

GESTÃO ECONÔMICA APLICADA EM ENTIDADE GOVERNAMENTAL

João Eudes Bezerra Filho

Wirla Cavalcanti Revorêdo

Cristiane de Azevedo Moneta Nunes

Francisco Sifônio de Souza

Stênio da Silva Moreira

Resumo:

A crescente exigência popular acerca da transparência na gestão dos recursos públicos, de forma a permitir a constatação dos reais benefícios gerados à sociedade, revela a necessidade de implantação de um sistema de informações que evidencie os resultados alcançados sob à égide da eficiência e eficácia de gestão. O presente estudo, em que pese as limitações envolvidas, tem como objetivo contribuir para a produção de conhecimentos e o conseqüente desenvolvimento de modelos gerenciais que produzam informações de qualidade satisfatória, disponibilizando à administração pública uma nova metodologia de planejamento, controle e avaliação das ações de seus gestores, de forma transparente e fiel à realidade econômico-social do país. Nesse sentido, o artigo tem por finalidade apresentar um estudo de caso realizado na Escola de Contas Públicas Professor Barreto Guimarães, entidade vinculada ao Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco, no qual são evidenciados os resultados financeiro e econômico, obtidos através de dados constantes da Prestação de Contas dos exercícios financeiros de 2001 e 2002 e, assim, avaliar a seu desempenho à luz da eficiência e eficácia de gestão.

Palavras-chave:

Área temática: *Gestão Econômica (GECON)*

GESTÃO ECONÔMICA APLICADA EM ENTIDADE GOVERNAMENTAL

RESUMO

Autores:

João Eudes Bezerra Filho
(TCE – PE e FBV – PE)

Wirla Cavalcanti Revorêdo
(TCE – PE e UFPE)

Cristiane de Azevedo Moneta Nunes
(UFPE)

Francisco Sifônio de Souza
(TCE – PE)

Stênio da Silva Moreira
(FIC – CE)

RESUMO

A crescente exigência popular acerca da transparência na gestão dos recursos públicos, de forma a permitir a constatação dos reais benefícios gerados à sociedade, revela a necessidade de implantação de um sistema de informações que evidencie os resultados alcançados sob a égide da eficiência e eficácia de gestão.

O presente estudo, em que pese as limitações envolvidas, tem como objetivo contribuir para a produção de conhecimentos e o conseqüente desenvolvimento de modelos gerenciais que produzam informações de qualidade satisfatória, disponibilizando à administração pública uma nova metodologia de planejamento, controle e avaliação das ações de seus gestores, de forma transparente e fiel à realidade econômico-social do país.

Nesse sentido, o artigo tem por finalidade apresentar um estudo de caso realizado na Escola de Contas Públicas Professor Barreto Guimarães, entidade vinculada ao Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco, no qual são evidenciados os resultados financeiro e econômico, obtidos através de dados constantes da Prestação de Contas dos exercícios financeiros de 2001 e 2002 e, assim, avaliar a seu desempenho à luz da eficiência e eficácia de gestão.

INTRODUÇÃO

No Brasil, a maioria dos governantes não sabe dizer quais dos programas ou serviços que oferece à sociedade são bem-sucedidos e quais não são. Quando, por exemplo, impõem cortes ao orçamento, não sabem se estão cortando “supérfluos” ou “essenciais”. Faltando-lhes informações objetivas quanto aos resultados, estabelecem suas decisões, em grande escala, com base em critérios políticos.

Para que seja implementado um sistema que permita a obtenção de resultados sob a égide da eficiência e eficácia, sugere-se que, no mínimo, as receitas e, principalmente, as despesas públicas, sejam monitoradas passo a passo

por um sistema de contabilidade e controladoria estritamente técnico e dotado de instrumental normativo perfeitamente definido, minimizando a possibilidade de evasão ou mau uso dos recursos públicos.

Foram inseridos na Constituição Federal de 1988 instrumentos de planejamento orçamentário para a administração pública, tais como: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA); impondo regras, vigências e outras formalidades de ordem legal, a serem seguidas pelos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, que integram a administração pública brasileira. A referida Constituição consagra, ainda, os chamados Controles Interno e Externo, como prerrogativas de avaliação e fiscalização na gestão dos recursos públicos sob a égide da eficiência e eficácia de gestão.

Reforçando a necessidade da introdução de mecanismos de controle fiscal e de transparência financeira, foi aprovada a Lei Complementar n.º 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal dos gestores públicos, mediante ações em que se previnam riscos e se corrijam desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

Neste novo contexto, a busca de alternativas que reduzam os custos e otimizem a efetividade dos serviços prestados à sociedade pelos órgãos públicos, tem sido o grande desafio dos estudiosos e administradores da área pública no Brasil, pois, em realidade, a preocupação até então se restringia, fundamentalmente, a procedimentos mais voltados ao atendimento das prerrogativas legais vigentes no País, não se analisando os aspectos concernentes à economicidade, eficiência, eficácia e efetividade na gestão dos recursos públicos, já demasiadamente conhecidos no setor privado.

Osborne; Gaebler (1997, p. 371-372) comentam que “Os governos empreendedores podem escolher não só a melhor alternativa para a prestação dos serviços públicos, como também entre inumeráveis variações e combinações. Com tantas possibilidades, precisam desenvolver uma metodologia para encontrar o melhor instrumento para alcançar o objetivo almejado.” Para isso, é necessário que, antes de qualquer decisão, sejam realizados estudos que identifiquem a alternativa que garanta ao gestor público o cumprimento da missão do Estado, visando à otimização dos recursos consumidos e dos benefícios gerados à sociedade.

Dentro dessa concepção, o presente trabalho tem como propósito apresentar um estudo realizado na Escola de Contas Públicas Professor Barreto Guimarães (entidade vinculada ao Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco), objetivando analisar a viabilidade econômica da mesma, a partir do Resultado Econômico levantado com informações extraídas na Prestação de Contas dos exercícios financeiros de 2001 e 2002, complementados com dados coletados “*in loco*” na entidade.

1 REFERENCIAL TEÓRICO

1.1 EFICIÊNCIA, EFICÁCIA E EFETIVIDADE: INDICADORES DE GESTÃO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A entidade pública é composta de subsistemas interdependentes, que interagem entre si, tendo como objetivo maior o cumprimento de sua missão que, a princípio, deve estar voltada para o desenvolvimento progressivo da sociedade. Desta forma, tem a obrigação de prestar serviços, em tese, com preços inferiores àqueles oferecidos pelas entidades com fins lucrativos, satisfazendo as demandas

da sociedade receptadora do benefício, para justificar social e economicamente a razão de sua existência. Assim, a eficiência, eficácia e a efetividade são componentes da missão da entidade pública. A seguir são dispostos os respectivos conceitos contextualizados ao ambiente da gestão pública.

- **Eficiência**

A eficiência pode ser definida como o resultado obtido a partir da relação existente entre o volume de bens ou serviços produzidos (*outputs*) e o volume de recursos consumidos (*inputs*), visando alcançar o melhor desempenho na operacionalidade das ações de competência de uma organização.

O estudo proposto evidenciará o resultado da eficiência de gestão utilizando-se do mecanismo de comparação ao custo padrão, que será o levantado a partir do custo de oportunidade das possíveis alternativas de execução de um programa de governo. Portanto a eficiência será avaliada em unidade monetária (moeda forte), que permite mensurar o desempenho do gestor por recursos monetários despendidos, tornando-se um indicador padronizado, consistente e realista, que pode ser facilmente interpretado pelos usuários.

Ainda sobre a eficiência, é oportuno refletir a respeito de uma terminologia, empregada com muita frequência na administração pública brasileira: a economicidade (art. 70 da Constituição Federal), conceito que, segundo Ferreira (1975, p. 498), consiste na “qualidade ou caráter do que é econômico”, ou seja, significa operacionalizar ao mínimo custo possível, administrar corretamente os bens, com boa distribuição do tempo, economia de trabalho e dinheiro. Assim sendo, considerando-se que os recursos públicos são escassos, é possível deduzir que a economicidade é refletida no grau de eficiência do gestor, sendo este um indicador para avaliação de desempenho e aquela uma condição inerente à forma de condução da gestão. Assim, neste estudo, quando se estiver referindo à eficiência, subentenda-se incluída a avaliação da economicidade.

- **Eficácia**

A eficácia ocorre quando os objetivos preestabelecidos são atingidos. De acordo com Baracho (2000, p.141): “a eficácia deve ser medida pelo grau de cumprimento dos objetivos fixados nos programas de ação, comparando-se os resultados realmente obtidos com os previstos”. Para tal, a avaliação da eficácia não pode ser realizada sem a existência prévia do planejamento dos programas de governo, onde os objetivos devem estar claramente definidos e quantificados, dado que, para proceder a avaliação, será preciso analisar de que maneira os *outputs* produzidos em forma de bens ou serviços correspondem aos objetivos previstos. O grau de eficácia deve, portanto, proporcionar informação sobre a continuidade, modificação ou suspensão de um programa.

É importante frisar que o grau ou indicador de eficácia contém o grau ou indicador de eficiência da gestão, pois, em sendo os recursos públicos escassos, a eficiência é refletida dentro do contexto dos objetivos a serem cumpridos pelos gestores.

Neste estudo, a eficácia será levantada a partir do Resultado Econômico do Programa (REP), tratado na Subseção 1.4.2.

- **Efetividade**

A efetividade, segundo Baracho (2000, p. 141), “mede o impacto final da atuação sobre o total da população afetada. Na administração pública, o valor efetivo ou potencialmente criado não pode ser medido com base exclusivamente nos produtos (*outputs*), já que estes quase nunca têm significação em si, mas em

relação aos resultados e impactos (*outcomes*) que geram”. A avaliação da efetividade é dada pela Receita Social do Programa (RSP), explicitada, na Subseção 1.4.1. Pelo exposto, é possível fazer as seguintes considerações quanto à gestão dos recursos públicos:

- para ser efetiva, é imprescindível que seja eficaz nos seus objetivos;
- considerando a escassez dos recursos públicos, para ser eficaz, é preciso ser eficiente na utilização desses recursos; e
- para ser eficiente, é necessário que seja econômica (economidade).

O modelo apresentado no presente artigo não tratará de indicadores de efetividade, restringido-se à eficiência e eficácia, haja vista a subjetividade dos aspectos que envolve a matéria.

1.2 O SISTEMA GECON: BASE CONCEITUAL DO MODELO APLICADO

A base conceitual para o desenvolvimento do presente trabalho se consubstanciou no GECON, sistema eminentemente brasileiro, resultado de estudos desenvolvidos pelo Núcleo de Pesquisas Gecon, que consiste em um laboratório de pesquisas, credenciado junto ao Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq) e patrocinado pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI) vinculada ao Departamento de Contabilidade da Universidade de São Paulo.

O GECON foi escolhido por ser um sistema de gestão econômica ou de gestão por resultado com metodologia de informação que vai além daquelas concebidas pelos sistemas de custos tradicionais. Estes últimos são ancorados, conceitualmente, apenas pelo levantamento/alocação dos sacrifícios financeiros, enquanto que o GECON, além de invocar a eficiência do uso dos recursos, busca, sobretudo, a eficácia de gestão em prol do cumprimento da missão, objetivos e metas estabelecidos para cada entidade pública.

Em realidade, os conceitos sustentados pelo GECON permitem que sejam mensurados, a partir das transações/eventos decorrentes das atividades das entidades, não só os custos mas também as receitas econômicas que se originam por conta destas atividades. Desta forma é possível evidenciar-se o resultado econômico inerente aos eventos, que se somam para formar o resultado econômico das atividades e respectivos programas de governo, até obter-se o resultado econômico do governo como um todo.

Estes resultados são basilares para a mensuração da eficiência e eficácia do gestor público nos seus mais diferentes níveis de responsabilidade hierárquica estabelecidos na administração pública. Para fins deste estudo, o gestor público tomará suas decisões sob à ótica do Resultado Econômico do Programa (REP) – que será demonstrado no tópico a seguir.

1.3 PREMISSAS BÁSICAS

As entidades sem fins lucrativos, dentre elas as entidades públicas, são constituídas sob o pressuposto da continuidade, assim como o são as entidades de fins lucrativos. A plenitude dessa assertiva só é obtida quando os programas de governo estabelecidos no Plano Plurianual são realizados e geram um resultado líquido de benefícios à população, no mínimo, igual àquele que ela teria caso obtivesse os mesmos serviços da iniciativa privada, no valor equivalente ao do custo financeiro desembolsado pelo Estado para tal, com eficiência e eficácia e, principalmente, produzam impactos positivos às demandas sociais da sociedade receptora do benefício.

Sob esta ótica, o cumprimento da missão do gestor público, e, por conseqüência, a efetividade das ações do Estado, estarão asseguradas se resultados positivos forem alcançados. Por conta dessa prerrogativa, o modelo a ser aplicado neste trabalho será estabelecido a partir das seguintes premissas:

- a administração pública é constituída sob o pressuposto da continuidade dos seus serviços públicos;
- a administração pública deve ser vista como um sistema aberto e dinâmico;
- o resultado econômico é a melhor medida da eficiência e eficácia das ações do gestor público;
- o programa de governo, por ser o instrumento de organização da atuação governamental no Brasil, deve refletir a eficiência a eficácia e a efetividade do gestor público;
- o gestor público, na busca da eficiência, eficácia e efetividade de gestão, deverá escolher a melhor alternativa dentre aquelas possíveis de execução em um programa de governo;
- os valores devem manter a comparabilidade ao longo do tempo;
- a responsabilidade de gestão é mensurada por cada ação do programa de governo: cada gestor tem autoridade e responsabilidade para aplicar os recursos colocados à sua disposição;
- o gestor público é competente e empreendedor para planejar e executar os programas de governo.

Estas premissas representam o quadro de referência, que fundamenta, delimita e direciona o raciocínio lógico e conceitual que dão sustentação ao desenvolvimento do modelo proposto por este estudo, sob à ótica do GECON.

1.4 RESULTADO ECONÔMICO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O Resultado Econômico na administração pública, é o incremento líquido de benefícios gerados à sociedade a partir da ação eficiente e eficaz do gestor público, ou seja, é a diferença entre a receita gerada dos benefícios gerados e os custos dos recursos. A seguir detalhar-se-á com mais profundidade o Resultado Econômico aplicado à administração pública.

1.4.1 O RESULTADO ECONÔMICO SOCIAL (RES)

Bezerra Filho (2002, p. 60) dispõe que o RES é mensurado, deduzindo-se a Receita Social do Programa (RSP) gerada à sociedade, do Custo de Execução do Programa (CEP), conforme a equação a seguir:

$$(1) \text{ RES} = \text{RSP} - \text{CEP}$$

Segundo o autor, a RSP, denominada também por grau de efetividade ou Receita Econômica (Slomski (2001, p. 310)), é o valor medido, economicamente, a partir dos benefícios futuros gerados à sociedade receptora do programa de governo respectivo. Trata-se, portanto, do “termômetro” que, se corretamente aferido, evidenciará o quanto, de fato, a sociedade agregou de serviços sociais em prol de suas necessidades. Por outro lado, o Custo Executado (CEP), constitui-se no valor financeiro despendido pelo Estado com o objetivo de obter a RSP demandada pela sociedade. Cotejando a RSP com o CEP, tem-se o RES, cujo valor deverá estar associado à otimização das metas estabelecidas nos instrumentos de planejamento governamentais (PPA, LDO e LOA).

Para Bezerra Filho (2002, p. 60), em termos práticos, a grande dificuldade para o cálculo do RES encontra-se na mensuração da RSP, pois esta envolve variáveis com graus de subjetividade e complexidade que ainda demandam desenvolvimento de modelos que possibilitem a conversão de benefícios sociais em

valores econômicos. Por exemplo: na realização de um programa de governo, cujo objetivo consistia na erradicação do analfabetismo na zona rural, em determinado município, despenderam-se recursos orçamentários na ordem de R\$ 100.000,00 (cem mil reais). Qual seria, portanto, a RSP gerada por conta da execução do referido programa?

Na literatura, até então consultada pelo autor, não foram encontrados estudos que permitissem responder a esta pergunta. Na realidade, imagina-se que seria necessário o desenvolvimento de modelos de mensuração da RSP para cada programa, especificamente, implementado pelo governo. Apesar desta dificuldade, com base no Sistema GECON, é possível identificar uma das variáveis que compõem a RSP, que é o Custo de Oportunidade do Programa (COP), definido como sendo o fluxo dos valores que seriam desembolsados, desprezando-se a alternativa de menor valor, dentre aquelas consideradas para execução do programa. Desta forma, tem-se:

$$(2) RSP = COP + VNI - CEP$$

Onde, VNI são as variáveis não identificadas.

Então, substituindo a equação (2) na equação (1), tem-se:

$$(3) RES = COP - CEP + VNI$$

1.4.2 Resultado Econômico do Programa (REP)

Segundo Bezerra Filho (2002, 61), o **Resultado Econômico do Programa (REP)** é calculado pela diferença entre (COP – CEP), ressaltando que este é o resultado operacional da execução do programa. Assim:

$$(4) REP = COP - CEP, \text{ substituindo (4) em (3) tem-se}$$

$$(5) RES = REP + VNI$$

Considerando as motivações abordadas anteriormente, o estudo de caso, para o qual se propõe o presente trabalho, adotará o REP como o medidor da eficiência e eficácia da Escola Barreto Guimarães nos exercícios financeiros de 2001 e 2002.

2 APURAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS FINANCEIRO E ECONÔMICO DA ESCOLA DE CONTAS PÚBLICAS PROFESSOR BARRETO GUIMARÃES, COM BASE NAS PRESTAÇÕES DE CONTAS DOS EXERCÍCIOS FINANCEIROS DE 2001 E 2002

2.1 Histórico

A Escola de Contas Públicas Professor Barreto Guimarães (ECPBG), atualmente, órgão vinculado à Presidência do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco, foi criada pela Lei n.º 11.566, de 26 de agosto de 1998, com a finalidade precípua de promover a capacitação e o desenvolvimento profissional dos membros e servidores do Tribunal de Contas, compreendendo, em especial, programas de reciclagem profissional, formação, aperfeiçoamento e especialização em gestão pública, auditoria, contabilidade e controladoria governamental e direito público aplicado que perfazem a área de competência dos Tribunais de Contas. Oferece, portanto, cursos para o público interno (servidores do TCE-PE) e para o público externos (no estado de Pernambuco e fora do Estado).

A criação da ECPBG decorreu do art. 5.º da Emenda Constitucional N.º 19, de 04 de Junho de 1998, a qual alterou o artigo 39 da Constituição Federal, incluindo o § 2.º:

“A União, os Estados e o Distrito Federal manterão escolas de governo para a formação e o aperfeiçoamento dos servidores públicos, constituindo-se a participação

nos cursos um dos requisitos para a promoção na carreira, facultada, para isso, a celebração de convênios ou contratos entre os entes federados”.

A missão da ECPBG é disponibilizar para as entidades públicas, o saber e o conhecimento construído e armazenado pelos seus servidores com o objetivo de garantir a eficiência da aplicação dos recursos públicos.

Os recursos para financiamento das atividades da Escola são oriundos de:

- dotações orçamentárias específicas;
- resultado de aplicações financeiras de recursos da própria Escola;
- dotações de entidades públicas ou privadas;
- recursos decorrentes de convênios firmados com órgãos, entidades ou fundos, cujo objetivo seja compatível com atividades da Escola;
- transferências internas do TCE-PE

Nos próximos tópicos serão demonstrados dois indicadores que balizam a eficiência e eficácia da Escola: o Resultado Financeiro e o Resultado Econômico.

2.2 Metodologia de Cálculo do Resultado Financeiro

O Resultado Financeiro (RF) é calculado pela diferença entre as Receitas Auferidas e Despesas Executadas pela entidade, sendo muito importante na análise da economicidade e eficiência.

Para tanto, foram coletados os dados da Escola de Contas Públicas Professor Barreto Guimarães a partir das prestações de contas dos exercícios financeiros de 2001 e 2002, a fim de servir como fonte de informações para o estudo. Especificamente no que tange ao desempenho financeiro, as despesas e receitas executadas se comportaram conforme demonstrado no Quadro 1:

Quadro 1: Resultado Financeiro Ajustado					
Receitas Executadas (R\$)			Despesas Executadas (R\$)		
Receitas	2001	2002		2001	2002
Cursos Externas	548.554,19	486.950,95	Despesas de Pessoal	571.734,91	853.694,90
Receita Patrimonial	3.044,86	154,58	Outras Despesas Correntes	625.053,65	486.003,65
Outras Receitas Correntes	9.539,00	0,71			
Receitas a Receber	34.060,67	80.012,20			
Cursos Internos	59.365,73	270.48656			
SOMA	654.564,45	837.605,00	SOMA	1.196.788,56	1.339.698,55
Resultado Deficitário	542.224,11	502.093,55	Resultado Superavitário		
TOTAL	1.196.788,56	1.339.698,55	TOTAL	1.196.788,56	1.339.698,55

Para elaboração do Quadro 1 foram adotadas as seguintes medidas:

1. O regime contábil aplicado foi o de competência, tanto para as receitas como para as despesas. Logo, foi acrescentado o item “receitas a receber” provenientes de receitas ocorridas que ainda não haviam ingressado em 31.12.2001 e 31.12.2002, respectivamente nos valores de R\$ 34.060,67 e R\$ 80.012,20;
2. Não foram considerados os desembolsos com investimentos (despesas de capital), nos exercícios de 2001 e 2002, respectivamente nos valores de R\$ 7.934,45 e R\$ 16.443,13, haja vista não se caracterizarem em despesas

propriamente ditas, pois se tratam de aquisição de móveis e equipamentos para a Escola;

3. Nas despesas de pessoal foram incluídas:

	2001	2002
a) as despesas com os servidores do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco, lotados na Escola de Contas Públicas Professor Barreto Guimarães, custeados pelo Tribunal de Contas do Estado	554.027,82	825.917,55
b) as despesas com funcionários contratados da prestadora de serviços, também custeados pelo Tribunal de Contas;	9.386,09	10.947,35
c) as despesas com prestadores de serviços contratados diretamente pela Escola de Contas Públicas Professor Barreto Guimarães, tendo sido remanejado, então, da dotação "outras receitas correntes" para "despesa de pessoal"	8321,00	16.830,00
TOTAIS	571.734,91	853.694,90

4. Tendo em vista que os cursos internos são financiados pelo TCE-PE com valores bem inferiores àqueles praticados pela Escola junto ao público externo, não caracterizando a realidade das receitas auferidas pelos serviços prestados, foi necessário realizar-se o levantamento dos valores que deveriam ser pagos pelo TCE-PE à ECPBG pelos cursos ministrados aos seus servidores, intitulados de Receitas de Cursos Internos (RCI), objetivando obter-se o Resultado Financeiro pelo princípio da competência e não pelo de caixa. Neste sentido, para o cálculo da RCI foi aplicada a seguinte equação:

$$\text{RCI (p/ curso)} = \text{N}^\circ \text{ Alunos} \times \text{N}^\circ \text{ Hs/Curso} \times \text{VM}(\text{unid h/a})$$

O VM (unid h/a) é o valor médio da hora/aula cobrado pela Escola nos cursos oferecidos ao público externo, demonstrado a seguir:

VALOR MÉDIO HORA/AULA – CURSOS EXTERNOS		
	2001	2002
Receita cursos externos (1)	R\$ 548.554,19	R\$ 486.950,95
Quant. treinandos cursos externos (2)	4.943	2.220
Receita por treinando [(3) = (1) ÷ (2)]	R\$ 110,98	R\$ 219,35
Média hora/aula por curso externo (4)	21,22	28,70
Valor médio hora/aula cursos externos [(5) = (3) ÷ (4)]	5,23	7,64

As tabelas 1 e 2 demonstram os cálculos realizados objetivando encontrar a RCI:

TABELA 1 - RECEITAS CURSOS INTERNOS (RCI) - 2001				
Nome do curso	Quantidade de treinandos	Horas-aula por curso	Valor da Hora-aula	Total (R\$)
LRF	369	16	5,23	30.877,92
SIAFEM	35	8	5,23	1.464,40
Auditoria Inf. Pessoal	35	25	5,23	4.576,25
Auditoria em Obr. Rodov.	19	24	5,23	2.384,88
Auditoria de Obras Públicas	33	32	5,23	5.522,88
Pró-Líder	20	20	5,23	2.092,00
Cap. e Aperf. Grupo Operat.	13	40	5,23	2.719,60
Pregão	16	15	5,23	1.255,20
Word Básico	29	20	5,23	3.033,40
Excel Básico	33	20	5,23	3.451,80
Word Avançado	19	20	5,23	1.987,40

TOTAL	59.365,73
--------------	------------------

TABELA 2 - RECEITAS CURSOS INTERNOS (RCI) - 2002				
Nome do curso	Quant. de treinandos	Horas-aula p/ curso	Valor da hora/aula	Total (R\$)
Seminário de Gestão	84	16	7,64	10.268,16
Auditoria Informatizada de Pessoal	8	25	7,64	1.528,00
LRF aplicada às Auditorias Municipais	95	40	7,64	29.032,00
Contabilidade Pública aplicada Auditoria Municipal	84	40	7,64	25.670,40
Contabilidade Pública	52	40	7,64	15.891,20
Instrumento do Planejamento e Orçamentação	82	40	7,64	25.059,20
LRF	27	16	7,64	3.300,48
Orçamento de Obras	45	40	7,64	13.752,00
Fórum Auditoria Ambiental	144	8	7,64	8.801,28
Licitação e Contratos	20	32	7,64	4.889,60
Técnicas Legislativas	27	20	7,64	4.125,60
Português	48	18	7,64	6.600,96
Curso de Auditoria da Tec. Informação	24	40	7,64	7.334,40
Oratória	20	20	7,64	3.056,00
Autocad	10	20	7,64	1.528,00
Instrumento do Planejamento e Orçamentação 2	18	24	7,64	3.300,48
1ª Oficina POA2003	50	16	7,64	6.112,00
Secretariar com Eficiência	31	24	7,64	5.684,16
Seminário Avaliação c/ Proc. Aperfeiçoamento	243	2	7,64	3.713,04
Planejamento Módulo 1	23	16	7,64	2.811,52
Planejamento Módulo 2	21	40	7,64	6.417,60
Planejamento Zopp	25	32	7,64	6.112,00
Introdução ao Planejamento	23	32	7,64	5.623,04
Plano Operacional	21	20	7,64	3.208,80
Seminário de Auditoria	80	32	7,64	19.558,40
Access	11	20	7,64	1.680,80
Access em AIP	15	25	7,64	2.865,00
Word	13	20	7,64	1.986,40
Excel	16	20	7,64	2.444,80
Excel Avançado	9	20	7,64	1.375,20
Pregão	33	10	7,64	2.521,20
SIAFEM	17	15	7,64	1.948,20
SAOP	14	40	7,64	4.278,40
Pró-Líder	18	20	7,64	2.750,40
Direito Administrativo	29	20	7,64	4.431,20
Temas Polêmicos em Licitação	34	8	7,64	2.078,08
Treinamento Aval. Desempenho	446	5	7,64	17.037,20
Estrutura do Controle Interno da União	56	4	7,64	1.711,36
TOTAL				270.486,56

2.3 Análise dos Resultados Financeiros Levantados no Quadro 1

O Resultado Financeiro (RF) é o indicador de eficiência na gestão pública. Analisando os RF deficitários dos exercícios de 2001 e 2002, respectivamente em **R\$ 542.224,11** e **R\$ 502.093,55**, apesar de ter havido uma diminuição no déficit financeiro de 2001 para 2002 de R\$ 40.127,56, a Escola poderia estabelecer metas de alavancagem gradual de seus Resultados Financeiros nos exercícios financeiros futuros, através do incremento de receitas e/ou diminuição de despesa, observando as seguintes sugestões:

1. As horas-aula médias cobradas pela Escola de Contas em seus cursos externos nos valores de R\$ 5,23 (2001) e R\$ 7,64 (2002), estão bem abaixo dos valores mínimos pesquisados no mercado, à época: R\$ 10,00 e R\$ 12,00. É importante que a Escola tenha uma política de preços que possa também dar-lhe condições de proporcionar sua autonomia financeira;
2. Legalmente as receitas oriundas das multas imputadas aos Ordenadores de Despesas, como sanções por improbidades administrativas, pelo colegiado do TCE devem ser destinadas à Escola, porém o percentual de recolhimento dessas multas é muito pequeno em relação aos valores imputados (em torno de 2% ao ano). Poderiam ser tomadas medidas coercitivas objetivando à eficácia da decisão, por conseqüência, haveria o crescimento da receita supracitada;
3. Além dos cursos internos, a Escola poderia proporcionar a expansão de seus cursos externos junto aos seus entes jurisdicionados, bem como oferecer cursos e formalizar convênios com entidades públicas de outros Estados, possibilitando, deste modo, maior atuação em suas atribuições institucionais; e
4. A Escola poderia compor um grupo de servidores do TCE-PE, graduado, especialistas, mestres e doutores, com perfil de pesquisadores, que pudessem desenvolver pesquisas de interesse em atividades governamentais, conseguindo, para tanto, recursos através dos órgãos de fomento à pesquisa, como CAPES, CNPq e outras organizações.

2.4 Metodologia e Cálculo do Resultado Econômico

Para fins de cálculo do Resultado Econômico da ECPBG dos exercícios financeiros de 2001 e 2002, será utilizada a fórmula demonstrada no tópico 1.4.2, a seguir visualizada:

$$\text{RE} = \text{CO} - \text{CE}$$

Onde,

- **RE** = Resultado Econômico dos cursos internos e externos realizados pela Escola
- **CO** = Custo de Oportunidade dos cursos realizados (calculado a partir de pesquisa de preços em cursos de treinamento, extensão e pós-graduação - *latu senso*, oferecidos pela Universidade Federal de Pernambuco – UFPE, como também por preços praticados no mercado pela iniciativa privada, os quais variam de R\$ 10,00 a R\$ 15,00).
- **CE** = Custo de Execução, numericamente igual à despesa executada (já demonstrado no Quadro 1).

Levantamento do Custo de Oportunidade (CO)

O Custo de Oportunidade constitui o fluxo dos valores que seriam desembolsados na alternativa desprezada de menor valor, dentre aquelas consideradas para execução do programa.

Para apurar o Custo de Oportunidade dos cursos realizados pelas ECPBG nos exercícios de 2001 e 2002, aplicou-se as seguintes equações:

$$CO \text{ (p/ curso)} = N^{\circ} \text{ Alunos} \times N^{\circ} \text{ Hs/Curso} \times CO(\text{unid h/a})$$

$$CO_{\text{cursos}} = \sum_1^n CO_{\text{curso}}$$

$$CO_{\text{cursos}} = \sum_1^n CO_{\text{c.ext.}} + \sum_1^k CO_{\text{c.int.}}$$

O CO (unid h/a) é o menor valor da hora/aula pesquisado no mercado (R\$ 10,00 para 2001 e R\$ 12,00 para 2002). As Tabelas 3, 4, 5 e 6 demonstram os cálculos elaborados a partir das equações supracitadas para, em seguida no Quadro 2, demonstrar-se o Resultado Econômico.

TABELA 3 - CUSTO DE OPORTUNIDADE DOS CURSOS EXTERNOS REALIZADOS EM 2001

Nome do curso	Quant. cursos	Quant. de treinandos	Horas-aula por curso	Total h/a	Valor da h/a	Total (R\$)
LRF	10	288	16	160	10,00	46.080,00
Seminário sobre a LRF	1	66	8	8	10,00	5.280,00
Seminário Adm. Municipal	8	904	8	64	10,00	72.320,00
Prest. Contas Adm. Direta	1	11	12	12	10,00	1.320,00
Atos de Pessoal	8	180	24	192	10,00	43.200,00
Atualiz. Poder Legisl. Mun.	4	134	12	48	10,00	16.080,00
Licitações e Contratos	7	194	32	224	10,00	62.080,00
Orçamento e a LRF	1	31	20	20	10,00	6.200,00
Prest.Contas Adm.Dir.	1	12	12	12	10,00	1.440,00
Mun. e Ref. Previdenc.	1	26	32	32	10,00	8.320,00
Direito Adm. Aplicado	1	20	20	20	10,00	4.000,00
Instrum. Planej.Orçam.	1	39	20	20	10,00	7.800,00
Contabilidade Pública	6	143	40	240	10,00	57.200,00
PRORURAL	53	2305	21	1113	10,00	484.050,00
Lic. Obras e Serv. Eng.	2	32	40	80	10,00	12.800,00
Controles Internos	4	91	20	80	10,00	18.200,00
Planejamento e Orçam.	1	28	32	32	10,00	8.960,00
Licitações e Contratos	1	30	8	8	10,00	2.400,00
PlanejamentoReg.Mun.	1	19	32	32	10,00	6.080,00
Patrimônio	1	16	24	24	10,00	3.840,00
Relações Interpessoais	2	45	16	32	10,00	7.200,00
Qualidade em Atend.	2	45	15	30	10,00	6.750,00
Prestação de Contas	1	20	24	24	10,00	4.800,00
Oratória	1	29	20	20	10,00	5.800,00
Estrutura e Coord. Ev.	1	30	20	20	10,00	6.000,00
Criativ. como forma de gestão	3	64	16	48	10,00	10.240,00
Planejamento Estrat.	1	23	16	16	10,00	3.680,00
Português Instrumental	2	43	40	80	10,00	17.200,00
Gestão de Pessoas	1	20	16	16	10,00	3.200,00
Português – An. Sintát.	2	35	10	20	10,00	3.500,00
Fiscal – Uso e Oc.Solo	1	20	32	32	10,00	6.400,00
Somatório	130	4943	21,223	2759		942.420,00

TABELA 4 - CUSTO DE OPORTUNIDADE DOS CURSOS EXTERNOS REALIZADOS EM 2002

Nome do curso	Quant. cursos	Quant. de treinandos	Horas-aula por curso	Total h/a	Valor da h/a	Total (R\$)
---------------	---------------	----------------------	----------------------	-----------	--------------	-------------

LRF 1	3	75	16	48	12,00	14.400,00
LRF 2	1	39	24	24	12,00	11.232,00
LRF 3	1	30	12	12	12,00	4.320,00
LRF e pregão	1	122	15	15	12,00	21.960,00
Aspec. Dir. Financeiro	1	9	32	32	12,00	3.456,00
Despesa Pública	1	29	20	20	12,00	6.960,00
Licitações e Contratos 1	11	342	32	352	12,00	131.328,00
Licitações e Contratos 2	1	45	40	40	12,00	21.600,00
Atos de Pessoal 1	6	166	40	240	12,00	79.680,00
Atos de Pessoal 2	1	80	30	30	12,00	28.800,00
Formação de Instrutores	1	18	20	20	12,00	4.320,00
Oratória	1	15	20	20	12,00	3.600,00
Controles Internos	2	48	20	40	12,00	11.520,00
Contabilidade Pública	6	163	40	240	12,00	78.240,00
Processam. da Despesa	1	14	20	20	12,00	3.360,00
Orçam. e Obras Públicas	1	49	30	30	12,00	17.640,00
Exec. Orçam.e Financeira	5	129	16	80	12,00	24.768,00
Auditoria de Obras	1	27	30	30	12,00	720,00
Aspectos Rel. Contrato das Despesas Públicas	1	25	24	24	12,00	7.200,00
Instrumentos do Planejamento 1	2	47	24	48	12,00	13.536,00
Instr. Planej. 2	1	41	40	40	12,00	19.680,00
Contabilidade Privada	1	37	60	60	12,00	26.640,00
Seminário Previdência Social e Pregão	1	238	6	6	12,00	17.136,00
Convênios e Contratos	1	35	16	16	12,00	6.720,00
Seminário Auditoria	1	80	32	32	12,00	30.720,00
Instr.Gestão Documental	1	33	15	15	12,00	5.940,00
Finanças Públicas	2	85	40	80	12,00	40.800,00
Organiz. e Cont. Docum.	1	39	10	10	12,00	4.680,00
SIAI	1	38	4	4	12,00	1.824,00
Audit. Tec. da Informação	1	24	40	40	12,00	11.520,00
Direito administrativo	1	46	40	40	12,00	22.080,00
Program.Orç.Cont.Obras	1	22	40	40	12,00	10.560,00
Form.Fac.Aprendizagem	1	10	40	40	12,00	4.800,00
Gestão de Convênios no Serviços Públicos	1	20	20	20	12,00	4.800,00
Somatório	63	2.220	28,70	1.808	408,00	705.540,00

TABELA 5 -CUSTO DE OPORTUNIDADE DOS CURSOS INTERNOS REALIZADOS EM 2001

Nome do curso	Quant. de treinandos	Horas-aula p/ curso	Valor da hora/aula	Total (R\$)
LRF	369	16	10,00	59.040,00
SIAFEM	35	8	10,00	2.800,00
Auditoria Inf. Pessoal	35	25	10,00	8.750,00
Auditoria em Obr. Rodov.	19	24	10,00	4.560,00
Auditoria de Obras Públicas	33	32	10,00	10.560,00
Pró-Líder	20	20	10,00	4.000,00
Cap. e Aperf. Grupo Operat.	13	40	10,00	5.200,00
Pregão	16	15	10,00	2.400,00
Word Básico	29	20	10,00	5.800,00
Excel Básico	33	20	10,00	6.600,00

Word Avançado	19	20	10,00	3.800,00
Somatório				113.510,00

TABELA 6 - CUSTO DE OPORTUNIDADE DOS CURSOS INTERNOS REALIZADOS EM 2002				
Nome do curso	Quant. de treinandos	Horas-aula p/ curso	Valor da hora/aula	Total (R\$)
Seminário de Gestão	84	16	12,00	16.128,00
Auditoria Informatizada de Pessoal	8	25	12,00	2.400,00
LRF aplicada às Auditorias Municipais	95	40	12,00	45.600,00
Contabilidade Pública aplicada Auditoria Municipal	84	40	12,00	40.320,00
Contabilidade Pública	52	40	12,00	24.960,00
Instrum. do Planej. e Orçamentação	82	40	12,00	39.360,00
LRF	27	16	12,00	5.184,00
Orçamento de Obras	45	40	12,00	21.600,00
Fórum Auditoria Ambiental	144	8	12,00	13.824,00
Licitação e Contratos	20	32	12,00	7.680,00
Técnicas Legislativas	27	20	12,00	6.480,00
Português	48	18	12,00	10.368,00
Curso de Auditoria da Tec. Informação	24	40	12,00	11.520,00
Oratória	20	20	12,00	4.800,00
Autocad	10	20	12,00	2.400,00
Instrum. do Planej. e Orçamentação 2	18	24	12,00	5.184,00
1ª Oficina POA2003	50	16	12,00	9.600,00
Secretariar com Eficiência	31	24	12,00	8.928,00
Seminário Avaliação c/ Proc. Aperfeiçoamento	243	2	12,00	5.832,00
Planejamento Módulo 1	23	16	12,00	4.416,00
Planejamento Módulo 2	21	40	12,00	10.080,00
Planejamento Zopp	25	32	12,00	9.600,00
Introdução ao Planejamento	23	32	12,00	8.832,00
Plano Operacional	21	20	12,00	5.040,00
Seminário de Auditoria	80	32	12,00	30.720,00
Access	11	20	12,00	2.640,00
Access em AIP	15	25	12,00	4.500,00
Word	13	20	12,00	3.120,00
Excel	16	20	12,00	3.840,00
Excel Avançado	9	20	12,00	2.160,00
Pregão	33	10	12,00	3.960,00
SIAFEM	17	15	12,00	3.060,00
SAOP	14	40	12,00	6.720,00
Pró-Líder	18	20	12,00	4.320,00
Direito Administrativo	29	20	12,00	6.960,00
Temas Polêmicos em Licitação	34	8	12,00	3.264,00
Treinamento Aval. Desempenho	446	5	12,00	26.760,00
Estrutura do Controle Interno da União	56	4	12,00	2.688,00
Somatório	2.016			424.848,00

Calculados os Custos de Oportunidades, aplicando-se a fórmula para cálculo do Resultado Econômico ($RE=CO-CE$), obtém-se, para 2001 e 2002:

QUADRO 2 - CÁLCULO DO RESULTADO ECONÔMICO		
ITENS	2001	2002
CO – Cursos Externos (1)	942.420,00	705.540,00

CO – Cursos Internos (2)	113.510,00	424.848,00
Custos de Execução (3)	1.196.788,56	1.339.698,55
RESULTADO ECONÔMICO = [(1)+(2)-(3)]	- 140.858,56	- 209.310,55

2.5 Análise dos Resultados Econômicos Levantados no Quadro 2

O Resultado Econômico (RE) é um indicador que proporciona ao órgão evidenciar seu desempenho junto à sociedade. A partir do RE é possível mensurar o quanto a sociedade está obtendo de resultado positivo ou negativo para manter o órgão público em relação à alternativa desprezada no mercado (custo de oportunidade).

No caso da Escola de Contas Professor Barreto Guimarães, constata-se que o Resultado Econômico no exercício de 2001 foi negativo em R\$ 140.858,56 e, ainda, no exercício de 2002 houve um acréscimo do déficit, pois o RE foi negativo, em R\$ 209.310,55. O Resultado Econômico negativo nos dois exercícios está indicando ineficácia na gestão do dinheiro público, em verdade significa dizer que a Sociedade está desembolsando mais recursos do que realmente seria necessário para o funcionamento do órgão, ou o órgão não está gerindo bem os recursos de modo a otimizar o seu resultado.

O RE é, pois, um parâmetro de eficácia da entidade para o Governo e para a sociedade. O objetivo é possibilitar ao gestor da Escola, ao longo dos exercícios financeiros futuros, estabelecer metas de alavancagem do RF e do RE, de forma a reverter o quadro anteriormente descrito, ficando demonstrada a viabilização econômica da existência do órgão ou, caso não seja possível, que sejam oferecidos esclarecimentos à sociedade (representada pelo Poder Legislativo).

3 CONCLUSÃO

Baseados nos resultados reais que foram levantados a partir do Estudo de Caso realizado na Escola de Contas Professor Barreto Guimarães, é possível concluir, em que pese as limitações, que:

- os programas de governo poderão ter como parâmetro o custo de oportunidade levantado a partir do banco de preços ou preços pesquisados. Neste caso, as ações dos gestores públicos poderão ser avaliadas, quanto à eficiência (Resultado Financeiro) e eficácia (Resultado Econômico), contribuindo para o estabelecimento, nas entidades públicas, de indicadores adequados e justos que possibilitem a avaliação do desempenho do planejamento e da execução orçamentária;
- os custos dos programas terão como referência o Custo de Oportunidade levantado a partir das alternativas possíveis de execução do programa, que deverão estar disponíveis no banco de preços. Esse procedimento evitará perdas econômicas por licitações fraudulentas.

Pelo exposto, pretende-se que o modelo proposto seja submetido à apreciação das autoridades competentes para que, em sendo aplicado, possa apoiar:

- os gestores públicos, ordenadores de despesas das entidades públicas, com informações gerenciais visando à otimização do resultado econômico das ações implementadas na execução de cada programa;
- os órgãos de fiscalização do controle externo: o Poder Legislativo auxiliado pelos Tribunais de Contas, na sua missão institucional de fiscalizar as entidades públicas sob a égide da legalidade, eficiência e eficácia de gestão;
- a sociedade no sentido de participar, acompanhar e avaliar as ações dos governos dentro das suas respectivas jurisdições.

Ademais, o modelo proposto abre a perspectiva para futuras pesquisas na área da controladoria e contabilidade pública, pois o Resultado Econômico (RE), indicador basilar do estudo realizado, é integrante de um resultado maior, o chamado Resultado Econômico Social (RES), que poderá ser levantado a partir da mensuração da Receita Social (RS), e esta envolve variáveis com graus de subjetividade e complexidade, que ainda demandam desenvolvimento de modelos que possibilitem a conversão de benefícios sociais em valores econômicos. Fica, então, aberta a proposta para futuros estudos que possam viabilizar este último resultado, ressaltando-se que, para tal, é necessário o desenvolvimento de modelos específicos para cada programa de governo.

BIBLIOGRAFIA

- AVANÇA BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão do Governo Federal do Brasil: **Plano Plurianual 2000-2003 e Orçamento da União 2000**. Brasília: 2001.
- BALEEIRO, Aliomar. (1905-1978). **Uma introdução à ciência das finanças**. 15. ed. rev. e atual. por Djalma Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- BARACHO, Maria Amarante Pastor. A importância da gestão de contas públicas municipais sob as premissas da governança e accountability. **Revista do Tribunal de Contas de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 34, n. 1, p. 129-161, jan./mar. 2000.
- BERTALANFFY, Ludwig von. **Teoria geral dos sistemas**. 2. ed. Petrópolis: Vozes, 1975.
- BEZERRA FILHO, João Eudes. **Modelo Conceitual de Decisão e Apuração de Resultado: Uma Contribuição para Avaliação da Eficiência e Eficácia na Gestão dos Recursos Públicos**. 2002. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo.
- BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Manual técnico de orçamento: instruções para a elaboração da proposta orçamentária da União para 2001, MTO-02**. Brasília: Imprensa Nacional, 2000.
- CATELLI, Armando. (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica** (GECON). São Paulo: Atlas, 1999. p. 300–314.
- _____. Gestão econômica de organizações governamentais. **Anais do VII Congresso Internacional de Custos – León-Espanha**. 04 a 06 julho, 2001.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário Aurélio**. 1. ed. 13ª impressão. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1975.
- HORNGREN, Charles T., FOSTER, George, DATAR, Srikant M.. **Contabilidade de Custos**. Prentice Hall, Inc. Tradução de José Luiz Paravato. LTC – Livros Técnicos e Científicos Editora S.A.. Rio de Janeiro, 2000. pág. 76-77.
- MINTZBERG, Henry. **Criando Organizações eficazes: estruturas em cinco configurações**. Tradução de Ciro Bernardes. São Paulo: Atlas, 1995.
- NÓBREGA, Mailson da. **O Brasil em transformação**. São Paulo: Gente, 2000.
- OSBORNE, David; GAEBLER, Ted. **Reinventado o governo: como o espírito empreendedor está transformando o setor público**. Tradução de Sérgio Fernando Guarischi Bath e Ewandro Magalhães Jr. 9. ed. Brasília: MH Comunicação, 1997.
- PADOVEZE, Clóvis Luiz. **Sistemas de informações contábeis: fundamentos e análise**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

- PEREIRA, Luiz Carlos Bresser Pereira; SPINK, Peter. **Reforma do Estado e administração pública gerencial**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1998.
- SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. São Paulo: Atlas, 2000.
- _____. Contribuição ao estudo do sistema de custeamento na administração pública. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 119. set./out. 1999.
- SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal**. São Paulo: Atlas, 2001.
- TEIXEIRA, Hélio Janny; SANTANA, Solange Maria (Coords.). **Remodelando a gestão pública**. São Paulo: Edgard Blücher, 1994.