prática de Treinamento Físico-Militar (TFM); e
- e) implantação do Programa “Conheça a sua Marinha” que tem por objetivo desenvolver e reforçar um sentimento positivo em relação à Marinha e às tradições navais, além do espírito de equipe, a fim de contribuir para um incremento da eficiência e eficácia no desempenho das tarefas de responsabilidade do CeIMNa. Este Programa incentiva a participação da força de trabalho em visitas programadas nas Organizações Militares sediadas na região metropolitana de Natal, bem como, promove palestras internas que tragam conhecimento sobre temas referentes às peculiaridades das diversas organizações militares da MB.

Ainda como ação de melhoria, a OM implantou o prêmio "Cultural" que é um Programa de valorização e inserção social estabelecido com o propósito de incentivar a participação de militares e servidores civis em eventos na cidade do Natal-RN, por meio da distribuição de ingressos para peças de teatro, shows, cinema e exposições e o prêmio “BRAVO ZULU” que reconhece o alto grau de comprometimento do militar ou servidor civil no desempenho de uma faina extraordinária. Esses programas têm contribuído para a melhoria da qualidade de vida da tripulação dentro e fora de seu ambiente de trabalho e, por conseguinte, para um incremento da motivação, ao permitir que tenham fácil acesso a eventos de cunho sociocultural e, também, sintam-se reconhecidos em seu local de trabalho.

3.2.7 QUESITO 7: PROCESSOS FINALÍSTICOS E DE APOIO

Visando à melhoria ao atendimento dos clientes, o CeIMNa implementou a modelagem e o mapeamento de processos, utilizando a ferramenta *Bizagi*, software livre que automatiza os processos em um ambiente gráfico intuitivo, para otimizar as demandas recebidas pelas OMAp, sobretudo, no que se refere ao atendimento da requisição de material, obtenção e execução financeira. O mapeamento desses processos ajuda na padronização das ações tomadas, na redução do tempo de resposta para o

aprestamento dos meios e no cumprimento de prazos. Assim, as ações evitam o longo *lead time* e otimizam as demandas previstas.

Além da atualização das normas sobre gestão, incluindo o aprimoramento e uma maior participação nas reuniões do Conselho de Gestão, foi implementado um rigoroso acompanhamento dos Indicadores de Desempenho pelos membros do Conselho de Gestão, permitindo, dessa forma, aperfeiçoar o controle dos gastos orçamentários, adequando-os à demanda de pessoal e ao nível de conforto e segurança das instalações.

O controle de gastos e a observação e controle sistemático do índice de liquidação de recursos no SIAFI permitiu o excelente aproveitamento de recursos alocados, representando maior transparência dos indicadores da execução financeira e de todos os processos referentes ao orçamento para toda tripulação, materializada por meio de um Quadro Demonstrativo disposto no corredor principal da OM.

3.3 PREMIAÇÕES

No intuito de aumentar a gestão do conhecimento, buscar informações comparativas e preservar a contínua busca pela melhoria dos processos de gestão, em 2016, a OM se candidatou ao Prêmio Nacional da Qualidade (PNQ) da Fundação Nacional da Qualidade e cumpriu os requisitos para elegibilidade. Apesar de não ter sido premiada no PNQ-2016, esta iniciativa de participar de premiação externa trouxe grande aprendizado e proporcionou a criação de diversos Projetos de Melhoria, além da revisão do mapa estratégico do CeIMNa e sua cadeia de valores.

No âmbito da MB, a Diretoria da Administração da Marinha realiza premiação a cada 2 anos, com a finalidade de reconhecer, destacar e certificar as OM que notoriamente pratiquem e comprovem um excelente desempenho institucional, com qualidade em gestão. Em junho deste ano, o CeIMNa foi agraciado com o “Prêmio Programa Netuno”, na modalidade Excelência em Gestão, por ter se destacado dentre as mais de 270 OM, no âmbito do Comando de Operações Navais, sendo a 3ª melhor pontuada, das seis OM indicadas, considerando as autoavaliações do biênio 2015-2016.

Além desse prêmio, pelo segundo ano consecutivo, o CeIMNa recebeu o “Prêmio Eficiência” do Abastecimento, promovido pela Diretoria de Abastecimento da Marinha, por se destacar, dentre os Centro de Intendência da Marinha de outras regiões, na execução das diversas atividades gerenciais do Sistema de Abastecimento da

Marinha, tais como: armazenagem, contabilidade do material, controle de estoque de sobressalentes, fardamento, gêneros frigorificados, combustíveis, lubrificantes e graxas.

4 CONCLUSÃO

Conclui-se que, nos dias de hoje, a aplicação dos princípios e práticas de governança corporativa ao setor público é essencial para a geração de valor para a sociedade e a participação mais ativa do cidadão na administração do Estado.

Destarte, diante da conjuntura de restrições orçamentárias, a busca pela otimização das atividades de cada organização é um fator primordial a ser alcançado. Nesse viés, o papel da gestão possui um valor inestimável para o Brasil e constitui a mais importante fronteira por desbravar, em prol do desenvolvimento estratégico, econômico e social de nossa gestão pública.

O grande desafio para a gestão pública e, mais precisamente para as tradicionais organizações militares, é conseguir institucionalizar novos modelos e programas de gestão, na tentativa de modificar os padrões até então existentes e de melhor prestar serviços aos cidadãos. Como é de notório conhecimento, a gestão nas organizações é um instrumento extremamente valioso. A gestão por excelência pode elevar os padrões de qualidade e auxiliar na melhoria dos processos, que impactam diretamente a satisfação dos clientes/cidadãos.

Atualmente, em que muito se fala em transparência, controle social e gestão por resultados, cabe aos responsáveis pelo cumprimento da missão dessas importantes instituições gerirem os recursos de forma eficiente, eficaz e efetiva.

O Programa Netuno expressa a compatibilidade existente da Excelência em Gestão junto ao ambiente militar das organizações navais e se constitui na expressão máxima dos esforços da Marinha do Brasil nos assuntos de excelência organizacional.

O CeIMNa busca através das boas práticas de governança corporativa prestar o melhor serviço à Marinha, pautando-se na ética e no respeito aos direitos do cidadão, alinhando interesses, com a finalidade de preservar e otimizar os valores da organização e proporcionar serviços com qualidade e responsabilidade social.

REFERÊNCIAS

BARNEY, Jay B.; HESTERLY, William S.; tradução Monica Rosemberg; revisão técnica Pedro Zanni. **Administração estratégica e vantagem competitiva**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

BRASIL. Câmara da reforma do Estado. Plano de reestruturação e melhoria da gestão do MARE - 1998. **Cadernos MARE da reforma do Estado**, v.5. Brasília: MARE, 1998a.

BRASIL. Câmara da Reforma do Estado. A reforma do aparelho do Estado e as mudanças constitucionais. **Cadernos MARE da reforma do Estado**, v.6. Brasília: MARE, 1998b.

BRASIL. Marinha do Brasil. Estado-Maior da Armada. **EMA-130: Manual de Visita, Inspeções e Reuniões Funcionais da Marinha – Listas de Verificação**. 2ª revisão, Brasília, DF, 2006.

BRASIL. Marinha do Brasil. Estado-Maior da Armada. **EMA-134: Manual de Gestão Administrativa da Marinha**. 2ª revisão, Brasília, DF, 2011.

BRASIL. Secretaria Geral da Marinha. **SGM-301: Normas de Administração Financeira e Contabilidade**. v. 7. Brasília, DF, 2014a.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública / Tribunal de Contas da União**. Versão 2 - Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014b.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Dez passos para a boa governança / Tribunal de Contas da União**. – Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014c.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Gestão Pública. Programa GESPÚBLICA, **Modelo de Excelência em Gestão Pública**, v.1. Brasília; MP, SEGEP, 2014d.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Gestão Pública. Programa GESPÚBLICA, **Instrumento para Avaliação da Gestão Pública**, v.1. Brasília; MP, SEGEP, 2014e.

BRASIL. Marinha do Brasil. Secretaria-Geral da Marinha. **SGM-107: Normas Gerais de Administração**. v. 6. Brasília, DF, 2015.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acessado em: 04 jun, 2017.

DAVENPORT, Thomas H. tradução Lenke Peres. **Conhecimento Empresarial: como as organizações gerenciam o seu capital intelectual**. 14 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 15 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David. P. tradução Afonso Celso de Cunha Celso; revisão técnica Symnetics. **Mapas estratégicos – Balanced Scorecard: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

MARCELINO, Gileno Fernandes. **O planejamento estratégico no setor público**: uma experiência no palácio do planalto. Revista do Serviço Público, Ano 53, nº 4, out-dez 2002. Brasília, ENAP, 2002.

MORGAN, Gareth. **Imagens da Organização**. São Paulo: Atlas, 2000.

PORTER, M.E. **Estratégia competitiva**: técnicas para análise e da concorrência. 17 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 1999.

COMPRAS PÚBLICAS DE MEDICAMENTOS: PREÇOS E DESPÉRDÍCIOS*

Franklin Brasil Santos

Resumo

Tem sido comum, desde a adoção do Pregão, divulgar expressivas economias obtidas nas compras públicas realizadas por meio dessa modalidade de licitação. Para calcular a “economia”, confronta-se o valor final obtido na disputa com o valor inicialmente previsto pelo órgão comprador, o chamado “preço referencial”, “preço estimado” ou “preço de mercado”. Acontece que a metodologia empregada para determinar esse “preço de mercado” tem sido, em geral, limitada a consultar três orçamentos de fornecedores do ramo, calculando-se a média aritmética dos valores obtidos. Essa prática tem sido criticada por esconder potencial desvio de conduta oportunista dos fornecedores consultados, que podem inflar os orçamentos e empurrar os preços de referência para patamares muito superiores aos praticados efetivamente. Uma forma de reduzir esse problema é levar em conta os preços praticados em licitações anteriores do setor público, procedimento obrigatório determinado pela Lei de Licitações. Este relato demonstra que isso não tem sido respeitado, com base nas compras de medicamentos de 2014 nas prefeituras de Mato Grosso. Levantamento de preços realizado pela CGU comprovou distorções absurdas nos preços praticados do mesmo produto. A partir desses resultados, ações foram realizadas para melhorar as pesquisas de preços nas compras governamentais mato-grossenses, buscando reduzir distorções nos preços pagos e evitar desperdícios que podem ultrapassar R\$ 50 milhões por ano.

Palavras-chave:

Compras; medicamentos; preços de referência; desperdício

* Tema: *Qualidade do gasto no setor público.*

INTRODUÇÃO

Machado e Holanda (2010) ensinam que a informação de custos proporciona conhecimento e estímulo à melhoria do desempenho. O Estado, na produção de bens e serviços, deve ser capaz de avaliar maneiras diferentes de produzir o mesmo resultado com custos menores, identificando oportunidades de redução de gastos.

Essa premissa está intimamente ligada ao princípio da eficiência, previsto como objetivo do gestor público desde 1967, por meio do Decreto-Lei nº 200 e elevado à categoria constitucional em 1998.

Também constitucional é a determinação para que exista sistema de controle interno em todos os poderes, com a finalidade de avaliar os resultados da gestão pública, especialmente quanto à eficácia e eficiência. Sobre o papel do controle, afirma Braga:

A visão da função controle, como um aliado da gestão, tem como consequência direta que a informação gerada pelo controle pode ser mais bem utilizada pelo gestor e não vista apenas como uma repreensão, um apontador de erros ou uma mãe zelosa. Controle não é só uma questão de se corrigir, é de aprendizado. E para se aprender, deve se estar disposto a isto, dos dois lados dessa equação. O conceito real de parceria envolve intercâmbio, regido por regras, em um desejo comum de se chegar aos mesmos objetivos (2013, p.11).

Assim, gestão e controle querem o mesmo: bons resultados para a sociedade. Por isso, a Controladoria-Geral da União (CGU), capitaneando o sistema de controle interno do governo federal, procura induzir mudanças efetivas na gestão, por meio de trabalhos que sirvam de auxílio, avaliação e recomendação (Santos e Braga, 2016).

Este relato é sobre um desses trabalhos.

Em 2014, o escritório regional da CGU em Mato Grosso fez um levantamento de preços nas compras de medicamentos e insumos hospitalares pelas prefeituras. Foram 10 mil registros de 200 produtos em 76 municípios, somando R\$ 115 milhões.

Os resultados evidenciaram variações inaceitáveis de preços. Reduzindo as diferenças, a economia poderia ultrapassar **R\$ 50 milhões anuais**.

Obter e divulgar esse conhecimento foi o primeiro passo de um conjunto de ações articuladas em busca de maior eficiência na aquisição de suprimentos de saúde em Mato Grosso, como se verá nos desdobramentos a seguir.

2. O PREÇO NAS COMPRAS PÚBLICAS

A noção de comprar bem, de forma satisfatória, varia conforme as expectativas, experiências e intenções de quem compra. Certamente, o preço é relevante, mas outros atributos podem influenciar significativamente. A contabilidade de custos e o gerenciamento da cadeia de suprimentos tratam do tema sob esses variados pontos de vista, em especial o conceito de Custo Total de Propriedade, englobando o preço e outras variáveis como prazo, treinamento, estocagem, garantia, transporte, custo de oportunidade, entre outras (Oliveira Filho, 1998; Studart, 2007; Silveira, 2000).

As compras do setor público, entretanto, embora persigam a noção de “aquisição mais vantajosa”, acabam, em geral, enfatizando o preço como parâmetro de julgamento.

O processo que materializa essa ênfase é a licitação, um procedimento detalhado, formal e rígido, com o qual a Administração Pública vai ao mercado para encontrar o produto ou serviço de que precisa, ao melhor preço, sem favorecimento a qualquer fornecedor. A Lei 8.666/1993 é que determina as regras gerais. Não lhe faltam críticas, principalmente quanto ao excesso burocrático e ineficiência.

Com a missão de melhorar a reputação das compras públicas, foi adotado o Pregão. Seu principal elemento inovador é a possibilidade de ofertas sucessivas de propostas. Enquanto nos outros casos o fornecedor apresenta um único preço em envelope fechado, no Pregão é esperado – e estimulado – que haja disputa de lances. Esse modelo corresponde ao leilão anglo-holandês reverso (Novaes, 2009).

É o menor preço o fator que determina quem vence um Pregão. Aplicado apenas para objetos comuns, espera-se que as especificações sejam suficientes para garantir a qualidade mínima que atenda às necessidades do comprador. Em tese, todos os participantes estão oferecendo condições equivalentes, obedecendo aos resultados esperados, prazos, critérios de fornecimento, transporte, embalagem, garantia.

Parece óbvio, então, que especificar adequadamente o que se está licitando, assim como conhecer o seu preço de mercado, são premissas fundamentais de qualquer compra pública. Ainda que idealmente haja disputa de preços entre potenciais concorrentes, se o comprador não souber qual o parâmetro aceitável, corre o risco de pagar caro ou não levar o produto, se a proposta não cobrir os custos mínimos e o vendedor não honrar seu compromisso. Num extremo, há prejuízo por dispendir mais

recursos do que o necessário. No outro, uma falsa noção de economia que se revela, também, prejudicial. Em síntese, nenhum extremo é desejável.

Todo setor de compras, de qualquer organização, busca economizar. É um objetivo inerente à função, como revela Dias (1993):

[...] existe sempre em qualquer empresa (organização) um potencial de economia, e o objetivo do Departamento de Compras deve ser reduzir os custos, garantindo a qualidade dos produtos. Todos os fornecedores, independentemente do seu porte, devem ser considerados a fonte mais próxima de economia [...]

No setor público, o Pregão tem sido noticiado como gerador de economia nas compras, em especial na sua forma eletrônica. Uma pesquisa rápida na Internet recupera inúmeros exemplos de verdadeiras “pechinchas”. No portal da Confederação Nacional dos Municípios²⁰ há casos que alcançam 64% de sucesso, entendido como a diferença percentual entre o valor de referência e o valor do lance vencedor. Numa versão mais antiga desse portal, os casos de sucesso apresentam deságios de até 88%²¹.

O portal federal Comprasnet também apresenta números surpreendentes. Só em 2014, foram quase R\$ 8 bilhões economizados com o pregão eletrônico²².

Outro caso de sucesso retumbante foi da Prefeitura de Santa Bárbara d’Oeste, em São Paulo, que afirmou ter economizado 61% em relação ao “preço de mercado”²³.

Mesmo no meio acadêmico esses resultados têm sido aplaudidos, sem discussões mais profundas a respeito da validade ou coerência dos dados utilizados nos cálculos dessas proezas das compras governamentais brasileiras.

Estudos econométricos têm usado como parâmetro de economia a razão entre o valor estimado e o homologado nas licitações. Com essa lógica, Silva (2007) encontrou média de economia de 25% nos pregões da Prefeitura de Fortaleza. Wirtzbiki (2010) verificou percentual similar na Secretaria de Saúde do Ceará.

A monografia de Pontes (2008:54) está entre os poucos trabalhos críticos sobre o tema. Analisando compras públicas no Rio Grande do Sul em 2007, verificou que os preços de mercado eram estimados por meio de cotações solicitadas aos fornecedores. Considerando deságios de 30% nas licitações, o autor via com desconfiança a presunção de economia nos pregões, por conta de possíveis equívocos nos preços de referência:

²⁰ <https://cidadecompras.cnm.org.br>

²¹ <https://www.cidadecompras.com.br/>

²² <http://www.brasil.gov.br/governo/2015/03/pregao-eletronico-resulta-em-economia-de-r-7-8-bilhoes>

²³ <http://www.santabarbara.sp.gov.br/v4/index.php?pag=noticia&dir=noticias&id=45809>

“acreditar que a Administração Pública retira da ‘margem lucrativa’ das empresas 30% de seu valor, é uma conclusão deveras equivocada.”

Outro autor com visão crítica é Motta (2010:138), que também se mostrou preocupado com a metodologia empregada para calcular as economias expressivas no pregão eletrônico. Para ele, basear-se, em geral, apenas em orçamentos de fornecedores potencialmente interessados na futura licitação tem resultado duvidoso, pois as cotações obtidas podem estar distorcidas pelo interesse oportunista do fornecedor e, nesse caso, “os valores tidos como economias nas compras com pregão serão superestimados”.

A economia das compras, como vê, só pode ser conhecida se houver prévio conhecimento do preço de mercado²⁴. Mas como determinar esse parâmetro?

A legislação exige que, para isso, se faça “ampla pesquisa de preços”²⁵. Mediante especificação clara e objetiva do que se pretende, o órgão comprador deve buscar referências para estimar, com grau adequado de precisão, o valor praticado no mercado.

Na ausência de prescrição legal sobre a forma de estimar o preço de mercado, a cultura administrativa foi se consolidando num costume “verdadeiramente arraigado” de fazer a média de três ou quatro consultas a pessoas do ramo (Niebuhr, 2007). Cristalizou-se o mito de que “três orçamentos” validam o preço de mercado. Estudos recentes comprovaram esse costume (Cabral, 2008; Costa & Silva, 2009; Shuch, 2010).

Uma das causas desse comportamento é a falta de planejamento. Licita-se quando o produto já está em falta, de tal forma que os órgãos compradores “restringem-se a fazer apenas o mínimo recomendado pelos órgãos de controle, ou seja, a obtenção de três orçamentos e o cálculo da média aritmética desses valores” (Shuch, 2010:40).

A referência mais detalhada sobre “preço de mercado” e “pesquisa de preços” em compras públicas tem sido a jurisprudência do Tribunal de Contas da União (TCU), órgão de Controle Externo, incumbido de fiscalizar as licitações do Governo Federal.

²⁴ “Preço de mercado” tem a mesma conotação de “preço normal” definido por Souza (1999, pg 513), o preço formado pela lei econômica da oferta e da procura, onde vendedor e comprador realizam transação em condições de transparência. Para Andrade (2003, pg 208) corresponde ao preço justo, que repudia o abuso. A noção de “abuso” é particularmente importante nos processos dos órgãos de controle, quando se está tratando de prejuízos provocados por preços superfaturados.

²⁵ Art. 15, § 1º, da Lei 8.666/93: “O registro de preços será precedido de **ampla pesquisa de mercado**” Art. 43, IV, dessa Lei: “... conformidade de cada proposta (...) com os **preços correntes no mercado**” Art. 3º, III, da Lei 10.520/01 (Pregão): dos autos constarão “**o orçamento, elaborado pelo órgão ou entidade promotora da licitação, dos bens ou serviços a serem licitados**” Art. 8º, §2º, II do Decreto 3555/00 (Regulamento do Pregão): “... propiciar a **avaliação do custo pela Administração, diante de orçamento detalhado, considerando os preços praticados no mercado...**”

E foi o próprio TCU quem incentivou o costume dos “três orçamentos”, determinando a metodologia como mínimo aceitável (Vieira et al., 2006; Shuch, 2010).

Entretanto, o Tribunal vem reconhecendo que orçamentos de fornecedores não refletem, necessariamente, o preço de mercado:

A estimativa que considere apenas cotação de preços junto a fornecedores pode apresentar preços superestimados, uma vez que as empresas não têm interesse em revelar, nessa fase, o real valor a que estão dispostas a realizar o negócio. Os fornecedores têm conhecimento de que o valor informado será usado para a definição do preço máximo que o órgão estará disposto a pagar e os valores obtidos nessas consultas tendem a ser superestimados. (Acórdão TCU 299/2011-Plenário)

Pesquisa de Cabral (2008) demonstrou que os fornecedores, no momento da licitação, propõem preços bem inferiores àqueles que eles mesmos apresentaram na cotação prévia. Para a autora, esse comportamento revela oportunismo, na ânsia de levar alguma vantagem nos preços de suas propostas.

Pode-se explicar esse oportunismo pela assimetria de informação, sendo relacionado à teoria da agência. Zylbersztajn (1995) explica que o agente possui conhecimento indisponível ao principal, situação que fomenta a busca da vantagem pessoal, por meio da informação privilegiada.

É exatamente o ambiente em que ocorrem as consultas de preços tradicionais. O fornecedor tem mais informação que o órgão público e pode se valer dessa vantagem. Na busca pelo preço de mercado em licitações, o comportamento oportunista dos fornecedores com quem se coleta orçamentos prejudica a validade do procedimento, ao dar chance desses agentes econômicos buscarem obter o maior ganho possível para si.

Mas que benefício pode ser obtido de referências superestimadas? O TCU, no Acórdão 98/2011-Plenário, responde a essa pergunta. Um orçamento superestimado não traz, em princípio, prejuízos, se a licitação ocorre em ambiente competitivo. O próprio Tribunal, porém, admite que julgou, inúmeras vezes, casos sem verdadeira disputa. Estimativas inchadas causam prejuízos porque os poucos participantes (ou o único) ofertam descontos irrisórios (ou nenhum desconto) em relação ao orçamento.

Então, se consultar os fornecedores não é o melhor caminho, qual a alternativa? A própria lei dá a resposta: “preços praticados no âmbito dos órgãos e entidades da Administração Pública” (art. 15 da Lei nº 8666/93). Essa é a informação relevante: quanto o setor público paga pelo mesmo produto, em condições similares. Assim, agora já podemos refletir: as notícias sobre enormes “economias” obtidas em pregões,

calculadas como a diferença entre o preço estimado e o preço vencedor, relevam um efeito real das disputas ou um efeito colateral de preços superestimados?

Se o valor estimado for irreal, o contraste matemático entre o valor orçado e o valor contratado não está refletindo a economia anunciada. (Santana, 2008, p. 26) A estimativa inadequada produz ilusão de economia e gera outro fenômeno comum em compras públicas: a variação absurda de preços para o mesmo produto.

Lacerda (2012) avaliou pregões eletrônicos disputados no Comprasnet em 2011 para compra de “papel A4”. Embora seja um produto de características homogêneas, os preços unitários pagos variaram de R\$ 6,80 a R\$ 15,82. Mais de 130% de dispersão!

O autor chegou a encontrar preço de referência de R\$ 45,95 por resma. E por meio de estudos econométricos comprovou: quanto maior o valor estimado, maior o homologado. Estimativas acima da média de mercado tendem a gerar propostas mais caras. E ajudam a explicar a dispersão de preços que, em geral, caracteriza desperdício.

Esse desperdício é uma constatação frequente dos órgãos de controle e da imprensa. Notícia do jornal O Globo, de 30/01/2011 com a manchete “Sobrepreço na compra de remédios, um mal nacional” (Benevides e Mercedes, 2011) citou relatórios da CGU para evidenciar que a compra ineficiente de medicamentos é recorrente.

Segundo o Banco Mundial, a logística de medicamentos consome 20% dos recursos da saúde no Brasil, podendo ser a causa principal de ineficiências da área (BANCO MUNDIAL, 2007). Os gastos do governo com a compra de medicamentos têm crescido a taxas anuais elevadas, alcançando R\$ 15 bilhões em 2015²⁶.

A CGU em Mato Grosso detectou variações de até 17.000% nos preços de medicamentos e insumos hospitalares pagos por prefeituras. Se os melhores preços fossem a regra, os municípios poderiam economizar mais de R\$ 50 milhões por ano.

3. PREÇOS DE MEDICAMENTOS EM MATO GROSSO

Em abril de 2014, a CGU em Mato Grosso já havia detectado a atuação orquestrada de distribuidores e representantes de medicamentos no estado para inflar artificialmente os preços de venda às prefeituras, por meio de acordos e conluíus. A prática foi descoberta durante a Operação Fidare²⁷, realizada em parceria com a Polícia

²⁶ <http://www.cff.org.br/noticia.php?id=2935>

²⁷ <http://www.cgu.gov.br/noticias/2014/04/cgu-e-pf-investigam-desvio-de-dinheiro-publico-da-saude-no-interior-de-mato-grosso>

Federal no município de Cáceres. A conclusão da investigação foi que orçamentos superestimados antes da licitação levavam a prejuízos, em razão da falta de competitividade efetiva do mercado fornecedor.

Com base nesses achados, a CGU em Mato Grosso resolveu ampliar o escopo de análise do comportamento de preços dos medicamentos nos municípios.

Para isso, solicitou a todas as prefeituras do estado que enviassem informações sobre suas compras ou registros de preços vigentes.

Antes, porém, dos resultados, o mercado de medicamentos merece ser explicado.

A Lei nº 9.787/1999 determina que a prescrição e a compra de medicamentos no SUS adotarão obrigatoriamente a Denominação Comum Brasileira (DCB), ou seja, o princípio ativo, sendo que o medicamento genérico, quando houver, terá preferência em condições de igualdade de preço.

O Ministério da Saúde determina que os medicamentos sejam referenciados nas licitações com o seguinte: Princípio ativo do medicamento (ex: Amoxicilina); Composição (opcional); Concentração (obrigatória, ex: 500mg); Forma farmacêutica (obrigatória, ex: cápsula, comprimido). A unidade de fornecimento é definida pela menor unidade de compra possível. Sendo assim, embalagens secundárias não são incluídas (como caixas, fardos, blisteres e etc.). Para medicamentos em pó e em soluções, a unidade de fornecimento é a embalagem primária, definida pelo frasco, ampola, bisnaga e assim por diante, seguidas pelo volume ou peso, conforme a apresentação do medicamento. (BRASIL, 2011).

As compras públicas de medicamentos são regulamentadas pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos – CMED, que tem competência para estabelecer critérios para fixação e ajustes de preços de medicamentos a serem observados pelos representantes, distribuidores, farmácias e drogarias.

A CMED gera uma lista de preços máximos para venda ao governo. Essa lista, porém, não tem grande aplicação nos municípios. No Acórdão 3.016/2012–Plenário, o TCU afirmou que os limites da CMED podem apresentar graves distorções e em muitos casos não representam um parâmetro adequado a ser utilizado nas compras públicas. O “Captopril 25mg”, por exemplo, vendido para a Administração Pública por R\$ 0,01, tinha limite de R\$ 1,19, uma variação de mais de 10.000%.

Pesquisa de Oliveira (2015) comparou os limites de 267 medicamentos com os preços praticados no setor público. Em média, o preço máximo da CMED era mais que o dobro dos preços praticados por instituições de saúde.

Portanto, embora seja um setor regulado, a compra de medicamentos exige uma pesquisa de preços eficiente, proporcional aos riscos envolvidos.

Não por acaso, existe um repositório específico para preços de medicamentos praticados no setor público. É o Banco de Preços em Saúde (BPS), criado e mantido pelo Ministério da Saúde para servir como referência na aquisição de medicamentos, seja pelo gestor público para balizar o preço de suas contratações, seja pelos órgãos de controle para avaliar a economicidade dos contratos (Acórdão TCU nº 2901/2016-P).

Mas o BPS não é utilizado com frequência pelos órgãos públicos, por causa do costume dos “três orçamentos”. O que alimenta um histórico crônico de distorções. Distorções como as evidenciadas em Mato Grosso pela CGU.

3.1 METODOLOGIA

Às 141 prefeituras do estado foi solicitado que enviassem, de preferência em planilha eletrônica, dados sobre licitações e registros de preços vigentes em agosto de 2014 para compra de medicamentos e insumos médico-hospitalares.

Ao todo, 95 prefeituras responderam e 76 municípios tiveram seus dados aproveitados, totalizando 37 mil registros e R\$ 231 milhões envolvidos. Desse conjunto, foram analisados 10 mil registros, somando R\$ 115 milhões, abrangendo 200 produtos.

Para selecionar esses 200 produtos, foi elaborada uma curva ABC, ou curva de Pareto, para identificar os elementos com maior relevância econômica no conjunto. Essa tarefa foi dificultada em função da expressiva diversidade de especificações e formas de descrição do mesmo objeto, o que impedia um agrupamento automático.

A alternativa adotada foi utilizar a primeira palavra da descrição de cada item. Por exemplo, “dipirona”, “seringa”, “equipo”. Assim, foram somados os valores para cada palavra, obtendo os principais subconjuntos de produtos. Para cada subconjunto, foram identificadas as principais variações de especificação, por exemplo: “dipirona 500mg comprimido”, “dipirona 500mg/ml injetável”, “dipirona 500mg/ml gotas 10ml”.

Para cada um dos 200 produtos selecionados, foi criada uma planilha, agrupando todos os registros que mantinham correspondência com a especificação-padrão. Por exemplo: na planilha geral, com 37 mil registros, foram filtradas linhas com a descrição aproximada ou equivalente a “Tioridazina 100mg comprimido”, conforme abaixo:

Quadro 1: Exemplo de agrupamento da “Tioridazina 100mg comprimido”

Município	Descricao do produto	UF	Qte	Unit (A)	UnitReal (B)	TOTAL (C)
Colniza	CLORIDRATO DE TIORIDAZINA 100 MG	UN	5.000	3,78	3,78	18.900,00
Uniao do Sul	TIORIDAZINA CLORIDRATO, 100MG.	UN	2.500	2,18	2,18	5.451,25
S. Jose Xingu	CLORIDRATO TIORIDAZINA 100MG C/20	CAIXA	30	35,00	1,75	1.050,00
Nova Guarita	CLORIDRATO DE TIORIDAZINA 100 MG	UNIDADE	800	1,26	1,26	1.008,00
Campinapolis	TIORIDAZINA 100MG	UNIDADE	1.000	1,18	1,18	1.180,00
Canarana	TIORIDAZINA 100 MG C/20 - NOVARTIS	Cx	12	23,59	1,18	283,08
Paranaita	TIORIDAZINA, 100MG	CX C/ 20	100	19,72	0,99	1.972,00
Canarana	TIORIDAZINA 100MG C/20	Cx	24	18,85	0,94	452,40
Nova Ubirata	TIORIDAZINA 100MG C/20	CX	50	17,79	0,89	889,50
V. Grande	TIORIDAZIANA 100 MG/CX/20 COMP	Und	3.450	17,11	0,86	59.029,50
Jangada	CLORIDRATO DE TIORIDAZINA 100 MG	CP	5.000	0,79	0,79	3.950,00
Tapurah	CLOR TIORIDAZINA 100MG C/ 20 CPR	CAIXA	50	15,66	0,78	783,00
Alto Garcas	CLORIDRATO DE TIORIDAZINA 100MG	CPR	1.500	0,78	0,78	1.170,00
Alto Araguaia	TIORIDAZINA 100 MG COMP	Und	6.000	0,77	0,77	4.620,00
N. M. Verde	TIORIDAZIDA 100MG COMPRIMIDO	UNIDADE	3.000	0,72	0,72	2.160,00
Campo Novo	CLORIDRATO DE TIORIDAZINA 100MG	UNID.	4.000	0,70	0,70	2.800,00

Fonte: Levantamento da CGU de preços praticados em Prefeituras de Mato Grosso 2014

Cada município adotava um descritivo diferente e unidade de fornecimento diversificada: uns compravam em unidade, alguns em comprimido, outros em caixa.

Assim, para cada linha da planilha, foram equalizados os quantitativos unitários, para possibilitar a comparação de preços. No exemplo do Quadro 01, a linha referente a Nova Ubiratã descreve “TIORIDAZINA 100 MG C/20”, o que se interpreta como uma caixa com 20 comprimidos. O preço unitário (Unit A) foi dividido por 20 (vinte) para obter o preço por comprimido (UnitReal B).

Após o ajuste, todos os preços da coluna (UnitReal B) eram de 1 comprimido. Esse procedimento foi repetido para cada um dos 10.000 registros selecionados.

Assim, obteve-se a amostra de produtos agrupados por elementos homogêneos com base na descrição, concentração, apresentação e unidade de fornecimento.

Para cada produto, foi calculado um Preço Máximo de Referência (PMR). Em geral, o PMR se baseou na média dos 5 (cinco) menores preços, excluído o mínimo, mais 10% para representar variação aceitável de mercado. Nos casos em que havia muitos registros, com variações em volume ou tamanho, a exemplo de luvas descartáveis, foi adotada média dos 20, 30 ou até 40 menores preços, mais 10%.

É importante ressaltar que esse não era um trabalho de auditoria tradicional, com o objetivo de calcular compras superfaturadas e punir eventuais responsáveis. O foco do trabalho era demonstrar a variação expressiva de preços e as oportunidades de economia que se estava desperdiçando, ao realizar aquisições com valores distorcidos.

Por isso o parâmetro “Preço Máximo de Referência” (PMR) levava em conta um conjunto de melhores preços, para representar o patamar ideal a ser buscado.

3.2 RESULTADOS

Dos 10 mil registros, somando R\$ 115 milhões, foram encontrados preços acima do PMR num conjunto que totalizava R\$ 77 milhões. Desse conjunto, a soma de preços superiores ao parâmetro de referência era de R\$ 29 milhões.

Ou seja, os municípios estavam pagando R\$ 29 milhões a mais do que pagariam se tivessem realizado compras melhores. Isso representava 60% de economia potencial.

No conjunto de preços acima da referência, apenas 28 produtos concentravam metade do valor total, com média de sobrepreço de 120%.

O Quadro 02 ilustra a situação dos principais produtos com sobrepreço.

Quadro 2: Produtos com maior impacto no sobrepreço total

PRODUTO	TOTAL	>PMR	MEDIA (>PMR)	PMR	MAIOR PUR
Nistatina creme	3.218.286	1.327.879	85%	2,07	8,12
Cateter perif. (abocath)	2.075.007	1.022.557	103%	0,64	16,75
Estreptoquinase injetavel	1.275.110	960.179	193%	473,58	2.000,00
Valsart+Anl.+Hidroclor 160mg.	1.574.941	950.503	140%	1,49	5,90
Acidos graxos essenciais	1.105.384	936.545	139%	3,90	48,00
Luva procedimento	2.875.742	730.592	65%	0,12	0,73
Ceftriaxona 1000mg inj	955.582	563.486	301%	1,22	19,00
Equipo macrogotas	1.938.346	558.992	79%	0,76	7,50

Fonte: Levantamento da CGU de preços praticados em Prefeituras de Mato Grosso 2014

Veja-se o exemplo da “Ceftriaxona 1000mg injetável”. A média de preços era 301% acima da referência de R\$ 1,22 a unidade (PMR). Houve quem pagasse R\$ 19,00 (maior Preço Unitário Real, PUR).

A “Nistatina creme”, com PMR de R\$ 2,07, chegou a ser comprada por R\$ 8,12, com média de 85% acima da referência. Se todo mundo pagasse no máximo R\$ 2,07, somente com esse produto seria possível economizar R\$ 1,3 milhão.

Outro exemplo ainda mais gritante: o medicamento “Carvedilol 12,5mg” era comprado entre R\$ 0,08 e R\$ 0,10 o comprimido em algumas prefeituras, mas uma prefeitura pagava R\$ 1,20. O Preço Máximo Referencial desse produto foi calculado em R\$ 0,11 e a média de preços acima dessa referência foi de 657%.

Mais uma mostra das diferenças de preço encontradas: a “Hidroclorotiazida 25mg comprimido”. Foram localizadas 31 prefeituras pagando R\$ 0,02 pela unidade desse remédio, enquanto outras quatro pagavam mais de R\$ 1,00, chegando a R\$ 2,75, uma variação de mais de 13.000% em relação ao valor de referência.

Essas variações extremas se repetiam na maioria dos 200 produtos analisados, demonstrando preços extremamente distorcidos para produtos homogêneos, iguais ou similares.

Os quadros a seguir exemplificam em detalhes os cálculos e resultados.

Quadro 3: Ranitidina Cloridrato 150mg comprimido (PMR = R\$ 0,06)

PREFEITURA	QTE	PUR	TOTAL	>PMR	>PMR(%)
Varzea Grande	73.200	0,37	27.084	22.692	517%
[30 MUNICIPIOS]					
Alto Araguaia	160.000	0,06	9.440		
Querência	2.000	0,05	100		
Pedra Preta	80.000	0,05	4.000		
Tangara	85.000	0,03	2.550		

Fonte: Levantamento da CGU de preços praticados em Prefeituras de Mato Grosso 2014

A “Ranitidina 150mg”, em Tangará da Serra, era comprada a R\$ 0,03. Em Querência, a R\$ 0,05. Mas em Várzea Grande, a prefeitura estava pagando R\$ 0,37.

Quadro 4: AAS 100mg comprimido (PMR = R\$ 0,01)

PREFEITURA	QTE	PUR	TOTAL	>PMR	>PMR(%)
Água Boa	3.000	0,75	2.250	2.220	7.400%
Campinópolis	150	0,67	100	99	6.567%
Alto Araguaia	100	0,53	1.702	1.670	5.219%
Pontal do Araguaia	1.000	0,45	450	440	4.400%
[74 MUNICIPIOS]					
Itiquira	200.000	0,01	2.000		
Guaranta do Norte	400.000	0,01	4.000		
Claudia	120.000	0,01	1.200		
Alto Garcas	110.000	0,01	1.100		

Fonte: Levantamento da CGU de preços praticados em Prefeituras de Mato Grosso 2014

A famosa aspirina, “AAS 100mg”, custava R\$ 0,01 em Guarantã do Norte. Já em Água Boa, pagava-se R\$ 0,75 pelo menos produto. Ambos ficam muito distantes da capital, em direções opostas.

Quadro 5: Ceftriaxona 1000mg injetável (PMR = R\$ 1,22)

PREFEITURA	QTE	PREÇO UNITÁRIO (R\$)	FORNECEDOR
Santo Antônio do Leste	1.500	5,71	ALL MEDICA
Sapezal	2.500	2,62	ALL MEDICA
Castanheira	3.000	2,40	ALL MEDICA
Pontes e Lacerda	5.000	8,25	BRASIL DISTRIBUIDORA
Santa Rita do Trivelato	240	2,97	BRASIL DISTRIBUIDORA
Nortelandia	2.400	8,50	DELTA MED
Novo Horizonte do Norte	500	2,27	DELTA MED
Salto do Ceu	1.500	1,46	DELTA MED
P. Alegre Norte	600	1,45	DELTA MED

Fonte: Levantamento da CGU de preços praticados em Prefeituras de Mato Grosso 2014

Aqui, verifica-se que a mesma empresa pratica preços completamente diferentes para o mesmo produto, sem qualquer correlação com quantidades ou distâncias.

Em Porto Alegre do Norte, mais de 1.100km de Cuiabá, vendendo apenas 600 unidades, a DELTA MED ofertava o produto a R\$ 1,45. Mas em Nortelândia, distante 200km da capital, para vender 2.400 unidades, a empresa faturava a R\$ 8,50.

Esses resultados evidenciaram que era preciso adotar providências para lidar com as principais causas das distorções de preços: as falhas de gestão de compras das prefeituras. Num mercado caracterizado por pouca competitividade em pregões presenciais e conluíus contumazes de fornecedores, os municípios compravam sem planejamento, faziam pesquisas de preço precárias e não tinham qualquer padrão para especificar os produtos.

A CGU percebeu que melhorando esses aspectos seria possível induzir boas práticas nas compras de medicamentos e insumos médico-hospitalares e, com isso, estimular comportamentos que poderiam evitar mais de R\$ 50 milhões por ano em desperdícios por aquisições com preços distorcidos. Em compras que se repetem todos os anos. Era o momento de buscar parcerias e agir.

4. AÇÕES REALIZADAS PARA MELHORAR A QUALIDADE DO GASTO

Como primeira medida, a CGU enviou a todas as prefeituras os resultados obtidos, na expectativa de: (1) alertar os gestores municipais para as graves distorções nas compras de medicamentos e materiais médico-hospitalares; e (2) auxiliar os gestores a reduzirem os desperdícios nas compras públicas da área da Saúde, avaliando com mais cautela os valores que estavam pagando ou que viessem a ser praticados em suas licitações de insumos para saúde.

Esta premissa de buscar compras mais vantajosas cumpre uma das principais funções da Controladoria-Geral da União, o aprimoramento da gestão pública. Por esse motivo, a CGU-Regional/MT também enviou os resultados desse trabalho para a Associação Mato-grossense de Municípios, os Tribunais de Contas da União e do Estado, o Conselho Estadual de Saúde, o Conselho Estadual de Secretários Municipais de Saúde, o governo do Estado e candidatos ao governo estadual.

Foram realizadas reuniões para apresentação e discussão dos resultados com gestores da área de saúde, assim como divulgação no "II Fórum Municípios e Soluções: Diagnósticos e Desafios do Sistema Público de Saúde em MT", promovido em novembro de 2014 pelo Tribunal de Contas de Mato Grosso – TCEMT.

O TCEMT foi o principal parceiro da CGU no uso da informação de preços dos insumos da saúde em Mato Grosso para alavancar ações de aperfeiçoamento da gestão.

É importante lembrar que a história da auditoria esteve, por muito tempo, ligada à confirmação e atesto de registros e legalidade dos atos. Era uma atividade avaliativa. Mas a definição atual vai além, propondo a missão de agregar valor e melhorar a eficácia da gestão de riscos, controles e processos de governança (ASARE, 2009).

Nessa perspectiva, no mesmo ano em que a CGU comparou os preços de insumos da saúde em Mato Grosso, o TCEMT, por meio do Processo nº 8.115-9/2014, verificou que 70% dos municípios sob sua jurisdição não estavam realizando auditorias de avaliação de controles internos de forma periódica e satisfatória.

Unindo os resultados de suas apurações, CGU e TCEMT concluíram que era necessário estimular o desenvolvimento de melhores controles internos nos municípios.

Assim foi criado o Projeto Aprimora, que busca o fortalecimento do controle interno dos municípios mato-grossenses, com foco no aprimoramento da gestão pública e na prevenção de desvios.

E por conta das distorções astronômicas nos preços, a logística de medicamentos foi a primeira atividade a receber atenção do projeto.

Ainda em 2014, foi desenvolvida pela CGU uma metodologia para avaliação de controles internos, aplicada inicialmente na área da Assistência Farmacêutica. Depois, o projeto foi expandido para Merenda Escolar, Contratações, Gestão de Frotas.

O Projeto Aprimora prevê três etapas: (1) capacitar controladores municipais; (2) avaliar controles internos; e (3) desenvolver instrumentos de controle e de gestão e capacitar os servidores públicos para melhoria dos processos.

No caso da Assistência Farmacêutica, o diagnóstico reforçou o que a CGU já havia detectado: a falta de critérios apropriados para pesquisa de preços. A maioria dos municípios mato-grossenses não tinha norma para disciplinar o procedimento²⁸. Isso fragilizava sobremaneira a qualidade das estimativas de preço que deveriam balizar as compras de medicamentos e insumos médico-hospitalares.

Como desdobramento dessa avaliação, a CGU desenvolveu metodologia de definição de preços de referência em compras públicas, com objetivo de evitar o sobrepreço e oferecer mais confiabilidade aos processos licitatórios.

Além dessa metodologia de pesquisa de preços, foi desenvolvido um modelo de normativo, para servir de exemplo aos órgãos públicos que desejassem melhorar seus procedimentos internos²⁹. Esse modelo já foi adotado pela Secretaria Estadual de Saúde (Portaria nº 233/2016/GBSES) e diversas prefeituras, a exemplo de Cuiabá (Decreto nº 6168/2016), Várzea Grande (Decreto nº 76/2016) e Sinop (Decreto nº 62/2016).

A metodologia de pesquisa de preços desenvolvida pela CGU foi transformada em curso, presencial e à distância, por meio da Escola de Contas do TCEMT. Já foram ofertadas 18 turmas em ambiente virtual, pela Internet, com vídeo-aulas e atividades práticas. A meta é capacitar 750 servidores públicos só em 2017.

Um efeito relevante desse curso pode ser exemplificado pelo caso de Cuiabá.

Como capital, a prefeitura de Cuiabá é o maior comprador de medicamentos básicos do estado. Seria de se esperar que seus procedimentos fossem mais avançados do que em outros municípios, com menos recursos.

Pois bem. Servidores de Cuiabá participaram de turmas-piloto do curso de pesquisa de preços em compras públicas, com ênfase em medicamentos, ministrado pela

²⁸ Os dados completos estão disponíveis em <http://www.tce.mt.gov.br/conteudo/sid/791>

²⁹ Esse modelo está disponível em <http://www.tce.mt.gov.br/conteudo/download/id/61189>

CGU em parceria com o TCEMT. E verificaram que seus procedimentos correspondiam ao velho, tradicional e equivocado costume dos “três orçamentos”.

O então Diretor de Licitações e Contratos da Prefeitura, aplicando a metodologia desenvolvida pela CGU, verificou discrepâncias muito significativas no Pregão Eletrônico nº 60/2015, que estava em andamento³⁰. Com os “três orçamentos”, a licitação foi estimada em R\$ 130 milhões. Depois de aplicada a metodologia da CGU nos principais produtos, caiu para R\$ 62 milhões.

Os 100 produtos mais significativos foram orçados, com a metodologia da CGU, em R\$ 54 milhões. Os preços finais desses produtos no Pregão somaram R\$ 51 milhões.

Se Cuiabá mantivesse a metodologia original, teria uma economia ilusória. Ou não teria parâmetros claros para julgar as propostas. Com a nova metodologia, os preços licitados ficaram próximos dos estimados. Não houve ilusão de economia. O orçamento refletia a realidade do mercado.

Outro resultado importante derivado do levantamento de preços da CGU foi a mudança de entendimento jurisprudencial do TCEMT. A partir das discussões técnicas a respeito do tema, suscitadas por esse levantamento, o TCEMT emitiu a Resolução de Consulta nº 20/2016, disciplinando a pesquisa de preços de referência nas aquisições públicas e adotando o conceito de “cesta de preços aceitáveis”. Nesse entendimento, o Tribunal de Contas de Mato Grosso tratou como prioritários os preços praticados na Administração Pública e deu especial relevância ao princípio da razoabilidade. Agora, para o TCEMT, a pesquisa de preços, como instrumento de controle interno, deve “adotar amplitude e rigor metodológico proporcionais à materialidade da contratação e aos riscos envolvidos”³¹.

Essa nova jurisprudência do TCEMT, privilegiando os preços praticados na Administração Pública, foi acompanhada de aperfeiçoamento no mecanismo de busca de preços na base de dados do próprio Tribunal de Contas.

No portal do TCEMT na Internet, estão disponíveis para consulta os dados sobre todas as licitações realizadas pelos municípios mato-grossenses³². São dados que as prefeituras e outros órgãos jurisdicionados ao Tribunal de Contas devem preencher. Com essa ferramenta é possível pesquisar, por exemplo, todas as licitações de materiais que contenham a palavra “dipirona” no ano de 2017. Os resultados podem ser

³⁰ Notícia sobre esse fato disponível em <http://www.tce.mt.gov.br/conteudo/show/sid/73/cid/41155>

³¹ Resolução de Consulta disponível em <http://www.tce.mt.gov.br/conteudo/download/id/67257>

³² <http://cidadao.tce.mt.gov.br/licitacao>

exportados em planilha eletrônica, permitindo aplicar metodologias de cálculos do preço de referência, de maneira rápida, simples e fácil.

Essa ferramenta de busca de preços, a partir de 2017, passou a representar um potencial ainda maior de efetividade e eficiência. É que o TCEMT adotou um catálogo padronizado de materiais e serviços. Ao enviarem suas licitações, os órgãos públicos devem indicar o respectivo código e a unidade de fornecimento padronizados.

Com o catálogo, espera-se padronizar as especificações do que venha a ser comprado pelos órgãos e entidades integrantes da Administração Pública estadual e municipal de Mato Grosso, instituindo uma base de dados confiável e acessível, com informações a respeito de preços, quantidades, fornecedores e frequência das contratações, a fim de subsidiar as licitações no estado, disponibilizando parâmetros para a estimativa dos preços e ampliando o controle social.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Tridapalli e Borinelli (2012) afirmam que, apesar de constantes denúncias de superfaturamento no serviço público brasileiro, não há estudos sistemáticos que dimensionem os desvios de preços.

Apontando distorções nos preços de compra do setor público no Amazonas, os autores concluíram que é fundamental a formação de banco de preços de referência.

Há iniciativas promissoras nesse sentido, como a experiência do governo estadual do Rio Grande do Sul, que utiliza enormes massas de dados da base de Notas Fiscais Eletrônicas para verificar se os preços praticados nas licitações públicas condizem com a realidade do mercado³³.

Entretanto, na maior parte do país, os órgãos públicos ainda adotam técnicas rudimentares e precárias de pesquisas de preços para referenciar suas compras, cotando com três fornecedores e fazendo a média simples dos valores obtidos.

Essa fragilidade metodológica tem levado a resultados desastrosos. É o que este relato revela, descrevendo a experiência da CGU de comparar os preços praticados em prefeituras de Mato Grosso nas compras de medicamentos e insumos médico-hospitalares. Distorções absurdas na aquisição do mesmo produto, em condições similares.

³³ Decreto Estadual nº 51.200/2014, art. 7º e IN CELIC/RS nº 01-2015

Um desperdício de recursos públicos. Desperdício que pode ser evitado com ações efetivas que contribuam para uma cultura baseada na gestão de informação de custos, benchmarking, comparativo de preços, padronização, técnicas estatísticas, capacitação, jurisprudência, indo além da legalidade, se preocupando com a eficiência nas compras governamentais.

Pode parecer pouco, mas mudar o modo como se faz pesquisa de preços é um grande passo na busca pela qualidade do gasto público. E este relato mostra que é possível implementar ações que levem e métodos melhores de estimativa de preços nas licitações.

REFERÊNCIAS

ASARE, Thomas. Internal Auditing in the Public Sector: Promoting Good Governance and Performance Improvement. **International Journal on Governmental Financial Management**, v. IX, n. 1, p. 15-28, 2009.

BANCO MUNDIAL. (2007). **Governança no Sistema Único de Saúde (SUS) do Brasil: Melhorando a Qualidade do Gasto Público e Gestão de Recursos**. Relatório No . 36601-BR. Washington D.C.: Banco Mundial

BENEVIDES, Carolina; MENEZES, Maiá. (2011) **Sobrepço na compra de remédios, um mal nacional**. O Globo, 30/01/2011, O País, p. 9

BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo. Reflexões acerca da atuação dos órgãos de controle na construção da excelência da gestão pública no Brasil. In: **VI Congresso Consad de Gestão Pública**, 2013, Brasília.

BRASIL (2011). Ministério da Saúde. **Padrão descritivo de medicamentos**. 158p. (Série B. Textos Básicos de Saúde)

CABRAL, G. (2008). A análise da influência de preços na apuração da média de mercado dos objetos licitados pela Prefeitura do Município de Itatiba/SP. In: **V SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA**, Rezende/RJ, 2008. Disponível em <<http://www.aedb.br>> Acesso em 12 jul 2012

COSTA, A. de J. B.; SILVA, R. M. P. da. A influência da pesquisa de preço nas compras governamentais: um estudo de caso. **Revista Unieuro de Contabilidade**, 2(1), 2009. Disponível em < www.unieuro.edu.br> Acesso em 20 jul 2012.

DIAS, M. A. P. **Administração de Materiais**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1993.

LACERDA, Luiz Carlos Neiva. (2012) **Uma análise da variabilidade dos preços adjudicados em pregões eletrônicos na Administração Pública Federal**. Rio de Janeiro, RJ, Brasil: Programa de Pós-Graduação em Administração, Fundação Getúlio Vargas – FGV. Dissertação (Mestrado em Administração).

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro v. 44, n. 4, p. 791-820, jul./ago. 2010

- MOTTA, C. P. C. Consistência e aceitabilidade dos preços nas licitações públicas – disfunções do comportamento administrativo. *Revista Zênite de Licitação e Contratos – ILC*, n 193, 2010.
- NIEBUHR, J. de M. Orçamento estimado. *Revista Zênite de Licitação e Contratos – ILC*, (165), 2007.
- NOVAES, Rodrigo A. de. *Modernização das compras públicas: uma visão econométrica*. Dissertação (Mestrado em Economia do Setor Público). Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2009.
- OLIVEIRA FILHO, Ciel A. de. **A evolução da função compras: análise comparativa entre empresas brasileiras, norte-americanas e canadenses**. Dissertação (Mestrado em Administração). Universidade Regional de Blumenau, 2008.
- OLIVEIRA, Lucas Felipe Carvalho. **Análise econômica do preço de medicamentos no Brasil: a diferença entre os valores declarados pelas instituições de saúde e os valores regulados no ano de 2013**. Universidade de Brasília – UnB. Faculdade de Ceilândia – FCE. Bacharelado em Saúde Coletiva. Trabalho de Conclusão de Curso. 2015
- PONTES, P. C. C. *O preço de referência nos pregões públicos e sua importância no resultado financeiro das licitações*. Monografia (Especialização em Gestão Pública e Controle Externo). Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, 2008.
- SANTANA, J. E. *Termo de referência valor estimado na licitação*. Curitiba: Editora Negócios Públicos, 2008. Disponível em < <http://www.jairsantana.com.br> > Acesso em 18 jul 2012.
- SANTOS, Franklin Brasil; BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo. Do paradoxo à efetividade: a controladoria pública como instrumento de um estado mais eficiente e uma sociedade mais participativa. In: Bliacheriene, Ana Carla; Braga, Marcus Vinicius de Azevedo; Ribeiro, Renato Jorge Brown. (Org.). **Controladoria no setor público**. 1ed. Belo Horizonte: Forum, 2016, p. 375-392.
- SHUCH, E. V. *A influência da formação do preço de referência no resultado dos pregões eletrônicos*. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Administração). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2010.
- SILVA, A. A. *A economia das compras governamentais em decorrência do pregão eletrônico - uma abordagem econométrica*. Dissertação (Mestrado em Economia). Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2007
- SILVA, Alessandro Moreira. Compras públicas e administração tributária: uso da base de dados da nota fiscal eletrônica na Bolsa de Compras do Amazonas. In: **IX Congresso CONSAD de Gestão Pública**. Brasília, 8 a 10 de julho de 2016.
- SILVA, Antonio Carlos Cordeiro *et alii*. Preço de referência para licitações públicas a partir dos dados da Nota Fiscal Eletrônica. In: **Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros: programa de estudos** – Brasília: Esaf, 2014.
- SILVEIRA, Rosanda F. da. **Análise das variáveis organizacionais do comportamento de compra das grandes empresas industriais do rio grande do sul**. Dissertação (Mestrado em Administração). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2000.

STUDART, Fernando P. B. **Modelo centralizado de compras da empresa alfa**: uma estratégia logística para melhoria de competitividade. Dissertação (Mestrado em Administração). Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2007.

TRIDAPALLI, Juarez Paulo; BORINELLI, Benilson. **Compras Públicas**: Divergências de preços praticados ente os níveis de governo e o mercado privado no Estado do Amazonas. In: **XXXVI Encontro da ANPAD**. Rio de Janeiro, de 22 a 26 de setembro de 2012.

VIEIRA, A.P. *et al.* **Gestão de Contratos de Terceirização na Administração Pública**: teoria e prática. Belo Horizonte: Fórum, 2006.

WIRTZBIKI, J. B. V. **Impacto do pregão eletrônico nas economias das licitações da Secretaria da Saúde do Estado do Ceará**. Dissertação (Mestrado em Economia). Universidade Federal do Ceará, 2010.

ZYLBERSZTAJN, D. **Estruturas de governança e coordenação de agribussines: uma aplicação da nova economia das instituições**. Tese (Livre Docência). Universidade de São Paulo, São Paulo, 1995.

CONTABILIDADE GERENCIAL E BUSINESS INTELLIGENCE APLICADOS AO SETOR PÚBLICO*

Pedro Vinícius Campos

Resumo

A sociedade cobra cada vez mais do setor público decisões assertivas. Nesse contexto a Contabilidade Gerencial, que tem por objetivo a produção de informações contábeis para auxiliar o processo decisório, mostra-se essencial. Entretanto, gerar e recuperar informações contábeis torna-se um desafio em meio a um cenário em que a produção de dados cresce exponencialmente. Para enfrentar tal problemática o setor público deve adaptar-se e utilizar ferramentas e métodos adequados para o processamento dos dados contábeis, como o *Business Intelligence (BI)*. Diante desse pressuposto, o presente estudo apresenta como objetivo geral demonstrar como o uso do BI pode otimizar os resultados da Contabilidade Gerencial refletindo em melhores decisões no setor público. Para tanto o trabalho faz inicialmente, pesquisa bibliográfica a fim de correlacionar os fins da Contabilidade Gerencial às potencialidades do *Business Intelligence*. Em um segundo momento apresenta-se estudo de caso sobre a experiência do Estado de Minas Gerais na aplicação da hipótese proposta. A partir da análise realizada concluiu-se que, como o setor público gera grande volume de dados contábeis diariamente e é necessário elevar a assertividade das decisões tomadas, a utilização do *Business Intelligence* pela Contabilidade Gerencial torna-se não somente útil, mas fundamental. Destaca-se que a proposta deste estudo é aliar duas teorias (Contabilidade Gerencial e BI) visando contribuir na modernização e otimização do setor público.

Palavras-chave

Business Intelligence; Contabilidade Gerencial; Estado de Minas Gerais; Setor Público.

* Tema: *Abordagem tecnológica (ti)*.

INTRODUÇÃO

O setor público sofre cada dia mais com as pressões externas por melhorias na entrega de produtos e na prestação de serviços para a sociedade. Associado a este fator, o delicado cenário econômico pelo qual o país passa demanda dos gestores públicos e governantes um maior esmero no processo de tomada de decisões.

A tomada de decisão, entretanto, não é processo trivial. A cada decisão está associada uma gama de incertezas, sendo que um erro pode ocasionar impactos negativos a toda uma estrutura organizacional. Desta maneira, os indivíduos responsáveis não devem medir esforços na busca de mecanismos que os previnam de erros ou, ao menos, reduzam as incertezas supracitadas.

Diante desta premissa, a Contabilidade Gerencial mostra-se indispensável ao dia-a-dia da gestão pública já que seu objetivo é gerar informações contábeis que embasem decisões proporcionando melhores resultados para a organização e, no caso específico, para a sociedade.

Contudo, gerar informações é uma tarefa complexa, ainda mais em um contexto em que a geração de dados cresce exponencialmente. O desafio da Contabilidade Gerencial, portanto, é gerar e recuperar informações realmente úteis para os gestores públicos a partir do grande volume de dados contábeis gerados diariamente pela Administração Pública.

Para tanto, demanda-se a utilização de ferramentas adequadas que suportem processar os dados gerados no setor público. A resposta para esta demanda encontra-se na evolução da tecnologia da informação através do que se conhece como *Business Intelligence* (BI). O BI aborda todo o fluxo de produção de informações gerenciais para a tomada de decisões, desde a geração de dados até a disponibilização da informação para os tomadores de decisão.

Assim, evidencia-se o problema a ser tratado pelo presente estudo: Como a Contabilidade Gerencial pode utilizar o *Business Intelligence* a fim de otimizar a tomada de decisões no setor público?

Tal problemática não é uma preocupação apenas do setor público, mas de todas as organizações que visam obter vantagem competitiva a partir de informações estratégicas. Este fator provocou grande investimento nas áreas de tecnologia da informação elevando o nível das ferramentas disponíveis e, conseqüentemente, aprimorando o processo de tomada de decisão das empresas. O objetivo geral deste

estudo é, portanto: demonstrar como o uso do BI pode otimizar os resultados da Contabilidade Gerencial refletindo em melhores decisões no setor público.

A fim de alcançar o objetivo proposto apresentam-se os seguintes objetivos específicos:

1. Explorar a bibliografia disponível sobre Contabilidade Pública, Contabilidade Gerencial e *Business Intelligence* a fim de correlacionar os objetivos destas áreas, propondo uma abordagem conjunta;
2. Exemplificar a utilização da teoria proposta a partir de um estudo de caso da experiência vivenciada pelo Estado de Minas Gerais na utilização do BI pela Contabilidade Gerencial.

Para trabalhar os objetivos propostos o estudo subdivide-se em quatro partes. A primeira parte é composta pela presente seção, responsável pela apresentação dos aspectos introdutórios. A segunda parte compõe o referencial teórico do estudo e visa atingir o objetivo específico 1. Assim, as seções 3, 4 e 5 abordam o estado da arte sobre Contabilidade Pública, Contabilidade Gerencial e *Business Intelligence*, respectivamente.

A terceira parte é composta pela seção 6 apresentando o estudo de caso que exemplifica a teoria proposta. Desta maneira, esta abordagem se vincula ao objetivo específico 2 e visa disponibilizar ao estudo uma análise mais completa sobre o tema estudado, aliando teoria e prática. Por fim, as conclusões deste trabalho compõem a quarta parte.

A metodologia utilizada apresenta uma abordagem exploratória, descritiva e qualitativa. Primeiramente utiliza-se a pesquisa bibliográfica a fim de confrontar os conceitos de Contabilidade Gerencial e *Business Intelligence* objetivando propor uma aplicação conjunta dos mesmos. Com a finalidade de comprovar a potencialidade desta associação, apresenta-se estudo de caso do Estado de Minas Gerais o qual foi estruturado com base em pesquisas bibliográfica e documental e realização de solicitações de informações a partir da Lei de Acesso à Informação.

2 CONTABILIDADE PÚBLICA

Contabilidade é uma “ciência social que tem por objetivo medir, para informar, os aspectos qualitativos e quantitativos do patrimônio de qualquer entidade” (SZUSTER *et al*; 2008; p.17).

Segundo Gonçalves e Baptista (2004) toda ciência apresenta um objeto determinado e métodos de investigação próprios. Complementando, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) (2008a, p. 17) afirma: “O objeto delimita o campo de abrangência de uma ciência, tanto nas ciências formais quanto nas factuais, das quais fazem parte as ciências contábeis”.

A partir dos conceitos supracitados pode-se afirmar que, sendo a contabilidade uma ciência, o seu objeto é o patrimônio das entidades e os seus métodos envolvem a “coleta, armazenamento e processamento das informações oriundas de fatos que alteram massa patrimonial” (PADOVEZE; 2009; p. 3). Quanto a patrimônio entende-se:

Um conjunto de bens, direitos e obrigações para com terceiros, pertencentes a uma pessoa física, a um conjunto de pessoas, como ocorre nas sociedades informais, ou a uma sociedade ou instituição de qualquer natureza, independentemente da sua finalidade, que pode, ou não, incluir o lucro (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008a, p.17).

Gerar informações contábeis é condição sine qua non para a tomada de decisão nas entidades. A importância da contabilidade traduz-se, portanto, em sua capacidade de auxiliar os usuários internos (administradores de nível operacional, tácito e/ou estratégico) e externos (acionistas, fornecedores, sindicatos, etc.) através do acesso à informação.

Tal como qualquer ciência a contabilidade ramifica-se. Dentre suas ramificações encontra-se a Contabilidade Pública cujo campo de aplicação abrange:

Órgãos, fundos e pessoas jurídicas de direito público ou que, possuindo personalidade jurídica de direito privado, recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos, na execução de suas atividades. Equiparam-se, para efeito contábil, as pessoas físicas que recebam subvenção, benefício, ou incentivo, fiscal ou creditícias, de órgão público. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE; 2008b; p.2).

A finalidade da Contabilidade Pública, segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008b), é gerar informações contábeis que possam auxiliar o processo de tomada de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social.

Perante o contexto acima descrito, a legislação brasileira aborda a contabilidade como obrigatoriedade para a administração direta e indireta. Para tanto a Lei 4.320, de 17 de março de 1964 dispõe:

Art. 83. A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas,

efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados.

Art. 84. Ressalvada a competência do Tribunal de Contas ou órgão equivalente, a tomada de contas dos agentes responsáveis por bens ou dinheiros públicos será realizada ou superintendida pelos serviços de contabilidade.

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

[...]

Art. 89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira patrimonial e industrial. (BRASIL, 1964).

Além da Lei 4.320/64, existem outras legislações que também abordam a contabilidade pública: Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101 de 2000), Portaria do Tesouro Nacional n. 42 de 1999, dentre outras. Percebe-se que a preocupação da Administração Pública em controlar seu patrimônio e gerar informações contábeis origina-se de longa data.

Anteriormente apresentou-se a contabilidade como uma ciência cujo objeto é o patrimônio das entidades. Entretanto, tratando-se de contabilidade pública o conceito de patrimônio deve englobar outros elementos, quais sejam: o **patrimônio público**, tangível e intangível; o **orçamento público**, seu planejamento, alterações, execução e desempenho; os **atos de gestão**, que afetem o patrimônio público; e os **custos**.

Diante dessa premissa pode-se aferir que a Contabilidade Pública “estuda, orienta, controla e demonstra a organização dos orçamentos e sua execução, a movimentação do patrimônio e suas mutações e os elementos para o processo de tomada de contas dos responsáveis por bens e valores” (WILKEN, 1970, p.23).

Conclui-se que as informações geradas pela Contabilidade Pública manifestam-se de diferentes maneiras e com especificidades diversas. Da mesma forma, diversos são os stakeholders que utilizam essas informações (administradores públicos, sociedade, órgãos de controle, dentre outros) cada qual com necessidades distintas e mutáveis.

O foco do presente estudo é, entretanto, abordar as necessidades de informação internas das entidades públicas, ou seja, informações que apoiem os gestores na tomada de decisão, na otimização da arrecadação, na qualidade do gasto público, no aperfeiçoamento da programação de desembolso financeiro, etc. A contabilidade, e consequentemente a contabilidade pública, subdivide-se entre contabilidade financeira e contabilidade gerencial, sendo a última responsável pela geração do tipo de informação necessária aos fins acima propostos.

2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL NO SETOR PÚBLICO

Segundo Anthony (1973, p.17) a “Contabilidade Gerencial [...] preocupa-se com a informação contábil útil à administração”. Por útil entende-se: toda e qualquer informação que possa ser utilizada na solução de problemas administrativos. Neste sentido, o Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo (1997) afirma que as informações originadas da contabilidade gerencial devem adequar-se as necessidades de informação dos administradores a fim de auxiliar os processos de tomada de decisão.

Atkinson et al (2011) conceitua contabilidade gerencial como:

Processo de produzir informação operacional e financeira para funcionários e administradores. O processo deve ser direcionado pelas necessidades informacionais dos indivíduos internos da empresa e deve orientar suas decisões operacionais e de investimentos. (Ibidem, p. 36).

Discorda-se parcialmente da citação acima pois se acredita que as informações advindas da contabilidade gerencial têm, ainda, a capacidade de apoiar decisões de cunho tático e estratégico.

Vale pontuar, a fim de conceituação, as diferenças entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial. De acordo com Warren, Reeve e Fess (2008) enquanto a contabilidade financeira preocupa-se em gerar demonstrativos de cunho objetivo a gerencial aborda um nível de subjetividade maior proporcionando aos administradores uma interação com séries históricas, previsões e outras informações que estão sujeitas ao juízo de valor.

Outro ponto destacado pelos autores é a formatação dos relatórios contábeis. Enquanto os demonstrativos financeiros preocupam-se com as formalidades estabelecidas pelos princípios fundamentais da contabilidade os relatórios gerenciais apresentam flexibilidade adaptando suas informações às necessidades de cada usuário, o que proporciona uma maior eficiência em sua utilização.

Atkinson et al (2011) pontua ainda outras duas diferenças importantes:

1. **Quanto ao público alvo:** a contabilidade financeira visa atender principalmente o público externo (acionistas, credores, autoridades tributárias), já a contabilidade gerencial atende o público interno (funcionários, gerentes, executivos).

2. **Quanto à posição no tempo:** enquanto a contabilidade financeira tem um caráter histórico, gerando informações relativamente atrasadas, a contabilidade gerencial visa gerar informações tempestivas com orientação para o futuro.

Aplicando os conceitos supracitados à realidade do setor público pode-se afirmar que enquanto os demonstrativos financeiros visam atender as necessidades legais (tal como as prestações de contas, os fechamentos de exercícios financeiros previstos em lei, etc.) os relatórios produzidos pela contabilidade gerencial devem ter a capacidade de apoiar decisões como: priorização de alocação de recursos, redução da ociosidade de materiais, otimização das contratações, qualidade do gasto público, dentre outras.

Diante da indiscutível importância dos relatórios contábeis gerenciais torna-se necessário entender como estes são gerados. Nas entidades públicas, os lançamentos contábeis do patrimônio público, orçamento público, dos atos de gestão e dos custos geram vasta quantidade de dados diariamente. Dados, entretanto, são fatos ainda não organizados e não arrançados de uma forma útil aos indivíduos (LAUDON; LAUDON, 2011) e quando considerados isoladamente não apresentam um significado claro (REZENDE, 2008).

Logo, os dados devem ser tratados e processados visando agrupá-los de forma adequada para análise (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO, 1997). Tal procedimento, inerente a contabilidade gerencial, dará origem às informações gerenciais contábeis que tem a capacidade de reduzir as incertezas presentes em processos de tomada de decisão.

Apesar da essencialidade das informações geradas pela contabilidade gerencial a maioria dos órgãos e entidades do setor público enfrenta a mesma dificuldade: como trabalhar e extrair informações tempestivas e fidedignas a partir do grande volume de dados produzido?

A solução para a problemática acima identificada está nas novas tecnologias da informação existentes no mercado. Somente sistemas com alta capacidade de processamento de dados poderão realizar tal trabalho com a segurança demandada pela gestão pública. Assim, a próxima seção demonstrará como o conceito de Business Intelligence associa-se intimamente aos fins da contabilidade gerencial apresentando a capacidade de aperfeiçoar a eficiência da gestão.

2.2 CONTABILIDADE GERENCIAL E *BUSINESS INTELLIGENCE*

Com o advento da era da informação o ritmo de produção de dados cresceu de maneira significativa. Imerso neste contexto, e considerando um cenário altamente dinâmico, as organizações do setor público recebem grande quantidade de dados diariamente e buscam, a partir destes, selecionar e organizar as informações necessárias à gestão (DUMONT; RIBEIRO; RODRIGUES, 2006).

A realidade descrita, associada ao acentuado desenvolvimento das tecnologias da informação, traz consigo dois empecilhos: o excesso de informação disponível, que dificulta a recuperação das informações realmente relevantes e a necessidade de maior agilidade e certeza na tomada de decisões. Soma-se a isso o fato de que “[...] a tomada de decisão não é um processo trivial e fácil, pois associada a cada alternativa de decisão está a incerteza de suas consequências e impactos” (BARROS, 2013, p. 22).

Percebe-se que a capacidade de acessar informações relevantes é essencial uma vez que reduzem as incertezas inerentes ao processo de tomada de decisão reduzindo a probabilidade de erros. Entretanto, como gerar e recuperar informações realmente relevantes a partir da imensa quantidade de dados contábeis produzidas diariamente no setor público?

A solução para tal ressalva pode ser encontrada no conceito de Business Intelligence: um conjunto de “ferramentas que consolidam, analisam e acessam vastas quantidades de dados para ajudar os usuários a decidir melhores escolhas empresariais” (LAUDON; LAUDON, 2011, p. 155) possibilitando a antecipação de eventos futuros, a criação de diagnósticos, a evidenciação de conhecimentos “escondidos” em bancos de dados, dentre outras possibilidades (DUMONT; RIBEIRO; RODRIGUES, 2006).

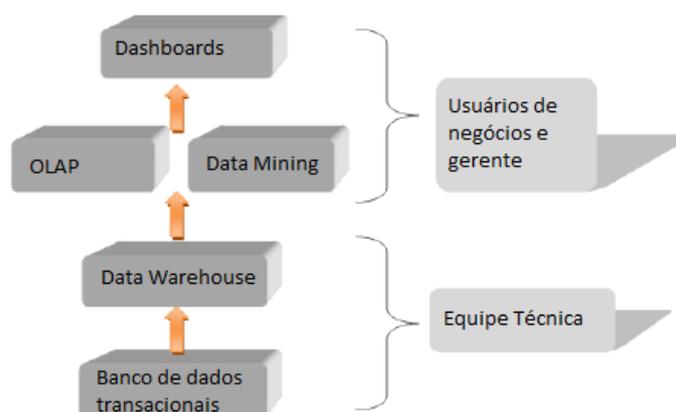
Apoiado nas conceituações trabalhadas percebe-se íntima ligação entre os fins da contabilidade gerencial e as funcionalidades trazidas pelo BI. Considerando-se organizações que trabalham com grandes volumes de dados contábeis, tais como as do setor público, a utilização deste tipo de tecnologia da informação mostra-se não somente conveniente, mas necessária. A qualidade, tempestividade e fidedignidade das informações geradas pela contabilidade gerencial podem ser otimizadas em diversos aspectos através da utilização do BI. Por consequência, as decisões dos gestores públicos tendem a apresentar uma menor probabilidade de erro devido à redução das incertezas inerentes ao processo.

O que se propõe, portanto, é uma abordagem que vincula as ferramentas de Business Intelligence aos objetivos da contabilidade gerencial aplicada ao setor público. Para tanto se necessita, primeiramente, compreender a estrutura do BI para demonstrar como este pode ser aplicado aos fins propostos.

A estrutura do Business Intelligence pode ser comparada a um guarda-chuva. Isto se dá já que o BI, visando possibilitar ao usuário o acesso interativo aos dados empresariais, engloba distintos componentes, quais sejam: arquitetura, ferramentas, bancos de dados, aplicações e metodologias (TURBAN et al, 2008). Segundo Torres (2012), a arquitetura do BI subdivide-se em quatro níveis (FIG 01).

Acredita-se que cada nível se correlaciona intimamente com a contabilidade gerencial, podendo otimizar sua utilização. Assim, considera-se:

Figura 1: Arquitetura do BI segundo Torres.



Fonte: TORRES, 2012, p. 47.

- 1. Bancos de dados transacionais:** “uma coleção de dados organizados de tal forma que possam ser acessados e utilizados por muitas aplicações diferentes” (LAUDON; LAUDON, 1999, p. 126). Ressalta-se que estes são originados dos Sistemas de Processamento de Transações: os sistemas contábeis utilizados diariamente no setor público, por exemplo.
- 2. Data Warehouse:** diante da grande produção de bancos de dados transacionais viu-se a necessidade de integrá-los a fim de facilitar seu acesso. Assim, *Data Warehouse* “é um banco de dados que consolida dados extraídos de diversos sistemas de produção e operacionais em um grande banco de dados que pode ser utilizado para relatórios e análises gerenciais.” (LAUDON; LAUDON, 1999, p. 137).

3. **Online Analytical Processing - OLAP:** ferramentas capazes de “transformar dados em informações capazes de dar suporte a decisões gerenciais de forma amigável e flexível ao usuário e em tempo hábil. ” (DUMONT; RIBEIRO; RODRIGUES, 2006, p. 169). Ressalta-se que a capacidade de processar dados das ferramentas *OLAP* é alta, assim, utilizá-la sobre um *Data Warehouse* poderá gerar informações importantes que impactem toda uma organização.
4. **Data Mining:** também chamada de mineração de dados, é “o processo de análise de conjuntos de dados que tem por objetivo a descoberta de padrões interessantes e que possam representar informações úteis. ” (DUMONT; RIBEIRO; RODRIGUES, 2006, p. 178). Considerando-se o acúmulo de dados por parte das organizações na atualidade esta ferramenta torna-se indispensável na otimização da geração de informações gerenciais.
5. **Dashboards:** são painéis ricos em informações altamente sumarizadas, que são geradas a partir das ferramentas *OLAP* e *Data Mining* e apresentadas de maneira gráfica, possibilitando uma navegação intuitiva e com forte apelo visual (TORRES, 2012). Assim, os *dashboards* são o resultado final do *Business Intelligence* apresentando informações importantes de forma amigável aos tomadores de decisão.

A partir da conceituação dos componentes do BI pode-se afirmar que as ferramentas são interdependentes e necessitam funcionar de maneira integrada a fim de alcançar os fins propostos. A sistemática pode ser aplicada em diversas áreas, dentre elas, a contabilidade gerencial.

No setor público, existem diversos sistemas de processamento de transações utilizados para registrar as distintas operações contábeis realizadas. Os lançamentos contábeis realizados nestes sistemas geram variados **bancos de dados transacionais** que apresentam particularidades específicas. Exemplificando, um sistema contábil financeiro gerará uma série de bancos de dados com dados específicos de cada tipo de transação enquanto um sistema contábil de patrimônio físico gerará bancos com especificidades distintas.

Para a geração de informações de qualidade pela contabilidade gerencial, pressupõe-se que o acesso aos dados contábeis contidos nos bancos de dados transacionais seja rápido e eficiente. Para tanto, estes devem estar integrados. Logo, a presença de um *Data Warehouse*, em um contexto de geração de vasta quantidade de

dados diariamente, é essencial ao setor público. Os conhecidos Armazéns de dados são exemplos de *Data Warehouse*.

Entretanto, de nada valem para a contabilidade gerencial os dados contidos nos *Data Warehouses* caso estes não sejam processados gerando informações importantes aos tomadores de decisão do setor público. Para esta finalidade existem os sistemas **OLAP** e **Data Mining**, como supracitado. A grande massa de dados existente poderá, então, ser processada por ferramentas adequadas com a finalidade de extrair informações necessárias gerando, como resultado final, **Dashboards** interativos de fácil navegação e com grande capacidade de auxiliar os processos decisórios.

Conclui-se, a partir da análise acima realizada e considerando o atual cenário tecnológico, que o uso do *Business Intelligence* pela contabilidade gerencial no setor público tornou-se indispensável. Tal associação tem o potencial de gerar melhores decisões que podem impactar não somente a gestão interna dos órgãos e entidades públicas, como a toda sociedade a partir da priorização de recursos, evidencição de gastos ineficientes, melhor planejamento no atendimento as demandas sociais, etc.

Esforços estão sendo realizados para este fim nos diversos níveis de governo da Federação. Entretanto, como qualquer outra inovação deste caráter, a implementação do BI no setor público exige investimentos e mão de obra especializada. Acredita-se, todavia, que este tipo de investimento se tornou inevitável na nova realidade vivenciada.

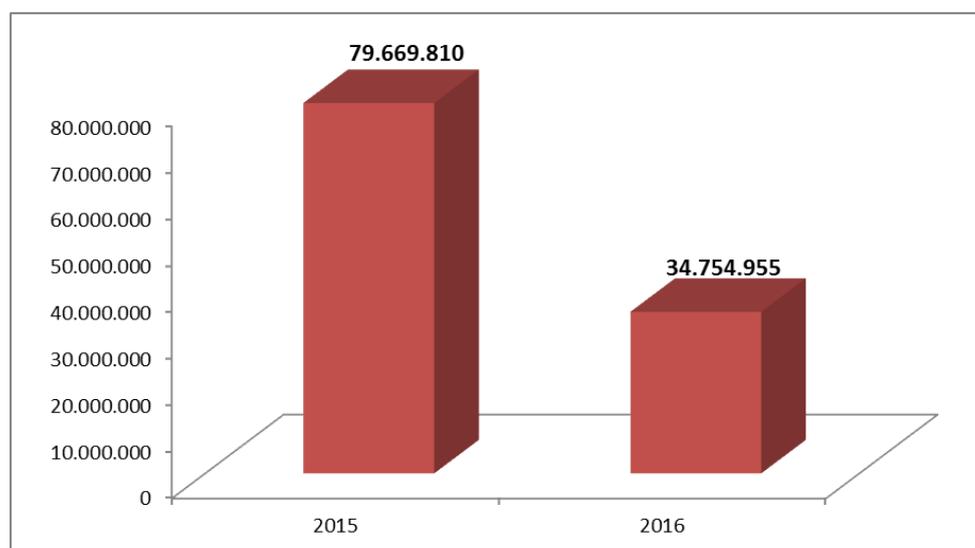
O Estado de Minas Gerais deu seus primeiros passos na utilização do *Business Intelligence* no ano de 1996 quando investiu em um *Data Warehouse* que integrava os dados contábeis dos bancos de dados transacionais de diversos sistemas de processamento utilizados. Entretanto, somente em 2013 foi adquirido pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG) um sistema de *Data Mining* com a adequada capacidade de processar o grande volume de dados existente. Desta maneira a próxima seção visa descrever a experiência de Minas Gerais com a utilização de todos os níveis do BI na contabilidade gerencial.

3 ESTUDO DE CASO: CONTABILIDADE GERENCIAL E BUSINESS INTELLIGENCE NO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Estado de Minas Gerais possui uma estrutura relativamente grande e no mínimo complexa. Segundo dados do Portal da Transparência do Estado de Minas

Gerais³⁴ existem atualmente 375.177 servidores ativos (incluem-se neste quantitativo os servidores públicos concursados e os cargos de recrutamento amplo) no poder público mineiro³⁵. Este quantitativo possibilita imaginar o volume de informações e dados de interesse público gerados diariamente. O Gráfico 01 ilustra quantos registros contábeis foram lançados apenas no Sistema Integrado de Administração Financeira do Estado de Minas Gerais (SIAFI/MG) no exercício de 2015 e no primeiro semestre de 2016 (até dia 28/06/2016), por exemplo.

Gráfico 1: Lançamentos contábeis no SIAFI/MG – 2015 e 1º semestre de 2016.



Fonte: Dados solicitados via Lei de acesso à informação.
Elaboração: Próprio autor

Percebe-se a partir da constatação acima que a realidade descrita no referencial teórico do presente trabalho aplica-se ao poder público mineiro. A quantidade de dados contábeis gerados pelos sistemas de processamento de transações, como o SIAFI/MG, é imensa e o desafio de gerar e recuperar informações úteis aos tomadores de decisão é ainda maior.

Associado ao supracitado ainda se encontra a evidente necessidade de buscar melhores decisões que visem amenizar o cenário fiscal desfavorável vivenciado por Minas Gerais e por demais entes da Federação. Informações geradas a partir da Contabilidade Gerencial tem a capacidade de apoiar decisões que otimizem gastos públicos, aumentem a arrecadação e produzam melhores resultados para a sociedade que pressiona cada vez mais por serviços de qualidade.

³⁴ Disponível em: <<http://www.transparencia.mg.gov.br/>>

³⁵ Informação referente ao mês maio/2016.

Abordando a teoria proposta pretende-se, portanto, descrever a iniciativa do Estado de Minas Gerais em utilizar ferramentas *Business Intelligence* no auxílio à Contabilidade Gerencial. Para tanto, o estudo focará sua análise em uma das segmentações da Contabilidade Pública: o Orçamento Público. Vale ressaltar que apesar da escolha de se apresentar os resultados alcançados deste segmento, acredita-se que o uso conjunto dos conceitos tem a potencialidade de trazer benefícios para todas as áreas contábeis do setor público.

Diante do pressuposto, apresentar-se-á a experiência de Minas Gerais na utilização de cada nível do BI (segundo a Figura 01) para os fins da contabilidade gerencial.

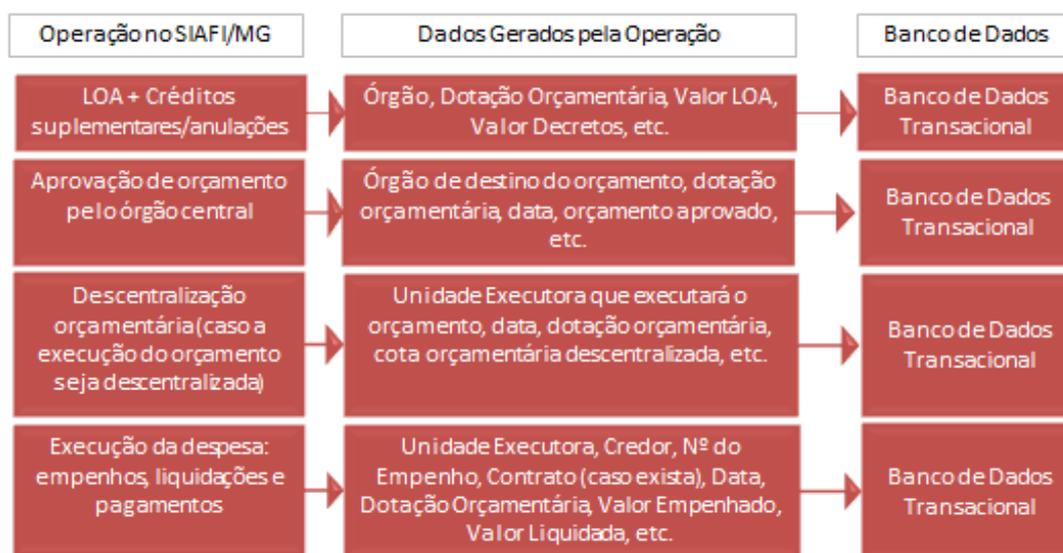
3.1 BANCOS DE DADOS TRANSACIONAIS E *DATA WAREHOUSE* APLICADOS À CONTABILIDADE GERENCIAL NO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os lançamentos contábeis realizados nos sistemas de processamento de transações geram diferentes bancos de dados transacionais. Os lançamentos referentes ao Orçamento Público do Estado de Minas Gerais, realizados em sua maioria via SIAFI/MG, geram distintos bancos dados com especificidades de cada transação realizada.

Assim, as transações referentes ao Crédito Inicial (orçamento advindo da Lei Orçamentária Anual – LOA) e suas alterações (realizadas via decretos de suplementação e/ou anulação) gerarão um banco de dados transacional. Por sua vez, a realização de empenhos por parte dos executores gerará outro banco de dados com dados específicos desta transação. Logo, o cenário que se delineia é a geração de uma série de bancos de dados. A Figura 02 exemplifica a geração de alguns dos bancos de dados transacionais no ciclo orçamentário de Minas Gerais.

Os distintos bancos de dados transacionais carregam consigo a base para a geração de informações pela contabilidade gerencial. Esta tarefa, entretanto, é dificultada caso o acesso aos dados não seja realizado de maneira rápida e eficiente. Assim, percebeu-se a necessidade de integração dos bancos de dados transacionais para que a fonte de consulta de dados fosse somente uma, evitando perda de tempo e retrabalhos.

Figura 2: Exemplo de Geração de Bancos de Dados Transacionais



Fonte: Pesquisa documental.
Elaboração: Próprio autor.

Como visto, para tal finalidade existe o 2º nível da arquitetura do BI, o *Data Warehouse*. Em 1996 o poder público estadual mineiro passou a utilizar o chamado Armazém de Informações da Administração Pública do Estado de Minas Gerais, um *Data Warehouse* que integrava diversos tipos de bancos de dados contábeis transacionais, inclusive aqueles gerados pelo SIAFI/MG.

Esta plataforma trouxe maior facilidade na realização de consultas por parte dos gestores. No exemplo trabalhado, tornou-se possível acessar dados orçamentários que, quando processados por ferramentas adequadas, têm o potencial de gerar informações importantes ao processo de tomada de decisão, auxiliando o objetivo da contabilidade gerencial.

Logo, o grande avanço trazido pela implementação de um *Data Warehouse* no Estado de Minas Gerais foi a capacidade de atribuir maior tempestividade, fidedignidade e qualidade no acesso aos dados utilizados pela contabilidade gerencial na produção de informações ao público interno da organização, no caso, aos gestores públicos mineiros.

A melhoria no acesso aos dados não trouxe, contudo, todas as possibilidades que o BI pode oferecer para a contabilidade gerencial. Isto porque as consultas geradas pelo Armazém de Informações de Minas Gerais disponibilizam ao usuário final os dados em forma de planilhas. Desta forma, caso o usuário desejasse acessar os dados orçamentários de um empenho específico realizado pela Secretaria de Estado de

Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG), por exemplo, este teria o trabalho de encontrar o lançamento em uma planilha que teria, provavelmente, milhares de linhas, já que corresponde a toda a execução orçamentária da Secretaria em questão. Esta realidade, diante de um cenário que demanda decisões cada vez mais rápidas e assertivas, não é aceitável.

Com a finalidade de solucionar este problema existem, portanto, as ferramentas do 3º nível da arquitetura do BI (segundo a Figura 01): OLAP e *Data Mining*.

3.2 OLAP, DATA MINING E DASHBOARDS APLICADOS À CONTABILIDADE GERENCIAL NO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os dados contidos no Armazém de Informações de Minas Gerais têm grande potencial de tornarem-se informações balizadoras de decisões. Sendo este o objetivo da Contabilidade Gerencial, a utilização de ferramentas adequadas no processamento de dados poderá aumentar a eficiência de seus resultados.

Diante do pressuposto o Estado de Minas Gerais investiu na aquisição de ferramentas correspondentes ao 3º nível do *Business Intelligence*: OLAP e *Data Mining*. Tais ferramentas devem apresentar, portanto, a capacidade de extrair os dados do *Data Warehouse* em questão e gerar informações que atendam ao objetivo da contabilidade gerencial.

Assim, a principal ferramenta OLAP adquirida pelo poder estadual de Minas Gerais responsável pela extração e processamento de dados do Armazém de Informações se chama *Business Object* (BO) e foi fornecida pela empresa SAP.

O BO permitiu aos gestores públicos a produção de relatórios de informações gerenciais facilitando a interação entre os fatos e o processo decisório. Isto porque esta ferramenta possibilita ao usuário rápido acesso aos dados contábeis e a possibilidade de transformá-los em informações. Para a contabilidade gerencial, portanto, a utilização da ferramenta OLAP facilitou o alcance de seus objetivos trazendo benefícios aos gestores que puderam reduzir suas incertezas devido à otimização do acesso a informação.

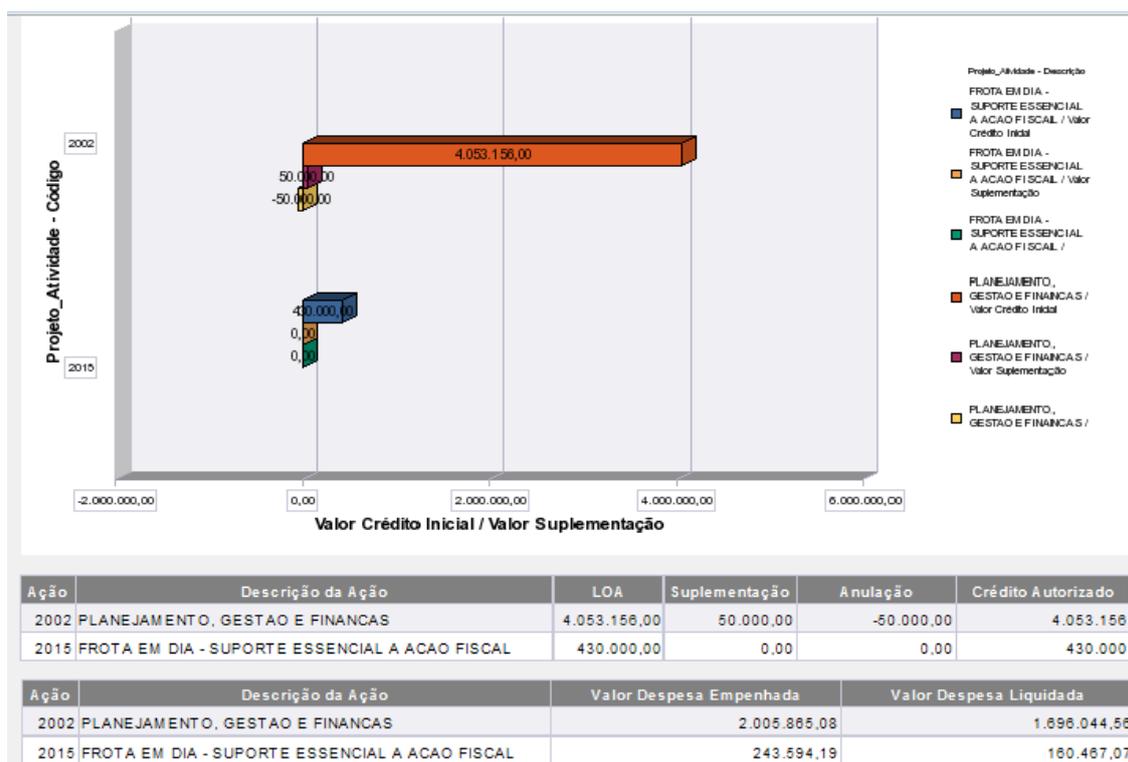
A fim de exemplificação, considera-se que um gestor público necessita saber quanto de orçamento cada ação orçamentária de seu órgão dispõe. Para tanto, ele necessita saber qual o crédito inicial de cada ação sob sua responsabilidade assim como suas suplementações e quanto já foi executado em cada uma. A partir do BO, o gestor público mineiro consegue obter estas informações de maneira relativamente rápida

acessando informações de qualidade. Caso o gestor público em questão fosse um servidor da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais responsável por duas ações orçamentárias, o resultado obtido através do BO seria uma informação tal como a representada pela Figura 03.

Percebe-se que a interação do usuário para com as informações geradas pela contabilidade gerencial a partir de ferramentas OLAP é mais clara e amigável. Tal fator possibilita uma maior eficiência na tomada de decisões.

Entretanto, as ferramentas OLAP apresentam certas limitações. O BO, apesar de apresentar grande capacidade na geração de informações, é carente no que tange a sua capacidade analítica. Este não dispõe de algoritmos que evidenciam conhecimentos ocultos nos bancos de dados, ou seja, não desvenda relações entre variáveis, não realiza previsões futuras com base em séries históricas, não apresenta a opção de georreferenciamento, dentre outras funcionalidades.

Figura 3: Resultado de consulta através da ferramenta BO.



Fonte: Pesquisa Documental – BO
 Elaboração: Próprio autor.

Como visto, para tal finalidade existem as ferramentas *Data Mining*. A mineração de dados, como o próprio nome sugere, é a capacidade de minerar

informações e conhecimentos úteis em meio a grandes quantidades de dados. Perante tal potencial este tipo de ferramenta tornou-se muito visada dentre as organizações que demandam acesso a informações estratégicas a fim de otimizar seus resultados. O Estado de Minas Gerais, seguindo esta tendência adquiriu no ano de 2013 a plataforma *Statistical Analysis System - Visual Analytics*, o SAS-VA, fornecido pela empresa SAS Institute Brasil.

O objetivo desta ferramenta é combinar um *software* de análise de negócios com tecnologias de alto desempenho a fim de gerar respostas rápidas a problemas organizacionais. Para tanto apresenta a capacidade de processar grande volume de dados adotando um caráter exploratório, desvendando padrões, relações entre variáveis, tendências e outros conhecimentos não antes conhecidos. Vale destacar que além de apresentar a caracterização de ferramentas *Data Mining* o SAS-VA também cumpre a função de ferramentas OLAP e já apresenta em sua estrutura a possibilidade de criação de *dashboards*.

A partir da descrição acima percebe-se que o investimento realizado por Minas Gerais na aquisição do SAS-VA foi acompanhado de grandes expectativas uma vez que era uma ferramenta que prometia abordar dois níveis do *Business Intelligence* proporcionando uma análise completa dos dados contidos nos *Data Warehouses* da organização em questão.

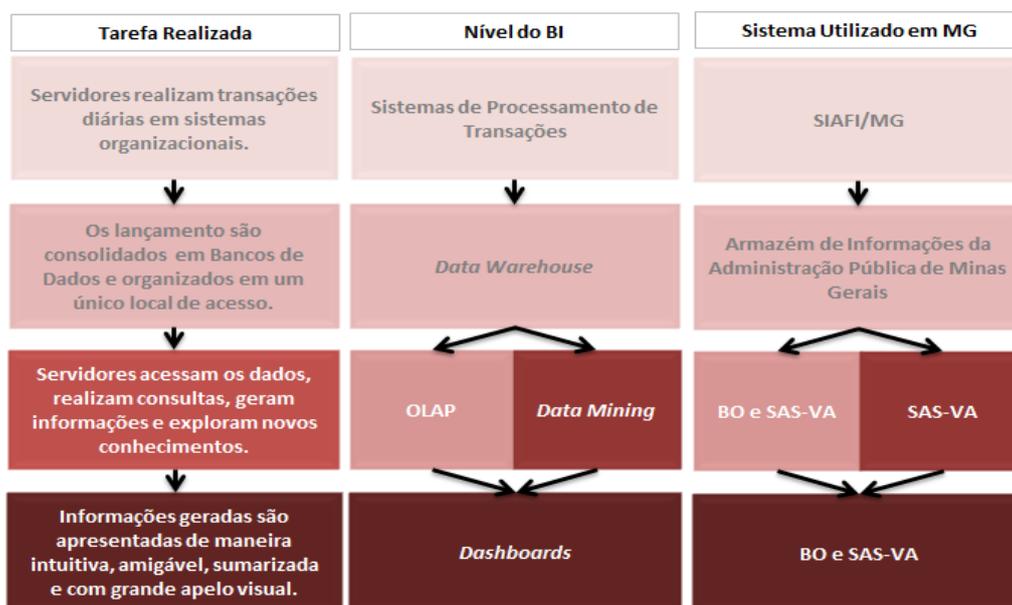
O ganho relevante trazido pela ferramenta de *Data Mining* à contabilidade gerencial no âmbito do setor público foi a mudança das características das informações geradas. Enquanto as ferramentas OLAP simplesmente traduziam os conhecimentos já contidos nos dados em uma forma de informação, a mineração de dados proporcionou ao tomador de decisões o acesso a novos conhecimentos que permitiram uma análise de caráter mais estratégico. A previsão de eventos futuros com base em séries históricas (chamada de *forecast*), por exemplo, permitiu aos gestores públicos terem contato com possíveis impactos de suas decisões, com análise de cenários futuros e a otimização da previsão de gastos. A evidenciação de correlações entre variáveis, outra funcionalidade contemplada pela mineração de dados, possibilitou um melhor embasamento das decisões de cortes orçamentários em situações de contingenciamento de gastos, além de auxiliar na descoberta de gargalos de ineficiência, dentre outras aplicações

A partir da compra do SAS-VA todos os níveis da arquitetura do BI ficaram disponíveis ao Estado de Minas para que fossem utilizados na otimização da

contabilidade gerencial. Assim, aplicando este fato no âmbito do Orçamento Público, tem-se que a contabilidade gerencial seguiria o seguinte fluxo (Fig. 04):

A fim de demonstrar na prática os resultados trazidos pela utilização do Business Intelligence na qualidade das informações geradas pela Contabilidade Gerencial apresentar-se-á na próxima seção algumas aplicações da metodologia proposta no Orçamento Público do Estado de Minas Gerais.

Figura 4: Fluxo da Geração de Informações sobre Orçamento Público pela Contabilidade Gerencial a partir da utilização do *Business Intelligence*.



Fonte: Pesquisa Documental.
Elaboração: Próprio autor.

4 RESULTADOS DA APLICAÇÃO DO *BUSINESS INTELLIGENCE* NA CONTABILIDADE GERENCIAL DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A modernização da contabilidade gerencial através da utilização do BI no Estado de Minas Gerais gerou diversos resultados positivos. O uso da informação no processo decisório foi intensificado gerando decisões mais bem embasadas e com probabilidades de erro reduzidas. Além disso, a tempestividade com que os gestores públicos acessavam as informações também foi aperfeiçoada.

Diversos foram os pontos de melhoria, entretanto, a fim de exemplificação o presente estudo irá apresentar um caso no qual o BI foi essencial para a otimização da

contabilidade gerencial gerando, por conseguinte, o aperfeiçoamento da gestão pública: a construção de um Painel de Gestão Orçamentária.

4.1 PAINEL DE GESTÃO ORÇAMENTÁRIA

O Orçamento Público é um segmento da Contabilidade Pública que demanda grande atenção por parte dos gestores públicos devido a sua complexidade. As decisões referentes ao orçamento podem impactar toda a organização estatal e a sociedade. Diante desta realidade o Estado de Minas Gerais, por meio da Secretaria de Estado de Fazenda, decidiu construir um Painel de Gestão Orçamentária que teria o objetivo de apresentar o panorama orçamentário dos órgãos permitindo o acesso tempestivo e intuitivo às informações.

Contudo, o ciclo orçamentário apresenta diversas fases que por sua vez geram diferentes operações realizadas via SIAFI/MG originando bancos de dados transacionais não integrados dificultando a geração e recuperação da informação.

Assim, a construção do Painel de Gestão Orçamentária demandou o uso conjunto de todos os níveis do BI: os bancos de dados transacionais foram a matéria prima para a geração das informações necessárias, o *Data Warehouse* (Armazém de Informações) facilitou o acesso integral aos bancos de dados necessários, as ferramentas OLAP e *Data Mining* realizaram o trabalho de processar os dados para que estes pudessem gerar informações úteis apresentadas em formato de *dashboards*.

O primeiro passo, entretanto, foi realizar o levantamento das necessidades de informação dos indivíduos a serem contemplados. A partir deste procedimento mapearam-se quais bancos de dados contidos no Armazém de Informações seriam necessários. Os bancos de dados necessários totalizaram em cinco, quais sejam:

1. Crédito inicial + alterações: contém dados detalhados do orçamento trazido pela LOA e suas alterações, realizadas via decretos;
2. Cota aprovada: contém dados detalhados sobre a aprovação de cotas pelo órgão central (Secretaria de Planejamento e Gestão – SEPLAG);
3. Cota Descentralizada: contém dados detalhados sobre a descentralização do orçamento aprovado para as unidades executoras (caso a Secretaria apresente a execução do orçamento descentralizada);
4. Execução da Despesa: contém dados detalhados sobre a execução da despesa – empenhos e liquidações.

5. Detalhamento dos contratos: contém dados sobre os contratos firmados pelos órgãos.

Estes bancos de dados foram então vinculados às ferramentas OLAP e *Data Mining* para que pudessem ser processados. Assim, optou-se por utilizar diretamente a plataforma SAS devido ao seu potencial de apresentar funções de ferramentas OLAP, *Data Mining* e disporem de *dashboards*.

A partir desse processo, produziu-se o Painel de Gestão Orçamentária que permitiu aos gestores acessarem informações de todo o ciclo orçamentário (Fig. 05) de maneira tempestiva e interativa. Os tomadores de decisão poderiam acessar informações mais amplas, como quanto foi empenhado em cada ação orçamentária, ou mais detalhadas, como quais foram as principais despesas de cada órgão discriminando-as por item de despesa, credor, contrato ou até mesmo número de empenho (Fig. 06 e Fig. 07).

Outra funcionalidade trazida pelo uso do BI foi a utilização do georreferenciamento a fim de auxiliar a regionalização da despesa (Fig. 08). Além disso, foi possível mensurar indicadores orçamentários calculados automaticamente e diariamente.

Percebe-se que as informações geradas pela contabilidade gerencial foram otimizadas em sua qualidade e tempestividade devido ao uso do *Business Intelligence*. Além disso, mudaram suas características, sendo apresentadas de maneira integrada, interativa e sumarizada, permitindo uma melhor interação para com o usuário.

Figura 5: Informações globais e indicadores do Orçamento Público da SEF/MG.



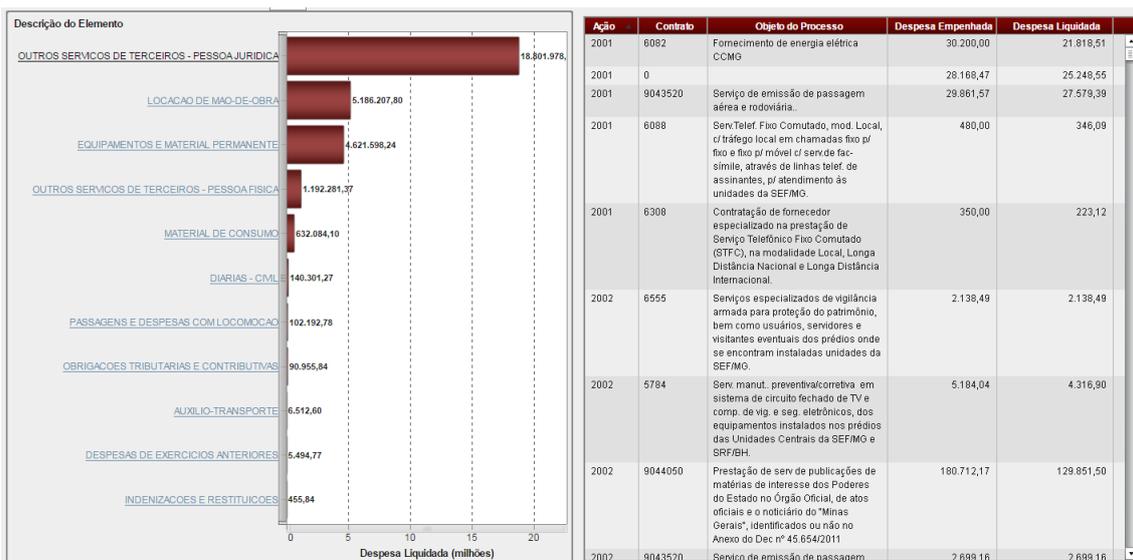
Fonte: Pesquisa Documental – SAS-VA.
Elaboração: Próprio autor

Figura 6: Consulta de despesas da SEF/MG.

Mês	Ação	Executora	Elemento	Item	Contrato	Credor	Fonte	Grupo	Empenho	Despesa Empenhada	Despesa Liquidada
03/2016	2002	1190121 - SUPERIN. GESTÃO E FINANÇAS	39	3962	6508	EMVE - PATRULHA 24 HORAS LTDA	10	3	23	444,32	595,48
04/2016	2002	1190121 - SUPERIN. GESTÃO E FINANÇAS	39	3962	6508	EMVE - PATRULHA 24 HORAS LTDA	10	3	23	681,44	0,00
05/2016	2002	1190121 - SUPERIN. GESTÃO E FINANÇAS	39	3962	6508	EMVE - PATRULHA 24 HORAS LTDA	10	3	23	201,64	1.443,69
06/2016	2002	1190121 - SUPERIN. GESTÃO E FINANÇAS	39	3962	6508	EMVE - PATRULHA 24 HORAS LTDA	10	3	23	900,00	749,08
05/2016	2002	1190121 - SUPERIN. GESTÃO E FINANÇAS	92	9202	6555	AQUIA VIGILANCIA E SEGURANCA LTDA	10	3	98	2.138,49	2.138,49
02/2016	2002	1190121 - SUPERIN. GESTÃO E FINANÇAS	37	3702	6562	CONSERVO SERVICOS GERAIS LTDA	10	3	5	25.125,00	10.803,76
03/2016	2002	1190121 - SUPERIN. GESTÃO E FINANÇAS	37	3702	6562	CONSERVO SERVICOS GERAIS LTDA	10	3	5	8.000,00	12.217,82
04/2016	2002	1190121 - SUPERIN. GESTÃO E FINANÇAS	37	3702	6562	CONSERVO SERVICOS GERAIS LTDA	10	3	5	15.000,00	12.294,61
05/2016	2002	1190121 - SUPERIN. GESTÃO E FINANÇAS	37	3702	6562	CONSERVO SERVICOS GERAIS LTDA	10	3	5	12.000,00	12.210,58
06/2016	2002	1190121 - SUPERIN. GESTÃO E FINANÇAS	37	3702	6562	CONSERVO SERVICOS GERAIS LTDA	10	3	5	13.000,00	14.250,16
02/2016	2002	1190121 - SUPERIN. GESTÃO E FINANÇAS	37	3702	6601	SVS SISTEMA DE VIGILANCIA E SEGURAN...	10	3	6	90.000,00	0,00
03/2016	2002	1190121 - SUPERIN. GESTÃO E FINANÇAS	37	3702	6601	SVS SISTEMA DE VIGILANCIA E SEGURAN...	10	3	6	45.000,00	81.201,86
04/2016	2002	1190121 - SUPERIN. GESTÃO E FINANÇAS	37	3702	6601	SVS SISTEMA DE VIGILANCIA E SEGURAN...	10	3	6	30.000,00	40.753,57

Fonte: Pesquisa Documental – SAS-VA.
Elaboração: Próprio autor

Figura 7: Consulta interativa das despesas da SEF/MG³⁶.



Fonte: Pesquisa Documental – SAS-VA.
Elaboração: Próprio autor

³⁶ Clicando nas barras do gráfico a consulta se detalha seguindo a hierarquia: elemento de despesa, item de despesa, unidade executora, credor, nº de empenho.

Figura 8: Georreferenciamento das Despesas da SEF/MG.



Fonte: Pesquisa Documental – SAS-VA.
Elaboração: Próprio autor

5 CONCLUSÃO

Em face da necessidade de melhores decisões do setor público, associado ao crescimento exponencial da produção de dados contábeis, percebeu-se a necessidade eminente de aperfeiçoar a Contabilidade Gerencial para que esta pudesse gerar informações de qualidade de maneira tempestiva a fim de atender as necessidades dos gestores públicos e governantes.

O presente estudo visou abordar o *Business Intelligence* como solução para tal problemática partindo da premissa de que o estudo do fluxo de geração de informações conjugado com a utilização de tecnologias da informação poderia otimizar os resultados da Contabilidade Gerencial no setor público.

A partir das análises realizadas embasadas nas bibliografias consultadas foi possível identificar grande potencial na utilização do BI pela Contabilidade Gerencial. O que se concluiu foi que em uma realidade na qual a quantidade de dados gerados diariamente é muito significativa, o uso de ferramentas adequadas para sua organização, processamento e transformação em informações é útil e necessário.

Considerando-se a arquitetura do BI neste contexto, tem-se que os dados gerados a partir de sistemas de processamento de transações geram bancos de dados transacionais distintos (1º nível do BI). Estes bancos de dados são organizados e consolidados em um único local de acesso a fim de facilitar a realização de consultas.

Este local se chama *Data Warehouse* (2º nível do BI). Os dados então são acessados, processados e geram informações de cunho tático e estratégico. Os responsáveis por esta tarefa são as ferramentas OLAP e *Data Mining* (3º nível do BI). As informações geradas, por fim, são apresentadas aos tomadores de decisão em painéis interativos e com grande apelação visual, são os chamados *Dashboards* (4º nível do BI).

Conclui-se, portanto, que cada nível do *Business Intelligence* tem uma aplicação específica que pode gerar melhorias à Contabilidade Gerencial. O uso isolado de cada nível, entretanto, não gera um resultado ótimo como o que é gerado pela utilização conjunta.

O estudo buscou ainda exemplificar a teoria proposta através da apresentação de um estudo de caso da experiência do Estado de Minas Gerais na utilização do *Business Intelligence* pela Contabilidade Gerencial. No exemplo trabalhado, no contexto do Orçamento Público, percebeu-se que a quantidade de dados contábeis gerados diariamente apenas pelo SIAFI era enorme. Enorme, também, era o potencial que os bancos de dados contábeis gerados pelo SIAFI tinham para se transformarem em informações úteis para o processo de tomada de decisões. O que faltava, entretanto, eram ferramentas adequadas para realizar tal tarefa.

A partir do momento em que o Estado de Minas Gerais iniciou seus investimentos em BI, a evolução da utilização da informação foi notável e ocorreu de forma relativamente rápida. Atualmente, a Contabilidade Gerencial utiliza os dados contidos no Armazém de Informações (*Data Warehouse*) para gerarem informações a partir das ferramentas BO e SAS-VA (OLAP e *Data Mining*) e apresenta-las para os tomadores de decisões de forma interativa e intuitiva (*Dashboards*).

A conclusão final do estudo é que, na era da informação, a Contabilidade Gerencial não tem outra escolha a não ser adaptar-se e utilizar as tecnologias da informação disponíveis. Tal fator proporcionará ao setor público uma evolução no uso da informação e tende a gerar melhores resultados para a sociedade a partir de melhores decisões. Investimentos em BI tornam-se, portanto, indispensáveis.

REFERÊNCIAS

- ANTHONY, Robert N. **Contabilidade Gerencial**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 1973.
- ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade Gerencial**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BARROS, T.G.M.R. **Da Seleção de Prioridades ao Monitoramento da Estratégia: a experiência do planejamento estratégico da SEF/MG.** 2013. 148 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho, Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte, 2013.

BRASIL, Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Institui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União [da] República Federativa do Brasil.** Brasília, DF, 23 mar. 1964. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320compilado.htm >. Acesso em: 16 jun. 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Conselho Federal de **Contabilidade: Princípios Fundamentais de contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade.** Conselho Federal de Contabilidade. 3ed, Brasília: CFC, 2008a.

_____. Resolução CFC n. 1128, de 21 de novembro de 2008. Aprova a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público T16.1 – conceituação, objeto e campo de aplicação. **Diário Oficial da União [da] República Federativa do Brasil.** Brasília, DF, 21 de nov. 2008b. Disponível em: < <http://internet.sefaz.es.gov.br/contas/contabilidade/orientacaoContabil/arquivos/normas-brasileirasdecontabilidadeaplicadasaosetorpublicoealteracoes.pdf> >. Acesso em: 16 jun. 2016.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Curso de contabilidade gerencial.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

DUMONT, Danilo M.; RIBEIRO, J. Araújo; RODRIGUES, Luiz A. **Inteligência pública na era do conhecimento.** Rio de Janeiro: Revan, 2006.

GONÇALVES, Eugênio; BAPTISTA, Antônio Eustáquio. **Contabilidade geral.** São Paulo: Atlas, 2004.

LAUDON, Kenneth; LAUDON, Jane. **Sistemas de informações gerenciais.** 9 ed. São Paulo: Pearson, 2011.

_____. **Sistemas de informações: com Internet.** 4 ed. Rio de Janeiro: LTC – Livros Técnicos e Científicos, 1999.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Manual de contabilidade básica: contabilidade introdutória e intermediária.** 7 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

REZENDE, D.A. **Sistemas de informação organizacionais: guia prático para projetos em cursos de administração, contabilidade e informática.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SZUSTER, Natan; CARDOSO, Ricardo Lopes. **Contabilidade geral: Introdução à contabilidade societária.** São Paulo: Atlas, 2008.

TORRES, E.M. **Business Intelligence e a necessidade de informação na tomada de decisão em situações de contingenciamento orçamentário na Secretaria de Fazenda de Minas Gerais.** 2012. 101 f. Monografia (Graduação em Administração Pública) – Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho, Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte, 2012.

TURBAN, Efraim; SHARDA, Ramesh; ARONSON, Jay E.; KING, David. **Business Intelligence: Um enfoque gerencial para a inteligência de negócios.** Porto Alegre: Artmed, 2008.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E.. **Contabilidade Gerencial**. 2 ed. São Paulo: Thomson Learning, 2008.

WILKEN, Edgar da Silva. **Técnica orçamentária e contabilidade pública**: manual de contabilidade pública. Rio de Janeiro: Aurora, 1970.



VII CONGRESSO INTERNACIONAL
DE CONTABILIDADE, CUSTOS
E QUALIDADE DO GASTO
NO SETOR PÚBLICO | **2017**