

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
ESCOLA DE ENGENHARIA  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO

**Proposta de uma sistemática de avaliação de desempenho para  
análise e acompanhamento dos gastos públicos – uma análise no  
Rio Grande do Sul.**

Sedinei José Nardelli Beber

Porto Alegre

2007

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
ESCOLA DE ENGENHARIA  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO

**Proposta de uma sistemática de avaliação de desempenho para  
análise e acompanhamento dos gastos públicos – uma análise no  
Rio Grande do Sul.**

**Sedinei José Nardelli Beber**

**Orientador: Prof. Francisco José Kliemann Neto, Dr.**

**Banca Examinadora:**

**Prof. Cláudio José Müller, Dr. (PPGEP/UFRGS)**

**Prof. Eugênio Lagemann, Dr. (PPGE/UFRGS)**

**Prof. Luís Roque Klering, Dr. (PPGA/UFRGS)**

**Prof. Paulo de Martino Jannuzzi, Dr. (ENCE/IBGE)**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial à obtenção do  
título de Doutor em Engenharia – Ênfase em Gerência de Processos.

Porto Alegre

2007

*Um barco sai para leste e outro para  
oeste levados pelo mesmo vento que  
sopra. É a posição das velas, e não o  
sopro do vento, que determina o  
caminho que ele segue.  
(Ella Wheeler Wilcox)*

## **DEDICATÓRIA**

Para Thiago Rafael e Gabriel Leonardo, inspirações para minha perseverança;

## **AGRADECIMENTOS**

Em primeiro lugar, a Deus: sem fé, não teria aguentado os últimos dez anos!

A Luiz César, amigo e verdadeiro irmão, apoiador e incentivador da idéia desde o primeiro momento;

Aos meus Pais, que apesar de tudo, me apoiaram enquanto família;

Ao orientador Francisco Kliemann, além de tudo um amigo para a vida;

Aos professores e funcionários do PPGEF, grupo formidável de pessoas que sempre me ajudaram quando precisei;

Aos amigos que apoiaram, ajudaram, encorajaram, ao longo destes anos todos;

A todos os entrevistados, conhecidos, colegas, a quem devo informações, dicas, análises e serviços que viabilizaram a realização deste trabalho.

Esta tese foi analisada e julgada adequada para a obtenção do título de Doutor em Engenharia de Produção e aprovada em sua forma final pelo Orientador e pela Banca Examinadora designada pelo Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

---

**Prof. Orientador, Dr. Franciso José**

**Kliemann Neto**

Orientador PPGEP/UFRGS

---

**Prof. Flávio Sanson Fogliatto, *Ph.D.***

Coordenador PPGEP/UFRGS

**Banca Examinadora:**

Prof. Cláudio José Müller, Dr. (PPGEP/UFRGS)

Prof. Eugênio Lagemann, Dr. (PPGE/UFRGS)

Prof. Luís Roque Klering, Dr. (PPGA/UFRGS)

Prof. Paulo de Martino Jannuzzi, Dr. (ENCE/IBGE)

# Sumário

<b>1. Introdução.....</b>	<b>13</b>
<b>1.1 Problemática.....</b>	<b>13</b>
<b>1.2 Área de Estudo e Tema do Trabalho.....</b>	<b>21</b>
1.2.1 Justificativa do Tema.....	23
1.2.1.1 Importância do Trabalho.....	23
1.2.1.2 Validade do Trabalho.....	25
1.2.1.3 Oportunidade do Trabalho.....	26
1.2.2 Objetivos do Trabalho.....	28
1.2.2.1 Objetivo Geral.....	28
1.2.2.2 Objetivos Específicos.....	28
1.2.3 Delimitação do Tema.....	29
1.2.4 Delimitação deste Trabalho.....	30
<b>1.3 Método.....</b>	<b>32</b>
1.3.1 Método de Pesquisa.....	32
1.3.2 Método de Trabalho.....	38
<b>1.4 Estrutura do Trabalho.....</b>	<b>41</b>
<b>2. Gestão e Funcionamento do Orçamento Público.....</b>	<b>44</b>
<b>2.1 A Crise do Estado e a Pressão por Reformas.....</b>	<b>44</b>
2.1.1 Administração Pública no Brasil.....	44
2.1.2 Antecedentes Históricos e as Reformas Administrativas.....	46
2.1.3 As Funções de Governo na Regulação do Mercado.....	49
2.1.4 As Mudanças Recentes na Gestão Pública e a Lei de Responsabilidade Fiscal	50
<b>2.2 O Orçamento Público.....</b>	<b>54</b>
2.2.1 Conceitos Gerais.....	54
2.2.2 O Processo Orçamentário e as Definições Políticas.....	55
2.2.3 O Processo Orçamentário e a Fase de Planejamento.....	56
2.2.4 O Processo Orçamentário e a Fase de Execução.....	58
2.2.5 O Processo Orçamentário e a Fase de Controle.....	62
<b>2.3 Criando a Análise Gerencial.....</b>	<b>65</b>
<b>2.4 O Sistema de Custos do Estado do Rio Grande do Sul (SCE).....</b>	<b>68</b>
2.4.1 Conceito e Estrutura do SCE.....	69
2.4.2 Uso gerencial e contribuições do SCE.....	72
2.4.3 Funcionamento Prático do SCE.....	73

2.4.4	Limitações, confiabilidade e ampliação do sistema de custos.....	78
<b>3.</b>	<b><i>Indicadores de Desempenho</i></b> .....	<b>80</b>
3.1	Conceito de Indicadores de Desempenho.....	80
3.2	Formação de Indicadores de Desempenho .....	81
3.3	Metas, Resultados e Hierarquia dos Indicadores de Desempenho.....	84
3.4	Principais Modelos de Avaliação de Desempenho Utilizados na Iniciativa Privada .....	85
3.4.1	Balanced Scorecard (BSC) .....	88
3.4.2	Gerenciamento Matricial de Despesas e de Receitas (GMD e GMR) .....	92
3.4.2.1	Fundamentos Conceituais do GMD.....	93
3.4.2.2	A Aplicação do GMD na Gestão Pública .....	97
3.4.2.3	O caso do GMD na Gestão Pública do Rio Grande do Sul.....	99
3.4.2.4	Gerenciamento Matricial de Receitas (GMR) .....	101
3.4.2.5	O GMR na Gestão Pública do Rio Grande do Sul.....	102
3.4.3	O Uso do Benchmarking .....	104
3.4.4	Integrando o Balanced Scorecard, o Orçamento Matricial e o Benchmarking	106
3.5	Sistemas de Indicadores e Avaliação de Desempenho no Setor Público	108
3.5.1	A Problemática do Uso de Indicadores no Setor Público .....	108
3.5.2	Estrutura dos Indicadores de Desempenho no Setor Público .....	111
3.5.3	Consolidação das Abordagens sobre Indicadores de Desempenho no Setor Público .....	115
<b>4.</b>	<b><i>Sistemática Proposta para Analisar e Acompanhar os Gastos Públicos por Meio de Indicadores de Desempenho</i></b> .....	<b>118</b>
4.1	Fase Preparatória (1 e 2).....	122
4.1.1	Etapa 1 - Treinamento da equipe .....	122
4.1.2	Etapa 2 - Busca de apoio político institucional.....	123
4.2	Fase Estruturante.....	125
4.2.1	Etapa 3 - Definições políticas (orçamento público) .....	126
4.2.2	Etapa 4 - Definição das atividades de governo.....	127
4.3	Fase Operacional .....	129
4.3.1	Etapa 5 - A Entrada dos Recursos pelo Sistema Orçamentário .....	130
4.3.2	Etapa 6 - O Gerenciamento através do SCE e do GMD/GMR .....	132
4.3.3	Etapa 7 - Metas e indicadores.....	136
4.3.4	Etapa 8 - Benchmarkings .....	138
4.4	Fase Organizacional (9 a 10).....	139
4.4.1	Etapa 9 - Avaliação e Revisão Anual do Sistema .....	140

4.4.2	Etapa 10 - Mudança Cultural.....	143
<b>5.</b>	<b>Aplicação da Sistemática Proposta.....</b>	<b>147</b>
<b>5.1</b>	<b>Aplicação em uma Prefeitura: O Caso de Três de Maio.....</b>	<b>147</b>
5.1.1	Etapa 1 - Treinamento da Equipe.....	149
5.1.2	Etapa 2 - Busca de Apoio Político Institucional.....	149
5.1.3	Etapa 3 - Definições Políticas (Orçamento Público) .....	150
5.1.4	Etapa 4 - Definição das Atividades de Governo.....	150
5.1.5	Etapa 5 - Entrada dos Recursos pelo Sistema Orçamentário .....	151
5.1.6	Etapa 6 - O Gerenciamento através do SCE e do GMD/GMR .....	152
5.1.7	Etapa 7 - Metas e indicadores.....	152
5.1.8	Etapa 8 - Benchmarkings entre as escolas de Três de Maio.....	156
5.1.9	Etapa 9 - Avaliação e Revisão Anual do Sistema .....	158
5.1.10	Etapa 10 - Mudança Cultural.....	159
<b>5.2</b>	<b>Construção de Benchmarking: Estudo de Caso na Educação.....</b>	<b>159</b>
5.2.1	Etapas 1 e 2 - Treinamento da Equipe e Busca de Apoio Político Institucional 160	
5.2.2	Fase Estruturante - etapas 03 a 06.....	161
5.2.3	Etapa 7 - Metas e Indicadores.....	161
5.2.4	Etapa 8 - Benchmarkings .....	161
5.2.4.1	Uso dos indicadores para análise dos custos de Escolas do Rio Grande do Sul	162
5.2.5	Etapas 9 e 10 - Avaliação e Revisão Anual do Sistema e Mudança Cultural..	167
<b>5.3</b>	<b>Alocando Custos: O caso da DTIF (Divisão de Tecnologia e Informações Fiscais).....</b>	<b>168</b>
5.3.1	Etapas 1 e 2 – Treinamento da Equipe e Busca de Apoio Político Institucional 169	
5.3.2	Etapa 3: Definições políticas (orçamento público) .....	169
5.3.3	Etapa 4: Definição das atividades de governo .....	169
5.3.4	Etapa 5 - A Entrada dos Recursos pelo Sistema Orçamentário .....	169
5.3.5	Etapa 7 - Metas e indicadores.....	173
5.3.6	Etapa 8 - Benchmarkings .....	173
5.3.7	Etapas 9 e 10 - Avaliação e Revisão Anual do Sistema e Mudança Cultural..	175
<b>5.4</b>	<b>Mudando a Cultura Organizacional: o caso da SEFAZ .....</b>	<b>175</b>
5.4.1	Etapa 01 - Treinamento da equipe.....	175
5.4.2	Etapa 02 - Busca de apoio político institucional.....	177
5.4.3	Etapas 03 a 06.....	177
5.4.4	Etapa 04 - Definição das atividades de governo.....	178
5.4.5	Etapa 05 - A entrada dos recursos pelo sistema orçamentário .....	178
5.4.6	Etapa 07 - Metas e indicadores.....	179
5.4.6.1	Relatório de Atividades .....	179

5.4.6.2	O Prêmio por Produtividade e Eficiência (PPE) da SEFAZ.....	180
5.4.7	Etapa 08 - Benchmarkings .....	182
5.4.8	Etapa 09 - Avaliação e revisão anual da sistemática.....	182
5.4.9	Etapa 10 - Mudança cultural.....	182
<b>5.5</b>	<b>Considerações Finais .....</b>	<b>184</b>
<b>6.</b>	<b>Conclusão e Recomendações para Futuras Pesquisas .....</b>	<b>185</b>
6.1	Conclusão.....	185
6.2	Recomendações para Futuras Pesquisas .....	188
6.3	Limitações deste trabalho .....	190
<b>7.</b>	<b>Referências.....</b>	<b>191</b>
<b>8.</b>	<b>Apêndice.....</b>	<b>199</b>
8.1	<b>Apêndice A: Descrição dos Sistemas de Informática formadores do SCE</b>	<b>200</b>
8.1.1	FPE (Finanças Públicas do Estado).....	200
8.1.2	SAM (Sistema de Administração de Materiais).....	202
8.1.3	Sistema RHE (Recursos Humanos do Estado).....	204
<b>9.</b>	<b>Anexos.....</b>	<b>205</b>
9.1	<b>Anexo A: Roteiros de Entrevistas .....</b>	<b>206</b>
9.1.1	Roteiro para Entrevistas - Geral.....	206
9.1.2	Roteiro para Entrevistas - GMR .....	206
9.1.3	Roteiro para Entrevistas – Mudança Cultural.....	206
9.1.4	Roteiro para Entrevistas - GMD .....	207
9.1.5	Roteiro para Entrevistas - Indicadores de desempenho .....	208
9.2	<b>Anexo B: A CAGE e o SCE .....</b>	<b>208</b>
9.2.1	O Processo de Construção do CCE, hoje SCE .....	209
9.2.1.1	Etapa 1: Desenvolvimento da Infra-Estrutura.....	210
9.2.1.2	Etapa 2: Cálculo de Custos a Partir do Orçamento.....	210
9.2.1.3	Etapa 3: Fases de Desenvolvimento e Implementação do CCE, hoje SCE 212	
9.2.1.4	Macrofase I – Setorização dos Gastos e Custos.....	212
9.2.1.5	Apropriação dos Gastos/Custos aos Centros de Custos e vinculação com a classificação orçamentária .....	216
9.2.1.6	Mecanismos de Apropriação dos Gastos/Custos aos Centros de Custos a partir dos múltiplos bancos de dados do Estado .....	218
9.2.1.7	Macrofase II – Repasse dos Custos de Apoio sobre as Atividades-Fim... 219	
9.2.1.8	Macrofase III – Apuração dos Custos dos Serviços, Bens e Produtos .....	220
9.2.1.9	Visão Integrada das Macrofases I, II e III .....	220
9.3	<b>Anexo C: Indicadores de Impacto .....</b>	<b>222</b>

**9.4 Anexo D: Formalização do PPE – Prêmio de Produtividade e Eficiência**  
**224**

## Índice de Figuras

Figura 1: Classificação das pesquisas segundo as variáveis.....	37
Figura 2: Metodologia de condução do trabalho .....	38
Figura 3: Estruturação da Tese .....	42
Figura 4: Visão Geral do Processo Orçamentário .....	55
Figura 5: O Processo Orçamentário e a Fase de Planejamento .....	57
Figura 6: O Processo Orçamentário e a Fase da Execução .....	59
Figura 7: O Processo Orçamentário e a Fase de Controle .....	63
Figura 8: Estruturação dos Bancos de Dados no SCE.....	71
Figura 9: Estrutura dos Centros de Responsabilidade .....	72
Figura 10: SCE - Tela inicial, com a Secretaria da Fazenda.....	74
Figura 11: SCE - Primeiro desdobramento da Secretaria da Fazenda, com gabinete .....	74
Figura 12: SCE - Desdobrando para o Gabinete do Secretário da Fazenda .....	75
Figura 13: SCE - Desdobramentos para Centros de Custos do Gabinete .....	76
Figura 14: SCE - Agregação dos Custos .....	77
Figura 15: Valores dos Materiais em um centro de custos com sua discriminação ..	78
Figura 16: Definindo as relações de causa e efeito da estratégia .....	88
Figura 17: O Gerenciamento Matricial de Despesas no Governo do Rio Grande do Sul.....	95
Figura 18: Exemplo de Negociação entre Gestores de Pacote e Níveis Gerenciais.	98
Figura 19: Exemplo de Negociação entre Gestores de Pacote e Níveis Gerenciais .....	100
Figura 20: Tela de início do GMR.....	103
Figura 21: Tela com as metas .....	104
Figura 22: Exemplo de uso de indicadores para o setor de educação para Shah (2006).....	114
Figura 23: Estrutura Final da Sistemática Proposta .....	118
Figura 24: Fase Estruturante – Aspectos Externos da Sistemática Proposta .....	125
Figura 25: Etapas Estruturantes – Definições Políticas.....	126
Figura 26: Definição das Atividades de Governo pela Sistematização .....	128
Figura 27: Fase Operacional, caracterizada pelo uso do SCE, GMD/GMR para avaliação dos Projetos e Atividades de Governo .....	130
Figura 28: A Execução Orçamentária ao longo do ano contabilizada pela CAGE ..	131
Figura 29: Sugestão para uso Gerencial do SCE.....	133
Figura 30: GMD e GMR já em uso .....	134
Figura 31: Formação da Matriz de Metas x <i>Benchmarking</i> para Avaliação .....	137
Figura 32: Planos de Melhoria vinculados à Avaliação .....	140
Figura 33: Planos de Melhoria debatidos com as Secretarias e a Sociedade.....	141
Figura 34: Processos internos de controle do orçamento na Prefeitura de Três de Maio .....	151
Figura 35: Organograma da Receita Estadual .....	170
Figura 36: Tela de saída do SisPlan (Sistema de Planejamento) .....	176
Figura 37: Tela de saída do relatório de atividades.....	180

Figura 38: Relação entre SCE e FPE.....	200
Figura 39: Tela de entrada com os módulos do sistema.....	201
Figura 40: Telas de Pesquisa do SAM.....	203
Figura 41: Tela de pedidos com o Centro de Custos.....	203
Figura 42: Tela de Entrada para Servidor no RHE.....	204
Figura 43: Do Orçamento ao Sistema de Custeio.....	211
Figura 44: Estrutura dos CRs outros Entes Públicos Responsabilidade.....	212
Figura 45: Alocação de Custos dos bancos de dados aos Centros de Custos.....	219

## Índice de Tabelas

Tabela 1: Critérios para Geração de um Indicador de Desempenho .....	82
Tabela 2: Resumo das Principais características dos modelos de avaliação de desempenho apresentados na literatura .....	87
Tabela 3: Principais características dos indicadores de desempenho propostos para o setor público.....	116
Tabela 4: Evolução das Matrículas nas Escolas do Município de Três de Maio .....	153
Tabela 5: Detalhamento Mensal dos Gastos com Água, Eletricidade e Telefone da Escola F .....	154
Tabela 6: Detalhamento e Consolidação Anual dos Gastos da Escola F .....	154
Tabela 7: Levantamento do número de alunos reprovados na Escola F .....	155
Tabela 8: Indicadores de Eficácia e Eficiência e Escola F .....	155
Tabela 9: Análise Geral da Eficácia das Escolas de Três de Maio em 2005 das Escolas Analisadas .....	155
Tabela 10: Comparação dos custos por aluno nas escolas de Três de Maio em 2004, 2005, e 2006 sem incluir os gastos com as instalações.....	156
Tabela 11: Comparação dos custos por aluno nas escolas de Três de Maio em 2004, 2005 e 2006 incluindo-se os gastos com as instalações.....	157
Tabela 12: Composição dos Gastos por Aluno nas Escolas de Três de Maio em em 2006 .....	158
Tabela 13: Gasto médio por aluno no Estado do Rio Grande do Sul.....	163
Tabela 14: Principais Indicadores de Inflação Brasileiros .....	163
Tabela 15: Análise dos Gastos Médios por aluno na UERGS .....	165
Tabela 16: Matriculados e Aprovados na Fundação Liberato Salzano .....	165
Tabela 17: Número de alunos, professores, funcionários e em nível Estadual, Federal, Municipal e Particular para o Estado do Rio Grande do Sul em 2005 .....	166
Tabela 18: Número de alunos, professores, funcionários e em nível Estadual, Federal, Municipal e Particular para o Estado do Rio Grande do Sul em 2006 .....	167
Tabela 19: Rateio dos Custos para os Departamentos.....	171
Tabela 20: Rateio dos Custos para a Receita .....	171
Tabela 21: Rateio dos Custos para o DTIF .....	172
Tabela 22: Materiais Consumidos no órgão em 2006 .....	174
Tabela 23: Gastos e custos setoriais com abertura em nível de estrutura organizacional e da classificação orçamentária de despesas.....	213
Tabela 24: Estruturação dos grupos de Centros de Custos.....	214
Tabela 25: Estrutura do Código do Centro de Custos Combinado com o Conceito de Grupo de Centro de Custos.....	216
Tabela 26: Exemplo do Código .....	216
Tabela 27: Resumo das Macrofases .....	220

## Lista de Abreviaturas

AFE – Sistema de Administração Financeira do Estado	IBGE – Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
AFTE – Agente Fiscal do Tesouro do Estado	INDG – Instituto Nacional de Desenvolvimento Gerencial
BF – Balanço Financeiro	LDO – Lei das Diretrizes Orçamentárias
BO – Balanço Orçamentário	LOA – Lei do Orçamento Anual
BP – Balanço Patrimonial	LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal
CAGE – Contadoria e Auditoria Geral do Estado	OD - Orçamento por Desempenho
CCE – Contabilidade de Custos do Estado	PGQP – Programa Gaúcho de Qualidade e Produtividade
DDPE – Departamento da Despesa Pública Estadual, ou “Despesa”	PNAD – Pesquisa Nacional de Amostras de Domicílios
DPO - Divisão de Programação Orçamentária	PPA – Plano Plurianual
DPROF - Divisão de Programação Financeira	PPE – Prêmio de Produtividade e Eficiência
DRP, DRPE – Departamento da Receita Pública Estadual, ou “Receita”	PPGEP – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção
DTIF – Divisão de Tecnologia e Informações Fiscais	RS – Estado do Rio Grande do Sul
DVP – Demonstração das Variações Patrimoniais	SC – Sistema Compensado
EBAP – Escola Brasileira de Administração Pública	SCC - Sistema de Controle de Contratos
EBFIN – Encontro Brasileiro de Finanças	SCE – Sistema de Custos do Estado
ENANPAD – Encontro Nacional de Pós-Graduação em Administração	SEFAZ – Secretaria da Fazenda do Estado o Rio Grande do Sul
ENEGEP – Encontro Nacional de Engenharia de Produção	SF – Sistema Financeiro
FGV – Fundação Getulio Vargas	SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira
FPE – Sistema Finanças Públicas do Estado	SINCAGE – Sistema de Informações da CAGE
FPNQ – Fundação para o Prêmio Nacional da Qualidade	SO – Sistema Orçamentário
GMD – Gerenciamento Matricial de Despesas	SP – Sistema Patrimonial
GMR – Gerenciamento Matricial de Receitas	SR – Sistema de Resultados
	SRF – Secretaria da Receita Federal
	STN – Secretaria do Tesouro Nacional
	TCU – Tribunal de Contas da União
	TTE – Técnico do Tesouro do Estado

## Resumo

O Governo, nacional e estadual, tem avançado nas leis que regem o gasto público. A Lei de Responsabilidade Fiscal é um marco na busca do equilíbrio das contas públicas. Entre outras atribuições, esta lei também deu origem, juntamente com a reforma constitucional de 1993, às bases para a avaliação por desempenho, à criação de sistemas de custos e ao uso de indicadores de desempenho na máquina pública. Apesar dos potenciais avanços que vêm ocorrendo com o uso destas ferramentas nos últimos anos, ainda existem dificuldades conceituais em sua operacionalização a fim de melhorar a eficiência da Administração Pública e, conseqüentemente, os resultados à população. Ainda se observa que, ao lado de um grande volume de trabalho e das demandas atendidas, há um conjunto de demandas reprimidas, paralelo a desperdícios ocorridos. Esta situação pode ser minimizada através da contínua avaliação dos gastos públicos, proporcionada pela utilização de sistemas de custos gerenciais pelos servidores públicos. Com os indicadores gerados por estes sistemas, torna-se possível melhorar o processo decisório de alocação de recursos. Este trabalho propõe uma sistemática de avaliação de desempenho dos gastos públicos que, usando sistemas de informática e bases de dados já existentes, portanto com baixo custo operacional, desenvolve um conjunto de indicadores de desempenho para acompanhar a gestão da coisa pública. A comparação destes indicadores cria um instrumento para comparação de custos na realização das atividades. Por fim, este instrumento pode ser vinculado à remuneração variável e políticas públicas, melhorando a gestão do Estado. No caso do Estado do Rio Grande do Sul, os indicadores podem ser construídos vinculando-se informações do SCE (Sistema de Custos do Estado) com os resultados desejados. Em outros entes, o sistema pode ser construído com recursos amplamente disponíveis, como planilhas de cálculo. A partir destes indicadores se torna possível acompanhar a melhoria do indicador e seu custo, assim como estabelecer critérios claros vinculados à remuneração por desempenho para os diversos setores da máquina pública estatal. Para fins de validação, o trabalho apresenta também casos de sucesso ocorridos com a aplicação de etapas do método proposto em outras organizações públicas, o que demonstra sua viabilidade prática. A Secretaria da Fazenda possui um sistema de remuneração variável de sucesso. O Orçamento Matricial de Despesas e o da Receita validam novamente a qualidade das informações do Estado. Para uma cidade no interior, construíram-se os indicadores a partir de informações espalhadas, mesmo não havendo um sistema de informações como o Estadual. As diferenças e mudanças necessárias para sua aplicação ao caso prático gaúcho, assim como a sistemática, foram discutidas com representantes de diversos setores da sociedade e de todos os poderes, os quais endossaram a proposta.

**Palavras-Chave:** indicadores de desempenho; Setor Público; Modelo de gestão.

## Abstract

The national and state government has advanced in the governing public spending controlling laws. The Law of Fiscal Responsibility is a milestone in the quest to balance the public accounts. Among other tasks, this law also led, together with the constitutional reform of 1993, to the basis for the evaluation of performance, to the creation of costs systems and to the use of performance indicators in the public engine. Despite potential progress that has occurred with the use of these tools in recent years, there are still conceptual difficulties in its operation to improve the efficiency of public administration and, therefore, the results to the population. It is still observed that, next to a large volume of met works and demands, there is a set of suppressed demands, parallel to occurring waste. This can be minimized by continuous evaluation of public expenditure, provided by the use of costs management systems by public officials. With the indicators generated by these systems, it is possible to improve the decision making process for allocating resources. This paper proposes a systematic evaluation of public spending performance through already existing computer systems and databases, therefore with low operational cost, developing a set of performance indicators to monitor the management of public affairs. The analysis of these indicators creates a tool for comparing costs in carrying out activities. Finally, this tool can be linked to variable remuneration and public policies, improving the management of the state. In the case of Rio Grande do Sul (most southern Brazilian state) the indicators can be built linking up information from SCE (State Costs System) with the desired results. In other entities, the system can be built with resources widely available, such as spreadsheets. From these indicators it is possible to monitor the improvement of the indicator and its cost, as well as establish clear criteria tied to the performance payment for the various sectors of the public state machine. For purposes of validation, the work also presents cases of success experienced with steps of the method proposed in other public organizations, which shows its practical feasibility. The Finance Department has a successful variable remuneration system. The Expenditure and Revenue Matrix Budget validates again the quality of the State information. For the countryside cities, the indicators were built up from scattered information, even with no information system as that of the State. The necessary differences and changes for their to practical application in Rio Grande do Sul, as well as the systematic, were discussed with representatives of various sectors of society and all powers, which endorsed the proposal.

**Keywords:** performance indicators; Public service; management model.

## **1. Introdução**

Neste capítulo apresenta-se a problemática da pesquisa, a qual contextualiza os objetivos do trabalho, bem como discutem-se as justificativas do mesmo, a delimitação de seu alcance e o método a ser utilizado. No final, apresenta-se a estrutura do trabalho.

### **1.1 *Problemática***

Desde o início da década de 1990, o Brasil vem atravessando um acentuado período de mudanças. Do ponto de vista externo, a maior exposição da Nação aos produtos importados tem feito a sociedade brasileira ampliar a sua capacidade competitiva e sua produtividade (PGQP, 2006). Problemas como o crescente déficit previdenciário (PATU, 2006; GIAMBIAGI, 2006), o crescimento da China, a necessidade de investimento em infra-estrutura (BRASIL, 2006), a carga tributária recorde (CARGA TRIBUTÁRIA, 2006), o excesso de burocracia tributária, entre outros, refletem-se em problemas, como interferência no crescimento econômico e na qualidade de vida da população.

Somados a esses problemas estão os de ordem interna. Desde o segundo choque do petróleo, em 1979, o Brasil vem passando por sucessivas crises e pacotes econômicos, responsáveis por um desempenho medíocre do crescimento da economia ante a média histórica do século XX (BRESSER PEREIRA, 2006). Se este desempenho recente for comparado às economias de outras nações em desenvolvimento no mesmo período (notadamente os Tigres Asiáticos) e, recentemente, com os demais membros do grupo denominado BRIC (Brasil, Rússia, Índia e China), o desempenho econômico torna-se insatisfatório praticamente sob qualquer perspectiva pela qual seja analisado.

Esses resultados e seus efeitos, diretos e indiretos, vêm gerando insatisfação e insegurança na população, cujos efeitos são sentidos sob os mais diversos pontos de vista (pessoal, profissional e social). Entre os efeitos, encontram-se as reações da sociedade na busca de mudanças, tais como o aumento de matrículas em todos

os níveis de ensino, a pressão pela diminuição da carga tributária (PAIVA, 2006), o questionamento do verdadeiro papel do Estado na economia, a pressão pelo crescimento econômico (CRUZ *et alli*, 2006; KRAKOVICS, 2006), a manutenção do sucesso no combate à inflação (SANDRINI, 2006), o ajuste das contas do Estado e a eleição de candidatos que prometem a continuidade das mudanças. É um caminho correto, haja vista a relação existente entre a qualidade da governança pública e o crescimento da renda per capita, entre outros benefícios (KNACK; MANNING, 2000).

Esta pressão resultou em inúmeras reformas nas últimas duas décadas. São reformas como a nova Constituição em 1988, a abertura da economia no governo Collor, a intensificação das privatizações na gestão FHC (GIAMBIAGI, ALÉM, 2005), com a venda de empresas de grande valor, como as petroquímicas e siderúrgicas, as reformas constitucionais de 1998 e de 2003. Não obstante os avanços ocorridos, a sociedade pressiona por novas reformas, como nos âmbitos trabalhista, previdenciário e tributário, apenas para citar algumas, uma vez que as reformas já feitas na década passada são vistas como insuficientes.

Dentro deste contexto, os servidores públicos enfrentam críticas, expectativas e exigências de uma maneira bastante agressiva, reconhecendo nelas mais um perigo e um ataque do que uma oportunidade. A forma como a questão do serviço público tem sido conduzida, mais do que ajudar a resolver a problemática da produtividade, tem criado mudanças que beiram ao desprezo pelo papel dos servidores públicos (TOHÁ; SOLARI, 1997). No bojo das mudanças, talvez a maior reforma venha de uma nova mentalidade: a da busca da eficiência, uma das propulsoras deste processo de avanço institucional. Esta nova mentalidade tem feito a sociedade buscar um Estado cada vez mais eficiente (NASSIF, 2006; CASTANHAR, 2003). As privatizações e suas agências reguladoras seriam o exemplo maior do processo pois, em tese, suas decisões seriam tomadas sem a ingerência política, levando a melhores resultados. Esta eficiência, proveniente de um Estado cada vez mais regulador e menos produtor, justificaria as privatizações e as terceirizações da máquina pública. O fato, porém, é que não se pode dizer que determinada forma de gestão é mais ou menos eficiente sem critérios objetivos.

O novo contexto, com muitas propostas diferentes, sugere a aplicação de reformas cujos resultados foram expressivos em outros países. As realidades são muito variadas e, por isto, é importante não perder-se de vista o contexto nacional

para poder estabelecer-se a troca de experiências e soluções (TOHÁ; SOLARI, 1997). Algum tipo de reforma com o uso de indicadores de desempenho vinculados a custos, porém, não foi encontrada.

Neste contexto surge a recomendação para o uso de indicadores de desempenho para avaliar a eficiência e a eficácia dos serviços públicos, tema do presente trabalho. Por eficiência entenda-se o retorno oferecido pelo Estado por meio do uso do dinheiro arrecadado, sendo esta a fonte primária dos recursos públicos (KOHAMA, 2003; GIACOMONI, 2005). Conforme já mencionado, um Estado que gasta aproximadamente 40% do PIB oferece que contrapartidas à sociedade (GIACOMONI, 2005; GIAMBIAGI; ALÉM, 2005)? Ao oferecer essas contrapartidas, este Estado está sendo eficiente e justificando os valores gastos? Com o uso permanente de indicadores de desempenho é possível não apenas mensurar a eficiência e eficácia, mas sua evolução no tempo. Além disso, os indicadores permitem diversos tipos de comparação e podem ser utilizados como ferramenta administrativa.

Independentemente das considerações de crítica da população ao Estado, devido particularmente ao descontentamento dos seus cidadãos, o fato é que praticamente inexistem indicadores para mensurar objetivamente os resultados da ação governamental. Objetivamente falando, muitas das críticas e do descontentamento não podem ser atestados ou comprovados pela falta de informações, sendo os julgamentos encontrados feitos a partir de avaliações subjetivas.

O momento, porém, é propício para mudanças nesse sentido. Além da cobrança da população, o uso de indicadores de desempenho disseminou-se na iniciativa privada (MÜLLER, 2003; RECH, 2002) em paralelo ao desenvolvimento da Tecnologia de Informação na máquina pública (JANNUZZI, 2005). O uso de indicadores de desempenho com base em cruzamentos de informações hoje já disponíveis pode oferecer, com baixo custo, aos gestores públicos novas perspectivas sobre a eficiência e eficácia da máquina pública.

No Brasil, nos últimos 30 anos, algumas dessas mudanças também têm acontecido devido a melhorias: criação de aparatos legais e instrumentos contábeis de controle com vistas a eliminar o desvio dos recursos públicos, particularmente as

Leis n°s 4.320/64 (da Contabilidade Pública), 200/67 (do Orçamento Programa) e 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). O cumprimento dessas leis obrigou o governo federal a uma organização de todas as despesas e receitas para tornar possível rastrear a origem e a aplicação de todos os recursos arrecadados. Para conseguir operacionalizar essas exigências legais, o Estado brasileiro desenvolveu um conjunto de bancos de dados informatizados para a administração pública, em todas as esferas de governo (KOHAMA, 2003; GIACOMONI, 2005; CAGE, 2006). Hoje, inúmeros sistemas, notadamente o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), do governo federal, têm condições de registrar, em tempo real, praticamente toda a movimentação de recursos em um grande nível de detalhe para qualquer órgão, unidade de despesa, rubrica, alínea ou outra classificação.

A seara do entendimento dos detalhes das classificações orçamentárias é para especialistas e foge ao escopo deste trabalho. Porém, o fato é que existe hoje uma volumosa base de dados criada para o atendimento à legislação citada e que não é utilizada para fins gerenciais. Em uma sociedade que exige cada vez mais eficiência e eficácia do gasto público e onde faltam critérios objetivos para o julgamento do que é feito, o manuseio e a análise desses bancos de dados permitiriam a geração de indicadores de desempenho com finalidade gerencial.

Essa eficácia gerencial tem se tornado cada vez mais exigida particularmente em função do atual quadro de crise financeira no Estado do Rio Grande do Sul, o qual tem ocupado um grande espaço de debate na sociedade gaúcha, criando uma pressão para melhoria e aumento da eficiência. A governadora eleita em 2006 declarou: “Fui eleita para reverter o déficit do Estado em dois anos. Estamos pretendendo com esse programa reverter a tendência que está nos colocando em último lugar” (ORTOLAN; COUTINHO, 2006), referindo-se às finanças estaduais do Rio Grande do Sul no âmbito da economia nacional. Para reverter essa situação e cumprir sua promessa de campanha, a governadora eleita enviou no final de 2006 à Assembléia Legislativa um pacote de medidas objetivando diminuir os custos e aumentar a arrecadação, o que permitia um ajuste de 1,4 bilhão de reais. O restante, um ajuste dos demais 850 milhões, ficaria para o segundo ano do governo. Nesse sentido, uma das medidas mais duras seria a manutenção do ‘tarifaço’, um aumento de alíquotas realizado em 2004 pelo então Governador Germano Rigotto. O pacote de medidas incluía:

- Aumento das Receitas, basicamente do ICMS:
  - renovação das alíquotas ampliadas de energia, gasolina e telecomunicações;
  - corte de 30% nos créditos presumidos de empresas;
  - teto de 300 milhões anuais para a liberação de créditos de exportações;
  - alteração nas normas do diferencial de alíquota na fronteira;
  - suspensão temporária do programa RS Competitivo;
  - elevação da alíquota de 25% para 28% para armas, munições, cigarros, perfumes, brinquedos;
  - elevação da alíquota de 18% para 21% para refrigerantes;
  - extinção parcial do diferimento de energia elétrica para produtores rurais e para o comércio;
  - cobrança do ICMS diferido nas exportações de produtos primários.
- Redução das despesas:
  - corte de 20% nos Cargos em Comissão;
  - redução de 30% no gasto de custeio da máquina;
  - reestruturação das carreiras estaduais;
  - dois anos sem reajustes de salários para o funcionalismo;
  - fim da duplicidade de funções entre diferentes órgãos.
  - desoneração do ICMS: uma lista de produtos de alimentação, construção civil e indústria teriam suas alíquotas baixadas.
- Outra medida, com impacto de longo prazo, seria a criação de três fundos:
  - Fundo de Garantia da Previdência Pública Estadual, já em 2007;
  - Reserva Financeira de Equilíbrio Orçamentário para o adicional de arrecadação futura;
  - Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza.

Finalmente, este pacote de medidas incluía uma proposta de renegociação da dívida com a União, sob o argumento de que a responsabilidade do Estado deve ser premiada (TUCANA..., 31/10/2006, p. 9), uma vez que a dívida é paga “rigorosamente em dia desde 1998”. O sucesso neste caminho, porém, não tem acontecido na forma como gostaria a governadora.

Antes mesmo do pacote de final de 2006, em 12 de dezembro a Assembléia Legislativa aprovou um aumento de 6,09% aos servidores do Judiciário e Ministério Público (BASE, 13/12/2006). Esse aumento já estava sendo protelado desde o mês anterior (LEMOS, 2006), quando ela pediu prazo para a Assembléia votá-lo. O aumento do subsídio do Ministério Público ficou para o final de 2007, quando foi aprovado juntamente com os defensores públicos estaduais.

O grande pacote proposto começou com problemas inclusive entre os aliados, o que levou a governadora a pedir, em 21 de dezembro, união ao redor da sua aprovação pelo legislativo (GERSON, 2006). Dois secretários entregaram as pastas

(YEDA DECIDE, 2006). Os deputados da base aliada já previram, antes do envio à Assembléia, grande dificuldade em função da repercussão dos aumentos junto à população. O Pacote proposto, conforme pareciam indicar as circunstâncias, não foi aprovado. Inicialmente, tal proposta causou um choque em diversos partidos aliados pelos aumentos propostos. O vice-governador eleito, Paulo Feijó, rejeitou seu apoio devido aos mesmos aumentos. A oposição classificou a proposta como “estelionato eleitoral” (PAULO FEIJÓ, 20/12/2006, p. 20). Também foi noticiado no período que as mudanças sugeridas nas negociações com outros partidos não estavam incluídas (ELMI, 2007). Agora, o Estado ainda depende dos repasses a serem enviados pelo governo federal para colocar as contas em dia (OLIVEIRA, 2006). Como estes repasses não vieram, o Estado tomou outras medidas, colocando as ações do novo Governo em função da falta de recursos.

A crise do Estado tem sido um dos eixos centrais, se não o principal, de todas as ações do Governo do Estado ao longo do ano. Já no início de janeiro, na primeira semana de governo, começaram os cortes no orçamento. Neste momento a Governadora declarou que (BRUM, 2007d):

O executivo fará o que lhe compete para zerar o déficit, e levaremos a discussão à Assembléia. Queremos equilibrar as finanças no menor tempo possível. Mas respeitaremos os votos de cada bancada.

Conforme explicado no capítulo dois, aspectos como a Lei do Orçamento, devem ser aprovados pelo Legislativo. Além disso, se os outros poderes não cortarem gastos, apenas a economia do Executivo pode não ser suficiente para sanear a crise. Nesta primeira semana, da mesma forma, 21 dos 27 governadores fizeram o mesmo, retratando um problema comum nos Estados Brasileiros (ZERO HORA, 04/01/2007). A crítica foi imediata, sob diversas frentes. Entre as críticas, destacam-se os movimentos sindicais (como os Técnicos do Tesouro do Estado) que mencionam a questão de ineficiências na fiscalização, resultando em queda de receita. Também surgiram inúmeras críticas sobre a improbidade e impunidade, que geram diversos tipos de crimes que agravam os problemas mencionados.

Um dos ápices da crise foi o parcelamento dos salários acima de 2.500,00 reais em maio e junho, e em 1.950,00 nos meses seguintes. Foram atingidos 20.102 (7,34%) dos 273.975 servidores do estado, incluindo ativos, inativos e pensionistas). Outro conflito foi o veto ao reajuste de 6,09% do Judiciário e do Ministério Público

em janeiro. Os outros poderes trataram a iniciativa como uma ingerência. O presidente do TJ, por exemplo, disse que o Judiciário já havia feito sua parte.

Em paralelo, do ponto de vista do aumento da eficiência, começa a surgir uma cultura de criação de indicadores para o Governo do Estado. A primeira instituição a realizá-lo será a Brigada Militar, cuja meta é, por exemplo, abordar 70 mil veículos por dia. Há metas para outros tipos de crimes. Os pelotões que atingirem os melhores resultados serão premiados. O objetivo é criar uma cultura neste sentido, a ser mantida no tempo. A Brigada Militar está servindo para a experiência inicial. Com o tempo, o objetivo é levar a experiência para os demais órgãos públicos do Estado (IRION, 2007). Os resultados divulgados em março, dois meses depois, mostraram uma queda nos principais indicadores de violência, mostrando a eficiência do novo sistema.

Em julho, antes da crise da bolsa, o sucesso no leilão de ações do Banrisul rendeu ao Governo do Estado mais de dois bilhões de reais, dinheiro utilizado para resolver problemas do longo prazo, como a criação de um fundo de aposentadoria dos servidores. Finalmente, como medida corretiva, o Poder Executivo (MENSAGEM DA GOVERNADORA, 2007) encaminhou à Assembléia Legislativa no último trimestre um pacote estruturante, com objetivo de melhorar a arrecadação tributária, onde se destacam:

- Combate à sonegação;
- Orçamento sem receitas fictícias;
- Atraso no salário dos servidores do executivo, o que permitiu manter em dia os pagamentos à União;
- Uma Lei de Responsabilidade Fiscal Estadual (LRF-e);
- Extinção de Cargos em Comissão (CCs);
- Venda de imóveis;
- Majoração de alíquotas do ICMS;
- Revisão das desonerações a empresas;
- Projeto de devolução de 20% do ICMS ao consumidor.

Esse cenário, por outro lado, pressiona fortemente pela busca da eficiência, o que também significa corte de custos, o que torna projetos como o desta tese e do Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD) cada vez mais interessantes para a administração estadual. O GMD é uma ferramenta administrativa pela qual, comparando-se custos de áreas semelhantes, procura-se diminuí-los, conforme explicado no 3.4.2 - Gerenciamento Matricial de Despesas, na página 92. Ele tem se mostrado um poderoso instrumento para corte de custos, enquanto a utilização de indicadores pode mostrar onde seriam os melhores locais para os cortes. Em paralelo, existem os demais sistemas informatizados que armazenam toda a

informação do Estado e que podem ser transformados em sistemas de avaliação gerencial.

O Estado do Rio Grande do Sul, local da aplicação deste trabalho, assume, dentro deste contexto de uso de tecnologia da informação, uma posição de vanguarda nacional pelo estágio avançado atingido no desenvolvimento destes sistemas. No Rio Grande do Sul (doravante também chamado **Estado** neste trabalho) os diversos bancos de dados também estão sendo consolidados ou vinculados a um sistema maior, denominado Sistema de Custos do Estado (SCE). Trata-se de um banco de dados centralizador das informações de custo de estado, tais como contratos, licitações e execução orçamentária. A forma como o SCE foi estruturado permite alocar os custos de atividades, programas e serviços para quaisquer dos milhares de Centros de Custos do Estado já existentes, ou outros que venham a ser criados. Por intermédio do levantamento desses custos e sua vinculação com os resultados das diferentes áreas do Estado será possível conhecer os custos das diferentes atividades governamentais. O cruzamento desses custos com os indicadores dos resultados atingidos pela ação governamental permitiria conhecer o custo daquilo que é feito com os tributos. Portanto, existe a oportunidade histórica de se criar indicadores de custos objetivos, mensuráveis periodicamente e comparáveis, a fim de que sejam utilizados para tomada de decisão gerencial no serviço público.

Este trabalho pretende, portanto, sugerir uma estrutura lógica para o uso gerencial do SCE e demais bancos de dados para tomada de decisão. Esses indicadores, atualizados periodicamente e gerados automaticamente pelos sistemas, poderão ser comparados pelos gestores públicos tanto transversalmente (com outras instituições, públicas e privadas) como longitudinalmente (ao longo do tempo). Com os resultados dessas comparações, e sempre apoiados na legislação e na experiência acumuladas, os gestores públicos constituirão uma base de informações para tomar decisões mais corretas em termos de relação custo-benefício nas ações de Governo, bem como para estabelecer objetivos e metas de desempenho no serviço público, cobrar o atingimento dos resultados e premiar os servidores pelo seu alcance, aumentando, assim, a eficiência e a eficácia global no uso de recursos do Governo, seja em nível da União, Estadual ou Municipal.

## **1.2 Área de Estudo e Tema do Trabalho**

Este trabalho situa-se na área dos indicadores de desempenho, onde se podem encontrar autores como PGQP (2006), Müller (2003), Kaplan e Norton (1997, 2000), Hronec (1994) dentre outros. O trabalho também faz uso das contribuições da área de custos, como Hansen e Mowen (2001), com a finalidade de aprender a interpretar melhor os indicadores.

O tema central deste trabalho é a construção, a partir de dados fornecidos pelos sistemas de custos (no caso do Rio Grande do Sul, o SCE) e pelos indicadores sociais, de uma sistemática de avaliação de desempenho para acompanhamento dos gastos públicos dentro do orçamento. O tema é abaixo discutido e, em seguida, delimitado.

Atualmente, o Estado do Rio Grande do Sul já dispõe de um processo orçamentário bastante moderno. Brevemente, seu funcionamento inicia com o Plano Plurianual (PPA), no qual são alocadas as despesas de longo prazo. A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) cria os fundamentos legais para a Lei do Orçamento Anual do ano seguinte (LOA), sem a qual nenhuma despesa pode ser executada. Portanto, toda a despesa só ocorre com prévia autorização legislativa, assim como a lei determina os parâmetros para arrecadação. Todas estas informações foram criadas para atender à Lei 4320/64, criada com a finalidade de controlar o orçamento. Esta Lei, portanto, não teve por objetivo servir para melhor tomada de decisão no serviço público.

De acordo com a Contadoria e Auditoria Geral do Estado (CAGE, 2006), o orçamento anual do Estado estima a receita e fixa as despesas, carecendo, contudo, de instrumentos específicos para o detalhamento dos gastos/custos por setor de ocorrência, unidade de serviço e/ou bem (objetos de custo). A ausência de medidas unitárias dos elementos e objetos que constituem os serviços e/ou bens disponibilizados à sociedade dificulta e, em certas situações, até inviabiliza a análise do gasto público. A adoção de um sistema de contabilidade de custos para a Administração Pública Estadual, além de ser uma exigência legal, constitui-se em uma ferramenta de apoio ao gestor, proporcionando-lhe informações e dados para auxiliá-lo no processo de tomada de decisões, na localização de fatores de desperdício e outras situações, possibilitando melhor desempenho no

gerenciamento dos recursos públicos. Esta complexidade é resolvida por meio de uma série de sistemas informatizados, consolidados no SCE, hoje em construção no Governo Estadual do Rio Grande do Sul.

Os sistemas atuais permitem rastrear a origem de qualquer verba pública, assim como sua destinação. Sistemas equivalentes existem em todas as demais secretarias e órgãos do governo estadual, para cumprir com suas finalidades específicas. Por exemplo, a Secretaria da Educação sabe quais são suas escolas, o número de turmas, o número de alunos aprovados por série, etc, mas não possui informações de custos. O mesmo ocorre com os demais órgãos do Estado, que também não possuem, ou possuem poucas, informações de custos.

Considerando que os sistemas de dados podem ser interligados, é possível vincular os dados de cada secretaria ao SCE. No caso gaúcho, a situação se simplifica porque o órgão responsável pelos custos possui seccionais espalhadas por toda a administração estadual. A CAGE possui a tecnologia necessária para fornecer os dados de custos para os demais órgãos, assim como treiná-los para o uso do sistema. O Departamento da Despesa Pública Estadual (DDPE) também atua neste sentido, verificando a legalidade das liberações orçamentárias. Prosseguindo com o exemplo da Secretaria da Educação mencionado, essa passaria a ter meios para calcular o custo de cada escola, o custo de cada turma, o custo por aluno aprovado, etc. É preciso ter atenção porque esses números, por si só, não representam nada em um primeiro momento, mas assumem importância relevante se utilizados para fins gerenciais (TIBÚRCIO SILVA et alli, 2004).

O uso gerencial propiciará uma mudança de critérios de gestão nos órgãos do Estado, melhorando o processo de planejamento. O planejamento é um processo de escolhas e decisões antecipadas e permite que essas sejam analisadas em função dos objetivos e frente às linhas de ação e aos recursos disponíveis (BARROS, 1998, p. 72), servindo os indicadores como parâmetros para a avaliação do uso dos recursos. No caso, os técnicos da Secretaria da Educação podem analisar sobre os porquês de uma determinada escola custar mais que outra, assim como uma diretora pode observar porque turmas possuem custos diferentes. Seria possível criar indicadores como custo/aluno aprovado. O uso de séries históricas permitiria observar quais as unidades que diminuem ou aumentam os custos.

Duas ressalvas devem ser feitas neste ponto. Primeiro, o aspecto ambiental do planejamento, que contempla uma permanente análise na procura de alternativas viáveis nas mudanças necessárias para o bom andamento da máquina pública. Para Musgrave (apud GIAMBIAGI; ALÉM, 2000), os bens públicos distinguem-se dos bens privados por não poderem ser fornecidos por meio de um sistema de mercado em transações entre consumidores individuais e fornecedores, exigindo um tratamento diferente do setor privado. O Estado deve estar preparado neste sentido, suprindo suas necessidades, mas também deve considerar que o julgamento das ações a serem executadas exige o uso de dados concretos. Deve ser levado em conta que as condições do Governo são extremamente díspares em função das inúmeras peculiaridades locais. Não se pode afirmar, por exemplo, que uma escola com menor despesa é, necessariamente, mais eficiente que outra, simplesmente pelos custos serem menores, dadas as características do ambiente de cada uma.

Este ponto coloca a segunda ressalva, que aponta para a necessidade de um permanente *feedback* em relação a seus métodos, políticas gerenciais e operacionais, estrutura, eficiência e eficácia, controle e, principalmente, na indução dos recursos humanos a um constante aprendizado e reaprendizado das atividades organizativas. Deve-se, portanto, prever o constante retorno e realinhamento de dados sob uma lógica de melhoria constante (BARROS, 1998). Os indicadores podem ser construídos de diversas formas, devendo em cada situação as partes envolvidas escolherem quais os mais indicados. Além disso, o uso constante leva ao estabelecimento de mecanismos de retroalimentação, o que ocasiona não apenas a construção de melhores indicadores, mas também de seu melhor uso.

### **1.2.1 Justificativa do Tema**

De acordo com Roesch (1999), justificar é apresentar razões para a própria existência do trabalho, o que pode ser feito através de três dimensões que, muitas vezes, estão interligadas. São elas: importância, validade e oportunidade. Cada uma dessas dimensões é discutida a seguir.

#### *1.2.1.1 Importância do Trabalho*

Considera-se o estudo do Orçamento Público e o seu uso para a busca de sua eficiência e eficácia na gestão pública importante por três aspectos: a) sua complexidade econômico-jurídica; b) a necessidade do seu estreitamento e

aproximação com a sociedade civil; c) a falta de indicadores sociais vinculados aos centros de custos e orçamento.

Em termos de complexidade econômico-jurídica, o orçamento possui aspectos legais, políticos e administrativos que refletem e norteiam todo o gerenciamento da Administração Pública. Em termos de obras e serviços, nada é feito sem a aprovação orçamentária. Cada um desses aspectos deve ser respeitado simultaneamente, conseguindo-se assim um melhor controle do gasto público ou, em outras palavras, das receitas arrecadadas da população (KOHAMA, 1996). No orçamento define-se em que magnitude será o gasto possível em bens e serviços de Educação, Saúde, Segurança e outros para atender à demanda da sociedade.

O gasto, porém, por si só é um indicador insuficiente. Os tributos, enquanto recursos escassos, devem ser bem gastos, situação particularmente agravada pelo fato de os governos federal e estadual estarem em uma crise econômica. De acordo com Alonso (1999) e Werneck (2006), a medição de resultados ainda é feita de forma não-sistemática e/ou inadequada na administração pública federal, enquanto a medição dos custos é ainda mais precária, ou simplesmente não é feita.

O segundo motivo é seu estreitamento com a sociedade civil. Por meio do orçamento é possível entender de fato quais são as prioridades do governo e fiscalizá-lo. Neste sentido, o orçamento público, aceito como instrumento de planejamento e de controle da administração pública, apresenta-se como uma técnica capaz de permitir que periodicamente sejam reavaliados os objetivos e fins do Governo. Visa a permitir também a avaliação comparativa de diversas funções e programas entre si e o relacionamento de seus custos, bem como facilitar o exame da função total do governo e de seu custo em relação ao setor privado da economia (BRESSER PEREIRA, 2006, p. 132). Para Giacometti et alli (2000), inclusive, por meio da participação do eleitor na confecção do orçamento, o cidadão assume o papel de planejador e não fica restrito ao antigo papel de objeto das ações do governo. Nessa situação, há uma maior possibilidade de fiscalização dos gastos efetuados, dificultando a possibilidade de corrupção.

Um bom exemplo do interesse de parcelas da sociedade por questões orçamentárias é o sucesso do Orçamento Participativo. Esta forma de discutir o orçamento tornou o Rio Grande do Sul conhecido neste aspecto em outros locais.

Fora do Estado, em geral, essa experiência é vista como bastante positiva. No Estado, porém, encontram-se também críticos desse processo. O consenso nesse aspecto é sobre a importância da participação popular, algo a ser sempre incentivado, buscando o amadurecimento do eleitorado. De acordo com Jannuzzi (2002, p. 71):

Muito esforço, muita pesquisa, muitas atividades, muitos recursos vêm sendo aplicados na área sem a adequada reflexão metodológica e sem o compromisso de tornar o processo de planejamento público mais transparente. A sofisticação da técnica e a busca por sintetização das medidas parecem estar colocando em segundo plano a profundidade dos diagnósticos e do processo de formulação de políticas públicas.

O terceiro motivo é a falta de indicadores sociais vinculados a custos e orçamento. Até o momento, foi encontrada apenas uma referência bibliográfica (VARELA, 2004), enfocando um caso na área de saúde. Existe toda uma área de estudo envolvendo indicadores sociais (JANNUZZI, 2002; VARELA, 2004; BERGUE, 2004; VALARELLI, 1999), custos (BORNIA, 2002; COGAN, 2002; HANSEN; MOWEN, 2001) e orçamento (GIACOMONI, 2005; GIAMBIAGI; ALÉM, 2005), mas não foram identificados trabalhos com esses conceitos vistos em conjunto.

#### 1.2.1.2 *Validade do Trabalho*

A construção da metodologia proposta na sistemática deve atender aos critérios acadêmicos de validade, tornando-a recomendável para futuros trabalhos e para implantação. Apenas a validade científica pode proporcionar, ao método, a coerência necessária para seu adequado funcionamento. Em paralelo, ocasiona sua aceitação como um instrumento a ser divulgado nos meios utilizados pelos administradores públicos.

A importância das idéias e da sua divulgação na administração não é nova. Um pilar importante para a difusão e manutenção do conceito do público enquanto privado foram os projetos de cooperação internacional, no âmbito da chamada **administração para o desenvolvimento**. Desde o princípio, a Fundação Getúlio Vargas (FGV) contou com grande apoio externo à sua editora, especialmente da *Ford Foundation* e da Aliança para o Progresso/USAID. Com tal suporte financeiro, a EBAP (Escola Brasileira de Administração Pública) funcionava como uma espécie de

rede de idéias, captando trabalhos e divulgando publicações entre os centros emergentes de ensino e pesquisa em administração (KEINERT, 2000). Este trabalho já está sendo divulgado dentro da SEFAZ (Secretaria da Fazenda) e todos os interessados, com a finalidade de motivar o debate sobre o tema.

Metodologicamente, objetivos-fim como eficácia, eficiência, qualidade, motivação e desempenho, podem ser atingidos por meio de várias formas (ROESCH, 1999, p.101). Não se deve, portanto, esperar que os resultados sejam consensuais, pois as mensurações de valores podem ser feitas sob diversos critérios e, por isto, cabe a escolha de um método para as situações a serem analisadas (PETER et alli, 1999; TIBÚRCIO SILVA et alli, 2004). Uma demonstração matemática se mostrou inviável por duas razões. Primeiro, devido à confiabilidade dos dados de um sistema ainda não concluído, como é o caso do SCE, a busca de relações matemática levaria a resultados espúrios. Segundo, mesmo onde existem bases de dados a disposição, como ocorre em trabalhos com o BSC (KAPLAN; NORTON, 1997, 2000), a demonstração matemática das relações de causa-e-efeito tem sido pouco frutífera.

### 1.2.1.3 *Oportunidade do Trabalho*

Mudanças na política governamental têm sido implementadas, desde 1990, com o objetivo de desregulamentar o mercado interno e estimular a competitividade das empresas brasileiras no mercado internacional, bem como qualificar a prestação de serviços do setor público. A expectativa do Governo do Estado é aumentar a produtividade e a qualidade das empresas e também das administrações direta e indireta, via eficiência técnica e gerencial. No Plano de Gestão do PPA 2004-2007 encontra-se a necessidade de incorporar a cultura dos indicadores gerenciais e da avaliação da ação governamental em três dimensões – eficiência, eficácia, efetividade (VARELA, 2004).

À pressão causada pela sociedade, diversas vezes mencionada (WERNECK, 2006), somem-se os avanços da tecnologia da informação. O avanço das ferramentas de banco de dados, sobre as quais se assenta parte deste trabalho, permite a interação de informações de diversas áreas do Estado. Esse poder da informação, impensável há poucos anos, pode agora ser disponibilizado aos gestores públicos (JANNUZZI, 2005). Com essas premissas, o presente trabalho

propõe um novo uso dos bancos de dados, nos mesmos moldes já realizados por empresas da iniciativa privada (MÜLLER, 2003; SCHUCH, 2001), apenas para citar algumas.

Em termos acadêmicos, já existe um número representativo de trabalhos sobre indicadores de desempenho, mas o autor encontrou apenas um vinculando indicadores com orçamento (VARELA, 2004). Trata-se de um tema, ainda, em franca expansão, mas predominantemente pesquisado em termos de indicadores para a iniciativa privada. A transferência de tecnologia da área privada para a pública se tornou algo comum nos anos noventa (WERNECK, 2006), tendência na qual se insere este trabalho.

O desenvolvimento da informática soma como um motivo, pois trouxe uma grande capacidade de processamento de informações para a maioria das organizações, tornando possível o cálculo de uma grande variedade de indicadores de desempenho. Este trabalho pressupõe que os recursos de informática e as bases de dados hoje disponíveis no Governo do Estado continuem a existir, mantendo a tendência de se tornarem sempre mais disponíveis e mais amigáveis (JANNUZZI, 2005). Nas palavras deste autor (p. 138): “Dados estatísticos antes inacessíveis em enormes arquivos digitais passam a ser ‘customizados’ na forma de tabelas, mapas e modelos quantitativos construídos por usuários não especializados”.

Finalmente, de acordo com as entrevistas realizadas com servidores públicos pertencentes à Escola Fazendária e à Contadoria, entre outros órgãos, existe no governo do Estado uma intenção real de melhoria no uso dos sistemas para o controle das atividades e a busca da eficiência e eficácia, uma oportunidade que deve ser bem aproveitada pelo impacto que pode ter na melhora da qualidade de vida da população gaúcha a longo prazo (CAGE, 2005). Isso se reflete, por exemplo, na inclusão de recursos eletrônicos (Governo Eletrônico) possibilitando ao cidadão/contribuinte maior acesso a informações, pagamentos, emissão de certidões e documentos, acompanhamento de processos, entre outros, via Internet. Em trabalho de Akutsu e Pinho (2002, p. 731), confirma-se que o portal do governo do Estado empata com o do Estado do Paraná como os melhores em termos de preocupação com *accountability*, um conceito novo no país (WERNECK, 2006). O conceito de *accountability* divide-se em duas partes. A primeira é a delegação de responsabilidade na gestão dos recursos públicos. A segunda, é a obrigação

daquele que administra de prestar contas de sua gestão, demonstrando o bom uso desses recursos (AKUTSU; PINHO, 2002). O grau de *accountability* avança na medida em que os valores democráticos, tais como igualdade, dignidade humana, participação e representatividade também avançam (SACRAMENTO, 2006). Ressaltam, nesse sentido, Akutsu e Pinho (2002, 740-741): “No portal do governo do Rio Grande do Sul, além disso, observou-se a preocupação em incluir notas explicativas a respeito de cada um dos demonstrativos orçamentários e financeiros, de forma a facilitar o entendimento dessas demonstrações por parte dos cidadãos, e em dar transparência às informações, uma vez que não é fácil a interpretação desses demonstrativos por cidadãos sem conhecimento específico de contabilidade pública”. Esse acesso se dá por meio do portal Via-RS, provedor da PROCERGS – Processamento de Dados do Estado do Rio Grande do Sul, o maior provedor de informática do Estado ([www.via-rs.net](http://www.via-rs.net)). Essa construção pode ser estendida mais um passo, com a disponibilização pelo portal do governo do Estado dos indicadores de desempenho e custos aos gestores públicos.

### **1.2.2 Objetivos do Trabalho**

O objetivo geral apresenta o que se pretende neste trabalho, sendo desdobrado em um conjunto de objetivos específicos para viabilizar sua execução.

#### *1.2.2.1 Objetivo Geral*

Propor uma sistemática de avaliação de desempenho que apóie a análise e o acompanhamento do gasto público por meio de indicadores.

#### *1.2.2.2 Objetivos Específicos*

- Avaliar as sistemáticas de Gestão Pública disponíveis na literatura;
- Analisar criticamente a estrutura política e legislativa do atual ambiente de gestão pública;
- Analisar a atual sistemática de alocação de recursos e de avaliação de desempenho do governo do Rio Grande do Sul;
- Validar parcialmente a sistemática proposta dentro da realidade do Estado do Rio Grande do Sul.

### 1.2.3 Delimitação do Tema

A área da Administração Pública estuda como o estado deve ser gerenciado e sua evolução (KEINERT, 2000), suas relações com a sociedade, avaliação de políticas públicas (JANNUZZI, 2002; 2005) e suas funções (SACRAMENTO, 2006). O Estado se rege por alguns princípios diferentes dos utilizados na iniciativa privada. É essencial para o capitalismo a clara separação entre o Estado e o mercado; só pode existir democracia quando a sociedade civil, formada por cidadãos, distingue-se do Estado e ao mesmo tempo o controla (BRESSER PEREIRA, 2003). A busca pela eficiência social passa pelo Estado devido ao seu papel regulamentador. O Estado deve ser controlado pela sociedade, de modo que melhore permanentemente, o que leva à melhoria da sociedade como um todo. Mudanças na esfera pública não ocorrem no vazio histórico, estando relacionadas ao contexto estrutural, abrangendo instituições e organizações. As difusões no setor público acontecem gradativamente (MENDES; TEIXEIRA, 2000), como é o caso dos indicadores de desempenho, hoje bastante comuns na iniciativa privada, mas pouco utilizados dentro do Estado. De acordo com Costa e Castanhar (2003, p. 971):

O que se coloca, então, é a necessidade crucial e urgente de se obter maior eficiência e maior impacto nos investimentos governamentais em programas sociais. A avaliação sistemática, contínua e eficaz desses programas pode ser um instrumento fundamental para se alcançar melhores resultados e proporcionar uma melhor utilização e controle dos recursos neles aplicados, além de fornecer aos formuladores de políticas sociais e aos gestores de programas dados importantes para o desenho de políticas mais consistentes e para a gestão pública mais eficaz.

Dentro da área de Administração Pública, esse trabalho trata, mais especificamente, do uso dos dados da contabilidade pública para a construção de indicadores de desempenho para a gestão pública (ANGÉLICO, 1995; KOHAMA, 2003).

Em termos de indicadores de desempenho fez-se uso de trabalhos com extensas revisões das diversas sistemáticas utilizadas na iniciativa privada (RECH, 2002; MÜLLER, 2003; SCHUCH, 2001, entre outros). Finalmente, o conceito de gastos e de custos neste trabalho são usados neste trabalho como sinônimos, porque assim está construída a legislação sobre o tema. Em termos de iniciativa privada, gastos são todos os insumos consumidos na produção de um determinado

bem ou serviço, o que inclui também as perdas. Custos são apenas os gastos efetivamente necessários (HANSEN; MOWEN, 2001; BORNIA, 2002).

#### **1.2.4 Delimitação deste Trabalho**

Este é um trabalho sobre indicadores de desempenho, tema cujos objetivos necessitam de pesquisas de outras áreas do conhecimento e da prática da administração pública. Ele parte, portanto, de algumas premissas agora apresentadas.

A primeira é não questionar o conhecimento acumulado em outras áreas do conhecimento. Por exemplo, se um determinado tópico é referendado por um determinado grupo de autores, não se pretende entrar neste mérito. Portanto, parte-se do princípio que o mérito foi discutido pelos autores em seus artigos.

Uma segunda premissa é não apoiar em detrimento de outras através das idéias deste trabalho uma determinada linha de pensamento em termos de Gestão Pública. O objetivo é discutir como os indicadores de desempenho atrelados ao processo orçamentário podem ser utilizados para aumento da eficiência e da eficácia no acompanhamento do gasto, independentemente do partido ou linha ideológica da maioria governante em um dado momento. O seu conteúdo pode ser classificado como pertencendo a linha do gerencialismo, haja vista a proposição da busca da eficiência e da eficácia, e a utilização indicadores, método bastante difundido na iniciativa privada (BRESSER PEREIRA, 2003; MENDES; TEIXEIRA, 2000). Não se pretende, contudo, assumir uma posição de defesa desta ou outra linha de pensamento como sendo a 'correta' para a Administração Pública.

Uma terceira delimitação é o escopo de atuação. O Estado possui entidades políticas independentes entre si – o Executivo com as Entidades Públicas, o Legislativo com o Tribunal de Contas do Estado, o Judiciário e o Ministério Público. Cada uma dessas entidades, apesar do relacionamento de poder existente, funciona de forma independente. Por este motivo, a disponibilidade de dados do Executivo, apesar da Contadoria e Auditoria Geral do Estado (CAGE) e do Departamento da Despesa Pública Estadual (DDPE) consolidarem os dados de execução

orçamentária de todo o conjunto, é muito grande e serve aos objetivos deste trabalho.

Outro aspecto a ser considerado é o cuidado no uso das idéias e conclusões apresentadas. O Estado é algo bastante grande e diverso – um professor universitário, um policial, uma enfermeira em um posto de saúde são servidores igualmente –, motivo pelo qual as generalizações e extrapolações devem ser feitas com muito cuidado. As sugestões feitas devem ser entendidas dentro de uma lógica de um conjunto de indicadores, qualitativos e quantitativos, interpretados por gestores públicos experientes.

Outro ponto a ser levado em consideração é a acuracidade das bases de dados. Há inúmeras pessoas em todos os níveis governamentais que, de uma forma ou outra, inserem informações nos sistemas. Há, conseqüentemente, um risco de falhas na inserção dos dados, o que diminui a qualidade da informação gerada. Historicamente, os Governos Federal e Estadual têm demonstrado possuir bons bancos de dados, assim como os Ministérios e Secretarias, mas isso não descarta a possibilidade de erros nos sistemas.

Não se deve superestimar o papel e a função dos sistemas de indicadores sociais ou indicadores de desempenho na resolução dos problemas de Governo, como se a formulação e a implementação de políticas públicas dependessem exclusiva ou prioritariamente da qualidade dos insumos informacionais (JANNUZZI, 2002). Tratam-se de informações úteis para uma melhora na tomada de decisão por parte dos gestores públicos, contudo para que a melhoria de fato ocorra é necessário que os gestores utilizem essas informações. Dentro dessa ótica, extrapola-se como necessidade para o bom aproveitamento das informações aqui geradas a inserção de seu uso no planejamento estratégico governamental, o treinamento dos usuários, assim como que seja construída uma mudança de cultura nos servidores públicos.

Finalmente, o trabalho pretende apresentar sua proposta por meio de uma sistemática indicativa, e não prescritiva, sem intenção de testá-lo por meio de uma experiência prática de longo prazo. Conseqüentemente, não há pretensão em esgotar o assunto, convidando-se outros pesquisadores em seus futuros trabalhos para testar e melhorar as propostas aqui apresentadas.

### 1.3 **Método**

O método apresenta a forma como esta tese foi conduzida. A palavra método é proveniente do latim *methodu* e pode ser definida como o caminho para chegar a um fim; o processo racional que se trilha para chegar a um fim; um modo ordenado de proceder; um conjunto de procedimentos técnicos e científicos, entre outras definições. Neste sentido, o presente capítulo tem como objetivo apresentar o método de pesquisa a ser utilizado para a realização desse projeto de estudo, a amostra estudada, o plano de coleta de dados e a técnica de análise a ser utilizada para a classificação e interpretação dos mesmos (MARCONI; LAKATOS, 2003). No Método de Pesquisa é apresentada a classificação acadêmica do material e no Método de Trabalho os passos executados para obtenção, análise de dados e condução da pesquisa.

#### 1.3.1 **Método de Pesquisa**

Mattar (2002) explica que as pesquisas são formadas por variáveis de diferentes naturezas e que por isso elas são classificadas de diversas formas. As pesquisas podem ser classificadas em relação à natureza das variáveis pesquisadas; à natureza do relacionamento entre as variáveis estudadas; ao objetivo e ao grau em que o problema de pesquisa está cristalizado; à forma utilizada para a coleta de dados primários; ao escopo da pesquisa em termos de amplitude e profundidade; à dimensão da pesquisa no tempo; à possibilidade de controle sobre as variáveis em estudo e ao ambiente de pesquisa.

Em relação à **natureza das variáveis pesquisadas**, pode-se classificar a pesquisa em quantitativa e qualitativa. Na pesquisa quantitativa, os dados são obtidos de um grande número de correspondentes e são submetidos a análises estatísticas formais. As pesquisas quantitativas trazem menos informações de um número maior de pessoas, as quais representam o universo da pesquisa com uma maior confiança conhecida baseada fundamentalmente em estatísticas. Na pesquisa qualitativa, os dados são colhidos através de perguntas abertas (quando em questionários), em entrevistas em grupos, em entrevistas individuais em profundidade e em testes projetivos (MATTAR, 2002). Normalmente usada para pequeno número de entrevistados, portanto não generalizável para o todo da

população, e a significância estatística e nível de confiança não são calculados. Exemplos desse tipo de método são os *focus groups*, entrevistas em profundidade, e técnicas de projeção (TRUJILLO; 2001). Da mesma forma, Malhotra (2006) define que a pesquisa qualitativa é um método de pesquisa não-estruturada, exploratória, baseada em pequenas amostras que geram informações que possibilitam a compreensão do contexto do problema. A pesquisa qualitativa permite uma melhor visão e compreensão do problema, enquanto a pesquisa quantitativa quantifica os dados e os analisa estatisticamente. Há dois tipos de pesquisa qualitativa: a abordagem direta e a abordagem causal. A abordagem direta ocorre quando os objetivos da pesquisa são relevantes ao respondente ou são óbvios pela própria natureza da entrevista. A abordagem indireta ocorre quando os objetivos da pesquisa são disfarçados ou escondidos do respondente (MALHOTRA, 2006).

Analisando a **natureza do relacionamento entre as variáveis** estudadas, a pesquisa pode ser classificada como pesquisa descritiva ou pesquisa causal. A pesquisa descritiva tem como objetivo expor o fenômeno em estudo respondendo às perguntas: quem, o quê, quanto, quando e onde. A pesquisa causal, por sua vez, tem como objetivo verificar as relações entre as variáveis que expliquem o fenômeno em estudo, respondendo o porquê (MATTAR, 2002).

De acordo com o **objetivo e o grau em que o problema sob investigação está cristalizado**, pode-se classificar em pesquisa exploratória e pesquisa conclusiva. A diferença básica entre elas está no grau de estruturação e na definição dos objetivos. A pesquisa exploratória é pouco estruturada e não tem objetivos muito definidos. Esse tipo de pesquisa tem como objetivo obter mais conhecimento sobre um tema, desenvolver hipóteses para serem testadas e aprofundar questões a serem estudadas (MATTAR, 2002). Kotler (2000) define a pesquisa exploratória como sendo a pesquisa que tem como objetivo demonstrar a real natureza do problema e sugerir possíveis soluções ou novas idéias. Aaker (2004) explica que a pesquisa exploratória é utilizada quando se busca o entendimento sobre a natureza geral de um problema, as possíveis hipóteses alternativas e as variáveis relevantes que devem necessariamente ser consideradas. A pesquisa conclusiva, por sua vez, é bastante estruturada e tem objetivos claros como obter as respostas para as questões de pesquisa (MATTAR, 2002).

Analisando **a forma para coleta de dados primários**, a pesquisa pode ser classificada em pesquisa por comunicação, pesquisa ação e pesquisa por observação. A pesquisa por comunicação consiste na obtenção de dados por meio da declaração do próprio respondente, seja através de entrevistas ou questionários. A pesquisa por observação consiste na obtenção de dados sem que haja comunicação com o pesquisado. Desta forma, os dados são obtidos através da observação dos atos e comportamentos do pesquisado (MATTAR, 2002). Na pesquisa-ação os pesquisadores constroem a teoria juntamente com a prática, envolvendo-se com a situação a ser analisada (ROESCH, 1999). Em um sentido mais amplo, pode ser definida como “(...) tipo de pesquisa social com base empírica que é concebida e realizada em estreita associação com uma ação ou com a resolução de um problema coletivo e no qual os pesquisadores e os participantes representativos da situação ou do problema estão envolvidos de modo cooperativo ou participativo” (THIOLLENT, 1998, p.14). O mais importante na pesquisa-ação não é encontrar uma solução ótima, como em outros métodos, e sim, conseguir o compromisso com a mudança a ser feita, para depois relatar a aplicação da teoria e também a resistência à aplicação de determinada técnica (THIOLLENT, 1998).

Em relação **ao escopo de pesquisa em termos de amplitude e profundidade**, pode-se classificar a pesquisa em estudos de caso, estudos de campo e levantamentos amostrais. O estudo de caso procura conhecer profundamente um ou poucos elementos da população sobre vários aspectos. Os levantamentos amostrais são caracterizados pela obtenção de dados representativos da população. Os estudos de campo são um meio termo entre os estudos de caso e os levantamentos amostrais, uma vez que trabalham com amostras de dimensões que permitem análises estatísticas, mas sem preocupação com a representatividade, o que permite mais profundidade que os levantamentos amostrais (MATTAR, 2002; YIN, 2002).

A classificação de acordo com **a dimensão da pesquisa no tempo** é em pesquisas ocasionais e pesquisas evolutivas. As pesquisas ocasionais são aquelas realizadas uma única vez e tem como objetivo ajudar a resolver problemas específicos. As pesquisas evolutivas são aquelas realizadas periodicamente e os seus resultados mostram a evolução de determinadas variáveis no tempo (MATTAR, 2002).

Em relação à possibilidade de **controle sobre as variáveis em estudo**, as pesquisas podem ser classificadas em pesquisas experimentais de laboratório, pesquisas experimentais de campo e pesquisas *ex-post facto*. As pesquisas experimentais de laboratório permitem que sejam controladas todas as variáveis em estudo e se estabeleça o relacionamento entre elas. As pesquisas experimentais de campo constituem-se no estudo de uma situação real na qual uma ou mais variáveis independentes são manipuladas pelo pesquisador e seus efeitos medidos. Com elas, procuram-se relações de causa e efeito. As pesquisas *ex-post facto* procuram descobrir a existência de relacionamentos entre variáveis, após o fenômeno de estudo já ter acontecido (MATTAR, 2002).

As pesquisas podem ser classificadas em relação **ao ambiente** em pesquisa de campo, pesquisa de laboratório e pesquisa por simulação. As pesquisas de campo são feitas em ambientes reais, as pesquisas de laboratório em condições artificiais e as pesquisas por simulação em ambientes simulados (MATTAR, 2002).

As pesquisas ainda podem, de acordo com **a finalidade**, ser classificadas em pesquisa aplicada e pesquisa básica. A pesquisa aplicada é uma investigação realizada pelo desejo de se adquirir novos conhecimentos, dirigida em função de um objetivo prático e específico. Este tipo de pesquisa é realizado para determinar os possíveis usos para as descobertas da pesquisa básica ou para definir novos métodos para se alcançar um objetivo específico e pré-determinado. A pesquisa aplicada operacionaliza as idéias, os conhecimentos e informações provenientes desse tipo de pesquisa são quase sempre patenteados. A pesquisa básica analisa as propriedades, estruturas e conexões com o objetivo de formular e comprovar hipóteses, teorias, etc. Este tipo de pesquisa é um estudo teórico ou experimental que visa contribuir de forma original ou incremental para a compreensão sobre os fatos e fenômenos observáveis sem ter em vista o uso ou aplicação específica imediata.

Essa estrutura de classificação encontra-se na Figura 1. Notar que a classificação para este trabalho encontra-se em negrito. Cruzando-se os elementos conceituais com a realidade específica desta pesquisa, pode-se dizer que, pela natureza das variáveis, esta pesquisa é qualitativa porque a forma de construção dos dados utilizada baseia-se em entrevistas em profundidade, grupos de discussão e revisão de dados secundários. A pesquisa é considerada exploratória porque não

foi encontrado nenhum trabalho vinculando os bancos de dados do Governo com indicadores de desempenho e aumento da eficiência e eficácia, sugerindo-se aqui o início da construção deste referencial. De acordo com a coleta de dados primários, a pesquisa é classificada em pesquisa-ação, pois o pesquisador interagiu com parte dos objetos de estudo para a construção dos indicadores. Em relação ao escopo, pode ser considerada um estudo de casos múltiplos em sua aplicação, pois as diversas validações parciais utilizaram-se de dados de um município, do governo estadual e, ainda que relativamente poucos, do governo federal. Quanto ao ambiente, trata-se de uma pesquisa de campo, pois as informações e os participantes atuam no ambiente real. A dimensão no tempo é ocasional porque se utiliza o que já existe para a realização da proposta, não se acompanhando a sua evolução no tempo. Em relação ao controle sobre as variáveis, nenhuma das classificações de Mattar se adequa exatamente para este trabalho, pois este trabalho buscou informações, todavia não há controle do pesquisador sobre os fatos. Em relação ao ambiente de pesquisa, trata-se de uma pesquisa de campo, pois os indicadores envolveram diversas pessoas e instituições em sua elaboração. De acordo com a finalidade, trata-se de uma pesquisa aplicada, pois se espera que seus resultados sejam de alguma forma utilizados para tomada de decisão por parte de agentes públicos.



**Figura 1: Classificação das pesquisas segundo as variáveis**

Fonte: adaptado de Mattar (2002)

### 1.3.2 Método de Trabalho

O método de trabalho encontra-se estruturado de forma a cumprir com os objetivos propostos. A condução das atividades ao longo do tempo, porém, permite levantar informações para diversos objetivos simultaneamente. A Figura 2 esquematiza a metodologia de condução deste trabalho.

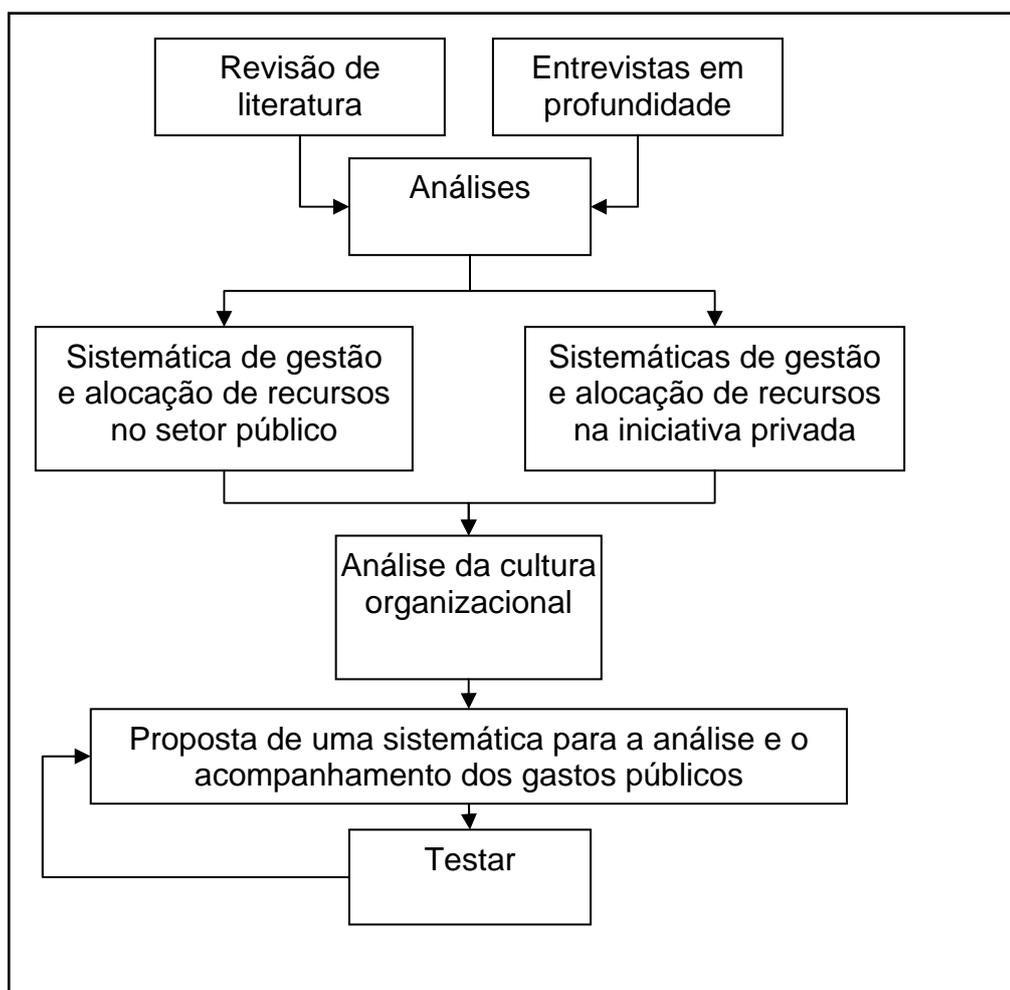


Figura 2: Metodologia de condução do trabalho

Inicialmente, foi feita a revisão de literatura nos temas pesquisados. Com base neste material procedeu-se a uma série de entrevistas. Justifica-se esse posicionamento porque, para este trabalho avançar, existe uma dependência de informações internas da Secretaria da Fazenda e outros órgãos públicos cuja divulgação do conteúdo deve ser feita sem comprometer as pessoas. Além disso, tendo em vista a aplicação deste trabalho, foi importante buscar a opinião das pessoas que têm a autoridade necessária para auxiliar nas etapas seguintes. Os entrevistados foram profissionais conceituados dentro do Governo Estadual, Federal,

da Prefeitura de Três de Maio e do Tribunal de Contas, com notório saber em relação aos aspectos administrativos, contábeis e de controle em termos de gestão pública. Entre outras atividades, nesta etapa pretendeu-se:

- Entender o funcionamento da contabilidade pública por meio da revisão de literatura;
- Buscar as sistemáticas de uso de indicadores de desempenho nas administrações pública e privada;
- Buscar experiências práticas semelhantes, pelo menos a partes deste trabalho, em outras organizações;
- Estabelecer, através de exemplos, critérios sobre o que comparar e como comparar.

As entrevistas também se mostram relevantes devido à falta de informações sobre custos e à falta de modelos de mensuração de desempenho adaptados ao serviço público. Constam da literatura pesquisada os anais do Encontro Nacional de Pós-Graduação em Administração (ENANPAD), Encontro Nacional em Engenharia de Produção (ENEGEP), Encontro Brasileiro de Finanças (EBFIN), diversos mecanismos de buscas da internet, *Proquest*, Scielo, CLAD (*Centro Latinoamericano de Administracion para el Desarrollo*), CEPAL (Comissão Econômica para a América Latina e Caribe), as dezenas de bases *on-line* interligadas da biblioteca da PUCRS, os bancos de teses e dissertações da USP, UFRGS, UNISINOS, PUCRS, além das bibliotecas dessas três últimas, sites de tribunais de contas e secretarias da fazenda e da administração. Também foram pesquisadas diversas fontes de dados internos do governo do Estado, como as bibliotecas das diferentes secretarias e relatórios da SEFAZ. Finalmente, foram pesquisados os últimos vinte e cinco anos da *Revista de Administração Pública* (RAP) e da *Revista do Serviço Público* (RSP). Concordando com Alonso (1999) e Werneck (2006), é insignificante a bibliografia sobre custos. Em termos de indicadores de desempenho é melhor, mas ainda assim muito pequena se comparada ao tema em termos de iniciativa privada. Da mesma forma, olharam-se índices de outros países, como da Argentina e Nova Zelândia. Foram encontrados apenas dados estatísticos convencionais e regras orçamentárias, como no Brasil existem os dados do IBGE (Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística). Não foram encontrados dados específicos vinculando indicadores específicos a custos.

As entrevistas realizadas incluem diversos perfis profissionais. Foi utilizada a amostragem 'bola de neve' (MALHOTRA, 2006, p. 308), que consiste em conseguir acesso aos novos entrevistados a partir do contato realizado anteriormente:

Na amostragem bola de neve escolhe-se inicialmente um grupo aleatório de entrevistados. Após serem entrevistados, eles são solicitados a identificar outros que pertençam à população-alvo de interesse. Os entrevistados subseqüentes são selecionados com base nessas referências. Esse processo pode ser executado em ondas sucessivas, obtendo-se informações a partir de informações, o que nos leva a um efeito bola-de-neve. Mesmo que se use amostragem probabilística para selecionar os entrevistados iniciais, a amostra final é não-probabilística.

Desta forma, coloca-se o trabalho em um crescente de busca de informação. De um modo geral, todos os entrevistados foram extremamente corteses e disponíveis no momento da entrevista. Os problemas ficaram na liberação das informações para a publicação, assumindo o pesquisador o compromisso de não divulgar números verdadeiros e nomes de pessoas. Por este motivo, o conteúdo foi colocado dentro do texto e sem citações. Os roteiros básicos de entrevistas se encontram no Anexo A. Entre os profissionais contactados, destacam-se:

- Um diretor do Tribunal de Contas do Estado;
- Uma conselheira do mesmo tribunal;
- Diversos AFTEs (Agentes Fiscais do Tesouro do Estado), incluindo coordenadores e chefes de divisão;
- Na mesma linha, técnicos e agentes fiscais responsáveis pelos sistemas mencionados ao longo deste trabalho, como o SAM, FPE (Finanças Públicas do Estado) e SCE;
- Diretoras e professoras de escolas públicas e privadas, assim como técnicos da Secretaria da Educação;
- Diversos professores e consultores universitários com experiência em indicadores de desempenho;
- Dois funcionários da Assembléia Legislativa, assessores diretos de deputados estaduais já em sua, no mínimo, segunda legislatura;
- Servidores da Secretaria de Planejamento;
- Consultores contratados pelo Governo do Estado em duas empresas, uma delas na atual legislatura e passada, para trabalhos nas áreas de indicadores, gestão e custos.

Com este conjunto de informações foi feita a análise das sistemáticas de gestão e alocação de recursos no setor público e na iniciativa privada. Por meio dessas análises foi possível visualizar um melhor caminho para a Gestão Pública e como essas propostas poderiam ser adaptadas para uma aplicação prática.

Essas adaptações levaram à etapa seguinte. O entendimento da cultura do serviço público e suas particularidades é um passo importante para viabilizar a execução do projeto. Entendendo as motivações do comportamento dos envolvidos, pode-se planejar como alcançar as mudanças planejadas.

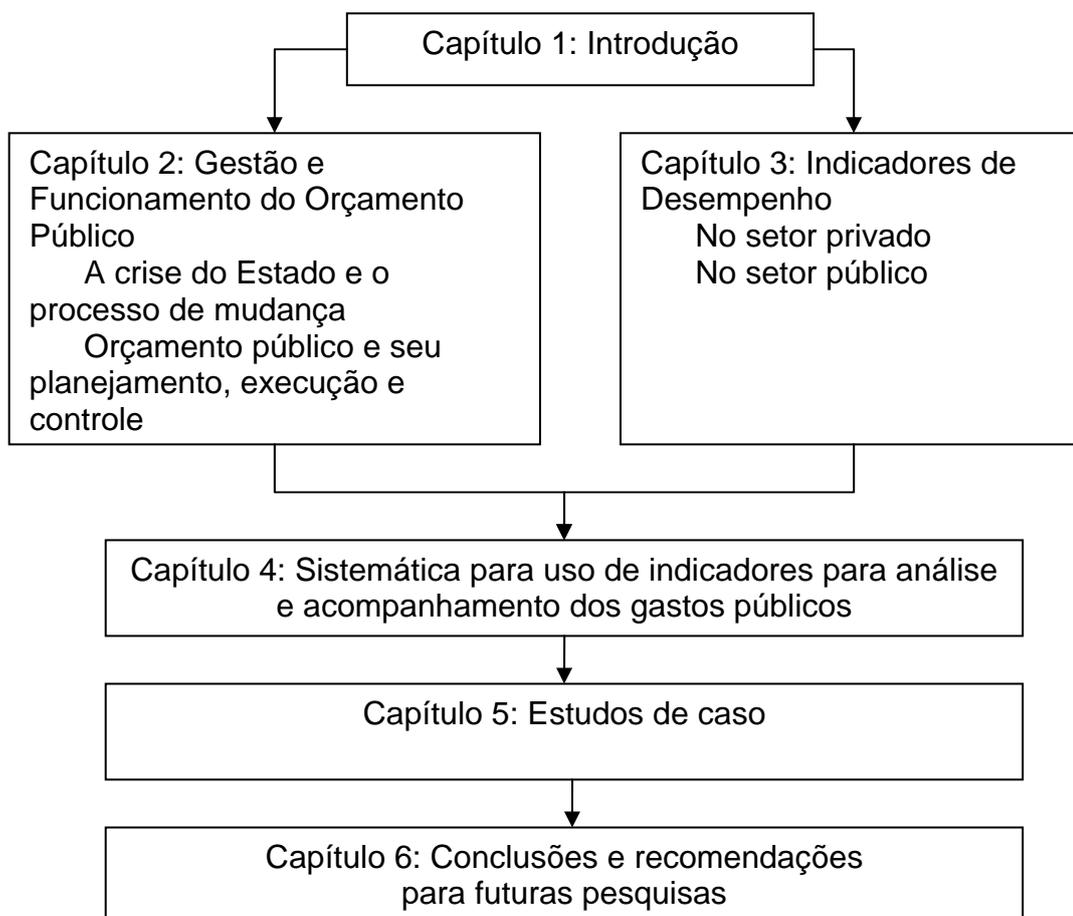
Com essas análises feitas e com o entendimento da cultura organizacional, foi possível traçar um plano de ação para as áreas onde foram feitas as validações parciais. Neste sentido, este trabalho segue uma linha de pesquisa bastante comum em trabalhos na Administração Pública, em que o método tradicional mais utilizado é o estudo de caso. Esse método ajusta-se especialmente ao estudo de eventos ou ações discretas, ou mesmo não-ações, e à implementação de políticas ou processos complexos de gestão (ROESCH, 1999, p. 204). Nesta área, após a análise do custo total e das atividades realizadas, foi possível propor aos gestores indicadores para avaliar o gasto público em função dos resultados produzidos. A testagem desta proposta na área pública deve levar a mudanças e melhorias na sistemática. Essas mudanças devem ser incorporadas, formando-se um mecanismo de *feedback* para melhoria contínua da sistemática.

#### **1.4 Estrutura do Trabalho**

O presente trabalho está estruturado em seis capítulos, aqui brevemente explicados e estruturados conforme a Figura 3.

O Capítulo 1 apresenta a visão geral do trabalho, o que inclui o tema, os objetivos, o método, a delimitação geral do trabalho e sua estrutura.

O Capítulo 2 possui a revisão de literatura com os temas que fundamentam a sistemática proposta. Este capítulo apresenta a Crise do Estado do Rio Grande do Sul e as reformas da Administração Pública, o funcionamento do Orçamento Público e da Contabilidade Pública que o escritura, e o Sistema de Custos do Estado do Rio Grande do Sul, já quase pronto para entrar em operação, nos moldes em que sistemas equivalentes deverão ser construídos no país inteiro. Esse sistema é uma peça-chave por ser o maior fornecedor de dados para a sistemática de acompanhamento do gasto público. A compreensão do processo orçamentário permite entender porque o Governo possui uma ampla base de dados para fins de controle pelo Legislativo e Tribunais de Contas.



**Figura 3: Estruturação da Tese**

O Capítulo 3 apresenta o funcionamento dos indicadores de desempenho na iniciativa privada e na Administração Pública. Os diferentes indicadores são comparados e, a partir dessa comparação, são escolhidos os tipos de indicadores recomendados para a gestão pública.

O Capítulo 4 estrutura a sistemática proposta, apresentando a forma como a base de dados já existente pode ser utilizada para a criação de indicadores de desempenho baseados em recursos sob o amparo da legislação vigente. Além disso, é discutido como a remuneração variável com base em resultados pode servir como um instrumento para a melhoria no serviço público tão desejada pela população e pelos servidores.

O Capítulo 5 faz a validação parcial da sistemática proposta pela apresentação de quatro estudos de caso: Prefeitura de Três de Maio; DTIF (Divisão de Tecnologia e Informações Fiscais); Secretaria da Educação Estadual; e Secretaria da Fazenda.

O Capítulo 6 traz as recomendações desta pesquisa. Nele, são apresentados os resultados de fato alcançados, com suas limitações e sugestões para futuras pesquisas, de modo que poderão servir de base para futuros trabalhos objetivando complementá-los.

## **2. Gestão e Funcionamento do Orçamento Público**

Este capítulo objetiva apresentar, brevemente, as causas históricas da crise financeira do Governo, explicando o elevado nível de endividamento em que se encontra hoje o país. Segue explicando o Ciclo Orçamentário, processo de suma importância porque por meio dele ocorrem todas as despesas dos entes públicos. Discute-se a inadaptabilidade da utilização do atual orçamento para análises gerenciais, e apresentam-se os sistemas de custos ordenados pela LRF (Lei de Responsabilidade Fiscal) como instrumentos passíveis de preencher esta lacuna, tendo sido desenvolvido no caso gaúcho o SCE.

### **2.1 A Crise do Estado e a Pressão por Reformas**

O grande motivador da reforma da busca da eficiência e eficácia do Governo é o atual quadro de crise fiscal. Inicialmente, apresenta-se a forma como o campo da Administração Pública evoluiu na história nacional. Neste capítulo, após discutir-se brevemente o conceito, também são analisadas as reformas administrativas da Administração Pública, local para onde se destina o uso dos indicadores de acompanhamento e avaliação do gasto para buscar o melhor uso dos recursos. Em seguida, a origem do desequilíbrio fiscal é brevemente recordada. Finalmente, comentam-se as mudanças realizadas na busca do equilíbrio das contas públicas, mudanças essas que formam a base em que deve ocorrer a implantação dos indicadores de desempenho.

#### **2.1.1 Administração Pública no Brasil**

Segundo Meirelles (1990) pode-se falar de administração pública aludindo-se aos instrumentos de governo, como à gestão mesma dos interesses da coletividade. Ele entende ainda que subjetivamente a Administração Pública como o conjunto de órgãos à serviço do Estado agindo *in concreto* para a satisfação de seus fins de conservação, de bem-estar individual dos cidadãos e de progresso social. O mesmo autor ainda define administração pública como (MEIRELLES, 1993, p. 56):

(...) o instrumental de que dispõe o Estado para pôr em prática as opções políticas de governo.

Para Braz (2006), “entende-se por Administração Pública as atividades do Estado, objetivando a realização de seus fins, sendo que o vocábulo administração induz ao entendimento de ato de exercitamento de gerência ou governo”. Segundo Lima (2007), “a Administração Pública é a atividade do Estado exercida pelos seus órgãos encarregados do desempenho das funções públicas, dentro de uma relação jurídica que se estrutura ao influxo de uma finalidade coagente”.

O campo da administração pública, em seu sentido mais macro, é marcado pela formação do Estado Brasileiro, fortemente influenciado pelo chamado patrimonialismo. Este conceito expressa o Estado como um Ente que servia ao patrimônio do Rei. Essa forma de ver o Estado se perpetuou, transformando a ação pública em um meio de busca para os objetivos pessoais e de amigos, mesmo que em detrimento do conjunto da sociedade. A primeira mudança veio com o Governo Vargas, cuja ação visou fortalecer o Estado Nacional, realizando, ao longo de seu governo, um processo crescente de centralização de poder em direção à capital federal. Em paralelo ao aumento da força do Estado, este se torna mais intervencionista, com a criação de um grande conjunto de empresas Estatais. É essencial para o capitalismo a clara separação entre o Estado e o mercado. Só pode existir democracia quando a sociedade civil, formada por cidadãos, distingue-se do Estado e, ao mesmo tempo, o controla. Tornou-se necessário desenvolver um tipo de administração que partisse não só da clara distinção entre o público e o privado, mas também da separação entre o político e o administrador público. Por estes motivos, surgiu a administração burocrática moderna, racional-legal (BRESSER PEREIRA, 2003).

A Administração Pública, enquanto área de estudo, surge no Brasil ao longo do século XX. Durante este período, ela acompanha as modificações do Estado Brasileiro e as correntes de pensamento em gestão pública, o que pode ser visto nos dois principais meios de debate da área – a Revista do Serviço Público (desde 1937) e a Revista de Administração Pública (desde 1967). De acordo com revisão efetuada por Keinert (2000), constata-se neste período a evolução do paradigma do público enquanto estatal para o paradigma emergente referente a “público enquanto interesse público”.

De acordo com Keinert (2000, p. 4-5): “O ideário do primeiro paradigma, que relacionava público a estatal, constitui-se, como o colocado, de uma visão tecnicista,

em termos de gestão pública – nos anos 30, burocrática, a partir dos 50, desenvolvimentista; combinada a uma cultura política autoritária.”

Hoje, ocorrem inúmeros avanços na relação do Estado com a sociedade, mas ainda existem problemas de grande monta a serem resolvidos. A área da Administração Pública é sempre vista como algo dissociado do resto da sociedade (KEINERT, 2000). Mencionava-se, especialmente até os anos 70, o campo, a área, a disciplina com relativa freqüência. Apesar das mudanças na visão do que é administração pública, não há argumentos para não se utilizar nela os mesmos critérios de eficiência utilizados na iniciativa privada. Para a mesma autora, o sistema criado nos anos 30 tinha um desdobramento muito positivo na crença do valor do mérito. A visão meritocrática, aliada à inspiração trabalhista do Governo Vargas, tinha como traço subjacente uma forte dose de corporativismo. Dentre outros aspectos, o forte espírito de corpo contribuiu para a manutenção do entendimento de que público refere-se somente à estatal.

Para Keinert (2000, p. 11), existe um novo paradigma, em constituição na área de Administração Pública, que se evidencia pela ampliação da gestão participativa, pela reforma do estado, pela conscientização de que a máquina pública não pode ser absolutamente técnica, sobre o crescimento da discussão sobre carreiras, a substituição do controle formal pelo controle social, entre outras características.

### **2.1.2 Antecedentes Históricos e as Reformas Administrativas**

Uma perfeita revisão sobre a crise do Estado exigiria uma revisão da história nacional, o que foge ao escopo deste trabalho. A revisão aqui proposta visa contextualizar o serviço público e os motivos pelos quais os indicadores de desempenho se adequam às mudanças na moderna administração pública. Basicamente, tenta-se mostrar por que, cada vez mais, a Administração Pública vem sendo cobrada pela sociedade nos mesmos formatos existente na iniciativa privada. O Brasil passou por diversas reformas, ou tentativas, podendo marcar-se três como sendo as mais representativas: a primeira, nos anos 1930, a segunda no período 1963-1967 e a terceira, as graduais reformas que vêm ocorrendo desde a década de 1990.

A estabilidade do servidor público foi criada na reforma administrativa de Vargas nos anos 1930 como forma de evitar-se a derrubada – demissão em massa de servidores nas trocas de governo, causa de graves problemas de continuidade da ação administrativa. O paradigma do público como Estatal, e não como de todos, tinha características estadocêntricas e forma de organização burocrática, inspiradas nas teorias administrativas de Taylor e Fayol, a Administração Científica e a Teoria Clássica (KEINERT, 2000). Dentro desta visão, criou-se um Estado centralizado na capital federal, vinculado ao DASP (Departamento Administrativo do Serviço Público) e ao populismo ligado ao então Presidente Getúlio Vargas.

A reforma de 1967, que iniciou pelo Decreto-Lei nº 200, tentou superar a rigidez burocrática existente até então. Essa medida procurou descentralizar as decisões de Estado, transferindo atividades de produção de bens e serviços para autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista (BRESSER PEREIRA, 2003, 2006). Os empregados eram contratados sob regime celetista. Para o autor, ocorreram dois problemas. O primeiro, permitir a contratação de pessoas sem concurso – o que mantém as práticas patrimonialistas. Segundo, não houve uma preocupação em criar carreiras de Estado.

Nos anos noventa ganharam muita força as idéias do Estado Mínimo, e outros conceitos em linhas equivalentes, a partir das reformas feitas em alguns países como Inglaterra (tatcherismo), Estados Unidos (reaganismo), Austrália e Nova Zelândia. Basicamente, o objetivo deste tipo de reforma seria transferir à iniciativa privada funções produtivas da Economia, deixando ao Estado a função reguladora. Da mesma forma, por uma série de medidas (como terceirizações), buscar-se-ia aumentar a eficiência do núcleo do Estado, a parte não-privatizável. As diretrizes da reforma administrativa da década de 1990 estão contidas no Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado e podem ser assim resumidas, conforme Alves (2000):

- ampliação da autonomia dos órgãos da administração pública;
- separação entre a formulação e a execução das políticas públicas;
- celebração de contratos de gestão com pactuação de resultados, de meio para atingi-los e de indicadores para medi-los;
- viabilização do controle social, aumentando a participação popular na avaliação das políticas públicas;
- avaliação de desempenho de pessoas e instituições;
- incorporação do planejamento estratégico no processo de gestão;

- flexibilização das regras da burocracia;
- novas políticas de pessoal incentivando melhoria de desempenho e motivação do pessoal.

O grande motor dessas reformas seria a crise do Estado, causado pelo gigantismo do mesmo. Em outras palavras, os Estados nacionais modernos teriam se responsabilizado por atividades típicas da iniciativa privada e por uma previdência social paternalista, gerando ineficiências e endividamento de suas nações. Uma das soluções encontradas neste modelo foi a venda das empresas Estatais, ficando o Estado com a função reguladora. Em paralelo, propõe-se a busca de maior eficiência e eficácia. Esse modelo, porém, foi duramente combatido porque, segundo seus críticos, seria motivado por interesses de grandes empresários interessados em apoderar-se das empresas públicas. A solução não passaria, portanto, pela diminuição do Estado, mas pelo uso de outros critérios no gerenciamento da máquina pública. A prova seriam as Estatais lucrativas, como a Petrobrás e o Banco do Brasil, assim como as áreas públicas com excelente funcionamento.

Para Keinert (2001), este momento cambiante é marcado pela existência de duas vertentes não-excludentes, que procuram se contrapor ao modelo burocrático: uma vertente gerencial, centrada no aumento da eficiência e produtividade, identificada com as modernas técnicas de gestão, e outra focada na participação do cidadão e no controle social, voltada para a realização de experiências inovadoras e a busca de eficácia e qualidade. O estilo de gestão pós-burocrático é uma alternativa possível, pois se contrapõe à rigidez do modelo burocrático.

A reforma do Estado promovida, e em parte bem sucedida pela aprovação da Emenda 19 pelo Congresso Nacional, pelo Ministro Bresser Pereira do MARE (Ministério da Administração e Reforma do Estado), a partir do primeiro governo Fernando Henrique Cardoso também deve ser incluída como um importante evento na direção das atuais mudanças na gestão pública. Um dos princípios norteadores desta reforma é que o Estado deve conservar sua atuação social, todavia atuando diretamente apenas nas funções típicas, como saúde, justiça e segurança. As demais atividades deveriam ser passadas para agências autônomas, assim como privatizadas, porém sempre mantendo o Estado a função de controle, dividido em três tipos. O primeiro, o controle social – realizado pelo cidadão quando utiliza, reclama, opina. O segundo é a competição administrada pelo regulatório do Estado.

Finalmente, o controle de resultados, motivo pelo qual os aspectos gerenciais ganharam maior evidência.

### 2.1.3 As Funções de Governo na Regulação do Mercado

Segundo Musgrave (apud GIAMBIAGI; ALÉM, 2000), na economia capitalista o que vigora é um sistema misto, no qual há uma integração entre as forças do setor público e do setor privado. Nessa situação, o que predomina, em termos do setor público, é o setor orçamentário da política governamental. O setor público é necessário para guiar, corrigir e suplementar os mecanismos do sistema de mercado, pois este não tem condições de desempenhar sozinho todas as funções econômicas. O Estado surge como o responsável pela regulação, para suprir as chamadas falhas de mercado, descritas adiante. Os grandes investimentos públicos dos anos 1960 e 1970 teriam colocado o Estado além desses papéis.

Dentro de um quadro de crescimento econômico e fontes de financiamento suficientes, o excessivo crescimento do Governo não era visto como problema. O endividamento nacional, interno e externo, atingiu seu limite no final dos anos 1990, sendo desde então combatido por meio dos superávits fiscais. O início do endividamento encontra-se, entre outras causas, no crescimento da participação e dos investimentos do Governo na economia.

Conforme relatam Giambiagi e Além (2000), de uma forma geral, a teoria das finanças públicas gira em torno da existência das falhas de mercado que tornam necessária a presença do governo, o estudo de suas funções, da teoria da tributação e do gasto público. As falhas de mercado são fenômenos que impedem que a economia alcance o ótimo de Pareto, ou seja, o estágio de *welfare economics*, ou estado de bem-estar social através do livre mercado, sem interferência do governo. São as principais (GIAMBIAGI, ALÉM, 2000):

- **existência dos bens públicos:** bens que são consumidos por diversas pessoas ao mesmo tempo (ex.: rua). Os bens públicos são de consumo indivisível e não excludente. Assim, uma pessoa adquirindo um bem público não tira o direito de outra adquiri-lo também;
- **existência de monopólios naturais:** monopólios que tendem a surgir devido ao ganho de escala que o setor oferece (ex.: água, energia). O governo acaba sendo obrigado a assumir a produção ou a criar agências que impeçam a exploração dos consumidores;

- **as externalidades:** uma fábrica pode poluir um rio e, ao mesmo tempo, gerar empregos. Assim, a poluição é uma externalidade negativa porque causa danos ao meio ambiente, enquanto a geração de empregos é uma positiva. O governo deve agir no sentido de inibir atividades que causem externalidades negativas e incentivar atividades causadoras de externalidades positivas;
- **Desenvolvimento, emprego e estabilidade:** principalmente em economias em desenvolvimento, a ação governamental é muito importante no sentido de gerar crescimento econômico através de bancos de desenvolvimento, criar postos de trabalho e buscar a estabilidade econômica.

A ação do governo, através da política fiscal, abrange três funções básicas (GIAMBIAGI, ALÉM, 2000, p. 35):

- **função alocativa:** relaciona-se à alocação de recursos por parte do governo a fim de oferecer bens públicos (ex.: rodovias, segurança), bens semipúblicos ou meritórios (ex.: educação e saúde), desenvolvimento (ex.: construção de usinas) etc.;
- **função distributiva:** é a redistribuição de rendas realizada através das transferências dos impostos e dos subsídios governamentais. Um bom exemplo é a destinação de parte dos recursos provenientes de tributação ao serviço público de saúde, o qual é utilizado por indivíduos de menor renda;
- **Função estabilizadora:** é a aplicação das diversas políticas econômicas a fim de promover o emprego, o desenvolvimento e a estabilidade diante da incapacidade do mercado em assegurar o atingimento de tais objetivos.

O funcionamento do sistema de mercado não é, por si só, capaz de assegurar altos níveis de emprego, estabilidade dos preços e altas taxas de crescimento econômico. Sendo assim, a intervenção do governo pode ser importante no sentido de proteger a economia de flutuações bruscas, caracterizadas por alto nível de desemprego e/ou alto nível de inflação. Para isso, os principais instrumentos macroeconômicos à disposição do governo são as políticas fiscal e monetária.

#### **2.1.4 As Mudanças Recentes na Gestão Pública e a Lei de Responsabilidade Fiscal**

A busca do equilíbrio das contas públicas e da modernização do país já está acontecendo. Talvez o melhor ponto de partida seja a abertura da economia no Governo Collor, momento no qual a nação começou a tomar consciência em relação ao seu atraso. A primeira mudança, portanto, foi a abertura. Ela aumentou o padrão de competitividade das empresas, obrigando-as a melhorias contínuas. A mão-de-

obra, hoje, precisa de uma qualificação maior para atingir os níveis exigidos pelo mercado. Em paralelo, os consumidores se tornaram mais exigentes.

Uma segunda mudança, dentro da lógica da construção do Estado Gerencial no Governo FHC, foi a privatização de empresas estatais. O controle dessas empresas, muitas atuando dentro de falhas de mercado, seria feito através das agências reguladoras. As agências reguladoras foram criadas para garantir a qualidade dos serviços delegados e preservar o equilíbrio econômico-financeiro dos contratos. Os parâmetros utilizados seriam puramente técnicos, de modo a tomar as melhores decisões para todos os envolvidos. As agências reguladoras podem contribuir muito no âmbito deste trabalho devido à sua experiência na utilização de indicadores de desempenho, uma experiência desenvolvida em função da necessidade de controlar as empresas responsáveis pelos serviços.

Outra mudança foram os contratos de gestão, um instrumento voltado a dar autonomia e motivar a iniciativa no serviço público. De acordo com a Constituição Federal de 1988:

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

§ 8º A autonomia gerencial, orçamentária e financeira dos órgãos e entidades da administração direta e indireta poderá ser ampliada mediante contrato, a ser firmado entre seus administradores e o poder público, que tenha por objeto a fixação de metas de desempenho para o órgão ou entidade, cabendo à lei dispor sobre: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

I – o prazo de duração do contrato;

II – os controles e critérios de avaliação de desempenho, direitos, obrigações e responsabilidade dos dirigentes;

III – a remuneração do pessoal.

Os Contratos de Gestão são acordos feitos entre a administração e os órgãos, podendo vincular prêmios ao atingimento de metas. Trata-se de uma mudança sobre o que controlar: o controle não é mais exclusivamente sobre os processos, mas fundamentalmente sobre os resultados. A legalidade é um requisito, mas não é suficiente para a *accountability*. Esses resultados a serem atingidos devem ser negociados entre a Administração Pública e a instituição encarregada de implementá-la (PACHECO, 2006). As agências reguladoras são um bom modelo de funcionamento. O dirigente da agência reguladora deverá ser nomeado pelo

respectivo ministro, com o qual será negociado o contrato de gestão. Uma vez estabelecidos os objetivos e os indicadores de desempenho, não apenas qualitativos, mas também quantitativos, o dirigente poderá ter ampla liberdade para gerir o orçamento global recebido, poderá administrar seus funcionários com autonomia no que diz respeito à admissão, demissão e pagamento e, também, realizar compras obedecendo aos critérios de licitação (BRESSER PEREIRA, 2003). Para os contratos de gestão funcionarem adequadamente, como já acontece nos Estados Unidos, é necessário estabelecer um marco legal e vincular, conforme já previsto, a remuneração ao atingimento de metas nos prazos, o que ainda não foi feito no Brasil.

Finalmente, talvez a mais importante mudança tenha sido a aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal. A LRF tem causado grandes mudanças no serviço público (MARTINS, 2001). O seu aspecto mais conhecido talvez seja o estabelecimento de limites aos gastos totais com a remuneração dos servidores públicos (50% da receita corrente líquida na União e 60% nos Estados e municípios), através da regulamentação do art. 169 da Constituição Federal, o que inclui salários, aposentadorias, pensões, benefícios e outras despesas relacionadas. A LRF também impede a assunção de dívidas para pagamento das despesas correntes, assim como estabelece audiências quadrimestrais do Executivo junto ao Legislativo para apresentar a situação do endividamento. A LRF preencheu o vazio que permitiu um endividamento tão grande do país (KOHAMA, 1996) porque travou a geração de despesa sem os respectivos recursos para cobri-las, uma medida indispensável para o país conseguir atingir o atual controle das contas públicas. Essa lei possui orientações para resultados da ação do poder público em termos de eficiência e efetividade, em que se insere a necessidade de avaliação do gasto público (BERGUE, 2006, p. 3). Para o autor, “ao cidadão não importa mais tão-somente a eficiência do gasto público (senso de utilização de recursos escassos), mas também sua eficácia (relação entre resultados alcançados e os objetivos institucionais planejados)”. A lei, portanto, cria condições para a análise e avaliação de desempenho das finanças públicas, passando de uma perspectiva eminentemente quantitativa e pautada por índices e relações que evidenciam o grau de utilização dos recursos, para noções mais amplas orientadas para a avaliação dos resultados alcançados pelos programas previstos no orçamento e levados a efeito pelo governo

local. Entre as condições criadas inclui-se a alteração do Código Penal Brasileiro para garantir a responsabilização dos seus transgressores (SACRAMENTO, 2006). A mesma autora também apresenta em seu trabalho o modo como a LRF propiciou o início de uma mudança de cultura na esfera pública, mostrando como permitiu aos Tribunais de Contas fiscalizar de forma mais atuante a legalidade do gasto público. O planejamento, por conseguinte, também melhorou bastante.

Hoje, por força da LRF, a LDO também prevê a busca de melhores padrões de desempenho na máquina pública. De acordo com a lei:

Art. 4. A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º. Do art. 165 da Constituição e:

I – disporá sobre:

( ) e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos orçamentários (...)

Pela LRF também se mudou a forma de classificação dos produtos mandatários da contabilidade pública. Sua classificação hoje é funcional: função, subfunção, programa e projeto/atividade, conforme pode ser observado no Apêndice A. No novo modelo, os programas e ações organizam-se em torno da solução de problemas ou atendimentos de demandas específicas da sociedade e se transformam em unidades de gestão, com estruturas idênticas no Plano Orçamentário (BRASIL, 2000). Os resultados podem ser encontrados no final do Apêndice A, onde estão exemplificados os produtos mandatários do orçamento público.

Finalmente, a LRF, em seu § 3º do art. 50, também ordena a criação de um sistema de custeio: “a administração pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Agora, todos os entes públicos têm a obrigação de criar um sistema de custos, como o SCE no Estado ou as planilhas desenvolvidas no município de Três de Maio. Quando a lei fala em avaliação, a interpretação é para o uso de indicadores de gestão para torná-la operacional. Existe, portanto, base jurídica e legal para a estruturação de uma sistemática de avaliação e acompanhamento dos gastos no Governo. Falta, assim como ocorre com muitas empresas (MÜLLER, 2003; RECH, 2002), operacionalizar o que está planejado. Este trabalho, tendo em vista o

desenvolvimento desse sistema de custos no Estado do Rio Grande do Sul, propõe seu uso também junto aos indicadores de desempenho.

## **2.2 O Orçamento Público**

Este item apresenta o orçamento público na forma como é concebido hoje, em três fases: planejamento, execução e controle. No planejamento são elaboradas as leis do Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei do Orçamento Anual (LOA). Uma vez aprovadas essas leis, ocorre o gasto propriamente dito, denominado execução, sob a forma do modelo de Orçamento Programa adotado no Brasil. A execução é fiscalizada pela CAGE, cuja função é auditoria e controle interno. Terminado o ano, são elaboradas as demonstrações contábeis do Governo para serem julgadas pelo Poder Legislativo, através dos Tribunais de Contas, com ênfase na análise da legalidade do processo, o que caracteriza a fase de controle externo.

### **2.2.1 Conceitos Gerais**

O orçamento público é o instrumento pelo qual se materializa toda a ação de qualquer ente público em termos financeiros, incluindo todas as receitas e despesas. Portanto, todas as informações de custos necessárias para o cálculo de indicadores de desempenho objetivando a eficiência passam pelo orçamento. É um instrumento de caráter múltiplo da administração pública, sendo assim definido pela Secretaria de Orçamento Federal (SOF), apud (CAVALCANTE, 2000):

Orçamento público é uma lei que, entre outros aspectos, exprime em termos financeiros a alocação dos recursos públicos. Trata-se de um instrumento de planejamento que espelha as decisões políticas, estabelecendo as ações prioritárias para atendimento das demandas da sociedade, em face à escassez de recursos. Apresenta múltiplas funções – de planejamento, contábil, financeira e de controle.

O entendimento do orçamento público é muito importante para a sociedade na medida em que consolida a estimativa das receitas e a fixação dos dispêndios orçamentários a partir das decisões políticas. Seria uma forma de avaliar quais são as prioridades dos governantes. Assim, todo orçamento traduz uma política, com

grande repercussão na administração pública e privada e reflexos no equilíbrio econômico do país como um todo.

### 2.2.2 O Processo Orçamentário e as Definições Políticas

O orçamento público inicia com as definições políticas, por meio das quais os representantes eleitos aprovam a legislação pertinente. Uma excelente revisão sobre orçamentos e seu papel na administração do Estado pode ser encontrada em Giacometti et alli (2000), sendo aqui retratados apenas alguns aspectos principais. A organização do orçamento público encontra-se na Figura 4. Todo este conjunto deve obedecer a diversas leis, entre as quais se destaca a LRF. É importante notar que, além de ser a causa da construção dos sistemas cujas fontes de dados servirão para a geração de indicadores de desempenho, o orçamento possui aspectos jurídicos, administrativos e políticos que devem ser respeitados.

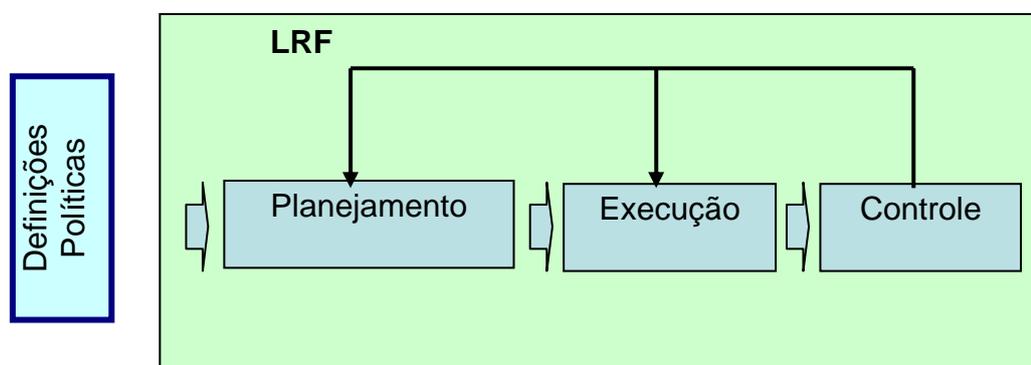


Figura 4: Visão Geral do Processo Orçamentário

Fonte: Autor

Relativamente aos aspectos jurídicos, o orçamento público é composto por uma série de leis, sendo o orçamento anual uma lei específica que inicia em primeiro de janeiro e se auto-extingue em trinta e um de dezembro. Todas as despesas e receitas, sem exceção, devem constar do Orçamento. Além disso, nada pode ser gasto sem estar no orçamento, cumprindo com diversos princípios constitucionais, como o da legalidade e da unicidade orçamentária. Isto não significa que toda a verba aprovada será gasta, mas sim que toda a despesa tem de ter aprovação legal. Depois, ao longo da execução orçamentária durante o ano, o executivo faz a liberação dos valores aprovados por meio da Secretaria do Tesouro Nacional (STN)

no governo federal e Secretaria da Fazenda (SEFAZ), através do Departamento da Despesa Pública (DDPE) no governo estadual. Esse mecanismo jurídico garante que todos os valores fiquem registrados, permitindo a criação de indicadores com todos os valores de fato utilizados. A interação entre as áreas permite uma grande compatibilidade entre sistemas orçamentário e de custos em termos de uso, uma vez que em termos de informática os sistemas podem interagir em tempo real.

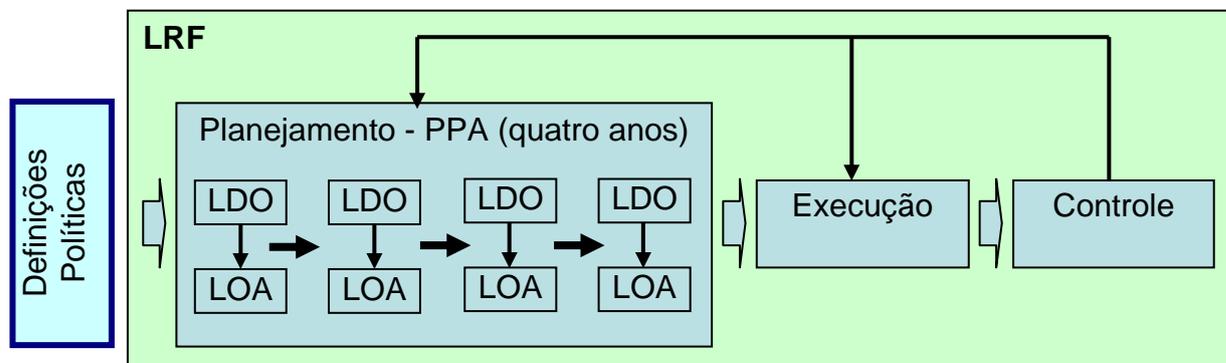
Administrativamente, o orçamento representa a destinação de recursos do Estado, sendo uma excelente ferramenta para saber onde os recursos estão sendo gastos. Por meio do orçamento é possível conhecer as reais prioridades de governo, uma vez que para muitas despesas o executivo tem poder discricionário na escolha das liberações (ANGÉLICO, 1995; KOHAMA, 2003; GIACOMONI, 2005).

O orçamento também é o lugar onde a classe política procura incluir emendas, de modo a conseguir verbas para suas bases eleitorais. Em tese, um deputado é um legislador. Caberia ao executivo a execução das despesas. Na realidade, porém, por meio da Lei Orçamentária, é prática corrente os deputados incluírem emendas para a execução de obras e serviços. Evidentemente, nesse processo há um jogo de forças no qual o executivo tenta influenciar a criação de emendas, enquanto o legislativo tenta influenciar a execução orçamentária.

### **2.2.3 O Processo Orçamentário e a Fase de Planejamento**

O processo orçamentário, em termos legais, inicia-se com o Plano Plurianual, elaborado e aprovado no primeiro ano do mandato do representante do executivo, seja ele o presidente, o governador ou o prefeito. A execução do plano inicia no segundo ano de seu mandato e vai até o primeiro ano do mandato de seu sucessor. Todos os anos, atendendo ao Plano Plurianual, é feita a Lei de Diretrizes Orçamentárias, que fixa o direcionamento da Lei de Orçamento Anual do período seguinte. A LRF, apesar de não fazer parte propriamente do processo orçamentário, disciplina o gasto público para evitar o aumento do endividamento e para incentivar a eficiência dos gastos. Ela também cria a base legal para o uso de indicadores de desempenho no gasto público, o que na prática ainda não ocorre. A fase de planejamento encontra-se detalhada na Figura 5. O Tribunal de Contas da União

(TCU, 2000) recomenda o uso de indicadores de desempenho nas instituições públicas.



**Figura 5: O Processo Orçamentário e a Fase de Planejamento**  
Fonte: Autor

Resumidamente, a Lei do Plano Plurianual (PPA) define o cenário, a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) orienta o processo orçamentário e fixa a política de gasto do governo e a Lei do Orçamento Anual (LOA) realiza as alocações específicas. O PPA foi o primeiro local a ter uma legislação cobrando indicadores qualitativos para uma parte dos projetos e programas de Governo. No caso gaúcho, a primeira experiência foi no governo 95-98, quando as dificuldades levaram o Estado a criar o Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento do Estado do Rio Grande do Sul (SIGPLAN). O sistema, porém, nunca atingiu seus objetivos plenamente. De acordo com entrevistados, no início houve a espera pela programação, depois veio uma etapa quando se treinaram servidores para utilizá-lo. Finalmente, se encontrou o problema da falta de alimentação de dados. Apesar disso, ele é considerado conceitualmente muito bom, podendo ser um bom instrumento se fosse utilizado adequadamente por toda a administração.

A Contabilidade Pública é o aspecto operacional das finanças públicas, e é por meio dela que o processo orçamentário pode ser visualizado. Para este trabalho, é de fundamental importância conhecer o tema porque por meio dela todas as informações financeiras do Estado são gerenciadas. Por este motivo, a qualidade dos indicadores gerados é diretamente proporcional à qualidade dos dados contábeis utilizados. Porém, por ser um tema longo e fora da finalidade específica

deste trabalho, o seu funcionamento é explicado por autores como Angélico (1995), Kohama (2003) e Giacomini (2005).

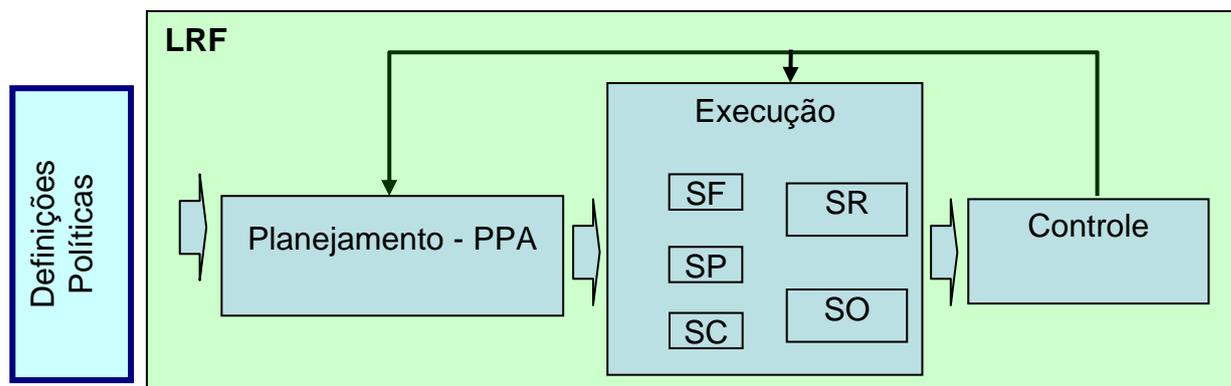
A execução e o controle das operações contábeis exigem, em cada Entidade Pública, a constituição de um órgão específico. É o caso da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), para a União, ou do Departamento da Despesa Pública Estadual (DDPE), responsável pela execução orçamentária (dotações) e financeira (regime de caixa) no âmbito do Estado do Rio Grande do Sul.

#### **2.2.4 O Processo Orçamentário e a Fase de Execução**

A execução corresponde à forma como ocorre o gasto público. Da mesma forma que um custo possui em seu cálculo métodos como ABC (Custeio Baseado em Atividades) e centro de custos, o orçamento pode ser organizado de diversas formas. A evolução da forma de organizar o orçamento levou o país a adotar hoje o orçamento-programa para o gasto público, sendo que a LRF vinculou os indicadores aos programas. Os gastos são alocados aos programas por meio de uma série de sistemas de controle informatizados, os quais formam as bases de dados e geram os produtos mandatórios com finalidade de controle. Os principais sistemas de controle informatizados no Rio Grande do Sul são:

- **Sistema Financeiro (SF):** controla o caixa do Estado;
- **Sistema Orçamentário (SO):** acompanha e controla a execução da Lei Orçamentária (LOA);
- **Sistema de Resultados (SR):** controla as variações ativas e passivas;
- **Sistema Patrimonial (SP):** controla o total do patrimônio;
- **Sistema Compensado (SC):** controla direitos e obrigações.

A colocação desses sistemas dentro da contabilidade estadual está representada na Figura 6. É importante lembrar que cada um desses sistemas traz valores que podem ser alocados a diferentes locais até chegar nos Centros de Responsabilidade. Em outras palavras, é possível acompanhar o gasto de cada unidade que compõe o governo estadual.



**Figura 6: O Processo Orçamentário e a Fase da Execução**

Fonte: Autor

O Orçamento é administrado ao longo do ano, quando a aplicação das leis e as decisões de governo liberam os recursos legalmente autorizados. De um ponto de vista operacional, a Divisão de Programação Orçamentária (DPO) é responsável pela execução orçamentária (suplementação e liberação de recursos orçamentários) (COMO..., 2002). Este órgão da DDPE também é responsável pela negociação com os órgãos para fixação das cotas de manutenção e por assessorar a Junta Financeira Orçamentária. Seu trabalho ocorre juntamente com a Divisão de Programação Financeira (DPROF), responsável por:

- Gerenciamento e execução do pagamento de despesa pública (como pessoal, fornecedores, diárias, etapas de alimentação da Brigada Militar e Polícia Civil, aluguéis, repasses de convênios e a outros poderes);
- Pagamento de precatórios;
- Gerenciamento e controle das disponibilidades de caixa, inclusive dos recursos vinculados (os que vêm de fora com destinação específica), ou seja, controle de tudo que tem em todas as contas do Estado;
- Elaboração do fluxo de caixa diário e mensal;
- Gerenciamento do Sistema Integrado de Administração do Caixa (conhecido como caixa único).

Todos os gastos do Governo Estadual são organizados sob a forma de orçamento-programa, resultado de uma evolução iniciada pela Lei nº 4.320/64, da Contabilidade Pública. Observando-se a história do orçamento no Brasil, percebe-se uma evolução do Orçamento Tradicional até 1964 (quando o Governo limitava-se a fazer uma lista de receitas e despesas), e para o Orçamento por Desempenho

(quando se passou a incluir as obras e atividades que deveriam ser feitas com os recursos), passando pelo Orçamento Programa em 1967 (modelo sugerido pela ONU, no qual todos os gastos são vinculados a uma atividade-fim ou função do Estado).

O orçamento de desempenho inaugura a necessidade de incorporar medidas físicas como uma consideração relevante na alocação dos recursos orçamentários (VARELA, 2004). Neste tipo de orçamento, a ênfase é na gerência e administração, e, conseqüentemente, nos custos e realizações. O orçamento por desempenho é descrito, na literatura de orçamento, como uma ferramenta de gestão (OLIVEIRA, 2000). Ocorre aqui uma mudança de foco: quando se orçam e autorizam fundos, na realidade não se está dando dinheiro para coisas que deveriam ser compradas, mas fornecendo recursos para atividades e funções. Conceitualmente, percebe-se uma preocupação com o resultado do investimento, não apenas com o gasto. No **orçamento por programas**, com orientação para o planejamento, a relevância recai na verificação dos resultados (impactos) nas condições econômicas e sociais da comunidade. Hoje, os orçamentos nacionais assumem esta forma.

Schultze (1968, apud OLIVEIRA 2000, p. 6) considera o orçamento-programa como um conjunto de objetivos e um sistema por meio do qual esses objetivos são alcançados. Na prática, porém, sempre faltaram instrumentos operacionais de acompanhamento, lacuna que pode ser preenchida pelo bom uso do SCE. Os objetivos seriam:

- identificar e analisar os objetivos de cada atividade governamental;
- identificar os produtos de cada atividade, em face de seus objetivos específicos;
- mensurar os custos totais que incorrem na implantação e na execução do programa, ao longo do tempo;
- formular programas que abranjam um período superior ao ciclo anual orçamentário – dimensão plurianual;
- analisar alternativas para escolher a que proporcione maior efetividade no alcance de um dado objetivo, da forma mais eficiente possível (menor custo);
- integrar este processo ao desdobramento orçamentário de forma sistemática.

O governo federal instituiu o **cadastro de programas e ações** como meio de registro das informações relevantes sobre os programas e ações orçamentárias abrangidos na programação de médio prazo (PPA) e na LOA. O foco nos produtos,

aliado à dimensão plurianual e à aplicação de critérios de mensuração de desempenho de carácter prospectivo alinham esta fase ao processo administrativo de planeamento estratégico (OLIVEIRA, 2000).

O orçamento-programa prioriza indicadores do tipo *outcome* (resultado final) e efetividade (como a opinião pública avalia a obra) (VARELA, 2004). As atuais estruturas programáticas são concebidas de acordo com o objetivo a ser alcançado e com o nível organizacional, e em consonância com o Plano Plurianual. O vínculo entre planeamento e orçamento realiza-se por meio do programa. O Plano Plurianual, documento básico do planeamento, é detalhado até o nível de programa. O detalhamento do orçamento inicia com o programa, vinculando dessa forma as duas leis de planeamento. Esse é o instrumento pelo qual os órgãos dos escalões inferiores da estrutura governamental possuem suas atividades ligadas aos objetivos do planeamento governamental (OLIVEIRA, 2000).

Além dos programas, existem também os projetos. Um projeto é definido como uma ação governamental da qual resulte um produto. Os produtos das ações governamentais realizados por meio de projetos, neste novo enfoque orçamentário, assumem especial relevância, pois por meio deles os impactos dos programas poderão ser avaliados. Há que se lembrar que o orçamento baseado em resultados é uma evolução do orçamento-programa e que esta técnica implica projetos e atividades expressos em termos de produtos (OLIVEIRA, 2000), mas não é a forma como o orçamento é oficialmente construído.

A utilização das mensurações relaciona-se tanto ao processo de implementação dos programas quanto aos resultados, subsidiando o processo de tomada de decisões pelos escalões mais altos sobre os objetivos da política e sua revisão, conforme aspectos conjunturais, e, igualmente, pelos setores operacionais do governo quanto à eficácia e eficiência das operações (VARELA, 2004). O orçamento-programa, ao integrar o processo orçamentário governamental, permite a comparação entre as contribuições das atividades executadas pelo setor público e as executadas pelo setor privado, como também permite que esses objetivos sejam revistos, baseados em informações acumuladas sobre atividades passadas e informações sobre mudanças conjunturais (OLIVEIRA 2000, p. 6). Essas comparações hoje não acontecem como deveriam devido à falta de indicadores de

desempenho, uma tecnologia já desenvolvida e cuja cultura para o uso intenso precisa ser incentivada.

Os orçamentos brasileiros, e do Rio Grande do Sul em particular, já têm condições de mostrar exatamente as origens e aplicações (usos) do dinheiro arrecadado em função das diversas classificações e do desdobramento dos controles realizado pela Contabilidade Pública (ANGÉLICO, 1995; KOHAMA, 2003). Se é possível saber exatamente o caminho dos recursos na máquina pública, o sistema pode ser expandido para a criação de metas. Os valores já existem para a finalidade de controle, podendo também ser utilizados para tomada de decisão.

O orçamento-programa também trouxe um outro benefício, que o coloca como peça-chave da reforma administrativa. Todas as atividades são vinculadas a programas, atividades, projetos e operações especiais. As atividades, projetos e operações especiais compõem os programas que efetivamente contribuem para a consecução de seus objetivos. Atividades e projetos são considerados instrumentos orçamentários, aos quais está associada a idéia de produto (bens ou serviços), oriundos de um ciclo produtivo que está no orçamento. Portanto, com a atual organização orçamentária, tem-se produtos mensuráveis a partir do orçamento público.

### **2.2.5 O Processo Orçamentário e a Fase de Controle**

Os produtos mandatórios são as peças contábeis cuja elaboração é realizada pela contadoria, de acordo com a legislação pertinente: Balanço Orçamentário (BO), Balanço Patrimonial (BP), Balanço Financeiro (BF) e Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP). A Figura 7 ilustra a fase de controle do processo orçamentário, detalhando os produtos mandatórios a ela associados.

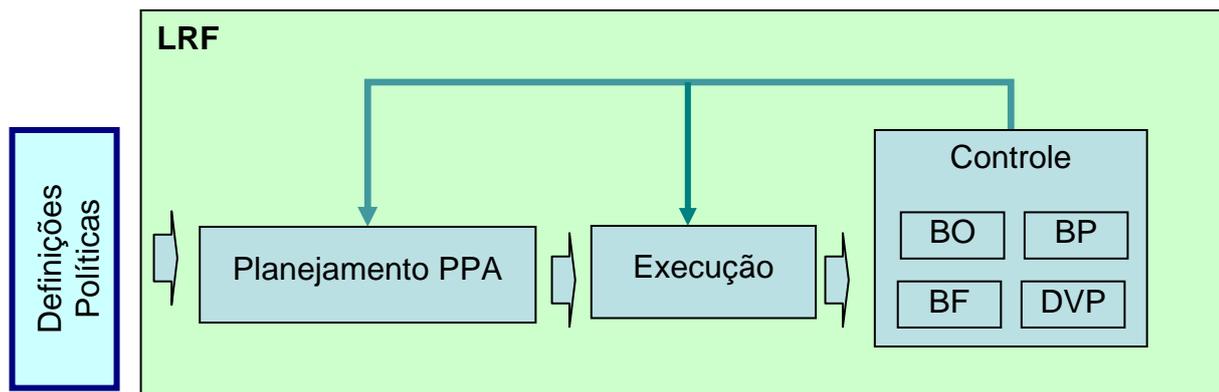


Figura 7: O Processo Orçamentário e a Fase de Controle

Fonte: Autor

O **Balço Orçamentário (BO)** demonstra a síntese final da execução orçamentária informando, por um lado, os montantes da receita estimada em comparação com os da receita arrecadada. Por outro, os totais das despesas autorizadas na lei orçamentária e nos créditos adicionais são confrontados com os respectivos montantes de despesas realizadas. Para efeito de fechamento dos números, inclui-se o valor resultante do demonstrativo, o Resultado da Execução Orçamentária, que caracteriza déficit ou superávit.

O **Balço Patrimonial (BP)** é a mais importante peça da Contabilidade Pública. Ele apresenta um conjunto de contas agrupadas em Ativo Financeiro e Permanente, Passivo Financeiro e Permanente (cuja diferença gera o saldo Patrimonial) e Contas de Compensação. Para que os totais sejam iguados, acrescenta-se o Saldo Patrimonial após os elementos patrimoniais do Financeiro e do Patrimonial. Ele pode ser denominado Ativo Real Líquido ou Passivo Real a Descoberto, o que demonstra o verdadeiro patrimônio do Estado. No caso do Rio Grande do Sul, ele se encontra extremamente problemático devido à já notória situação de endividamento do Estado.

O **Balço Financeiro (BF)** corresponde a uma espécie de síntese de fluxo de caixa anual. Também pode ser considerado uma espécie de demonstrativo das origens e aplicações de recursos financeiros. O Balço Financeiro demonstra a síntese de toda movimentação financeira do exercício, incluindo o saldo das disponibilidades que havia no início e no final do período. Esse conjunto de números permite a alocação dos custos, no limite do detalhamento das classificações.

A **Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP)** corresponde à peça que nas empresas denomina-se DOAR (Demonstração das Origens e Aplicação de Recursos), peça orçamentária onde se evidencia, através das variações ocorridas no capital circulante líquido, as movimentações de capital ocorridas dentro da empresa. Apresenta quais foram os atos da administração pública que diminuíram e os atos que aumentaram o valor do patrimônio público. Os lançamentos que ocorreram nos outros sistemas, quando causaram as mudanças patrimoniais, e apenas nesses casos, devem ser lançados também na DVP. Se não ocorre variação patrimonial não é necessário fazê-lo.

Todos esses produtos mandatórios são auditados pelo órgão de controle interno de cada poder e, depois, pelos Tribunais de Contas. O objetivo desses controles é atestar que a lei foi obedecida, sendo esta sua função principal. Não há, no controle, uma preocupação prioritária com a eficiência ou eficácia. Os produtos mandatórios apresentados, responsáveis pelo desenvolvimento dos sistemas de contabilidade, não apresentam critérios de eficiência ou eficácia. A melhor analogia é compará-los com os seus equivalentes na iniciativa privada, como o Balanço Patrimonial, Demonstração dos Resultados do Exercício, Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos e Demonstrativos dos Fluxos de Caixa. Não há, também nesses casos, uma preocupação com eficiência ou eficácia. A análise de eficiência e da eficácia vem da comparação das peças e da análise das demonstrações contábeis, da comparação dos resultados apresentados com os de concorrentes e com os resultados de anos anteriores, entre outras formas. Falta, para o Governo, um maior uso de critérios de desempenho na tomada de decisão. No que se refere a este trabalho, a proposta é usar esses dados para criar uma sistemática para análise e acompanhamento dos gastos públicos para tornar as decisões mais gerenciais.

Nenhuma das bibliografias citadas, porém, menciona a utilização das demonstrações contábeis das organizações públicas como mecanismo de *feedback*. Elas cumprem exclusivamente a função para a qual foram criadas: o controle (BRESSER PEREIRA, 2006). Não existe previsão legal para uso dessas informações em termos de *feedback*. Não é de se estranhar, portanto, como é recente e esporádico o uso de instrumentos de planejamento e indicadores de desempenho (JANNUZZI, 2005). A construção de uma cultura de uso dos dados para gerar indicadores, hoje em seu início, obtendo informações para análise

gerencial de modo a propiciar um melhor planejamento público, é algo de grande valor para a melhoria da administração pública.

### **2.3 Criando a Análise Gerencial**

Do ponto de vista do controle da legalidade, os atuais sistemas podem ser considerados muito eficientes. Hoje, o desvio de recursos públicos à margem da Lei é algo muito raro. Por outro lado, existe uma forte demanda social para um melhor uso destes recursos. Esta tese objetiva ajudar nesta direção, na medida em que apresenta uma sistemática para esta finalidade que utiliza, praticamente, apenas dados já existentes. É importante ter presente que estas mudanças não podem ser simplesmente agregadas aos instrumentos existentes, criados para a finalidade do controle legal. Um exemplo ilustra esta questão. O desdobramento das despesas poderia ser colocado na lei orçamentária para todo o Estado do Rio Grande do Sul – um orçamento com talvez mais de 50.000 centros de custos. A lei manda que toda a mudança no orçamento seja aprovada pela Assembléia Legislativa. Portanto, em uma situação como esta, a movimentação de recursos entre dois batalhões da Brigada Militar precisaria de aprovação em plenário. O caminho a ser seguido passa pela capacitação dos servidores para o uso gerencial dos sistemas de informação já existentes.

Alguns obstáculos existem para poder preparar os dados para a Análise Gerencial. Como sistemas de informática, são ágeis e contemplam toda a despesa do Governo. Há dificuldades previsíveis, cujas principais são discutidas a seguir. Não se tratam de problemas sem solução mas, pelo contrário, fazem parte de quaisquer implantações de novos sistemas e podem ser superadas com medidas bastante comuns, como treinamento. Estes pontos a serem levados em consideração seriam:

- **treino dos servidores para utilizar os sistemas de indicadores:** os servidores em cargos de direção devem conhecer tanto os sistemas de custos como os de sua área de atuação, permitindo a criação dos indicadores para acompanhamento e análise do custo. Junto com o treino também deve ser contemplada a motivação para o uso dos sistemas;
- **formação padronizada das bases de dados:** os critérios de comparação devem ser estabelecidos previamente e acompanhados, de modo que se possa abrir o caminho para comparação no longo prazo. Peter et alli (1999), por exemplo, em uma proposta de custeio para a Universidade Federal do

Ceará (UFC) criam o conceito de aluno-equivalente, técnico-equivalente e professor-equivalente. O uso da ferramenta estatística da análise de *cluster*, por exemplo, pode servir para formar grupos homogêneos para comparação. Deve-se recordar o fato que esses bancos de dados (inclusive o SIAFI), não foram criados para cálculo de custos, o que torna a necessidade de adaptação indispensável (ALONSO, 1999, p. 51): “As informações sobre custos complementam as informações já disponíveis sobre as despesas do governo e dão maior consistência a essas. É o que já se mostrou possível (e necessário) no setor privado, não havendo por que não ocorrer no setor público”;

- **definição dos produtos (indicadores) necessários:** da mesma forma, é necessário definir quais são os produtos e quais os valores a serem considerados. No mesmo trabalho, os autores mostram que a UFC possui uma produção muito diversa, não apenas pesquisa e ensino, assim como diversos centros de custos que não podem ser considerados no custo da graduação – tais como o hospital universitário, pensionistas, inativos e investimentos em área física. A separação correta dos custos em função das atividades, portanto, é fundamental para que se evitem injustiças devido a erros de alocação dos valores;
- **correções nos dados:** a experiência com certeza mostrará formas melhores para uso dos sistemas, adequação da base de dados, correções de erros, entre outras, as quais devem ser incorporadas com o tempo. Deve-se ter uma cultura voltada à melhoria contínua para melhorar constantemente a fonte primária da informação;
- **acuracidade dos dados:** pouco serve uma base de dados se suas informações não forem confiáveis. No caso gaúcho, considerando o histórico da Secretaria da Fazenda, este é um risco praticamente inexistente – uns poucos registros das centenas de milhares de cruzamentos feitos se mostram improcedentes. O que pode acontecer é um problema de padronização no longo prazo. Por exemplo, com a troca de governo diversos servidores são trocados de função – o que significa uma mudança nos custos a eles vinculados;
- **manutenção dos dados:** é necessária para que estejam sempre disponíveis e atualizados. Da mesma forma, o histórico da SEFAZ nesse sentido é bastante positivo;
- **uso de *benchmarkings*:** o histórico de indicadores, assim como indicadores externos, permitirá a criação de uma série de dados sobre os quais será possível estabelecer critérios qualitativos de desempenho. Com os anos, se torna possível estabelecer padrões para a busca de resultados.

Na prática, até o momento, as experiências com custos na administração pública são poucas se comparadas ao gigantismo do Estado. Para Alonso (1999, p. 41): “Salvo algumas experiências isoladas, não se pode dizer que há uma cultura de custos no serviço público”. Observam-se alguns casos de estudos de custo na gestão pública, mas ainda são insuficientes. O Sistema de Apuração de Custos (SAC) da Secretaria de Educação Superior do Ministério da Educação (SESu/MEC)

também utiliza os princípios dos Centros de Custos. O Sistema de Custos da Universidade Federal do Ceará (UFC) possui uma lógica de centros de custos de acordo com Peter et alli (1999). O mesmo ocorre com o sistema do Estado do Rio Grande do Sul. O único caso de custeio ABC encontrado foi no Banco Central (WERNECK, 2006). É provável que outros sistemas, quando surgirem, sigam o mesmo caminho devido à facilidade de entendimento deste método de custeio. Deve-se, portanto, considerar a forma como os critérios de rateio serão estabelecidos, haja vista a importância deste procedimento para o bom uso dos Centros de Custos. Ainda que alguns autores (ALONSO, 1999) considerem o ABC como sendo um método de custeio mais apropriado para as organizações públicas, a facilidade de uso leva as organizações a optarem por um método baseado em centros de custos.

Um ponto central neste aspecto é a utilização de indicadores de desempenho. A sua correta utilização pressupõe uma cultura que objetive ao atingimento de metas, procurando, portanto, melhorar a situação desses indicadores. Conforme discutido em Jannuzzi (2005), a aplicação de indicadores sintéticos pode oferecer uma série de contradições e problemas. Um primeiro problema é como definir os indicadores. Por exemplo, o que é social? O que é um aluno aprovado? São conceitos sujeitos a inúmeras interpretações e a serem previamente definidos. Uma vez os conceitos estabelecidos e negociados com os servidores, a construção de indicadores se tornará mais objetiva em termos técnicos e com menores resistências.

Outro problema é o grau de proximidade entre a medida e o conceito original que se propôs a medir. Um exemplo pode ser relacionado às questões de habitação – em primeiro lugar, é necessário definir o que seria uma moradia. A partir deste ponto, os progressos passam a ser medidos por número de moradias, ou de pessoas com moradia, e assim sucessivamente.

No caso de utilização de diversos valores, os pesos ponderados para os diferentes dados podem ser questionados. O indicador pode acabar se transformando em um objetivo em si mesmo, independente de outras considerações. Um exemplo são os gastos com educação, hoje com um percentual fixo nos orçamentos. Legalmente, a preocupação é com o cumprimento do número, mais que com os resultados do uso do dinheiro.

Finalmente, deve-se contemplar ao longo da implantação de um projeto ou da existência de um programa, se os indicadores do diagnóstico, da implantação, da execução e avaliação de um projeto continuam sendo os mesmos. Não se pode desconsiderar a possibilidade da melhor solução ser mudar o indicador ao longo do tempo, adaptando aos momentos da atuação governamental. Oliveira et alli (2002), por exemplo, apresentam um estudo com adultos asmáticos no qual um grupo foi treinado para entender melhor a doença, enquanto com o grupo controle nada foi feito. Eles concluem que o grupo treinado gastou mais em medicamentos, mas o grupo não-treinado gastou mais em internações, além de ter o maior custo total. Em situações como esta cabem decisões sobre quais são os melhores indicadores, ou se todos devem ser acompanhados.

Este cenário começa a mudar, criando um momento histórico propício para o uso de indicadores. As bases de dados (como o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI)) informatizadas dos órgãos públicos possuem a maior parte da informação hoje necessária. Esses bancos de dados, antes perdidos ou inacessíveis, estão se tornando cada vez mais amigáveis (JANNUZZI, 2005) devido aos avanços da tecnologia da informação. Seu custo de operação e manutenção tem se tornado cada vez menor. Apesar das possíveis críticas ao uso de indicadores e dos problemas a serem superados, o fato é que sua contribuição potencial é de grande valia à gestão pública, de modo que vale o desafio de utilizá-los.

No caso do Rio Grande do Sul, o sistema de custos está quase concluído. Devido à LRF, todos os entes públicos, de todos os poderes, também deverão desenvolver seus sistemas de custos. A confiabilidade de seus dados já foi testada, estando em um nível no qual se pode começar a falar em seu uso. Através deste sistema, apresentado a seguir, esta tese propõe que sejam criados indicadores de desempenho para apoiar a análise gerencial.

#### **2.4 O Sistema de Custos do Estado do Rio Grande do Sul (SCE)**

Este capítulo objetiva apresentar as fontes de informação de custos para a construção de indicadores de desempenho na área pública. A sistemática proposta para análise e acompanhamento dos gastos públicos baseia-se em dois tipos de fontes de dados. O primeiro, as fontes sobre custos, aqui representadas pelo SCE,

sistema com esta função no Estado do Rio Grande do Sul. O segundo, as demais fontes com dados dos programas de Governo para serem comparados.

#### **2.4.1 Conceito e Estrutura do SCE**

O SCE é um sistema centralizado de todas as despesas do Estado do Rio Grande do Sul desenvolvido na Divisão de Controle da Receita e Custos (DCRC) da CAGE desde 2003, como forma de adequar-se às exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal. Para desenvolvê-lo, foi contratada uma consultoria externa com recursos do PNUD (Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento), sob a coordenação de um Agente Fiscal do Tesouro do Estado (AFTE). O processo de construção do sistema se encontra no Anexo B.

O SCE é formado, basicamente, pela união dos diversos bancos de dados de informações financeiras, tributárias e contratuais do governo do Estado. Os vínculos entre os bancos de dados são permanentes e os cálculos são automatizados. Os sistemas mais importantes são o SAM (Sistema de Administração de Materiais), o SCC (Sistema de Controle de Contratos) e o RHE (Recursos Humanos do Estado). Ele se encontra dentro do sistema Finanças Públicas do Estado (FPE), onde também se encontra o Sistema Orçamentário. Portanto, o SO fornece informações ao SCE, mas o caminho inverso não ocorre. Estes sistemas se encontram explicados em detalhes no Apêndice A: Descrição dos Sistemas de Informática formadores do SCE.

Estes três sistemas incluem, ou vão incluir, “mais de 90% dos custos do Estado”, conforme um dos entrevistados. A complementação é feita a partir do Sistema Orçamentário (SO), onde se encontram todas as despesas do Estado. É importante ressaltar que o Sistema Orçamentário, independente dos outros sistemas, sempre deve incluir todas as despesas do Estado devido ao que determina a Lei 4320/64.

O SAM antecede ao sistema de custos, fornecendo os valores para este e para o Sistema Orçamentário. Todos os itens de materiais, quando solicitados por servidores, são automaticamente vinculados a algum centro de custos. O SAM gera balancetes por item e por setor, de acordo com a necessidade de seus administradores.

O Sistema de Custos ainda carece do término de elaboração do SCC, já concebido. Por este sistema, no momento do pagamento de qualquer conta (água, luz, segurança e outras), o valor pago será automaticamente alocado ao seu centro de custos. Operacionalmente, quando pronto, será muito simples: cada código de barras das faturas representa uma despesa, cujos custos já estarão previamente rateados entre os diferentes centros de custos.

Finalmente, o RHE, fornece as informações da folha de pagamento. Caso hajam custos não incluídos nos três sistemas acima, os dados devem ser retirados da execução orçamentária.

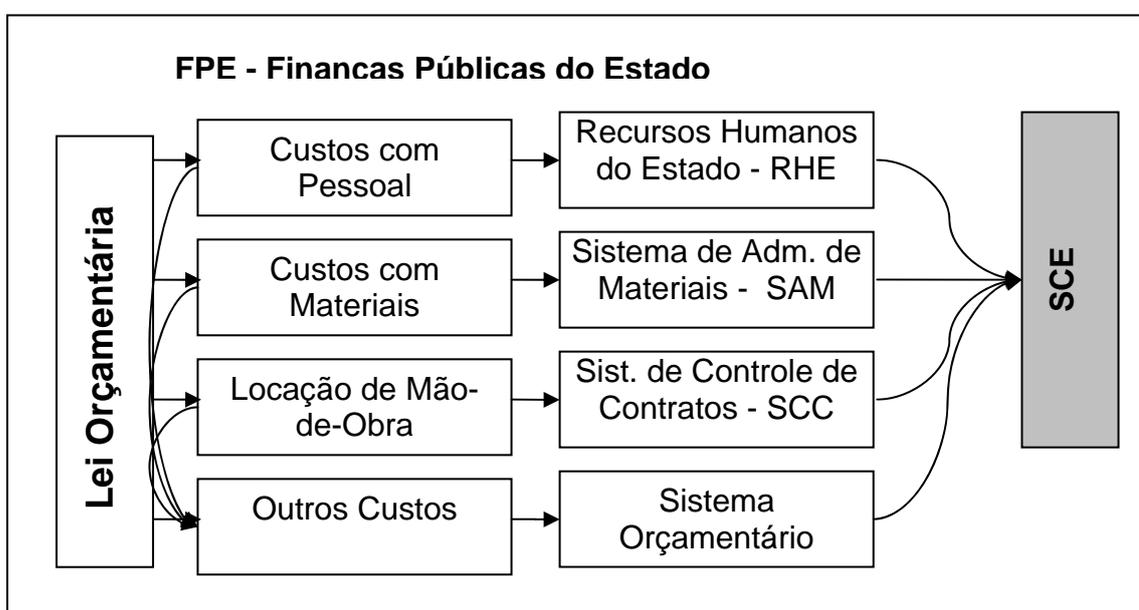
O SCE está estruturado em duas partes: o desenvolvimento da infra-estrutura e a alocação de custos aos centros de responsabilidades. O desenvolvimento do sistema está baseado em três macrofases (BEULKE, 2005): setorização dos custos, repasse dos custos de apoio às atividades e apuração dos custos dos bens e serviços. Todo este processo encontra-se descrito no item 9.2.1 - O Processo de Construção do CCE, hoje SCE. A descrição do sistema SCE a seguir é baseada em informações internas e em entrevistas com Agentes Fiscais do Tesouro do Estado (AFTEs).

Na Macrofase I, a Administração Pública deverá ter condições de conhecer o montante de Custos Próprios gerados em cada Centro de Custos, na menor área de responsabilidade possível, “considerando como Custos Próprios, pessoal, materiais, serviços e utilidades (energia, telefone, contratações em geral, entre outros)”, conforme Beulke (2005). O que anteriormente somente era conhecido dos gastos orçamentários de Atividades e Projetos, no âmbito do órgão inteiro, agora será relacionado com cada centro de custo, desdobrado em departamento, divisão e seção.

A Macrofase I já se encontra implantada em órgãos como Secretaria da Fazenda, Segurança, DAER e outros, nos quais os centros de custos já foram definidos. A Macrofase II está em processo. Será possível medir o custo unitário de itens como: aluno por escola; custo por apenado; custo de policiamento da Brigada Militar em um evento esportivo ou cultural; custo médio de atendimento de um paciente em hospital ou posto de saúde, custo de uma sessão de fórum em um

processo judicial, etc. A partir deste ponto será possível estabelecer com facilidade inúmeros critérios de desempenho. Até o final do ano, deverá estar implantada nos demais órgãos.

A composição dos dados, importados e organizados, esquematizada na Figura 8, apresenta os principais sistemas do Estado fornecedores de informações para o SCE desenvolver os custos. Trata-se de uma imagem em permanente atualização, pois o desenvolvimento de sistemas é uma constante. Ela mostra como o SCE centraliza todas as despesas a partir dos diversos bancos de dados com informações de custos do Estado. Utiliza-se o termo despesa porque ele representa, para o Estado, todos os gastos. Esses bancos de dados, consolidados, fornecem informações para o SCE. É importante notar que as informações são lançadas em diversos sistemas desenvolvidos de acordo com sua finalidade, por diferentes órgãos e servidores. Essas informações, depois de arquivadas nos bancos de dados, possuem diversas finalidades além do SCE, tais como a elaboração dos Balanços Orçamentário, Financeiro, Patrimonial e da Demonstração das Variações Patrimoniais, além de outras peças menores.

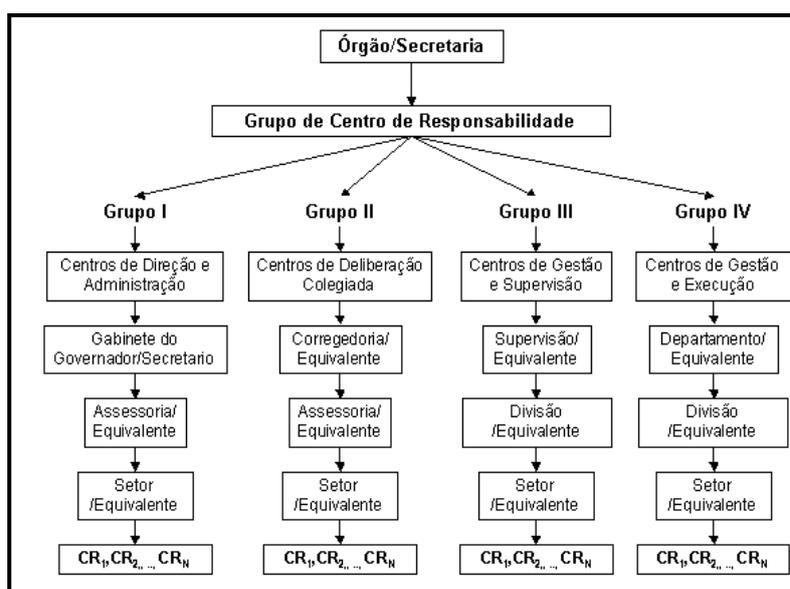


**Figura 8: Estruturação dos Bancos de Dados no SCE.**  
**Fonte:** adaptado de Relatórios Internos da CAGE (2005, 2006)

## 2.4.2 Uso gerencial e contribuições do SCE

Os dados no SCE são brutos, ou seja, sem análise gerencial. O SCE utiliza critérios de rateio para alocar os custos nos Centros de Responsabilidade de uma forma bastante semelhante aos centros de custos, conforme ilustrado na Figura 9. Os mesmos critérios são utilizados nos demais sistemas do FPE, como o SAM. Por este motivo, toda a alocação de custos acontece automaticamente. Como a classificação contábil é bastante abrangente, é possível obter informações de custos a partir de qualquer um de seus critérios em uma determinada unidade de tempo. Esses dados, porém, não estão vinculados com os resultados apresentados. Um dos objetivos primordiais da proposta deste trabalho é ajudar a preencher esta lacuna através de uma sistemática para análise e acompanhamento do gasto público com base na formatação desses dados para uso gerencial.

O Centro de Responsabilidade constitui a menor unidade da estrutura de um Órgão em que é mensurado o custo no nível mais desdobrado a ser estabelecido de antemão, entendendo-se por unidade um local de direção/chefia (ex.: Departamento, Divisão, Seção). Trata-se da mesma lógica do método de Centros de Custos. Um croqui resumido na estrutura pode ser visto na Figura 9. Os custos seguem uma ordem de distribuição escalar, observando uma hierarquia muito próxima do organograma do órgão público envolvido.



**Figura 9: Estrutura dos Centros de Responsabilidade**  
 Fonte: Dados internos (CAGE, 2005)

O SCE pode contribuir muito na busca da eficiência sob diversos aspectos. Em primeiro lugar, sua realização constitui uma adequação à LRF. Essa lei complementar aumenta o espaço existente no PPA, na medida em que ordena claramente aos poderes a construção de medidas para obter melhor resultado na eficiência do gasto público. A LRF, em seu Artigo 4º, I, também ordena à LDO começar a conter “e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos” (BRASIL, 2000). Em segundo lugar, tendo em vista o atual quadro de escassez de recursos pelo qual passa o Estado, trata-se de uma iniciativa que se coaduna com outras objetivando os cortes de custos. O uso do sistema de custos permitirá respostas mais precisas a questões como quais são os programas mais eficientes, assim como oferecerá critérios objetivos para a tomada de decisão por parte dos gestores públicos.

Esses benefícios não serão atingidos imediatamente. Conforme comentado neste trabalho, o treinamento dos servidores, a adequação da base de dados, a mudança cultural e outros aspectos envolvidos devem ser considerados. Mas, passado esse período, as lacunas da falta de avaliação do desempenho gerencial estarão diminuídas. A academia pode contribuir nesse processo, desenvolvendo critérios adequados para a construção de indicadores de desempenho para o serviço público. O que já foi feito nesse sentido, e predominantemente sobre indicadores, é apresentado no próximo capítulo. E, além disto, desenvolver modelos de gestão, como tantos já existentes e analisados na iniciativa privada (RECH, 2002; MÜLLER, 2003), mas ainda não profundamente discutidos em termos de administração pública. Em termos de modelos para o serviço público, porém, ainda existe um vazio muito grande.

### **2.4.3 Funcionamento Prático do SCE**

O sistema mencionado permite uma série de desdobramentos, conforme apresentado a seguir. Apesar de não concluído, o sistema já apresenta alguns milhares de centros de custos. Para citar um exemplo, cada escola do Estado está sendo preparada para ser um centro de custos – seriam, atualmente, quase 3.500. O

o sistema permite que cada uma delas seja desmembrada em novas subdivisões (como nível fundamental e médio, ou salas, ou ambos) caso haja interesse. Esta estrutura de desdobramento pode ir adiante mais de cem vezes, permitindo alcançar via centros de custos praticamente qualquer divisão que se possa imaginar. Na prática, este nível de detalhe não tem utilidade, mas convém estar disponível para dar flexibilidade aos gestores. A seguir, o sistema é apresentado, iniciando em nível da Secretaria da Fazenda como um todo, conforme a Figura 10.



**Figura 10: SCE - Tela inicial, com a Secretaria da Fazenda**

Cada um dos milhares de centros de custos do Estado aparece, após a tela inicial, na forma como se encontra na Figura 10. Clicando no nome, o mesmo se desdobra, conforme a Figura 11. Deve-se notar neste desdobramento os números da Secretaria da Fazenda (14) e suas subunidades (01) na Lei do Orçamento. Por meio destes números o Sistema Orçamentário fornece as informações para os demais sistemas, conforme será visto mais à frente.



**Figura 11: SCE - Primeiro desdobramento da Secretaria da Fazenda, com gabinete**

Seguindo esta visualização, denominada hierárquica, seguem os demais desdobramentos. Conforme a Figura 12, o número 101 corresponde ao Gabinete da Secretaria da Fazenda (ou seja, corresponde à unidade onde trabalha o Secretário).

Pesquisar Componente: Resultado Pesquisa					
<input type="button" value="Pesquisar..."/> <input type="button" value="Novo"/> <input type="button" value="Imprimir"/> <input type="button" value="Gerar Excel"/>					
+ Nome		Nome Reduzido	Nível	UO	Grupo
<input type="checkbox"/> 14 - SECRETARIA DA FAZENDA	SEFAZ	0001	14	Direção	
<input type="checkbox"/> 1401 - GABINETE E ÓRGÃOS CENTRAIS	GAB-OC	0002	14.01	Direção	
<input type="checkbox"/> 101 - GABINETE SECRETARIA DA FAZENDA	GAB-SEFAZ	0010	14.01	Direção	
<input type="checkbox"/> 111 - DIRETORIA GERAL	DG	0010	14.01	Direção	
<input type="checkbox"/> 113 - ENCARGOS GERAIS DO ÓRGÃO	EGO	0010	14.01	Inativos/Licenças	
Órgão = "14"; Estrutura = "ecc"; Modo Visualização = "Hierárquico"; Data Validade Inicial = "09/05/2007"; Data Validade Final = "09/05/2007".					
Linhas: 382					
<a href="#">Topo</a>					

**Figura 12: SCE - Desdobrando para o Gabinete do Secretário da Fazenda**

Em seguida, na Figura 13, observam-se os centros de custos do Gabinete. Neste exemplo, o desdobramento termina aqui. Conforme dito, seria possível desdobrá-lo em mais vezes, caso fosse necessário. Na Figura 14 aparece algo de novo. Nela estão os vínculos com os outros sistemas, particularmente o RHE, que aparece com um número próprio (setor RHE). Este número busca, no sistema RHE, os valores referentes à mão-de-obra – a qual possui este tratamento por ser o custo mais representativo. Todos os custos chegam ao componente 900001, vinculado com os demais acima (componentes pai). Desta forma, se chega ao nível máximo de desagregação dentro da Secretaria da Fazenda.

A Figura 13 também mostra o nível no qual são colocados, em última análise, os critérios dos centros de custos. Por exemplo, cada sala é medida para ratear os custos de aluguel. A potência elétrica instalada (computadores, ar condicionado e iluminação) são medidas a partir da potência de cada equipamento. Os materiais são alocados diretamente a cada centro de custos pelo sistema SAM, apresentado à frente. Desta forma, define-se exatamente o quanto de custos fica alocado neste centro. De acordo com as entrevistas, os usuários do sistema já sentem seus efeitos. De um lado, o projeto de custos tem sido chamado de, conforme os entrevistados da área, a ‘menina dos olhos’ da Contadoria, por outro, ocorreram casos de servidores que se negaram a prestar informações simples, como tamanho de suas salas. A situação tem uma explicação simples: todos sabem que salas maiores significam uma maior proporção do espaço, logo mais custos devido aos critérios de rateio. E, também, se supõe, na hora em que os custos se transformarem em parte dos indicadores para os salários, que estes servidores deverão justificar o tamanho de suas salas.

IntraSEFA				
Pesquisar Componente: Resultado Pesquisa				
<input type="button" value="Pesquisar..."/> <input type="button" value="Novo"/> <input type="button" value="Imprimir"/> <input type="button" value="Gerar Excel"/>				
+ Nome	Nome Reduzido	Nível	UO	Grupo
<input type="checkbox"/> 14 - SECRETARIA DA FAZENDA	SEFAZ	0001	14	Direção
<input type="checkbox"/> 1401 - GABINETE E ÓRGÃOS CENTRAIS	GAB-OC	0002	14.01	Direção
<input type="checkbox"/> 101 - GABINETE SECRETARIA DA FAZENDA	GAB-SEFAZ	0010	14.01	Direção
90001 - GABINETE SECRETÁRIO DA FAZENDA	GAB-SF	0099	14.01	Direção
90002 - ASSESSORIA DE COMUNICAÇÃO SOCIAL	ACS	0099	14.01	Direção
90003 - ASSESSORIA JURÍDICA	ASSEJUR	0099	14.01	Direção
90004 - ASSESSORIA TÉCNICA E DE PLANEJAMENTO	ASTEPLAN	0099	14.01	Direção
90010 - COMITÊ DE CONTROLE DA SECRETARIA DA FAZENDA	CCSF	0099	14.01	Colegiado
90005 - ASSESSORIA DE ASSISTÊNCIA AOS MUNICÍPIOS	AAM	0099	14.01	Direção
90006 - REPRESENTAÇÃO EM BRASÍLIA	RB	0099	14.01	Direção
90007 - CORREGEDORIA-GERAL	CG	0099	14.01	Colegiado
90008 - TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS	TARF	0099	14.01	Colegiado
90009 - JUNTA DE COORDENAÇÃO FINANCEIRA	JCF	0099	14.01	Colegiado
90308 - PROGRAMA DE MODERNIZAÇÃO FAZENDÁRIA	PROMOFAZ	0099	14.01	Direção
<input type="checkbox"/> 111 - DIRETORIA GERAL	DG	0010	14.01	Direção
90011 - GABINETE DIRETORIA-GERAL	GAB-DG	0099	14.01	Direção
<input type="checkbox"/> 201 - SUPERVISÃO DE SISTEMAS DE INFORMAÇÃO	SSI	0020	14.01	Administração
<input type="checkbox"/> 202 - SUPERVISÃO DE DESENVOLVIMENTO ORG E QUALIDADE	SUDESQ	0020	14.01	Administração
<input type="checkbox"/> 203 - SUPERVISÃO DE ADMINISTRAÇÃO	SUPAD	0020	14.01	Administração
<input type="checkbox"/> 204 - CONTADORIA E AUDITORIA-GERAL DO ESTADO	CAGE	0020	14.01	Execução
<input type="checkbox"/> 205 - DEPARTAMENTO DA RECEITA PÚBLICA ESTADUAL	DRPE	0020	14.01	Execução
<input type="checkbox"/> 206 - DEPARTAMENTO DA DESPESA PÚBLICA ESTADUAL	DDPE	0020	14.01	Execução
<input type="checkbox"/> 207 - LOTERIA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL	LOTERGS	0020	14.01	Execução
<input type="checkbox"/> 113 - ENCARGOS GERAIS DO ÓRGÃO	EGO	0010	14.01	Inativos/Licenças
90309 - AFASTADOS	AF	0099	14.01	Inativos/Licenças

**Figura 13: SCE - Desdobramentos para Centros de Custos do Gabinete**

Duas ressalvas: custos não previstos no orçamento, como depreciação, não entram. Em algum momento no futuro aparecerá um custo de reforma e manutenção que, se feito em um período, será lançado integralmente dentro deste mesmo período. Um segundo problema é o custo de um serviço prestado pelo Estado – caso envolva mais de um centro de custo, fica difícil estimar, pois não há um gerenciamento dos processos. E, como a maior parte dos serviços são feitos por diversas áreas, surge aqui um grande problema. O custo é colocado a partir de sua posição nos centros de custos, apresentada na Figura 14. Neste caso, tem-se a tela para lançamento de informações para o gabinete da Secretaria da Fazenda.

The screenshot shows the 'Editar Componente: 90001 - GAB-SF' form in the IntraSEFA system. The form is organized into several sections with labels and input fields:

- Componente:** 90001
- Endereço:** 14
- Complemento:** SECRETARIA DA FAZENDA
- \*Órgão:** 14
- \*UO:** 14 | 01
- \*UE:** 14 | 01 | 001
- \*Estrutura:** ECC
- \*Nível:** 99
- \*Data Inicial:** 21/11/2006
- Data Final:** (empty)
- \*Nome:** GABINETE SECRETÁRIO DA FAZENDA
- \*Nome Reduzido:** GAB-SF
- \*Componente Pai:** 10 | 101
- Componente Anterior:** 99 | 90001
- \*Grupo:** Direção
- Centro Custo:**
- Setor RH:** 140001000000000

Buttons at the top right include: Excluir, Salvar, Limpar, Imprimir, and Fechar.

**Figura 14: SCE - Agregação dos Custos**

A pergunta que segue a apresentação do desdobramento das telas do SCE é onde estão e quais são, especificamente, os custos. Clicando em “Gerar Excel” nas telas apresentadas (Figuras 10, 11, 12 e 13) obtém-se uma planilha discriminando os custos individualmente (água, energia, contratos, serviços, etc.). Os valores são obtidos no nível de desdobramento em que se clicar no botão, conforme o exemplo apresentado na Figura 15.

Em qualquer uma das etapas de desdobramento vistas acima é possível separar exatamente os custos conforme as rubricas, apresentadas na Figura 15. Note-se que o sistema discrimina até mesmo consumo de objetos como clipes de papel. Caso se queira saber o gasto em clipes de uma área maior, basta ir acima no sistema. Vice-versa, para baixo. Caso se queira saber o gasto por mesa, seria suficiente criar novos centros de custos para cada uma delas. Finalmente, o sistema pode ser programado para ter mais colunas ao lado de quantidade, unidade e valor. Por exemplo, é possível acrescentar as colunas do ‘previsto’ e do ‘realizado’, a fim de criarem-se comparações.

<b>Planilha de Custos - Detalhamento por Material</b>			
Exercício: <b>2004</b>			
Centro de Custo: <b>GABINETE DO SECRETÁRIO DA</b>			
Grupo de Despesa: <b>03 - OUTRAS DESPESAS CORRENTES</b>			
Elemento: <b>30 - MATERIAL DE CONSUMO</b>			
Rubrica: <b>3009 - MATERIAL DE EXPEDIENTE</b>			
<b>Unidade</b>	<b>Qtde</b>	<b>Unidade</b>	<b>Valor (R\$)</b>
ALMOFADA P/ CARIMBO	2	PEÇA	5,34
APONTADOR DE LÁPIS METALÍ	7	PEÇA	6,58
BOBINA P/ FAC-SIMILE	5	BOBINA	19,20
BORRACHA TIPO ESCOLAR	9	PEÇA	0,00
CANETA AZUL	70	PC	16,10
CANETA PRETA	20	PC	4,76
CLIPS 2/D	48	CX	39,72
COLA EM BASTÃO	33	PEÇA	30,35
COLA PLÁSTIC TIPO EMULSÃO	2	PC	0,00
COLCHETE NRO 15	3	CX	2,67
FITA EMPACOTAMENTO 50 MM	20	RL	47,20
FITA GOMADA TRANSPAR 19MM	7	RL	9,31
GRAFITE 0.5 MM	6	PEÇA	6,69
GRAMPO GRAMPEADOR 26/6	2	CX	3,16
LÁPIS SALIENTADOR AMARELA	6	PC	3,00
LÁPIS SALIENTADOR LARANJA	6	PC	4,32
PAPEL XEROX 210X297 MM	180	PCT	1.560,45
PAPEL XEROX 216X330 MM	17	CAIXA	1.869,86
PASTA CARTOLINA C/ELÁSTIC	8	PEÇA	6,42
PASTA SUSPENSÃO CART C/FER	50	PEÇA	24,50
PINCEL ATOMICO DIV CORES	8	PEÇA	7,65
REGISTRADOR AZ LOMB LARGA	6	PEÇA	13,14
TINTA CAR BORR S/OLEO PRE	1	FR	0,00
	<b>516</b>		<b>3.680,42</b>

**Figura 15: Valores dos Materiais em um centro de custos com sua discriminação**

#### **2.4.4 Limitações, confiabilidade e ampliação do sistema de custos**

Em termos de orçamento de custos, não há como saber, por exemplo, o custo da Operação Golfinho da Brigada Militar. Da mesma forma, não se conhece o custo de uma obra como a Estrada do Mar. Após a finalização da atual etapa de elaboração, se espera avançar para os custos de obras específicas. Em paralelo, cabe um estudo de processos para se conhecer as atividades no dia a dia das empresas.

Uma questão bastante interessante e positiva é em relação à confiabilidade dos dados. Ainda que se possa discutir sobre os métodos para alocação de custos,

a confiabilidade é muito grande. De acordo com entrevistados da CAGE, raramente são necessárias correções nos números envolvidos. Em simulações feitas na presença do autor, foi possível observar que o somatório da folha de pagamento no RHE (Sistema de Recursos Humanos do Estado), cujos valores foram iguais aos do SCE e do antigo sistema de RH. Outra prova da confiabilidade dos dados é, segundo um entrevistado, uma auditoria feita pela Universidade Luterana do Brasil (ULBRA) há alguns anos, quando não foram encontrados defeitos ou problemas com a base de dados.

As informações possíveis chegam em um nível de detalhe onde se pode discutir a relação entre seu custo e sua utilidade. Um exemplo de algo muito simples e barato ilustra este ponto. Se por um lado clipes de papel são muito baratos e talvez não justifiquem um controle individual, o consumo total de clipes de todo o Estado ao longo de um ano soma um valor interessante, motivo pelo qual talvez o gestor público possa decidir por algum controle em seu uso. A justa medida nestas situações é um exemplo da utilidade do sistema para os gestores públicos em seu dia a dia. E seu uso, vinculado com os indicadores de desempenho, pode permitir conhecer os custos do que o Governo realiza. Espera-se, desta forma, pela junção do uso dos custos com os indicadores de desempenho, sugerir uma sistemática para melhorar o desempenho da Administração Pública.

### **3. Indicadores de Desempenho**

Este capítulo apresenta o conceito de indicadores de desempenho, as características de um bom sistema de indicadores e algumas das principais metodologias de avaliação de desempenho utilizadas na iniciativa privada. Apresentam-se, também, as principais classificações para indicadores de desempenho na área pública. Pretendeu-se apresentar como os modelos de indicadores de desempenho ajudam as empresas privadas na tomada de decisão e como as mesmas ferramentas, se adaptadas, poderiam aumentar a eficiência da máquina pública.

#### **3.1 Conceito de Indicadores de Desempenho**

Para Takashina e Flores (2005), indicadores são formas de representação quantificáveis das características de produtos e processos. Para Hronec (1994, p. 5), “medidas de desempenho são os sinais vitais de uma organização”. São utilizados pela organização para controlar e melhorar a qualidade e o desempenho dos seus produtos e processos ao longo do tempo. Seguindo a linha do mesmo autor, o uso de um determinado tipo de indicador não significa o abandono de outras formas de mensuração. As medidas de processo levam a melhoria, enquanto as medidas de *output* acompanham os resultados para o mercado.

Como processo, a medição de desempenho não se refere, simplesmente, a uma coleta de dados associada a um objetivo predefinido. As melhores medidas de desempenho são como um sistema de alerta, que envolve prevenção e identificação, direcionado à obtenção da melhor adequação ao uso dos produtos e/ou serviços, ao atingimento de resultados, à satisfação dos clientes, entre inúmeros outros objetivos. Adicionalmente, as medidas de desempenho devem estar focalizadas no incremento da eficiência e eficácia dos processos, produtos e/ou serviços, através de seu uso como parâmetro para melhoria. Essa ação acontece dentro de um ciclo contínuo que monitora, identifica e captura as oportunidades de melhoria desses processos, produtos e/ou serviços através da implementação de melhores práticas.

Para Sink e Tuttle (1993), os sistemas de medição são como bons painéis de instrumentos de aviões – são projetados, arquitetados e continuamente desenvolvidos e aperfeiçoados. Indicadores não são estáticos, mantendo-se inalterados com o tempo. Um bom sistema, segundo estes autores:

- Deve levar em conta a exatidão, medindo o que deve ser medido;
- As medidas devem incentivar as pessoas ao controle e auto-regulação;
- O desempenho deve ser focado em indicadores múltiplos;
- As medidas subjetivas, apesar de sua inexatidão matemática, também oferecem bons resultados para análise;
- As medidas podem ser sempre melhoradas.

O TCU também possui um estudo no qual apresenta algumas vantagens no uso de indicadores de desempenho nas instituições públicas (TCU, 2000, p.10):

- a) possibilita a avaliação qualitativa e quantitativa do desempenho global da instituição, por meio da avaliação de seus principais programas e/ou departamentos;
- b) permite o acompanhamento e a avaliação do desempenho ao longo do tempo e ainda a comparação entre:
  - desempenho anterior x desempenho corrente;
  - desempenho corrente x padrão de comparação;
  - desempenho planejado x desempenho real;
- c) possibilita focar as áreas relevantes do desempenho e expressá-las de forma clara, induzindo um processo de transformações estruturais e funcionais que permite eliminar inconsistências entre a missão da instituição, sua estrutura e seus objetivos prioritários;
- d) ajuda o processo de desenvolvimento organizacional e de formulação de políticas de médio e longo prazos;
- e) melhora o processo de coordenação organizacional, a partir da discussão fundamentada dos resultados e o estabelecimento de compromissos entre os diversos setores da instituição;
- f) possibilita a incorporação de sistemas de reconhecimento pelo bom desempenho, tanto institucional como individual.

### **3.2 Formação de Indicadores de Desempenho**

Um indicador deve ser gerado criteriosamente, de forma a assegurar a disponibilidade dos dados e resultados mais relevantes no menor tempo possível e ao menor custo. A Tabela 1 descreve os principais critérios para geração de um indicador.

As dimensões de desempenho podem ser assim colocadas (HRONEC, 1994; SINK; TUTTLE, 1993; EDVINSSON; MALONE, 1998):

- Ser coerentes com as estratégias da empresa;
- Expor as relações de causa-e-efeito, ou alinhamento, entre os objetivos através dos indicadores;
- Serem de fácil interpretação por seus usuários;
- Serem equilibradas, ou seja, não predominantemente financeiras;
- Devem contemplar os aspectos humanos, materiais, culturais e de produtos.

**Tabela 1: Critérios para Geração de um Indicador de Desempenho**

<b>Critérios</b>	<b>Descrição</b>
<b>Seletividade ou importância</b>	Capta uma característica-chave do produto ou do processo.
<b>Simplicidade e clareza</b>	Fácil compreensão e aplicação em diversos níveis da organização, em uma linguagem acessível.
<b>Abrangência</b>	Suficientemente representativo, inclusive em termos estatísticos, do produto ou do processo a que se refere: devem-se priorizar indicadores representativos da situação ou contexto global.
<b>Rastreabilidade e Acessibilidade</b>	Permite o registro e a adequada manutenção e disponibilidade dos dados, resultados e memórias de cálculo, incluindo os responsáveis envolvidos. É essencial à pesquisa dos fatores que afetam o indicador e os dados podem ser armazenados em microfilme, meio eletromagnético, relatórios, etc.
<b>Comparabilidade</b>	Fácil de comparar com referenciais apropriados, tais como o melhor concorrente, a média do ramo e o referencial de excelência.
<b>Estabilidade e rapidez de disponibilidade</b>	Perene e gerado com base em procedimentos padronizados, incorporados às atividades do processador. Permite fazer uma previsão do resultado, quando o processo está sob controle.
<b>Baixo custo de obtenção</b>	Gerado a baixo custo, utilizando unidades adimensionais ou dimensionais simples, tais como percentagem, unidades de tempo etc.

**Fonte:** Adaptado de MEFP/IPEA (1991; apud Takashina; Flores, 2005)

Olve, Roy e Wetter (2001), considerando o enfoque das modernas teorias de gestão estratégica, identificam mais alguns critérios a serem considerados na determinação das medidas a usar:

- as medidas não devem ser ambíguas e devem ser bem definidas através de toda a empresa;
- as medidas, quando consideradas no seu conjunto, devem cobrir todos os aspectos do negócio incluídos nas estratégias e fatores críticos de sucesso;
- as medidas usadas nas diferentes perspectivas devem estar claramente conectadas, mostrando de forma coerente e convincente como os esforços desenvolvidos nos níveis inferiores estão de forma lógica e justificada

contribuindo para o sucesso de acordo com os critérios estabelecidos nos níveis superiores;

- as medidas devem ser usadas para apontar as metas que são consideradas realísticas pelos responsáveis por atingi-las;
- as medidas devem ser fáceis, descomplicadas e possíveis de serem usadas em diferentes sistemas, tais como na Intranet da empresa, nos bancos de dados, etc.

O TCU também apresenta uma análise sobre as características que devem conter os bons indicadores (TCU, 2000). Estas seriam:

- **Representatividade:** o indicador deve ser a expressão dos produtos essenciais de uma atividade ou função; o enfoque deve ser no produto: medir aquilo que é produzido, identificando produtos intermediários e finais, além dos impactos desses produtos. Este atributo merece certa atenção, pois indicadores muito representativos tendem a ser mais difíceis de ser obtidos;
- **Homogeneidade:** na construção de indicadores devem ser consideradas apenas variáveis homogêneas. Por exemplo, ao estabelecer o custo médio por aluno, deve-se identificar os diversos tipos de alunos, já que para cada tipo tem-se uma composição de custo diversa;
- **Praticidade:** garantia de que o indicador realmente funciona na prática e permite a tomada de decisões gerenciais. Para tanto, deve ser testado, modificado ou excluído quando não atender a essa condição;
- **Validade:** o indicador deve refletir o fenômeno a ser monitorado;
- **Independência:** o indicador deve medir os resultados atribuíveis às ações que se quer monitorar, devendo ser evitados indicadores que possam ser influenciados por fatores externos;
- **Confiabilidade:** a fonte de dados utilizada para o cálculo do indicador deve ser confiável, de tal forma que diferentes avaliadores possam chegar aos mesmos resultados;
- **Seletividade:** deve-se estabelecer um número equilibrado de indicadores que enfoquem os aspectos essenciais do que se quer monitorar;
- **Simplicidade:** o indicador deve ser de fácil compreensão e não envolver dificuldades de cálculo ou de uso;
- **Cobertura:** os indicadores devem representar adequadamente amplitude e a diversidade de características do fenômeno monitorado, resguardado o princípio da seletividade e da simplicidade;
- **Economicidade:** as informações necessárias ao cálculo do indicador devem ser coletadas e atualizadas a um custo razoável, em outras palavras, a manutenção da base de dados não pode ser dispendiosa;
- **Acessibilidade:** deve haver facilidade de acesso às informações primárias bem como de registro e manutenção para o cálculo dos indicadores;
- **Estabilidade:** a estabilidade conceitual das variáveis componentes e do próprio indicador bem como a estabilidade dos procedimentos para sua elaboração são condições necessárias ao emprego de indicadores para avaliar o desempenho ao longo do tempo.

Há uma crescente necessidade de informações que possibilitem a descentralização das decisões, o atendimento às expectativas dos clientes e a melhoria dos processos produtivos. Neste novo contexto, os indicadores desempenham um papel fundamental para o qual contribuem os seguintes aspectos de acordo com a Fundação para o Prêmio Nacional da Qualidade (FPNQ, 2002):

- indicadores estão intimamente ligados ao conceito da qualidade centrada no cliente. Eles devem ser gerados a partir das necessidades e expectativas dos clientes, traduzidas através das características da qualidade do produto ou serviço, sejam elas tangíveis ou não;
- indicadores possibilitam o desdobramento das metas do negócio, na estrutura organizacional, assegurando que as melhorias obtidas em cada unidade contribuirão para os propósitos globais da organização;
- indicadores devem estar sempre associados às áreas do negócio cujos desempenhos causam maior impacto no sucesso da organização. Desta forma, eles dão suporte à análise crítica dos resultados do negócio, às tomadas de decisão e ao replanejamento;
- indicadores viabilizam a busca da melhoria contínua da qualidade dos produtos e serviços e da produtividade da organização, aumentando a satisfação dos seus clientes, sua competitividade e, conseqüentemente, sua participação no mercado. Neste sentido, o uso dos indicadores encoraja tanto melhorias incrementais quanto revolucionárias. A comparação com referenciais de excelência, particularmente, pode dar uma grande contribuição para a identificação de possibilidades mais amplas de melhorias.

### **3.3 Metas, Resultados e Hierarquia dos Indicadores de Desempenho**

Segundo Nauri (1998), é importante salientar que o processo de formulação das metas de desempenho requer uma vasta gama de informações e experiências que resulte em metas caracterizadas por serem:

- **atingíveis:** devem ser alcançáveis com um esforço razoável sob condições que as levem a prevalecer;
- **econômicas:** o custo de implementação e administração deve ser baixo em relação à atividade coberta;
- **aplicáveis:** devem adaptar-se às condições sob as quais serão usadas. Se as condições mudarem, devem ter flexibilidade suficiente para encontrar essas variações;
- **consistentes:** devem ajudar a unificar as operações e comunicações através de todos os setores e funções da organização;
- **abrangentes:** devem cobrir todas as atividades inter-relacionadas;
- **compreensíveis:** devem ser expressas em termos simples e claros, a fim de evitar incerteza ou interpretação errônea. As informações, para seu uso, devem ser específicas e completas;
- **mensuráveis:** devem ser capazes de ser medidas com valores disponíveis e compreensíveis para os usuários;

- **estáveis:** devem ter uma vida suficientemente longa para prover um grau de previsibilidade a fim de amortizar o esforço de sua preparação;
- **adaptáveis:** devem ser desenhadas de modo que elementos possam ser mudados ou adicionados, sem necessidade de refazer toda sua estrutura;
- **legítimas:** devem ser oficialmente reconhecidas e aprovadas;
- **eqüitativas:** devem ser aceitas pelas pessoas que têm de lidar ou trabalhar com elas, como uma base justa para comparação;
- **focalizadas nos clientes:** devem estar direcionadas para áreas importantes para o cliente, interno e externo, tais como: tempo de ciclo, qualidade, estrutura de custos, satisfação etc..

Para estabelecer metas, Takashina e Flores (2005) sugerem as seguintes técnicas que apontam referenciais adequados para esta tarefa:

- *benchmarking* com os referenciais de excelência;
- comparação com outros referenciais (média do mercado, melhor concorrente, metas de curto, médio e longo prazo, média do ano, média acumulada, etc.);
- processo de projeção (média móvel, média acumulada, etc.);
- processo de previsão (projeção mais previsão);
- finalmente, deve-se entender que as metas, de um modo geral, são apenas desdobramentos da visão da empresa que indicam a grande meta a ser perseguida a longo prazo.

As metas devem ser construídas de modo coerente com o conjunto de pressupostos do momento quando são utilizadas. Por isso, as metas devem ser vinculadas ao sistema de gestão da organização que as utiliza, assim como devem ser compatíveis com os referenciais utilizados. Uma forma de organizar os indicadores e suas metas são os modelos de avaliação de desempenho, muito utilizados na iniciativa privada e analisados a seguir. Da mesma forma, estes modelos sugerem metas a partir de referências claras para a organização que os utiliza, motivo pelo qual em seguida discute-se o uso do *benchmarking*.

### **3.4 Principais Modelos de Avaliação de Desempenho Utilizados na Iniciativa Privada**

Será apresentada neste tópico uma revisão dos principais modelos de avaliação de desempenho utilizados na iniciativa privada, o que permitirá identificar aqueles que melhor se adaptam à problemática específica do setor público. Discute-se, ainda, o GMD (Gerenciamento Matricial de Despesas), que além de ser utilizado

na iniciativa privada, também está sendo cada vez mais utilizado na área pública. Para todos os modelos, debate-se a necessidade de se construir sistemas de referência (*benchmarking*) para garantir a avaliação continuada dos dados.

Optou-se por não analisar profundamente os modelos de indicadores de desempenho mais conhecidos na literatura porque já foram foco de análises comparativas bastante completas de outros autores, entre as quais se destacam as de Rech (2002), Müller (2003), Hronec (1994), Sink e Tuttle (1993), Edvinsson e Malone (1998), e Schuch (2001). Esses autores apresentam diversos quadros e textos comparando os principais modelos de avaliação de desempenho (EVA (*Economic Value Added*), TOC (*Theory of Constraints*), TQM (*Total Quality Management*), BSC (*Balanced Scorecard*), CI (Capital Intelectual), PNQ (Prêmio Nacional da Qualidade), Quantum, Rummler e Brache, e, finalmente, Sink e Tuttle), sob diversos critérios, assim como são citados exemplos de empresas que os utilizam. Os resultados estão sumarizados na Tabela 2. Pode-se dizer que os autores concluem que cada modelo pode ser criticado em função das necessidades práticas do ambiente para sua aplicação, devendo por este motivo ser adaptado quando de sua utilização. Por este motivo, diversos modelos podem ser utilizados simultaneamente, assim como uma organização pode montar o seu modelo a partir de partes interessantes encontradas em cada um deles.

A partir das conclusões dos trabalhos comparativos de Müller (2003), Rech (2002) e Schuch (2001), o modelo que melhor se adapta às finalidades deste trabalho é o BSC, explicado a seguir, pelo seu incentivo ao uso de indicadores balanceados e integrados. A questão das perspectivas, no caso do serviço público, não é utilizada. Sugere-se, também, complementar o BSC com o Gerenciamento Matricial de Despesas (pela sistemática de redução de custos) e com o *benchmarking* (por trazer pontos de referência), também discutidos a seguir.

**Tabela 2: Resumo das Principais características dos modelos de avaliação de desempenho apresentados na literatura**

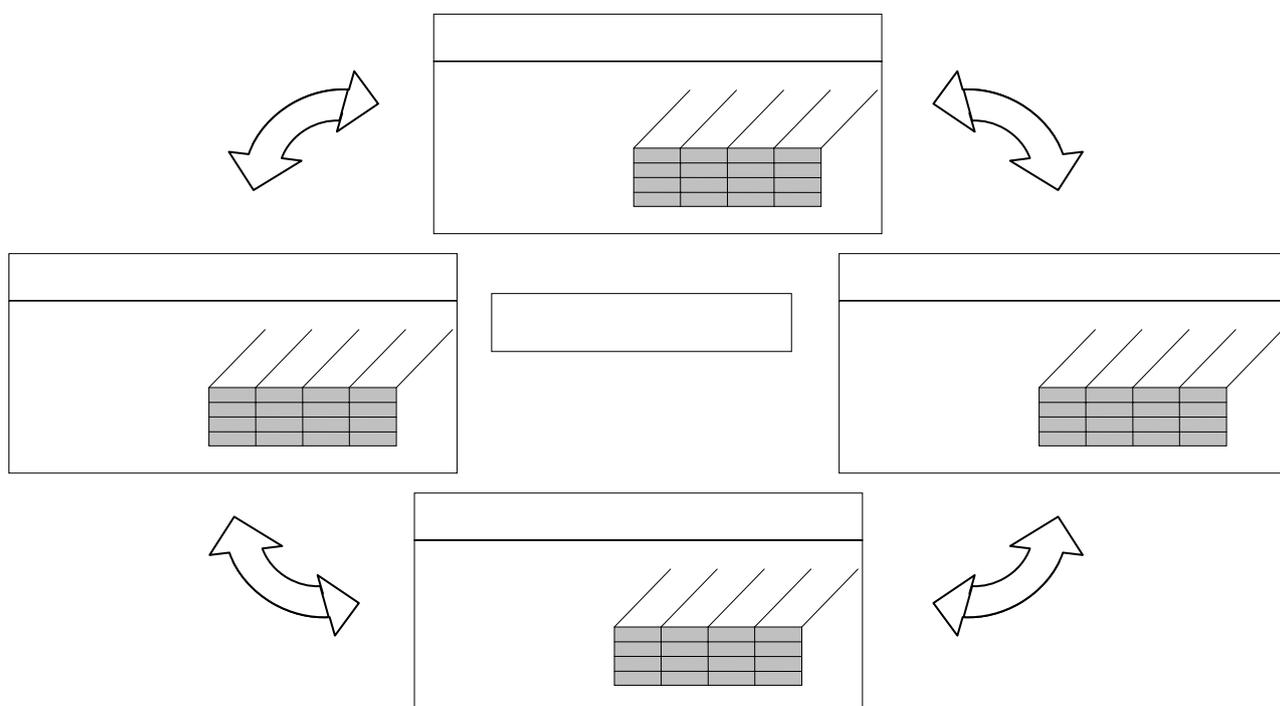
<b>Característica/ Critério de Análise/Descrição</b>	<b>Principais Elementos</b>	<b>Principal(is) Contribuição(ões)/Diferenciais do Modelo</b>	<b>Eventuais Desvantagens</b>
<b>EVA</b>	MVA; EVA; FCD; VPL; Custo de Capital; Banco de Bônus.	Foco único – simplicidade; facilidade de disseminação; mais EVA melhor; troca da visão contábil pela econômica; banco de bônus; inexistência de tetos.	Desencoraja investimentos que não cubram o custo do capital e aqueles de difícil justificativa (retornos intangíveis); medidas financeiras são conseqüência das demais.
<b>TOC</b>	Medidas de resultado; medidas operacionais globais; gargalos; melhoria contínua.	Simplicidade; medida liga-desliga: caixa; pragmatismo.	
<b>TQM</b>	GPD; rotina; qualidade grande; ferramentas.	Cultura de medição de desempenho; ataque à questão no nível de base – simplicidade das ferramentas.	Abordagem de baixo para cima leva ao excesso de indicadores; Apresenta visão de processos intrafuncionais.
<b>BSC</b>	Perspectivas; objetivo, indicador, meta e iniciativa; mapa estratégico; indicador de resultado e vetor de desempenho.	Estruturação; equilíbrio (balanceamento); mapa estratégico – relações de causa-e- efeito.	Complexidade.
<b>CI</b>	Focos = perspectivas; tipos de capital intelectual; business navigator.	Preocupação com o futuro; ênfase na pessoa; índices de inovação tecnológica bem atuais.	Dimensionamento – número elevado de indicadores.
<b>PNQ</b>	Critérios de excelência; sistemas de pontuação e premiação; perspectivas.	Incorporação de mais perspectivas; força da pontuação e premiação.	
<b>Quantum</b>	Matriz Quantum; geradores; facilitadores; o processo em si; melhoria contínua.	Procedimentos passo-a-passo; elementos facilitadores; visão explícita de processos horizontais.	Resume o desempenho e somente três dimensões básicas (C, Q e T).
<b>Rummler e Brache</b>	Níveis.	Procedimento passo-a-passo: visão explícita de processos horizontais; diferenciação de indicadores por cargo no nível das pessoas.	
<b>Sink e Tuttle</b>	Sete dimensões de desempenho; estrutura de relacionamento.	Definição clara de alguns conceitos; relacionamento entre dimensões competitivas; incorporação de perspectivas superiores à financeira.	Ao usar sete dimensões em vários processos, pode levar ao excesso de indicadores.

Fonte: Müller (2003).

### 3.4.1 Balanced Scorecard (BSC)

Entre os modelos mais recentes para implantação da estratégia, destaca-se no atual cenário mundial o *Balanced Scorecard* (BSC), concebido por Kaplan e Norton e estruturado para integrar medições de desempenho e análise consistente de informações com a missão e estratégia das empresas. No BSC, a comunicação se dá por meio de sua estrutura lógica, baseada no gerenciamento das metas estabelecidas, possibilitando aos gestores realocar recursos físicos, financeiros e humanos para que possam alcançar os objetivos estratégicos. Mais que um modelo de mensuração de desempenho, o *scorecard* é um tradutor da estratégia e comunicador do desempenho (KAPLAN; NORTON, 1997).

Kaplan e Norton (1997) definem o *balanced scorecard* como uma ferramenta que materializa a visão e a estratégia da empresa por meio de um mapa coerente com objetivos e medidas de desempenho, conforme ilustrado na Figura 16, organizados segundo quatro perspectivas diferentes: financeira, do cliente, dos processos internos e do aprendizado e crescimento. Tais medidas devem ser interligadas para comunicar um pequeno número de temas estratégicos amplos, como o crescimento da empresa, a redução de riscos ou o aumento da produtividade.



**Figura 16: Definindo as relações de causa e efeito da estratégia**

Fonte: Kaplan e Norton (1997, p. 10)

Com base nos estudos de Kaplan e Norton (1997), pode-se dizer que por meio de uma estrutura de objetivos, metas e vetores de desempenho, organizados sob a forma de árvore, que interagem dentro de uma lógica de causa-e-efeito, o modelo mede o desempenho organizacional equilibradamente nas quatro perspectivas (financeira, do cliente, dos processos internos da empresa, e do aprendizado e crescimento), constituindo-se não em uma ferramenta de controle, mas em um sistema de aprendizado. Por meio desse sistema, representado na Figura 16, a empresa consegue alinhar suas ações de modo a implantar sua estratégia. Cada uma dessas dimensões deve ser composta por poucos, mas representativos, indicadores. A literatura revisada (MÜLLER, 2003; SCHUCK, 2001 RECH, 2002; KAPLAN; NORTON, 1997; KAPLAN; NORTON, 2000) recomenda aproximadamente 23 indicadores, sendo cinco para a Perspectiva Financeira, cinco para a Perspectiva de Clientes, oito para a Perspectiva dos Processos Internos e cinco para a Perspectiva de Aprendizado e Crescimento. Esse conjunto de indicadores forma um painel de controle relativamente pequeno, mas com todas as informações necessárias para controlar a empresa, e que se altera continuamente, acompanhando as transformações pelas quais passa a organização.

Segundo Kaplan e Norton (2000), a análise de centenas de *Balanced Scorecards* desenvolvidos a partir de 1990 permitiu o mapeamento dos padrões em um referencial denominado mapa estratégico, que torna explícita a hipótese da estratégia. Essa ferramenta fornece aos executivos um referencial para a descrição e o gerenciamento da estratégia.

O mapa estratégico fornece uma representação visual dos objetivos estratégicos de uma organização, bem como as relações de causa-e-efeito entre eles. O que os mapas oferecem é um melhor entendimento da estratégia e a possibilidade de sua comunicação. O mapa estratégico é representado por uma estrutura em que cada indicador do BSC é parte integrante de uma cadeia lógica de causa-e-efeito que liga os resultados desejados com os vetores de desempenho associados. Esses indicadores em seu conjunto representam os processos, os quais são monitorados para o atingimento de resultados por parte da organização. Além disso, descreve a transformação dos ativos intangíveis em resultados tangíveis para os clientes, cujo efeito se traduz em resultados financeiros para a empresa.

Kaplan e Norton (2000) afirmam que a arquitetura do BSC possui uma lógica do geral para o particular (*top-down*), iniciando-se pelos resultados financeiros e de clientes e se movendo, em seguida, para as proposições de valor, para os processos dos negócios e para a infra-estrutura que representam os vetores das mudanças. As relações entre os vetores e os resultados desejados são as hipóteses que definem a estratégia.

Na construção do mapa estratégico, observa-se que:

- normalmente, os executivos desdobram suas estratégias em temas específicos que permitem às empresas lidar com prioridades conflitantes de curto prazo *versus* longo prazo, ou seja, rentabilidade *versus* crescimento, estabelecendo o equilíbrio entre forças contraditórias. Esses temas estratégicos refletem aquilo que deve ser feito, internamente, para a organização alcançar o sucesso, não refletindo os resultados financeiros e de clientes, ligados os temas aos processos internos e fornecendo um meio para segmentar a estratégia em categorias gerais;
- na análise das proposições de valor das empresas bem-sucedidas na adoção do BSC constatou-se a existência de três estratégias de diferenciação no mercado: liderança no produto, intimidade com o cliente e excelência operacional. Além disso, verificou-se que essas empresas são excelentes em uma dessas três proposições, mantendo-se em padrões compatíveis nas outras duas;
- a proposição de valor para o cliente e a sua forma de conversão em crescimento e rentabilidade para os acionistas são os fundamentos da estratégia.

O BSC, para dar certo, exige alguns pressupostos discutidos por Müller (2003). Em primeiro lugar, é um modelo de implantação e não de formulação de estratégias. Uma organização não deve, portanto, implementá-lo simplesmente porque é um sucesso enquanto ferramenta se não tiver uma estratégia consistente. Um problema relativamente comum, conforme as entrevistas do autor, é as empresas classificarem em perspectivas os indicadores que já possuíam, sem agregar as demais características do BSC – nesse caso, não se forma o conjunto que permite ao sistema funcionar adequadamente.

Outro ponto discutido pelo autor é sobre a adequação dos indicadores: nem sempre se inicia um BSC com todos os indicadores necessários. Esta situação, que também será um desafio no governo do Estado, é apontada como trivial, pois a maioria das implantações ocorre sem ter todos os indicadores necessários em um primeiro momento. Nesta situação, a empresa deve evitar um outro erro, que é

utilizar um indicador que possui em vez do necessário, incorrendo no erro de “se não se pode medir o que se quer, é melhor querer o que se pode medir” (KAPLAN, NORTON, 2001, p. 391; apud MÜLLER, 2003).

Finalmente, um outro problema e que deverá ser longamente enfrentado no serviço público é a mudança da cultura organizacional para torná-la receptiva à idéia da criação de indicadores de desempenho. Nas empresas privadas o percentual de gerentes envolvidos que conhecem a estratégia ou a missão da empresa é, em geral, aquém do necessário (MÜLLER, 2003). De acordo com o *Balanced Scorecard Collaborative* citado pelo autor, 50% das organizações utilizam o BSC de forma errada devido a motivos como falta de liderança, falta de ligação com a estratégia e falta de integração com o processo de gerenciamento. Essas falhas passam mais pela estrutura humana envolvida que com relação aos sistemas de informação ou base de dados a serem utilizados, sendo esses problemas resolvidos com a conscientização dos gerentes. O histórico do serviço público não é favorável nesse sentido (JANNUZZI, 2005), pois o Estado foi criado para executar leis, dentro de uma ótica diferente da competição da iniciativa privada. O servidor público é treinado para, em primeiro lugar, cumprir a lei. A essa questão se soma a instabilidade gerada pela troca de governantes, nas eleições, que alteram os programas de seus antecessores. Há experiências, por outro lado, bastante positivas no uso de indicadores.

Note-se que o BSC pode ser resumido como um modelo partir do qual se busca a implantação da estratégia em função de sua compreensão, transformando-a em um mapa, o qual é estruturado em diversas perspectivas vinculadas a indicadores. Mostra-se vantajoso por ser integrado, balanceado e vinculado com a estratégia da organização. Essas características o tornam bastante adequado para a iniciativa privada, também tendo sido identificado na literatura um caso de implantação de sucesso no serviço público (SILVA et alli, 2003).

Entretanto, considera-se que ele não se adequa totalmente à presente proposta, conforme visto, devido às particularidades no modo como o Estado funciona. Por exemplo, as empresas privadas possuem um planejamento estratégico realizado por um grupo de administradores com poder para executá-lo e que pode, se for o caso, ser completamente modificado. O Governo funciona com perspectivas de longo prazo em seus programas, e não perspectivas nos moldes do BSC, que

são negociados junto ao Legislativo e implantados por servidores que, em sua maioria, são estatutários. Além disso, as funções de Governo como segurança, saúde e educação devem ser realizadas sempre, não podendo ser abandonadas. O que se propõe, neste caso, é o gerenciamento destas funções com indicadores. Neste contexto, o Gerenciamento Matricial de Despesas aparece como uma ferramenta de complementação bastante adequada, na medida em que cria um forte incentivo para a redução de custos e por isto será apresentada a seguir.

### **3.4.2 Gerenciamento Matricial de Despesas e de Receitas (GMD e GMR)**

O orçamento é uma das mais tradicionais ferramentas administrativas, sendo sempre adotado nas entidades públicas e privadas. A finalidade primordial de um orçamento é o planejamento e controle, podendo ser focado a curto e longo prazos. Comparando-se o que foi orçado (planejado no ano anterior), com o que é gasto ao longo do ano seguinte, é possível controlar as despesas de forma a evitar gastos excessivos. Na prática, porém, o orçamento tem se tornado em muitos casos (WILDAVSKY, 1975) um instrumento de burocratização, sem atingir suas finalidades. Entre seus problemas, destaca-se:

- O jogo político ao redor de sua elaboração: se apenas se pode gastar o que vai estar no orçamento, torna-se importante pressionar seus elaboradores para conseguir um valor maior;
- O jogo na execução: da mesma forma, o dinheiro alocado na elaboração deve ser liberado. Some-se ao fato situações como, na iminência de uma obra não ser aprovada, pedir-se apenas uma parte do capital necessário. Depois, com a obra em andamento, pede-se a complementação, que acaba sendo liberada para não perder o que já foi investido;
- Justificar o que foi utilizado: no serviço público a verba não utilizada é devolvida e quem a pediu deve justificar o não uso, o que torna preferível gastar a poupar.

Wildavsky (1975), analista da não bem sucedida experiência com o Orçamento Base Zero (OBZ) no governo dos Estados Unidos nos anos 60, deixa implícita sua conclusão quando diz que “os orçamentos não podem ser nada mais do que documentos políticos. Eles empregam grande preocupação dos administradores, políticos, líderes de grupos de interesses, e cidadãos interessados em ‘quem obtêm o que, e quanto’ das verbas governamentais” (p.279). O autor enumera os motivos pelos quais o OBZ não foi bem sucedido, que incluem motivos

como pressão do tempo, pressão sobre os servidores, falta de treinamento e ingerência política.

#### 3.4.2.1 *Fundamentos Conceituais do GMD*

Seria possível discorrer longamente sobre o orçamento, mas não é o foco deste trabalho. Da mesma forma, não se pretende desqualificar o orçamento enquanto ferramenta. A questão é criar uma cultura organizacional para utilizar adequadamente a ferramenta dos orçamentos, no que a concepção matricial do GMD parece trazer diversas vantagens para superar os problemas tradicionais. Torná-lo uma ferramenta para a busca da eficiência surge como uma oportunidade, conforme já tem feito o Governo do Estado ao utilizar-se dessa ferramenta devido ao incentivo recebido do Programa Gaúcho de Qualidade e Produtividade. O orçamento matricial é definido por Barcellos e Kliemann Neto (2006, p. 1) como “um método gerencial diferenciado para planejamento e controle orçamentário, tendo como objetivo principal a redução de custos da empresa, principalmente os fixos, mas de uma maneira justa e criteriosa”. Estas características positivas decorrem do método porque, de acordo com os mesmos autores, “o corte de despesas é realizado através da utilização de uma estrutura matricial e de um forte mecanismo de controle.” Alguns dos problemas históricos da análise de custos, como os cortes aleatórios, tornam-se mais difíceis devido à negociação que ocorre na matriz.

A bibliografia sobre orçamento matricial ainda não se encontra adequadamente consolidada. Trata-se de uma ferramenta recente, surgida na Ambev, e divulgada pelo INDG (Instituto Nacional de Desenvolvimento Gerencial). No Rio Grande do Sul, já foi aplicado na Susepe (Superintendência de Serviços Penitenciários), Polícia Civil, Detran e alguns outros órgãos. O Gerenciamento Matricial de Despesas sugere um exame detalhado dos gastos, a definição de metas de redução específicas para cada gerência, metas definidas de acordo com o desempenho da gerência comparado às melhores práticas, o que serve de base para estabelecer-se metas de redução de gastos e, conseqüentemente, o potencial de redução de custos. Entre os benefícios da ferramenta, destacam-se (INDG, 2005; GRIPPA, 2006):

- o conhecimento detalhado dos gastos;

- a avaliação do desempenho;
- o estabelecimento de metas justas e desafiadoras;
- a melhoria da qualidade da base de dados para a tomada de decisão;
- a implementação de melhorias na gestão de processos;
- o estímulo às pessoas a se esforçarem mais.

Entre as desvantagens, Grippa (2006) aponta:

- utiliza uma visão funcional da empresa;
- problemas culturais referentes a administração de recursos humanos pessoal podem gerar problemas;
- uma empresa que não conhece seus processos pode não conseguir implantá-lo.

O orçamento matricial pode ser definido como uma metodologia orçamentária na qual as metas de despesas funcionais (entidades) de cada área são comparadas com as despesas previstas pelos processos (pacotes) nos quais estão inseridas. A entidade é um menor nível onde será realizado levantamento de dados. Pode ser uma unidade organizacional da empresa ou um centro de custos. Os Pacotes são agrupamentos de contas contábeis homogêneas em relação à natureza do lançamento que as originaram. Também podem ser chamados como agrupamentos de variáveis de análise relacionadas no mesmo tema. Cada pacote deve possuir um dono e um gestor

Esse controle cruzado leva a uma negociação do nível de despesas desejado. O resultado do cruzamento caracteriza um pacote, formado por diversas contas contábeis (INDG, 2006; GRIPPA, 2006), conforme pode ser observado na Figura 17. A variável de análise é uma conta contábil ou um grupo de contas contábeis homogêneas em relação aos lançamentos que as originam. Todas as despesas relacionadas com transportes podem ser agregadas em uma variável com este nome, a qual se transformará em um pacote. Do cruzamento entre entidades e pacotes surgem as metas propostas. O Gerenciamento Matricial de Despesas se adaptou bem ao Estado do Rio Grande do Sul porque o governo já trabalhava dentro de uma perspectiva funcional e a contabilidade de custos já estava sendo organizada dentro de uma lógica de centros de custos (CAGE, 2006). As reduções são definidas nas negociações entre os donos dos pacotes e os diretores das entidades. Dessas metas derivam os objetivos e os prêmios aos profissionais que as

atingirem. Essas reduções de metas ocorrem a partir de planos de ação traçados pelos grupos envolvidos. O trabalho de definição de metas pode ser longo, assim como o acompanhamento por parte dos gestores.

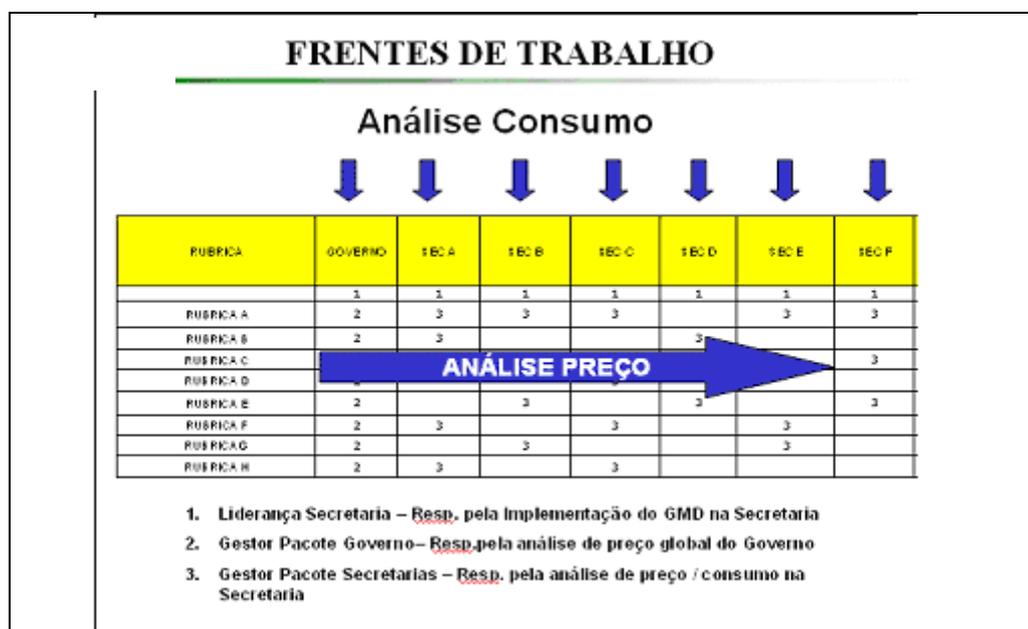


Figura 17: O Gerenciamento Matricial de Despesas no Governo do Rio Grande do Sul.  
Fonte: Dados internos (2006).

O funcionamento do GMD se baseia em alguns mecanismos, explicados por Barcellos e Kliemann (2006, p. 6) e aqui comparados com o funcionamento do processo na Sefaz:

- Mecanismo de duplo controle: há um responsável para cada tipo de gasto (organizado sob a forma de pacotes), controlando-o em toda a organização, e um responsável, em cada área (denominada entidade), por todos os tipos de gasto nela ocorridos;
- Criação e registro de parâmetros que estejam relacionados com cada gasto analisado: as diretrizes orçamentárias criam padrões do que pode ser gasto e como pode ser consumido em cada pacote. Os parâmetros foram determinados em longos debates entre a consultoria e a Secretaria da Fazenda com cada uma das áreas interessadas. A partir destes parâmetros, pode-se medir a eficiência em função de como variam;
- Comparações sistemáticas: é possível entre áreas semelhantes e períodos diferentes. Cada um dos pacotes pode ser usado para criar um *driver* de custo, que servirá como base de comparação. O sistema de informática desenvolvido para o projeto permite comparar todos os dados em uma base contábil e em uma base gerencial. Foi uma forma de buscar onde diminuir os custos e a quantidade usada dos insumos que está sendo colocada em andamento. Desta forma, tentou-se evitar o corte linear de custos, sem uma

base de comparação. O projeto, neste sentido, foi prejudicado pela interrupção causada pela troca de governo, quando o contrato foi revisto;

- O acompanhamento e controle orçamentário: não foi encontrado o vínculo entre o GMD e o orçamento público, o que é compreensível pelo fato desse ser elaborado na Assembléia Legislativa. O acompanhamento de exigências de justificativas mensais por parte do gestor da área, para cada pacote com desvio e sua aceitação por parte do gestor do pacote não foi feito ainda.

Note-se que este sistema representa um grande avanço se somado ao processo orçamentário com finalidade de controle anteriormente explicado. Mesmo assim, restam alguns problemas, como a não-vinculação das metas de redução dos custos com os resultados dos programas de governo, o que pode induzir ao descumprimento de algum programa na busca de economia. Outro problema é a dificuldade existente no Estado para vincular-se salários a desempenho, tanto do ponto de vista legal como pela falta de critérios. Estes aspectos serão discutidos adiante, no tópico sobre cultura organizacional.

O funcionamento do orçamento matricial para se obter essas alterações de gastos deve ser feito tanto do ponto de vista do consumo dos produtos e serviços, para o qual se busca um padrão, como tentando reduzir o custo deste da unidade de consumo. Por exemplo, se estabelece que determinada atividade deve gastar determinada quantidade de energia elétrica em um dado processo – o que é gasto a mais deve ser considerado um desperdício. Em paralelo, o custo do quilowatt de energia elétrica deve ser renegociado para que diminua. Esse processo também deve levar em conta os *clusters*, ou seja, os grupos homogêneos para fins de comparação. Por exemplo, creches são comparadas com outras creches, assim como escolas de ensino médio com outras escolas equivalentes. Finalmente, a comparação não é direta dentro dos *clusters*, mas é feita com um indicador que permita uma comparação homogênea. O custo de energia elétrica por aluno em cada *cluster* permite comparar unidades de tamanhos diferentes tendo em vista a eficiência. As melhores práticas e resultados servem de *benchmarking* para os demais, que passam a segui-las.

### 3.4.2.2 *A Aplicação do GMD na Gestão Pública*

A operacionalização do GMD através da Secretaria da Fazenda no Rio Grande do Sul exigiu uma série de adaptações dos conceitos da iniciativa privada para a área pública. As unidades da estrutura organizacional (funcional ou por projeto) foram denominadas **entidades**. Essas unidades são desdobradas por níveis, até chegar-se nos centros de custos, o que permite estabelecer a responsabilidade pelos gastos. Por exemplo, a Secretaria da Educação é desdobrada em DRE (Diretorias Regionais) que, por sua vez, são desdobradas nas escolas. À entidade vincula-se o conjunto de contas (denominados **pacotes**), cujo custo é de responsabilidade de seu gestor. Para o funcionamento deste sistema, o gerente do pacote e os níveis gerenciais devem ser levados em consideração simultaneamente. Na prática, isso significa um processo contínuo de negociação entre os gestores de pacote com os gerentes, conforme representado na Figura 18. Um exemplo de pacote criado no governo do Estado foi Pessoal, item não existente no orçamento, mas criado a partir das seguintes rubricas orçamentárias: banco de horas, contribuição previdenciária, despesa médica ocupacional, encargos sem honorários, honorários administrativos, mão-de-obra temporária, salários e ordenados, entre outros.

O Gerenciamento Matricial de Despesas tem condições de funcionar adequadamente no Estado porque, de acordo com as entrevistas, as bases de dados de despesas são confiáveis e mantêm-se permanentemente atualizadas. De acordo com um entrevistado da CAGE, houve um único caso de auditoria externa realizada em meados da década de noventa por uma Universidade e nada de errado foi encontrado. No caso do Governo do Estado, foi desenvolvido um sistema informatizado que importa os dados de custos e os organiza conforme a ferramenta proposta na segunda semana de cada mês. Os gestores de cada unidade foram os secretários ou diretores desta unidade. Um dos problemas apontados é o risco de descontinuidade – com as eleições e a troca destes cargos, um projeto em andamento pode ser abandonado pelos novos gestores. Na opinião deles, felizmente não ocorreu nada relevante na última troca de governo e, espera-se, até a próxima eleição, que os conceitos já estejam absorvidos pela cultura organizacional. Foram criados dois perfis de usuários: consulta e manutenção. O primeiro, apenas para observar e obter informações. O segundo, para inserir novas

informações, em um modelo cuja estrutura é apresentada a seguir. Para um entrevistado gestor do sistema, o GMD tem sido bastante eficiente para rever os custos fixos, mas não consegue gerir adequadamente os custos variáveis. Por isso, se pensa em desenvolver um novo sistema com esta finalidade.

**GESTÃO MATRICIAL**

PRESIDÊNCIA		ADMINIS. FINANCEIRO	DIRETOR DE PRODUÇÃO	DIRETOR COMERCIAL	TOTAL
Pacote	Gestor	META	META	META	META
LOGISTICA		65.396.140			4
SALARIOS E ENCARGOS		12.088.191			1
BENEFICIOS		2.210.998			7
RECURSOS HUMANOS		167.800			0
<b>Gestores de Pacotes</b>		25.609.498			1
PUBLICIDADE E PROPAGANDA		0	0	0	0
FATURAMENTO		615.142	632.350	25.377	2470.064
PRODUTOS E ATENDIMENTO A CLIENTES		6.327.328	2.880.247	268.773	18436.917
INADIMPLENCIA		4.298.644	1.606.668	438.768	3874.442
CONSULTORIAS/JURIDICO		2.612.338	1.177.101	955.023	4001.071
INFORMATICA		516.080	106.401	20.595	1.109.396
DESPESAS GER			4.484.680	1.149.544	18.310.083
OBRIGACOES			0	0	0
RATEIOS		2418.387	911.212	143.192	3266.741
<b>TOTAL DOS PACOTES</b>		138.442.342	50.871.995	13.198.918	<b>214.067.087</b>

**Níveis Gerenciais:**  
Negociam e assumem as metas

**Gestores (especialistas):**  
Análise detalhada e definição de metas preliminares

Figura 18: Exemplo de Negociação entre Gestores de Pacote e Níveis Gerenciais.

Fonte: Dados internos.

Em relação à avaliação do orçamento, as entrevistas com servidores responsáveis pela sua manutenção apresentam um cenário bastante favorável ao sucesso da técnica no longo prazo, mostrando um empenho por parte dos servidores em transformá-lo em realidade pela importância de seu potencial de gerar economia de recursos para o Estado. Segundo estes funcionários, um dos problemas é o sistema ainda ser pouco difundido, tendo sido implantado apenas em algumas secretarias. Além disso, para o sucesso do sistema em cada unidade é importante que o conceito seja incorporado pelos servidores envolvidos, particularmente as chefias. Quando isto não ocorre, o engajamento torna-se menor, dificultando o alcance a resultados adequados.

### 3.4.2.3 O caso do GMD na Gestão Pública do Rio Grande do Sul

Hoje, o GMD já está funcionando em algumas dezenas de secretarias e unidades, estando particularmente desenvolvido na SUSEPE, FASE, DETRAN e algumas outras. O sistema utilizado pelo Governo Estadual está estruturado em seis módulos, conforme apresentado na Figura 19, os quais são:

1. Anomalias:
  - 1.1. Acompanhamento;
  - 1.2. Gestão.
2. Árvores:
  - 2.1. Pacote: (Alimentação, como exemplo);
  - 2.2. Entidade;
  - 2.3. Parâmetro;
  - 2.4. Gasto/Meta.
3. Matriz:
  - 3.1. Acompanhamento;
  - 3.2. Mensal;
  - 3.3. Ganhos.
4. Gráficos de acompanhamento.
5. Gráficos por pacote:
  - 5.1. Pacote x Conta;
  - 5.2. Pacote/Conta x Entidade.
6. Gráficos por entidade:
  - 6.1. Entidade x Entidade;
  - 6.2. Entidade x Pacote.

Todas as informações são divididas em duas bases:

- **Base Contábil:** é a estrutura de contas do Estado, conforme os parâmetros estabelecidos para a contabilidade pública;
- **Base Gerencial:** são as contas estruturadas conforme os órgãos de interesse.

De acordo com documentos internos, a perspectiva é de ampliação no uso da ferramenta do Gerenciamento Matricial de Despesas e, com a continuidade do projeto, toda a gestão pública estadual deverá se envolver, apesar de um conflito ocorrido entre a equipe de consultores e os técnicos do governo (BRUM (2006a e b)). Houve uma meta superada em termos de previsão de arrecadação, mas a meta de corte de despesas ficou a desejar. Segundo o Governo, Falconi jamais se reuniu com a Secretaria da Fazenda – responsável pelas despesas. O fato, para fins deste trabalho, é demonstrar que os problemas têm ocorrido entre a consultoria e os

executores. Em nenhum momento a metodologia foi questionada, o que demonstra mais uma vez sua validade.



**Figura 19: Exemplo de Negociação entre Gestores de Pacote e Níveis Gerenciais**

Fonte: Dados internos.

O Gerenciamento Matricial de Despesas trabalha com médias móveis. Ou seja, à medida que um conjunto de órgãos diminui seus custos, a média cai. Cada um dos órgãos que está acima da média fica na obrigação de derrubar seus custos até a média – o que torna a média menor, criando um novo ciclo de melhorias. Uma outra analogia possível seria com o PDCA: a cada ciclo, o PDCA é girado uma vez. O sistema do Gerenciamento Matricial de Despesas, porém, é focado apenas na redução de custos. Ele não considera de forma prioritária as metas ou os resultados que devem ser atingidos. Corre-se o risco, portanto, ao utilizar o sistema, de os resultados serem prejudicados para que metas sejam atingidas.

Para evitar esta perda, os indicadores aparecem como um instrumento para melhor seletividade nos cortes de custos ou aumento da receita. Como ferramenta complementar, soma-se no projeto a necessidade de discutir-se os pontos de comparação, o que pode ser feito pela utilização das ferramentas de *benchmarking*, cuja discussão é feita mais adiante. Em função disso, o GMD deve ser aplicado simultaneamente ao GMR, o qual tem por objetivo aumentar a arrecadação sem onerar na mesma proporção as despesas. Para ambos (GMD e GMR), o estabelecimento de indicadores aparece como uma ferramenta imprescindível à operacionalização do gerenciamento.

#### 3.4.2.4 Gerenciamento Matricial de Receitas (GMR)

O GMR é um programa de avaliação que, mediante a comparação de indicadores, calculados a partir das informações prestadas pelos contribuintes, de um mesmo segmento econômico, pretende classificá-los atribuindo-lhes notas ponderadas e conceitos de desempenho, objetivando identificar possíveis oportunidades de incremento da receita com o ICMS. Ele é interpretado, conforme apresentações internas da Receita e comentários dos entrevistados, como mais uma ferramenta destinada à Ação Fiscal.

O funcionamento deste sistema possui semelhanças com o GMD e com centros de custos, na medida em que trabalha com indicadores para grupos de contribuintes. Inicialmente, a arrecadação foi dividida entre os tributos e os impostos. Estes foram divididos em grupos, um para cada imposto: ICMS, IPVA e ITCD. Para cada imposto, o Estado foi dividido em regiões. As diferentes regiões fornecem diferentes indicadores (como a relação entre os valores recolhidos e a produção) que servem de base para análise. Da mesma forma que na despesa existe um potencial de diminuição de gastos no GMD, há um aumento de potencial de arrecadação no GMR. Possui as seguintes etapas:

- **Áreas:** são grupos econômicos agregados para formar a base do sistema. As áreas são os grupos setoriais nos quais a receita atua, como metalmeccânico, agronegócios, etc.;
- **Indicadores:** as empresas de cada setor apresentam dados a Secretaria da Fazenda a partir dos quais são calculados índices, como débito, valor adicionado, arrecadação, etc. No momento, são utilizados 61 indicadores diferentes;
- **Notas:** cada um dos indicadores recebe notas;
- **Nota ponderada:** é formado pela nota vezes o indicador, a partir do que se estabelecem metas. Cada contribuinte é calculado individualmente e comparado com o que se espera de alguém com o seu perfil. Para cada contribuinte é gerado um boletim individual de desempenho;
- **Conceitos:** as diferenças mostram a margem possível de ação, quando o contribuinte recolhe a menor;
- **Oportunidades:** a diferença entre o que é recolhido a menor pelo contribuinte e a média do grupo permitem uma estimativa do que pode ser recolhido a mais.

### 3.4.2.5 *O GMR na Gestão Pública do Rio Grande do Sul*

Quando da aplicação do GMR na Gestão Pública Estadual, foram estabelecidas nove metas quantitativas, desdobradas por delegacia, grupo, agência. Um dos objetivos é levar as boas práticas para as outras áreas. Também há uma série de metas quantitativas menores. No IPVA o processo é mais simples porque é possível determinar o valor exato não pago.

O sistema PAC (Programa de Avaliação do Contribuinte) já tinha uma base prática para o estabelecimento de metas. O PAC já possui uma série de dados como faturamento, balanços, etc. para prospectar possibilidades de auto-de-lançamentos (popularmente chamados de multas). O sistema foi utilizado para se construir indicadores, que ganharam pesos, permitindo notas ponderadas (chamados de PAC Inteligente). A partir destes resultados são estabelecidas metas para as diferentes regiões. A experiência foi importante nas escolhas feitas neste momento. A consultoria queria um indicador, enquanto os técnicos da Secretaria da Fazenda preferiram um conjunto, visão que acabou prevalecendo. Os grupos setoriais podem mudar os indicadores, alterando conforme suas necessidades.

O GMR se encontra hoje em um estágio de desenvolvimento bastante avançado, apesar dos percalços iniciais. A Receita Estadual já havia avançado para o controle setorial, em consonância com as mais modernas técnicas de administração tributária adotadas e disseminadas pelo Centro Interamericano de Administração Tributária, que congrega toda a América e parte da Europa. O INDG acrescentou o conceito territorial, considerado insuficiente. Chegou-se a um acordo, no qual se fez um sistema misto, territorial e setorial. Hoje, os dois grupos trabalham bem unidos, com os problemas superados. A contribuição da consultoria foi o conhecimento em Excel para o suporte e o conceito do GMR. A execução e construção da inteligência dos sistemas foram realizadas por agentes fiscais de carreira.

O funcionamento do GMR pode ser exemplificado por meio das telas apresentadas a seguir. Inicialmente, o usuário acessa a tela inicial apresentada na Figura 20, onde estão duas opções: acompanhamento da meta e evolução da arrecadação. A primeira apresenta os dados históricos, e a segunda os dados do período em análise.



Figura 20: Tela de início do GMR

Matriz de Acompanhamento ICMS 2007															
Unidade Gestora		Tela Inicial			Ordem Alfabética			Grupo Setorial							
Receita Estadual		Gráfico Mensal			Ordem Crescente pelo Desvio			Todos							
		Ordem Decrescente pelo Desvio													
Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Comparação	Meta	Oper Meta	Híbrico
Delegacia				Realizado Ano Anterior (1)	Realizado Ano Atual (2)	Meta Ano Atual (3)	Desvio da Meta (2)-(3)		% Atingido	Farol					
BAGE				28.889.481	31.972.107	29.918.431	2.053.677		106,86%	●					
CANOAS				1.075.479.694	1.148.248.096	1.103.231.767	45.016.329		104,08%	●					
CAXIAS DO SUL				256.260.019	282.142.240	282.459.178	-316.938		99,89%	●					
ERECHIM				23.439.929	27.942.535	24.690.901	3.251.634		113,17%	●					
LAJEADO				55.308.478	58.207.246	59.900.204	-1.692.957		97,17%	●					
NOVO HAMBURGO				233.650.497	240.507.564	245.693.808	-5.186.245		97,89%	●					
PASSO FUNDO				65.470.883	68.704.399	68.975.920	-271.521		99,61%	●					
PELOTAS				174.792.253	148.900.807	179.759.643	-30.858.836		82,83%	●					
PORTO ALEGRE				1.454.114.245	1.369.756.525	1.480.927.086	-111.170.561		92,49%	●					
SANTA CRUZ DO SUL				244.858.553	230.609.788	247.363.876	-16.754.088		93,23%	●					
SANTA MARIA				57.486.386	63.058.385	62.114.838	943.547		101,52%	●					
SANTO ANGELO				64.700.922	63.580.272	67.243.420	-3.663.148		94,55%	●					
TAQUARA				77.633.538	79.553.226	81.450.048	-1.896.822		97,67%	●					
URUGUAIANA				49.140.275	57.408.894	50.433.598	6.975.296		113,83%	●					
<b>A Total geral</b>				<b>3.861.225.152</b>	<b>3.870.592.084</b>	<b>3.984.162.718</b>	<b>-113.570.634</b>		<b>97,15%</b>	<b>●</b>					

Figura 21 apresenta o acompanhamento das metas por delegacia ao longo do ano. O exemplo é composto pelos dados consolidados até abril de 2007. Todos os resultados são comparados com as metas, sendo a sinalização feita pelo farol à direita. Nas colunas estão os valores de referência (ano anterior), valor alcançado e valor a alcançar – meta. O atingimento destas metas é parte da remuneração variável. A variação dos números atingidos gera um percentual que modifica, ou não, a cor do ‘farol’ na última coluna (vermelho, amarelo, verde).

Matriz de Acompanhamento ICMS 2007												
Unidade Gestora		Tela Inicial		Ordem Alfabética				Grupo Setorial				
Receita Estadual		Gráfico Mensal		Ordem Crescente pelo Desvio				Todos				
Ordem Decrescente pelo Desvio				Comparação			Meta Super Meta Histórico					
Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	
Delegacia				Realizado Ano Anterior (1)	Realizado Ano Atual (2)	Meta Ano Atual (3)	Desvio da Meta (2)-(3)		% Atingido	Farol		
BAGE				28.889.481	31.972.107	29.918.431	2.053.677		106,86%	●		
CANOAS				1.075.479.694	1.148.248.096	1.103.231.767	45.016.329		104,08%	●		
CAXIAS DO SUL				256.260.019	282.142.240	282.459.178	-316.938		99,89%	●		
ERECHIM				23.439.929	27.942.535	24.690.901	3.251.634		113,17%	●		
LAJEADO				55.308.478	58.207.246	59.900.204	-1.692.957		97,17%	●		
NOVO HAMBURGO				233.650.497	240.507.564	245.693.808	-5.186.245		97,89%	●		
PASSO FUNDO				65.470.883	68.704.399	68.975.920	-271.521		99,61%	●		
PELOTAS				174.792.253	148.900.807	179.759.643	-30.858.836		82,83%	●		
PORTO ALEGRE				1.454.114.245	1.369.756.525	1.480.927.086	-111.170.561		92,49%	●		
SANTA CRUZ DO SUL				244.858.553	230.609.788	247.363.876	-16.754.088		93,23%	●		
SANTA MARIA				57.486.386	63.058.385	62.114.838	943.547		101,52%	●		
SANTO ANGELO				64.700.922	63.580.272	67.243.420	-3.663.148		94,55%	●		
TAQUARA				77.633.538	79.553.226	81.450.048	-1.896.822		97,67%	●		
URUGUAIANA				49.140.275	57.408.894	50.433.598	6.975.296		113,83%	●		
<b>Total geral</b>				<b>3.861.225.152</b>	<b>3.870.592.084</b>	<b>3.984.162.718</b>	<b>-113.570.634</b>		<b>97,15%</b>	<b>●</b>		

Figura 21: Tela com as metas

Fonte: Dados do autor

Enfim, a utilização conjunta do GMD e do GMR busca melhorar o superávit das contas públicas, seja pela redução dos gastos, seja pelo aumento da arrecadação. E nas duas situações, o estabelecimento de referenciais é impositivo para balizar as ações de melhoria a serem empreendidas ou para avaliar a eficácia daquelas que já foram adotadas. Passa-se, então, a analisar o uso das ferramentas de *benchmarking* no trabalho.

### 3.4.3 O Uso do Benchmarking

Um dos pontos centrais deste trabalho no longo prazo é a construção e utilização de padrões de referência para os valores gerados, o que permite ao administrador público desenvolver metas a serem atingidas, caracterizando a lógica do *benchmarking*. Esta ferramenta administrativa pode ser definida como a busca das melhores práticas que conduzem ao desempenho superior. Partindo da premissa que é sempre possível aprender com os outros, pois ninguém é melhor em tudo, o *benchmarking* é uma ferramenta utilizada por empresas para poder aprimorar-se a partir de pontos de comparação escolhidos (ARAÚJO, 2001; CAMP, 1998).

Não se trata, porém, apenas de ter pontos de referência, mas de criar uma cultura pró-ativa para entender como são geridos os processos que levam a este

desempenho superior e, a partir deste ponto, aprender com eles. O que se propõe não é a simples cópia dos processos. É necessário sempre se realizarem as adaptações necessárias à cultura do ambiente no qual os novos processos serão utilizados.

O *benchmarking* é utilizado no GMD. De acordo com Barcellos e Kliemann Neto (2006), o Orçamento Matricial é uma metodologia aplicada que identifica oportunidades de curto e médio prazos de redução de gastos fixos. Para tal, devem-se analisar todas as espécies de custos, os processos contidos e estabelecer seus limites. Além desses limites estabelecidos, deve haver padronização nas áreas no consumo dos recursos, o que é feito através de *benchmarkings*, desde que exista a possibilidade de comparação, ou por nova definição nas regras e padrões. Desta forma, são estabelecidas metas para as áreas ou empresas do grupo, respeitando suas particularidades.

Para seu adequado funcionamento, o *benchmarking* deve ser visto como um processo gerencial permanente, o qual exige atualização constante, a coleta e análise cuidadosa daquilo que há de melhor externamente em práticas e desempenho para as funções de tomada de decisões e de comunicações em todos os níveis da empresa. Ele obriga ao teste constante das ações internas em relação aos padrões externos das práticas da indústria.

De acordo com a literatura, existem diversos tipos de *benchmarkings* (ARAÚJO, 2001; CAMP, 1998):

- ***benchmarking* competitivo:** caracteriza-se por ter como alvo específico as práticas dos concorrentes. É na prática o menos usual uma vez que é quase impossível que as empresas se prestem a facilitar dados que estão ligados diretamente com sua atividade à concorrência. Por isso, muitas vezes é necessário contratar uma consultoria externa para obter informações sobre *benchmarking* competitivo;
- ***benchmarking* interno:** procura pelas melhores práticas e ocorre dentro da própria organização em unidades diferentes (outros departamentos, sedes etc.). Tem como vantagens a facilidade para se obter parcerias, custos mais baixos e a valorização pessoal interna. A grande desvantagem é que as práticas estarão sempre impregnadas com os mesmos paradigmas;
- ***benchmarking* genérico:** ocorre quando o *benchmarking* é baseado em um processo que atravessa várias funções da organização e pode ser encontrado na maioria das empresas do mesmo porte, como por exemplo, o processo desde a entrada de um pedido até a entrega do produto ao cliente. É neste tipo de *benchmarking* que encontra-se a maioria dos exemplos práticos e no

qual as empresas estão mais dispostas a colaborar e serem mais verdadeiras;

- **benchmarking funcional**: baseado em uma função específica, que pode existir ou não na própria organização e serve para trocar informações sobre uma atividade bem definida como, por exemplo, distribuição, faturamento ou embalagem.

O propósito do *benchmarking* é estimular e facilitar as mudanças organizacionais e a melhoria de desempenho das organizações através de um processo de aprendizado. Isto é feito de duas maneiras:

- Identificando resultados excelentes, geralmente mensurados através de métricas ou indicadores. Tais resultados servem de estímulo para os esforços de melhoria e dão uma garantia de que, através de esforços inteligentes, tais resultados poderão ser igualados;
- Identificando as chamadas melhores práticas que, geralmente com alguma adaptação à cultura e às peculiaridades da organização, podem servir de referência para uma mudança que leve a melhores resultados.

O *benchmarking* é uma ferramenta já largamente utilizada nos indicadores sociais – basta observar a quantidade de comparações e *rankings* feitos entre países, como nos casos do IDH, mortalidade infantil, etc.

#### **3.4.4 Integrando o Balanced Scorecard, o Orçamento Matricial e o Benchmarking**

Cada uma das ferramentas administrativas discutidas anteriormente apresenta contribuições na busca da proposição de uma sistemática adequada para o Estado, devendo estar em conformidade com o ciclo orçamentário. Conforme discutido, pode-se resumir:

- o BSC apresenta um sistema de avaliação de desempenho integrado, balanceado e vinculado à estratégia. O uso de perspectivas é difícil no caso do Estado, mas a lógica de indicadores balanceados e integrados para eficiência e eficácia é bastante interessante, conforme discutido à frente;
- o orçamento matricial agrega uma ferramenta muito bem-sucedida em termos de redução de custos e já conhecida de alguns governos estaduais, como o mineiro e o gaúcho. Além disso, esta ferramenta tem mostrado, a partir das experiências mineira e gaúcha, ser possível trazer uma cultura de caráter mais gerencial para o serviço público sem afetar a obediência às determinações legais;

- o *benchmarking* agrega também a questão de onde se pretende chegar, servindo de método para o estabelecimento de metas. Deve-se notar que uma meta não é apenas um número, mas algo vinculado a um processo e outras metas. Essa visão mais abrangente é necessária para que o conjunto funcione adequadamente.

Esta lógica deve ser utilizada na sistemática proposta através da criação de *benchmarkings* na administração pública. Com o estudo desses casos de sucesso, seria possível ampliar a eficiência atingida em uma área para as demais. O caso das escolas públicas é exemplar. Catelli e Santos (2004) apresentam uma série de exemplos de como comparações já têm sido feitas com bons resultados em outros países. As vantagens da comparação dos diversos referenciais (como matrículas, alunos aprovados, merenda escolar/aluno etc.) de cada unidade é tornar possível identificar as que parecem ser mais eficientes em um primeiro momento. Neste sentido, o orçamento matricial presta um excelente serviço, no sentido de criar mecanismos para diminuir a média dos custos. Mas baixar custos, apenas, não é suficiente, porque também é necessário ter indicadores para saber onde fazê-lo. Os indicadores para acompanhamento e avaliação do gasto público podem orientar essas decisões, de modo que as reduções de custo sejam ponderadas pelo seu efeito. Utilizando-se essa ferramenta, é possível sair de um dilema antigo dos Governos quando diminuem despesas, que é o corte geral baseado em um percentual. Por exemplo, na lei orçamentária negada pela Assembléia Legislativa para 2007, um dos objetivos era cortar 30% das despesas de custeio, o que foi realizado.

A questão é onde escolher tirar esses 30%, de forma a fazer-se uma escolha justa e com o melhor impacto possível na sociedade. Tendo à disposição dados de custos e eficiência, torna-se possível fazer melhor esta escolha, pois os impactos tornam-se mensuráveis ou se identificam excessos para serem cortados. Os indicadores de desempenho representam uma oportunidade bastante interessante para localização de possíveis desperdícios, o que permite seletividade nos cortes de custos.

### **3.5        *Sistemas de Indicadores e Avaliação de Desempenho no Setor Público***

O *Balanced Scorecard* utiliza indicadores de desempenho para seu funcionamento, enquanto o orçamento matricial cria uma sistemática para redução constante de custos. No setor público o uso de sistemas de indicadores e de avaliação de desempenho, porém, é ainda restrito. Na revisão de literatura realizada não foram encontrados sistemas para o Estado, mas apenas discussões sobre indicadores. Neste item discute-se o uso de indicadores para avaliar os resultados da ação do Governo, com o fim de entendê-los para, em uma etapa posterior, serem transformados em uma sistemática para análise e acompanhamento dos gastos públicos no Estado. Também serão discutidas as características dos bons indicadores de desempenho no serviço público e os tipos de indicadores sugeridos pelos principais autores da área. É feita, finalmente, a crítica ao fato desses indicadores não estarem amplamente disponíveis ou não terem sido implementados.

#### **3.5.1        A Problemática do Uso de Indicadores no Setor Público**

Os indicadores sociais prestam-se a subsidiar as atividades do planejamento público e formulação de políticas sociais nas diferentes esferas de governo, e possibilitam o monitoramento, por parte do poder público e da sociedade civil, das condições de vida e bem-estar da população, permitindo o aprofundamento da investigação acadêmica sobre a mudança social e os determinantes dos diferentes fenômenos sociais (JANNUZZI, 2002).

O interesse pelo uso de indicadores no Serviço Público tem crescido nos últimos anos, tanto pelo interesse dos servidores quanto pelas mudanças legais (JANNUZZI, 2002). O que existe hoje são indicadores sociais para acompanhamento dos resultados. Não há uma vinculação permanente entre os custos e estes resultados. Sem indicadores para acompanhamento das ações, também torna-se mais difícil a implantação do planejamento, tal como ocorre na iniciativa privada (KAPLAN; NORTON, 1997, 2000; MÜLLER, 2003).

Para Valarelli (1999), referindo-se ao contexto dos projetos sociais, a motivação para a avaliação mais precisa dos resultados e impactos dos projetos teve origem nas agências doadoras e financiadores da cooperação internacional.

Havia o interesse de saber se os investimentos estavam, de fato, servindo para mudar a situação de pobreza. A crítica a esta cobrança veio do fato de ser vista como algo muito mecânico, pois os conceitos discutidos – como democratização ou combate à miséria – são muito abrangentes.

Ainda para o autor, mesmo que os indicadores não expressem toda a realidade, é possível construir um sistema com parâmetros e critérios de avaliação de projetos que expressem os pressupostos de cada um na escolha e priorização de um conjunto de indicadores. Para o autor, hoje muitas organizações estão admitindo a necessidade de desenvolver um sistema de indicadores de resultados que lhes seja adequado. É uma forma de avaliar os objetivos para melhorar a atuação. Sem dúvida, o conhecimento do significado, dos limites e potencialidades dos indicadores sociais pode ser de grande utilidade para os diversos agentes e instituições envolvidos na definição das prioridades sociais e na alocação de recursos do orçamento público (JANNUZZI, 2002).

Um campo bastante próximo é a utilização dos indicadores sociais, definidos como aqueles cuja aplicação serve para o acompanhamento de iniciativas junto à população em geral. Por exemplo, mortalidade infantil, taxa de natalidade, número de cidadãos com determinado grau de escolaridade. Dentro do escopo desta proposta, pretende-se agregar informações de custos aos indicadores existentes. Logo, o termo indicador social é compatível com este trabalho.

Existe um grande debate sobre o uso de indicadores sociais. A inovação desta tese é apresentar uma forma concreta de vincular estes indicadores a custos, propondo uma sistemática de avaliação da eficiência dos gastos públicos. Jannuzzi (2002) argumenta que um indicador social é uma medida dotada de significado social, usada para operacionalizar um conceito abstrato. Em geral, são medidas quantitativas. Para o autor, os indicadores sociais servem para subsidiar as atividades de planejamento público e a formulação de políticas sociais nas diferentes esferas de governo, possibilitam o monitoramento das condições de vida da população, entre outros.

Jannuzzi (2002) em nenhum momento sugere a vinculação entre metas de desempenho atingidas nos indicadores e metas para os servidores e órgãos, uma lacuna a ser preenchida. Ele ressalta que o “indicador social apenas indica”,

devendo a tomada de decisão ser baseada no conceito, e que um indicador consistente deve estar referido a um modelo teórico ou a um modelo de intervenção social mais geral, em que estejam explicitadas as variáveis e categorias analíticas relevantes e o encadeamento causal ou lógico que as relaciona. Nesta linha, o gasto público é uma variável de explicação da realidade social. O autor cita pesquisas que demonstram não haver correlação linear entre desemprego e violência como exemplo de falha de validade.

Acontece, porém, que problemas de mensuração são encontrados sempre ao trabalhar-se com indicadores, mas nem por isto deixam de ser utilizados (KAPLAN; NORTON, 2000). Os autores citam como principais características para bons indicadores (p. 56-57):

- **ter um grau de cobertura populacional adequado aos propósitos a que se presta:** deve ser evitado o problema da amostra que pode não ser representativa do todo, como os indicadores de inflação que, na realidade, têm dados coletados em apenas em oito capitais;
- **ser específico a efeitos de programas setoriais:** neste caso, o número não se contamina com fatos externos aos quais ele pretende mensurar;
- **ser sensível a políticas públicas implementadas:** o indicador deve variar em função das ações de governo que visa representar;
- **ser inteligível para os agentes e públicos-alvo das políticas:** a linguagem deve ser simples, de modo a que todos os interessados possam entendê-la;
- **ser amplamente desagregável em termos geográficos, sócio-demográficos e socioeconômicos:** permitindo subdivisões do número para análises mais localizadas e pormenorizadas;
- **gozar de certa historicidade para possibilitar comparações no tempo:** um indicador deve ser mantido, a fim de que se construa com ele uma série histórica.

A revisão de literatura, até o momento, permitiu que fossem encontrados poucos indicadores e de uso restrito. Da mesma forma, nas entrevistas muito foi comentado sobre a dificuldade existente na criação de uma cultura organizacional favorável ao uso de indicadores de desempenho no setor público. A criação dos indicadores e de uma cultura favorável para seu uso são os passos faltantes para a operacionalização desses conceitos.

O problema surge no uso prático dos indicadores. Rückert (2006), por exemplo, pesquisou ao longo de dez anos os gastos e o financiamento da assistência social no Rio Grande do Sul. Esse trabalho contemplou diversos

aspectos do gasto na área pesquisada, como todos os aspectos orçamentários, o funcionamento do gasto e os grupos aos quais os valores se destinam. Não apareceram, porém, os indicadores utilizados.

### 3.5.2 Estrutura dos Indicadores de Desempenho no Setor Público

Serão agora discutidas as principais características dos indicadores de desempenho segundo diversos autores da área de Administração Pública.

A Organização das Nações Unidas possui a classificação mais comum, segundo a área temática da realidade social a que se referem. Ela classifica os indicadores em saúde (mortalidade infantil), educacionais (taxa de analfabetismo), demográficos (crescimento populacional), entre muitos outros. Esses indicadores são apresentados agrupados, formando indicadores sócio-econômicos, nos quais são analisadas condições de vida, desenvolvimento humano etc. Um dos indicadores mais conhecidos neste sentido é o IDH (Índice de Desenvolvimento Humano), utilizado para ordenar países em termos de variáveis de qualidade de vida.

Para Valarelli (1999), os indicadores de desempenho possuem quatro finalidades:

- **eficiência:** diz respeito à boa utilização dos recursos financeiros em relação às atividades planejadas e realizadas;
- **eficácia:** observa se as ações do projeto permitiram alcançar os resultados previstos;
- **efetividade:** examina em que medida os resultados do projeto estão incorporados de modo permanente à realidade da população atingida;
- **impacto:** refere-se às mudanças em outras áreas não diretamente trabalhadas pelo projeto em virtude de seus resultados, demonstrando seu potencial de influência e irradiação.

Os indicadores são parâmetros qualificados e/ou quantificados que servem para detalhar em que medida os objetivos de um projeto foram alcançados. Para o autor, eles indicam, mas não são a realidade. Baseiam-se em um critério, denominado variável, que varia conforme a situação desejada e é utilizada para mensurá-la. O autor frisa que, sendo a realidade dos projetos complexa, os indicadores nunca são uma certeza da realidade alcançada.

Prosseguindo, o autor mostra que os indicadores podem ser utilizados para medir ou revelar aspectos relacionados a diversos planos, como indivíduo ou família, relações sociais, políticas econômicas etc. Podem captar processos em um dado momento (indicador de intensidade) ou de sentido (o deslocamento do indicador no tempo).

Os indicadores podem, para o autor, ser tangíveis ou intangíveis:

- **tangíveis:** são os facilmente observáveis e aferíveis (qualitativa ou quantitativamente), como renda, escolaridade, conhecimentos, habilidades etc.;
- **intangíveis:** só podem ser captados por meio de suas manifestações, como consciência social, auto-estima, valores, atitudes, estilos de comportamento, capacidade empreendedora, etc.

O autor segue, ainda, descrevendo conceitos que possuem um bom indicador, com características a serem levadas em consideração qualquer que seja o sistema escolhido:

- **variável:** o que vai ser medido;
- **o que:** forma de mensuração, como um percentual sobre um dado total;
- **quem:** amostra escolhida;
- **variação esperada:** pode ser do valor para mais ou menos, tanto em dados qualitativos como quantitativos;
- **tempo:** periodicidade de mensuração;
- **lugar:** onde será mensurado;
- **vínculo com o projeto:** se pode ser atribuído;
- **forma de verificação:** é como serão recolhidos os dados;
- **viabilidade:** se há recursos para manter o indicador.

Varela (2004), autora do único trabalho vinculando orçamento e indicadores encontrado, vincula-os ao tipo orçamentário. Para a autora, o orçamento por desempenho utiliza-se de indicadores de insumo, processo, *output*, eficiência e eficácia. O orçamento-programa prioriza indicadores de *outcome* e efetividade (VARELA, 2004).

A classificação de Jannuzzi (2002) refere-se a grupos de indicadores e possui diversas semelhanças com Varela (2004):

- **indicadores-insumo (*input indicators*):** correspondem às medidas associadas à disponibilidade de recursos humanos, financeiros ou equipamentos alocados para um processo ou programa que afeta uma dimensão da realidade social. Por exemplo, número de professores por mil alunos, número de leitos hospitalares por mil habitantes, etc.;

- **indicadores processo ou fluxo (*throughput indicators*):** traduzem em medidas quantitativas o esforço operacional de alocação de recursos humanos, físicos ou financeiros para obtenção de melhorias efetivas de bem-estar. É o caso do número de dias letivos ou o número de consultas médicas/mês;
- **indicadores-produto (*outcome* ou *output indicators*):** retratam o resultado do uso dos indicadores-insumo, na medida em que mostram os resultados efetivos das políticas públicas. São indicadores como taxa de alfabetização e longevidade.
- O autor também menciona outras duas formas de classificação:
- **indicadores de estoque:** é a medida de determinado indicador em um momento, como anos de escolaridade ou anos de expectativa de vida;
- **indicadores de performance (fluxo):** mostram a mudança entre dois momentos distintos, como o aumento no número de anos de escolaridade ou o aumento nos anos de expectativa de vida.

Finalmente, este autor também se utiliza da classificação em função da avaliação de programas sociais, previsto na legislação e utilizado predominantemente neste trabalho. Esta classificação é:

- **eficiência:** refere-se aos recursos;
- **eficácia:** é o cumprimento de metas;
- **efetividade:** contribuição em termos mais abrangentes para o bem-estar da sociedade.

Como os demais autores, Costa e Castanhar (2003) também se utilizam dos indicadores de eficiência e eficácia. Além destes, também propõem:

- **impacto ou efetividade:** aqui entendido como sinônimos, indicam os efeitos positivos de qualquer natureza no ambiente em que ocorreu a intervenção;
- **sustentabilidade:** mede a capacidade de continuidade dos efeitos benéficos alcançados após o término do programa ou ação;
- **análise custo-efetividade:** é a comparação de formas alternativas da ação social para a obtenção de determinados impactos, para ser selecionada aquela atividade/projeto que atenda os objetivos com menor custo;
- **satisfação do beneficiário:** avalia a atitude do usuário em relação à qualidade do atendimento que está obtendo do programa;
- **equidade:** procura avaliar o grau em que os benefícios de um programa estão sendo distribuídos de maneira justa e compatível com as necessidades do usuário.

Finalmente, as medidas de desempenho propostas por Shah (2006) e recomendadas pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e exemplificados na Figura 22 são:

- **Custos:** insumos (*inputs*) utilizados na geração dos produtos;
- **Produtos:** quantidade e qualidade dos bens produzidos;
- **Impacto:** metas dos programas;
- **Alcance:** pessoas beneficiadas ou atingidas pelo programa;
- **Qualidade:** medida de serviço como tempo de duração, serviços e bom atendimento;
- **Eficiência:** custo por unidade ou por produto;
- **Satisfação:** razão de serviços por usuários.

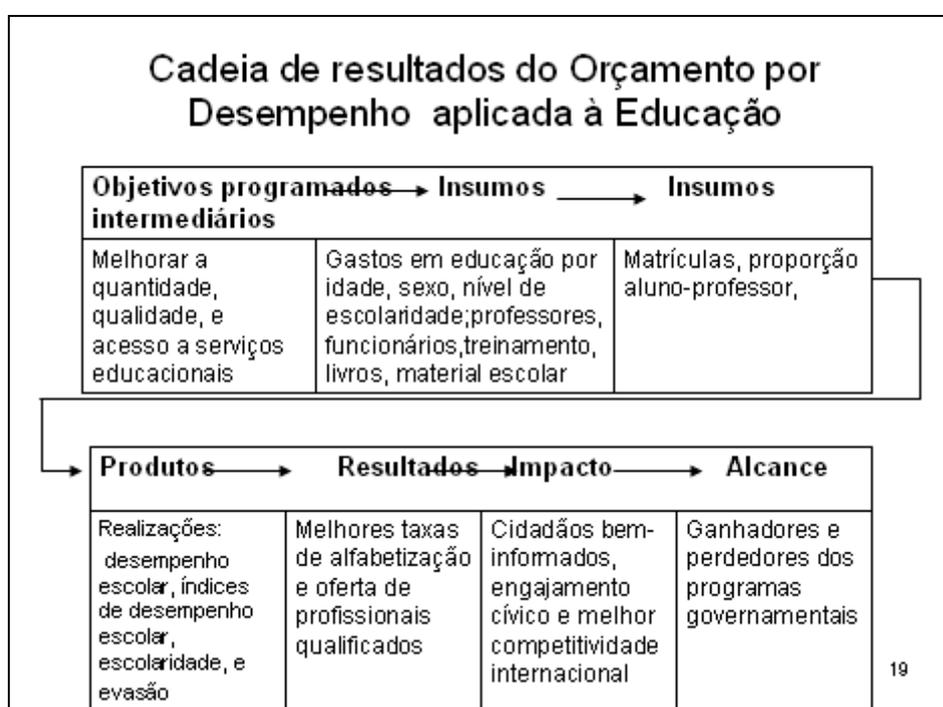


Figura 22: Exemplo de uso de indicadores para o setor de educação para Shah (2006)  
Fonte: Shah (2006)

Este autor propõe o uso destas medidas dentro de um contexto mais abrangente, no qual o orçamento tradicional organizado por programas – como é o caso do orçamento brasileiro – passe a ser administrado por uma nova metodologia denominada Orçamento por Desempenho (OD). Segundo o autor, no orçamento atual os gestores públicos têm pouca autonomia e prestam contas sobre o gasto, sendo o orçamento um instrumento de controle. Por outro lado, na lógica do orçamento por desempenho, os servidores ganhariam mais autonomia administrativa de atuação e deveriam responder por suas realizações. Contudo, o OD deve ser um

elemento integrante de um mais amplo conjunto de reformas que leve a uma cultura de desempenho pois, sem um ambiente de incentivo por melhor desempenho e transparência, a simples adoção do OD não poderá levar a melhores resultados.

### **3.5.3 Consolidação das Abordagens sobre Indicadores de Desempenho no Setor Público**

É interessante consolidar o conjunto de propostas de indicadores conforme a teoria disponível. A análise aqui feita utiliza os mesmos procedimentos adotados por Müller (2003). O objetivo deste item é apresentar um quadro comparativo da teoria sobre o tema e, a partir do mesmo, escolher quais são os tipos de indicadores convenientes para este projeto. Deve-se notar que nenhum dos exemplos citados neste trabalho ou em Müller (2003), Schuch (2001) ou Rech (2002) é de, ou foi desenvolvido, para um órgão ou empresa da administração pública. No mesmo caminho, na literatura se encontrou uma única discussão sobre um modelo de indicadores de desempenho no serviço público – mas sem nenhuma aplicação prática. Trata-se de uma proposta de Catelli e Santos (2004), consultores do GECON da USP, que propõem uma sistemática baseada neste método para avaliação das atividades do setor público. Da mesma forma, foi encontrado apenas um caso de custeio ABC – no Banco Central, apresentado por Werneck (2006). Em termos de aplicação, o único caso encontrado foi o BSC na Embrapa, conforme relatado por Silva et alli (2003). Mesmo neste caso, a experiência tem apresentado diversos problemas a serem superados.

Pode-se entender por modelo para a gestão pública um conjunto particular de indicadores utilizados para um programa ou projeto. Por exemplo, os dados internos do Programa Nacional de Apoio à Administração Fiscal (PNAFE) no Anexo C possuem 14 indicadores diferentes. De acordo com o entrevistado, um dos responsáveis pela área de projetos públicos da SEFAZ são os indicadores considerados adequados para o programa em questão. Acontece, porém, que não há uma sistemática para utilizar indicadores equivalentes em outros projetos. Se de um lado essa forma de conduzir o trabalho permite uma grande flexibilidade, por outro evita certa padronização bastante conveniente para poder-se comparar programas. Essa comparação hoje é feita, mas sem uma metodologia formal.

A discussão segue, portanto, com uma comparação entre os sistemas de indicadores propostos e resumidos na Tabela 3. Inicialmente, é necessário colocar que são poucos os autores que tratam do tema dos indicadores de desempenho, assim como de custos. A literatura pesquisada possui um vasto material em termos de empresas privadas, mas pouco sobre os dois temas em questão no que se refere à coisa pública.

**Tabela 3: Principais características dos indicadores de desempenho propostos para o setor público.**

<b>Autores</b>	<b>Tipos de indicadores propostos</b>
<b>Costa e Castanhar (2003)</b>	Sustentabilidade, análise custo-efetividade, satisfação do beneficiário, equidade, impacto (efetividade), eficiência e eficácia.
<b>Indicadores sociais</b>	Servem de acompanhamento para ações públicas.
<b>Jannuzzi (2002)</b>	Indicadores-insumo, indicadores-processo ou fluxo indicadores-produto.
<b>Jannuzzi (2002)</b>	Indicadores estoque e indicadores performance (fluxo)
<b>Jannuzzi (2002), Bergue (2006)</b>	Efetividade, eficiência e eficácia.
<b>Valarelli (1999)</b>	Tangíveis e intangíveis.
<b>Valarelli (1999)</b>	Impacto, efetividade, eficiência e eficácia.
<b>Varela (2004)</b>	Insumo, processo, <i>output</i> , eficiência e eficácia.

Fonte: dados coletados pelo autor

Os conceitos dos indicadores são bastante próximos e podem ser assim resumidos seguindo as definições apresentadas:

- **eficiência:** relaciona as atividades planejadas e realizadas, ou entradas, em relação às saídas;
- **eficácia:** observa se os objetivos foram atingidos;
- **efetividade:** verifica a percepção, ou incorporação, dos resultados na população;
- **impacto:** refere-se ao poder de influência das medidas, que podem alcançar outras áreas não previstas. É um conceito equivalente ao de externalidade;
- **tangível:** é observável;
- **intangível:** deve ser mensurado indiretamente;
- **indicadores-insumo, insumo ou input:** mensura o que entra em um processo;
- **indicadores-processo, fluxo, throughput indicators ou processo:** serve para o acompanhamento do mesmo;
- **indicadores-produto, outcome, output indicators:** são os indicadores de saída, com os resultados da ação governamental;
- **estoque:** apresentam valores a serem acumulados;
- **performance:** comparam dois momentos distintos e a evolução entre esses dois momentos.

Para fins deste trabalho, deve-se escolher quais serão os indicadores com os quais se pretende trabalhar. Por eliminação, considera-se:

- o critério de tangível e intangível pode ser colocado em quaisquer indicadores, não agregando valor para os objetivos deste trabalho. Por este motivo, os mesmos não serão considerados;
- diversos entrevistados consideram efetividade e eficácia como sinônimos, caracterizando o problema de conceito pela falta de definições claras e aceitas;
- o critério de indicador de estoque mostra um resultado final, uma informação presente também nos demais indicadores, quando apresentam um resultado acumulado. Da mesma forma, o indicador *performance* compara dois resultados, o que pode ser feito com os demais indicadores;
- os indicadores insumo, processo e produto podem ser entendidos como fonte para outros indicadores. Por exemplo, a divisão do indicador de *output* pelo indicador de *input* leva ao indicador de eficiência.

Feitas essas considerações, optou-se por trabalhar com os indicadores de eficiência e eficácia. Os motivos seriam:

- são respaldados pela Lei de Responsabilidade Fiscal (MARTINS, 2001), ainda que não diretamente mencionados desta forma;
- apresentam, ou sua comparação e composição pode apresentar, a mesma informação dos outros indicadores;
- são recomendados por quase todos os autores citados (COSTA, CASTANHAR, 2003; JANNUZZI, 2002; BERGUE, 2006; VALARELLI, 1999);
- são os recomendados por diversos entrevistados.

O caminho se mantém aberto se houver necessidade de trabalhar com outros indicadores. Ao estudo dos indicadores se somam as tarefas de divulgá-los e incorporá-los à administração pública, o que os tornaria instrumento para melhor desempenho. Para que isso ocorra, é necessária a participação ativa dos servidores e o debate sobre os mesmos, assim como a premiação das categorias que obtiverem melhores resultados. Colocados esses conceitos, pode-se agora mostrar como eles servem de base para a construção da sistemática, apresentada no próximo capítulo.

#### 4. Sistemática Proposta para Analisar e Acompanhar os Gastos Públicos por Meio de Indicadores de Desempenho

A revisão de literatura apresentada mostrou como funciona o planejamento do Estado e seus problemas, a legislação aplicável ao tema, ao mesmo tempo em que foi apresentada uma revisão sobre os indicadores sócio-econômicos utilizados na iniciativa privada e os indicadores sociais empregados na Administração Pública. Toda esta informação foi utilizada para a construção da sistemática aqui proposta. Essa sistemática é apresentada na Figura 23, sendo depois discutida em cada um de seus elementos. Junto com esta discussão, são mencionadas as ferramentas já existentes e que viabilizam sua execução.

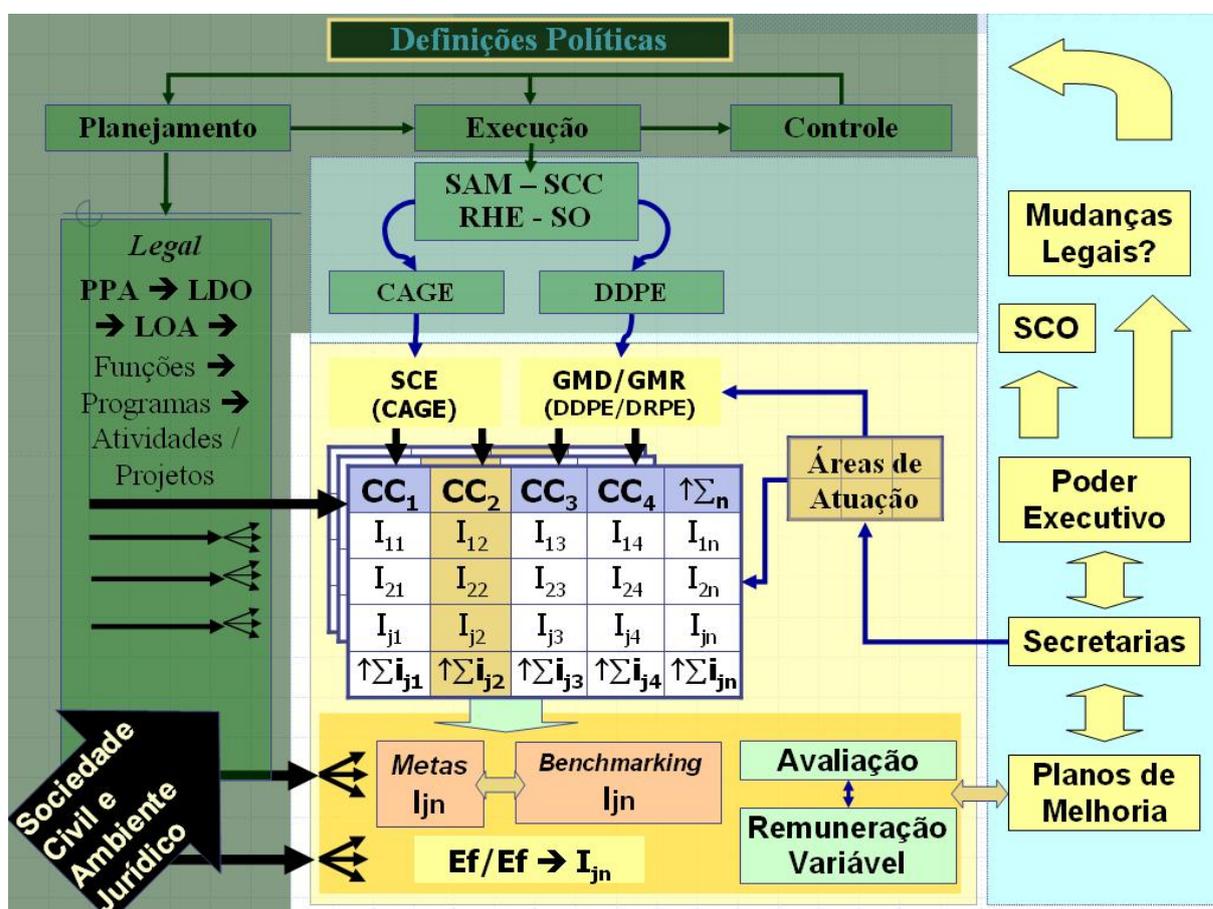


Figura 23: Estrutura Final da Sistemática Proposta

Na forma como está estruturada, a sistemática sugere um meio para a busca do aumento da eficiência pública pelo uso de indicadores, e sua execução demanda uma visão sistêmica da idéia, haja vista os grupos sociais necessários em comum acordo para viabilizá-la. A viabilidade teórica do conceito é aqui

apresentada/discutida/demonstrada, não só do ponto de vista operacional, mas também dentro do ponto de convergência que tem surgido no Estado a respeito da necessidade de modernização da máquina pública. Esta proposta objetiva ajudar nesta construção através da sistematização do uso de indicadores de desempenho. A visão sistêmica, necessária para uma visão completa dos indicadores, é desenvolvida com a experiência dos servidores envolvidos na análise das informações ao ajustar as diferentes dimensões de análise para as particularidades de cada programa ou projeto de Governo. A visão das pessoas entrevistadas, devido a sua longa experiência dentro da máquina pública, permitiu traçar, de modo operacional, os passos a serem seguidos para viabilizar a sistemática proposta.

A sistemática proposta se baseia na base legal para, a partir do interesse da sociedade e dos servidores públicos do Estado, propor uma metodologia para desenvolver indicadores de desempenho com base no SCE, objetivando uma melhor tomada de decisão na gestão do Estado. Os seus resultados podem fornecer informações de custos relacionadas aos indicadores sociais, permitindo um debate tendo em vista não apenas as melhorias a serem realizadas, mas considerando também os gastos correspondentes. Os indicadores devem ser entendidos em conjunto, uma vez que a melhora de um pode significar a piora de outro. O uso de indicadores é previsto na LRF, mas a execução possui um interessante espaço para melhoria. Um dos pontos-chave deste trabalho é mostrar como podem, de fato, se transformar em realidade no que se referem a custos. O objetivo último é criar uma cultura de uso de indicadores vinculada à remuneração por desempenho.

O objetivo da Figura 23 não é apresentar as dez etapas operacionais na qual a sistemática encontra-se dividida enquanto texto, mas apresentar o seu funcionamento como um todo. A relação entre o texto e a imagem é descrita juntamente com as fases, tendo em vista que algumas entidades ou sistemas representados nas imagens aparecem em mais de uma das fases. Por este motivo, a discussão da sistemática reproduzirá parte das imagens quando necessário. As cores ajudam a diferenciar aspectos da sistemática, havendo três predominantes: a parte em verde, a qual independe das mudanças propostas pelos indicadores; o quadrado amarelo central, onde se encontra o núcleo da sistemática; e a parte em azul a direita, com desdobramentos do uso da sistemática.

A apresentação da sistemática proposta está organizada em quatro fases compostas por dez etapas. São as Fases Preparatória (etapas 1 e 2), Estruturante (etapas 3 e 4), Operacional (etapas 5 a 8) e Organizacional (etapas 9 e 10). A seguir, detalham-se estas fases e etapas:

### **FASE PREPARATÓRIA**

Etapa 01. Treinamento da equipe.

Etapa 02 . Busca de apoio político institucional;

- Não aparecem na figura porque, após a sistemática ser rotinizada, perderiam a função.

### **FASE ESTRUTURANTE**

Etapa 03 . Definições políticas (orçamento público);

- Corresponde à parte em verde, representada na parte superior pelo ciclo orçamentário e é comandada pelos Poderes Executivo e Legislativo.

Etapa 04 . Definição das atividades de governo;

- As atividades estão à esquerda, correspondendo aos desdobramentos do PPA/LDO/LOA (leis aprovadas pelos Poderes Legislativos de cada esfera).

### **FASE OPERACIONAL**

Etapa 05. A entrada dos recursos pelo sistema orçamentário

- Representada, dentro do quadrado verde, pela CAGE e DDPE, dois órgãos de frente na gestão do orçamento público

Etapa 06. O gerenciamento através do SCE e GMD/GMR.

Etapa 07. Metas e indicadores

- Estes itens estão dentro do quadro amarelo central, onde estão os centros de custos representados, assim como na figura alaranjada seguinte, tendo em vista a comparação com os *benchmarkings*.

Etapa 08. *Benchmarkings*

- No quadrado alaranjado, dentro do amarelo, representando o momento quando os bancos de dados de indicadores já estiverem prontos para análises comparativas.
- Estas análises permitem o estabelecimento de metas, também representadas no quadro alaranjado.

### **FASE ORGANIZACIONAL**

Etapa 09. Avaliação e revisão anual da sistemática

- Segue no quadro azul, à direita. Pode ser feita através dos planos de melhoria, com envolvimento das secretarias.

Etapa 10. Mudança cultural

- Não é representada diretamente na sistemática, pois envolve todos os participantes do processo. O atingimento da mudança depende das metas a serem criadas, dos prêmios aos servidores, de mudanças legais, fechando um ciclo que permeia toda a sistemática.

As duas primeiras etapas são preparatórias (1 e 2) e não aparecem na sistemática, pois desaparecem na rotinização da sistemática. Cada uma das etapas agora é brevemente explicada, para ser detalhada em seguida ao longo do capítulo.

**Etapa 1. Treinamento da equipe:** os usuários de um sistema devem, evidentemente, saber operá-lo, de outra forma os resultados terminam por não ser adequados.

**Etapa 2. Busca de apoio político institucional:** trata-se de uma etapa fundamental até os conceitos apresentados mostrarem os resultados esperados, momento no qual a sistemática passa a funcionar sozinha. O apoio também é importante porque, mesmo os dados de custos sendo fornecidos pela Secretaria da Fazenda, os demais usuários são convidados a vincular seus indicadores de desempenho a esses custos.

Em seguida, são apresentadas duas etapas que têm o objetivo de estruturar os grandes objetivos da administração pública:

**Etapa 3. Definições políticas (orçamento público):** ocorre quando do debate político, notadamente na Assembléia Legislativa do Estado. Em primeiro lugar, toda a representação da sistemática possui um círculo maior, representando o ambiente jurídico que norteia a condução de toda a proposta. Na parte superior, aparecem a busca de Definições Políticas, do que decorre o orçamento público apresentado em suas três grandes etapas: planejamento, execução e controle.

**Etapa 4. Definição das atividades de governo:** a partir das leis, se define o que o Governo deve fazer e quais são as atividades de Governo. Em termos orçamentários, as funções são desdobradas em programas, por sua vez subdivididos em atividades e projetos. Na Lei Orçamentária, os projetos e atividades são discriminados individualmente com os valores autorizados para o ano.

As etapas seguintes, Operacionais, constituem o núcleo do trabalho, onde se apresentam os passos de como os sistemas que já existem podem ser vinculados a metas de resultados e indicadores de desempenho:

**Etapa 5. A entrada dos recursos pelo sistema orçamentário:** mostra como os sistemas atuais permitem alocar as verbas orçamentárias aos programas já existentes. Os recursos são alocados dentro dos valores autorizados no orçamento. O Poder Executivo deve contingenciar os repasses se a arrecadação não for suficiente.

**Etapa 6. O Gerenciamento através do SCE e do GMD/GMR:** apresenta o Sistema de Custos do Estado e o Gerenciamento Matricial de Despesas e de Receitas. O primeiro permite ir além da Lei Orçamentária, alocando as verbas orçamentárias através de centros de custos em todo o Estado. A alocação dos recursos pode ser estendida, quase indefinidamente, pelos centros de custos. Conforme a literatura (JANNUZZI, 2002; VARELA, 2004; VALARELLI, 2006) e a LRF, os critérios mais representativos são a eficiência e eficácia. Desta forma, cada programa ou projeto pode ter indicadores desses três tipos e que contemplem as despesas. O GMD e o GMR envolvem em sua organização diversos órgãos públicos, entre os quais a Secretaria da Fazenda, e têm apresentado resultados interessantes na busca de diminuição de custos e melhora de arrecadação.

**Etapa 7. Metas e indicadores:** discute a importância de saber onde chegar em termos de resultados, de modo a indicar uma direção para os administradores públicos. O atingimento de metas realistas é um pilar para a construção de uma sistemática de remuneração variável.

**Etapa 8. *Benchmarkings*:** mostra como criar pontos de referências, de modo a tornar a busca dos resultados adequada, factível e motivadora.

Por fim, com uma sistemática de indicadores estruturada e operacionalizada, torna-se necessário consolidá-las dentro do setor público. Neste sentido, propõem-se as duas etapas finais de características Organizacionais (9 a 11):

**Etapa 09. Avaliação e revisão anual da sistemática:** os valores das metas devem ser revisados pelos servidores e debatidos com a sociedade, assim como os resultados vinculados à remuneração variável, de modo que haja o devido empenho no atingimento dos resultados. Igualmente, em parceria com a sociedade civil, propor quais são os *benchmarkings* de cada área e, eventualmente, propor mudanças legais.

**Etapa 10. Mudança cultural:** deve-se buscar tornar o uso de indicadores parte dos hábitos das organizações, não algo imposto. Não é algo breve, mas com o passar do tempo e com a sistemática apresentando seus benefícios, as mudanças devem ocorrer e se consolidar.

A seguir, cada uma dessas etapas será detalhada.

#### **4.1 Fase Preparatória (1 e 2)**

Este tópico discute o treinamento e a busca do apoio institucional e suas etapas não aparecem na Figura 23. Elas não foram colocadas porque precedem a aplicação da sistemática proposta.

##### **4.1.1 Etapa 1 - Treinamento da equipe**

O treinamento, em seu início, deveria ser realizado pelo mesmo grupo responsável pela gestão da sistemática. Em um primeiro momento, sugere-se que o treinamento inicial em cada sistema seja executado pelo órgão responsável: o SCE pela CAGE, o GMD pela DDPE e o GMR pelo DRPE (Departamento da Receita Pública Estadual). O treinamento também deve ser visto como um processo permanente devido ao tamanho do Estado - sempre haverá alguém a ser treinado. Em um segundo momento, cada grupo de usuários, em sua respectiva secretaria e

órgão público, deve assumir a responsabilidade de treinar os novos usuários ao longo do tempo. No atual momento, de concepção da sistemática, não há subsídio para dizer como seria um treinamento no uso dos sistemas, mas os envolvidos seriam os mesmos da gestão.

A CAGE também é indicada, em um primeiro momento, pela interligação dos bancos de dados do Estado. Ela também possui a experiência necessária para articular com os demais órgãos de Estado, como as Secretarias, o uso das informações orçamentárias para cálculo de custos e criação de indicadores. Dentro da instituição, conforme entrevistas, este trabalho é muito bem vindo. A CAGE não pode, apenas, ser responsável pelo uso externo das informações, mas não vê problemas em capacitar usuários iniciais de todas as unidades de governo para o uso. Uma vez treinados, os usuários de cada unidade de governo podem buscar no sistema as informações necessárias. Com o passar do tempo, a CAGE sai do processo, mantendo-se dentro do sistema apenas como a fornecedora de dados a partir de seus sistemas. Segundo os responsáveis pela elaboração do SCE, não há como ser de outra forma, pois uma vez treinados os interessados no uso dos sistemas, a CAGE perde função. Segundo eles, a partir deste ponto inicia-se o processo de construção e análise dos indicadores de desempenho necessários, tarefa para os especialistas de cada área.

As Secretarias, uma vez tendo recebido o treinamento da CAGE em termos de uso dos bancos de dados, têm condições de começar a vincular os seus bancos de dados aos sistemas SCE e GMD/GMR. Com estas informações, cada órgão pode criar os seus próprios indicadores, dentro do conhecimento técnico que lhe é pertinente, assim como administrá-los. Deve-se recordar que os indicadores não resolvem problemas, apenas indicam. Caberá a cada órgão, à luz dos números, decidir sobre a conveniência de diferentes decisões (VALARELLI, 1999) negociadas com o uso de indicadores.

#### **4.1.2 Etapa 2 - Busca de apoio político institucional**

A proposta inicia-se pela conscientização dos grandes influenciadores da máquina pública a respeito da importância do uso de indicadores de desempenho e da gestão por metas. São pessoas como membros do Tribunal de Contas,

Deputados, AFTEs e outros. Considerando a pressão social por melhores resultados, pode-se considerar que o momento histórico para propostas desta natureza chegou.

Não se pretende aqui colocar estas ferramentas como panacéias, mas para a iniciativa privada e para certos escalões da máquina pública é muito clara a necessidade de reformas para buscar maior eficiência. Acontece, porém, que muitos servidores não têm formação na área de administração, de modo que desconhecem as ferramentas para aumento de produtividade. É visto como um problema o fato da maioria fazer concurso e não passar sequer por reciclagens periódicas referentes a sua função, quanto mais um treinamento para administrar o seu setor. Não se pode, por exemplo, esperar que um Juiz ou Promotor, com formação jurídica, tenham este tipo de informação. Da mesma forma, por mais que a sociedade critique os políticos, muitos deles não conseguem realizar um bom trabalho simplesmente porque não conhecem a forma de realizar, não porque não tenham intenção. Por exemplo, um deputado deve votar assuntos pertinentes à educação, saúde, saneamento, estrutura de Estado, segurança, cultura e outros tantos – ele não pode ser especialista em todos, o que seria humanamente impossível. Delegar aos especialistas dentro do serviço público, cobrando resultados realistas a partir de indicadores de desempenho, em paralelo ao uso de instrumento de motivação, surge como um caminho a ser tentado.

Neste sentido, com assessorias adequadas em cada área, os decisores na área pública podem tomar melhores decisões. Especificamente falando na área desta tese, tanto deputados (que elaboram as leis orçamentárias), quanto procuradores (que podem ajuizar ações em caso de descumprimento das leis) e magistrados (que julgam estas ações), assim como muitas áreas do executivo, podem contar com as estruturas existentes na Secretaria da Fazenda e na Secretaria do Planejamento do Rio Grande do Sul. As estruturas desses órgãos já foram explicadas ao longo deste trabalho, como o processo orçamentário, somadas às estruturas em construção, como o SCE, e às em expansão, como o GMD/GMR.

Um início da solução é a divulgação destes métodos, o que pode ser feito pela mídia e treinamentos nos órgãos de gestão e controle de cada poder. Palestras e espaço nas revistas dos órgãos podem ser conseguidos com relativa facilidade. Deve-se frisar aqui que, devido à independência entre os poderes, cada um tomará

apenas as iniciativas que achar convenientes. No caso do Executivo, foco deste trabalho, a divulgação das novas ferramentas de cunho gerencial já está em andamento, assim como há experiências com utilização de indicadores (como o caso da Brigada Militar mencionado). Cabe, porém, ampliar o uso destas ferramentas, assim como estruturá-las para buscar melhores resultados vinculando custos a indicadores – uma idéia em sintonia com a LRF e a proposta deste trabalho.

## 4.2 Fase Estruturante

Esta fase apresenta os fatores estruturantes, mais abrangentes, provenientes dos ambientes jurídico e legislativo representados na Figura 24. Neste momento ocorrem as definições políticas que formatam o orçamento público em suas três grandes etapas: planejamento, execução e controle. Em seguida, se apresenta como estes aspectos legais se transformam em operacionais através do desdobramento das funções de governo e da alocação das verbas orçamentárias.

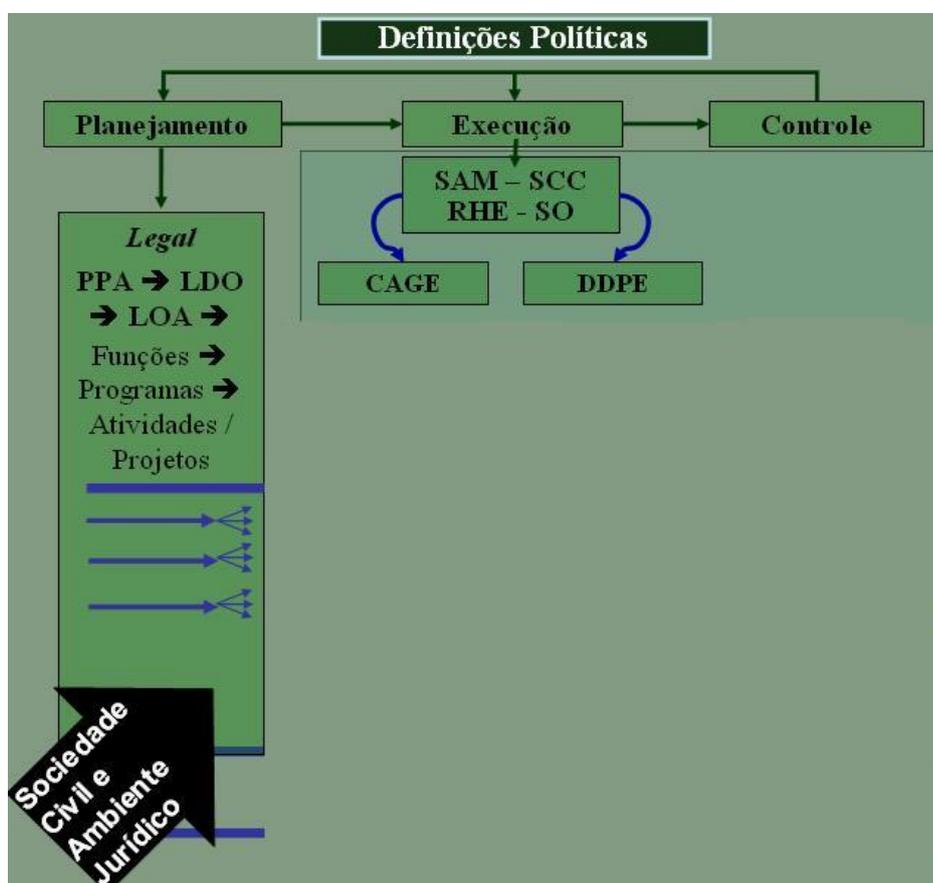


Figura 24: Fase Estruturante – Aspectos Externos da Sistemática Proposta

#### 4.2.1 Etapa 3 - Definições políticas (orçamento público)

A sistemática proposta começa considerando todo o Ciclo Orçamentário, representado na Figura 25, desde seu início nas definições políticas do Poder Legislativo até sua transformação em realidade através de três grandes etapas: planejamento, execução e controle. Os sistemas criados para atender à contabilidade pública fornecem todos os dados que podem ser utilizados para o gerenciamento do Estado em termos de custos, uma vez que não há despesa sem autorização legal. Também é neste processo que ocorre a definição da política de investimentos do Estado, o que inclui sua execução e controle. A execução ganha importância porque o Governo, havendo insuficiência de recursos, não é obrigado a atender a todas as despesas autorizadas, podendo escolher quais são prioritárias para liberação de recursos. Em outras palavras, o Executivo escolhe as despesas a partir do que foi aprovado, em um processo que ocorre permanentemente ao longo do ano e sujeito a inúmeras barganhas políticas.



Figura 25: Etapas Estruturantes – Definições Políticas

É importante colocar que este sistema funciona muito bem em termos de controle dentro da máquina pública. Hoje, para se conseguir realizar algum desvio, é necessário ter força suficiente para aprovar uma dotação orçamentária compatível com a LDO e o PPA, depois conseguir a liberação da verba na STN (União) ou Secretaria da Fazenda (Departamento da Despesa Pública do Estado), sem ser percebido pelo TCU, TCE ou Contadorias. Ainda que exista muito a ser feito, hoje a execução orçamentária possui um acompanhamento bastante próximo e eficiente. Este acompanhamento acontece, dentro do Estado, pelo SO (Sistema Orçamentário). Toda a execução, sem exceção, é nele colocada. Os dados do SO seguem dois caminhos básicos. Primeiro, para a realização dos produtos finalísticos, ou seja, que chegam no resultado desejado – como o Balanço Patrimonial, o

Balanço Financeiro, etc. Segundo, para os demais usos, como o SCE e o GMD/GMR, de aspectos gerenciais.

Mesmo assim, não foi recomendado que nesta etapa fossem colocados os indicadores propostos pelo trabalho devido às mudanças que ocorrem na execução orçamentária ao longo do ano. Devido a questões políticas, o orçamento não segue exatamente o que foi planejado, havendo muitas situações de alteração nas verbas liberadas e represadas. Há também problemas de construção, pois projetos inviáveis são colocados por pressões políticas, mesmo sabendo-se que não serão executados. Como disse um entrevistado, “o planejamento orçamento, no seu todo, é uma peça de ficção em termos de guia para as atividades mais operacionais”. Os dados das despesas já executadas, por outro lado, são corretos e é com eles que se recomenda a criação de indicadores.

#### 4.2.2 Etapa 4 - Definição das atividades de governo

Todos os poderes são organizados em sua estrutura geral segundo a legislação, o que inclui o orçamento, desdobrado em funções, as quais são divididas em programas, os quais são estruturados em projetos e atividades. Todas as ações devem estar na lei, de modo que a avaliação, se vinculada aos projetos e atividades, possa atingir toda a ação do Governo. Logo, estando os indicadores em nível orçamentário (o que exigiria uma pequena mudança legal para implementação), a LRF seria cumprida e a ação governamental seria acompanhada da forma aqui proposta.

A estrutura legal é denominada funcional-programática, à qual toda despesa deve ser vinculada. A lei manda que toda a despesa esteja vinculada:

- a um **programa** de governo, definido como algo contínuo, de ação pública;
- a um **projeto**, definido como algo do qual nasce um novo produto da ação pública.

A representação dos programas e projetos de governo está nas setas horizontais azuis e os recursos recebidos, nas setas verticais azuis, conforme ilustrado pela Figura 26. Esse cruzamento fornece o custo das ações de governo, às quais se propõem sejam analisadas em termos de eficiência e eficácia. Na prática, isto é muito difícil de ocorrer devido aos contingenciamentos de recursos. Todavia, como as funções e programas de governo têm base legal, os mesmos

podem ter seus custos calculados facilmente *a posteriori* – algo que pode ser automatizado após sua elaboração. É o que ocorre, por exemplo, com o GMD, cujos resultados são calculados aproximadamente duas semanas após o encerramento do mês, quando ocorre a consolidação de todas as despesas realizadas. A alocação dos recursos na legislação é desdobrada até os programas e funções de governo. Não chega em níveis mais operacionais, o que pode ser feito com o SCE.

Cada projeto ou programa (representados pelas setas na figura) possui características próprias e únicas. Não se pode comparar diretamente uma escola no interior com uma na capital, quanto mais saúde e educação. Portanto, cada projeto requer um sistema de indicadores próprio, mesmo que o conjunto de variáveis utilizadas seja bastante semelhante ao de outros projetos. Por exemplo, há semelhanças no processo de formação do custo de um aluno no município, no Estado e na União, ou o custo do aluno em função do nível de escolaridade, mas estes processos não são iguais. Esta semelhança, mas não igualdade, permite o estabelecimento de bases de comparação relativas, mesmo que as realidades possuam diferenças que impeçam a comparação direta.



Figura 26: Definição das Atividades de Governo pela Sistematização

Os programas e atividades também representam a forma de funcionamento público são intangíveis, simbólicos ou puramente conceituais, o que torna difícil encontrar indicadores adequados para medi-los. Por exemplo, o setor público não possui algumas premissas balizadoras, como a busca do lucro, existente na iniciativa privada. É preciso, primeiro, definir os objetivos de cada programa e atividade para, depois, escolher os indicadores. O setor público possui um gigantismo incomparável com as atividades empresariais e deve acomodar muitos grupos de interesse (BOZZI, 2001), o que também torna a tarefa mais complexa que na iniciativa privada. Em paralelo, as novas formas de fazer o trabalho exigem um perfil diferente do servidor público. Deve ser dada a ele a capacidade de tomar decisões, o que significa responsabilidade e liberdade, ao mesmo tempo em que surgem os novos objetivos. Os programas de capacitação, neste quadro, tornam-se imprescindíveis (TOHÁ; SOLARI, 1997). Por este motivo, sugere-se que o uso de indicadores deve ser descentralizado.

### **4.3 Fase Operacional**

Esta fase corresponde ao núcleo da proposta, apresentado na Figura 27, e que contempla o uso dos dados orçamentários para a operacionalização do Sistema de Custos, que fornece dados para os Sistemas de Gestão e para GMD/GMR. Os valores são vinculados aos programas, objetivos de governo ou centros de custos aos quais são alocados os indicadores. A criação e uso de *benchmarkings* é importante para o estabelecimento de padrões de melhoria nas revisões anuais da sistemática.

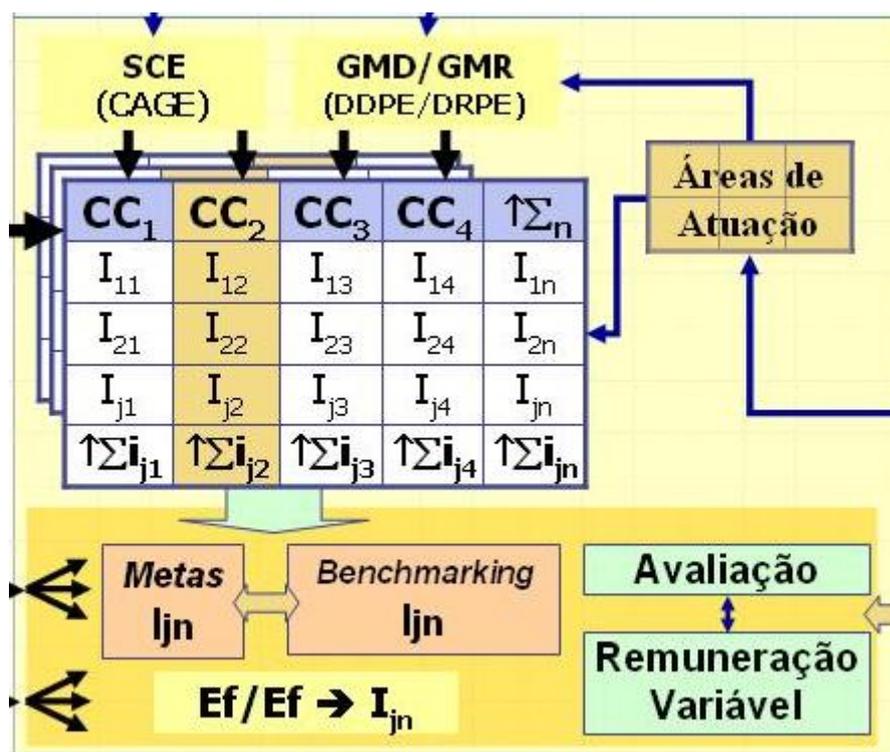


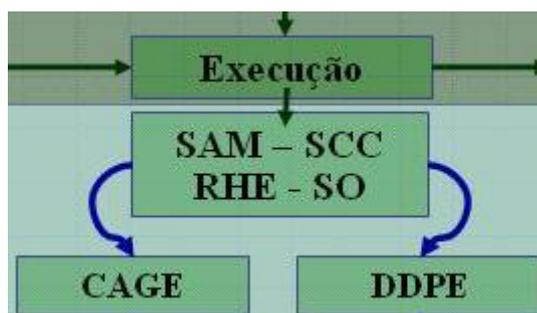
Figura 27: Fase Operacional, caracterizada pelo uso do SCE, GMD/GMR para avaliação dos Projetos e Atividades de Governo

#### 4.3.1 Etapa 5 - A Entrada dos Recursos pelo Sistema Orçamentário

O ciclo orçamentário produz todas as informações necessárias ao cumprimento das determinações legais. A partir delas está sendo elaborado o Sistema de Custos do Estado, assim como dele são retiradas as informações para o projeto do gerenciamento matricial de despesas. Essas informações podem ser cruzadas de acordo com os programas e projetos de governo, chegando-se aos custos dos mesmos. Note-se que, até este ponto, não há ainda critérios de julgamento sobre o bom uso dos recursos. Como todo o Estado pode ser organizado por centros de custos, cujo gerenciamento também pode ser delegado, os indicadores colocados neste ponto tornariam possível um gerenciamento descentralizado administrado por servidores em um nível operacional.

Conforme a Figura 28, as verbas aprovadas pela Assembléia Legislativa são liberadas durante a execução orçamentária pelo Poder Executivo, ao longo de todo o ano e estão vinculadas a programas de governo. O Sistema de Controle de Contratos (SCC), o Sistema de Administração de Materiais (SAM) e o Recursos

Humanos do Estado (RHE) já organizam “mais de noventa por cento da despesa conforme os centros de custeio”. Os dados restantes vêm do Sistema Orçamentário, uma vez que este possui absolutante todas as despesas públicas estaduais. A mesma informação pode ser disponibilizada eletronicamente para os sistemas de cunho gerencial, como o GMD/GMR e o SCE, na relação explicada a seguir.



**Figura 28: A Execução Orçamentária ao longo do ano contabilizada pela CAGE**

A informação orçamentária já existente, formatada para utilização gerencial, é o núcleo da proposta apresentada na Figura 27. O custo de transferência, uma vez pronto o SCE, é insignificante. Cada órgão ou secretaria pode buscar nos sistemas o valor dos seus custos e vinculá-los aos seus indicadores – com isso, sabe-se o custo da melhoria. O GMD hoje está sendo ampliado para mais áreas de atuação (indicadas na figura), cada qual aprendendo a respeito de como diminuir custos. A crítica feita aqui é a não vinculação do GMD aos resultados. Da forma como está sendo feito hoje, os custos são a única prioridade no uso deste sistema.

Um exemplo esclarece a questão. Ainda que a educação consuma 25% do orçamento, não há indicadores de eficiência e eficácia disponíveis. Se alguém quiser saber quanto custa a alfabetização, deverá buscar dados da diminuição do analfabetismo na Secretaria da Educação, ao mesmo tempo em que deverá descobrir o quanto foi gasto na Secretaria da Fazenda. Não há como comparar locais ou escolas, o público e o privado, o interior e a capital. A maior parte desta informação existe, mas não se encontra consolidada. Mas, com os cruzamentos dos dados conforme aqui proposto, a eficiência e a eficácia podem ser mensuradas. E, com a automatização do sistema, a informação sairá por um custo muito baixo.

#### **4.3.2 Etapa 6 - O Gerenciamento através do SCE e do GMD/GMR**

O momento é uma boa oportunidade para se repensar como os custos são estabelecidos no serviço público. Nunca é demais lembrar que a prioridade do serviço público é a legalidade, motivo pelo qual historicamente os custos ficaram em segundo plano, realidade em rápida mudança dentro de uma sociedade exigindo menor carga tributária. De acordo com Rezende e Cunha (2005, p. 21): “Na medida em que os cálculos dos custos das ações desenvolvidas nas organizações governamentais sejam preponderantemente lastreados em previsões dos próprios responsáveis pelas ações, ou de unidades orçamentárias, em vez de baseados em sistemas de contabilidade de custos, é o grande espaço para distorções. Um maior investimento na melhoria da capacidade de calcular custos deverá fazer com que as decisões orçamentárias (alocação de recursos) se tornem mais precisas, baseando-se em indicadores de desempenho e não em critérios qualitativos, muito mais subjetivos.”

A Figura 29 apresenta o que pode ser uma extensão operacional dos programas de governo, já desdobrados em centros de custos pelo SCE e recebendo, automaticamente, as verbas orçamentárias. Para cada centro de custo é possível, a partir deste ponto, começar a criar os indicadores adequados. Algumas partes da Figura 29 são marcadas em azul, representando os centros de custos que estão nos locais onde o GMD já está funcionando. Se o GMD atingisse todos os órgãos do Estado, toda a Figura 29 ficaria azulada. Do ponto de vista de custos, pode-se dizer que um programa de governo é um grande processo, do qual decorrem serviços e atividades para a população. As duas formas de cálculo, portanto, são complementares, mas a sistemática dos centros de custos já está em execução. No caso do GMD, os custos são calculados por órgão, também dentro de uma lógica de centro de custos.

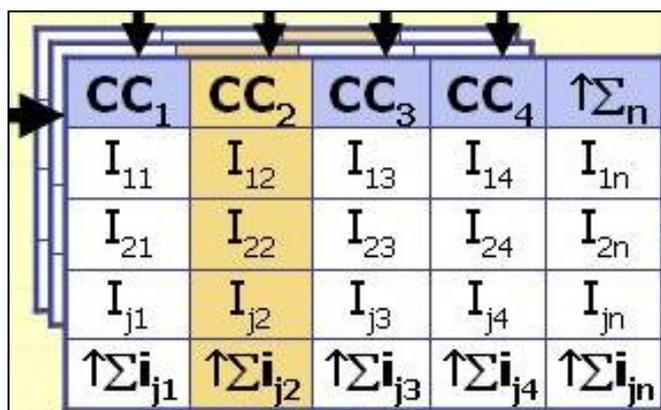


Figura 29: Sugestão para uso Gerencial do SCE

O GMD, destacado na Figura 30, utiliza dados do sistema orçamentário, da mesma forma que o SCE e objetiva apenas a redução do custo, sem se preocupar com os demais indicadores. Como mencionou um entrevistado, desta forma corre-se o risco de causar outros problemas pelo desatendimento de necessidades sociais, inclusive piorando os custos no longo prazo se estas necessidades se agravarem. Este posicionamento justifica-se como uma excelente posição para também se colocarem os indicadores no GMD, de modo a permitir uma visão de custo/benefício social na avaliação das despesas. De um ponto de vista prático, portanto, percebe-se uma sobreposição entre os dois sistemas. Ao que parece, os dois estão funcionando porque:

- Seu processo de criação foi diferente – o SCE, para a LRF. O GMD, devido à consultoria do PGQP. O GMD objetiva a redução do custo, enquanto o SCE distribui as despesas em centros de custos;
- O GMD está agregando paulatinamente novos órgãos no Estado, representados pela área em azul da figura, enquanto o SCE já foi concebido para englobá-lo como um todo. Ressalte-se que ambos buscam dados no sistema orçamentário.

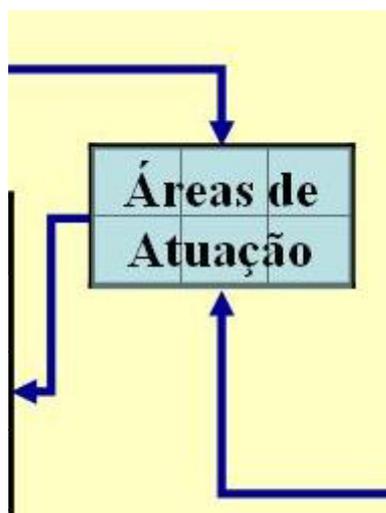


Figura 30: GMD e GMR já em uso

Outro aspecto a ser levantado neste ponto é onde, dentro do sistema, os indicadores discutidos podem ser colocados. Tanto o GMD como o SCE possuem espaço, dentro de seus sistemas, para a incorporação de metas. No GMD, onde a diminuição de custos já é o foco prioritário, é importante colocar as metas de melhoria buscadas. No SCE, que simplesmente agrega os custos, mas não faz julgamentos de valor, seria suficiente colocar mais colunas, com os objetivos, no sistema. Aqui surge o espaço para a criação de um novo sistema, comentado como ‘mais um’. O adequado aqui parece ser colocar os indicadores de desempenho nos sistemas que já existem, como o GMD.

O problema de colocar os indicadores no GMD ou no SCE é que, como não foram desenvolvidos para esta finalidade, teriam de ser revisados enquanto sistema de informação. Tecnicamente, é algo factível. O GMD possui os custos por órgãos ou unidades de governo, conforme o programa de trabalho existente entre a consultoria e o Governo. O SCE é uma grande estrutura com milhares de centros de custos. Nenhum dos dois sistemas foi construído para gerenciar indicadores, o que pode gerar incompatibilidades. As metas do mesmo poderiam ser colocadas no SCE. Ao que parece, o sistema novo foi criado simplesmente porque o SCE ainda não está pronto – quando estiver, a lógica de redução de custos será absorvida e o GMD enquanto sistema desaparece. Além disso, o SCE é, por definição, extensivo a todo e qualquer órgão do executivo, assim como pode ser aberto quase que

indefinidamente, o que lhe permite um grau de detalhamento muito maior que o do GMD.

A grande vantagem de um sistema novo para os indicadores, ou a constituição de um módulo dentro dos sistemas existentes, seria poder formatar os indicadores de custos de acordo com os Programas de Governo. O GMD é organizado por órgão e o SCE por centros de custos, mas não conforme a estruturação orçamentária. Como a LRF manda criar indicadores para os programas, o cumprimento da lei é um forte incentivo para a execução da idéia. Note-se, porém, que as idéias aqui mencionadas são independentes e, devido aos avanços da eletrônica, que permitem automatizar os sistemas, elas podem coexistir, o que permitiria manter as vantagens de cada uma. Por exemplo, o SCE é interessante para um diretor de escola mapear cada uma de suas salas ou cursos. O GMD, hoje, é muito interessante para baixar custos nas áreas onde atua. Um novo sistema específico para acompanhamento dos programas permitiria avaliar os agregados da gestão governamental, comparando não apenas alocação de custos, e, portanto, sua economia, mas também os resultados alcançados. Mas nada impede que os indicadores sejam agregados ao SCE ou GMD e se trabalhe apenas com um sistema. De um ponto de vista operacional, provavelmente é mais fácil ter apenas um sistema e mais abrangente do que diversos.

Evidentemente, a proposta aqui é para mais de uma década de trabalho para criar a cultura de uso de indicadores. Seria ingênuo pensar de outra forma. Uma vez alocados os recursos para cada área, faltam critérios objetivos para avaliação. Aqui existe um desafio gigantesco, haja vista a quantidade de atividades realizadas pelo Estado e distribuídas nos programas, projetos, funções. Deve-se discutir, conforme a teoria apresentada no capítulo anterior, como estes indicadores seriam construídos. Algumas constatações dificultam a execução deste trabalho, mas todas podem ser superadas se realmente houver interesse:

- As funções primárias do Estado, como Justiça, Saúde, Segurança, devem ser realizadas sempre, independente de seu custo; todavia, a obrigatoriedade não justifica não calculá-lo e buscar reduções;
- Comparações diretas entre áreas de mesmo serviço (como saúde e educação) da iniciativa privada e da área pública são difíceis, pois o Estado não escolhe a quem atender;
- Alguns serviços de Estado não possuem equivalentes em outros órgãos públicos, o que dificulta comparações fora da série histórica;

- Outros serviços fazem parte de um processo, no qual os responsáveis sob avaliação não têm controle sobre o todo;
- Os conceitos utilizados podem ser bastante subjetivos, exigindo sua definição e delimitação por parte dos usuários. Eficácia depende do que se pretende, eficiência de quais recursos são escolhidos para serem considerados;
- Finalmente, de nada serve criar indicadores se estes não forem utilizados como instrumento de gerenciamento. Logo, em paralelo, devem ser criados instrumentos para sua implantação, o que será discutido à frente.

Todos os motivos apresentados, por maiores que sejam as dificuldades, representam os desafios da proposta, mas não a inviabilizam. Na iniciativa privada, assim como nas áreas públicas onde indicadores de desempenho são utilizados, esta questão é problemática, exigindo um grande debate e aprimoramentos constantes. Não é uma iniciativa simples, mesmo porque se fosse com certeza já estaria feita. Mas também é sabido que as instituições que enfrentaram estes problemas tiveram seu desempenho aumentado e, no longo prazo, os trabalhadores e a sociedade ganharam.

As possibilidades sobre como fazer são inúmeras, podendo vincular-se e comparar-se os números dos diferentes indicadores. A construção de uma cultura de indicadores de desempenho torna possível criar a inteligência organizacional necessária para desenvolvê-los adequadamente. De acordo com Valarelli (1999), há cada vez mais órgãos públicos interessados em avaliação, o que indica ser este um fato já em andamento. Por outro lado, como um dos problemas apontados na iniciativa privada (MÜLLER, 2003; KAPLAN, NORTON, 1997) normalmente é o excesso de indicadores, pode-se concluir que para um bom trabalho um pequeno número de indicadores bem escolhido permite excelentes resultados.

### **4.3.3 Etapa 7 - Metas e indicadores**

A Figura 31 discute o uso de indicadores na sistemática. Não se propõe, aqui, a construção de muitos indicadores, mas de indicadores que sejam representativos dos aspectos de maior relevância, conforme ensinado pelo BSC. Ainda que mais indicadores possam ser, em tese, mais úteis – pois propiciariam maior quantidade de informações para comparações –, deve-se ter em mente que o custo de levantamento e atualização de um número muito elevado de indicadores pode tornar um projeto caro, e no limite, inviabilizá-lo. Aproveitando-se da experiência da

iniciativa privada, é possível estabelecer uma forma de conciliar o número de indicadores com a necessidade do programa. No BSC, sugere-se a criação de um painel representativo de indicadores (em geral um número entre 20 e 30), divididos em perspectivas (MÜLLER, 2003; RECH, 2002, KAPLAN, NORTON, 1997). Para a Administração Pública, os tipos de indicadores propostos são apresentadas no próximo capítulo – eficiência e eficácia –, não havendo ainda uma literatura consensual sobre o número de indicadores (JANNUZZI, 2002).

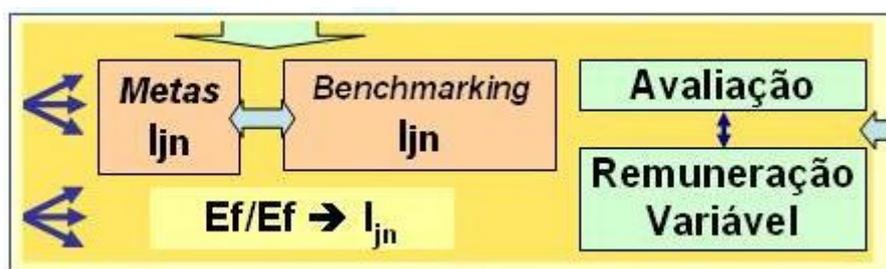


Figura 31: Formação da Matriz de Metas x *Benchmarking* para Avaliação

Para Valarelli (1999), o grupo responsável por um projeto deve decidir qual a combinação mais adequada de indicadores, de modo a dar a ênfase desejada a cada um dos programas. Deve-se também frisar que não se espera que cada centro de custos tenha indicadores completos – eficiência e eficácia, Na gestão da sistemática, os servidores de carreira responsáveis pelas suas áreas devem saber quais são os necessários. Aos programas, mais abrangentes, é possível a criação dos três tipos. Com este conjunto é possível obter mensurações adequadas pelo fato de obter-se uma avaliação sistêmica do programa ou projeto em análise. O grupo responsável deve ser quem escolhe os indicadores. Caso não escolha os indicadores pelos quais será medido, a tendência é da não aceitação dos mesmos devido ao enfrentamento da cultura organizacional vigente. Da mesma forma, as metas também devem ser negociadas, de modo que sejam valores suficientemente adequados para permitir a formação do espírito de equipe adequado para o seu atingimento. E, a partir destas metas, estabelecer critérios para a remuneração variável, um forte estimulador aos resultados.

#### 4.3.4 Etapa 8 - Benchmarkings

Os *benchmarkings* surgem como idéia para pontos de referência na elaboração de metas, sugerindo um caminho a ser percorrido. Os indicadores propostos podem ser baseados tanto na própria série histórica em construção, assim como em indicadores de outras unidades do Estado, ou serem externos. Deve-se reforçar que a idéia do *benchmarking*, representado pelo quadrado verde claro na Figura 23, não é apenas buscar um número, mas a construção de um processo para atingir os resultados esperados. Na Figura 23, o *benchmarking* foi representado externamente porque, em nível de Governo, é possível buscar um processo mais eficiente em outras áreas ou outros governos, não sendo necessário depender da série histórica para se estabelecerem os padrões de melhoria. O problema, aqui, é muito mais cultural do que técnico, uma vez que a prioridade das últimas décadas no serviço público foi a legalidade.

Essas séries de dados são o ponto de partida para o estabelecimento de metas. Os indicadores podem ser:

- **de origem interna:** podem ser buscados dentro do Estado. Por exemplo, quanto custa um aluno em cada uma das escolas do Estado. Este indicador permitiria o início de comparações intragoverno, gerando o debate necessário para a busca da eficiência. O aproveitamento das listas de atividades de algumas organizações governamentais por outras é perfeitamente factível porque muitas são executadas de forma similar em diversas organizações. Os indicadores **históricos** são um bom exemplo, comparando os valores de um ano para outro, levando a melhorias de desempenho a cada período;
- **de origem externa:** a busca de indicadores externos também é interessante para evitar-se a endogenia, melhorar a transparência do Estado e validar a ação governamental perante a sociedade. A comparação de desempenho pode envolver unidades prestadoras de serviços similares, equipes de trabalho que desempenham funções semelhantes, processos de trabalho similares, etc. (ALONSO, 1999);
- **de curto e longo prazos:** utilizando-se o conceito de Estoque e Fluxo, conforme explicado por Jannuzzi (2002), observa-se que os indicadores não podem ser vistos apenas em um dado momento, mas deve-se acompanhar sua evolução no longo prazo. Esta evolução também pressupõe a construção de séries históricas, fundamentais para o estabelecimento de parâmetros de desempenho adequados.

Existem diversas formas para buscar construir os *benchmarkings* a serem utilizados. Algumas idéias são:

- **Comparações com séries históricas:** cada órgão pode acompanhar seu próprio desenvolvimento.

- **Comparações entre órgãos:** servem para estabelecer pontos de referência, mesmo havendo diferenças.

Em termos de apoio técnico à construção de *benchmarks*:

- **CAGE/GMR/GMD:** são grupos com experiência em auditorias e comparações de grupos, que podem ser de grande valia neste momento. Em outras áreas do serviço público existem profissionais preparados para ajudar neste tipo de atividade;
- **Sociedade Civil:** há inúmeras associações, ONGs, empresas, consultorias, com experiência em avaliação. Além de pressionarem a máquina pública como já vêm fazendo, estas instituições também podem fornecer contribuições para o seu melhor funcionamento.

#### 4.4 **Fase Organizacional (9 a 10)**

Aqui são discutidos os fatores mais abrangentes, envolvendo os órgãos de suporte e controle da sistemática proposta. Não menos importantes, são também discutidos os problemas envolvendo as mudanças culturais necessárias para o engajamento dos servidores à proposta. Esses servidores, organizados em grupos, têm condições de estabelecer os *feedbacks* periódicos para atualizar os indicadores no sistema proposto. Bozzi (2001, p. 43) apresenta o caso do Departamento de Polícia de Nova Iorque, hoje considerado modelo e utilizado aqui como ponto de referência:

O caso do Departamento de Polícia da cidade de Nova Iorque é ilustrativo da importância dos mecanismos organizacionais para promover o uso coletivo da informação e as conseqüências que eles acarretam para o melhoramento da gestão.

O processo em Nova Iorque começou com os sistemas de computadores e a criação de indicadores, algo já iniciado no Rio Grande do Sul. Mas, mesmo assim, segundo a mesma autora (p. 43): “Sem dúvida, ninguém os utilizava”. O problema maior, portanto, é fazer as pessoas utilizarem as informações. Por utilização, entenda-se não apenas construir os indicadores, mas usar a informação para a tomada de decisão, divulgação das metas atingidas e para a remuneração variável. Se for o caso, propor mudanças ao Legislativo. Naturalmente, também utilizar os valores para atualizar os indicadores para o período seguinte.

#### 4.4.1 Etapa 9 - Avaliação e Revisão Anual do Sistema

Aprovados os regulamentos para a construção de indicadores e passados os primeiros anos para aquisição de experiência na definição dos valores, metas e *benchmankings* de cada área, os indicadores devem ser utilizados sempre e revisados periodicamente. Como o ciclo orçamentário é de um ano, uma revisão com esta duração parece adequada. Esta revisão não deve ser vista como uma simples escolha de números, mas como um momento para o reestabelecimento de metas de melhoria e avaliação dos processos de trabalho. Uma boa analogia seria com o ciclo PDCA, na medida em que não se pensa apenas em rever o índice, mas entendê-lo.

Este momento também deverá ser aproveitado para a revisão dos valores das metas de desempenho e sua vinculação com a remuneração dos servidores, o que está representado na Figura 32. Os indicadores podem ser trocados, assim como podem ser modificados os componentes dos indicadores. Deve-se pensar na própria política pública – o indicador pode mostrar se a mesma deve, ou não, ser modificada, pois ele deve ser um instrumento para motivação ao trabalho. O sistema aqui serve (BOZZI, 2001, 46), de acordo com a experiência de Nova Iorque:

(...) porém, sua descrição serve para ilustrar o que significa organizar uma agência pública ou um conjunto delas ao redor de uma cultura de gestão orientada a resultados, e ao papel que os sistemas de medição e avaliação cumprem no processo de melhoramento contínuo e aprendizagem que se cria com o uso da informação em todos os níveis.

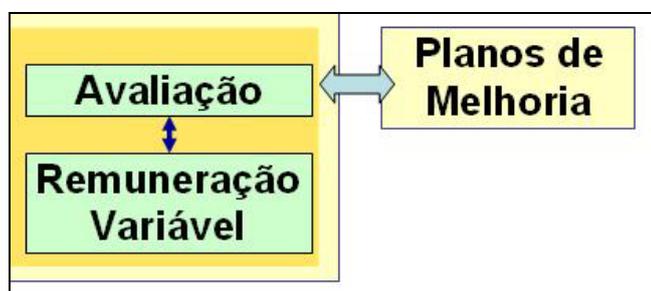


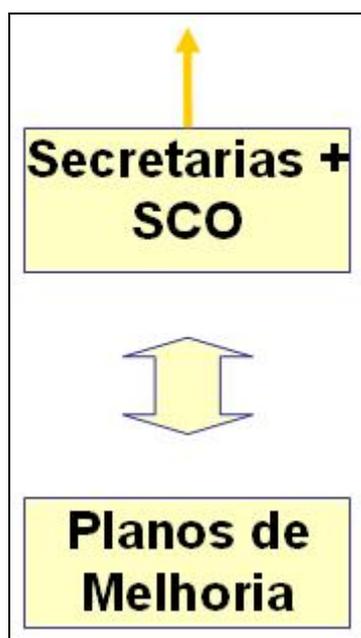
Figura 32: Planos de Melhoria vinculados à Avaliação

Os gestores públicos podem negociar sobre a base de indicadores e metas traçadas pelos especialistas em cada setor. Por especialistas, entenda-se servidores de carreira em cada área, cuja experiência permita a escolha de indicadores, seus

*benchmankings* e metas, tendo em vista cada uma das particularidades necessárias. Haja vista o gigantismo do Estado, este processo de criação e monitoração deve ser descentralizado, mas com acompanhamento dos superiores hierárquicos. Um processo como este, se centralizado, está fadado a um fracasso completo.

O processo de avaliação e *feedback* seria orientado, conforme já mencionado, inicialmente pela Contadoria Estadual, pois dado o seu papel de controle interno do Poder Executivo, ela já tem experiência na avaliação de números. Atualmente, ela desenvolve o SCE e fornece as informações para o GMD, gerenciado pelo DDPE. O GMR é desenvolvido e gerenciado pela Receita Estadual.

Este processo e os planos devem ser aprovados pelas Secretarias responsáveis, o que está representado na Figura 33. As Secretarias, por sua vez, os apresentam à Sociedade.



**Figura 33: Planos de Melhoria debatidos com as Secretarias e a Sociedade**

Nesta etapa deve ser disciplinada a participação dos movimentos dos servidores, de modo que sejam aliados no processo. Desta forma, a base para o ano seguinte estará construída. Portanto, os indicadores não podem ser apenas números preenchidos mecanicamente, mas concordando com Bozzi (2001):

(...) Os níveis de gestão geram aprendizagens para melhorar as práticas administrativas, mas não necessariamente para melhorar a qualidade das políticas públicas. (...) A força do caso chileno fundamenta-se em uma clara articulação entre os níveis de desempenho organizacional e os níveis de desempenho pessoal, posto que a articulação permitiu gerar aprendizagem individual e organizacional.

A partir deste ponto os resultados podem ser divulgados pelo poder executivo para discussão com grupos sociais representativos da sociedade. Eventualmente, pode-se pensar em propor melhorias mais abrangentes a longo prazo, o que foge ao escopo deste trabalho. Ao invés de se observar discussões sobre melhorar 'algo', a idéia é melhorar 'algo tanto, ao custo x'. Portanto, cria-se uma estimativa de custo para cada melhoria. Não se deve, porém, aqui esquecer do que foi mencionado na fase preparatória da sistemática proposta – as pessoas que devem ter acesso aos sistemas devem ser preparadas para tal. De outra forma, corre-se o risco de se criar uma série de dados para gerar polêmicas, com mau uso da informação, o que não seria adequado. Diversos dos entrevistados mencionaram problemas em lidar com público não preparado, assim como a convicção de que alguns jornalistas escolhem dados por má fé. Por estes motivos, a divulgação deve ser ampla e transparente, mas organizada pela cúpula do executivo. Existem, neste sentido, canais já desenvolvidos na sociedade e bastante apropriados para isso.

Finalmente, ao se falar em controle social, não se pode criar um novo problema no que se refere a quem o fará e a qualificação para tanto. Para Callado et alli (2004), o controle governamental cada vez se abre mais para o controle social, e hoje existe um grande número de ouvidorias implantadas ou em implantação nas mais diversas instituições públicas. Grande parte das instituições de controle social é formada, conjuntamente, por membros do Estado e membros da Sociedade Civil. É o caso da maioria dos conselhos municipais. Outro ponto importante é que muitos cidadãos que participam das instituições de controle social não possuem a devida formação e orientação para exercer esse controle de modo eficaz. A experiência de Duarte et alli (2006) com os Conselhos de Acompanhamento e Controle Social do FUNDEF (CACCS) são exemplares. Entre outros problemas, eles mostram como a desqualificação ou falta de condições dos participantes tiram muito do potencial destes órgãos. Evidentemente, existe um amadurecimento e ampliação da cobrança por parte da SCO, à qual a administração pública tem cada vez servido melhor. Alguma polêmica sobre os critérios haverá, o que é positivo e colabora na linha de uma sociedade com melhor controle.

#### 4.4.2 Etapa 10 - Mudança Cultural

Existe uma opinião unânime entre os entrevistados, sejam eles do serviço público ou não, a respeito da alta qualificação e probidade dos servidores públicos do Estado do Rio Grande do Sul no contexto nacional. Uma prova disso é a quase ausência de casos corrupção locais, se comparados com os casos de outros Estados; assim como raramente se escutam críticas sobre a qualidade do trabalho em si. As críticas normalmente se referem às longas esperas e procedimentos burocráticos, questões essas que na maioria dos casos não são da alçada do servidor. Todos, porém, comentam sobre a existência de um espaço para melhora de qualidade do trabalho. De acordo com a bibliografia apresentada ao longo da tese (BOZZI, 2001; KEINERT, 2000, 2001; SACRAMENTO, 2006; JANNUZZI, 2005, entre outros) e os levantamentos nas entrevistas, o serviço público já está discutindo e fazendo uma série de mudanças culturais para atingir uma melhor produtividade e, conseqüentemente, um melhor serviço à sociedade. Deve-se buscar a forma de fazer as mudanças respeitando o modo de ser de cada organização. Na Colômbia, foram utilizados métodos bastante formais, todavia foram atingidos poucos resultados. No Chile, o processo foi entendido como nas teorias sobre agente-principal, com menor formalização e melhores resultados. Seguindo na linha de Bozzi (2001, p. 42), deve-se buscar o estilo próprio de cada realidade:

A ênfase na filosofia dos contratos ou acordos que incentivam diretamente aos gerentes combina algo do estilo da Nova Zelândia – ao considerar os gerentes como ‘agente’ e ao governo como ‘principal’, porém sem formalizar esta relação, senão deixando-a como um contrato moral. Esta estratégia pressupõe a forte tradição de estabilidade institucional que tem caracterizado o Chile.

Para o bom funcionamento da sistemática proposta, alguns pré-requisitos devem ser respeitados. Em primeiro lugar, os servidores devem conhecer a importância dos indicadores de desempenho. Muitos não os conhecem, outros acreditam ser um instrumento para cobrança individual, gerando desta forma uma grande desconfiança. Há quem tenha medo do uso político das informações. A desinformação é, neste sentido, um grande problema para a aceitação de um sistema de métricas. Conforme já mencionado, os servidores não possuem um processo adequado de reciclagem e, por isso, de uma forma geral, desconhecem esses tópicos. Na experiência acompanhada por Bozzi (2001, p. 43) em Nova Iorque a mudança começou pelas pessoas, em um processo de descentralização, uma vez que os sistemas até então não eram utilizados:

Esta mudança ocorreu quando os comandantes dos distritos foram “convidados” a prestar contas do progresso de sua jurisdição. Os dados foram levados a uma reunião de alto mando na delegacia central da polícia, presidida pelo Delegado. Utilizando grandes quadros, (...) o grupo começou a monitorar. (...)

Com a transferência da prestação de contas do Delegado para os comandantes de cada distrito em relação aos resultados de sua gestão, a informação imediatamente começou a fluir em ambas as direções.

Em segundo lugar, deve-se pensar em algum tipo de remuneração por desempenho vinculada com autonomia, ao exemplo de Nova Iorque. Para Bozzi (2001, p. 44): “O interessante deste modelo é que cada organização e cada colaborador da organização desenvolve suas próprias estratégias, metas e objetivos para obter resultados, porém todos se comprometem a trabalhar por eles”.

A imensa maioria dos entrevistados acredita que as metas em grupo são melhores, pois faz com que o grupo pressione os desmotivados. Agindo desta forma se permite um nivelamento mais alto na produtividade do serviço público, em paralelo à quebra da acomodação de uma parte de seus membros. Finalmente, esta avaliação deve ser qualitativa e quantitativa, de forma a detectar inconsistências entre o que fazer da instituição e seus objetivos prioritários, induzindo adequações nos processos internos e apontando maior transparência à gestão pública (BOZZI, 2001). Para a autora, se bem utilizada, a avaliação promove processos de aprendizagem contínua que permitem refinar a capacidade humana e institucional para avançar os objetivos planejados.

Em terceiro lugar, a sociedade deve ser convidada a participar, havendo um controle social ativo sobre a qualidade do serviço. Segundo Akutsu e Pinho (2002), para que o controle social funcione, é preciso conscientizar a sociedade de que ela tem o direito de participar desse controle. É preciso criar instrumentos de participação, amplamente divulgados e postos ao alcance de todos. Enquanto o controle social não fizer parte da cultura do povo, ele não pode substituir os controles formais hoje existentes. Os autores, porém, não dizem quais formas de controle seriam estas, nem citam exemplos de países onde isso ocorre. Torna-se imprescindível, assim, manter os controles formais, como os exercidos pela CAGE e TCE, adicionando-se aos poucos o controle social. Talvez dentro destes esteja a pressão das ONGs, da mídia e das mudanças de intenção de votos no eleitorado, o que talvez seja a solução, pois segundo os mesmos autores, apenas uma sociedade civil organizada justifica a *accountability* por parte dos gestores públicos. É

importante notar que, segundo a pesquisa dos autores, o Estado com melhor *accountability* no Brasil é o Rio Grande do Sul.

Muito do que está sendo discutido neste tópico sobre mudança pode ser modificado via contratos de gestão, os quais permitem maior espaço de ação para uma determinada entidade pública. O aumento da flexibilidade e o retorno em termos de resultados para o serviço e o indivíduo permitem, como ocorre na iniciativa privada, um maior interesse e, conseqüentemente, um aumento de produtividade. De acordo com a emenda constitucional n. 19, referente à questão da eficiência, os ganhos de produtividade podem ser passados aos servidores públicos. Portanto, não há motivo para temer problemas legais. A Secretaria do Planejamento tentou uma lei específica neste sentido, mas não foi bem sucedida.

Os dados para o controle devem ser disponibilizados para profissionais preparados. A maior transparência na administração é, ao mesmo tempo, uma forma de responder ao público e uma maneira de dinamizar os sistemas de controle, de baixo custo e alta eficácia política. Quando a informação é acessível e clara, quando as contas públicas são exigíveis, o controle dos cidadãos pode se tornar mais efetivo e adequado que os controles estritamente administrativos (TOHÁ; SOLARI, 1997).

Uma outra solução é o desenvolvimento das carreiras no serviço público. Quem faz uma carreira pensa no longo prazo, o que pode levar os atuais servidores a ver na atual crise também uma oportunidade para mostrar o valor do servidor para a sociedade (TOHÁ; SOLARI, 1997).

Não existe, de fato, uma cultura de carreiras amplas (BRESSER PEREIRA, 2006) no serviço público estadual. As carreiras mais amplas, ou seja, com muitos níveis, são as da Brigada Militar. Em geral, os servidores iniciam em uma carreira sendo promovidos basicamente pelo critério de antiguidade. Os incrementos salariais vinculados aos triênios são poucos, assim como as funções gratificadas não mais incorporadas - o que é contestado. O ambiente, portanto, não cria condições para a motivação do servidor. Como disse uma servidora cujo trabalho envolve estar sempre em contato com a iniciativa privada:

Um gerente do Bradesco trabalha muito porque ganha cada vez que abre contas, vende seguros, faz empréstimos. No serviço público, isto não ocorre. Por isto, muitas pessoas fazem o mínimo.

Ela continua, dando o início do próximo problema:

Os trabalhos são muito diferentes, assim como na iniciativa privada. Como dizer quem é mais produtivo? Na iniciativa privada, isto ocorre de cima para baixo, sendo as decisões justas ou injustas. No serviço público, a mesma estabilidade que permite a reação contra injustiças também permite acomodação.

Segue, portanto, novamente o problema da remuneração por desempenho, ao que parece desejada por muitos. Para o autor, sem dúvida surgirão muitos embates até se definirem valores adequados para os índices de eficiência e eficácia, mas a experiência acumulada e as séries históricas ajudam a resolver esta questão. Conforme diversos entrevistados envolvidos com o gerenciamento matricial de receitas e de despesas, no início foi difícil, mas aos poucos as metas têm se transformado em estímulo.

O aumento da pressão sobre o serviço deve ser visto como inevitável. Sem um setor público adequado não há sociedade moderna, motivo pelo qual as necessidades de reforma devem se tornar cada vez maiores em um mundo que muda cada vez mais rápido. Para Bozzi (2001), os sistemas de avaliação da gestão pública são componentes críticos da reforma do setor público. Para a autora, a evidência sugere que o êxito dos processos de modernização do Estado na América Latina dependem da crescente capacidade das instituições públicas, e esta capacidade é um fator fundamental para fortalecer e aprofundar a democracia na região. Dialeticamente, a cobrança é maior devido ao regime democrático e à mídia.

Pelas informações recolhidas para a tese, via observação, acompanhamento de atividades, jornais, panfletos sindicais, conversas informais e outras fontes, há uma grande consciência da necessidade de mudanças. Quem faz parte do meio, está consciente de suas responsabilidades e, havendo um movimento conjunto de mudanças, fará sua parte.

O trabalho segue com a aplicação da sistemática proposta a quatro estudos de caso diferentes, nos quais pretende-se demonstrar a viabilidade das idéias apresentadas. Os estudos de caso foram realizados procurando mostrar ambientes bastante diferentes, mas tendo em comum a preocupação com o melhor desempenho, quais sejam uma prefeitura, duas secretarias de estado, e um órgão público.

## 5. Aplicação da Sistemática Proposta

Este capítulo se destina à validação parcial da sistemática proposta. A validação foi conduzida por estudos de casos e entrevistas em profundidade dentro da realidade do Estado do Rio Grande do Sul e da Prefeitura de Três de Maio, e apóia-se em informações hoje existentes nos órgãos públicos, independente da existência da disponibilidade plena do SCE e um sistema específico de custos construído na Prefeitura de Três de Maio. Por este motivo e para fins de comparação, foram usadas outras fontes de informação para complementar as informações ainda não disponíveis, assim como para obter padrões de comparação. A validação parcial foi feita através da realização de quatro estudos de caso:

- A aplicação na Prefeitura de Três de Maio demonstra a viabilidade da execução da sistemática proposta, assim como sua potencialidade para induzir mudanças na cultura organizacional em termos de gestão dos recursos públicos, mesmo sem que haja uma base de dados específica e informatizada;
- O estudo de caso sobre o *Benchmarking* na educação mostra como os indicadores podem ser construídos utilizando fontes diversas de informação a partir das quais podem ser estruturados critérios de comparação;
- O estudo de caso da Seção de Relações Interinstitucionais do Departamento de Tecnologia e Informações Fiscais (DTIF) mostra como o SCE propriamente dito pode ser utilizado para chegar aos custos no nível mais operacional de qualquer órgão público;
- O caso do planejamento estratégico e do PPE (Prêmio de Produtividade e Eficiência) da Secretaria da Fazenda apresenta uma situação onde a cultura organizacional do órgão foi modificada pelo uso do planejamento e da remuneração variável, levando a maiores e melhores resultados em termos de desempenho do trabalho.

A seguir, cada um destes casos é apresentado.

### 5.1 Aplicação em uma Prefeitura: O Caso de Três de Maio

Na cidade de Três de Maio, região noroeste do Rio Grande do Sul, o teste foi realizado nas escolas de Ensino Fundamental municipais por Sartori e Weber (2007). Do ponto de vista da sistemática proposta, quase todas as

etapas foram aplicadas, com exceção de duas. Primeiro, o município não possui os sistemas do Governo Estadual, mas o mesmo trabalho foi feito em planilhas Excel. Segundo, as mudanças na política de educação estão começando no final de 2007 e apresentarão resultados a partir de 2008, inviabilizando o acompanhamento para esta tese. O caso será descrito, seguindo as fases e etapas da sistemática.

Assim como ocorre com o Governo do Estado, as prefeituras estão sujeitas à mesma legislação no que concerne à obrigatoriedade em desenvolver um sistema de custeio. A única diferença relevante em relação ao Estado é o fato do município não possuir um sistema específico para esta finalidade. Apesar desta diferença, que tornou o trabalho de coleta de dados manual e, conseqüentemente, mais difícil, foi possível chegar-se aos indicadores propostos, os quais foram assim definidos para este trabalho:

- Indicador de eficiência:

$$\frac{\text{Total de Gastos}}{\text{Número de Alunos}}$$

- Indicador de eficácia:

$$\frac{\text{Número de alunos aprovados}}{\text{Número de alunos matriculados}}$$

Estes indicadores podem ser calculados de diversas formas. Nas discussões, questionou-se se os valores gastos deveriam incluir repasses do Governo Federal, a parte paga pelos CPM (Clubes de Pais e Mestres), transporte escolar e reformas, entre outros. A evasão poderia ser um outro indicador interessante para eficácia. O número de alunos também foi objeto de discussão na medida em que se pode considerar todos os alunos matriculados ou apenas os aprovados. Também foi questionada a relação entre os dois indicadores. Por exemplo, quanto maiores as turmas, menor o custo por aluno. A aprovação, porém, mantendo-se o mesmo nível de cobrança, tende a diminuir. Estas questões foram debatidas e serão apresentados ao longo do capítulo.

Tem-se, enfim, dois índices numéricos. O uso de um indicador pede a comparação de um resultado contra uma referência. Como não foram

encontradas referências, este trabalho compara os números obtidos ao longo de três anos e entre as escolas municipais.

Os dados relativos aos alunos foram fornecidos pela Secretaria da Educação, enquanto os dados de gastos foram fornecidos pela Secretaria da Fazenda. Os dados foram complementados por informações fornecidas pelas escolas, particularmente as despesas pagas pelos CPMs. Além do apoio dos secretários e diretores das escolas, um dos motivos do sucesso do trabalho foi a dedicação da funcionária responsável pela coleta dos dados, a qual precisou vasculhar muitos documentos relativos aos últimos dois anos para chegar aos valores corretos. Hoje, a atual gestão vê na ferramenta um excelente instrumento de tomada de decisão e pretende continuar utilizando-a. A funcionária responsável, de carreira, pretende aplicar a idéia também na próxima gestão no município.

#### **5.1.1 Etapa 1 - Treinamento da Equipe**

Os realizadores do trabalho foram o Secretário da Fazenda do Município e a responsável pela execução orçamentária. O treinamento da equipe foi realizado pelo pesquisador no início de 2007. Desde aquele momento até hoje houve um acompanhamento do trabalho por correio eletrônico, telefone e troca de mensagens.

#### **5.1.2 Etapa 2 - Busca de Apoio Político Institucional**

O Secretário da Fazenda fez parte da equipe do trabalho. Ele se encarregou de negociar com o Prefeito e com o Secretário da Educação o acesso aos dados. Tendo em vista as possibilidades da idéia em teste, houve um comprometimento recíproco na cúpula da prefeitura.

### **5.1.3 Etapa 3 - Definições Políticas (Orçamento Público)**

O Município de Três de Maio, como qualquer outro município brasileiro, deve se submeter às leis que regem as finanças públicas. O Plano Plurianual de Três de Maio é de origem executiva, contemplando também o planejamento do poder legislativo. Em 2004, início do período em estudo, o PPA foi instituído pela Lei Municipal n.º 1.874/2001 e sua vigência foi de janeiro/2002 a dezembro/2005. Para o período de 2006/2009 a Lei Municipal n.º 2.227/2005 instituiu o PPA com validade até a data de 31/12/2009.

### **5.1.4 Etapa 4 - Definição das Atividades de Governo**

Após consultadas as leis municipais, constataram-se as seguintes estratégias definidas pela Administração Pública Municipal:

- Promoção da inclusão social;
- Atração de investimentos e fomento ao desenvolvimento econômico;
- Combate à desigualdade;
- Modernização da gestão e dos serviços públicos;
- Qualidade de vida;
- Valorização do servidor público;
- Gestão ambiental para o desenvolvimento;
- Valorização da Cultura.

No caso da Secretaria Municipal de Educação, área onde foi desenvolvida a aplicação do trabalho, foram encontradas as seguintes metas para o PPA citado:

- Formalização de contratos com empresas para efetuarem transporte escolar terceirizado, manutenção do transporte escolar próprio e aquisição de veículos para transporte escolar próprio;
- Construção e ampliação de prédios escolares e aquisição de merenda escolar;
- Manutenção de programas sociais;
- Capacitação de profissionais.

Também se encontram previstos nos PPAs um acompanhamento e avaliação dos programas através do desempenho de indicadores e metas, cujos índices, apurados periodicamente, terão a finalidade de medir os

resultados alcançados. Esta previsão também existe para o Governo Federal e para o Governo Estadual.

Então, se já existe a previsão na Lei, nada mais natural do que instituir no âmbito municipal a criação de indicadores de desempenho que sejam construídos e atualizados periodicamente, com a finalidade de atender à exigência do PPA e auxiliar na medição dos resultados. O trabalho de Sartori e Weber (2007), portanto, apresenta grande sintonia com as leis municipais. Estes indicadores proporcionariam um levantamento de informações imediata e condições para elaboração de uma análise gerencial, o que auxiliaria em uma tomada de decisões mais rápida e precisa.

### 5.1.5 Etapa 5 - Entrada dos Recursos pelo Sistema Orçamentário

Este item apresenta como foram coletados os dados para a elaboração das planilhas de custos e indicadores. O Setor de Contabilidade, vinculado à Secretaria Municipal da Fazenda, é responsável pela emissão de empenhos e o Setor de Tesouraria, também vinculado à Secretaria Municipal da Fazenda, pelo pagamento dos mesmos. Para controle deste orçamento utiliza-se um sistema integrado com o Departamento de Pessoal e o Setor de Compras, ambos vinculados à Secretaria Municipal de Administração, e ao Setor de Tesouraria. A Figura 34 demonstra o processo existente no Município para controle do orçamento público.

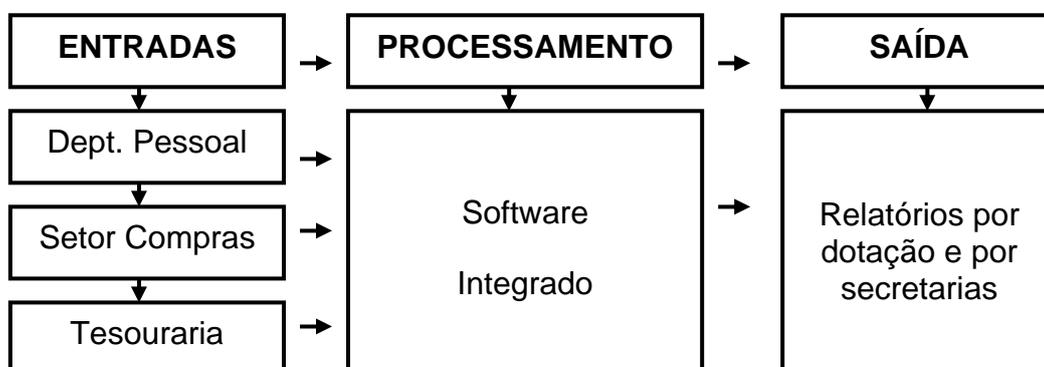


Figura 34: Processos internos de controle do orçamento na Prefeitura de Três de Maio  
Fonte: Sartori e Weber (2007)

O sistema de informática integrado emite somente relatórios contábeis. Caso a administração municipal deseje saber se o gasto com pessoal está dentro dos 54% estabelecidos na Lei de Responsabilidade Fiscal, ela deve solicitar o relatório ao Setor de Contabilidade e elaborar planilhas complementares. O Microsoft Excel é o *software* mais utilizado pelo Setor Contábil e pelo Departamento de Pessoal para a apuração desses indicadores.

#### **5.1.6 Etapa 6 - O Gerenciamento através do SCE e do GMD/GMR**

A Prefeitura de Três de Maio não possui algo como o SCE ou o GMD/GMR. Segundo os autores, seria muito útil ter um sistema como este para ajudar na implantação da contabilidade de custos, exigência da Lei de Responsabilidade Fiscal e ainda não implantada no Município. A monografia realizada é um primeiro passo neste sentido. Logo, constata-se a real importância de se ter um sistema organizado de cálculo de indicadores municipais, o que tornaria muito mais fácil e rápida a tomada de decisões.

Dentro dos critérios da LRF, porém, o Município de Três de Maio se adequa. É o Setor de Contabilidade que controla o percentual gasto em atendimento à Constituição Federal/88 e à Emenda Complementar 29/2000, de 25% da receita resultante de impostos para educação. Em 2004, o município atingiu o percentual de 29,18%, ou seja, gastou R\$ 3.306.229,80 em educação. No ano de 2005, esse percentual foi reduzido para 28,58% gastando-se 3.832.884,94. Finalmente, no ano de 2006 se atingiu 29,60%, ou R\$ 4.204.562,10. Percebe-se, portanto, que apesar da variação relativa, o investimento absoluto nunca diminuiu nestes anos. Com os indicadores propostos, a prefeitura agora também terá um instrumento para saber se estes valores são bem gastos.

#### **5.1.7 Etapa 7 - Metas e indicadores**

As avaliações de eficiência nas escolas têm por base a busca pela eficácia escolar e não a medição de resultados. As avaliações devem servir

para alcançar algo, principalmente o aprimoramento da escola e das ações que nela têm lugar. Partindo desse pressuposto, calculou-se a eficiência e a eficácia de oito escolas da Rede Municipal de Ensino de Três de Maio, levando-se em consideração, para o cálculo dos custos os gastos com água, eletricidade, telefone, pessoal, merenda, transporte escolar e reformas, e, para a segunda, apurou-se o número de alunos matriculados e reprovados sobre o total de alunos.

Os dados analisados correspondem a um período que vai ano de 2004 até junho de 2007 para todas as escolas. A Tabela 4 retrata a realidade das matrículas efetivadas (matrículas iniciais menos as desistências) no período em estudo para todas as escolas, sendo o ponto de partida da análise através do exemplo de uma escola.

**Tabela 4: Evolução das Matrículas nas Escolas do Município de Três de Maio**

<b>Escola</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007 *</b>	<b>Média</b>
<b>Escola A</b>	5	6	8	7	<b>6,5</b>
<b>Escola B</b>	11	14	12	13	<b>12,5</b>
<b>Escola C</b>	11	10	8	10	<b>9,75</b>
<b>Escola D</b>	28	37	39	39	<b>35,75</b>
<b>Escola E</b>	34	32	34	22	<b>30,5</b>
<b>Escola F</b>	134	137	149	152	<b>143</b>
<b>Escola G</b>	134	125	134	127	<b>130</b>
<b>Escola H</b>	339	351	399	485	<b>393,5</b>
<b>Soma</b>	<b>696</b>	<b>712</b>	<b>783</b>	<b>855</b>	
<b>Média</b>	<b>87</b>	<b>89</b>	<b>97,9</b>	<b>106,9</b>	

Fonte: Sartori e Weber (2007)

\* dados date julho de 2007

Cada uma das escolas foi a seguir analisada, conforme o exemplo da Escola F. O número de reprovados, por turma, foi informado pela Secretaria da Educação. As demais informações foram recolhidas do sistema orçamentário da Prefeitura e lançadas em uma Planilha Excel. As tabelas 6, 7 e 8 consolidam os dados para a Escola F no período analisado.

Tabela 5: Detalhamento Mensal dos Gastos com Água, Eletricidade e Telefone da Escola F

<b>ÁGUA</b>													
<b>ANO</b>	<b>JAN</b>	<b>FEV</b>	<b>MAR</b>	<b>ABR</b>	<b>MAI</b>	<b>JUN</b>	<b>JUL</b>	<b>AGO</b>	<b>SET</b>	<b>OUT</b>	<b>NOV</b>	<b>DEZ</b>	<b>TOTAL</b>
<b>2004</b>	56,60	50,31	93,23	0,00	107,53	97,30	109,52	340,00	150,89	136,90	265,81	169,68	<b>1.577,77</b>
<b>2005</b>	77,26	41,95	122,07	133,88	102,33	106,48	117,62	102,29	96,41	107,16	107,37	155,48	<b>1.270,30</b>
<b>2006</b>	73,06	61,13	116,71	134,06	102,03	134,06	150,63	98,12	123,24	142,46	95,04	100,15	<b>1.330,69</b>
<b>ELETRICIDADE</b>													
<b>ANO</b>	<b>JAN</b>	<b>FEV</b>	<b>MAR</b>	<b>ABR</b>	<b>MAI</b>	<b>JUN</b>	<b>JUL</b>	<b>AGO</b>	<b>SET</b>	<b>OUT</b>	<b>NOV</b>	<b>DEZ</b>	<b>TOTAL</b>
<b>2004</b>	98,45	73,25	159,62	221,61	266,45	218,04	284,92	224,97	222,07	230,66	237,77	320,71	<b>2.558,52</b>
<b>2005</b>	189,10	88,97	195,02	253,72	219,23	292,04	295,72	278,85	290,73	246,03	305,72	276,80	<b>2.931,93</b>
<b>2006</b>	135,93	94,20	149,69	270,87	220,51	295,19	280,54	229,37	250,86	275,33	264,81	320,24	<b>2.787,54</b>
<b>TELEFONE</b>													
<b>ANO</b>	<b>JAN</b>	<b>FEV</b>	<b>MAR</b>	<b>ABR</b>	<b>MAI</b>	<b>JUN</b>	<b>JUL</b>	<b>AGO</b>	<b>SET</b>	<b>OUT</b>	<b>NOV</b>	<b>DEZ</b>	<b>TOTAL</b>
<b>2004</b>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>
<b>2005</b>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>
<b>2006</b>	50,67	47,97	43,25	45,57	52,01	56,32	55,49	50,06	66,04	65,95	76,12	92,67	<b>702,12</b>

Fonte: Sartori e Weber (2007), adaptada pelo autor.

Tabela 6: Detalhamento e Consolidação Anual dos Gastos da Escola F

<b>Ano</b>	<b>TOTAL</b>	<b>Água</b>	<b>Eletricidade</b>	<b>Telefone</b>	<b>Transporte</b>	<b>Mão de Obra</b>	<b>Reformas</b>	<b>Merenda</b>
<b>2004</b>	<b>150.160</b>	1.577,77	2.558,52	0,00	0,00	113.523,19	13.741,27	18.760,00
<b>2005</b>	<b>165.539</b>	1.270,30	2.931,93	0,00	0,00	142.157,49	0,00	19.180,00
<b>2006</b>	<b>190.092</b>	1.330,69	2.787,54	702,12	5.903,25	158.509,29	0,00	20.860,00
<b>TOTAL</b>	<b>507.852</b>	4.178,76	9.834,69	1.204,57	5.903,25	414.189,97	13.741,27	58.800,00

Fonte: Sartori e Weber (2007), adaptada pelo autor

**Tabela 7: Levantamento do número de alunos reprovados na Escola F**

Ano	1ª Série	2ª Série	3ª Série	4ª Série	5ª Série	TOTAL
<b>2004</b>	0	0	0	3	0	3
<b>2005</b>	1	2	0	0	0	3
<b>2006</b>	3	0	2	4	1	10
<b>TOTAL</b>	<b>4</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>7</b>	<b>1</b>	<b>16</b>

Fonte: Sartori e Weber (2007)

A Tabela 8 apresenta o que pode ser um indicador de eficácia para a Escola F. O mesmo foi feito para todas as demais. Nesta tabela, a eficácia dentro do conceito de alunos reprovados variou de 99,76% em 2004 a 93,29% em 2006. Trata-se de um dado já comum (número de alunos reprovados), mas aqui ele é comparado em termos de série histórica. Pode também ser comparado com outras escolas para as quais também foram calculados estes indicadores, conforme a Tabela 9.

**Tabela 8: Indicadores de Eficácia e Eficiência e Escola F**

Ano	Eficácia	Reprovados	Eficiência
<b>2004</b>	99,76 %	3	1.120,60
<b>2005</b>	97,81%	3	1.208,32
<b>2006</b>	93,29%	10	1.275,79
<b>Média</b>	<b>96,29%</b>	<b>5,3</b>	<b>1.201,57</b>

Fonte: Sartori e Weber (2007)

Inicialmente, calculou-se a média geral de eficácia por escola, sendo aqui apresentado o resultado em 2005. Neste ano, a eficácia média foi de 91,99%, registrando-se um total de 68 alunos reprovados.

**Tabela 9: Análise Geral da Eficácia das Escolas de Três de Maio em 2005 das Escolas Analisadas**

Escola	Eficácia	Reprovados
<b>Escola A</b>	100,00%	0
<b>Escola B</b>	100,00%	0
<b>Escola F</b>	97,81%	3
<b>Escola E</b>	96,88%	1
<b>Escola G</b>	93,60%	8
<b>Escola D</b>	91,89%	3
<b>Escola H</b>	85,75%	50
<b>Escola C</b>	70,00%	3
<b>Média:</b>	<b>91,99%</b>	<b>Total: 68</b>

Fonte: Sartori e Weber (2007)

### 5.1.8 Etapa 8 - Benchmarkings entre as escolas de Três de Maio

A comparação entre as escolas permitiu o estabelecimento de análises em termos de custos por aluno. O mesmo raciocínio pode ser estendido para estabelecer-se comparações com escolas das redes estadual e federal.

O primeiro caso é o já mencionado exemplo de Três de Maio, onde se construiu um caso de *benchmarking* interno, cujos dados encontram-se em parte na Tabela 10, considerando-se as médias de custo por aluno (aqui definidas como indicador de eficiência), sem incluir-se as reformas nas escolas. A análise da Tabela 10 mostra como os custos proporcionais se mantêm estáveis ao longo dos anos. Em outras palavras, a escola mais barata continua sendo sempre a mais barata. Outra constatação da tabela é a relação inversa entre número de alunos e eficiência, que porém não é absoluta. A Escola H, com maior número de alunos, não é a mais barata em nenhum ano. Por outro lado, as escolas com aproximadamente metade deste número de alunos possuem custos bastante próximos. Portanto, a partir de um número próximo de 130 alunos as escolas não possuem mais ganho de escala em função do tamanho.

**Tabela 10: Comparação dos custos por aluno nas escolas de Três de Maio em 2004, 2005, e 2006 sem incluir os gastos com as instalações**

2004	Eficiência	Alunos	2005	Eficiência	Alunos	2006	Eficiência	Alunos
F	1.018,06	134	F	1.208,32	137	F	1.275,79	149
H	1.039,97	339	H	1.263,84	351	G	1.311,75	134
G	1.181,41	134	G	1.429,03	125	H	1.403,44	399
B	1.778,53	11	B	1.691,05	14	B	1.998,12	12
C	1.818,07	11	C	1.911,29	10	D	2.235,90	39
E	2.320,07	34	D	2.008,31	37	E	2.393,63	34
D	2.401,89	28	E	2.466,32	32	C	2.662,07	8
A	3.707,70	5	A	3.385,25	6	A	2.967,84	8
<b>Média</b>	<b>1.908,21</b>	<b>87,00</b>	<b>Média</b>	<b>1.920,42</b>	<b>89,00</b>	<b>Média</b>	<b>2.031,07</b>	<b>97,88</b>

Fonte: Sartori e Weber (2007), modificados pelo autor

Os valores por aluno aumentam todos os anos, como é de se esperar, devido à inflação. Não se pode, portanto, falar em um aumento real por aluno. A comparação feita nas tabelas com os custos incluindo as reformas deixa claro como a disposição dos valores pode induzir a distorções. Na Tabela 11, é interessante notar que a média geral por aluno em 2005, apesar da inflação, foi menor que em 2004. O motivo são as obras civis – os sistemas de custos, na forma como estão, incorporam integralmente as reformas no ano da sua execução. As obras não são

depreciadas por diversos períodos, como sugere a teoria de custos (HANSEN; MOWEN, 2001).

A Tabela 11 inclui os valores dos gastos com as instalações, tais como reformas, modernização e consertos. Estas rubricas ajudam a explicar a variação existente entre os indicadores de um ano para outro. Finalmente, parte das informações, relativas aos valores pagos pelos Clubes de Pais e Mestres (CPM), não estão incluídas. Não se sabe o quanto representam no custo total das escolas.

A Escola H é a mais barata por aluno no primeiro ano, cai uma posição no segundo ano e mais quatro em 2006. A Escola F acaba se tornando a mais barata. Se estes valores forem confrontados com a Tabela 10 torna-se evidente a distorção das reformas.

Os valores mostrados na Tabela 11 ressaltam a preocupação de diversos entrevistados com o mau uso destas informações, no sentido de que variações como estas poderiam ser divulgadas como 'má gestão'. Nas conversas, especula-se sobre como estes indicadores podem ser utilizados nas rivalidades internas e/ou políticas. Este motivo leva a maior parte dos interessados a apoiar o uso e divulgação dos indicadores, mas com acesso pleno apenas para pessoas qualificadas. A forma sobre como fazer isso foi discutida, mas sobraram muitas dúvidas.

**Tabela 11: Comparação dos custos por aluno nas escolas de Três de Maio em 2004, 2005 e 2006 incluindo-se os gastos com as instalações**

2004	Alunos	Eficiência	2005	Alunos	Eficiência	2006	Alunos	Eficiência
H	339	1.110,85	F	137	1.208,32	F	149	1.275,79
F	134	1.120,60	H	351	1.263,84	G	134	1.317,35
G	134	1.330,97	G	125	1.429,03	B	12	1.998,12
B	11	1.778,53	B	14	1.691,05	D	39	2.235,90
C	11	1.818,07	C	10	1.911,29	E	34	2.393,63
E	34	2.320,07	D	37	2.008,31	H	399	2.597,03
D	28	2.401,89	E	32	2.466,32	C	8	2.662,07
A	5	3.707,70	A	6	3.385,25	A	8	2.967,84
<b>Média</b>		<b>1.948,58</b>	<b>Média</b>		<b>1.920,42</b>	<b>Média</b>		<b>2180,97</b>

Fonte: Sartori e Weber (2007), modificados pelo autor

Prosseguindo, nota-se que a escola mais cara foi a mesma nos três anos. Também é a que possui menos alunos, seis. No extremo inferior da tabela, percebe-se que as escolas com menos alunos tendem a se tornar mais caras. A regra não é absoluta, pois nem sempre isso é verdade. Mesmo assim, existe nitidamente um

certo ganho de escala entre as escolas. Em 2004, a diferença do custo do aluno mais caro para o mais barato foi de 233%, caindo para 180% em 2005 e para 132% em 2006.

### 5.1.9 Etapa 9 - Avaliação e Revisão Anual do Sistema

Os resultados foram avaliados pelas Secretarias da Fazenda e da Educação do Município. Os números cuja discrepância chamaram a atenção estão sendo investigados. Os secretários agora vão começar a conversar com os responsáveis, como diretores das escolas, a fim de se construir um plano de melhorias. Uma das primeiras iniciativas é trabalhar no desdobramento dos números para procurar oportunidades de melhoria.

Na Tabela 12 são apresentados indicadores intermediários, ou seja, indicadores construídos a partir de determinados gastos divididos pelo número de alunos de cada escola. O objetivo da criação destes indicadores é constatar mais facilmente onde estão alocados os maiores gastos por aluno dentro das escolas estudadas e, a partir destas constatações, criar mecanismos para que eles possam ser reduzidos.

**Tabela 12: Composição dos Gastos por Aluno nas Escolas de Três de Maio em em 2006**

<b>Escola</b>	<b>Alunos</b>	<b>Eletricidade</b>	<b>Trans.Esc</b>	<b>Professor</b>	<b>Água</b>	<b>Merenda</b>
<b>A</b>	<b>8</b>	0,00	550,16	2.217,68	0,00	200,00
<b>B</b>	<b>12</b>	0,00	608,20	1.189,92	0,00	200,00
<b>C</b>	<b>8</b>	46,96	858,90	1.556,21	0,00	200,00
<b>D</b>	<b>39</b>	0,00	682,72	1.353,18	0,00	200,00
<b>E</b>	<b>34</b>	0,00	634,04	1.486,03	0,00	200,00
<b>F</b>	<b>149</b>	18,70	39,62	1.063,82	8,93	140,00
<b>G</b>	<b>134</b>	21,28	9,08	1.126,95	9,05	140,00
<b>H</b>	<b>399</b>	19,14	320,66	920,76	1,65	140,00

Fonte: Sartori e Weber (2007)

A Tabela 12 retrata os indicadores intermediários encontrados para o ano de 2006, o que leva a algumas considerações. Em primeiro lugar, o indicador mais alto em todas as escolas é o custo de pessoal por aluno. O indicador merenda escolar é uma constante pois recebe repasses do Governo Federal e Estadual e tem fim único e exclusivo para a alimentação dos alunos. As escolas que apresentam indicadores 'zerados' são mantidas pelo Poder Público Municipal e recebem incentivos da

comunidade através dos CPMs. Como as comunidades não têm registro dos valores repassados às escolas, não foi possível levantá-los para conhecer os custos reais.

Um exemplo do impacto causado por este tipo de comparação são os custos de água por aluno – algumas escolas possuem custo zero por utilizarem poço, uma não informou, enquanto os valores por aluno variaram entre R\$ 1,65 a R\$ 9,05 nas outras. Esta diferença foi considerada significativa e será investigada. Outro exemplo é o gasto de energia elétrica – que variou de R\$ 18,70 a R\$ 46,96 por aluno. Aqui, a justificativa parece ser o fato de uma escola ser primária, com aulas diurnas na zona rural, onde poucas lâmpadas são necessárias. A outra, na cidade, inclui turmas noturnas e possui laboratório de informática. Ambas serão acompanhadas para poder se chegar em algo próximo de um custo adequado.

#### **5.1.10 Etapa 10 - Mudança Cultural**

O trabalho marca o início de uma nova cultura na Prefeitura de Três de Maio. O temor dos envolvidos é com as eleições, pois os mesmos acreditam ser a idéia dos indicadores muito boa, independente do partido que estiver no governo municipal, e não gostariam de ver o projeto abandonado por questões partidárias.

De qualquer forma, a realização das mudanças enfrenta dois tipos de dificuldades. A primeira, a falta de históricos dos dados. A segunda, as reações das pessoas pela cobrança de resultados, tais como omitir dados, medo de penalizações e geração de distorções.

### **5.2 Construção de Benchmarking: Estudo de Caso na Educação**

Este estudo de caso foi construído para demonstrar como o uso do *benchmarking* pode ser interessante por estabelecer parâmetros para comparação. Ele utiliza-se de dados da educação, setor com o qual o pesquisador está mais familiarizado em função de sua vivência acadêmica. O mesmo poderia ser feito em termos de segurança, saúde e diversos outros setores de atuação do Estado. Aqui, ocorrem outras discussões para a construção de indicadores adequados. Em primeiro lugar, é apresentado o custo por aluno de diferentes instituições de acordo com a origem da fonte de valor a ser utilizada (valor pago ou empenhado). Segundo,

se propõe um segundo indicador de eficiência como sendo o número de alunos por funcionário e por professor.

A seguir, o caso será descrito de acordo com as fases e etapas da sistemática proposta.

### **5.2.1 Etapas 1 e 2 - Treinamento da Equipe e Busca de Apoio Político Institucional**

Esta parte do trabalho foi realizada pelo pesquisador em termos de tabulação e análise dos dados recebidos de diversas fontes. Inicialmente, a idéia foi procurar algumas escolas da região metropolitana a partir de um contato na Secretaria de Educação. Selecionou-se escolas consideradas em geral referência em termos de qualidade de ensino. As escolas foram procuradas inicialmente por telefone e, depois, pessoalmente. Foram feitas diversas visitas e, com as professoras, diretoras e orientadoras pedagógicas, trocadas muitas idéias cuja utilidade serviu para a análise dos dados. As conclusões e suas implicações para um projeto são apresentadas para demonstrar a gravidade do problema pesquisado na área educacional. Porém, verificou-se que, no que se refere ao uso de indicadores, os mesmos não fazem parte da prática da administração escolar.

De um modo geral, nenhuma das entrevistadas nas escolas disse conhecer o valor da conta de água ou eletricidade de seu estabelecimento. O valor consta de uma rubrica orçamentária, cujo limite não pode ser extrapolado. Caso ocorra uma superação do valor, a secretaria corta verbas em outros campos. Por esse motivo, existe muita disciplina nos gastos. Como funciona exatamente o processo de cobrança não foi informado. Assim como ocorreu em Três de Maio, aqui também não se sabia exatamente quanto o CPM coloca de dinheiro na escola.

Em termos de preparo, nenhuma das pessoas entrevistadas já havia feito algum curso ou treinamento em termos de finanças, custos ou administração. As opiniões se dividiram entre a necessidade, ou não, destes treinamentos. Entre os argumentos contrários, se destaca o aspecto de que “a vivência prática e o bom senso” substituem com vantagens a teoria. Os dados do Estado foram obtidos, por este motivo, diretamente junto à Secretaria da Educação e Cultura. Na Secretaria da Educação, de acordo com os entrevistados, existem profissionais qualificados na área de custos.

Os dados utilizados foram obtidos de diversas fontes, incluindo as partes envolvidas. Todas as partes solicitadas para o envio de dados o fizeram, a maior parte delas rapidamente – não mais que dois ou três dias. Algumas destas instituições pediram a formalização por e-mail ou por escrito do pedido.

### **5.2.2 Fase Estruturante - etapas 03 a 06**

Neste tópico, encontram-se uma série de definições políticas fora do alcance do pesquisador. Por este motivo, as etapas seguintes serão apresentadas brevemente:

- Etapa 03 - Definições políticas (orçamento público): são definidas principalmente pela Assembléia Legislativa, e depois pelas Secretarias;
- Etapa 04 - Definição das atividades de governo: são realizadas pelo Poder Executivo, sob o amparo da Legislação vigente;
- Etapa 05 - A Entrada dos Recursos pelo Sistema Orçamentário: são realizadas pelos sistemas informatizados, como o SIAFI no Governo Federal e o SO no Rio Grande do Sul;
- Etapa 06 - O gerenciamento através do SCE e do GMD/GMR: a partir das informações dos sistemas anteriores, verificou-se algumas áreas já utilizam sistemas gerenciais para procurar formas de melhorar a eficiência.

### **5.2.3 Etapa 7 - Metas e Indicadores**

As escolas não possuem metas nem resultados anteriores no sentido proposto neste trabalho. Por isso, a comparação feita em termos de custos por aluno tem por finalidade fazer um estudo exploratório dos dados. Ressalte-se que as análises aqui feitas, comparando escolas, podem ser feitas por turmas, turnos ou outro indicador em menor nível com as informações do SCE. O SCE não foi utilizado nesta tese porque ainda não se possuem os dados da Secretaria da Educação.

### **5.2.4 Etapa 8 - Benchmarkings**

O objetivo deste tópico é, primordialmente, demonstrar a diferença no custo relativo de um aluno como exemplo da importância do uso de *benchmarkings* na administração pública. Desta forma, mostra-se a importância da análise comparativa entre os indicadores. É importante lembrar que os dados analisados não foram padronizados em termos de origem, tendo cada instituição os recolhido de modo

diferente. Da mesma forma, os dados apresentados representam realidades distintas e a comparação direta aqui realizada é para os fins da tese. Não se pretende fazer um julgamento de valor em relação às instituições ou em relação aos valores gastos. Outrossim, pretende-se demonstrar como um histórico de dados semelhante a este pode ser de grande valia no estabelecimento de parâmetros para uma melhor administração pública.

#### 5.2.4.1 *Uso dos indicadores para análise dos custos de Escolas do Rio Grande do Sul*

Os números do município de Três de Maio apresentados na Tabela 10 podem ser comparados com os números da Secretaria de Educação do Rio Grande do Sul, apresentados na Tabela 13. Os gastos por aluno de 2005 (R\$ 1.916,97) estão bastante próximos daqueles de Três de Maio (R\$ 1.920,65). Uma comparação direta, com finalidade conclusiva, a partir destes dados, não é possível porque são valores obtidos de fontes diferentes e sem critérios padronizados. Enquanto em Três de Maio existe apenas educação primária até a oitava série (Ensino Fundamental), os números do Rio Grande do Sul incluem, além destes, também EJA (Educação de Jovens e Adultos), creches, magistério e ensino profissionalizante, entre outros. Com a padronização dos dados se tornaria possível o estabelecimento de *benchmarks* mais efetivos. Por este caminho, os administradores escolares (muita vezes o diretor da escola e sua equipe), passariam a ter um ponto de referência para saber se possuem uma boa gestão de custos.

A origem dos dados apresentados na Tabela 13 também poderia ser objeto de padronização. Enquanto em Três de Maio utilizaram-se os dados orçamentários completos, no caso do Estado o pesquisador somou três rubricas da execução orçamentária. Não há um estudo prévio para determinar quais seriam as rubricas corretas, nem se seria necessário acrescentar recursos de rubricas de outras áreas, assim como se há descontos nas rubricas em questão. Considerando serem seis rubricas referentes à SEC, das quais três são para fundações, entende-se que as três restantes são suficientes para os fins exploratórios desta tese. Portanto, foram considerados como sendo os custos da Secretaria da Educação o somatório das seguintes rubricas:

- 1 Gabinete e órgãos centrais;
- 2 Encargos Gerais da Secretaria de Educação e Cultura;
- 3 SUEPRO - Superintendência da Educação Profissional do Estado do Rio Grande do Sul.

**Tabela 13: Gasto médio por aluno no Estado do Rio Grande do Sul**

Ano	Valor Pago	Total de Alunos	Gasto Médio por Aluno
2004	2.602.717.101,50	1.445.801	1.800,19
2005	2.687.795.928,24	1.402.105	1.916,97
2006	2.928.801.182,00	1.369.452	2.138,67

Fonte: dados compilados pelo autor a partir de informações da DDPE e da SEC

### a) O gasto médio por aluno e a inflação

Os números apresentados ao longo desta tese não possuem um deflator inflacionário. Caso estes valores se transformem em instrumentos para decisão, torna-se interessante corrigi-los monetariamente. Dado o problema histórico de inflação no Brasil, existem diversos indicadores de preços, conforme pode ser visto na Figura 13. Para fazer-se algumas simulações, escolheu-se o INPC (Índice Nacional de Preços ao Consumidor) do IBGE, por ser oficial e amplamente conhecido.

**Tabela 14: Principais Indicadores de Inflação Brasileiros**

Índice	2006	2005	2004
IPA – DI (FGV)	4,29	(0,96)	14,63
IGPM (FGV)	3,83	1,20	12,41
IGP – DI (FGV)	3,79	1,23	12,14
IPC – DI (FGV)	2,05	4,93	6,23
ICV (DIEESE)	2,50	4,53	7,69
IPC (FIPE)	2,55	4,52	6,56
INPC (IBGE)	2,81	5,05	6,13
IPCA (IBGE)	3,14	5,69	7,34

Fonte: dados compilados pelo autor a partir de diversos sites

No caso do Rio Grande do Sul, os valores gastos e corrigidos para 2006 pelo INPC são:

- Em 2004, R\$ 1.800,19, o que totaliza R\$ 2.007,02 de 2006 com a correção;
- Da mesma forma, em 2005, foram gastos R\$ 1.916,97, que chegam a R\$ 2.013,78 com a correção pelo índice;
- Para 2006, o valor de R\$ 2.138,67 não se altera.

Os dados apresentados mostram que, apesar da forte crise econômica do Governo Estadual, os valores médios gastos por aluno no Estado continuam aumentando em termos de reais. Em Três de Maio, a variação foi de R\$ 1.948,58

(2004) para R\$ 2.172,46, R\$ 1920,42 (2005) para R\$ 2029,00 e, finalmente, foi de R\$ 2.180,00 em 2006.

Estes valores, por outro lado, estão deflacionados por um índice de inflação construído para outras finalidades. Dados mais precisos poderiam ser obtidos com a utilização de um indicador inflacionário específico para a área de educação. Considerando-se a estrutura hoje existente no IBGE, se os indicadores educacionais se tornarem de uso corrente no país, provavelmente o custo de geração de um índice próprio para cálculo da inflação se justificaria.

### **b) Breve comparação com Custos Externos**

Outra forma de ver os dados seria a busca de um *benchmarking* externo. Note-se que os custos giram entre R\$ 1.800,19 e R\$ 2.138,67 por ano nas redes públicas estadual e municipal analisadas. Os custos das mensalidades nas escolas privadas é maior do que esse – supondo R\$ 350,00 por mês, seriam R\$ 4.200,00 por ano e por aluno, aproximadamente o dobro. O senso comum considera as escolas privadas de melhor qualidade, contudo são consideradas caras. Pode-se, a partir deste ponto, especular como ficaria a qualidade das escolas públicas se pudessem ter o dobro da quantidade de recursos ora disponível, a fim de equiparar-se às escolas privadas. Também pode-se entender que as escolas públicas são mais baratas porque não consideram outros custos, como depreciação e retorno dos investimentos, computados pela iniciativa privada. Por exemplo, as escolas públicas não possuem a amortização do investimento. Além disso, é preciso ver quanto as escolas públicas utilizam da super-estrutura do Governo.

Uso de indicadores para análise de custos de Escolas Técnicas e Universidades

Dentro dos custos destas rubricas somadas falta considerar se houve custos para serem repassado às fundações, entre outras possíveis particularidades não rastreadas pelo autor. É importante ressaltar aqui que as três fundações possuem rubricas próprias no orçamento. Duas dessas fundações serão agora analisadas – UERGS e Liberato Salzano.

Inicialmente, a UERGS. Uma outra situação pode ser vista na Tabela 15. Não há ainda como pensar em custo por aluno formado porque a Universidade é muito jovem para possuir um histórico de formaturas. O valor de 2006 é aproximado, pois o número obtido incluía o primeiro semestre de 2007. Mesmo assim, pode-se perceber que entre 2004 e 2005, pelo critério do valor pago, houve uma pequena queda no custo. No ano seguinte, aumentou.

**Tabela 15: Análise dos Gastos Médios por aluno na UERGS**

Ano	Total de alunos	Total de Formados	Valores totais no SO		Custo por aluno	
			Empenhado	Pago	Liquidado	Pago
2004	3411	0	20.899.186,15	13.288.017,65	6.127,00	3.895,64
2005	4305	43	25.770.968,57	16.589.323,52	5.986,29	3.853,50
2006	4425	936,67	30.409.619,00	18.711.782,00	6.872,23	4.228,65

Fonte: dados fornecidos pela Universidade e compilados pelo autor

Esta tabela também cumpre a finalidade de analisar a origem dos valores financeiros. Os dados desta tese utilizam o valor efetivamente pago nos orçamentos. Uma outra forma poderia ser pelos valores empenhados – ou seja, que devem ser pagos. A diferença se justifica por um motivo simples – o consumo pode ter sido feito, o valor empenhado mas, por uma questão de caixa, seu pagamento de fato não ocorreu. Sobre o custo em si, percebe-se que o valor para os universitários é, nos três anos encontrados, maior que para a educação básica.

A Tabela 16 mostra os dados da Fundação Liberato Salzano. Aqui, abre-se a oportunidade para discutir qual o melhor divisor – aluno aprovado ou aluno matriculado, conforme feito em Três de Maio ou no Governo do Estado. Nas entrevistas ocorreu uma unanimidade a favor dos alunos matriculados. O argumento básico foi que, se não for assim, os professores serão incentivados a aprovar todos os alunos indiscriminadamente. De qualquer forma, os dados da Tabela 15 e da Tabela 16 mostram que o custo médio de um aluno de curso superior é maior do que um aluno de educação básica, mas menor do que um aluno de curso técnico.

**Tabela 16: Matriculados e Aprovados na Fundação Liberato Salzano**

Ano	Matriculados	Custo dos Matriculados	Aprovados	Custo dos Aprovados
2004	3126	3.811,92	2268	5.254,00
2005	3208	4.114,98	2369	5.572,33
2006	3202	4.525,98	2340	6.193,25

Fonte: dados fornecidos pela Fundação e compilados pelo autor

Como o objetivo de uma instituição de ensino é aprovar os alunos, cabe aqui uma breve reflexão do custo da reprovação. A reprovação não interessa ao sistema, mas se o aluno não demonstra as habilidades esperadas, é o que acaba acontecendo. Os dados analisados nesta tese, em seu conjunto, têm sido feitos com os matriculados, uma vez que todos consomem recursos – sendo ou não aprovados no final do ano. Em 2006 houve 3202 matrículas e 2340 aprovados. A diferença corresponde a 862 reprovados. Este valor multiplicado pelo custo das matrículas (R\$ 4.525,98) representa R\$ 3.901.394,76. Portanto, se a Escola conseguisse investir mais nos alunos propensos a reprovar um valor de até R\$ 4.525,98, evitando a reprovação, o sistema como um todo teria uma economia. Por exemplo, se cada aluno propenso a reprovação recebesse um determinado volume de horas de reforço no valor de R\$ 1.000,00, e com isso conseguisse passar, a diferença seria uma economia em relação ao aluno estudar novamente no mesmo curso no ano seguinte. Se o aluno, apesar do reforço, reprovar, o custo aumenta. Aqui não se pretende esgotar o assunto, mas mostrar como o uso de custos pode dar um novo prisma de discussão à questão pedagógica.

Uma outra forma de buscar indicadores comparativos é apresentada na Tabela 17 e na Tabela 18. Com base nos dados fornecidos pela Secretaria de Educação, foram obtidos o número de alunos e funcionários dos últimos dois anos nas esferas municipal, estadual e federal de educação, incluindo também as escolas particulares. O total apresentado inclui desde creches até a EJA (Educação de Jovens e Adultos), e o Magistério, mas não chega ao nível universitário. Seria possível acrescentar outros anos, se necessário.

**Tabela 17: Número de alunos, professores, funcionários e em nível Estadual, Federal, Municipal e Particular para o Estado do Rio Grande do Sul em 2005**

	<b>Total Geral</b>	<b>Total de Professores</b>	<b>Total de Funcionários</b>	<b>Alunos por Professor</b>	<b>Alunos por Funcionário</b>
<b>Estado</b>	1.402.105	69.308	104.316	20,23	13,44
<b>Federal</b>	14.296	1.060	2.322	13,49	6,16
<b>Municipal</b>	926.697	58.572	96.088	15,82	9,64
<b>Particular</b>	355.219	26.678	45.246	13,32	7,85

**Fonte:** dados fornecidos pela Secretaria de Educação e compilados pelo autor

**Tabela 18: Número de alunos, professores, funcionários e em nível Estadual, Federal, Municipal e Particular para o Estado do Rio Grande do Sul em 2006**

	<b>Total Geral</b>	<b>Total de Professores</b>	<b>Total de Funcionários</b>	<b>Alunos por Professor</b>	<b>Alunos por Funcionário</b>
<b>Estado</b>	1.369.452	67.845	102.354	20,19	13,38
<b>Federal</b>	13.880	1.164	2.407	11,92	5,77
<b>Municipal</b>	948.382	59.332	98.638	15,98	9,61
<b>Particular</b>	352.080	26.913	46.665	13,08	7,54

**Fonte:** dados fornecidos pela Secretaria de Educação e compilados pelo autor

A Tabela 17 e a Tabela 18 apresentam nas últimas duas colunas, a relação do número de profissionais (professores e funcionários) pelo de alunos matriculados. Trata-se de um indicador interessante como proposta para de análise parcial da eficiência. A observação dessas tabelas mostra que os resultados mais elevados estão no Estado, enquanto os menos elevados estão na esfera federal. Não é possível discorrer aqui sobre o número ideal ou um critério ao estilo ‘maior, melhor’ ou ‘menor, melhor’, o que cabe aos pedagogos. Mas, com certeza, a observação deste indicador traz um objeto de reflexão em termos de uso dos recursos no sistema educacional, haja vista o tamanho das diferenças.

### **5.2.5 Etapas 9 e 10 - Avaliação e Revisão Anual do Sistema e Mudança Cultural**

Os dados apresentados podem ser utilizados pelos gestores para terem parâmetros de referência, conforme o núcleo da proposta deste trabalho. Eles não serão, em princípio, acompanhados pelo pesquisador, mas disponibilizados para os interessados, que deveriam continuamente avaliá-los e revisá-los. Com estes dados disponíveis junto aos administradores escolares, das professoras à Secretaria da Educação, espera-se desencadear um debate sobre como reduzir custos de forma eficiente. Se espera que uma escola, ao perceber seus custos em determinadas áreas maiores do que outras equivalentes, busque soluções de melhoria para baixá-los. Deve-se ter presente que o que não é mensurado não pode ser administrado. Da forma como está hoje, mesmo um administrador escolar interessado em baixar custos não possui pontos de referência para saber se está sendo, ou não, eficiente.

Em um segundo momento, conforme sugere a sistemática proposta, espera-se o estabelecimento de alguma forma de reconhecimento para as escolas que

mantiverem os melhores indicadores de custos, assim como para aquelas que conseguirem as maiores melhorias. A remuneração variável, baseada em metas de desempenho, também parece ser um motivador importante para se atingir o objetivo proposto devido ao impacto motivacional sobre as pessoas. Com o tempo, se o uso de indicadores de custo e desempenho continuar crescendo, assim como ocorreu na iniciativa privada, o setor público talvez encontre o caminho para uma maior eficiência.

### **5.3        *Alocando Custos: O caso da DTIF (Divisão de Tecnologia e Informações Fiscais)***

Um outro estudo de caso no trabalho é o caso da DTIF, um órgão de apoio dentro da estrutura da Receita, na Secretaria da Fazenda. Aqui foi feita uma aplicação prática do SCE até chegar-se ao custo de cada município atendido pela Seção de Relações Interinstitucionais. Os custos foram desdobrados até o nível de seção, unidade que pode ser descrita como um órgão normalmente com poucos funcionários e ocupando em geral não mais do que uma sala, realizando um trabalho específico. Este trabalho levou poucos minutos, pois os sistemas são interligados e fornecem os resultados rapidamente. Dividindo-se o custo pelo trabalho realizado na seção, obtém-se o custo deste trabalho, o qual, por tudo o que foi pesquisado, não possui nada de similar para comparação. Um indicador comparativo, portanto, deverá ser construído sobre sua base histórica. Os valores aqui apresentados são referentes a um determinado ano anterior, aos quais foi solicitada a não divulgação exata. A Seção de Relações Interinstitucionais faz parte da DTIF, que é parte da DRPE (Departamento da Receita Pública Estadual), a qual por sua vez é uma unidade da SEFAZ. São atividades do DTIF:

- Administrar os serviços de informática do Departamento da Receita;
- Gerenciar o cálculo do Índice de Participação dos municípios no produto da arrecadação do ICMS;
- Atender ao produtor rural, emitir talão e certidão do produtor rural;
- Planejar, desenvolver (em geral terceirizando), testar e manter diversos dos sistemas de informática utilizados no âmbito da Receita Estadual.

### **5.3.1 Etapas 1 e 2 – Treinamento da Equipe e Busca de Apoio Político Institucional**

Os dados foram obtidos pelo pesquisador com apoio do DTIF, onde já trabalhou, e na CAGE. A receptividade a proposta foi bastante boa. Os dados foram discutidos com diversas pessoas dentro dos dois órgãos.

### **5.3.2 Etapa 3: Definições políticas (orçamento público)**

Os recursos do DTIF são parte da rubrica orçamentária destinada à Secretaria da Fazenda.

### **5.3.3 Etapa 4: Definição das atividades de governo**

As atividades do DTIF são definidas, de maneira ampla, pela Legislação e pelo Poder Executivo, estando fora do interesse desta tese. Internamente, os problemas quotidianos possuem normativas dadas pelo Secretário e Diretores.

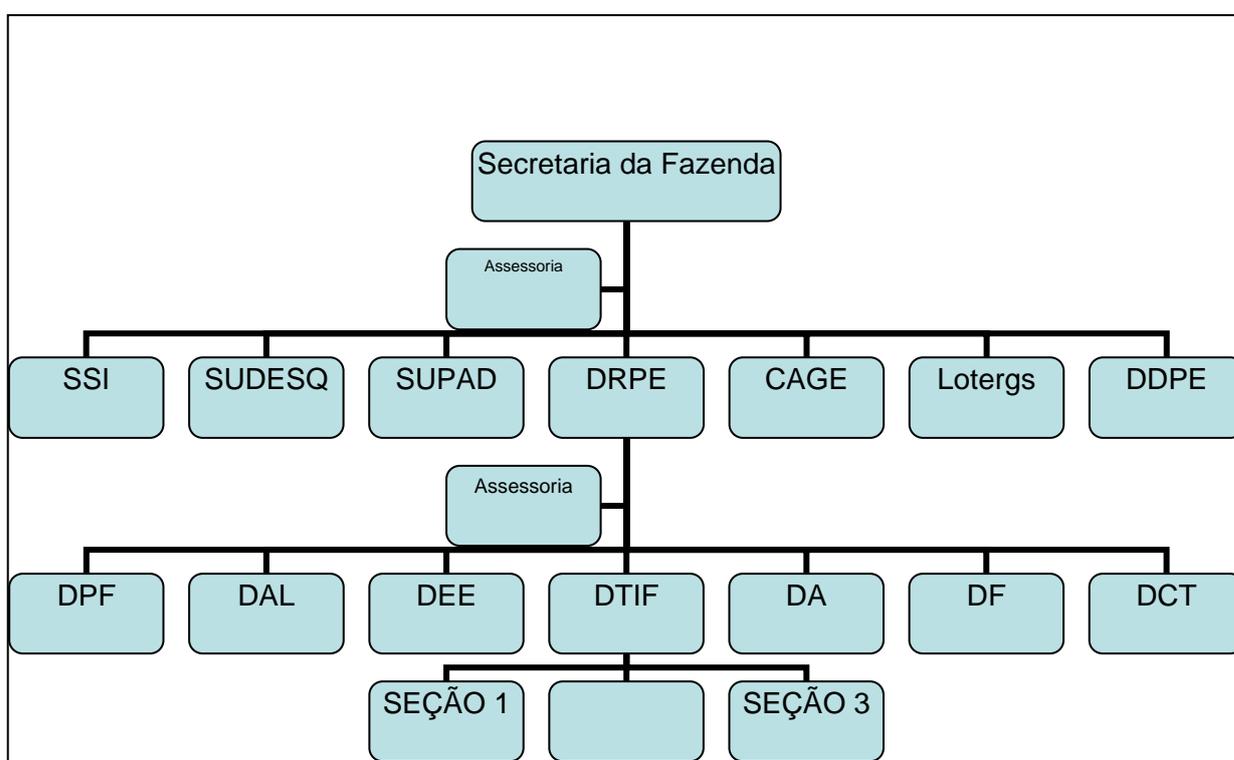
### **5.3.4 Etapa 5 - A Entrada dos Recursos pelo Sistema Orçamentário**

O acompanhamento da produtividade da DTIF segue um caminho bastante interessante. Já há um projeto interno para todos os pedidos de trabalho serem feitos por formulários eletrônicos. Desta maneira, além de facilitar aos clientes externos da DTIF, permitiria construir um histórico de atividades realizadas automaticamente. Como todas as atividades hoje são pedidas por e-mail, a substituição é relativamente simples. A geração dos indicadores surge aqui de forma bastante automatizada devido a um sistema que será implantado por outras razões. O custo para gerar indicadores é, portanto, muito baixo.

A sede da DTIF é na rua Caldas Júnior, com o atendimento ao produtor rural no prédio sede, na Siqueira Campos. O custo de cada uma das seções que compõem a DTIF é aqui calculado tendo em vista a posição de cada seção na estrutura do Governo do Estado, considerando os custos a partir do Gabinete do Secretário da Fazenda.

O organograma da Secretaria da Fazenda, descrito na Figura 35, inicia-se com o Gabinete do Secretário. Dele, se desdobram os seguintes órgãos na estrutura de custos:

- Supervisão de Sistemas de Informação (SSI);
- Supervisão de Desenvolvimento de Qualidade (SUDESQ);
- Supervisão de Administração (SUPAD);
- Contadoria e Auditoria Geral do Estado (CAGE);
- Departamento da Receita Pública Estadual (DRPE);
- Departamento da Despesa Pública Estadual (DDPE);
- Loteria do Estado do Rio Grande do Sul (LOTERGS).



**Figura 35: Organograma da Receita Estadual**

Fonte: Site da Secretaria da Fazenda

Os custos se encontram desdobrados a partir da Tabela 19, a qual apresenta os valores para as estruturas mais abrangentes da SEFAZ.

O processo descrito se repete, porém focando na próxima etapa em termos da Receita. O Gabinete da Receita custou no ano em análise R\$ 68.774,63. A Assessoria de Acompanhamento custou R\$ 40.657,31. Estes valores, somados aos R\$ 1.220.288,87 do rateio da etapa anterior, também em função de seus custos diretos, compõem o R\$ 1.329.720,41 indiretos a serem rateados entre as demais

unidades da DRPE conforme a Tabela 20, entre as quais se encontra o DTIF. A DRPE, onde se encontra a DTIF, por sua vez, se desdobra em:

- Assessoria de Acompanhamento (ASSESSORIA);
- Divisão de Apoio Logístico (DAL);
- Divisão de Processos Fiscais (DPF);
- Divisão de Fiscalização (DF);
- Divisão de Consultoria Tributária (DCT);
- Divisão de Estudos Econômicos Tributários (DEE);
- Divisão de Tecnologia e Informação Fiscal (DTIF);
- Divisão de Arrecadação (DA).

**Tabela 19: Rateio dos Custos para os Departamentos**

<b>ÁREAS DE APOIO PARA OS CUSTOS:</b>	<b>CUSTOS DIRETOS</b>		
<b>Gabinete do Secretário</b>	<b>407.200,39</b>		
Supervisão de Suporte de Sist. de Informação (SSI)	68.099,94		<b>TOTAL</b>
Sup. de Desenvolvimento de Qualidade (SUDESQ)	91.157,02		<b>Custos Indiretos</b>
Supervisão de Administração (SUPAD)	293.338,46		1.547.880,13
Custos não incorridos no Órgão	688.084,32		
<b>ÁREAS FINS PARA OS CUSTOS:</b>	<b>CUSTOS DIRETOS</b>	<b>RATEIO</b>	<b>VALORES</b>
Contadoria e Auditoria Geral do Estado (CAGE)	893.874,55	10,0%	154.460,17
<b>Departamento da Receita Pública Estadual (DRPE)</b>	<b>7.061.916,54</b>	<b>78,8%</b>	<b>1.220.288,47</b>
Departamento da Despesa Pública Estadual (DDPE)	939.953,53	10,5%	162.422,54
Loteria do Estado do Rio Grande do Sul (Lotergs)	61.973,64	0,7%	10.708,95
<b>TOTAL</b>	<b>8.957.718,26</b>	<b>100%</b>	<b>1.547.880,13</b>

Fonte: compilação de dados internos feita pelo autor

**Tabela 20: Rateio dos Custos para a Receita**

<b>DIVISÕES DA RECEITA – DRPE</b>	<b>CUSTOS DIRETOS</b>	<b>RATEIO</b>	<b>VALORES</b>
Divisão de Apoio Logístico (DAL)	41.656,24	0,6%	7.967,10
Divisão de Processos Fiscais (DPF)	134.229,37	1,9%	25.672,48
Divisão de Fiscalização (DF)	6.117.757,34	88,0%	1.170.071,89
Divisão de Consultoria Tributária (DCT)	174.584,01	2,5%	33.390,64
Div. de Estudos Econômicos Tributários (DEE)	139.381,17	2,0%	26.657,81
<b>Div. de Tecnologia e Informação Fiscal (DTIF)</b>	<b>208.051,13</b>	<b>3,0%</b>	<b>39.791,51</b>
Divisão de Arrecadação (DA)	136.825,34	2,0%	26.168,98
<b>TOTAL</b>	<b>6.952.484,60</b>	<b>100%</b>	<b>1.329.720,41</b>

Fonte: compilação de dados internos feita pelo autor

Chega-se neste desdobramento à DTIF propriamente dita. A DTIF encontra-se assim organizada, conforme a distribuição de pessoal, os quais atendem diretamente a todas as seções:

- Gabinete, com um diretor;
- Suporte Tecnológico: dois técnicos e um estagiário;

- Suporte Gerencial: uma técnica e duas estagiárias.
- 1 **Seção de Prevenção Eletrônica do Ilícito Tributário:** quatro AFTEs e dois técnicos.
- 2 **Seção de Recuperação Eletrônica de Tributos Sonegados:** dois AFTEs e um estagiário:
  - Inclui o SINTEGRA (UEE): dois técnicos e seis estagiários.
- 3 **Seção de Gestão do Crédito:** quatro AFTEs.
- 4 **Seção de Sistemas e Relações Interinstitucionais:** três AFTEs, dois técnicos e cinco estagiários.
- 5 **Seção de Automação Comercial:** três AFTEs e uma técnica.
- 6 **Seção de Interação Eletrônica:** dois AFTEs, um técnico e dois estagiários:
  - Inclui o Suporte remoto: dois técnicos e um estagiário.

O custo anual do gabinete é de R\$ 6.877,46, proporcional em 10% ao do gabinete da Receita. A parcela para o DTIF no rateio da total da DRPE é R\$ 39.791,50. Os dois valores somados (R\$ 46.668,96) são, agora, rateados para as Seções, mais uma vez em função dos custos diretos. O desdobramento das seções não será feito novamente para não alcançar o nível individual.

**Tabela 21: Rateio dos Custos para o DTIF**

<b>Div. de Tecnologia e Informação Fiscal – DTIF</b>	<b>CUSTOS DIRETOS</b>	<b>RATEIO</b>	<b>VALORES</b>
Seção de Prevenção ao Ilícito Tributário	35.081,49	16,9%	7.869,30
Seção de Recuperação Eletrônica de Tributos Sonegados	32.998,99	15,9%	7.402,16
Seção de Gestão do Crédito	25.161,87	12,1%	5.644,18
<b>Seção de Relações Interinstitucionais</b>	<b>53.379,28</b>	<b>25,7%</b>	<b>11.973,77</b>
Seção de Automação Comercial	25.815,36	12,4%	5.790,77
Seção de Interação Eletrônica	35.614,14	17,1%	7.988,78
<b>TOTAL</b>	<b>208.051,13</b>	<b>100%</b>	<b>46.668,96</b>

**Fonte:** compilação de dados internos feita pelo autor

A Seção de Relações Interinstitucionais atende 497 municípios com um custo de R\$ 11.973,77. Pela divisão chega-se a um custo de atendimento para cada município de R\$ 24,29. Este valor pode ser utilizado em análises daqui para frente para acompanhamento da Seção. Com as outras seções, seria possível fazer o mesmo, chegando-se ao custo de cada atividade executada.

### 5.3.5 Etapa 7 - Metas e indicadores

Não foi encontrado em nenhum outro órgão alguma atividade com semelhanças à do DTIF. Desta forma, a única forma para o estabelecimento de metas parece ser o uso de dados históricos.

### 5.3.6 Etapa 8 - Benchmarkings

Até agora, toda a discussão foi econômica, medindo eficiência em termos de valores financeiros. É possível, no caso do serviço público estadual gaúcho, em função do avanço de seus sistemas, também buscar *benchmarkings* em termos físicos. O SAM apresenta os materiais consumidos, o que permite fazer análises pela quantidade dos mesmos, ou pelo valor dos mesmos. Como ocorre com os custos econômicos, é possível desdobrar a informação por seção, unidade, etc., de acordo com as necessidades do gestor.

No que se refere à busca de padrões de referência, portanto, sugere-se a construção de usos de materiais e equipamentos ao longo dos anos. Deve-se ter o cuidado, sempre, de acompanhar o custo da informação e seu potencial de ganho. O sistema permite saber, por exemplo, quantos cliques cada funcionário consumiu em um dado período, o que não significa que seja interessante despende esforços acompanhando valores tão pequenos. Os custos da DTIF são compostos por:

- 1 Salários e remunerações;
- 2 Material de escritório;
- 3 Água, energia elétrica, telefone;
- 4 Depreciação dos móveis, não incluída no cálculo;
- 5 Aluguel, não considerado atualmente.

A mobília é a mesma de vinte ou trinta anos atrás, com pouquíssimas modificações. Não está incluída nos custos, pois pode ser considerada totalmente depreciada. A parte de informática seria mais cara. Por uma questão de trabalho, quase todas as pessoas possuem um computador nesta Divisão. São basicamente três gerações dos equipamentos:

- 1 Novadata – Pentium II e III com cinco ou seis anos de uso;
- 2 HPs – entre os primeiros Pentium IV, comprados em 2005;
- 3 DELL – Pentium IV, comprados em 2007.

Não foi informado ao pesquisador se os computadores se encontram nos custos. Provavelmente, por serem um tipo de material, devem ter sido incluídos através do SAM. Este, finalmente, traz os últimos custos da divisão, compostos por uma série de pequenos itens, aqui discriminados com os totais consumidos, conforme a Tabela 13. A criação de um indicador de consumo, considerando-se aproximadamente os 19 AFTEs, 13 TTEs e 19 estagiários ou contratados, torna-se bastante simples: basta dividir os valores pelas 51 pessoas. Considerando 200 envelopes no período, a título de exemplo, obtém-se 3,92 envelopes por pessoa no período. O mesmo poderia ser feito para todos os itens. Este tipo de controle, por conseguinte, apresenta-se como uma opção em paralelo à já existente forma econômica.

**Tabela 22: Materiais Consumidos no órgão em 2006**

<b>MATERIAL</b>	<b>QUANTIDADE</b>
Álcool Etílico Limpeza 92 GL (88,2 INPM) – embalagem	4
Apontador de Lápis 01	4
Barbante Algodão 6 fios torcidos	1
Borracha branca macia tipo escolar	4
Caneta esferográfica escrita azul grossa (unidade)	24
Caneta esferográfica escrita preta grossa (unidade)	24
Cartucho Tinta Impressora Colorida (unidade)	3
Cartucho Tinta Impressora Preta (unidade)	3
Clips Niquelado caixa	1
Clorofina Alvejante /12 x 1	11
Cola Bastão	7
Cola Branca Escolar – 40 g – unidade	11
Copo Plástico Descartável 50 ML (centos)	13
Copo Plástico Descartável 200 ML (centos)	13
Desinfetante pinho 500 ml – embalagem	8
Desodorante Sólido Sanitário 35 g – unidade	42
Detergente Lava Louça 500 – embalagem	28
Disco CD-RW	10
Esponja de Aço	2
Fita adesiva PVC Parda	5
Flanela 30x60 unidade	10
Garrafa Térmica com alça – unidade	4
Impresso Form PE-165 Envelope Uso Externo - unidade	200
Lápis Preto Grafite 2 mm n. 2	10
Lápis Salientador Amarelo	5
Lápis Salientador Laranja	5
Papel Aperg Fotocópia Toner	10
Papel Higiênico Comum Rolo 30 m branco	90
Papel Toalha rolo 25 cm x 50 m	17
Pasta cartão duplo com elástico	5
Sabão comum 40 **	4
Sabonete Líquido	6
Saco Plástico Lixo Domiciliar – classe 1 - 100 litros	1

**Fonte:** compilação de dados internos feita pelo autor a partir de informações do SAM.

### **5.3.7 Etapas 9 e 10 - Avaliação e Revisão Anual do Sistema e Mudança Cultural**

Os dados apresentados são uma experiência interessante de como pode ser viável estabelecer padrões de consumo. Da mesma forma, é possível apresentar indicadores de gastos, o que permitiria estabelecer um padrão financeiro. Como o DTIF faz parte da SEFAZ, onde já há uma cultura de planejamento, descrita a seguir, a mudança não deve ser muito difícil.

## **5.4 Mudando a Cultura Organizacional: o caso da SEFAZ**

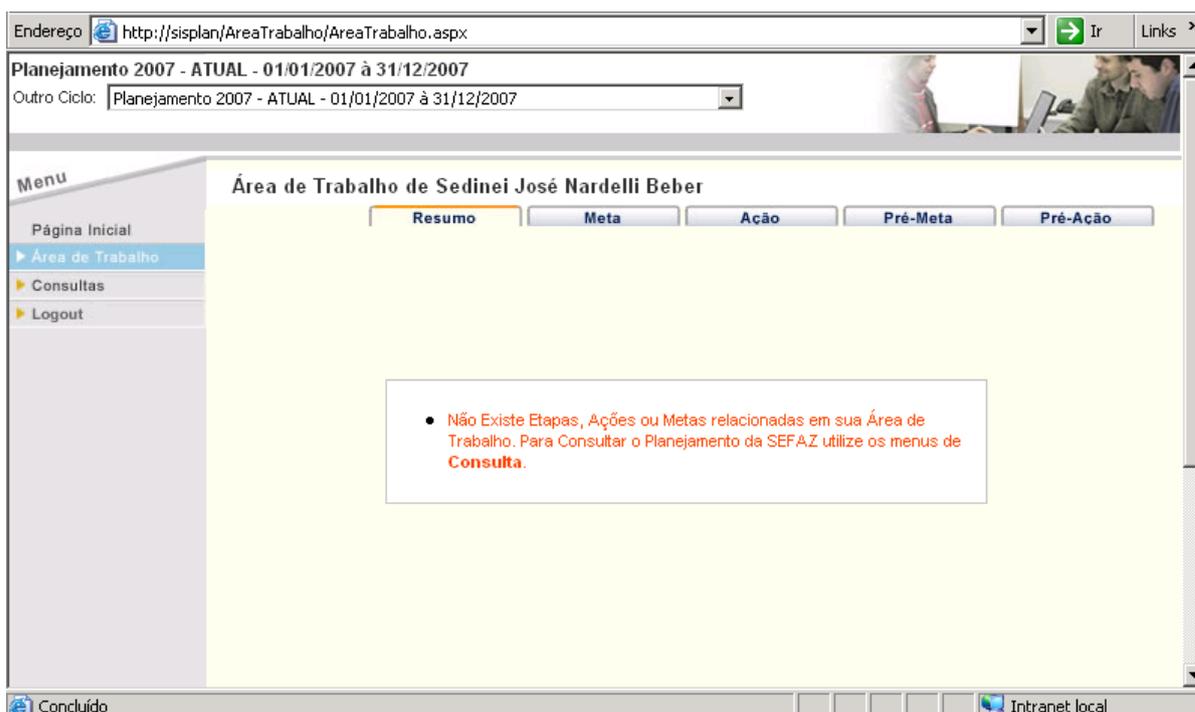
A Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul apresenta um caso muito interessante e bem sucedido de mudança cultural em termos de uso de indicadores de desempenho. Nesta secretaria as metas do planejamento estratégico foram vinculadas à remuneração variável dos servidores, criando um mecanismo pelo qual o sucesso do planejamento foi a única forma possível de melhorar de remuneração dentro da atual crise estadual. O sucesso destes indicadores leva o autor, servidor lotado neste órgão, a utilizar os passos e a experiência deste processo dentro do contexto da sistemática proposta, pois um dos pontos é incentivar o serviço público a utilizar indicadores de desempenho, algo já bem sucedido na citada secretaria.

### **5.4.1 Etapa 01 - Treinamento da equipe**

O trabalho iniciou com um pequeno grupo, treinado no âmbito da implantação do programa em nível de governo estadual. Este grupo treinou os colegas sobre o tema e no uso do Sisplan (Sistema de Planejamento). Dado o idealismo e auto-motivação do grupo, esta etapa foi fácil. Os problemas começaram em seguida, ao tentar expandir o uso para toda a secretaria, o que será discutido no próximo item.

O Sisplan é utilizado para organizar e controlar as ações planejadas no âmbito da Sefaz. Através dele é possível fazer o acompanhamento das metas de desempenho por servidor, órgão ou chefia, conforme pode ser visto na Figura 36. O conjunto de metas compõe a pontuação total da remuneração variável, discutida

mais adiante. Conseqüentemente, se um servidor não realiza suas tarefas e diminui a pontuação, todos deixam de receber uma parte do prêmio proporcional à perda. Internamente, esta situação cria uma pressão entre os pares para todos atingirem suas metas. Além do acompanhamento dos pontos, as atividades de cada servidor devem ser relatadas às chefias em um relatório eletrônico, o qual também será descrito adiante.



**Figura 36: Tela de saída do SisPlan (Sistema de Planejamento)**

**Fonte:** Dados do autor

Atualmente, a metodologia de planejamento utilizada internamente segue sete passos:

- A equipe diretiva da SEFAZ faz uma validação dos propósitos e objetivos da secretaria;
- Em seguida, a equipe diretiva dos departamentos faz uma proposição de metas;
- Essas metas devem ser validadas pela equipe diretiva. Neste momento, as metas propriamente ditas são realizadas;
- As metas são repassadas às delegacias e divisões, que fazem uma proposição de ações;
- Estas ações devem ser aprovadas pela equipe diretiva do Departamento;
- Uma vez aprovadas, são cadastradas no sistema. Agora, em dezembro, por exemplo, estão sendo cadastradas as metas de 2008;
- Finalmente, são estabelecidos os indicadores para cada ação.

#### **5.4.2 Etapa 02 - Busca de apoio político institucional**

Para o programa funcionar, tornou-se necessário obter o apoio dos servidores como um todo, a começar pela Direção. Este apoio veio com facilidade em função do interesse pela modernização da Secretaria. Em seguida, foi necessário alcançar a todos os colegas. Neste momento surgiram muitas histórias a respeito do empenho e da dedicação, da insistência com o tema, de conversas individuais com centenas de pessoas, etc. Hoje todos os AFTEs conhecem e utilizam o planejamento, todavia para chegar neste ponto contou-se com um forte estímulo da remuneração variável, apresentada com mais detalhes à frente.

Uma boa analogia com o que ocorreu pode ser encontrada em Castor e Age José (1998). Para estes autores, a modernização ocorre quando a estrutura, a teoria e a tecnologia se modificam simultaneamente. A teoria são os esteios teóricos de um agrupamento de pessoas ou órgãos, como a definição de sua função, o que incluiu a contratação de uma consultoria. A tecnologia são os ferramentais utilizadas, dentre os quais um sistema de informática específico para o planejamento. A estrutura são as relações e hierarquias como é administrada e com quem se relaciona. Neste ponto, houve o apoio da direção, construindo um cenário onde, seguindo com os mesmos autores, a alteração de uma parte faz com que a parte alterada influenciasse as demais partes. Não se procurou uma mudança fictícia ou aparente, o que poderia ser feito facilmente movendo caixas do organograma, trocando o nome de departamentos ou criando planos para não serem executados. O objetivo foi impregnar os servidores com o conceito, a fim de conseguir um interesse real.

#### **5.4.3 Etapas 03 a 06**

A definição inicial partiu do gabinete do Governador. O planejamento foi concebido para atender a todo Estado. No período, foi desenvolvido o conceito e o sistema já mencionado, o Sisplan. Na Secretaria da Fazenda o planejamento foi visto como uma oportunidade e, por este motivo, a direção o apoiou fortemente.

#### **5.4.4 Etapa 04 - Definição das atividades de governo**

Em relação à Etapa 04 – Definição das atividades de Governo, o Planejamento existe no governo estadual, mas cada secretaria o aplica a seu modo. Aqui, é apresentada a forma como ele tem sido conduzido na Secretaria da Fazenda exclusivamente. Não foi possível ao autor investigar o planejamento nas outras secretarias. Com relação à entrada de recursos, estes chegam até o nível de Secretaria. Até onde foi possível investigar, com entrevistas e material escrito, não existe a rubrica planejamento enquanto atividade para cada secretaria. Finalmente, o planejamento é anterior ao SCE e ao GMD/GMR. No caso da SEFAZ, o planejamento possui metas para o GMD/GMR.

#### **5.4.5 Etapa 05 - A entrada dos recursos pelo sistema orçamentário**

O grande desafio foi, mais do que estruturar os sistemas de informática, conseguir fazer com que os servidores de fato os utilizassem gerencialmente. Concordando com Rezende e Cunha (2005, p. 124): “(...) As condições de produção das informações parecem mais importantes do que aquelas em que tais informações serão demandadas e utilizadas. Essa ênfase no lado da oferta fica evidente pela presunção de que existe demanda espontânea por informações sobre desempenho no setor público e de que tais informações são automaticamente incorporadas ao processo decisório, desde que tenham qualidade”. Seguindo na mesma linha, foi preciso criar um ambiente de incentivo ao uso da informação, com incentivos aos servidores e predisposição para debater os valores encontrados. Hoje, estes valores são discutidos por muitos membros da SEFAZ, conforme a seqüência apresentada no item 5.1.2.

No início, foram enfrentadas as resistências tradicionais a este tipo de iniciativa. A cultura do salário fixo era muito forte. Com o tempo, o que inclui a melhora salarial, a mudança foi sendo aceita.

#### 5.4.6 Etapa 07 - Metas e indicadores

Uma das grandes vitórias do Planejamento Estratégico foi a criação do PPE (Prêmio de Produtividade e Eficiência). Trata-se de uma parcela de salário dos servidores da Sefaz vinculada a desempenho. O tempo tem mostrado como esta forma de incentivar a produtividade tem funcionado bastante bem em sua vinculação entre resultados e produtividade. Por exemplo, quando da greve dos AFTEs em 2005, os indicadores de produtividade caíram e, com eles, os resultados para o Estado e para os servidores. Foi um momento que, para os servidores, teria sido melhor ter remuneração fixa. Logo, esta experiência mostra o ocorrido – sem trabalhar, os resultados caíram.

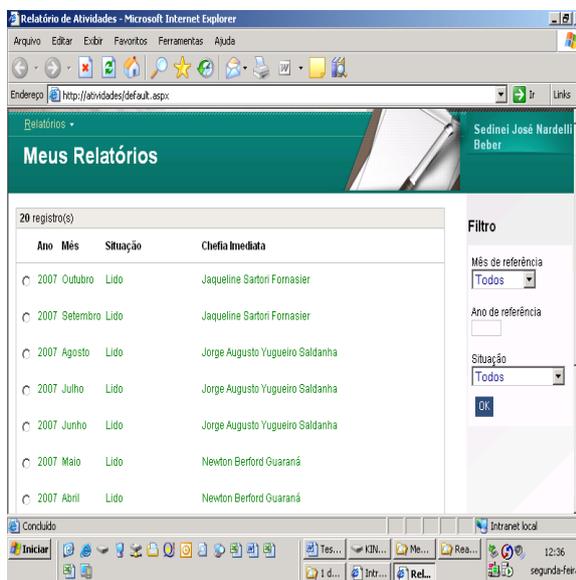
A remuneração variável, portanto, depende da pontuação obtida no atingimento de metas, definidas no planejamento. Isso força cada servidor a acompanhar o Sisplan, assim como também é acompanhado individualmente pelo Relatório de Atividades. O Relatório de Atividades pode se transformar, com sua evolução, em uma forma para gerenciamento da produtividade individual.

##### 5.4.6.1 *Relatório de Atividades*

O relatório de atividades é uma descrição mensal de todo o trabalho realizado por determinado servidor. Um exemplo pode ser encontrado na Figura 37. É uma ferramenta para acompanhamento individual dos servidores. Todos os servidores da Secretaria da Fazenda devem fazê-lo, sob pena de não receberem o PPE. Neste caso, não há nenhum tipo de punição ao grupo – o Relatório não conta pontos para o PPE. O relatório se torna importante como ferramenta para acompanhamento individual de produtividade. Se um sistema pretende metas para cada indivíduo, este sistema também deve estabelecer formas para definir claramente as tarefas de cada indivíduo e a forma como mensurá-la.

É considerado, por alguns entrevistados, um primeiro passo para a busca de alguma remuneração individual. A maior parte dos entrevistados, porém, não acredita que a remuneração se tornará de fato individual. Existe receio a respeito de como avaliar trabalhos muito diferentes, assim como a diferença entre as atividades-meio (fundamentais) e as atividades-fim (mais valorizadas). Na prática, o relatório tem servido como forma de pressão das chefias para obter-se uma maior

produtividade, na medida em que os servidores relapsos não conseguem a aprovação necessária para o prêmio.



**Figura 37: Tela de saída do relatório de atividades**  
**Fonte: Dados do autor**

#### 5.4.6.2 O Prêmio por Produtividade e Eficiência (PPE) da SEFAZ

O PPE é uma forma de remuneração variável. O seu valor é composto por um determinado conjunto de pontos, no qual cada ponto significa um determinado valor em dinheiro. Ele é informado aos servidores por um e-mail, conforme consta no Anexo D. O conjunto de pontos inclui metas qualitativas e quantitativas de desempenho, tais como atendimento ao público, tempo na emissão de documentos, elaboração do relatório individual de atividades, satisfação da comunidade (mensurada por meio de uma pesquisa anual) com o trabalho, etc. Hoje, diversas áreas do Estado têm metas para cumprir. A experiência no atual governo iniciou na Brigada Militar, escolhida tanto pela disciplina quanto pela gravidade dos problemas e desde o início de 2007 já tem operado com o uso de indicadores (IRION, 2007). Não se concebe mais a Secretaria sem a remuneração variável e sem o PPE. Em paralelo, a satisfação dos contribuintes com o serviço melhorou muito.

As metas variáveis devem ser sempre vinculadas aos inativos por determinação legal e por razões políticas. Em termos legais, há jurisprudência do STF vinculando o salário dos ativos aos inativos. Ainda é corrente a opinião entre leigos de que o servidor público obrigatoriamente tem de ter salário fixo. Havia o temor de que qualquer remuneração variável fosse incorporada definitivamente ao

salário. Legalmente, desde a Emenda Constitucional n. 19 existe o princípio da Eficiência. O TCU sugere, de forma genérica, o uso de indicadores para avaliação de desempenho. A Constituição do Rio Grande do Sul menciona o princípio da Economicidade. Desta forma, de um ponto de vista legal, o caminho já está sendo construído. Apesar de soar estranho a quem trabalha na iniciativa privada, os prêmios de produtividade devem ser estendidos aos inativos. De acordo como o STJ (Superior Tribunal de Justiça):

MANDADO DE SEGURANÇA. GRATIFICAÇÃO. CARÁTER GENÉRICO. EXTENSÃO AOS INATIVOS E PENSIONISTAS. ART. 40, § 8º DA CF. SEGURANÇA CONCEDIDA. Configurado que o Prêmio por Desempenho Fazendário possui caráter genérico, apesar de previsto para situações específicas e individualizadas, obrigatória é a sua extensão aos inativos, em cumprimento da norma do art. 40, § 8º, da Constituição Federal. (fls. 194/203).

A paridade também é do interesse dos servidores. Ela deve ser mantida por interesse dos servidores devido a problemas ocorridos quando ela não existia. A justificativa, no caso dos servidores da Secretaria da Fazenda, é o fato de quase toda a remuneração ter se tornado variável em um dado momento na época da inflação. Este fato levou a remuneração de pensionistas e inativos a ter se tornado próxima de um salário mínimo. Outro motivo, fundamentado no que já ocorre em outras carreiras, é ter um reajuste periódico no variável, mantendo-se o fixo abaixo da inflação. A desvinculação passa, portanto, pelo problema previdenciário, e a solução do problema previdenciário, passa pelos Governos Federal (fiscalização das contribuições, aumento obrigatório da idade mínima e tempo de contribuição, etc.) e Estadual (criação do fundo de aposentaria).

Outro motivo é a colocação de maiores remunerações vinculadas a metas de resultados. O servidor público não é diferente do servidor da iniciativa privada, onde existem resultados vinculados a desempenho. O único temor, neste caso, seriam metas inatingíveis, como ocorreu, de acordo com os entrevistados, na Gestão de Aécio Neves em Minas Gerais. A idéia da remuneração variável é aceita, mas com a preservação de uma estabilidade funcional. Haveria grande resistência se houvesse a proposta da quebra da estabilidade porque:

- O serviço ficaria a mercê dos políticos do momento;
- A estabilidade é algo que muitos buscaram em seus concursos e estão dispostos a lutar por ela;
- Está surgindo no Brasil uma cultura mais ampla em termos de meritocracia;
- O serviço público, bem gerenciado pode ser tão eficiente como o privado, logo aqui existe uma grande oportunidade de solução.

#### **5.4.7 Etapa 08 - Benchmarkings**

Um prêmio de remuneração variável é utilizado em outras secretarias da fazenda do país. Decidiu-se, porém, não comparar os ganhos dos diferentes planos de remuneração devido às diferentes formas como a questão é tratada. Entre as situações que comprometem uma comparação direta:

- A falta de detalhes sobre como funciona a remuneração em cada Estado, algo compreensível pela própria natureza do questionamento;
- Na mesma linha, a remuneração pode ser uma comissão, combustível para os veículos, etc., o que dificulta uma comparação direta;
- Em um dos Estados da federação todos recebem todo mês o teto da produtividade. Ao que parece, neste caso, a produtividade foi uma forma obtida para obter-se um aumento salarial. Não seria um caso a ser comparado, mas não se pode garantir que não hajam outros.

#### **5.4.8 Etapa 09 - Avaliação e revisão anual da sistemática**

A cultura do planejamento está crescendo, mas ainda há muitas pessoas não envolvidas no planejamento em si – olham suas metas, as cumprem e não se empenham além disso. Esta demora, de acordo com a experiência internacional, é normal. Um exemplo da dificuldade é relatado por Bozzi (2001, p. 42), mencionando a experiência norte-americana em ter a informação, mas não utilizá-la para a tomada de decisão:

Por exemplo, apesar de que a metodologia de criar indicadores de gestão já possui mais de cinquenta anos de experimentação nos Estados Unidos, o uso da informação segue sendo o ponto fraco desta tecnologia gerencial. Em efeito, quatro anos depois de implementar a legislação que em 1993 exigiu aos agentes federais produzir um plano estratégico, metas anuais de desempenho e indicadores para demonstrar progresso (...) começou o uso.

#### **5.4.9 Etapa 10 - Mudança cultural**

O processo de planejamento já tem mais de dez anos. A questão do planejamento surgiu no âmbito do Governo do Estado. Hoje, parte da remuneração na SEFAZ vem do atingimento de metas variáveis, acompanhadas pelo Sistema de Planejamento. De acordo com quem acompanhou o processo, seja como gestor,

seja como integrante do sistema, é nítida a percepção de grande melhoria e maior empenho dentro do órgão.

Alguns números, provenientes de apresentações internas, representam bem a melhoria decorrente do planejamento. É interessante notar, apesar da oscilação destes valores, alguns exemplos de melhoria entre 1997 e 2005:

- Os créditos tributários aumentaram de quinhentos milhões para mais de um bilhão e duzentos milhões reais por ano;
- A cobrança mensal de devedores subiu de 38 para 64 milhões reais;
- A não entrega da Guia de Informação e Apuração (GIA) caiu de 28% do total de contribuintes para 3%. Note-se que este indicador, com um valor de 5%, é considerado um bom resultado na Europa.

A mudança de cultura causada pelo planejamento e pelo PPE também foi uma forma de conscientizar os servidores públicos eficientes a pressionarem a minoria dos ineficientes, sempre mal vistos internamente pelo desgaste que causam à imagem do serviço público perante a opinião pública, uma vez que as metas são coletivas e para todos. Quando da implantação do PPE ocorreu uma grande pressão para todos encontrarem um serviço que de fato realizassem. Metas individuais para fins salariais são pouco prováveis, tendo-se em vista um histórico pouco favorável neste sentido, mas pode-se dizer que a cultura da meta coletiva está consolidada. A imensa maioria dos entrevistados acredita que as metas em grupo são melhores, porque desta forma o grupo pressiona os acomodados e evita as injustiças da avaliação individual. Agindo desta forma, atinge-se um nivelamento mais alto na produtividade do serviço público, em paralelo à quebra da acomodação de uma parte de seus membros.

Para Bozzi (2001), os sistemas de avaliação da gestão pública são componentes críticos da reforma do setor público. Para a autora, a evidência sugere que o êxito dos processos de modernização do Estado na América Latina dependem da crescente capacidade das instituições públicas. O caso apresentado mostra como, com um sistema de gestão, se conseguiu ganhos expressivos de produtividade em um órgão público. Por essa razão, sugere a expansão dessa experiência para outros órgãos públicos.

## 5.5 *Considerações Finais*

Os casos apresentados apresentam, em seu conjunto, a viabilidade da proposta da tese. Cada um dos casos apresenta a execução de partes da sistemática. Em seu conjunto, os casos apresentam todas as etapas propostas na sistemática. Resumidamente, pode-se considerar:

- O caso de Três de Maio apresenta toda a sistemática, mas não possui o desdobramento das iniciativas já em andamento para mudar a cultura organizacional;
- A experiência do DTIF apresenta como chegar nos custos de uma atividade interna dentro da estrutura do Estado, mas esta informação, isoladamente, não faz parte de um plano de melhorias;
- Os *benchmarkings* da educação apresentam como os pontos de referência, assim como a origem dos dados e a forma como são escolhidos, são importantes para se ter bons indicadores vinculados a custos;
- O caso do planejamento da Secretaria da Fazenda, retratando como foi conseguida uma mudança cultural importante nesse órgão público.

Portanto, os casos devem ser vistos em seu conjunto para conseguir a validação da sistemática. Cada um deles possui diferentes ênfases em algumas partes do modelo.

## **6. Conclusão e Recomendações para Futuras Pesquisas**

Este capítulo final se destina a apresentar nas conclusões o que se depreende do trabalho realizado. Em seguida, e também decorrente dos resultados alcançados, as sugestões para que outros pesquisadores possam futuramente complementar este trabalho.

### **6.1 Conclusão**

A sociedade brasileira tem pressionado, nas últimas duas décadas, cada vez mais o Governo para que ofereça melhores produtos e serviços. Dentro deste ambiente, os servidores têm um papel fundamental enquanto agentes operacionais das entidades políticas. Sem fugir às suas responsabilidades, muito se tem estudado e debatido para se definir quais as melhores soluções para avaliar e acompanhar a produtividade dos servidores. Durante os últimos setenta anos, período no qual pode-se dizer que se estuda Administração Pública no Brasil, muitos meios e idéias para melhor gerir a máquina pública foram propostos.

Na última década, desenvolveu-se um trabalho bastante interessante, mas com poucos autores, nas áreas de indicadores de desempenho (JANNUZZI, 2002; VARELA, 2004; BERGUE, 2004; VALARELLI, 1999) e custos (ALONSO, 1999). Em paralelo, não foram encontrados modelos de gestão testados e validados para uso no serviço público. Encontrou-se, por estes motivos, no campo de avaliação de desempenho do gasto público uma oportunidade de desenvolvimento acadêmico.

Hoje, o gasto público é organizado a partir de três Leis: PPA (para o médio prazo), LDO e LOA. Esta última, também conhecida como orçamento público, organiza as atividades de governo em programas e atividades, os quais podem ser desdobrados até o nível operacional desejado. A legislação, em si, tem se mostrado bastante eficiente no que se refere a evitar desvios orçamentários – hoje, os problemas de corrupção no orçamento são raros. Dentro da ótica de controle, para a qual foram criadas, tem se mostrado bastante adequadas. Estas leis criaram mecanismos que permitem rastrear a origem e o destino de quaisquer valores dentro

da administração pública. Um dos problemas ainda existentes é a questão da execução orçamentária, que ocorre ao longo do ano, a qual transforma o orçamento em centro de barganhas políticas. Por estem motivo, a avaliação do gasto público não deve ser feita a partir do que foi aprovado, mas do que foi executado. Trata-se, portanto, de utilizar as bases de dados passadas.

Na Lei Orçamentária, porém, não existe um detalhamento para alcançar o nível operacional da despesa, mas existe a alocação dos recursos para rubricas em cada secretaria. O avanço da informática e o fato da LRF ordenar a criação de sistemas de custos em todas as esferas de governo abre uma oportunidade para a realização da análise do gasto por meio de indicadores. Propõe-se, portanto, o desdobramento destas despesas por meio de sistemas de custos, como o SCE no caso gaúcho, até seu nível mais operacional. Com estas informações de custos, realizar cruzamentos com os dados já existentes de resultados das atividades fins de cada secretaria a fim de saber quanto estes custaram.

As etapas da proposta foram validadas em um conjunto de quatro estudos de caso. Essas etapas consistem em, inicialmente, entender como funcionam as decisões políticas e o ciclo orçamentário – PPA, LDO e LOA, com seu desdobramento em atividades e programas de governo. Como os recursos definidos para as diferentes áreas podem ser alocados por meio de sistemas de custos, cujos resultados podem ser cruzados com os resultados da aplicação, em seguida se determinam estes custos para comparar com o resultado da ação do Estado. A boa comunicação entre os bancos de dados torna esta parte do trabalho bastante simples. Neste trabalho foram comparados os gastos em educação e o número de alunos, valores hoje disponíveis em órgãos públicos diferentes. Com estes valores, busca-se então oportunidades de melhoria. Os servidores são os responsáveis por estas melhorias, devem ser envolvidos pelo uso de metas e prêmios de remuneração variável, conforme ocorre na iniciativa privada, nas estatais e em alguns órgãos públicos. Estas metas seriam negociadas com os secretários dos municípios e estados, o que deve levar a ganhos para todos. Devido ao seu papel de organizadores, os entes políticos também ficam responsáveis pela divulgação das informações e, se for o caso, propor mudanças legais, fechando o ciclo.

As idéias aqui colocadas, porém, não são de fácil realização porque são do interesse de muitas categorias profissionais, e, por vezes, também antagônicas. Há

o problema da legislação, que não pode nunca deixar de ser atendida, o que retira flexibilidade dos servidores. Some-se a esta questão a definição coletiva de quais seriam os indicadores corretos, o que vai muito além do que foi proposto neste trabalho. Além disso, o campo de pesquisa para os indicadores de desempenho para o Setor Público ainda carece de muitos estudos de caso para determinar quais seriam os mais adequados entre tantos tipos apresentados pela literatura. Mesmo nos dois indicadores discutidos neste trabalho (eficiência e eficácia) não há informação suficiente para dizer em que níveis os valores seriam adequados. Por exemplo, pode-se concluir que, se uma escola for “eficiente demais”, ou seja, muito barata, isso também pode ser sinal de que algo está errado – e não simplesmente economia de despesas. Os indicadores de efetividade complementam bastante bem os dois tipos estudados. Particularmente, o cruzamento dos dados de custos com os dados do SAEB (Sistema de Avaliação do Ensino Básico), do Ministério da Educação e Cultura, seria uma forma simples para conseguir este tipo de resultado.

O sucesso das mudanças depende da implantação de tudo o que se debate – os servidores e a sociedade estão, de um modo geral, fartos de diagnósticos e idéias cuja execução não é levada até o ponto de se obterem resultados expressivos. Para que as mudanças realmente ocorram, algumas observações sobre pontos a serem respeitados:

- 1 Vincular os programas orçamentários com as metas da organização pública, contendo indicadores para posterior cobrança de resultados;
- 2 Os *benchmarkings* devem ser construídos ao longo do tempo, pela comparação entre unidades (por exemplo, entre escolas) e consigo mesmos (melhorando os próprios indicadores). Com as modernas técnicas estatísticas, como análise de clusters e filtros, é possível criar os grupos entre os quais as comparações podem ser feitas. A construção destes indicadores e sua aceitação levará diversos anos, o que é natural neste tipo de processo;
- 3 A base legal atual permite a remuneração variável, não incorporando os seus resultados definitivamente aos salários. O STF não permite a desvinculação entre ativos e inativos, mas nada obsta a remuneração variável;
- 4 Os sindicatos e os gestores devem ser parceiros destas atividades – de outra forma, sempre haverá uma oposição organizada, algumas vezes muito forte de um dos lados, inviabilizando a construção das melhorias;

- 5 Os sistemas de custos precisam de algumas atualizações, como começar a considerar a depreciação dos bens.

A mensagem final dos autores (CASTOR, AGE JOSÉ, 1998) é contundente no sentido do valor do sucesso nas reformas no serviço público:

E, assim, repetidamente, ano após ano, iniciativa após iniciativa, o conflito entre as forças conservadoras e as forças modernizantes tem trazido resultados que estão longe de dar uma resposta efetiva, adequada, ao que a sociedade almeja de suas organizações públicas. Essa dinâmica perversa e ineficaz acentuou no seio da comunidade um sentimento de desamparo e frustração em relação à máquina pública, tornando urgente a busca de soluções concretas e eficientes, sob pena de comprometer o próprio sistema democrático e a filosofia liberal de governo.

## **6.2        *Recomendações para Futuras Pesquisas***

Os resultados apresentados permitem fazer, aos futuros pesquisadores, sugestões de caminhos para trabalhos a bem do serviço público.

Primeiramente, é necessário estabelecer um consenso sobre os tipos de indicadores necessários. As áreas de pesquisa podem colaborar muito neste sentido e, futuramente, estes indicadores podem ser utilizados na administração pública. Conforme a revisão de literatura apresentada, existem diversos tipos de indicadores sugeridos. Um conjunto sólido de pesquisas destes indicadores em diferentes áreas do Governo pode ser um norteador para a definição dos indicadores adequados à realidade brasileira. O desenvolvimento de análises comparativas de séries históricas de indicadores de áreas semelhantes e/ou distintas de diferentes esferas de Governo, permitindo o avanço da maturidade na análise dos temas em questão, de modo a serem criados padrões de referência também surge, em decorrência, como um campo de aprofundamento.

Outra sugestão é a replicação do trabalho, em outras áreas do Governo, procurando novas formas de indicadores. Deve-se sempre ter presente outros setores bastante diferentes dos analisados em função do gigantismo do Estado, tais como segurança, pesquisa, parques florestais, etc. Não se pode, também, esquecer que a busca da redução de custos deve ser uma constante também para os demais poderes – Assembléia, Ministério Público e Judiciário.

Uma sugestão do ponto de vista dos sistemas seria buscar formas para integrá-los, facilitando a comunicação entre áreas. Da mesma forma, se possível, diminuir a quantidade de projetos e sistemas com finalidades parecidas. Por exemplo, as sugestões aqui propostas podem ser incorporadas ao GMD, ou o GMD pode se utilizar do SCE. Não é necessário criar um terceiro sistema e, provavelmente, apenas um sistema para mensuração de custos e resultados seria suficiente. O BSC também aparece como um bom instrumento de gestão para a área pública e a expansão de seu uso traria ganhos interessantes para o Governo. Deve-se, porém, colocá-lo em sintonia com os demais sistemas em utilização.

Do ponto de vista da análise dos dados, a Análise de Envolvimento de Dados (*Data Envelopment Analysis* - DEA) surge como uma alternativa bastante interessante. É uma técnica criada a partir de 1978 e hoje desdobrada em diversos modelos diferentes, (DEA-CCR, DEA-BCC, etc) tornando-se um tema de fronteira na área de pesquisa operacional para a tomada de decisão (ADLER et al., 2002; BANKER, et al. 1996). A DEA é uma técnica de programação linear que permite a administradores e gerentes fazer o benchmarking das melhores práticas das unidades de tomada de decisão através do cálculo de pontuações relativas a sua eficiência. Além disso, a DEA também fornece estimativas da melhora potencial que pode ser feita a partir das decisões ineficientes identificadas. Na área educacional, já há diversos trabalhos com uso da DEA, tais como desempenho de programas no primeiro grau (McCARTHY; YAISAWARNG, 1993), graduação universitária (BESSENT et al, 1983) e pós-graduação (1993).

A gestão de processos no Governo possui um amplo campo de trabalho em aberto. Conhecer os processos dos serviços, para poder calcular custos com mais precisão, levando a um custeio ABC, assim como a racionalização das etapas, seria de grande proveito para os servidores e a sociedade. O conhecimento dos processos também permite melhoria nos critérios de rateio, levando a uma melhora na forma como os custos são calculados.

Uma outra conclusão é a colocação de indicadores de eficiência e eficácia na Lei do Orçamento. Isto forçaria todos os órgãos a os utilizarem, o que somado à cultura de melhoria já existente, criaria um caminho para sedimentar a cultura de indicadores de desempenho que está sendo criada.

Este tipo de trabalho também sugere a propagação das idéias. Trabalhar na divulgação dos conceitos de indicadores de desempenho junto ao serviço público e à mídia, de modo que a discussão sobre a eficiência do Estado se torne menos política e mais técnica.

### **6.3      *Limitações deste trabalho***

Este trabalho poderia alcançar melhores resultados se não houvessem ocorrido algumas restrições. Dentre estas, destacam-se aqui as principais.

Se houvessem mais dados disponíveis, o detalhamento dos custos seria melhor executado. A falta de uma cultura de custos dificultou o recolhimento dos valores necessários para esta análise.

Outro ponto foi a testagem dos indicadores a serem utilizados. Os autores apresentados na revisão sugerem diversas possibilidades (*input, outcome, efetividade*) não contempladas. Com mais tempo e informação, seria possível tentar desenvolver novos indicadores. Decorrente deste ponto, também existe a questão do indicador funcionar adequadamente, o que só pode ser mensurado com uma avaliação longitudinal ao longo de alguns anos de aplicação.

Os indicadores são pertinentes a quaisquer áreas, mas este trabalho envolveu apenas alguns aspectos da administração fazendária e educacional. Assim como nestas áreas seria possível aprofundar muito a análise, haja vista a vastidão do campo estudo, também há diversas outras áreas a serem contempladas dentro das diversas esferas de Governo.

Finalmente, todas as aplicações aqui apresentadas carecem de uma validação definitiva, o que exigiria um acompanhamento de longo prazo, com os números completos e o envolvimento de todas as partes interessadas.

## 7. Referências

- AAKER, David A. **Pesquisa de Marketing**, São Paulo: Atlas, 2004.
- ADLER, Nicole; FRIEDMAN, Lea; SINUANY-STERN, Zilla. *Review of ranking methods in the data envelopment analysis context*. **European Journal of Operational Research**, n. 140, 2002, p. 249-265.
- AHN, T.S.; SEIFORD, L.M. *Sensitivity of DEA to models and variables sets in a hypothesis test setting: the efficiency of university operations*. **Creative and Innovative Approaches to the Science of Management**. Quorum Books, 1993.
- AKUTSU, Luiz; PINHO, José Antonio Gomes de. Sociedade da informação, *accountability* e democracia delegativa: investigação em portais de governo no Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 36, n. 1, p. 723-745, jan.-mar. 2002.
- ALONSO, Marcos. Custos no Serviço Público. **Revista do Serviço Público**, v. 50, n. 1, p. 37-62, jan.-mar. 1999.
- ALVES, Bianca. A Agência Nacional do Petróleo e o setor de petróleo e gás natural no contexto da Reforma do Estado. In: Encontro Anual da ANPAD, 24, 2000, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: ANPAD, 2000. 1 CD
- ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- ARAÚJO, Luiz César. Organização, sistemas e métodos e as modernas ferramentas de gestão organizacional. São Paulo: Atlas, 2001.
- BANKER, Rajiv; CHANG, Hsihui; COOPER, Willian. *Equivalence and implementation of alternative methods for determining returns to scale in data envelopment analysis*. **European Journal of Operational Research**, n. 89, 1996, p. 473-481.
- BARBOSA, Livia. Meritocracia à brasileira: o que é desempenho no Brasil? **Revista do Serviço Público**, v. 120, n. 3, set-dez. de 1996, p. 59-101.
- BARCELLOS, Aline Silva Fontoura de Barcellos; KLIEMANN NETO, Francisco José. Análise crítica da implantação do orçamento matricial numa empresa do setor jornalístico: o caso da RBS. ENEGEP, **Anais...** Fortaleza (CE). ENEGEP, 2006, 1 CD
- BARCELOS, Carlos Leonardo Klein. A Lei de Responsabilidade Fiscal como instrumento de política e de gestão fiscal. 2001.
- BARCELOS, Carlos Leonardo Klein. **A Lei de Responsabilidade Fiscal como instrumento de política e de gestão fiscal**. 2001.
- BARROS, A.A.C. Burocracia como fator que pode tendenciar a organização ao crescimento e sucesso. Brasília: Departamento de Administração da UnB, 1998. **Dissertação** (Mestrado em Administração Pública), Universidade de Brasília, 1998.
- BASE SE divide e Yeda sai derrotada. **Correio do Povo**, 13/12/2006, quarta-feira, p. 2.
- BERGUE, Sandro Trecastró. Sistemas de Planejamento e controle interno e a análise de desempenho baseada em indicadores de eficácia: a proposição de uma

abordagem da despesa pública em educação focada no programa de ensino fundamental no município de Cerro Grande do Sul. 2001. Disponível em: [http://federativo.bndes.gov.br/bf\\_bancos/estudos/e0001578.pdf](http://federativo.bndes.gov.br/bf_bancos/estudos/e0001578.pdf) Acesso em: 15 maio 2004.

BESSENT, A.M.; Bessent, E.W. *Determining the comparative efficiency of schools through data envelopment analysis*. **Educational Administration Quarterly**, n. 16, v. 2, 1980, p. 57-76.

BEULKE, Rolando. **Implantação do Sistema de Custos na Administração Pública do RS**. CAGE em 'srvpoassi150\dado\$' (servidor de documentos da SEFAZ), 2005.

BOAVENTURA, Edivaldo M. **Metodologia da pesquisa**: monografia, dissertação, tese. São Paulo: Atlas, 2004. 160 p.

BORNIA, Carlos Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BOZZI, Sonia Ospina. Evaluación de la gestión pública: conceptos y aplicaciones en el caso latinoamericano. **Revista do Serviço Público**, ano 52, n. 1, jan-mar 2001, p. 25-52.

BRASIL precisa investir US\$ 470 bilhões até 2030. **Jornal do Comércio**, 08/11/2006, quarta-feira, p. 20.

BRASIL, LRF – **Lei de Responsabilidade Fiscal - n. 101/2000**.. <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 14.03.07.

BRASIL. **Constituição**. Brasília: Senado Federal.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Brasília, MPOG, 2000, disponível em <http://www.planejamento.gov.br/orçamento>. Acesso em: 14.09.06.

BRAZ, Petrônio. **Direito Municipal na Constituição**. São Paulo: JH Mizuno, 2006.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. Da administração pública burocrática à gerencial. In: **Reforma do estado e administração pública gerencial**. 5. ed., São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 2003.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. **Reforma do estado e administração pública gerencial**. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 2006.

BRUM, Marciele. Dia de anunciar cortes à equipe. **Zero Hora**, 05/01/2007, 6ª. feira, p. 8.

BRUM, Marciele. Falconi está desinformado. **Zero Hora**, 21 de junho de 2006, p. 12.

BRUM, Marciele. Mago da gestão critica Estado e elogia Capital. **Zero Hora**, 20 de junho de 2006, p. 14.

CAGE – Contadoria e Auditoria Geral do Estado. **Projeto Básico do Sistema de Contabilidade de Custos do Estado**, Relatório Interno, 2005.

CAGE – Contadoria e Auditoria Geral do Estado. **Projeto Básico do Sistema de Contabilidade de Custos do Estado**, Relatório Interno, 2006.

CAIDEN, Gerald; CAIDEN, Naomi. Enfoques y lineamientos para el seguimiento, la medición y la evaluación del desempeño en programas del sector público. **Revista do Serviço Público**, ano 52, n. 1, jan-mar 2001.

CAMP, Robert C. **Benchmarking o caminho da qualidade**. São Paulo: Pioneira, 1998.

CARGA TRIBUTÁRIA foi de 37,3% do PIB em 2005. **Jornal do Comércio**, p. 7, n. 66, ano 74, 25 ago 2006.

CASTOR, Belmiro Valverde Jobim; AGE JOSÉ, Herbert Antônio. Reforma e contra-reforma: a perversa dinâmica da administração pública brasileira. **Revista de Administração Pública**, v. 32, n. 6, p. 97-111, nov.-dez, 1998.

CATELLI, Armando; SANTOS, Edilene Santana. Mensurando a criação de valor na gestão pública. **Revista de Administração Pública**, v. 38, n. 3, p. 423-449, jul.-set., 2004.

CAVALCANTE, André Bezerra. O Ciclo Orçamentário da União: uma Dinâmica Político-Partidária e Financeira. In: Encontro Anual da ANPAD, 24, 2000, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: ANPAD, 2000. 1 CD

COGAN, Samuel. **Custos e Preços – formação e análise**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

COMO se organiza a SEFAZ? [http://www.sefaz.rs.gov.br/SEF\\_ROOT/INF/SEF-como-org.htm#ddpe](http://www.sefaz.rs.gov.br/SEF_ROOT/INF/SEF-como-org.htm#ddpe). Acesso em: 14.10.07.

COSTA, Frederico Lustosa da; CASTANHAR, José Cezar. Avaliação de programas públicos: desafios conceituais e metodológicos. **Revista de Administração Pública**, v. 37, n. 5, p. 969-992, set.-out., 2003.

CRUZ, Valdo; D'AMORIM, Sheila; PERES, Leandra. Lula sinaliza com menor rigor fiscal. **Folha de São Paulo**, 26/11/2006, quarta-feira, p. B1.

EDVINSSON, Leif; MALONE, Michael S. **Capital Intelectual**: Descobrimo o valor real de sua empresa pela identificação de seus valores internos. São Paulo, 1998.

ELMI, Alexandre. O primeiro revés - Uma idéia que durou 16 dias. **Zero Hora**, 31/12/2006, p. 11.

FPNQ - FUNDAÇÃO PARA O PRÊMIO NACIONAL DA QUALIDADE. **Planejamento do sistema de medição do desempenho global**: relatório do comitê temático. São Paulo, 2002. 97 p.

GIACOMETTI, Haroldo Clemente; CAVALCANTE, André Bezerra; VENTURA, Vânia Nelize. **Orçamento Público: Instrumento de Políticas Fiscal e Econômica**. In: Encontro Anual da ANPAD, 24, 2000, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: ANPAD, 2000. 1 CD

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

GIAMBIAGI, Fábio. A reforma da Previdência Social. **Folha de São Paulo**, 23/11/2006, quinta-feira, p. A3.

GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia Duarte. **Finanças Públicas** 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2000.

GILBERT, G. Ronald; NICHOLLS, J. F.; ROSLOW, Sydney. A mensuração da satisfação dos clientes do setor público **Revista do Serviço Público**, ano 51, n. 3, jul-set 2000, p. 29-40.

GOVERNADORES apertam os cintos. **Zero Hora**, 04/01/2007, 6ª. feira, p. 8.

- GRIPPA, Diego Bouvie. **Proposta de uma sistemática orçamentária para o controle e redução de despesas: o Gerenciamento Sistemático de Despesas (GESIDE)**. Porto Alegre: UFRGS, 2006. Monografia (Graduação em Engenharia de Produção), Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal do Rio Grande do Sul (PPGEP/UFRGS), 2006.
- HANSEN, Don; MOWEN, Maryanne. **Gestão de Custos – Contabilidade e Controle**. São Paulo: Pioneira, 2001.
- HRONEC, Steven M. **Sinais Vitais**: usando medidas de desempenho da qualidade, tempo e custos para traçar a rota para o futuro de sua empresa. São Paulo: Makron Books, 1994.
- INDG. **Gerenciamento Matricial de Despesas**. Disponível em: <http://www.indg.com.br/gmd/definicao.asp> Acesso em: 17 nov. 2005.
- IRION, Adriana. BM cobrará metas diárias de PMs. **Zero Hora**, 11/01/2007, 5ª.feira, p. 49.
- IRION, Adriana. BM quer abordar 70 mil veículos ao dia. **Zero Hora**, 12/01/2007, 6ª.feira, p. 42.
- JANNUZZI, Paulo de Martino. Considerações sobre o uso, mau uso e abuso dos indicadores sociais na formulação e avaliação de políticas públicas municipais. **Revista de Administração Pública**, v. 36, n. 1, p. 51-72, jan.-fev., 2002.
- JANNUZZI, Paulo de Martino. Indicadores para diagnóstico, monitoramento e avaliação de programas sociais no Brasil. **Revista do Serviço Público**, v. 56, n. 2, p. 137-160, abr.-jun., 2005.
- KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **A estratégia em ação: *Balanced Scorecard***. Rio de Janeiro: Campus, 1997. 344 p.
- KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Organização orientada para a estratégia**: como as empresas que adotam o *Balanced Scorecard* prosperam no novo ambiente de negócios. Rio de Janeiro: Campus, 2000. 411 p.
- KEINERT, Tania Margarete Mezzomo. **O que é administração pública no Brasil?** de um Si. In: Encontro Anual da ANPAD, 24, 2000, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: ANPAD, 2000. 1 CD
- KEINERT, Tânia Margarete Mezzomo. **Administração Pública no Brasil: crises e mudanças de paradigmas**. 2ª. ed., São Paulo: Annablume/Fapesp, 2007.
- KNACK, Stephen; MANNING, Nick. **Obtenção de indicadores de governança mais relevantes e operacionais**. Banco Mundial, 2000.
- KOHAMA, Helio. **Contabilidade pública**: teoria e prática. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003, 366 p.
- KOPS, Ceno Odilo. A dívida consolidada do Estado do Rio Grande do Sul de 1950 a 2000: a formação, o comportamento e o controle da principal fonte de financiamento do déficit do setor público gaúcho. Porto Alegre, UFRGS, 2004. **Monografia** (Pós Graduação), Programa de Pós-Graduação em Economia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre (RS), 2004.
- KOTLER, Philip **Administração Estratégica de Marketing**, São Paulo: Prentice Hall, 2000.

KRAKOVICS, Fernanda. Economia deixa Lula angustiado. **Folha de São Paulo**, 17/11/2006, sexta-feira, p. A6.

LEMOS, Iara. Judiciário aceita prazo para votar subsídios. **Zero Hora**, 02/11/2006., p. 14

LIMA, Ruy Cirne. **Princípio de Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2007.

MALHOTRA, N.K. **Pesquisa de marketing**: uma orientação aplicada. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários a lei de responsabilidade fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2001.

MATTAR, Frauze. **Pesquisa de marketing**. São Paulo: Atlas, 2002.

McCARTHY, T.; YAISAWARNG, S. *Technical efficiency in New Jersey schools districts*. **The Measurement of Productive Efficiency: Techniques and Applications**. Oxford University Press, Nova Iorque, 1993.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros Editores, 1993.

MENDES, Vera Lúcia Peixoto S.; TEIXEIRA, Francisco Lima C. O Novo Gerencialismo e os desafios para a Administração Pública. In: Encontro Anual da ANPAD, 24, 2000, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: ANPAD, 2000. 1 CD

MÜLLER, Cláudio José. Modelo de Gestão Integrando Planejamento Estratégico, Sistemas de Avaliação de Desempenho e Gerenciamento de Processos (MEIO – Modelo de Estratégia, Indicadores e Operações). Porto Alegre, UFRGS, 2003. **Tese** (Doutorado em Engenharia de Produção). Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal do Rio Grande do Sul (PPGEP/UFRGS), Porto Alegre, 2003.

NASSIF, Luís. Os indicadores e a Gestão. **Folha de São Paulo**. 26 de julho de 2006, p. B4.

ÑAURI, Miguel Heriberto, As medidas de desempenho como base para a melhoria contínua de processos: o caso da Fundação de Amparo à Pesquisa e Extensão Universitária (FAPEU). Florianópolis: UFSC, 1998. **Dissertação** (Mestrado), Centro Tecnológico, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1998.

OLIVEIRA, Marcos Inoi. A evolução do orçamento público: do controle de gastos aos planejamento baseado em resultados. In: Encontro Anual da ANPAD, 24, 2000, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: ANPAD, 2000. 1 CD

OLIVEIRA, Maria Alenita de; MUNIZ, Maria Tereza; SANTOS, Lucia Ande; FARESIN, Sônia Maria; FERNANDES, Ana Luisa Godoy. Custo-efetividade de programa de educação para adultos asmáticos atendidos em hospital-escola de instituição pública. **Journal of Pneumology**, v. 28, n. 2, p. 71-77, mar.-abr., 2002.

OLIVEIRA, Rosane. Lula Cumprirá o combinado com Rigotto. **Zero Hora**, 22/12/2006, p. 07.

OLVE, Nils-Göran; ROY, Jan; WETTER, Magnus. **Condutores da performance**: um guia prático para o uso do “*Balanced Scorecard*”. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2001.

ORTOLAN; Gisele; COUTINHO, Paula. Partidos Avaliam pacote proposto pelo novo governo. **Jornal do Comércio**, 27/12/2006, quarta-feira, p. 21.

OSBORNE, David. **Reinventando o governo : como o espírito empreendedor está transformando o setor público**. 110. ed. Goiânia : MH Comunicação, 1992, p. 436.

PACHECO, Regina Silvia.

<http://www.cepam.sp.gov.br/v10/cepam30anos/index2.asp>. Capturado em 14.set.2006. Acesso em: 14.09.06.

PAIVA, Luis Henrique. A qualidade do gasto público e a avaliação das políticas sociais: o orçamento do Ministério do Trabalho no período 2000-2006 **Revista do Serviço Público**, ano 57, n. 3, jul-set 2006, p. 339-362.

PATU, Gustavo. Gastos com servidores e INSS barram alta do investimento. **Folha de São Paulo**, 16/11/2006, quinta-feira, p. B1.

PAULA, Ana Paula Paes de. Por uma nova gestão pública: limites e potencialidades da experiência contemporânea. Rio de Janeiro: FGV, 2005.

PAULO FEIJÓ rejeita prorrogação do tarifaço. **Jornal do Comércio**, 20/12/2006, quarta-feira.

PELLINI, Ana Maria. Os Sistemas de Planejamento, Execução e Controle da Gestão Pública: uma Nova Proposta para o Rio Grande do Sul, 2003.

PELLINI, Ana Maria. **Os Sistemas de Planejamento, Execução e Controle da Gestão Pública: uma Nova Proposta para o Rio Grande do Sul**, 2003.

PETER, Maria da Glória Arrais; MARTINS, Eliseu; PESSOA, Maria Naiula Monteiro; PETER, Fabio Arrais. Proposta de um Sistema de Custos para as Universidades Federais Brasileiras Fundamentado no *Activity Based Costing*. In: Encontro Anual da ANPAD, 23, 1999, Foz do Iguaçu. **Anais...** Foz do Iguaçu: ANPAD, 1999. 1 CD

PGQP. <http://www.brasilcompetitivo.com.br>. Acesso em: 13.11.06.

RECH, Alceu Roque. Avaliando a Gestão dos Correios na Bahia através de indicadores de desempenho. Porto Alegre: UFRGS, 2002. **Dissertação** (Mestrado em Engenharia de Produção), Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal do Rio Grande do Sul (PPGEP/UFRGS), 2002.

ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração**: guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudos de caso. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RUCKERT, Isabel Noemia Junges. Os gastos e o financiamento da Assistência Social na Administração Pública Estadual do Rio Grande do Sul: 1993-2003. Porto Alegre: PUCRS, 2006. **Tese** (Doutorado em Serviço Social), Programa de Pós-Graduação em Serviço Social, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS), Porto Alegre, 2006.

SACRAMENTO, Ana Rita Silva. A Cultura Política Brasileira e a Lei de Responsabilidade Fiscal: um estudo exploratório. 30º. ENANPAD, **Anais...** Salvador (BA). ENANPAD, 2006, 1 CD

SANDRINI, João. Brasil tem 5ª menor inflação de emergentes. **Folha de São Paulo**, 23/11/2006, sábado, p. A3.

SARTORI, Ulliana; WEBER, Rudy. Estudo de caso na Prefeitura de Três de Maio. **Working paper**, 2007.

SCHUCH, Cristiano. Análise de Indicadores Voltados à Tomada de Decisão Gerencial – um comparativo entre a teoria e a prática. Porto Alegre: Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da UFRGS, 2001. **Dissertação**. (Mestrado em Engenharia de Produção), Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2001.

SILVA, Edla; CUNHA, Marlene. Balanced Scorecard - uma visão metodológica para o acompanhamento de sua implementação. **Revista do Serviço Público**, v. 54, n. 3, p. 23-45, jul-set. 2003.

SINK, D. Scott; TUTTLE, Thomas. **Planejamento e medição para a performance**. Rio de Janeiro: Quality Mark, 1993.

TAKASHINA, Newton T.; FLORES, Mário C. X. Indicadores da qualidade e do desempenho: como estabelecer metas e medir resultados. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005.

TCU (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO). **Decisão TCU n.º 358/2000**, de 03 de Maio de 2000. Brasília: 2000.

THIOLLENT, M.. **Metodologia da Pesquisa-Ação**. São Paulo: Cortez, 1998.

TIBÚRCIO SILVA, César Augusto; MORGAN, Beatriz Fátima; COSTA, Patrícia de Souza. Desenvolvimento e aplicação de uma metodologia para cálculo do custo-aluno de instituições públicas de ensino superior: um estudo de caso. **Revista de Administração Pública**, v. 38, n. 2, p. 243-260, mar.-abr., 2004.

TOHÁ, Carolina; SOLARI, Ricardo. A modernização do Estado e a Gerência Pública. **Revista do Serviço Público**, v. 48, n. 3, set-dez 1997, p. 85-103.

TRUJILLO, Víctor. **Pesquisa de mercado qualitativa & quantitativa**. São Paulo: Scortecci, 2001.

TUCANA diz que vai pressionar União. **Correio do Povo**, 31/10/2006, terça-feira, p. 2.

VALARELLI, Leandro Lamas. Indicadores de resultados de projetos sociais. 1999. Disponível em: [http://www.rits.org.br/gestao\\_teste/ge\\_testes/ge\\_tmes\\_jul99.cfm](http://www.rits.org.br/gestao_teste/ge_testes/ge_tmes_jul99.cfm). Acesso em: 05 Mar. 2006.

VARELA, Patrícia Siqueira. Indicadores Sociais no Processo Orçamentário do Setor Público Municipal de Saúde – um Estudo de Caso. São Paulo: USP, 2004. **Dissertação** (Mestrado em Ciências Contábeis), Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo (FEA/USP), 2004.

WERNECK, Silvana de Souza. Metodologia de Custeio Baseado em Atividades Implementada no Banco Central do Brasil: uma Análise quanto ao Uso das Informações, Objetivos Almejados, Benefícios Esperados e Expectativas Levantadas. 30º. ENANPAD, **Anais...** Salvador (BA). ENANPAD, 2006, 1 CD

WILDAVSKY, Aaron. **A Comparative Theory of Budgetary Process**. Boston: Little Brown Company. 1975.

YEDA DECIDE hoje se mantém tarifaço. **Jornal do Comércio**, 26/12/2006, terça-feira, p. 20.

YIN, Robert. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2002.

## **8. Apêndice**

## 8.1 Apêndice A: Descrição dos Sistemas de Informática formadores do SCE

Os sistemas da Secretaria da Fazenda, responsáveis pela administração econômico-financeira do Estado, gravitam ao redor do FPE conforme ilustrado pela Figura 38. Este ítem objetiva aprofundar um pouco as informações sobre estes sistemas, responsáveis pela operacionalização bem sucedida do SCE. Em termos de informática, as características técnicas do FPE e passadas para os demais sistemas são:

- Sistema aberto, com arquitetura em 3 camadas;
- Ambiente gráfico - Interface Web;
- Banco de dados relacional SQL;
- Sistema Operacional Windows 2000;
- Integração com ferramentas do mercado – planilhas, processadores de texto, *workflow* e DW.



Figura 38: Relação entre SCE e FPE  
Fonte: Relatórios Internos da CAGE (2006)

### 8.1.1 FPE (Finanças Públicas do Estado)

O FPE é o principal sistema para a administração do Rio Grande do Sul. Mais do que um sistema, ele é o organizador dos sistemas responsáveis pela administração do Estado. Conforme pode ser observado na Figura 39, no menu à

sua esquerda se encontram localizados os módulos que o compõem e aos quais cada perfil de tem acesso. Entre estes módulos estão a execução orçamentária (onde iniciam todos os custos), os sistemas menores para organizar as despesas e o sistema de custos do Estado, usuário dos módulos anteriores.

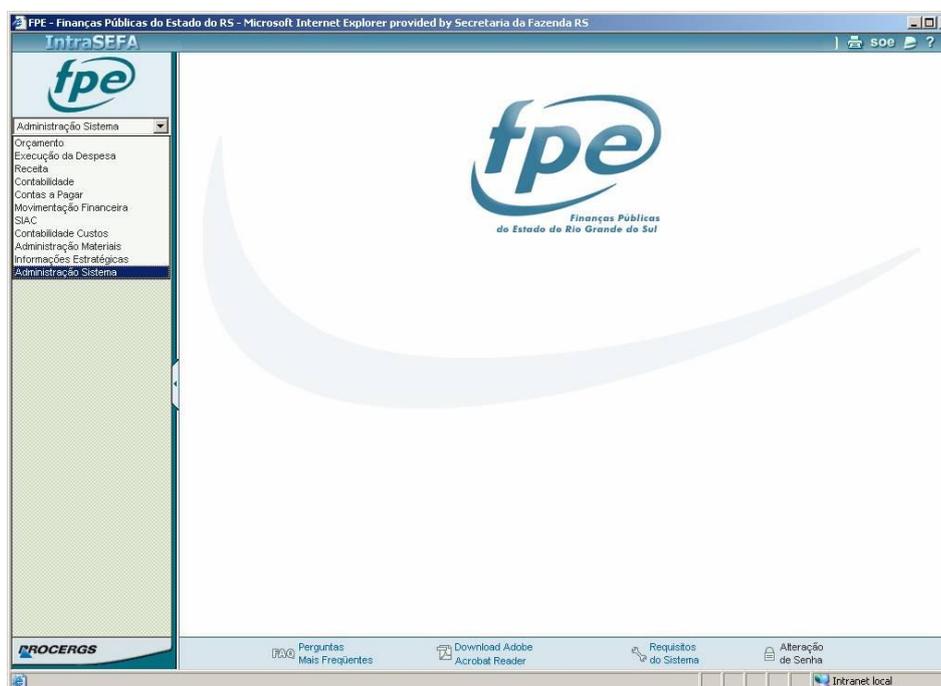


Figura 39: Tela de entrada com os módulos do sistema

Fonte: Dados do autor

São Módulos do FPE:

- **Orçamento:** gerencia a execução orçamentária. São suas principais funções: Acompanhamento e utilização da dotação orçamentária; Programação Orçamentária (Cotas); Liberação e transferências Orçamentárias (SRO); e Créditos Orçamentários (Decreto)
- **Sistema Integrado de Administração do Caixa (SIAC):** controla e organiza o caixa único do Estado
- **Contas a Pagar** : controla as contas a serem pagas
- **Contabilidade:** executa a contabilidade do Estado
- **Movimentação Financeira** : controla o trânsito de dinheiro entre as contas
- **Receita Orçamentária e Extra:** controla a execução de despesas quando não feitas através do orçamento.
- **Sistema de Administração de Materiais:** controla o uso de materiais diversos, como os de expediente.
- **Sistema de Custos do Estado:** utiliza as informações dos módulos de contabilidade para calcular custos pela metodologia dos centros de custos.
- **Recursos Humanos do Estado (RHE):** controla os gastos com pensões, aposentadorias, salários e demais despesas vinculadas às pessoas.

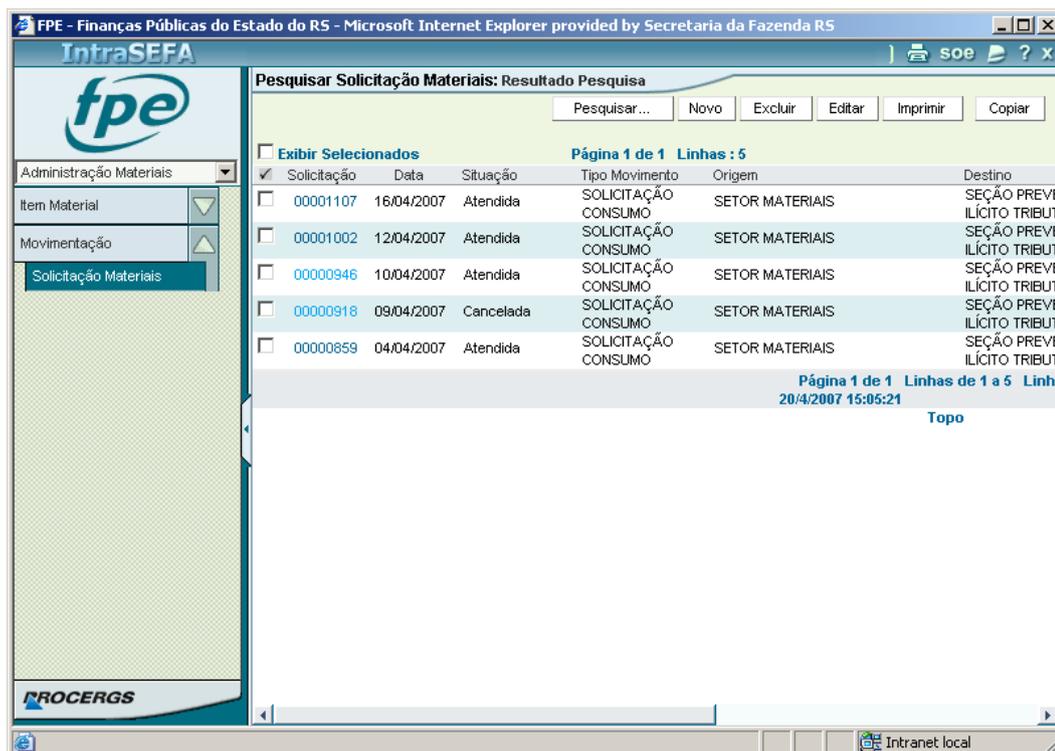
Todos os sistemas estão dentro do FPE (Finanças Públicas do Estado). O sistema orçamentário inclusive. É uma relação, conforme um entrevistado, comparável a “sistemista/montadora”. Em termos de relacionamento com o Sistema de custos, este recebe parte das informações do orçamentário, mas não fornece a ele. Com isso, preserva-se sua característica gerencial – ele foi construído exclusivamente para gestão de custos.

### **8.1.2 SAM (Sistema de Administração de Materiais)**

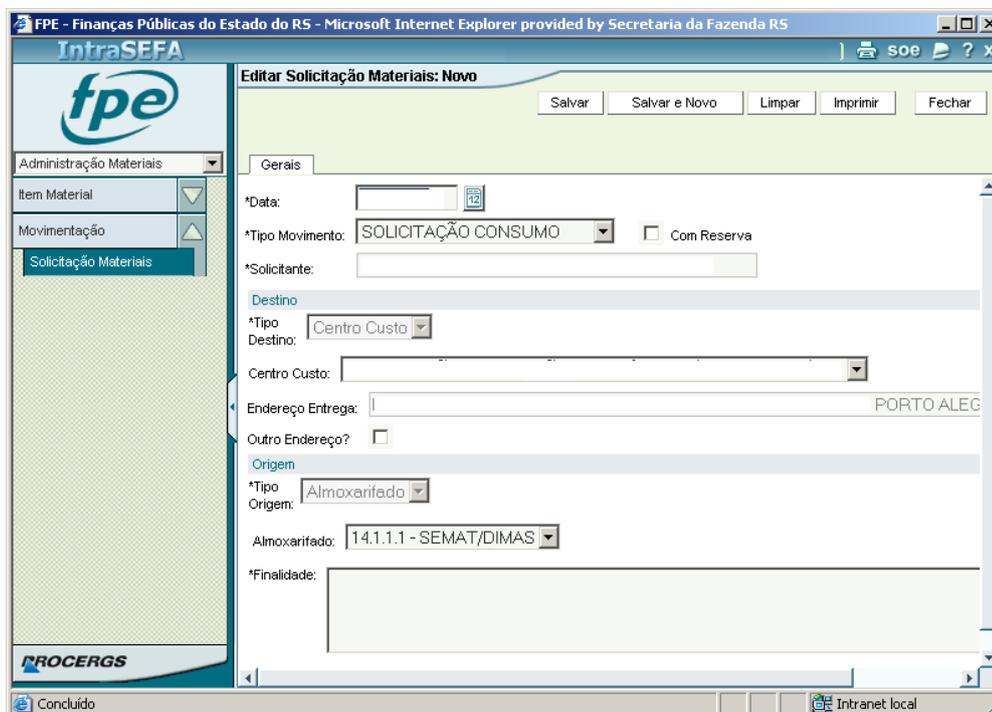
O SAM foi desenvolvido para alocar os custos de Administração de Materiais. Este sistema é de uso obrigatório em todo o Governo Estadual do Rio Grande do Sul. Alguns órgãos e escolas ainda não o utilizam, mas o seu uso será obrigatório até 2008.

O SAM é um dos sistemas que fornece dados para o SCE de forma totalmente automatizada. Ao solicitar algum material, a matrícula do servidor é requisitada e, a partir do vínculo desta matrícula, o custo do material é alocado ao respectivo centro. Se o servidor estiver vinculado a mais de um centro de custo, deverá informar a quais a despesa pertence. As vinculações entre servidores e centros de custos são definidas pelas chefias. As chefias têm liberdade para nomear todos, ou apenas parte, dos servidores para pedir custos em cada centro. Desta forma, o sistema se mantém flexível. Conforme o entrevistado: “O Estado é muito grande e tem todo tipo de situação – tem de ser flexível”.

O sistema funciona conforme a seqüência apresentada a seguir. Inicialmente, se acessa o sistema FPE (Finanças Públicas do Estado). Em seguida, o módulo solicitação de materiais. Surge a tela representada na Figura 40. Todo o histórico recente de materiais de consumo ali se encontra.



**Figura 40: Telas de Pesquisa do SAM**  
 Fonte: Dados do autor



**Figura 41: Tela de pedidos com o Centro de Custos**  
 Fonte: Dados do autor

Em seguida, clicando em material e solicitação de materiais tem-se a tela representada na Figura 41. Note-se que um dos campos é o “centro de custo” (apagado por questões de confidencialidade). Desta forma, todos os materiais são vinculados ao local onde são de fato utilizados. De outra forma, onde o custo acontece.

### 8.1.3 Sistema RHE (Recursos Humanos do Estado)

É o sistema onde estão os maiores custos do Estado, a folha de pagamento de pessoas. Ele controla e acompanha os gastos com pensões, aposentadorias, salários e demais despesas vinculadas às pessoas. Cada servidor pode acessá-lo para observar sua situação pessoal, como pode ser visto na Figura 42. Estes sistema permite aos seus administradores gerenciar a folha de pagamento do Estado, em termos de número de servidores, total de salários, etc. Como os servidores são vinculados a um ou mais centros de custos, os salários podem ser alocados pelo SCE automaticamente para cada centro de custos.

The screenshot shows the RHE system interface. At the top, there is a header with the RHE logo and user information: **Número** 2833310, **Vínculo** 2, and **Nome** Sedinei José Nardelli Beber. Below this, there is a sub-header with details: TV:EFETIVO CT:FAZENDA RJ:RJU Exerc:02/05/2007 CH Total:40H and Setor: 1400 - Secretaria da Fazenda Sit:ATIVO - Efetivo Exercício.

On the left side, there is a vertical menu with the following items: Mensagem, Retrato Funcional, Histórico Funcional, Eventos do Histórico, Contracheques, Fichas Financeiras, Comprov. Rendimentos 2006, Comprovante de Rendimentos, Frequência, Períodos Aquisitivos, Alteração de Senha, Outros Vínculos, and Encerrar.

The main content area is titled **Mensagens** and contains the text: "Existem as seguintes mensagens para você". Below this text is a table with the following data:

Rem.	Origem	Assunto	Data
<input type="checkbox"/>	Sistema RHE	Retificação Comprovante de Rendimentos Ano-base 2006	15/03/07
<input type="checkbox"/>	Sistema RHE	Fichas Financeiras!	18/04/06
<input type="checkbox"/>	Sistema RHE	Boas vindas ao novo Portal do Servidor Público do RS	27/03/06

Below the table, there is a button labeled **Remover Mensagens**.

Figura 42: Tela de Entrada para Servidor no RHE  
Fonte: Dados do autor

## **9. Anexos**

## **9.1 Anexo A: Roteiros de Entrevistas**

### **9.1.1 Roteiro para Entrevistas - Geral**

- 1) Qual sua função/serviço?
- 2) Como utiliza o software?
- 3) O que pode ser feito para aumentar a produtividade?
- 4) Como está o problema dos aposentados hoje?
- 5) Como se pode medir a produtividade?
- 6) Você conhece indicadores de eficiência e eficácia?
- 7) É possível vincular os sistemas ao orçamento?
- 8) Como podem ser comparadas diferentes área?

### **9.1.2 Roteiro para Entrevistas - GMR**

- 9) Qual o grau de maturidade do sistema?
- 10) Qual o papel da consultoria?
- 11) Ele já está sedimentado?

### **9.1.3 Roteiro para Entrevistas – Mudança Cultural**

- 12) A remuneração variável é um instrumento de mudança? O que fazer para tornar os indicadores da LRF utilizados?

- 13) Como mudar a cultura?
- 14) O legislativo acataria?
- 15) Como são utilizados os indicadores de desempenho no Estado?
- 16) O que poderia ser definido como um uso gerencial? E de custos?

#### **9.1.4 Roteiro para Entrevistas - GMD**

- 17) Qual o grau de maturidade do GMD em sua opinião?
- 18) Em que setores econômicos/do seu trabalho foi mais fácil fazer? E mais difícil?
- 19) Quais foram os problemas encontrados na implantação em termos técnicos, políticos, estruturais?
- 20) Qual o grau de detalhamento adequado para o GMD?
- 21) O que poderia ser feito para melhorar o processo, tanto no seu emprego como no Estado como um todo?
- 22) Como foi a preparação da base orçamentária? Como foram definidas as metas?
- 23) Como foram definidos os indicadores para comparação dos dados? Foi utilizado algum referencial externo?
- 24) Ao que são relacionadas às metas? Como são definidas? Como serão negociadas e atualizadas?
- 25) Quais são as medidas tomadas para corrigir anomalias no uso do GMD?
- 26) Como foi a reação das pessoas com o novo método?
- 27) Quais foram os problemas culturais enfrentados?
- 28) O que aconteceu na figura do GESIDE foi o que ocorreu no Estado?

### 9.1.5 Roteiro para Entrevistas - Indicadores de desempenho

29) Seria viável legalmente cobrar resultados em termos de eficiência e eficácia?

30) Quais seriam os empecilhos?

31) Quais são os instrumentos técnicos para viabilizar uma proposta desta natureza?

32) Quais seriam as forças de oposição para resistir a esta mudança?

### 9.2 Anexo B: A CAGE e o SCE

A Constituição de 1988 manda que todos poderes tenham órgãos de controle interno para suas contas. São esses os órgãos que, em cada entidade pública, são os responsáveis pelo desenvolvimento dos sistemas de custeio. No caso do Governo Federal, esta função é exercida pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN). A Contadoria e Auditoria Geral do Estado (CAGE) é o órgão encarregado do controle interno do governo estadual, através da auditoria e contabilidade da Administração. Orienta o administrador público quanto à utilização dos recursos públicos (CAGE, 2005; CAGE, 2006). Possui, entre outras, as seguintes atribuições:

- fazer a contabilidade e auditoria da administração direta;
- controlar o cadastro dos credores do Estado;
- acompanhar e realizar os empenhos, liquidações, credores e garantias contratuais;
- efetuar a contabilização e o controle interno da arrecadação de receitas do Estado;
- implementar ações voltadas ao controle dos custos;
- desenvolver estudos, orientar e emitir normas sobre assuntos relacionados à matéria contábil, financeira, orçamentária, patrimonial, administrativa e, sobre controle interno do Estado;
- emitir parecer sobre matéria atinente à área de controle interno;
- gerenciar o Cadastro de Fornecedores Impedidos de Licitar e Contratar com a Administração Pública Estadual – CFIL/RS;
- gerenciar o Sistema de Informações da CAGE (SINCAGE);
- gerenciar o Sistema de Administração Financeira do Estado (AFE);
- gerenciar os Módulos do Sistema Finanças Públicas do Estado (FPE) relativos ao Controle Interno do Estado;
- assessorar e treinar os usuários na utilização dos sistemas informatizados utilizados pela administração pública do Estado, pertinentes à contabilidade e execução orçamentária;
- administrar os recursos de informática no âmbito da CAGE;

- avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, na Lei de Diretrizes Orçamentárias e na Lei Orçamentária Anual;
- acompanhar e analisar a execução orçamentária do setor governamental;
- analisar e interpretar os elementos integrantes do Balanço Geral do Estado, assim como avaliar os balanços das empresas estaduais;
- efetuar vinculação dos recursos públicos, na forma da lei;
- analisar e interpretar dados oriundos de entidades do setor governamental e do setor empresarial, com vista ao fornecimento de informações de natureza gerencial e para fins estatísticos;
- manter atualizado o plano de contas bem como os ementários de receita e de despesa aplicáveis às entidades que compõem o setor governamental;
- realizar auditorias nas Autarquias, Fundações e Companhias do Estado.

### **9.2.1 O Processo de Construção do CCE, hoje SCE**

Este item objetiva descrever melhor como funcionou a construção do Sistema de Custos do Estado, inicialmente denominado Contabilidade de Custos do Estado (CCE), hoje SCE. A partir deste entendimento, é possível saber como o mesmo pode ser modificado para fornecer dados adequados à construção de indicadores de desempenho (COMO..., 2002). A Divisão do Controle da Receita e de Custos (DCRC) é a repartição da CAGE responsável pela elaboração do CCE, depois SCE. Ela tem, entre suas atribuições:

- Implementar ações voltadas ao controle e auditoria das receitas do Estado.
- Desenvolver, implementar e gerenciar o Sistema de Contabilidade de Custos da Administração Pública Estadual.
- Gerenciar o Sistema da Capacidade de Avaliação Financeira (SISCAF) e emitir o certificado de Capacidade Financeira Relativa de Licitantes.

O Sistema de Contabilidade de Custos do Estado do RS (CCE), hoje SCE, terá como abrangência a Administração Pública Direta, as Autarquias e Fundações e sua operacionalização será por Órgão, da mesma forma que opera o Sistema de Contabilidade do Estado, adotando, inclusive, os mesmos códigos de identificação de órgãos (CAGE, 2006). O plano de centros de custos na SEFAZ foi desenvolvido em consonância com a legislação que trata da estruturação da Secretaria, que seria: Decreto nº 37.297, de 13 de março de 1997 e alterações posteriores, Decretos nºs 39.898/99, 40.593/01, 40.635/01, 41.026/01, 41.893/02 e 42.359/03.

### 9.2.1.1 *Etapa 1: Desenvolvimento da Infra-Estrutura*

É composta de uma série de *softwares* e dados destinados a alimentar o sistema. O intercâmbio de dados entre os diversos bancos de dados é responsável pelo grande volume de informação presentes. Inclui, entre outros:

1. Sistema de Controle de Contratos (água, CEEE, companhias telefônicas, construções, segurança terceirizada, *softwares* terceirizados etc.).

2. Sistema de Gestão de Materiais (consumo e permanente: material de expediente, computadores etc.).

3. Sistema de Gestão de Pessoal (folha de pagamento, demissões, exonerações, controle de carreira, lotação etc.).

Esta etapa já está em andamento, com trabalho realizado pela própria SEFAZ, estando em etapa bastante avançada.

### 9.2.1.2 *Etapa 2: Cálculo de Custos a Partir do Orçamento*

Neste momento, procura-se definir quanto custa cada serviço ou produto, o que inclui:

1. Definir/criar plano de centros de custos.
2. Localização dos custos primários.
3. Revisar os sistemas.
4. Estabelecer uma Proposta de Uso: definir como o sistema em questão será utilizado. Isto implica os seguintes critérios:

- adequação às realidades de uma organização pública;
- definir sua função social;
- criar indicadores de desempenho, parte ainda não estruturada e cuja função foi atribuída a esta tese.
- definição do grau de abrangência e cobertura: definir quem será o usuário do sistema. Em princípio, serão os três poderes.



**Figura 43: Do Orçamento ao Sistema de Custeio**

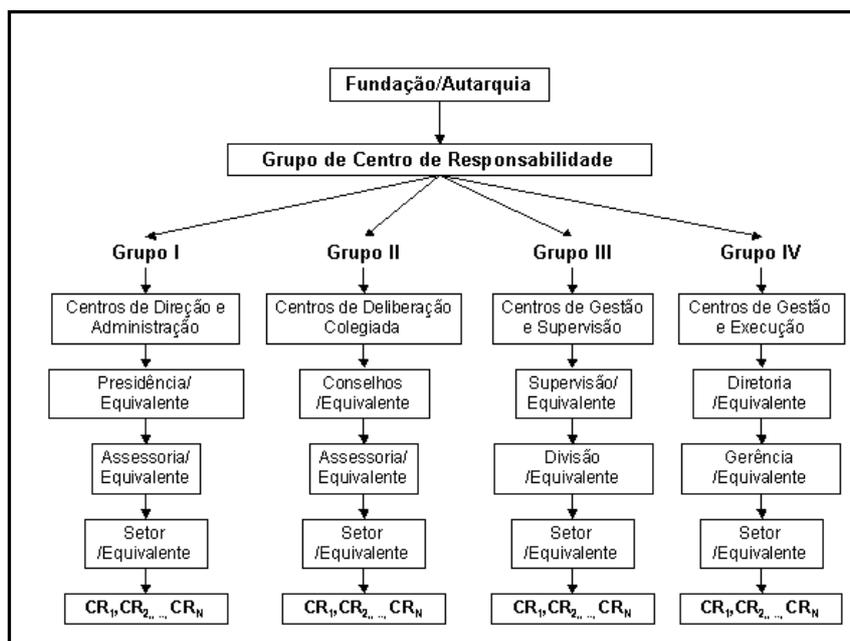
Fonte: Relatórios Internos (CAGE)

O rateio dos custos ocorre de cima para baixo dentro administração direta, de modo a alocar os custos até os menores níveis. A mesma estrutura está planejada para ser estendida a outros entes públicos e desdobrada segundo seus órgãos, conforme pode ser visto na

**Figura 44: Estrutura dos CRs outros Entes Públicos Responsabilidade**

Fonte: Dados internos, CAGE (2005)

. Cada um dos Centros de Responsabilidade é identificado por números, de modo que é possível, a partir da célula orçamentária, identificar a quantidade de recursos recebidos.



**Figura 44: Estrutura dos CRs outros Entes Públicos Responsabilidade**  
 Fonte: Dados internos, CAGE (2005)

### 9.2.1.3 *Etapa 3: Fases de Desenvolvimento e Implementação do CCE, hoje SCE*

O CCE, hoje SCE está arquitetado para ser desenvolvido em três macrofases (MF), cujas configurações objetivam, além da racionalidade na execução dos trabalhos, mensurar e disponibilizar informações e dados imediatos que impactam na otimização do gasto público. Note-se como a construção das macrofases segue as etapas propostas por autores da área de custos, tais como Bornia (2002), Cogan (2002) e Hansen e Mowen (2001).

### 9.2.1.4 *Macrofase I – Setorização dos Gastos e Custos*

Esta fase compreende as definições e o desenvolvimento da metodologia de setorização dos componentes físicos e monetários dos gastos/custos com aberturas

em níveis da estrutura organizacional dos órgãos/entidades e da classificação orçamentária das despesas.

**Tabela 23: Gastos e custos setoriais com abertura em nível de estrutura organizacional e da classificação orçamentária de despesas**

ESTRUTURA ORGANIZACIONAL		Classificação Orçamentária da Despesa						
		1	2	3	4	5	6	
1	ÓRGÃO/ENTIDADE	Categorias Econômicas	Grupo de	Natureza da	Modalidade da Aplicação	Elementos	Rubricas	Itens
2	DEPARTAMENTO E/OU EQUIVALENTE							
3	DIVISÃO E/OU EQUIVALENTE							
4	SEÇÃO E/OU EQUIVALENTE							
5	CENTRO DE CUSTO							

Fonte: CAGE, 2006.

A definição e organização de um plano de centros de custos constituem a primeira e imprescindível tarefa a ser executada na implantação de um sistema de contabilidade de custos, seja em uma instituição pública ou da iniciativa privada. No caso do Poder Executivo do Rio Grande do Sul, a delimitação precisa dos gastos/custos por área ou por unidade executora do orçamento público constitui base fundamental de todo o sistema porque a realização de todas as despesas exige base legal. A Administração Pública Estadual é dotada de uma estrutura hierárquica com elevado grau de uniformidade estabelecida em normas legais, com aberturas em departamentos, divisões, seções ou designações equivalentes. Nesse sentido, e com vistas à mensuração dos gastos/custos nos seus vários núcleos de gestão, a planificação dos centros de custos molda-se, sempre que tecnicamente possível, à estrutura organizacional dos órgãos/entidades.

Os Centros de Custo são o menor nível estabelecido de desdobramento e mensuração do custo por local ou setor de ocorrência num órgão/entidade (BORNIA, 2002; COGAN, 2002; HANSEN; MOWEN, 2001). A criação de centros de custos obedece, em princípio, a mesma estrutura dos órgãos/entidades e alguns postulados, tais como:

- **homogeneidade funcional:** um centro de custo, para se caracterizar como tal, deve ter, em primeiro lugar, um escopo homogêneo à sua função. Podem ser, assim, agrupados em um mesmo centro vários locais sendo seu escopo

semelhante em termos funcionais. Como exemplo: Agências e Escritórios, adidas do DRPE.

- **locais físicos semelhantes:** o critério de setorização pode obedecer também ao da localização física semelhante. Exemplo: Áreas de apoio ao Gabinete e os próprios Gabinetes: do Secretário, do Diretor, do Chefe da Divisão.
- **unidade de responsabilidade:** considera-se como o critério mais importante, pois a estruturação dos centros de custos tende a moldar-se homogeneamente dentro da divisão hierárquica do Órgão, embora o centro de custos e o organograma de cada Órgão não sejam iguais, devem manter equivalência entre si, possibilitando, dessa forma, os devidos enquadramentos.

Como regra geral adotada pela contadoria, tem-se que podem existir vários centros de custos para uma mesma chefia, mas não podem existir mais de uma chefia para um mesmo Centro de Custo.

**Tabela 24: Estruturação dos grupos de Centros de Custos**

<b>GR</b>	<b>CENTROS DE DIREÇÃO</b>	<b>CENTROS DE SUPERVISÃO</b>	<b>CENTROS DE EXECUÇÃO</b>
<b>DP/E</b>	Gabinete do Governador/ Secretário/Presidente	SUPERVISÃO OU EQUIVALENTE	DEPARTAMENTO OU EQUIVALENTE
<b>DV/E</b>	ASSESSORIA OU EQUIVALENTE	DIVISÃO OU EQUIVALENTE	DIVISÃO OU EQUIVALENTE
<b>SÇ/E</b>	SEÇÃO OU EQUIVALENTE	SEÇÃO OU EQUIVALENTE	SEÇÃO OU EQUIVALENTE
<b>CC</b>	CC1, CC2 ...n	CC1, CC2 ...n	CC1, CC2 ...n

Fonte: CAGE, 2005, 2006.

Entende-se por grupo de centros de custos a reunião de centros, cujas atividades apresentam homogeneidade entre si. Como exemplo, as atividades pertinentes às funções de direção, supervisão e execução, em que as primeiras caracterizam atividades meio e a última às atividades-fim de uma Secretaria, Autarquia e ou Fundação. Os grupos de centros de custos identificados na Administração Direta, Autarquias e Fundações, observada a legislação específica que trata da estruturação dos órgãos, são os seguintes:

- **Grupo I – Centros de Direção (CD):** abrangem a Direção Superior de cada Secretaria, Fundação e/ou Autarquia (Gabinete de Secretários, Presidentes, etc) e os níveis hierárquicos diretamente enquadrados nesse nível superior. Igualmente, as Assessorias estão classificadas nesse grupo de Centros;
- **Grupo II – Centros de Supervisão (CS):** são as atividades administrativas internas, geralmente encontradas nas Supervisões, onde habitualmente se desenvolvem ações gerenciais internas, sem se relacionar diretamente com a execução de tarefas que cumprem a finalidade específica da Secretaria, Fundação ou Autarquia. Na Secretaria da Fazenda, os Centros de Supervisão estão, sobretudo, concentrados nas Supervisões de Administração (SUPAD), de Sistema de Informação (SSI) e de Desenvolvimento Organizacional e Qualidade (SUDESQ) delas fazendo parte as Divisões Seções, Setores etc. Por exemplo, na SUPAD, temos a Divisão de Recursos Humanos, a Seção de Valorização Funcional (SEVAL) e Seção de Cadastro e Benefícios (SECAB) e outras. Quanto ao Grupo de Supervisão, além do cunho interno, em algumas Secretarias se percebe a existência de atividades amplas, que afetam as demais, por exemplo, a CELIC e a SUTERGS na Secretaria de Administração. Nas fases de cálculo, onde serão mensurados os custos dos objetos finais em cada centro dos Grupos de Execução, ficará evidenciada a utilidade prática de tal conceito ou diferenciação na estruturação de modelos numéricos específicos.
- **Grupo III – Centros de Execução (CE):** nesse nível identificam-se em cada Secretaria, Autarquia ou Fundação as atividades compreendidas na área principal de sua competência. Por exemplo, na Secretaria da Fazenda, o Departamento da Receita Pública Estadual (DRPE), O Departamento da Despesa Pública Estadual (DDPE), a Contadoria e Auditoria-Geral do Estado (CAGE) e a Loteria do Estado do Rio Grande do Sul (LOTERGS).

Conceitualmente, a mesma dinâmica de enquadramento na estruturação do plano de centros de custos da Administração Direta é aplicável às Autarquias e Fundações o que permite uma padronização de estruturação de planos de setorização dos gastos/custos. A Tabela 25: apresenta um código para facilitar a visualização de toda a sistemática. Em seguida, Tabela 27 apresentam-se exemplos de códigos completos. A importância dos códigos está, conforme já visto, na flexibilidade que permite para rastrear os custos.

**Tabela 25: Estrutura do Código do Centro de Custos Combinado com o Conceito de Grupo de Centro de Custos**

NÍVEIS ORGANIZACIONAIS	00	0	000	000	000	0000
ORGÃO/ENTIDADE	↑	↑	↑	↑	↑	↑
GRUPO DE CENTROS DE CUSTOS		↑	↑	↑	↑	↑
DEPARTAMENTO OU EQUIVALENTE			↑	↑	↑	↑
DIVISÃO OU EQUIVALENTE				↑	↑	↑
SEÇÃO OU EQUIVALENTE					↑	↑
Centro de Custo						↑

Fonte: CAGE, 2005, 2006.

**Tabela 26: Exemplo do Código**

CÓDIGO ESTRUTURADO	NOME	CH. E
14.0.000.000.000.0000	SECRETARIA DA FAZENDA	-
14.5.000.000.000.0000	CENTRO DE EXECUÇÃO	14
14.5.060.000.000.0000	DEPAR DA RÉCEITA PÚBLICA ESTADUAL	5
14.5.060.175.000.0000	DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO	60
14.5.060.175.450.0000	SEÇÃO DE TRANS DE MERCADORIAS	175
14.5.060.175.450.2840	Seção de Trânsito de Mercadorias	450
14.5.060.175.450.2841	Posto Fiscal – Iraí	450
14.5.060.175.450.2842	Posto Fiscal – Goio-en	450
14.5.060.175.450.2860	Posto Fiscal – Barracão	450

Fonte: CAGE, 2005, 2006.

### 9.2.1.5 Apropriação dos Gastos/Custos aos Centros de Custos e vinculação com a classificação orçamentária

Estabelecidas as definições, delimitações e metodologia de planificação dos centros de custos, na seqüência, buscam-se os critérios, conceituação, formação e mecânica de apropriação dos custos/gastos aos Centros de Custos.

O sistema de contabilidade adotado pela Administração Pública Brasileira contempla um plano de contas, praticamente padronizado, que propicia um grau bastante amplo de classificação e abertura de dados e valores, oferecendo assim, a partir da Classificação Orçamentária da Despesa, os fundamentos e critérios para a conceituação e definições da formação dos gastos/despesas a serem coletados e alocados aos centros de custos. Nesse sentido, a apropriação dos gastos/custos aos centros de custos leva em conta os critérios e aberturas previstas na classificação orçamentária da despesa do Estado (Portaria Interministerial nº 163, de 4 de maio

de 2001) e, em decorrência, cada centro deve apresentar a possibilidade de identificação e análise dos componentes físicos e monetários dos gastos/custos por:

- **categoria econômica da despesa:** abrem a despesa pública em Despesa Corrente ou Despesa de Capital;
- **grupos de natureza da despesa:** caracterizam a aplicação dos recursos em Pessoal e Encargos, Juros e Encargos da Dívida, Outras Despesas Correntes, Investimentos, Inversões Financeiras e Amortização da Dívida;
- **modalidade de aplicação:** representam o modo pelo qual os recursos são alocados, ou seja, se os recursos são aplicados diretamente no atendimento das despesas do Estado no cumprimento de seus objetivos, ou se através de transferências a outras esferas de governo ou a instituições públicas ou privadas, tenham estas últimas fins lucrativos ou não;
- **elementos:** definem mais precisamente o objeto da despesa, dos quais são exemplos: Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Civil, Salário-família, Pensões, entre outros;
- **rubrica:** representa o maior grau de detalhamento de classificação da despesa pública; e
- **item:** representa a abertura mais analítica a ser apresentada pelo sistema de custo, em termos de especificação do gasto/despesa setorial ou estrutural.

Entende-se como gasto/custo próprio setorial, aquele gerado e absorvido por um determinado centro de custo. Distingue-se, nesse sentido, do custo gerado em local diverso daquele que o suporta. Como exemplos, citam-se os centros responsáveis pela prestação de serviços internos como manutenção e almoxarifado, cujos custos são transferidos ou redirecionados a outros, de acordo com critérios previamente definidos. A utilização dos critérios de rateio utiliza a divisão entre custos diretos e indiretos, aqui denominados, respectivamente, de custos específicos e compartilhados. São assim definidos:

- **custo específico:** é aquele cujo fato gerador é diretamente identificado e absorvido integralmente por um determinado centro de custos. Como exemplo, os custos de pessoal e encargos, custos de materiais requisitados, a conta telefônica que é possível de ser decomposta por ramal. A rigor, esta seria a situação ideal de apropriação de um custo, visto que o usuário facilmente pode reconhecer a gênese do gasto/custo originado em seu setor. Em termos de coleta e alocação, em cada evento gerador, sempre que um valor se enquadra na categoria de tipo específico, mediante associação do mesmo com as variáveis identificadoras, como: centro de custos (conceito BDP), matrícula etc., é possível sua apropriação diretamente ao respectivo centro de custo (conceito no SCE).
- **custo compartilhado:** é aquele cujo fato gerador não é diretamente identificado no centro de custo causador e, nesta situação, seu montante é distribuído internamente entre centros de custos, dentro do princípio causal, através de direcionadores estruturados em Tabelas de Parametrização

(rateio). Constituem exemplos de custos compartilhados: energia elétrica, água, contratos de serviços externos de manutenção, compostos por mais de um beneficiário. Para a coleta e alocação desses custos, é necessário estabelecer regras de compartilhamentos baseadas no consumo aparente de cada centro de custos.

Finalmente, foi definido o momento em que ocorre a alocação do custos, o que ficou definido como eventos geradores. Entendem-se como eventos geradores os fatos e acontecimentos que determinam o momento da coleta e apropriação de um gasto/custo num Centro de Custos. Como exemplo, a liquidação da despesa habilita a imputação de um valor a uma determinada área de responsabilidade e a emissão da folha de pagamentos permite a apropriação dos custos de pessoal nos centros, da mesma forma que a requisição e a entrega de um material pelo almoxarifado.

#### *9.2.1.6 Mecanismos de Apropriação dos Gastos/Custos aos Centros de Custos a partir dos múltiplos bancos de dados do Estado*

Entende-se por mecanismos de alocação dos gastos/custos aos centros de custos a técnica de combinação de tabelas relacionais dos sistemas geradores de dados, tais como o BDP/FPF, FPE modulo FPA, AFE, etc., pelas quais são direcionados os componentes físicos e monetários dos gastos/custos para aos CCs no SCE. Os relacionamentos dar-se-ão basicamente entre as tabelas dos centros de custos do SCE; da Classificação Orçamentária da Despesa (AFE/FPE) e das variáveis de cálculo do custo (matrícula, código de pessoa, Centro de Custo (CC) no BDP (antigo Banco de Dados de Pessoal, hoje RHE – Recursos Humanos do Estado), Unidade Executora (UE) no FPE, FPA etc.).

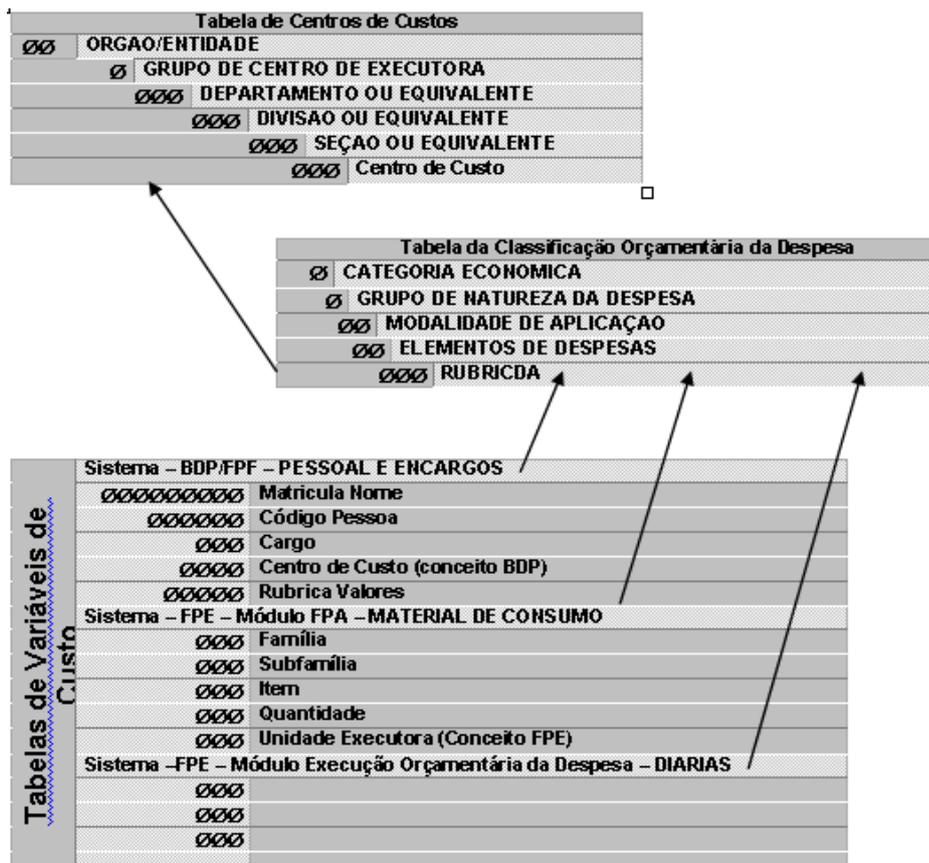


Figura 45: Alocação de Custos dos bancos de dados aos Centros de Custos  
Fonte: CAGE (2005, 2006)

### 9.2.1.7 Macrofase II – Repasse dos Custos de Apoio sobre as Atividades-Fim

Essa segunda grande fase corresponde ao estágio de avaliação de custos de rateio das atividades de apoio sobre as atividades-fim, cujos procedimentos básicos serão os seguintes:

- definição dos mecanismos e procedimentos de ajustes dos custos primários relativos a valores não-integrantes do custo objeto, tais como: transferências de recursos para atender a despesas de outras esferas de governo, obrigações assumidas, por conta de absorção de acervos de empresas liquidadas, despesas com inativos, pensões etc.;
- definição e identificação de medidas que expressem uma relação de causa e efeito entre os serviços recebidos e os custos a serem atribuídos, ensejando a apropriação dos custos das unidades diretas e de supervisão, às unidades de execução. Dessa forma, estruturam-se critérios de rateio e a ordem de alocação desses custos.

Os custos acumulados num centro de custos de um órgão qualquer podem, em tese, também ser rateados para centros de custos de outros, na medida em que deles se beneficiarem as atividades-fim destes órgãos.

### 9.2.1.8 *Macrofase III – Apuração dos Custos dos Serviços, Bens e Produtos*

Essa terceira fase é, então, aquela em que se procederá a avaliação do custo do objeto em si. Combinando os elementos físicos e monetários integrantes dos produtos/serviços prestados, encontra-se o correspondente custo unitário do objeto avaliado (produtos/serviços processados nas atividades-fim), como por exemplo: o custo do produto (FEPS), custo do ensino de um aluno, o custo de tratamento de um paciente, custo do serviço médico-ambulatorial por paciente, o custo da emissão do Certificado de Capacidade Financeira Relativa de Licitante etc., bem como o custo de um projeto ou de uma atividade que concorrem para a execução de um programa de governo o que, por conseqüência, oportunizará o conhecimento do custo total deste programa.

### 9.2.1.9 *Visão Integrada das Macrofases I, II e III*

Recapitulando o que consta nos subcapítulos anteriores, vislumbra-se o esquema lógico de desenvolvimento, implementação e avaliação de custos para o SCE:

**Tabela 27: Resumo das Macrofases**

MF I	a) Delimitação e planificação dos Centros de Custos; e b) Especificação dos critérios, regras e mecanismos de apropriação dos custos nos Centros.
MF II	Ajustes dos gastos/custos primários, definição e identificação de critérios de repasse dos custos de supervisão e de apoio sobre os centros de execução.
MF III	Cálculo e apuração do custo dos objetos em si (serviços e bens disponibilizados à sociedade, atividades, projetos e programas de governo).

Fonte: CAGE, 2006.

Existe uma série de pendências e dúvidas que estão sendo discutidas internamente:

- As informações serão públicas até que ponto?
- Outros órgãos de Estado (SRF (Secretaria da Receita Federal), outras SEFAZ etc.) poderão ter acesso?

- Desenvolver um cronograma de implantação?
- Como revisar (d)o que já foi feito? Como estabelecer um calendário de manutenção.

O sistema deve estar concluído até o início do ano que vem. Em princípio, todo o sistema e seus dados serão de acesso público, dentro da filosofia de transparência adotada pelo Estado. Deverá haver algumas exceções por motivos de força maior, como ações especiais da Brigada Militar, mas essas serão algumas poucas exceções.

### 9.3 Anexo C: Indicadores de Impacto

#### Indicadores de Impacto

Programa Nacional de Apoio à Administração Fiscal para os Estados  
Brasileiros – PNAFE.

Indicadores de Impacto – 2002 para o Rio Grande do Sul

<b>Indicadores</b>	<b>Fórmula de Cálculo</b>	<b>Conceitos a serem utilizados</b>
1. Previsão e realização de receita orçamentária	$\frac{\text{Receita total realizada}}{\text{Receita Total orçada}}$	Receita Total Realizada: valor das receitas correntes Receita total Orçada: fixada no orçamento inicial
2. Previsão e realização do gasto público	$\frac{\text{Despesa total empenhada}}{\text{Despesa total orçada}}$	Despesa total empenhada: valor das despesas empenhadas no exercício. Despesa total orçada: valor fixado no orçamento inicial.
3. Equilíbrio orçamentário corrente	$\frac{\text{Receita corrente realizada}}{\text{Despesas correntes realizadas}}$	Receita corrente realizada: valor total das receitas correntes no balanço. Despesa total orçada: despesas realizadas conforme balanço.
4. Custo da Administração Fazendária	$\frac{\text{Despesa da Adm. Fazendária}}{\text{Receitas correntes realizadas}}$	Despesa da Administração Fazendária: valor total das despesas (corrente + capital), exceto inativos e pensionistas. Receita corrente realizada: igual ao indicador 3..
5. Entidades do orçamento que utilizam sistema integrado de administração financeira.	$\frac{\text{Entidades on line c/ sist. Integrado}}{\text{Total de entidades orçamentárias}}$	Entidades on line c/ sist. Integrado: número de entidades gestoras interligadas com o FPE. Total de entidades orçamentárias: quantidade total de unidades gestoras do orçamento, inclusive para fundos.
6. Volume registrado on line em sistema integrado de administração financeira.	$\frac{\text{Valores empenhados com registro on-line}}{\text{Despesa total empenhada}}$	Valores empenhados com registro on line: valor das despesas empenhadas o sistema integrado. Despesa total empenhada: valor das despesas empenhadas no exercício.
7. Participação da receita tributária no PIB.	$\frac{\text{Receita tributária arrecadada}}{\text{PIB do Estado}}$	Receita tributária arrecadada: valor da receita própria, inclusive acréscimos legais. PIB do Estado: PIB estadual.
8. Concentração da Arrecadação	$\frac{\text{Quantidade arrecadam 50\%}}{\text{Quantidade de inscritos}}$	Quantidade arrecadam 50%: número de contribuintes para alcançar metade da arrecadação. Quantidade de inscritos: total de inscrições em 31 de dezembro.
9. Participação de declaração na base cadastral	$\frac{\text{Total de declarantes do ICMS}}{\text{Total de inscritos no cadastro ativo}}$	Total de declarantes do ICMS: quantidade efetiva de empresas/produtores que prestam algum tipo de declaração. Quantidade de inscritos: total de inscrições em 31 de dezembro.
10. Declarações em meio	$\frac{\text{Declarações em meio}}{\text{Declarações em meio eletrônico}}$	Declarações em meio eletrônico:

eletrônico	<u>eletrônico</u> Total de declarações recebidas	quantidade de qualquer declaração (disquete, Internet, etc.) recebidas. Total de declarações recebidas: total no exercício em qualquer meio..
11. Volume de arrecadação validada <i>on line</i> no ato de pagamento.	<u>Receita validada on line</u> Receita tributária arrecadada	Receita Validada <i>on line</i> : valor da receita própria de tributos validade na rede bancária e com transmissão eletrônica. Receita tributária arrecadada: valor da receita própria, inclusive acréscimos legais.
12. Quantificação das ações de cobrança.	<u>Quantidade de ações de cobrança</u> Quantidade total de débitos vencidos	Quantidade total de ações de cobrança: ações de cobrança de débitos vencidos, exceto em execução judicial. Quantidade total de débitos vencidos: em data de 31 de dezembro.
13. Receita Tributária recuperada pela ação do órgão.	<u>Recebimento de débitos vencidos</u> Estoque de débitos vencidos	Recebimento de Débitos Vencidos: valor total de débitos tributários recebidos na esfera administrativa. Estoque de débitos vencidos: valor total do estoque de débitos tributários em 31 de dezembro.
14. Volume de receita tributária em atraso.	<u>Estoque de débitos vencidos</u> Receita tributária arrecadada	Estq de débitos vencidos: item 13. Receita tributária arrecadada: item 7.

#### **9.4 Anexo D: Formalização do PPE – Prêmio de Produtividade e Eficiência**

O Prêmio de Produtividade e Eficiência (PPE) foi criado a partir da paralização dos Agentes Fiscais do Tesouro do Estado (AFTEs) realizada no final de 2005. Foi também devido a esta paralisação que o Governo do Estado decidiu abrir o concurso para os novos fiscais. O PPE se transformou, pelo seu caráter variável, em um poderoso instrumento de motivação na SEFAZ do Rio Grande do Sul. Sua composição envolve uma série de itens quantitativos e qualitativos, como atendimento, com ponderações diversas. O número de pontos é proporcional ao valor extra recebido tanto por AFTEs como pelos Técnicos do Tesouro do Estado (TTEs). O seu caráter gerencial apresenta-se na escolha das ponderações, que podem transformar em prioridade um item de avaliação pelo aumento dos pontos dados.

A sua implementação aumentou a cobrança entre os servidores, pois as falhas que por ventura ocorrerem representam uma diminuição de renda. Além disso, através de e-mails mensais, como o apresentado a seguir, o diretor da receita mantém todo o grupo informado sobre o andamento do sistema. De acordo com informações internas, diversos indicadores hoje no Rio Grande do Sul estão entre os melhores do Brasil (como a arrecadação de IPVA) ou mesmo em termos mundiais (como o baixo índice de contribuintes que não entregam a Guia de Arrecadação pela Internet).