

Os Tribunais de Contas e a Responsabilidade Fiscal: Rompendo os Paradigmas da Auditoria Governamental

Licurgo Joseph Mourão de Oliveira*
Marcos Antonio Rios da Nóbrega*

RESUMO

A Administração Pública Brasileira passa por profundas mudanças, sobretudo advindas da Reforma Administrativa (Emenda Constitucional nº 19) que buscou romper o paradigma burocrático e caminhar em direção ao paradigma gerencial. Como corolário do processo de adaptação a esse ambiente de reformas, está em gestação no Congresso Nacional a Lei de Responsabilidade Fiscal (PLC nº 18/99) que tem por objetivo estabelecer a gestão fiscal responsável.

Diante dos fatos, torna-se a imperiosa a disposição dos Tribunais de Contas para participar ativamente do contexto, como Órgão de controle que é. Para tanto, mecanismos de auditoria gerencial passam a ser de grande importância.

Prover os gestores públicos e os órgãos de Controle Externo de ferramentas indispensáveis ao Controle Gerencial efetivo destas entidades é um desiderato que impulsiona novos estudos neste cenário econômico marcado pelo fenômeno da globalização. Tal fenômeno pressupõe a revisão de métodos e processos de modo a minorar os efeitos maléficos de ineficiências e desperdícios verificados nos processos produtivos e de controle. Sendo assim, o Controle Gerencial visa à obtenção de informação contábil qualitativa, a permitir sua utilização como instrumento essencial para a tomada de decisões que afetam o patrimônio das entidades e como elemento de avaliação da gestão pública no tocante à execução de programas governamentais.

O sistema de informações contábeis dessas entidades, estruturado com base na Lei 4.320/64, experimentou um avanço conceitual e operacional considerável com a implantação e do sistema SIAFI – *Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal*, desde 1986 e, mais recentemente, a sua versão para os Estados e Municípios, o SIAFEM.

É sabido que os resultados apurados através dos relatórios financeiros atualmente elaborados a partir dos Balanços Orçamentário, Financeiro, Patrimonial e da Demonstração das Variações Patrimoniais, não permitem realizar inferências acerca da produtividade das alocações da despesa orçamentária, uma vez que não se apura uma *linha de resultado* que possa ser utilizada como medida do desempenho global, propiciando a produção de indicadores financeiros e a construção de um painel de controle gerencial.

Com base na efetiva utilização da informação contábil como ferramenta gerencial e da implementação do Controle Gerencial nas entidades da Administração Pública Brasileira, sugeriram-se índices que possibilitam ao gestor público e, notadamente, aos Tribunais de Contas, mensurar e avaliar o desempenho daquelas entidades, permitindo a entrada em uma nova dimensão da gestão governamental, na qual seus resultados são aferíveis e comparáveis, estabelecendo-se padrões que sirvam de sinalizadores da utilidade, e necessidade de sua manutenção, para o cidadão-contribuinte que as mantém, neste cenário de recursos escassos.

Os procedimentos de Controle Gerencial propostos devem integrar um futuro ambiente SIAFEM, a partir de um sistema não formal de informações alimentado com dados não estruturados sobre cada entidade, em função de cada missão específica. Dessa forma, cada gestor ou órgão de Controle Externo poderá desenhar diretamente no sistema, a partir dos setores de Controladoria, relatórios gerenciais tradutores do desempenho de suas entidades, subsidiando um processo de continuidade e de competência organizacional.

Objetivando atender aos objetivos desse veículo informativo, oferecemos versão resumida dos assuntos tratados, colocando-nos à disposição para o aprofundamento dos mesmos.

¹ Auditor das Contas Públicas do TCE - PE, professor da UFPE nas cadeiras de "Orçamento e Finanças Públicas" e "Contabilidade e Auditoria do Setor Público", mestrando em Gestão Pública pela UFPE, Administrador de Empresas, bacharelado em Direito, pós-graduando em Direito Administrativo pela UFPE, Pós-graduado em Contabilidade e Controladoria Governamental pela UFPE, instrutor e professor em cursos de pós-graduação da ESAF, UPE/FESP e UFPE nas áreas de Contabilidade, Auditoria, Direito Financeiro e Controle Gerencial, domiciliado no Recife - PE, fone: (081) 412 5888, E-mail: ljmourao@tce.pe.gov.br.

² Auditor Substituto do Tribunal de Contas - PE, Bacharel em Ciências Econômicas - UFPE, Administrador de Empresas - UNICAP, bacharel em Direito - UFPE, pós-graduado em Finanças Públicas e Controle Externo - FESP, mestrando em Direito - UFPE, instrutor e professor em cursos de extensão, especialização e pós-graduação nas áreas de Administração Pública, Direito Constitucional, Administrativo, Controle Externo e Direito Financeiro, domiciliado no Recife - PE, E-mail: mnobrega@tce.pe.gov.br.

SUMÁRIO DA VERSÃO RESUMIDA

1. INTRODUÇÃO 9
2. DEFINIÇÃO DO PROBLEMA 10
3. JUSTIFICATIVA 12
 - 3.1 Questões a serem respondidas 12
 - 3.2 Delimitação do estudo 13
 - 3.3 Relevância do estudo 13
 - 3.4 Definição dos termos 14
4. REVISÃO DA LITERATURA 14
 - 4.1 O Processo de Reforma 14
 - 4.2 Crise e Malogro da Gestão Fiscal 15
 - 4.3 Lei de Responsabilidade Fiscal 17
 - 4.4 O Papel do Controle Externo (Mudanças nos Paradigmas do Controle) 20
 - 4.5 Controle Gerencial Em Entidades Públicas 23
 - 4.6 A Gerência Racional 24
5. O PROCESSO E AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO 27
 - 5.1 A avaliação estratégica de desempenho 27
 - 5.2 Elementos da Avaliação de Desempenho 28
 - 5.3 Identificação dos Processos de Gestão 30
 - 5.4 Suporte à Avaliação de Desempenho 32
6. CONCLUSÕES 33
7. BIBLIOGRAFIA CONSULTADA 34

ÍNDICE REMISSIVO

- A *accountability* · 26
administração pública · 28
Administração Pública · 4, 26, 28, 38, 39
Auditoria · 37
Avaliação de Performance · 37
avaliação do desempenho · 25
avaliação estratégica de desempenho 29, 31, 33, 35
avaliação estratégica do desempenho · 33, 34
avaliações estratégicas de desempenho · 31
- B Balanço Financeiro · 11
Balanço Orçamentário · 11
Balanço Patrimonial · 11, 12
Burocratização · 36
- C características qualitativas da informação contábil · 25
Contabilidade Pública
Governamental · 25, 26, 37, 38, 39
Contabilidade Governamental · 35
Controle Externo · 36
Controle Gerencial · 3, 4, 39
Controle Interno · 26
- E efetividade · 26, 27
Efetividade · 36
Eficácia · 16, 36
eficiência · 16, 28, 29, 31
Eficiência · 16, 36
- G Gerência Racional · 26
gerencial controle · 4, 26, 27, 28
gestão econômica · 25, 27, 28, 35, 36
Gestão Econômica · 30, 38, 39
globalização · 28
- I Indicadores de Desempenho · 31
indicadores de desempenho · 31, 32
informação contábil · 3, 4, 26, 27
informação útil · 34
informações contábeis-gerenciais · 26, 27, 28
International Organization of Supreme Audit Institutions · 11
- L Lucratividade · 36
- M métodos de avaliação de desempenho · 29
modelos de evidenciação · 25
- O Orçamento · 12
- P produtividade · 16
Produtividade · 36
Proposta Orçamentária · 37
- Q Qualidade · 36, 38
Qualidade de Vida do Trabalho · 36
- R resultado econômico · 11, 32
Resultado Econômico · 29, 36, 39
resultado global · 32
- S sistema de informações · 27, 28
- T Teoria da Comunicação · 25, 38
tomada de decisões · 3, 15, 29, 30
Tribunais de Contas · 4

1. INTRODUÇÃO

O art. 85 da Lei Federal 4320/64 estatui que os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Segundo as normas de auditoria da INTOSAI – *International Organization of Supreme Audit Institutions* – o âmbito geral da fiscalização pública abrange as auditorias de regularidade e de otimização de recursos. A auditoria de otimização de recursos preocupa-se em verificar a economia, a **eficiência** e a eficácia, tendo por objetivos: (a) determinar se a administração desempenhou suas atividades com economia, de acordo com os princípios, práticas e políticas administrativas corretas; (b) determinar se os recursos humanos, financeiros e de qualquer outra natureza são utilizados com eficiência, incluindo o exame dos procedimentos de mensuração e controle de desempenho e as providências adotadas pelas entidades auditadas para sanar as deficiências detectadas; (c) determinar a eficácia do desempenho das entidades auditadas em relação ao alcance de seus objetivos e avaliar o verdadeiro efeito de suas atividades em comparação com o efeito esperado.

Nas entidades de direito público interno, do ponto de vista legal, os resultados gerais do exercício são demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial e nas Variações Patrimoniais.

O Balanço Orçamentário, analisado isoladamente, representa apenas um retrato de recursos recebidos e recursos aplicados, sem evidenciar para a sociedade um resultado compreensível em termos de resultado econômico.

Através do Balanço Financeiro podem ser visualizadas as entradas de receita orçamentária e a inscrição de restos a pagar (despesas não pagas no exercício) registrados no período, os quais evidenciam o regime de competência para a despesa e o de caixa para a receita. Visualizam-se também as saídas financeiras ocorridas no período, demonstra os recursos existentes, os recebidos, a maneira com que foram consumidos e ainda o saldo disponível para o exercício seguinte. Já o Balanço Patrimonial evidencia o Ativo e o Passivo da entidade, suas disponibilidades,

a composição dos bens, a depreciação acumulada (se adotada pela entidade) e o saldo patrimonial.

De um modo geral, todas as demonstrações preocupam-se apenas em evidenciar os aspectos da arrecadação da receita e a demonstração do consumo da mesma através dos projetos e atividades estipulados na Lei do Orçamento da entidade. Em relação à avaliação de desempenho, não se adotam índices e métodos gerenciais de mensuração do desempenho da entidade, existindo, em alguns casos, apenas um controle administrativo empírico e incipiente acerca da gestão executada.

Em uma realidade a ser implementada, na qual o desempenho global das entidades públicas encontrarse-á monitorado pelo órgão de controle externo, o gestor público há de incorporar entre suas maiores preocupações a gestão ótima dos recursos escassos, a qual refletirá de maneira bastante significativa nos índices gerenciais adequados adotados pela entidade, de forma a atender a necessidade informacional de seus usuários.

2. DEFINIÇÃO DO PROBLEMA

É sabido da necessidade do aperfeiçoamento do controle efetuado pelos Tribunais de Contas diante desse novo enfoque gerencial. No entanto, quais os instrumentos de que os TC's dispõem para efetivar o controle. Não existe dúvida de que a contabilidade gerencial é uma grande ferramenta.

A expressão Contabilidade Gerencial pretende traduzir a função da contabilidade envolvida com a produção de informações que possam auxiliar os gerentes nas suas atividades de alocação de recursos escassos, identificação de processos ineficientes, eleição de *mix* de serviços ou produtos, avaliação do desempenho de unidades, maximização do retorno dos recursos alocados enfim, auxiliar no processo de tomada de decisões dos gerentes, possibilitando por consequência a implementação de rotinas de verificação por parte dos órgãos de Controle Externo.

Os sistemas de informações contábeis são estruturados com o objetivo de prover informações úteis e tempestivas os usuários, auxiliando-os no processo de tomada de decisões. Todos os eventos econômicos de receitas, despesas, custos, investimentos, perdas, etc., que afetam o patrimônio de determinada entidade, são sistematicamente captados, mensurados, tratados e evidenciados, especialmente para: (a) Permitir o co-

nhecimento da evolução patrimonial da entidade, aos usuários externos; (b) Viabilizar a comparabilidade de categorias de eventos econômicos, entre entidades distintas; (c) Construir e evidenciar indicadores e medidas de desempenho econômico-financeiro da entidade, funcionando como um *painel de controle* para o gestor e para os órgãos de controle externo, permitindo a avaliação de sua performance.

A produção de indicadores de desempenho, o desenho de sistemas de informações contábeis-gerenciais, a confecção de cadernos de resultados e performance da gestão, a mensuração e o relato da eficiência, eficácia, produtividade e efetividade, visando à definição de um ambiente de Controle Gerencial praticável e útil, é o desafio presente da Contabilidade e dos órgãos responsáveis pelo Controle Externo de entidades públicas, quando do alvo são as entidades da Administração Pública.

Os Sistemas de Informações Contábeis estruturados e mantidos para as entidades da Administração Pública, com fulcro na Lei 4.320/64, não fornecem indicadores de desempenho gerais – fruto da convergência de várias informações da execução orçamentária da gestão – que propiciem um panorama da eficiência, eficácia e produtividade, orientadores e definidores de um Controle Gerencial Efetivo. ANTHONY e HERZLINGER observam a importância das medidas-síntese para a gestão, nos seguintes termos:

“Em uma organização orientada para o lucro, a sua quantia fornece uma medida geral da eficiência e eficácia. Em muitas não voltadas, no entanto, os outputs não podem ser medidos em termos quantitativos, em razão de muitas organizações sem fins lucrativos terem múltiplos objetivos, e não existir uma alternativa praticável de se combinar as medidas de muitos outputs, cada um dos quais voltados para acompanhar um daqueles objetivos, expresso em um número simples que traduza a eficácia geral da organização. A ausência de uma medida satisfatória, simples e geral da performance, comparável à medida do lucro é o mais sério problema do controle gerencial nas entidades sem fins lucrativos. O problema não é a ausência

*do motivo do lucro e sim a ausência da medição do lucro”*³

A idéia de Controle Gerencial, para entidades da Administração Pública sem fins lucrativos, concebida como um sistema necessário à avaliação do desempenho, e à estruturação desse sistema a partir de indicadores agregados que facilitem a leitura e a interpretação dos rumos organizacionais, surge das próprias peculiaridades dessas entidades quando se relacionam com o meio externo.

Isto posto, o problema deste estudo consiste em responder ao seguinte questionamento: *Como extrair informações gerenciais dos Sistemas Contábeis existentes na atual Administração Pública, de modo a avaliar – em termos de eficácia, eficiência, efetividade, produtividade e qualidade – a gestão de Programas Governamentais?*

3. JUSTIFICATIVA

A razão de ser deste trabalho é a imperiosa necessidade das Cortes de Contas responderem com eficiência e rapidez à nova demanda de controle que advém da sociedade. Reforma Administrativa e Lei de Responsabilidade Fiscal são o mote das mudanças. Os Tribunais precisam se modernizar sob pena de sofrerem os reveses do anacronismo.

O produto esperado deste estudo é identificar a contribuição que o desenvolvimento e a utilização de Sistemas de Informações Gerenciais eficientes, calcados em bases metodológicas e científicas, fornece para a viabilização do controle das iniciativas governamentais executadas por entidades públicas, contribuindo significativamente para o fomento de uma nova área da Contabilidade Pública voltada para o controle gerencial da implementação e avaliação de Programas Governamentais.

3.1 Questões a serem respondidas

Para a consecução do objetivo proposto neste estudo, far-se-á necessário o equacionamento de algumas questões intermediárias, a contribuir para o atingimento do objetivo final, são elas:

- O que o administrador público e os responsá-

³ ANTHONY, Robert N. & HERZLINGER, Regina E. Management Control in Nonprofit Organizations- Illinois –USA – Richard D. Irwin, Inc., 1980.

veis pelos órgãos de Controle Externo entendem por *informações gerenciais*?

- Até que ponto a avaliação da execução dos programas governamentais atrita-se com a burocratização imposta pelos dispositivos legais?
- Estão as entidades públicas dotadas de recursos materiais e humanos que permitam satisfatoriamente a implementação e a avaliação de Programas Governamentais?
- Existem fatores internos e externos às entidades públicas responsáveis pela ineficiência dos sistemas de informações gerenciais porventura utilizados?

3.2 Delimitação do estudo

Sabemos que as informações são a base para qualquer subsistema das entidades públicas. Sua importância não está somente no processo de tomada de decisões. O sistema de informação ideal vai muito além; há de atender a todos os níveis da entidade, atuando em todos os seus subsistemas.

Nosso estudo estará circunscrito às variáveis que contribuem efetivamente para a avaliação da implementação de programas governamentais, advindas de um Sistema de Informações Gerenciais, como base para o Controle Externo a ser exercido, tornando-o um instrumento de aferição da gestão de recursos públicos calcados no princípio da eficiência.

3.3 Relevância do estudo

O volume de recursos movimentados pelas entidades públicas é de enorme vulto. Aliada a este fato, está a missão institucional dessas entidades de promover o equacionamento de desigualdades regionais socioeconômicas de modo a minorar as condições precárias de vida na qual se insere grande parte de nossa população. Os programas governamentais são o instrumento de que dispõe o administrador em busca deste desiderato.

Sendo assim, ante a escassez de recursos, este estudo contribui significativamente no sentido de fornecer mecanismos de aferição da eficiência e parcimônia com que os recursos alocados nos diversos programas governamentais são despendidos. Desta ma-

neira, será possível identificar-se o mau gestor, possibilitando um Controle Gerencial efetivo como corolário da aplicação das técnicas e métodos adiante expostos.

3.4 Definição dos termos

Em busca de maior entendimento, faz-se necessário listar alguns termos-chave, de modo que o leitor, dentro do contexto do estudo, alcance o real significado dos mesmos:

- *Eficácia* – capacidade de consecução de um objetivo determinado. Neste sentido, não admite gradação. Os sistemas serão ou não eficazes. A eficácia da gestão depende de uma série de fatores fundamentais, tais como produtividade, eficiência, satisfação, adaptabilidade e desenvolvimento.
- *Informação Gerencial* – aquela que reúne características qualitativas tendentes a fazer com que sirva de base para um processo decisório. Sua relevância se expressa na capacidade de influenciar uma avaliação ou decisão, a qual, por sua vez, pode ser imediata ou futura, abrangendo as opções de se fazer ou deixar de fazer. Destarte, uma informação apresentará atributo qualitativo, caso traga em sua essência um dado suficientemente representativo, de forma a influenciar uma tomada de decisão.
- *Eficiência* – diz respeito ao consumo ótimo de recursos, dados os volumes de produção e serviços demandados pelo mercado consumidor.
- *Programa Governamental* – aquele conjunto de atividades realizado direta ou indiretamente pelo poder público, de modo a dar continuidade às políticas públicas nas suas mais diversas áreas de atuação.

4. REVISÃO DA LITERATURA

4.1 O Processo de Reforma

Todo o processo de reforma busca, em tese, o que teoricamente chamaríamos uma hipótese de **first best**, ou seja, as propostas deveriam ser apresentadas den-

tro de um modelo ideal onde controlamos todas as variáveis. No entanto, na vida real, estamos sujeitos a uma série de imperfeições, uma série de restrições, pelo que a nossa melhor reforma será aquela de um modelo de **second best**. Assim, as reformas econômicas devem ser propostas, não como o melhor modelo, mas sim como o melhor modelo possível.

O presente trabalho refere-se à análise do papel a ser desempenhado pelo controle externo (Tribunais de Contas) diante do quadro referente à lei de responsabilidade fiscal (projeto de lei complementar nº 18/99) ora em tramitação no Congresso Nacional.

Tal lei dispõe sobre os princípios fundamentais e normas gerais de finanças públicas e estabelece o regime de gestão fiscal responsável, determinando regras de natureza fiscal a serem seguidas pelos três Entes da Federação (União, Estado e Municípios), dando particular atenção ao critério da eficiência e qualidade do gasto público, aspectos estes que contemplam a nova linha da atuação da Administração pública brasileira calcada na Reforma Administrativa (EC nº 19).

Este trabalho, de caráter perfunctório, busca apresentar uma proposta de auditoria de gestão pública. No decorrer da análise perceberemos a importância do tema diante das modificações nos paradigmas de controle.

Antes de passarmos ao cerne dessa discussão, contextualizaremos o problema tentando traçar um norte de circunstâncias econômicas e políticas que engendraram essas mudanças.

4.2 Crise e Malogro da Gestão Fiscal

Durante os anos 80, um fenômeno tornou-se claro no Brasil: a luta de Estados e Municípios pela descentralização tributária. Esse processo teve início na década de 70 com o surgimento da crise econômica e com o processo de redemocratização do País.

Tal fenômeno acabou provocando um aumento das transferências de receitas para estes Entes, baseando-se na idéia de descentralização e na *rationale* econômica de que havia *vantagens comparativas* na alocação de recursos provenientes de decisão oriundas das esferas locais. Trata-se de modelo adotado em outras partes do mundo e que a constituinte de 88 tratou de entronizar

Paralelamente, temos o processo de redemocratização do País, que envolvia a necessidade de lidar

com demandas sociais represadas e que viam no consenso advindo da nova carta constitucional a oportunidade de transferir o *locus* decisório para as esferas locais.

É importante salientar que este aumento do poder econômico de Estados e Municípios aconteceu com lastro numa profunda crise que atingiu o Governo Federal quando da redemocratização. Com seu crônico problema de legitimidade, o Presidente Sarney foi incapaz de defender interesses da União na Constituinte e sucumbiu às elites estaduais que clamavam por mais recursos. Pouca ou nenhuma mobilização do Governo Federal foi vista no sentido de conter a pressão dos outros Entes federados pela conquistas de receitas.

Nesse quadro, se deu o que os estudiosos chamam de **descentralização fiscal**. A esse respeito, Rui de Brito Afonso observa: *“No Brasil, as evidências de descentralização fiscal são muito eloquentes. Ocorreu uma expressiva descentralização dos recursos fiscais da União para as esferas subnacionais de Governo, tanto em termos de arrecadação própria quanto de receita disponível, principalmente para os Municípios. Os Estados obtiveram os seus ganhos fiscais principalmente no decorrer da luta pela redemocratização, nos anos 80, enquanto nos municípios ampliaram sua participação da receita fiscal com a vigência da Constituição de 1988”*.

O quadro foi agravado pelo substancial aumento do número de municípios após 1988, com base dos critérios estabelecidos pela Carta Magna. Trata-se de um caso típico de jogo de soma zero, ou seja, se alguns ganham outros perdem. Em outras palavras, as receitas não cresceram e os novos municípios, como estruturas administrativas, muitas vezes pesadas, tiveram que dividir recursos do Fundo De Participação em detrimento de outras esferas locais.

Diante destas questões *internas*, ainda podemos acrescentar ao debate o aspecto da globalização e a possibilidade de os Estados Nacionais gerirem com eficiência os seus gastos públicos. A redefinição sobre o controle das nações, sobre suas políticas fiscais, representa um ponto do debate que não podemos esquecer. O mundo globalizado tende a enfraquecer os Estados Nacionais e suas estratégias de gerenciamento das suas políticas macroeconômicas.

Até que ponto leis ditas “severas” e por alguns chamadas de “draconianas” terão efetividade nesse claro fenômeno de desjuritização da esfera pública.

A crise da Soberania dos Estados Nacionais e a perda de efetividade jurídica das suas leis são um fenômeno incontestável. As decisões que afetam as contas públicas, muitas vezes, são tomadas dentro de contextos que fogem aos controles de esferas de Poder nacionais. É claro que o tema suscita debate, no entanto, não se trata do fórum pertinente para debatelas.

Esse é o pano de fundo para as nossas análises.

4.3 Lei de Responsabilidade Fiscal

Como resposta às crises externas, o Governo Federal enviou ao Congresso Nacional, no ano de 1998, o chamado **Programa de Estabilidade Fiscal**, que tinha por objetivo a estabilização da relação entre a dívida e o PIB no período 1999/2001. Também foram enviadas ao Legislativo Federal, medidas com o objetivo de assegurar os resultados primários⁴ necessários. Uma vez aprovadas pelo Congresso, concluiu-se o processo com a promulgação da emenda constitucional que instituiu a CPMF.

Além disso, foi enviado o Projeto da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (PLC nº 18/99), que tem por objetivo estabelecer um novo regime fiscal para o País. Esta lei difere do conjunto de medidas recém-aprovadas pelo Congresso, procurando mudar o regime fiscal no País. As medidas tomadas até então, objetivavam o cumprimento das metas de resultados primários fixadas para os próximos três anos. Elas não garantem a manutenção desses resultados nos anos subsequentes até porque algumas delas são provisórias, ou seja, a LRF apresenta caráter permanente o que, sem dúvida, já caracteriza um dos seus mais importantes avanços.

Esta lei baseia-se na experiência internacional, na realidade de diversos países, sobretudo EUA e Nova Zelândia, além de colher exemplo de Governos Estaduais que conseguiram enxugar suas contas como Bahia, Ceará e Maranhão.

A LRF é bem mais do que um simples esforço do Governo em busca do seu decantado ajuste fiscal. Ela apresenta as condições essenciais para a formação de nova cultura, baseada nos conceitos de prudência e responsabilidade. A lei exige o cumprimento de metas de todos os entes federados, ditando princípios de responsabilidade e disciplinando a expansão de endi-

vidamento e despesas. A referida lei, em seu art. 4º dispõe:

“Art. 6º São princípios fundamentais da gestão fiscal responsável das finanças públicas, que vincularão a atuação dos entes da Federação e fundamentarão a aplicação e a interpretação das disposições desta Lei Complementar:

I – a prevenção de déficits imoderados e reiterados, de modo a assegurar a compatibilidade entre as aspirações da sociedade quanto às ações estatais e a receita própria efetiva;

II – a limitação da dívida em nível prudente, assim entendido o que seja compatível com a receita tributária efetiva e o patrimônio líquido, de modo a propiciar margem de segurança para a absorção dos efeitos de eventos imprevistos;

III – a gestão apropriada de custos e prazos de maturação da dívida, inclusive para que não seja afetada por desequilíbrios transitórios entre as receitas e os gastos;

IV – a preservação do patrimônio líquido em nível adequado a propiciar margem de segurança capaz de absorver os efeitos de eventos imprevistos;

V – a adoção de política tributária previsível e estável;

VI – a limitação de gastos continuados em nível prudente;

VII – a compensação de efeitos decorrentes de aumento duradouro dos gastos;

VIII – a prevenção de desequilíbrios estruturais nas contas públicas, mediante limitação, num período razoável de tempo, da média de gastos à média de receita;

IX – a administração prudente de riscos fiscais, assim entendidos os passivos contingentes e os efeitos de eventos imprevistos que possam afetar as contas públicas;

⁴ O resultado primário é aquele que apresenta a diferença entre receitas e despesas sem considerar os gastos com a conta de juros.

X – a adoção de processo permanente de planejamento da atuação estatal, com o fortalecimento do plano plurianual, das diretrizes orçamentárias e dos orçamentos anuais como instrumentos de gestão;

XI – a transparência na elaboração e divulgação dos documentos orçamentários e contábeis, enunciados em linguagem simples e objetiva;

XII – o amplo acesso da sociedade às informações sobre as contas públicas e aos procedimentos de aplicação dos recursos públicos;

XIII – a adoção de medidas corretivas e punitivas de eventuais desvios.”

O projeto também fixa sanções e punições severas para as entidades públicas e os governantes que se comportem em desacordo com os princípios e os limites da gestão fiscal responsável. Trata-se de dispositivos que, muitas vezes apresentam perfil Draconiano. Tal perfil pode-se sintetizar em três aspectos:

- 1 – Impõe limites quantitativos ao aumento das despesas, à geração de déficit e aumento da dívida;
- 2 – Estabelece os mecanismos de ajustamento que deverão ser usados caso aqueles limites não estejam sendo respeitados;
- 3 – Define punições para os casos em que os ajustamentos necessários não foram efetuados;

A questão que se coloca é se tais excessos não seriam fatores da sua difícil implementação e de surgimento de forte resistência por parte dos gestores.

No entanto, nos parece claro que a teleologia da lei aponta para uma mudança de comportamento pela identificação de compromissos com resultados, pela criação de mecanismos capazes de garantir obtenção desses resultados e pela introdução de instrumentos de controle social, facilitando esse exercício de cidadania pela transparência das informações, sem falar nos modelos formais de controle, como os Tribunais de Contas.

O que é importante notar é que a questão da **qualidade do gasto público**, não reside apenas no montante dos gastos despendidos. Trata de uma tentativa de ruptura com as propostas estritamente legalistas

de analisar o dispêndio público dando ênfase agora nas questões de eficiência da gestão.

Outro aspecto importante da lei é que ela visa premiar os Governantes, na medida que estabelece a transparência e amplo acesso da sociedade às informações dos resultados fiscais obtidos com o uso dos recursos públicos. Em outras palavras, a sociedade será parceira das tentativas de ajuste das contas do Erário.

É claro que essas medidas não visam, como num passe de mágica, resolver todos os problemas fiscais do País. Visa sim, redimensionar a estrutura da gestão das finanças públicas, melhorando as condições para a formulação e a execução da política fiscal, fazendo com que os governantes saiam um pouco da necessidade de medidas sempre emergenciais, para a solução de problemas fiscais localizados, e sim com instrumentos de planejamento e controle.

No entanto, a ilusão de que o céu é perto não passa de uma quimera. A lei apresenta alguns pontos polêmicos. Em primeiro lugar, dispõe sobre princípios fundamentais e normas gerais de finanças públicas ao regulamentar os artigos da Constituição Federal. Assim, qual seria o alcance do conceito de “normas gerais” e, de fato, todos os dispositivos da lei seriam normas de caráter geral.

Em seguida, temos a questão do **pacto federativo**. No momento em que uma lei estabelece de forma bastante rigorosa todos os passos a serem seguidos pelos entes federados na consecução de sua gestão fiscal, em que medida esta atitude não seria evitada do vício da inconstitucionalidade por romper com o pacto federativo estatuído em 1988. Seria mais um desenho do chamado **federalismo paternalista** onde a União, em nome da máxima: os fins justificam os meios, tolhe a autonomia administrativa e financeira dos outros entes federados.

Estas questões ainda estão em aberto, e são mais propedêuticas para o debate do que questões fechadas.

A discussão está posta. Cabe agora uma reflexão sobre a questão do controle externo neste contexto.

4.4 O Papel do Controle Externo (Mudanças nos Paradigmas do Controle)

Somente com o fim da chamada “República Velha” é que podemos falar em uma visão sistêmica de Administração pública no Brasil. Ocorreu a ruptura com um modelo de Estado Mínimo e o Estado passou

a assumir um papel de agente de promotor do desenvolvimento econômico, quando passamos então para o chamado **modelo racional legal**.

Essa estrutura de Estado teve importante papel como promotor das mudanças no perfil da economia do pós-guerra. No entanto, a partir de 1964, adotou-se o **modelo desenvolvimentista** que teve como uma das principais características, no campo da Administração Pública, a implementação da **reforma administrativa** (Dec. Lei 200/67) que, entre outras coisas, criou as Entidades da Administração indireta com o fito de dotar a Administração Pública de mais dinamismo e eficiência.

Essa visão de Administração era ainda extremamente burocrática (no sentido Weberiano do termo) o que incapacitava a mesma para reagir com agilidade às mudanças processadas na sociedade.

O paradigma burocrático caminhava, portanto, para o seu malogro.

Por força das mudanças que estão em curso diante da chamada Reforma Administrativa (EC nº 19), a Administração Pública brasileira está passando por grandes transformações.

A principal modificação é a transição de um modelo legalista, ou nos dizeres de alguns, um modelo burocrático; para um **modelo gerencial**, onde, antes da diminuição do Estado, faz-se necessário adequá-lo a padrões não só de montante do gasto, mas, e principalmente, a **qualidade do gasto**.

Tais modificações somente obterão sucesso diante de uma ampla mudança de mentalidade dos gestores e a conscientização que, de fato, o princípio da eficiência passa a ser o norte para a atuação do administrador público.

Nos dizeres de David Osborne, em seu famoso livro "Reinventando o Governo": *A maioria dos legisladores e gestores públicos não sabe dizer quais os programas que patrocina são bem-sucedidos e quais não são. Quando eles impõem cortes no orçamento, não sabem se estão cortando "supérfluos" ou "essenciais". Faltam-lhes informações objetivas quanto aos resultados, estabelecem suas decisões em grande escala, com base em critérios políticos. As Organizações grandes e poderosas – sejam públicas ou privadas – têm mais presença, e desfrutam as melhores influências, de modo que podem sair relativamente ilesas, mas as Organizações menores, mais empresariais, têm prejuízo. De maneira idêntica, quando os líderes políticos decidem aumentar seus esforços em*

um determinado setor, não têm idéia de onde investir o dinheiro, para alcançar resultados efetivos".

Diante desse quadro, e do surgimento da lei de responsabilidade fiscal, faz-se necessária uma mudança dos instrumentos de controle da administração pública.

Falamos do controle externo e, particularmente, do papel desempenhado pelos Tribunais de Contas.

É sabido que os TCs, com base numa tradição europeia continental de controle, estão muito cingidos à questão da legalidade. Certo está de que o princípio da legalidade é vetor de toda atuação do Estado. No entanto, diante das transformações propostas, um outro enfoque deve ser dado.

Não que a questão legal seja vilipendiada, muito pelo contrário. Deve sim ser associada a critério de controle de gestão; deve apreciar aspecto que levem a avaliar a qualidade do gasto público, ou, em outras palavras, a eficiência da Administração pública.

Ora, essa mudança no paradigma do controle, de certo levará aos TCs aperfeiçoarem seus mecanismos de controle que passa, inclusive, pela adoção dos instrumentos de controle de desempenho, economicidade e gestão.

O desafio está posto.

Ocorre que esta agenda de mudança já estava posta pela aprovação da Reforma Administrativa quando, conforme vimos anteriormente, o princípio da eficiência foi galgado à categoria de princípio administrativo constitucional explícito, conforme determina o art. 37, *caput* da Constituição Federal:

"Art. 37 – A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte(...)"

No entanto, com a virtual aprovação da lei de responsabilidade fiscal a **agenda antecipa-se**. Agora a necessidade de adaptação torna-se imperiosa e urgente e a sociedade demanda por este aperfeiçoamento dos Tribunais de Contas.

Será que estamos preparados para as mudanças, ou talvez um longo e penoso processo de adaptação seja necessário? Isso tudo é que precisamos discutir.

Por fim, acreditamos que, com o apoio do Contro-

le Externo, o Governo possa atingir seu objetivo de assegurar a eficácia operacional das reformas, limitar o crescimento da dívida líquida do setor público em relação ao PIB e possibilitar o crescimento econômico com custos sociais e empresariais menores do que temos presenciado nas últimas décadas. A lei de responsabilidade fiscal é um ponto decisivo nessa tarefa. Precisamos aprimorar o controle sob pena de tudo não passar de uma vitória de Pirro.

4.5 Controle Gerencial Em Entidades Públicas

O objetivo da ciência contábil à luz da Abordagem da Teoria da Comunicação é a geração de informações contábeis úteis para os diversos usuários (internos e/ou externos) para que tomem decisões de acordo com determinado modelo previamente concebido. Segundo OLIVEIRA:

“A Contabilidade assume o papel relevante não só para cumprir dispositivos constitucionais e legais, mas fundamentalmente, como instrumento de controle capaz de fornecer ao administrador dados indispensáveis à prática de atos de gestão.”⁵

Os índices e modelos de evidenciação propostos neste trabalho encerram, em sua exegese, as características qualitativas da informação contábil, entendidas como sendo os atributos que a tornam útil para os usuários. Esses índices visam à mensuração e avaliação do desempenho operacional dos órgãos públicos com o fim de subsidiar o gestor público na tomada de decisão dentro de uma visão de gestão econômica e operacional. Ademais, objetiva fornecer, em especial, à sociedade a prestação de contas pelos serviços executados e pela gestão dos recursos públicos alocados.

As quatro principais características qualitativas da informação contábil referendadas pela ONU (1989) e citadas por SOUTO MAIOR (1994) são: a relevância, a compreensibilidade, a confiabilidade e a comparabilidade.

MOURÃO & FARIAS (1997) elencam outros atri-

butos qualitativos da informação contábil, identificando características outras capazes de definir a sua utilização por parte do gestor quando do processo decisório, discorrendo sobre os seguintes atributos a agregar caracteres qualitativos à informação contábil: a abrangência, o custo de formação da informação contábil e a exequibilidade. Segundo os autores, estes outros atributos possibilitam a plena satisfação das necessidades informacionais do gestor público na busca de soluções possíveis, *in verbis*:

“A informação contábil deve representar situações que correspondam à realidade fática, apontando possíveis caminhos para a retomada dos rumos anteriormente estabelecidos. Para o gestor, tanto mais exequível a solução que se lhe apresenta, oriunda da análise das informações contábeis geradas pelo Sistema de Informações Gerenciais, maior será seu atributo qualitativo, uma vez que imprime à gestão maior eficácia – pleno atingimento do resultado esperado – pela implementação de medidas possíveis e que efetivamente resolvem a situação anômala verificada.”⁶

RIBEIRO FILHO (1996) afirma que as instituições públicas devem se estruturar para conceber sistemas de informações contábeis-gerenciais sincronizados com as expectativas do cidadão, bem como centrados nas necessidades gerenciais dos gestores, defendendo que a informação acessível e o aperfeiçoamento da sociedade democrática fornecerão as bases atenuantes à defesa irrestrita da incompetência organizacional ou de bandeiras outras que não a efetividade da organização.

O conceito de *accountability* é certamente aquele que mais se devia fazer presente nos atos de gestão do administrador público, uma vez que, quando a sociedade elege seus representantes, espera que os mesmos ajam em seu nome de forma escorreita, prestando contas dos seus atos. Tal entendimento se faz presente nos ensinamentos do mestre NAKAGAWA (1994), segundo o qual a esta dupla responsabilidade,

⁵ OLIVEIRA, José Flávio. Controle Interno no Setor Público. Revista CRC-RS, Porto Alegre: CRC/RS, 23, abr./jun. 1993.

⁶ MOURÃO de Oliveira, Licurgo Joseph & FARIAS, Roseane Milanez de. Características Qualitativas da Informação Contábil no Âmbito da Administração Pública. In: III ENCONTRO NORDESTINO DE CONTABILIDADE, 1997, Aracaju. Anais. Aracaju. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 1997. 445 p. 25.

ou seja, agir de maneira escondeita e prestar contas da gestão e resultados, dá-se o nome de *accountability*.⁷

4.6 A Gerência Racional

A gerência racional, entendida como sendo aquela baseada na racionalidade na aplicação de recursos escassos, e sua vinculação com sistema de informações, é de fundamental importância em busca da gestão ótima.

A ausência do lucro como medida do desempenho organizacional, a descontinuidade administrativa motivada por fatores políticos, além da precariedade nos procedimentos de planejamento, organização e controle dessas entidades, poderia explicar a relativa novidade desta abordagem, uma vez que, até então, a racionalidade não era fator determinante para a continuidade das entidades públicas.

Numa visão ampla, a gestão econômica, no sentido de otimização e busca de efetividade, é a ação esperada, previsível desejada e a que garante o surgimento de vantagens competitivas responsáveis pela continuidade das organizações sejam privadas ou públicas.

Os sistemas de informações contábeis-gerenciais têm como missão municiar o gestor público, evidenciando aspectos quantitativos e qualitativos da vida da organização, de seus parceiros e clientes. BIO⁸, ao analisar o desenvolvimento de sistemas contábeis gerenciais, esclarece os aspectos relacionados com os sistemas de informações e as organizações, *in verbis*:

"(...) o fenômeno da mudança – como de resto o fenômeno organizacional – é um fenômeno humano e não um fenômeno técnico. Duas hipóteses seguem-se a esta premissa:

(1) a implementação de um sistema de informação contábil-gerencial requer um amplo processo de mudança, que envolve tarefas, planos e desempenhos de diferentes áreas e níveis hierárquicos da empresa;

(2) toda mudança organizacional (...) é um processo psico-sócio-cultural-político. É político porque afeta diferentes concepções e relações de poder. É cultural porque lida com crenças e valores, existentes ou pretendidos. Afeta a estrutura das relações sociais estabelecidas e pode produzir incômodos e inseguranças nos indivíduos, sendo, portanto, de natureza psicológica e social."

Ante a complexidade da questão, pode-se inferir os motivos que impulsionam as organizações em direção à mudança organizacional necessária ao processo de continuidade. Segundo RIBEIRO FILHO (1996), a análise poderia enveredar pela tentativa de fazer uma retrospectiva histórica do processo socioeconômico-político da sociedade moderna. No entanto, pode-se arriscar com uma única expressão por mais questionada que possa ser: **globalização**.

CARVALHO⁹ elabora assertivas acerca do conceito de gerência, *in verbis*:

"O conceito tradicional de gerência enfatiza o compromisso com eficiência ao descrever a função da gerência como a maximização dos recursos organizacionais para a consecução de objetivos pre-determinados. O papel do gerente é o de agir certo, garantindo o menor desperdício de tempo, energia e recursos. (...) [modernamente] o papel do gerente passou a ser o de integrar as pessoas à tarefa e à organização (...) a ênfase nas relações humanas no trabalho e a adoção de estilos de gestão mais democráticos e participativos refletem os pressupostos do novo modelo."

Os conceitos e observações acima referidos, permitem inferir a importância da inserção do sistema de informações contábeis-gerenciais no sistema de gestão, voltado à produção de informações relevantes para a manutenção da continuidade organizacional, a par-

⁷ NAKAGAWA, Massayuki. ABC. Custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1994, p.19.

⁸ Bio, Sérgio Rodrigues. Desenvolvimento de sistemas contábeis-gerenciais: um enfoque comportamental e de mudança organizacional. São Paulo: Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo/USP, 1987, p. 16.

⁹ CARVALHO, Maria do Socorro Macedo Vieira de. Desenvolvimento gerencial no setor público: velhas questões e novos desafios. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 28-29, out./dez. 1995.

tir da evidenciação das expectativas do mantenedor/cliente em face de organização. Sendo assim, as aspirações, satisfações, vontades, expectativas atendidas e não atendidas dos clientes das entidades da administração pública, devem estar registradas e mensuradas nos sistemas de informações contábeis-gerenciais na medida em que o sucesso organizacional depende do atendimento dessas aspirações.

Dentro de uma visão de gestão econômica, as ferramentas fornecidas pelos sistemas de informações contábeis-gerenciais devem ser utilizadas com o objetivo de proporcionar ao gestor o acesso às informações de que necessita para uma gestão ótima dos recursos escassos.

Mais uma vez, nos elucidamos RIBEIRO FILHO (1996) ao afirmar que na medida em que as entidades da administração pública são responsáveis por parcela significativa da prestação de serviços nas áreas de educação, saúde, segurança, transporte, estradas, etc., o papel dos sistemas de informações contábeis-gerenciais, como instância mediadora dos processos decisórios, torna-se indiscutivelmente necessário, tendo em vista que a identificação de fontes de recursos para viabilizar tais atividades deverá ser submetida à lógica da relação custo/benefício da alocação, pois se estabelece uma concorrência natural entre os próprios programas de trabalho de um mesmo órgão e entre órgãos nas fatias orçamentárias.

5. O PROCESSO DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO

A medição de performance da eficiência, eficácia, qualidade, produtividade, qualidade da vida de trabalho, inovação, lucratividade etc., é parte integrante dos sistemas de suporte ao processo de gestão dos que buscam a competitividade. O desenvolvimento de um processo gerencial que melhore, constantemente a performance total da organização implica necessariamente o empreendimento de um esforço sistemático dos gestores para projetar e adotar sistemas de medição e avaliação de desempenho. Segundo SINK & TUTTLES¹⁰, *in verbis*:

“A medição tende a ser encarada e usada de maneira muito limitada na maioria das organizações. Nossa percepção

quanto ao exato papel da medição e a gama de suas aplicações é, sem dúvida, formada e dirigida pelos usos conhecidos no momento. Finanças, contabilidade, padrões de trabalho e orçamentos dominam nossas idéias a respeito dos papéis da medição. Em resumo, a tradição estabeleceu uma visão das aplicações da medição muito voltada para o controle.”

5.1 A avaliação estratégica de desempenho

A existência de métodos de avaliação de programas governamentais e do desempenho da gestão em órgãos públicos reflete a importância de se aferir o desempenho de qualquer órgão, originado da irrefutável necessidade, senão dizer condição de existência, de possuir informações que torne bem-sucedida a tão almejada tomada de decisões e sua posterior aferição por parte dos órgãos de Controle Externo.

Na definição de DOPUCH, BIRNBERG, & DEMSKI (1982), os sistemas de avaliação de desempenho são úteis para prover informação que possa contribuir para melhorar a qualidade de futuras decisões e balizar as tomadas de decisão no período corrente. Além disso, eles são um componente essencial do sistema de controle.

A inexistência de índices e demonstrativos – que permitam ao administrador público exercer o controle gerencial da implementação e avaliação de seus programas – encontra fundamento na crença arraigada de que as instituições sem fins lucrativos não dão prioridade ao desempenho e aos resultados, posto que sua fonte de financiamento (o contribuinte) é inesgotável. Equivocada esta assertiva. Na gestão de recursos escassos, cabe ao administrador implementar o conceito de “Gestão Econômica”, tendente a maximizar os resultados, através da otimização dos recursos, de forma a que outras áreas de atuação estatal, tão carentes de investimentos, possam ser supridas em suas necessidades. Nesta perspectiva, JEFFERSON *apud* KELLY afirma:

“Cada geração deve exigir um novo conjunto de objetivos e padrões de desempenho para os seus governantes.

¹⁰ SINK, D. Scott & TUTTLE, Thomas C. Planejamento e medição para a performance. Rio de Janeiro, Qualymark Ed., 1993. p. 147.

Sobrevivência e continuidade apenas são insuficientes como um objetivo."¹¹

Imprescindível para o planejamento e controle é a tomada de decisões. Esta, por sua vez, depende de informações oportunas, de conteúdo adequado e confiável. Isto pressupõe certo grau de consciência por parte dos executivos sobre os processos decisórios em que estão envolvidos. Necessário também o desenvolvimento de um sistema de informação sintonizado com as necessidades de informações desses processos decisórios. Corroborando esta afirmativa, BIO ressalta:

*"Ao se colocar o processo de gerência como um processo integrado que age sobre um sistema (a empresa), torna-se essencial entender não só cada um dos elementos desse processo isoladamente, como também a interação entre tais elementos"*¹²

5.2 Elementos da Avaliação de Desempenho

Na busca de seus resultados, o gestor há de definir uma estratégia de ação a qual, para ser eficaz, deve pressupor ações abrangentes para sua implementação, que por sua vez precisam ser planejadas, executadas e monitoradas. Uma contribuição-chave à implementação deve ser dada pelos gerentes de todos os níveis hierárquicos e por aqueles que gerenciam os sistemas e as pessoas que tornarão a estratégia um sucesso ou não.

BEUREN (1996) afirma que a abordagem dessa ligação entre elaboração e execução da estratégia pode ser aprimorada através da informação e a avaliação de desempenho. No entanto, o papel central desses dois recursos, para alcançar esse objetivo estratégico da empresa, não é tratado com muita ênfase no meio empresarial e na literatura. Isso, pois, a informação é um instrumento organizacional que se traduz na possibilidade de identificar as opções futuras, no menor período de tempo, o que implica em avaliações de desempenho.

McGEE & PRUSAK¹³ apud BEUREN relacionam os componentes que devem ser abrangidos nas avaliações estratégicas de desempenho: um conjunto de indicadores de desempenho abrangendo medidas financeiras e não financeiras; processos de gestão claramente definidos para se adaptarem aos indicadores; e uma infra-estrutura para coletar, filtrar, analisar e propagar indicadores importantes a quem de direito dentro da organização, *in verbis*:

"As avaliações estratégicas de desempenho constituem o conjunto integrado de avaliações e processos de gestão que ligam a estratégia à execução."

A avaliação estratégica de desempenho requer a integração desses itens, pois a excelência individual não resulta em sucesso no aperfeiçoamento duradouro e significativo da definição e execução da estratégia empresarial. Portanto, a avaliação estratégica de desempenho nas organizações requer a interação entre indicadores, processos de gestão e infra-estrutura de suporte.

Embora presente a afirmação de que a medição voltada para o controle não implica necessariamente uma conotação negativa, os estudiosos reconhecem a importância do desenvolvimento de novos indicadores de desempenho nas organizações. Ressalte-se que, apesar dessa técnica ser freqüentemente tida como ultrapassada, a entidade sob condições de controle, pode restringir sua dependência da competência e automotivação individual das pessoas que trabalham na organização. WALTON¹⁴ afirma, *in verbis*:

"Muitas organizações continuam a basear-se em técnicas de controle e submissão que têm sido aperfeiçoadas por muitas décadas: clara demarcação entre planejamento e execução; cargos simples e de pouca qualificação; responsabilidade individual; padrões de desempenho mínimo; supervisão rígida e tratamento do trabalho como um custo variável."

¹¹ KELLY, Rita Mae. Promoting productivity in the public sector. New York: St. Martin's Press Inc, 1988. p. 3.

¹² BIO, Sérgio Rodrigues. Sistemas de Informação: Um Enfoque Gerencial. São Paulo. Ed. Atlas. 1994. p. 45.

¹³ McGEE, James & PRUSAK, Laurence. Gerenciamento estratégico da informação: aumento a competitividade e a eficiência de sua empresa utilizando a informação como uma ferramenta estratégica. Rio de Janeiro. Campus, 1994. p. 184.

¹⁴ WALTON, Richard E. Tecnologia de informação: o uso de TI pelas empresas que obtêm vantagem competitiva. São Paulo. Atlas, 1993. p. 85.

Ressalte-se que essa forma de medição é válida para organizações simples, onde os gestores têm condições de visualizar as ligações entre atividades operacionais e resultado econômico e, por conseguinte, implementar ações corretivas e mudanças que contribuam para alcançar uma melhoria no resultado global. Em entidades complexas, não é tão nítida e imediata a percepção da conexão entre as atividades operacionais e o seu resultado econômico. Não raramente, os gestores criam modelos complexos para refletir a amplitude e sutileza das ações específicas e modificações que serão necessárias a fim de adequar os processos empresariais à volatilidade do ambiente de negócios atual.

5.3 Identificação dos Processos de Gestão

No processo de definição dos indicadores de desempenho a serem utilizados, há de se considerar duas etapas: a) a definição explícita de um modelo conceitual de desempenho do negócio que conecte as ações operacionais da empresa aos seus resultados econômicos, de modo que as medições façam sentido para todos os membros da organização; b) a identificação das características específicas que deverão estar presentes nos indicadores que irão compor os sistemas de avaliação estratégica de desempenho. Em síntese, nesta perspectiva o modelo deverá contemplar os processos específicos necessários, os “inputs” e os “outputs” do sistema, bem como a ligação destes com outros processos do ambiente organizacional.

Neste sentido, SINK & TUTTLE apud BEUREN¹⁵ afirmam que a ligação entre o plano e a implementação eficaz depende, fundamentalmente, do desenvolvimento de medidas e indicadores para essas dimensões estratégicas de performance no contexto do desenvolvimento de sistemas de medição, porque elas são desenvolvidas no processo de planejamento e operacionalizadas no sistema de medição, *in verbis*:

“(...) uma dimensão estratégica de performance reflete os fatores estratégicos de um negócio. Qual será a base de nosso nível competitivo? O que devemos fazer para ter êxito? Em que tipo de ne-

gócio estamos e como podemos nos diferenciar? Um modo de pensar nestes itens é como critérios mestres de performance. Eles refletem aquelas coisas que devemos fazer e devem ser acompanhadas por medidas e/ou indicadores-chave de performance. O termo dimensão estratégica de performance é uma etapa da questão do processo de planejamento para melhoria da performance. Por quais medidas de performance a organização será conhecida? Que medidas de performance determinarão se teremos êxito ou não? Como seremos julgados, e como queremos ser julgados do ponto de vista estratégico?”

BEUREN (1996) afirma que o processo de definição da avaliação estratégica do desempenho organizacional, nas duas etapas da caracterização de indicadores, deve destacar pontos críticos, onde medidas específicas podem anunciar antecipadamente problemas e oportunidades para a entidade. Reputa-se então que quanto maior for a complexidade do ambiente competitivo, onde a organização se encontra inserida, mais amplos e variados deverão ser os indicadores, para que eles possam refletir com acurácia a diversidade desse ambiente.

Segundo RUMMLER & BRACHE¹⁶, o estabelecimento de medidas não é suficiente para que o sistema da organização seja efetivamente gerenciado. Faz-se necessário, *in verbis*:

*“ – Medidas sólidas que garantam que estamos monitorando as coisas certas.
– Um sistema de medição total, e não uma coleção de medidas não-relacionadas – e potencialmente contraproducentes.
– Um processo de gerenciamento do desempenho que converta os dados fornecidos pelo sistema de medição em ação inteligente.”*

Neste processo, faz-se imprescindível transformar os dados de medição em informação útil, através do

¹⁵ BEUREN, Ilse Maria. A Informação Como Suporte ao Processo de Avaliação do Desempenho da Estratégia Empresarial. In.: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 1996, Fortaleza. Anais. Fortaleza: CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 1996. p. 490 p.p. 256-276.

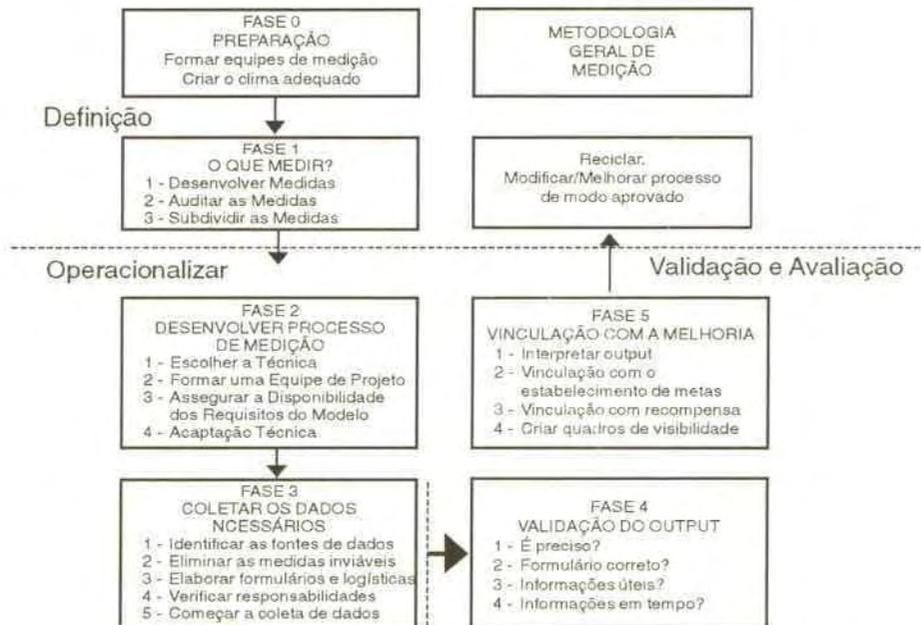
¹⁶ RUMMLER, Geary A. & BRACHE, Alan P. *Melhores desempenhos das empresas*. São Paulo, Makron Books, 1994. p. 170.

desenvolvimento de um sistema de medição que indique o estágio de desenvolvimento da performance global da organização ou, apenas de pontos específicos. No desenvolvimento deste processo, faz-se necessário distinguir as etapas de preparação, identificação e operacionalização do sistema de avaliação estratégica do desempenho. A figura abaixo apresenta, sob a forma de fluxo de processo, uma metodologia básica de medição.

5.4 Suporte à Avaliação de Desempenho

As etapas de preparação, identificação e operacionalização do sistema de medição e avaliação, hão de estar harmoniosamente interligadas, no sentido de permitir que a aplicação da metodologia geral de medição obtenha o êxito esperado, fazendo-se necessário também objetivar primordialmente a melhoria e posteriormente a própria medição.

Figura I – METODOLOGIA GERAL DE MEDIÇÃO



Fonte: SINK, D. Scott & Tuttle, Thomas C. Planejamento e medição para a performance. Rio de Janeiro, Qualitymark, Ed. 1993, p. 262

BEUREN (1996) defende que uma maior ênfase deve ser dada ao processo usado para desenvolver o sistema, a fim de garantir a vinculação da medição à melhoria do desempenho. Entretanto, isso só pode ser atingido à medida que a entidade define as suas dimensões estratégicas de performance ou áreas-chave de resultado, e gera a lista de medidas e indicadores que devem ser monitorados periodicamente, para avaliar o desempenho da organização. Neste sentido, PELEIAS¹⁷ ressalta que:

“ a) A avaliação de desempenho pressupõe um referencial ou parâmetro para

comparação, contra o qual o desempenho será confrontado – este parâmetro poderá ser expresso tanto em termos físicos ou financeiros, ou ambos; e b) é necessário o estabelecimento de um intervalo de tempo para que a avaliação de desempenho possa ser feita – este intervalo permitirá operacionalizar tal avaliação, e não necessariamente significa que as atividades sejam paralisadas para que tal avaliação ocorra.”

Infere-se então que, para cada etapa, o processo

¹⁷ PELEIAS, Ivan Ricardo. Avaliação de desempenho: um enfoque de gestão econômica. São Paulo: Dissertação de Mestrado, FEA/USP, 1992. p.114.

deverá abranger medidas de performance do sistema organizacional, sem, contudo se preocupar com a viabilidade de gerar aquelas medidas e indicadores que precisam ser usadas para ajudar a melhorar a performance da entidade. Uma vez vencida esta etapa, analisar-se-á o conjunto priorizado de medidas e indicadores, a fim de garantir que essa lista satisfaça as necessidades de uma avaliação estratégica de desempenho.

6. CONCLUSÕES

Neste estudo, buscamos a proposição de ferramentas gerenciais e contábeis para aplicação nas diversas áreas de atuação estatal, que permitissem a efetividade na consecução do fim maior da Contabilidade Governamental, qual seja: propiciar aos seus usuários o acesso a informações úteis, de forma a permitir a mensuração e a avaliação de desempenho, tanto ao gestor público como aos Tribunais de Contas, órgãos incumbidos de exercer o controle das entidades públicas.

O problema deste estudo consistia em responder ao seguinte questionamento: *Como extrair informações gerenciais dos Sistemas Contábeis existentes na atual Administração Pública, de modo a avaliar – em termos de eficácia, eficiência, efetividade, produtividade e qualidade – a gestão de Programas Governamentais?*

Em busca desta meta estabelecida, foram propostos alguns indicadores a serem utilizados como critérios de avaliação de desempenho, tais como: índices de Eficácia, Eficiência, Efetividade, Produtividade, Burocratização, Qualidade, Lucratividade, Qualidade de Vida do Trabalho, além da exposição da necessidade de adoção de novos demonstrativos de evidenciação, tais como: a Demonstração do Valor adicionado, o Balanço Social e o Demonstrativo do Resultado Econômico.

Cabe ressaltar que esses indicadores, além de demonstrar a performance do órgão, podem, ainda, auxiliar o gestor público na tomada de decisão e na me-

lhoria da gestão econômica-operacional e possibilitar aos Tribunais de Contas medir a eficiência nos órgãos sob sua jurisdição, conforme o novel princípio trazido à baila pelo artigo 37 *caput* da Constituição da República Federativa do Brasil, com redação dada pela Emenda Constitucional no. 19, de 5 de junho de 1998 e pelos ditames, ainda em discussão da Lei de Responsabilidade Fiscal (PL 18/99).

Sujeitas a melhorias, posto que complexo o tema que ora se discute, o potencial transformador das sugestões contidas neste artigo poderá ser um passo inicial em busca da eficiência na gestão de recursos públicos, se efetivamente aplicadas.

Reputa-se pois imperativo que os órgãos dirigentes das entidades públicas despertem para a nova realidade emergente neste último quarto do século 20, moldada sob novas referências, novos conceitos e novos valores, buscando uma nova postura no relacionamento com a comunidade e o ambiente em que atuam.

7. BIBLIOGRAFIA

BRASIL. Constituição República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. 3ª. Ed. Brasília: Senado Federal. Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. Lei Federal 4.320/64, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. 16ª ed. São Paulo: Atlas, 1993.

BRASIL. Resolução CFC 780/95 – Publicada no Diário Oficial da União – Seção I. 10-4-95.

* **Licurgo Joseph Mourão de Oliveira**
Auditor das Contas Públicas

* **Marcos Antonio Rios da Nóbrega**
Auditor Substituto de Conselheiro