

Custos Públicos e a Mensuração da Eficiência Governamental

Paulo Henrique Ferreira da Paz

Luiz Carlos Miranda

Resumo:

O acirramento da competitividade provocou uma busca sem precedentes na obtenção de maior eficiência nos processos produtivos para o oferecimento de bens e serviços de qualidade. Este fenômeno rompeu as barreiras das empresas privadas e alcançou o ambiente governamental. Tal fato obrigou o setor público a rever seu estereótipo de ineficácia existente perante seu maior consumidor: o cidadão. O maior aceno do governo no reconhecimento dessa nova realidade, foi a inclusão, na Constituição Federal, da eficiência como um dos Princípios da administração pública. A partir da institucionalização dessa nova ótica aos administradores públicos, outras normatizações surgiram no intuito de propiciar um ambiente favorável a nova postura exigida ao setor público. Um dos exemplos mais recentes é a Lei Complementar n 101/00, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal. Este artigo objetiva demonstrar o papel fundamental que a implantação de um sistema de custos no setor público pode desempenhar como ferramenta capaz de permitir a efetiva mensuração da eficiência das atividades estatais e, por consequência, a verificação da qualidade no consumo dos recursos públicos.

Área temática: *Gestão de Custos e Sistemas de Informação*

CUSTOS PÚBLICOS E A MENSURAÇÃO DA EFICIÊNCIA GOVERNAMENTAL

Paulo Henrique Ferreira da Paz (Mestrando em Engenharia de Produção)

Luiz Carlos Miranda, Ph.D (Professor)

Universidade Federal de Pernambuco - Centro de Tecnologia e Geociências (Mestrado em Engenharia de Produção)

Av. Acadêmico H. Ramos, 5º andar, C. Universitária, Recife-PE CEP: 50.740-530

Tel./Fax: (81) 3271-8728

paz@netpe.com.br

Área Temática (7): Gestão de Custos e Sistemas de Informação

CUSTOS PÚBLICOS E A MENSURAÇÃO DA EFICIÊNCIA GOVERNAMENTAL

O acirramento da competitividade provocou uma busca sem precedentes na obtenção de maior eficiência nos processos produtivos para o oferecimento de bens e serviços de qualidade. Este fenômeno rompeu as barreiras das empresas privadas e alcançou o ambiente governamental. Tal fato obrigou o setor público a rever seu estereótipo de ineficácia existente perante seu maior consumidor: o cidadão.

O maior aceno do governo no reconhecimento dessa nova realidade, foi a inclusão, na Constituição Federal, da eficiência como um dos Princípios da administração pública. A partir da institucionalização dessa nova ótica aos administradores públicos, outras normatizações surgiram no intuito de propiciar um ambiente favorável a nova postura exigida ao setor público. Um dos exemplos mais recentes é a Lei Complementar nº 101/00, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal.

Este artigo objetiva demonstrar o papel fundamental que a implantação de um sistema de custos no setor público pode desempenhar como ferramenta capaz de permitir a efetiva mensuração da eficiência das atividades estatais e, por consequência, a verificação da qualidade no consumo dos recursos públicos.

Palavras-chave: Custos Públicos, Sistema de Informação, Gestão Pública.

Área Temática (7): Gestão de Custos e Sistemas de Informação

CUSTOS PÚBLICOS E A MENSURAÇÃO DA EFICIÊNCIA GOVERNAMENTAL

1. Introdução.

1.1. - Apresentação.

Com o advento da globalização da economia, a competitividade existente entre as empresas alcançou níveis nunca antes imaginados. As novas tecnologias e o surgimento de um mercado consumidor cada vez mais exigente, colaboraram ainda mais para que a busca pela obtenção de eficiência no oferecimento de bens e serviços se tornasse um dos principais fatores na determinação do sucesso ou fracasso de um empreendimento.

As conseqüências desse novo cenário mundial provocaram mudanças não só no planejamento estratégico dos grandes grupos privados como também forçou o setor público a rever seu estereótipo de ineficácia existente perante seu maior consumidor: o cidadão.

Um dos maiores acenos do Governo Central no reconhecimento dessa sua nova realidade, foi a inclusão na Carta Magna (através do artigo 37 da Emenda Constitucional nº 19/98), da eficiência como princípio da Administração Pública. A partir da institucionalização dessa nova ótica aos administradores públicos, outras normatizações surgiram no intuito de propiciar um ambiente favorável a nova postura exigida ao setor público. Um dos exemplos mais recentes é a Lei Complementar nº 101/00, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal que determina normas referentes à responsabilidade na gestão fiscal . No Inciso II do seu artigo 67, há o estabelecimento da "disseminação de práticas que resultem em **maior eficiência na alocação e execução do gasto público**, na arrecadação de receitas, no controle do endividamento e na transparência da gestão fiscal." (grifo nosso). Com isso, há a reafirmação da necessidade de se criar mecanismos que permitam a mensuração e acompanhamento da eficiente aplicação dos recursos públicos.

1.2. - Definição do Problema.

Uma das maiores distorções que se observa no setor público, hoje, diz respeito aos critérios utilizados para a determinação do quão bem sucedido foi o resultado da execução dos recursos disponibilizados aos administradores públicos. Atualmente se verifica uma preocupação excessiva quanto aos aspectos financeiro e legal do gasto público. Isto é, dá-se muito mais ênfase em quanto se gastou e se tal despesa enquadra-se fielmente no que determina a lei, do que na real essência dos dispêndios públicos: a qualidade do gasto. É fato verificar-se nos entes públicos das mais variadas esferas e Poderes, a elaboração de planilhas e relatórios que demonstram altos índices de execução dos orçamentos públicos, sem qualquer preocupação de se analisar a realização da despesa pelo seu aspecto econômico. No entanto, elevados índices de execução do orçamento baseados, simplesmente, em dados financeiros não são suficientes para subsidiar conclusões acerca da eficácia do planejamento e muito menos para serem considerados como parâmetros representativos do desempenho da gestão.

Dentro dessa ótica, podemos nos questionar muitas vezes se a execução de determinados projetos/atividades dentro dos limites financeiros previamente estabelecidos e

devidamente previstos no orçamento anual, proporcionaram algum benefício efetivo à sociedade. Para se poder constatar o atingimento de tal objetivo, faz-se necessária uma verificação mais aprofundada do gasto realizado. É primordial, para tanto, o estabelecimento de indicadores de desempenho que possibilitem mensurar e demonstrar a performance do resultado governamental.

A problematização que este artigo busca enfocar, traduz-se no fato de que numa economia com recursos escassos, devemos aplicá-los da forma mais eficiente, eficaz e efetiva possível. Essa regra é ainda mais válida quando o objetivo é a obtenção de serviços públicos de qualidade.

1.3. - Metodologia.

Proceder-se-á a um estudo bibliográfico acerca da necessidade e dos benefícios obtidos a partir da gestão de custos, mensuração de desempenho, sistemas de informações gerenciais e sistemas de controle. Pretende-se desta forma, gerar subsídios informacionais que auxiliem às instituições públicas no alcance de maior eficiência na prestação de serviços públicos aos cidadãos.

1.4. - Justificativa.

A questão da mensuração dos custos na esfera governamental, não é em si uma novidade na legislação brasileira. Verificam-se na Lei 4.320/64 alguns artigos que tratam da questão. O artigo 85 tem a seguinte redação: " 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". Trata ainda a referida Lei no seu artigo 99 que " os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum". Vê-se, claramente, a intenção de se estruturar o sistema contábil, através da organização administrativa e técnica dos serviços de contabilidade, de forma que este gere informações úteis à administração, inclusive no que diz respeito a determinação dos custos dos serviços industriais. Verifica-se, porém, que o direcionamento dado para a mensuração dos custos tem o intuito de se obter orientações para a fixação dos preços dos serviços e produtos. Não há nenhuma preocupação quanto a geração de informações que evidenciem ao gestor a eficiência das suas ações. Como bem nos ensina Reis (2000:203) ao comentar a Lei 4.320/64, " A determinação de custos, especialmente no serviço público, não tem sido encarada com a objetividade que seria de desejar e os processos utilizados parecem ainda precários e complicados. É evidente, por exemplo, que um serviço de água e esgoto, operando à base de preços de mercado, para manter a eficiência ao longo do tempo, deverá possuir esquema que lhe permita saber quanto estão custando os produtos que oferece à população. De outro modo, sua situação financeira em breve não suportará os encargos e os serviços passarão a ser precários".

Contudo, pode-se considerar que com a adoção da eficiência como Princípio Constitucional a questão passou a adquirir um novo dimensionamento. A partir de então se começou a perceber o potencial dos sistemas de custos como ferramenta auxiliar na

mensuração e controle do desempenho governamental. Razões para se pensar dessa maneira, encontram-se desenvolvidas em alguns artigos da Lei de Responsabilidade Fiscal. Eles contemplam disciplinamento acerca da matéria, tratando-a com uma amplitude bem maior que as legislações anteriores. No seu artigo 4º, I, e, por exemplo, há determinação no sentido de que a Lei de Diretrizes Orçamentárias disponha, adicionalmente, sobre normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos do orçamento. Tal mandamento obteve a seguinte observação por parte de Cruz (2000:31): "As normas relativas *ao controle de custo e à avaliação de resultados* dos programas financiados com recursos do orçamento vão provocar reformulação geral no trato da coisa pública, pois insere ferramentas de gestão. Até o momento, da área pública eram exigidas apenas demonstrações contábeis, na forma prevista nos Anexos da Lei nº 4.320/64". Extrai-se ainda da referida Lei que a Administração Pública deve manter sistema de custos que permita avaliar e acompanhar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial (art. 50, § 3º). Há preocupação, também, em promover o necessário compartilhamento da informação, através da disseminação das experiências bem sucedidas que tenham resultado em maior eficiência na alocação e execução do gasto público (art. 67, II).

O reconhecimento dessa nova tendência verificada no estudo dos custos públicos é evidenciado no comentário de Reis (2000:184) onde ele observa que "um subsistema que poderá emergir em definitivo, em razão dos incentivos que são evidentes na LC nº 101/2.000 é o que se pode denominar de Contabilidade Gerencial, que em realidade é uma contabilidade mais administrativa, posto que as informações por ela geradas têm efeitos mais internos que externos e porque não está sujeita a formalidades como os demais subsistemas contábeis".

Fica evidente, portanto, a real necessidade de estudos que colaborem com o desenvolvimento de sistemas gerenciais que satisfaçam da maneira mais plena possível essa forma mais recente de se pensar custos públicos em nossa sociedade. Contudo, há ainda que se mencionar que, certamente, a justificativa mais nobre que se pode encontrar para a proposição de um trabalho desta natureza, é a demanda da sociedade por um maior controle e qualidade na aplicação dos recursos públicos.

2. Revisão da literatura.

2.1 - Adequação das informações às novas necessidades do setor público.

A busca por processos mais eficientes na execução dos projetos/atividades e a melhoria na qualidade da prestação de serviços, tornaram-se as grandes metas a serem atingidas pelas entidades públicas. Porém, o grande questionamento que se coloca no momento é de como tais objetivos podem ser atingidos, especialmente se considerarmos o histórico de ineficiência e lentidão atribuído aos órgãos e entidades da administração pública. Percebe-se, com clareza, que essa não é uma questão de simples resolução. Necessita-se, de imediato, da adoção de instrumentos que impulsionem uma profunda transformação nas crenças e valores que se encontram institucionalizados na Administração Pública brasileira.

Entretanto, um fator se destaca como importante propulsor e facilitador desse processo de busca pela eficiência e qualidade na prestação de serviços públicos. Trata-se da manutenção de um sistema de informação gerencial que esteja perfeitamente

sincronizado com as metas estabelecidas. Isto é, a informação produzida deve refletir os objetivos a serem alcançados. Se essa condição não for satisfeita, dificilmente o tomador de decisões terá subsídios suficientes para escolher e avaliar suas ações e, por consequência, para o atingimento de suas metas. Para se ter uma idéia do dimensionamento dessa questão, vale citar que o Departamento de Contabilidade Geral do Governo dos Estados Unidos elaborou, através da sua Divisão de Informação Gerencial, um guia técnico acerca da avaliação da aquisição e operação dos sistemas informacionais. No prefácio da referida obra norte-americana, encontra-se o seguinte comentário:

The federal government is becoming increasingly dependent on information technology to meet its mission and program goals, presenting new challenges for the audit community. Collectively, the government is the single largest user of information technology in the world and spends billions of dollars annually on its information resources -- hardware, software, data, and people. This growing reliance on information technology emphasizes the need to economically acquire, develop, operate, and maintain information resources to effectively and efficiently achieve agency mission and objectives. The Information Management and Technology Division (IMTEC) is the General Accounting Office's (GAO) focal point for evaluating how well the government manages its substantial investment in information resources. (GAO, 1986).

Dentro da busca por informações que o auxilie no atingimento de suas metas, o administrador público dispõe de um sub-sistema de informação que interage de forma direta com o de informação contábil. Trata-se do orçamento público. O orçamento vinha sendo tradicionalmente definido, como bem expressa Kohama (2000:64) transcrevendo o Manual do Contador da Administração Pública, como " ... um ato de previsão de receita e fixação da despesa para um determinado período de tempo, geralmente um ano, e constitui o documento fundamental das finanças do Estado, bem como da Contabilidade Pública". Apesar do reconhecimento do orçamento como importante elemento de subsídio à Contabilidade Pública, sua função era meramente de ser uma peça demonstrativa de onde as receitas seriam aplicadas sem qualquer preocupação com a economicidade do gasto ou mesmo com a sua eficácia e eficiência. Modernamente, porém, o orçamento é conceituado como sendo um auxiliar no processo de planejamento, explicitando os planos e programas do Governo, possibilitando assim, a determinação das ações necessárias para o atingimento dos seus objetivos. Vale a pena salientar que, sob essa ótica, o orçamento deverá ser capaz de exprimir certas características que se mostram inerentes ao processo de planejamento. Segundo Silva (2000:38), " o planejamento é entendido como um processo racional para definir objetivos e determinar os meios para alcançá-los e deve ser anterior à realização do empreendimento, além de obedecer às seguintes características: a) diagnóstico da situação existente; b) identificação das necessidades de bens e serviços; c) definição clara dos objetivos para a ação; d) discriminação e quantificação de metas e seus custos; e) avaliação dos resultados obtidos; f) trabalho integrado."

Finalmente, um aspecto de grande relevância que se coloca acerca do assunto, diz respeito à necessária comunicação, aos ambientes interno e externo à entidade, da política por ela adotada. Essa medida é fundamental para se atenuar o risco de se ter

metas definidas, sistemas de informação ao gestor bem estruturados, porém, sem o devido comprometimento daqueles que interagem com a Administração. Certamente essa situação se constituiria como um grande entrave à realização do que foi planejado. Relativamente a essa questão, Libonati & Ribeiro Filho (2000:2) comentam que " a empresa concebida como um sistema aberto, está em permanente processo de adaptação como requisito fundamental para garantir sua continuidade. Responder tempestivamente aos desafios impostos pelo macro-ambiente no que se refere a mudanças de orientação de política econômica e social, mudanças na ação dos concorrentes, perspectiva de mercado globalizado, alterações no comportamento da cadeia produtiva em que se insere a empresa além da ocorrência de avanços sistemáticos na tecnologia da informação **depende da orientação filosófica, comunicada claramente aos ambientes interno e externo, de como a entidade deverá reagir aos desafios propostos**". (grifo nosso).

2.2 - O papel dos sistemas de custos na priorização dos programas de governo.

Uma das grandes críticas sofridas pelos orçamentos públicos aprovados no Brasil, diz respeito a acusação de serem eles meras peças de ficção. Alega-se que a proposição dos valores por eles expressos carece de um planejamento fundamentado em técnicas que possam representar de forma racional e efetiva as prioridades governamentais. São proposições, em geral, super dimensionadas, justificadas muitas vezes pelo conhecimento prévio da tradição governamental em promover os famosos cortes orçamentários. Não se pretende com essas colocações esvaziar o orçamento público da sua função de importante instrumento de planejamento. Muito pelo contrário. Como anteriormente comentado, tal peça pode se caracterizar como um dos grandes sistemas de informação existentes numa organização. No entanto, há que se reconhecer a necessidade de melhorias no seu processo de elaboração de tal forma que garanta a fidedignidade de suas proposições.

A primeira questão crítica que se verifica no processo orçamentário, diz respeito aos cortes lineares promovidos pelo Governo nas propostas orçamentárias. Essa falta de critério é um dos maiores entraves ao alcance da otimização no consumo das verbas públicas. Osborne & Gaebler (1998:159) resumem com precisão a dificuldade dos dirigentes públicos em distinguir programas de sucesso e de fracasso, declarando que: "A maioria dos legisladores e executivos públicos não sabe dizer quais dos programas que patrocina são bem-sucedidos e quais não são. **Quando eles 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.** Organizações grandes e poderosas - sejam públicas ou privadas - têm mais presença, e desfrutam das melhores influências, de modo que podem sair relativamente ilesas. Mas as organizações menores, mais empresariais, têm prejuízo."(grifo nosso)

Como se percebe, a justificativa apresentada para a incoerência acima citada é a falta de "informações objetivas quanto aos resultados", favorecendo, com isso, muito mais o poder político do que a argumentação técnica quando da escolha dos programas a serem executados. Além disso, as discussões em torno da redução de custos não podem estar apenas em torno da diminuição no nível dos gastos públicos. Essa questão deve ser analisada de uma forma bem mais ampla. A discussão central deve incluir,

necessariamente, a preocupação pela manutenção da qualidade do serviço prestado. Uma possibilidade de se solucionar esse impasse é justamente a criação de um fluxo informacional que supra a Administração com elementos que evidenciem de forma clara quais os programas que se demonstram mais eficientes durante sua execução. Uma opção plausível seria a implantação de um sistema de custos que possibilitasse a identificação de quais atividades têm uma relação custo/benefício positiva na realização das funções precípua do Estado. Com a implantação da Contabilidade de Custos no âmbito governamental, cria-se um canal de informação ao gestor de forma que este possa definir e avaliar os critérios para a mensuração do desempenho alcançado pelas diversas atividades executadas pelo ente. Surge com isso, um ambiente propício à análise detalhada dos custos relativos a cada atividade, conseguindo-se estabelecer meios de se priorizar projetos/atividades essenciais a prestação de serviços públicos de qualidade. Desta forma, pode-se amenizar a cultura, existente na esfera pública, dos cortes orçamentários sem qualquer seletividade.

2.3 - Avaliação do desempenho na gestão pública.

Conforme analisado, a implantação de um sistema de custos possibilita a mensuração da eficiência obtida pelos entes públicos na locação dos recursos públicos. Contudo, quais os elementos necessários para que consideremos uma gestão eficiente?

Buscando elucidar esse questionamento, Pinheiro *apud* Reis (1992:33), esclarece: "Eficiência está relacionada a custo, à forma pela qual os meios são gerados. É a otimização dos recursos disponíveis, através da utilização de métodos, técnicas e normas, visando o menor esforço e o menor custo na execução das tarefas. A eficiência é, pois, um critério de desempenho".

Ainda nesse sentido, Ribeiro Filho (2000:8), discorrendo sobre a mensuração da eficiência e dos resultados na gestão pública diz que "o termo eficiência traduz a idéia de economicidade relativa de um processo. Um procedimento será mais eficiente do que outro em duas situações:

- a) quando o procedimento **A** produz a mesma quantidade de produto que o procedimento **B**, consumindo menos recursos; ou
- b) quando o procedimento **A** produz maior quantidade de produto do que o procedimento **B**, consumindo a mesma quantidade de recursos.

Eficiência diz respeito ao modo de fazer ou ao processo. É uma razão que expressa o produto por unidade de insumo. Sintetiza a idéia de fazer mais com menos, sem perder o foco da qualidade".

Fica bastante evidente, portanto, que o objetivo a ser perseguido pelo gestor público é a aplicação dos recursos com racionalidade, buscando fazer sempre mais com a maior economicidade possível. Isso sem esquecer da busca constante pela manutenção da qualidade dos serviços e produtos produzidos. Entretanto, não há como tratarmos de mensuração de desempenho nas entidades públicas sem considerarmos o necessário controle do que foi planejado. Para tanto, é fundamental o estabelecimento de padrões de desempenhos de forma a permitir o confronto do resultado obtido com o que foi planejado. De acordo com as variações observadas entre esses dois parâmetros, podemos verificar o nível de eficiência resultante das ações do gestor.

Contudo, caracteriza-se ainda como um desafio imposto aos pesquisadores da Ciência Contábil a determinação de um indicador de eficiência para as atividades desenvolvidas no setor público, tão simples e informativo quanto é o lucro hoje para a contabilidade empresarial. Vale salientar, no entanto, que já há trabalhos de pesquisa nesse sentido, como o modelo de mensuração do resultado econômico em entidades públicas, proposto por Slomski (1996:vi), através do qual o autor buscou "a mensuração do resultado econômico, demonstrando o lucro ou prejuízo e não apenas superávit ou déficit, fazendo com que a sociedade possa avaliar melhor o desempenho dos gestores das entidades públicas".

Por fim, vale transcrever as palavras de Reis (1990:25) que, elucidando o que caracterizaria um ente público eficiente, afirma: " No âmbito da administração pública, a eficiência será observada no momento em que a unidade executora de um projeto ou de uma atividade que lhe diga respeito, conseguir com que a carga de trabalho respectiva seja executada integralmente com o menor volume de recursos e de tempo que lhe foram alocados através do orçamento e a eficácia está em conseguir que o resultado planejado com a execução do projeto ou daquela atividade tenha sido alcançado."

2.4 - A importância dos controles interno e externo na avaliação do desempenho.

Conforme estabelecido no artigo 74, II da Constituição Federal, uma das finalidades da manutenção de sistemas de controle interno na Administração Pública é a de comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado. Foi válida a preocupação do legislador em especificar as atribuições dos sistemas de controle tendo em vista que todo e qualquer esforço na apuração de custos para avaliação da eficiência no serviço público, seria sem razão se não houvesse um respectivo acompanhamento dos resultados obtidos. Apenas dessa forma o gestor terá condições de averiguar se o seu planejamento está sendo executado conforme previsto, ou mesmo, para redefinir seu plano de ação na correção de desvios observados. E, certamente, esse subsídio informacional será buscado pelo gestor através das observações efetuadas pelo seu sistema de controle interno.

Portanto, é de fundamental importância para a correta execução da sua função, que o sistema de controle se organize de tal forma que possa exprimir aos administradores públicos o exato andamento das ações por eles implementadas.

Porém, há que se mencionar que para o atingimento de tal objetivo, os controles internos e externos necessitam redirecionar a natureza do controle por eles exercido. Isto é, não devem se preocupar simplesmente com o controle de legalidade, mas também, concentrando seus esforços para o controle gerencial. Em outras palavras, o seu foco deve estar no controle da eficiência, no atingimento das metas e objetivos propostos no Plano Plurianual, na Lei de Diretrizes Orçamentárias e na Lei Orçamentária Anual.

Essa mudança de procedimento é fundamental não só para o engrandecimento da função de controle, como também, para uma redefinição de valores na área governamental. Isto é, tendo em vista que a cultura predominante no setor público é a de só implementar certas atitudes quando a legislação assim as determina, uma alteração quanto aos parâmetros a serem analisados, por exemplo, na execução orçamentária ou na prestação/tomada de contas dos gestores, para fundamentar seus relatórios, certamente,

criaria um ambiente mais propício a uma indução para se modificar a postura de toda a Administração Pública.

3. A necessidade de parâmetros físicos na mensuração do desempenho.

Na análise dos assuntos abordados por este estudo, verificou-se que um dos grandes problemas a ser superado no setor público, diz respeito à falta de confronto entre o que foi planejado como sendo os grandes objetivos do governo e o que foi efetivamente executado. Como visto, o controle das ações públicas restringe-se aos aspectos financeiros e legais.

No entanto, a busca por respostas que evidenciem a qualidade dos gastos públicos demanda um sistema de informações gerenciais que dote o administrador público de elementos suficientes à tomada de decisão. Para tanto, é urgente a necessidade de utilização de parâmetros físicos que possibilitem a efetiva avaliação da gestão dos recursos disponibilizados ao ente. Reis (2000:54) demonstra essa preocupação, expressando-se nas seguintes palavras: " a legislação inovou, instituindo o que se denomina de controle gerencial, ou contabilidade gerencial, não se preocupando exclusivamente com a parte legalística. Trata-se do controle das metas e dos objetivos no plano plurianual, nas diretrizes orçamentárias e no orçamento, ou melhor: **acompanhar, analisar e avaliar a execução orçamentária em termos físicos**". (grifo nosso).

A não adoção desta atitude por parte do setor público, pode até nos levar a crer que a sua aplicabilidade seja de difícil implantação. No entanto, esses elementos podem ser facilmente encontrados como justificativas dos valores quando da proposição do orçamento. O simples confronto do quantitativo previsto com o efetivamente executado em relação ao seu consumo de recursos financeiros, nos disponibiliza parâmetros para uma adequada avaliação de desempenho. Atualmente, esses parâmetros físicos são subutilizados, servindo apenas, nas palavras de Silva (1999:41), " para justificar os tetos financeiros solicitados e incluídos, ou não, no orçamento, não sendo utilizados pela contabilidade como instrumento de medição entre o planejado e o executado".

4. Demonstração e análise da execução físico-financeira.

A necessidade da elaboração de demonstrativos que não se limitem à análise de aspectos meramente financeiros, é atualmente a grande demanda das entidades públicas como forma de poderem avaliar qualitativamente o resultado das suas atividades. Peças que possibilitem a conjugação das fases de planejamento e execução, constituem-se como o grande elo que irá permitir a análise dos recursos financeiros despendidos relativamente ao quantitativo físico efetivamente realizado. O confronto dos valores financeiros com sua respectiva execução física nos possibilita a evidenciação de eventuais desvios entre a proposição e a execução das atividades permitindo a sua correção. Além disso, é claro, podemos constatar o nível de eficiência obtido quando da análise dos parâmetros efetivamente executados. Abaixo, tem-se um modelo de demonstração da execução orçamentária onde se evidencia, conjuntamente, metas físicas e financeiras durante as fases de planejamento e execução.

<i>Projeto/Atividade: Manutenção da prestação de consultas odontológicas.</i>			
<i>Elementos de Despesa</i>	<i>Recursos Financeiros (em R\$)</i>		<i>Variações (2) - (1)</i>
	<i>Aprovados/LOA (1)</i>	<i>Realizados (2)</i>	
319011- Venc.vant. fixas	30.000,00	30.000,00	0,00
319013 - Obrig. patronais	3.300,00	3.300,00	0,00
339030 - Mat. consumo	5.000,00	3.600,00	(1.400,00)
339036 - OST P. Física	4.000,00	2.100,00	(1.900,00)
339039 - OST P. Jurídica	2.700,00	1.000,00	(1.700,00)
Total(R\$)	45.000,00	40.000,00	(5.000,00)
Metas Físicas (nº consultas)	1.500	1.000	(500)
Custo Unitário (R\$)	30,00	40,00	10,00

Fonte: Adaptado de Silva (1999) in Revista Brasileira de Contabilidade.

Se analisássemos o resultado da execução orçamentária acima pela ótica dos demonstrativos tradicionais, poderíamos extrair pelo menos três afirmações sobre essa gestão: a) houve uma economia de recursos financeiros da ordem de R\$ 5.000,00 que representa 11,11% do total orçado para essa atividade; b) a gestão alcançou a excelente marca de 88,89% de execução do orçamento; c) a legalidade foi obedecida, pois, não se ultrapassou o valor autorizado na LOA. Concluir-se-ia, portanto, que essa gestão obteve resultados, no mínimo, satisfatórios.

Contudo, se incluirmos nessa análise os parâmetros físicos, verificaremos que a realidade não é bem essa. O que se constata é que 88,89% do orçamento foram utilizados para a realização de apenas 2/3 (aproximadamente 67%) do que se havia proposto como meta física da atividade. E o que é pior, a execução dessa parcela foi realizada a um custo 33,33% superior ao que se tinha originalmente orçado. Para se ter um idéia, para que esses 2/3 de consultas realizadas se mantivessem em um nível de eficiência pelo menos igual ao que se previu inicialmente, deveriam ter sido consumidos apenas R\$ 30.000,00 e, no entanto, foram utilizados R\$ 40.000,00. Como se vê, a eficiência dessa gestão deixa muito a desejar. E esse é apenas um pequeno e simples exemplo do que pode ocorrer durante a execução do orçamento das entidades públicas.

Percebe-se que a simples inclusão da dimensão física nos demonstrativos, já nos possibilita obter uma gama de conclusões bem mais ampliada do que a mera utilização do aspecto financeiro. E isso é apenas um pequeno exemplo do que um sistema de informação bem estruturado pode subsidiar o gestor público. Questões como a inclusão de indicadores de desempenho e um orçamento pautado em um sistema de informação eficiente, dentre outras medidas, são elementos primordiais para possibilitar o acompanhamento, pelo cidadão, da eficiência governamental na utilização dos recursos públicos. Como bem resume Silva (1999:48):

"A atualidade tem revelado que o cidadão não está preocupado com a formalidade jurídica, a soma exata das faturas ou a classificação correta das despesas, segundo a lei orçamentária. O que ele espera é uma correta evidenciação dos fatos econômicos e financeiros, de modo que seja possível avaliar a execução dos projetos e atividades e o grau

de cumprimento das metas estabelecidas, pois só assim estará controlando o desempenho da administração".

5. Conclusão.

Com o advento da Emenda Constitucional 19/98 que institucionalizou a eficiência como Princípio basilar da Administração Pública e da Lei Complementar 101/00 - Lei de Responsabilidade Fiscal que evidenciou, entre outros aspectos a necessária avaliação do desempenho da gestão pública, verificou-se um redirecionamento na filosofia de mensuração dos custos públicos. Porém, na busca do atendimento dessa nova realidade, constatou-se a fragilidade do atual sistema de informação em disponibilizar aos gestores, ferramentas capazes de permitir a efetiva mensuração do desempenho das atividades estatais e, por consequência, a verificação da qualidade no consumo dos recursos públicos.

Ficou clara, portanto, a necessária e urgente implantação de sistemas de custos que disponibilizem instrumentos gerenciais capazes de subsidiar o tomador de decisões na determinação das melhores opções para o alcance da eficiência, eficácia e economicidade na execução dos planos de ação governamental. Associado a isso, há que se implementar uma profunda mudança de comportamentos que não mais se adequam a nova postura exigida ao setor público brasileiro. Não é mais aceitável o controle e avaliação da gestão baseados simplesmente em aspectos legais e financeiros. Necessita-se, urgentemente, dentre outras medidas, a adoção de demonstrativos contábeis que incluam parâmetros físicos que possibilitem base de comparabilidade com os recursos financeiros a eles vinculados na execução dos projetos/atividades. Essa é a atitude básica para uma correta mensuração da eficiência da gestão pública.

É fundamental a percepção de que a sociedade, hoje, quer muito mais. Ela exige saber, também, quão eficientemente o gestor público aloca os recursos a ele disponibilizados. É imprescindível, portanto, que a Contabilidade assuma seu papel de Ciência Social e proceda a uma reestruturação dos seus canais de comunicação (demonstrativos, relatórios, planilhas, pareceres, etc.), adaptando-os à nova demanda dos seus usuários.

Por fim, é válido lembrar que para o alcance das metas estabelecidas pelo Estado, constitui-se condição primordial, o total comprometimento daqueles que integram o setor público. Sem a efetiva colaboração e profissionalismo dos recursos humanos, será em vão toda e qualquer tentativa de se aprimorar planejamentos, reestruturar sistemas informacionais ou de se implantar instrumentos gerenciais. Possivelmente, com a combinação dos fatores discutidos neste estudo, haverá uma maior probabilidade de visualizarmos uma Administração Pública mais condizente com as expectativas da sociedade.

6. Referências bibliográficas.

- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. 21^o ed., São Paulo: Editora Saraiva, 1999.
- CRUZ, Flávio da et alii. Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada. São Paulo: Editora Atlas, 2000.
- FIGUEIREDO, Carlos Maurício Cabral *et alii*. Comentários À Lei de Responsabilidade Fiscal. Recife: Nossa Livraria, 2001.

- GIACOMONI, James. Orçamento Público. 6º ed., São Paulo: Editora Atlas, 1996.
- KOHAMA, Heilio. Contabilidade Pública - Teoria e Prática. 7º ed., São Paulo: Editora Atlas, 2000.
- LIBONATI, Jeronymo José & RIBEIRO FILHO, José Francisco. O Impacto do Subsistema Institucional na Concepção do Sistema Empresa. Artigo Utilizado Para Debate em Sala de Aula da Disciplina de Controle Gerencial Para Entidades da Administração Pública do Curso de Pós-graduação em Ciências Contábeis - UFPE - 2000.
- NUNES, Luiz Antônio Rizzatto. Manual da Monografia : Como se faz uma monografia, uma dissertação, uma tese. São Paulo: Editora Saraiva, 2000.
- OSBORNE, David & GAEBLER, Ted. Reinventando o Governo - Como o Espírito Empreendedor está Transformando o Setor Público. 10º ed., Goiânia: Editora Comunicação, 1998.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. Sistemas de Informações Contábeis - Fundamentos e Análise. São Paulo: Editora Atlas, 1998.
- RAMOS, Naimar Medanha, artigo "Aperfeiçoamento das Técnicas de Avaliação de Desempenho na Administração Pública: Uma contribuição". Revista ABOP, nº 9, vol. 4 Jan./Abr. 1978, pág. 11.
- REIS, Heraldo da Costa. A Lei 4.320 Comentada - Com Introdução de Comentários À Lei de Responsabilidade Fiscal. 30º ed., Rio de Janeiro: IBAM, 2000/2001.
- _____. Em Busca da Transparência na Contabilidade Governamental. Artigo Publicado na Revista de Administração Municipal, Rio de Janeiro, v. 39, n. 202, p. 6-16, jan./mar. 1992.
- _____. Sistema de Controle Interno e Avaliação do Desempenho Governamental Com Utilização Das Informações Contábeis. Artigo Contido em Manual de Estudo da Disciplina Tópicos de Auditoria e Perícia em Entidades da Administração Pública do Curso de Pós-graduação em Ciências Contábeis UFPE, 2001.
- RIBEIRO FILHO, José Francisco. Uma Análise Contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal Sob a Ótica da Teoria de Gestão Econômica. Artigo Contido em Manual de Estudo da Disciplina de Controle Gerencial Para Entidades da Administração Pública do Curso de Pós-graduação em Ciências Contábeis UFPE, 2000.
- SILVA, Lino Martins da. Contabilidade Governamental - Um enfoque Administrativo. 4º ed., São Paulo: Editora Atlas, 2000.
- _____. Contribuição ao Estudo do Sistema de Custeamento na Administração Pública. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília: CFC, ano XXVIII, nº 119, p. 36-48, set./out., 1999.
- SLOMSKI, Valmor. Mensuração do Resultado Econômico em Entidades Públicas - Uma Proposta. Dissertação de Mestrado. São Paulo: FEA/USP, 1996.
- UNITED STATES GENERAL ACCOUNTING OFFICE. Technical Guideline 2 - Evaluating the Acquisition and Operation of Information Systems. Information Management and Technology Division - July, 1986.