



Ministério da Saúde

FIOCRUZ
Fundação Oswaldo Cruz



Elaine das Graças Valença Pimentel

A Contabilidade como Ferramenta Gerencial no Serviço Público:

Um Estudo de Caso na Casa de Oswaldo Cruz

Rio de Janeiro

2019

Elaine das Graças Valença Pimentel

A Contabilidade como Ferramenta Gerencial no Setor Público:

Um Estudo de Caso na Casa Oswaldo Cruz

Trabalho apresentado ao Programa do Mestrado Profissional em Política e Gestão de Ciência, Tecnologia e Inovação em Saúde da Escola Nacional de Saúde Pública Sérgio Arouca, na Fundação Oswaldo Cruz, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Saúde Pública.

Orientador Prof. Doutor José Manuel Santos de Varge Maldonado

Coorientador Prof. Mestre: Roberto Pierre Chagnon

Catálogo na fonte
Fundação Oswaldo Cruz
Instituto de Comunicação e Informação Científica e Tecnológica em Saúde
Biblioteca de Saúde Pública

P644c Pimentel, Elaine das Graças Valença.

A contabilidade como ferramenta gerencial no
serviço público: um estudo de caso na Casa Oswaldo
Cruz / Elaine das Graças Valença Pimentel. -- 2019.
93 f.

Orientador: José Manuel Santos de Varge
Maldonado.

Coorientador: Roberto Pierre Chagnon.

Dissertação (mestrado) – Fundação Oswaldo
Cruz, Escola Nacional de Saúde Pública Sergio
Arouca, Rio de Janeiro, 2019.

1. Contabilidade. 2. Organização e Administração.
3. Administração Pública. 4. Custos e Análise de
Custo. 5. Setor Público. 6. Institutos Governamentais
de Pesquisa. I. Título.

CDD – 23.ed. – 657.835

Elaine das Graças Valença Pimentel

A Contabilidade como Ferramenta Gerencial no Setor Público:

Um Estudo de Caso na Casa Oswaldo Cruz

Trabalho apresentado ao Programa do Mestrado Profissional em Política e Gestão de Ciência, Tecnologia e Inovação em Saúde da Escola Nacional de Saúde Pública Sérgio Arouca, na Fundação Oswaldo Cruz, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Saúde Pública.

Aprovada em: 10/04/2019

Banca Examinadora

Prof. Dr. Francisco Javier Uribe Rivera
Escola Nacional de Saúde Pública
Fundação Oswaldo Cruz

Prof. Dr. Diego Vaz Bevilaqua
Casa de Oswaldo Cruz
Fundação Oswaldo Cruz

Prof. Dr. José Manuel Santos de Varge Maldonado (Orientador)
Escola Nacional de Saúde Pública
Fundação Oswaldo Cruz

Prof. Mestre: Roberto Pierre Chagnon (Coorientador)
Escola Nacional de Saúde Pública
Fundação Oswaldo Cruz

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a minha família que sempre foi a base de tudo na minha vida. Nela sempre tive o exemplo do amor, da honestidade, do ganho com esforço e com o trabalho. Agradeço o incentivo, o amor e principalmente a paciência, pois nesses dois últimos anos tiveram que me aturar constantemente falando sobre o mestrado. Ouviram pacientemente sobre meus medos, minha angústias, meus resultados. Além de me ouvirem, participaram ativamente da construção da dissertação. Minha irmã Iracema foi minha leitora constante. Meu marido e meus filhos, grandes incentivadores em todos os momentos. Minha irmã Alice rezando por mim para que eu tivesse paciência e tranquilidade.

Agradeço também a minha grande amiga Air, que em todos os momentos que nos encontrávamos dizia que estava rezando por mim para que eu continuasse com força e coragem.

Agradeço aos estimados colegas da turma pela alegria das aulas e pelo constante incentivo nas apresentações dos trabalhos.

Agradeço ao meu querido orientador José Maldonado pela paciência e dedicação. Com comentários precisos e esclarecedores trouxe luz onde antes havia escuridão.

Agradeço a minha querida vice-de-gestão da Casa de Oswaldo Cruz que desde o início foi grande incentivadora, além de oferecer contribuições preciosas. Leninha é daquelas pessoas que tem conhecimento e quer que todos também tenham.

Agradeço a minhas amigas de mestrado da COC, Luciana Garcez e Paula Almeida, que foram meu grupo em quase todos os trabalhos do mestrado e contribuíram para que tudo fosse mais fácil.

Agradeço a todos os entrevistados, pois eles foram uma parte muito importante da pesquisa. Abrindo mão muitas vezes dos seus afazeres, que nessa área são muitos, para me atenderem e enriquecerem a minha dissertação com suas falas sinceras, reais, altamente profissionais e com muito compromisso com a gestão pública.

E acima de tudo agradeço a Deus que colocou todas essas pessoas maravilhosas no meu caminho para que tudo desse certo.

Se o homem conhecesse a extensão dos recursos que nele habitam, ficaria deslumbrado. Não mais temeria o futuro, tampouco se julgaria fraco.

Leon Denis

RESUMO

A contabilidade brasileira, seguindo uma tendência mundial, vem sofrendo mudanças com o passar dos anos com o objetivo de se harmonizar ao máximo com a contabilidade internacional, possibilitando aos investidores estrangeiros uma análise mais clara das suas demonstrações contábeis. Nesse contexto também a contabilidade pública teve que se adequar para se aproximar cada vez mais da contabilidade privada e conseqüentemente da internacional. Se antes a sua existência era vista com a finalidade específica de atender exigências legais e tributárias, hoje sua função vai muito além disso: precisa ofertar informações que possibilitem aos gerentes subsídios estratégicos para tomadas de decisões. Neste contexto a contabilidade gerencial pode possibilitar aos gestores públicos não apenas informações de gastos, mas trabalhar outras questões: como economizar sem comprometer a excelência; como demonstrar para a sociedade a importância de todas as atividades que aquele órgão executa apresentando um verdadeiro mapa da produção da instituição; quantos atendimentos, quantos profissionais qualificados, quanta geração de conhecimento resultou aquele investimento para a sociedade. Mas, é preciso incentivar nos gestores públicos essa cultura da contabilidade gerencial, porque mesmo o governo oferecendo ferramentas, através de sistemas integrados como o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal-SIC, ainda é baixo o número de organizações públicas que fazem uso da informação gerencial. A pesquisa buscou então comprovar se a Contabilidade Gerencial está de fato colaborando com o aperfeiçoamento da gestão na Casa de Oswaldo Cruz-COC, Unidade Técnico-científica da Fundação Oswaldo Cruz-FIOCRUZ. Através de trabalho de campo, aplicando-se entrevista semiestruturada, levantou-se junto aos atores das áreas orçamentária, financeira, contábil, de planejamento e da qualidade os desafios e atributos para sua implantação na COC e também em outras Unidades da Fiocruz, de forma a traçar um paralelo entre elas. Apurou-se que as ferramentas produziram resultados positivos, trazendo para a gestão informações fundamentadas para o planejamento, o controle e a tomada de decisão. Além de contribuir para o profissionalismo da gestão e a transparência dos resultados para a sociedade e a própria organização. Do mesmo modo que colaboraram com as atividades diárias, propiciando mais celeridade na obtenção das informações. Mesmo com os efeitos positivos produzidos pelas ferramentas, sua aplicação é resultante mais de atos isolados de atores das Unidades do que de uma política efetivamente estruturada para geração e utilização de dados gerenciais. Ficou explícito também nos resultados o papel fundamental que a alta direção tem na disseminação da prática gerencial nas organizações.

Palavras chave: contabilidade gerencial, contabilidade governamental, contabilidade pública, custos no serviço público, qualificação dos gastos públicos, nova administração pública

ABSTRACT

The Brazilian accounting, following a worldwide tendency, has been suffering changes over the years, with the goal to harmonize the maximum with the international accounting, making possible to the foreign investors a more clear analysis from their accounting demonstrations. In this context too, public accounting had to adapt to approach private accounting and consequently, international. Besides the structural changes, the accounting has been undergoing changes of its attributions. If before it's existence was seen with the specific finality of meeting legal and tributary requirements, today, its function goes much further than that. Accounting needs to: offer information enabling the managers strategic subsidies for the making of decisions, through exchanging with other areas, gathering management data, which well used, can be the differential for an institution. In this context management accounting can enable the public managers, not only costs information, but, work with questions such as: how to save money without compromise excellency; how to demonstrate to society the importance of all activities that agency performs, showing a true map of production of the institution; the number of customers service, qualified professionals and how much generation of knowledge was resulted from that investment to the society. However, its necessary to encourage in the public managers, the culture of management accounting because, even the govern offering tools, through the integrated systems such as the Sistema de Custos do Governo Federal(SIC), it's still low the number of public organizations that make use of management information. The search seek to prove if the Management Accounting is actually collaborating with the improvement of Casa de Oswaldo Cruz(COC), Unidade Técnico-científica da Fundação de Oswaldo Cruz-FIOCRUZ management. The challenges and attributions for its implementation were presented. It was sought too, the investigations of other unities of Fiocruz and the application of the management tools and their results in way to make a comparison with COC. It was found that the tools produced positive results, bringing to the management fundamental information's for the planning, the control and the making of decisions. Besides, contributing to the professionalism of management and the transparency of results for the society and their own organization. It was made explicit too, in the results the key role that the high management has in the dissemination of management practice in the organizations.

Key words: Management accounting, government accounting, public accounting, costs in the public service, qualification of public spending, new public administration

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	1
1.1	Contextualização.....	1
1.2	Problema.....	2
1.3	Objetivos Gerais e Específicos.....	4
1.4	Justificativa e Relevância do Tema	4
2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	6
2.1	Contabilidade.....	6
2.1.1	Contabilidade Gerencial.....	8
2.1.1.1	Planejamento.....	13
2.1.1.2	Controle Interno.....	15
2.1.2	Contabilidade Pública.....	17
2.2	Administração Pública Gerencial.....	23
2.2.1	No Mundo.....	23
2.2.2	No Brasil.....	26
2.3	Harmonização com as normas contábeis internacionais do setor público	31
3	METODOLOGIA.....	36
4	RESULTADOS E VIABILIDADE.....	40
4.1	Ferramentas Gerenciais das Unidades da Fiocruz	40
4.2	Ferramentas Gerenciais da COC.....	63
5	Conclusões.....	70
6	Bibliografia.....	73
	Anexos	78

Lista de Quadros

Quadro 1 - Diferenças entre a Contabilidade Gerencial e a Contabilidade Financeira	09
Quadro 2 - Artefatos tradicionais e modernos da Contabilidade Gerencial	09
Quadro 3 – Definições dos Artefatos Tradicionais da Contabilidade Gerencial	11
Quadro 4 – Definições dos Artefatos Modernos da Contabilidade Gerencial	12
Quadro 5 – Princípios do Planejamento	15
Quadro 6 – Objetivos do Controle Contábil e Administrativo ou Operacional	16
Quadro 7 - Características dos Sistemas de Contabilidade Pública no Brasil	18
Quadro 8 - Por que é importante adotar um sistema de informações sobre custos na Administração Pública	29
Quadro 9 - Terminologia Contábil para Sistema de Custos	30
Quadro 10 - Métodos de Custo	30
Quadro 11 - Sistemas de Acumulação	31
Quadro 12 - Características do Registro e da Informação Contábil no Setor Público	33
Quadro 13 - Linha do Tempo de Custos no Setor Público no Brasil	34
Quadro 14 - Perfil dos Atores	42
Quadro 15 – Ferramentas Utilizadas	44
Quadro 16 - Utilização das Ferramentas Gerenciais	53
Quadro 17 - Fatores Positivos na adoção das Ferramentas Gerenciais	55
Quadro 18 - Adotar custos para atingir quais objetivos	57

Lista de Anexos

Anexo 1 - Termo de compromisso de utilização de dados (TCUD)	78
Anexo 2 - Termo de consentimento livre e esclarecido (TCLE)	79
Anexo 3 - Roteiro de Entrevista – Executores	81
Anexo 4 - Roteiro de Entrevista – Gestores.....	88

Lista de Abreviaturas e Siglas

ABM	Activity Based Management
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
COC	Casa Oswaldo Cruz
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
COGEAD	Coordenação Geral de Administração
COGIC	Coordenação Geral de Infraestrutura do Campi
COINC	Coordenação de Informação de Custos da União
CSSL	Contribuição Social Sobre Lucros
CTQG	Câmara Técnica de Qualidade do Gasto
DASP	Departamento Administrativo do Serviço Público
EVA	Economic Vallue Added
FEA/USP	Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo
GECON	Gestão Econômica
IASB	International Accounting Standards Board
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IFAC	International Federation Accountants
INCQS	Instituto Nacional de Controle e Qualidade em Saúde
INSS	Instituto Nacional de Seguridade Social
IOC	Instituto Oswaldo Cruz
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
IPSAS	International Public Sector Accounting Standard
IRPF	Imposto de Renda de Pessoa Física
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ISS	Imposto sobre Serviço
LDO	Lei das Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
MIC	Manual de Informações de Custos do Governo Federal
MP	Ministério do Planejamento
NPM	New Public Management
NBCTSP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PDCA	Plan-Do-Study-Act
PGC	Sistema de Planejamento e Gerenciamento de Contratações
PI	Programa Interno
PIS	Programa de Integração Social
PPA	Plano Plurianual
RKW	Reischckuratorium fur Wirtschaftlichkeit
SIAFI	Sistema de Administração Financeira
SIAPE	Sistema de Administração de Pessoal
SAGE	Sistema de Apoio a Gestão Estratégica
SIADS	Sistema de Administração de Serviços
SIC	Sistema de Informações de Custos do Governo Federal
SCDP	Sistema de Concessão de Diárias e Passagens
SIGPlan	Sistema de Gestão do Planejamento
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
SUCON	Subsecretaria de Contabilidade Pública
SUS	Sistema Único de Saúde
UGR	Unidade Gestora Responsável

1 Introdução

1.1 Contextualização

Já há algumas décadas, pode-se observar no mundo a adoção de políticas de reestruturação da Administração Pública. As crises econômicas e a cobrança da população por maior transparência e pela melhor utilização dos recursos públicos, vêm exigindo uma administração mais dinâmica e mais qualificada. As ideias do NPM-*New Public Management* (Nova Política Pública), por volta de 1980, trouxeram para o setor público premissas como foco em resultados em vez de processos; aplicação de técnicas gerenciais utilizadas no setor privado; desburocratização; menos hierarquização e mais liberdade para atuação do gestor, porém com controles mais efetivos; maior transparência e a aplicação da *accountability*. Não é mais suficiente que os governos simplesmente apresentem o total arrecadado e o total gasto, mas exige-se que relacionem essa execução com os resultados. Contudo, realizar mudanças no serviço público não é tarefa fácil, e não apenas no Brasil, mas no mundo. Existem obstáculos legais, tendo em vista um complexo emaranhado de leis que envolvem o setor público, assim como fatores políticos e corporativistas. O setor privado, pela sua característica de almejar o lucro, é mais flexível e adaptável às mudanças, pois sabe que sem elas pode estar destinado ao fracasso. Há uma cultura de que a adoção de práticas do setor privado no setor público está ligada a ideologias de governos neoliberais. Porém, é preciso observar que essas práticas também trouxeram benefícios para o setor público, pois buscam atender a demanda da sociedade por melhores serviços e melhor aplicação dos recursos (ABRÚCIO, 1997).

Nesse contexto de modernização da Administração Pública, a Contabilidade Pública também precisou se adequar a essas mudanças e se aproximar mais das técnicas do setor privado. A Contabilidade Gerencial aparece então como uma importante ferramenta do gestor público. Mas, o que faz de diferente a Contabilidade Gerencial? Ela dialoga com toda a organização, coletando dados financeiros e não financeiros para gerar valor. A Contabilidade Gerencial traz a visão de que todos os processos são importantes para se atingir o máximo do aproveitamento dos recursos. E quando se está administrando recursos públicos, essa premissa precisa ser a mais importante: como fazer mais e melhor. Sem desperdício, pois a falta de atenção com qualquer parte pode prejudicar milhares de pessoas e afetar um país inteiro. A qualificação do gasto público precisa ser a meta principal a ser perseguida. Assim como as empresas privadas visam ferozmente o lucro, o Estado precisa buscar avidamente o atendimento às necessidades básicas para que a população possa ter uma vida digna.

Desigualdades sempre existirão em todas as sociedades, o que não pode haver é miséria, desamparo, abandono.

1.2 Problema

O foco deste estudo é a Casa de Oswaldo Cruz – COC, uma unidade técnico-científica da Fundação Oswaldo Cruz- Fiocruz, organização pública ligada ao Ministério da Saúde. Foi criada em 1986 com o propósito de ser um centro de pesquisa e documentação dedicado à história e à preservação da memória da Fiocruz. Porém, acabou por ampliar sua esfera de atuação, dedicando-se à preservação da história das ciências e da saúde no Brasil.

Hoje seus processos finalísticos incluem ações no campo da pesquisa, educação, informação e divulgação científica e manutenção e preservação do patrimônio histórico e cultural da ciência e da saúde.

Na pesquisa pode-se destacar a publicação de livros e artigos, além da promoção de eventos técnicos científicos. Na educação há o mestrado e o doutorado em História da Saúde, os mestrados de Divulgação Científica e de Preservação do Patrimônio Histórico e Cultural da Ciência e da Saúde, além de cursos de especialização, extensão e capacitação profissional. Os cursos também promovem seminários nacionais e internacionais, encontros e palestras. Na divulgação científica encontram-se as atividades museológicas, como as exposições permanentes e as temporárias e os espaços de visita dentro do Campus da Fiocruz. Há publicações, edição de periódico científico, biblioteca e organização de eventos ligados à ciência. Encontram-se também ações de itinerância, como o Ciência Móvel, um museu sobre rodas que conta com exposições, jogos, equipamentos interativos, multimídias e vídeos científicos que visita municípios da região sudeste do Brasil. E finalmente, na manutenção e preservação do patrimônio histórico e cultural encontram-se atividades de conservação, restauração, tratamento e disponibilização de acervo arquivístico, bibliográfico, arquitetônico, paisagístico, arqueológico e museológico. Essa disponibilização é realizada através de plataformas digitais, como a base Arch, ou presencialmente. Seu acervo é o mais expressivo do país sobre os processos políticos, sociais e culturais da saúde: fotografias, filmes, documentos, peças museológicas e depoimentos orais remontam ao fim do século 19.

Pode-se observar quão diversificadas são as ações da COC. São muitos os serviços oferecidos. E manter essas estruturas funcionando não é uma tarefa fácil para os gestores. O serviço público tem muitas limitações, que podem ser causadas por leis, restrições

orçamentárias, mudanças políticas, entre outras. E há muito em jogo: geração de conhecimento, de empregos e de políticas públicas. A todo o momento o gestor precisa fazer escolhas, tomar decisões de onde alocar os recursos. Por isso a importância de se gerar informações fidedignas que sustentem de forma segura as decisões dos gestores.

Na atualidade a maioria dos relatórios gerados pela Contabilidade Pública é para atender as normas legais, demonstrando a execução orçamentária e financeira. Ou seja, quanto foi recebido de dotação orçamentária nas ações programáticas, e quanto foi executado. Há um refinamento maior em alguns relatórios, sendo adicionados filtros como natureza de despesa, fonte de recursos e empenho. Esses relatórios, contudo, são muito generalistas e não apresentam nem para os gestores, nem para a sociedade o desempenho da Casa. Sem relatórios analíticos do desempenho, torna-se complexa a busca pela qualificação do gasto público e o acompanhamento da execução do planejamento por atividade. A principal questão dessa pesquisa então é: Como a Contabilidade Pública pode gerar informações que possam contribuir de fato para a tomada de decisões dos gestores e para a prestação de contas junto à sociedade? Nesse sentido é necessário buscar alternativas para tornar os relatórios contábeis mais úteis, buscando utilizar os sistemas do governo federal de forma mais integrada e gerencial, para produzir informações com agilidade. Os dados são fornecidos e divulgados, mas precisam ser tratados e transformados em conhecimento para gerar valor. Portanto, o que se almeja é uma aplicação consciente dos recursos, com uma prestação de serviços à sociedade com qualidade, tendo sempre em foco a responsabilidade com os recursos públicos consumidos. Por isso a relevância do gestor ter à sua disposição relatórios gerenciais que permitam conhecer seu desempenho, seus custos, com o propósito de direcioná-los, ou, ainda, efetuar mudanças em procedimentos e aplicações em projetos e atividades, a fim de atender os objetivos esperados.

Diante das mudanças que vêm ocorrendo na Administração Pública, na busca de um novo padrão de administração cada vez mais gerencial, a Casa de Oswaldo Cruz-COC, decidiu no seu plano quadrienal-2015-2018 pela implantação da Contabilidade Gerencial.

Desde 2016, algumas ações já vêm sendo implementadas neste sentido. O Departamento de Administração da COC, representado pelo Serviço de Orçamento de Finanças, tem promovido a reestruturação de seus relatórios de execução orçamentária e financeira, de forma a apresentar para a Diretoria informações mais analíticas que contribuam com o aperfeiçoamento do planejamento e do controle das atividades desenvolvidas pela Unidade.

1.3 Objetivos geral e específicos

O objetivo do presente estudo, portanto, é avaliar se os resultados da implantação da Contabilidade Gerencial na COC podem contribuir de fato para o aperfeiçoamento da gestão.

O objetivo geral desdobra-se nos seguintes objetivos específicos:

- Identificar os atributos e desafios nos processos de implantação de ferramentas da Contabilidade Gerencial na Fiocruz de forma a poder traçar um paralelo com a COC.
- Avaliar a utilização dos dados gerados pelas práticas de Contabilidade Gerencial na COC, através de uma fotografia situacional.

1.4 Justificativa e Relevância

Justifica-se o estudo por se tratar de meta estabelecida no plano quadrienal 2015-2018 da Unidade, visando aprimorar a qualidade da gestão na Casa. Esta meta está alinhada aos objetivos estabelecidos nas macrodiretrizes estratégicas do plano de longo prazo para a Fiocruz 2022 na perspectiva de base que trata da gestão de recursos basais, referente à Inovação na Gestão (FIOCRUZ, VI CONGRESSO INTERNO, 2010¹):

- Avançar na prospecção de modelos de gestão que garantam eficiência, eficácia e efetividade para a sustentabilidade e governabilidade e para o desenvolvimento institucional, na condição de instituição pública de Estado;
- Inovar no modelo de gestão operacional (riscos, custos, compras, financeira, compartilhamento de recursos e afins), com monitoramento do desempenho;
- Promover inovações no campo da gestão do conhecimento aplicada aos processos gerenciais, em consonância com as diretrizes e recomendações dos programas de qualidade na gestão pública, visando subsidiar com maior eficácia e eficiência a tomada de decisão.
- Fortalecer a comunicação institucional interna e com a sociedade.
- Desenvolver ações para integrar a gestão da informação na Fiocruz, a fim de gerar melhoria na qualidade (tempo, flexibilidade, velocidade, integração e transparência) da tomada de decisão.

Nesse contexto, a Contabilidade Gerencial pode colaborar, assumindo seu papel de geradora de informações relevantes para planejamento, controle, prestação de contas e tomada de decisões.

A Contabilidade Gerencial possui técnicas significativas para a modernização e eficácia do Estado, pois a mesma propicia a capacidade de gerar informações que colaboram

¹ Disponível em: <https://congressointerno.fiocruz.br/sites/congressointerno.fiocruz.br/files/documentos>

com a melhor utilização dos recursos públicos. Assegura também aos contribuintes dados concretos e objetivos com relação aos resultados obtidos na aplicação desses recursos (SILVA, 2011).

A Contabilidade Gerencial aplicada à Contabilidade Pública proporciona o cumprimento do verdadeiro significado de *accountability*, onde o gestor público precisa prestar contas não somente apresentando relatórios imensos, com dados quantitativos, mas demonstrando o que faz, por que faz e o que conseguiu de fato produzir em benefício da sociedade.

Sistemas contábeis geralmente são vistos apenas como o cumprimento de uma função burocrática. No entanto, se forem eficientes contribuem para a realização de objetivos sociais a longo prazo, pois concorrem para evitar a perda e o desperdício do dinheiro público (CHAN, 2010). Fica evidenciado, portanto a relevância de se investigar na COC sobre os artefatos gerenciais e seus resultados.

2 REFERENCIAL TEÓRICO E NORMATIVO

2.1 A Contabilidade

A contabilidade é uma ciência social aplicada cuja existência é mais antiga do que se pode imaginar. Poder-se-ia supor ser uma ciência de tempos mais modernos, originária quem sabe da era das grandes navegações, onde o alto volume de comércio exigia com certeza um bom controle contábil, seja do estoque, dos devedores e dos lucros. Ou quem sabe, uma invenção dos romanos, que trouxeram grandes contribuições de organização de Estado. Segundo Cossenza (1999 apud Lira; Marques, 2005), para manter um exército tão grande, disperso por vários territórios, seria necessário sem dúvida que os romanos possuíssem um eficiente controle contábil do financeiro e dos estoques das tropas. Porém, a origem da contabilidade está em tempos mais remotos.

Há vestígios do controle de estoque e do fluxo de produtos agrícolas em 8.000 a.C. e de um sistema de partidas dobradas que remonta a 3.200 a.C. Schmidt e Santos (2008) relatam que foram encontrados em sítios arqueológicos em Israel, Síria, Iraque, Turquia e Irã, fichas de barro de várias formas, cada uma representando mercadorias diferentes. Essas fichas eram guardadas em envelopes também de barro com lacres, que possuíam selos do lado de fora que identificavam os proprietários das mercadorias. Nas superfícies dos envelopes eram impressas as fichas que estavam no seu interior, representando o patrimônio. Quando os proprietários negociavam entre si, a ficha que representava um carneiro, por exemplo, passava para o envelope do comprador e no envelope do vendedor era registrado o direito de receber. Segundo Schmidt e Santos (2009, p.5), “Essa transferência de mercadorias de uma localização para outra caracteriza um sistema de partidas dobradas, pois existe o registro de uma dupla entrada”. De acordo com os autores esse sistema era usado para demonstração de inventários, reclamações de dívidas, patrimônios pessoais e institucionais, caracterizando um controle legalista e burocrata.

E no decorrer da história humana podem-se encontrar diversos fatos que comprovam a existência da contabilidade nas civilizações mais antigas. Schmidt e Santos (2009) apontam que no Egito, por volta de 2000 a.C. já existia a obrigação da escrituração das operações comerciais. Na Ilha de Creta entre 2100 e 1580 a.C. há registros contábeis sistematizados, que propiciavam ao Estado total controle sobre a produção. Na Grécia, entre 454 a 90 a.C. foram encontrados documentos onde constavam todos os contribuintes de impostos do império grego, bem como os preços relativos dos produtos, o poder aquisitivo da moeda e o custo de vida daquela época.

Os romanos, conforme Lira e Marques (2005), em 27 a.C. já utilizavam vários livros contabilísticos e por volta do ano de 336 a Contabilidade Pública possuía dois livros: um onde era apresentado aos cidadãos como estavam sendo utilizados os recursos públicos e outro onde demonstrava todos os bens do Império. Podemos concluir que mesmo de forma rudimentar, a contabilidade esteve presente na história humana desde os primórdios, contribuindo de uma forma ou de outra para o acompanhamento do patrimônio, seja do Estado ou do privado, colaborando para a organização, o controle e o sucesso dessas organizações (SCHMIDT; SANTOS, 2009).

À medida que a humanidade foi crescendo, expandindo suas atividades econômicas, conquistando novos mercados, aumentando sua produção, a contabilidade também evoluiu. O fluxo financeiro envolvido nas operações foi tomando vulto. As operações foram se tornando mais complexas. O controle patrimonial era agora mais necessário do que nunca e com isso o status da contabilidade foi aumentando, assim como seu campo de atividades.

A contabilidade, que vinha sendo tratada como um conjunto de técnicas, foi finalmente reconhecida como uma ciência, podendo ser definida da seguinte forma:

A Contabilidade é a ciência que estuda, interpreta e registra os fenômenos que afetam o patrimônio de uma entidade. Ela alcança sua finalidade através do registro e análise de todos os fatos relacionados com a formação, a movimentação e as variações do patrimônio administrativo, vinculado à entidade, com o fim de assegurar seu controle e fornecer a seus administradores as informações necessárias à ação administrativa, bem como a seus titulares (proprietários do patrimônio) e demais pessoas com ele relacionadas, as informações sobre o estado patrimonial e o resultado das atividades desenvolvidas pela entidade para alcançar os seus fins (FEA-USP²).

Muitos acreditam que a contabilidade é uma ciência exata, pois trata de quantitativos, valores monetários, fórmulas. Entretanto a definição acima foi bem clara, no sentido de que a contabilidade não apenas apura os dados, mas tem por dever interpretá-los, estudá-los, para contribuir com o alcance dos objetivos da organização para a qual desempenha suas funções. Ou seja, há claramente a intervenção dos indivíduos, através de suas interpretações, nos seus resultados. Então, na realidade a contabilidade é uma ciência social. Segundo Schmidt (1998, p.15):

A natureza social da Contabilidade traduz-se na preocupação pela qual a compreensão da maneira com que os indivíduos ligados à área contábil criam, modificam e interpretam os fenômenos contábeis, sobre os quais informam seus usuários; representa a realidade que deve ser observada por este ramo do conhecimento humano. A preocupação do contabilista não está apenas em apreender, quantificar, registrar e informar os fatos contabilísticos da entidade,

² Disponível em: <http://www.fea.usp.br/contabilidade-e-atuaria/graduacao/o-que-e-contabilidade>

mas em analisar e revisar estes fatos, demonstrando suas causas determinantes ou constitutivas.

Pode-se dizer que a contabilidade, além de prestar contas dos recursos aplicados na organização, demonstrando sua eficiência, é uma importante fonte de informações, que vai ser a base para a formulação de ações e estratégias da organização para gerir seus recursos da melhor forma, contribuindo para melhorar sua eficácia. Suas informações bem trabalhadas atendem aos mais variados usuários, sejam externos ou internos. Segundo Iudícibus, Martins e Carvalho (2005, p.8):

Não se pode esquecer que a Contabilidade genuína e amplamente explicada por teorias de caráter científico, tem sua faceta prática, extremamente importante, que é a de servir como instrumento de *accountability*, de avaliação da entidade e de seus gestores, da prestação de contas destes e como insumo básico para a tomada de decisões dos agentes econômicos, tanto internos quanto externos à entidade.

2.1.1 Contabilidade Gerencial

No nível da utilização da informação contábil, encontra-se uma divisão da contabilidade. Há a Contabilidade Financeira, mais destinada aos *stockholders*, e a Contabilidade Gerencial, com dados mais voltados para seus clientes internos.

A Contabilidade Financeira visa atender às normas tributárias e aos princípios contábeis, com apresentação das demonstrações legalmente exigidas, sendo obrigatória na organização. Sua função é apresentar aos *stockholders* sua situação patrimonial.

Já a Contabilidade Gerencial, não se prende às regras formais que a Contabilidade Financeira é obrigada a seguir. Desenvolve relatórios para divulgar informações para colaborar com três atividades fundamentais que se constituem nos seus pilares: o planejamento, o controle e a tomada de decisões (GARRINSON; NOREEN; BREWER, 2013). Seus processos incluem identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação das informações. O quadro 1 apresenta as principais diferenças entre a Contabilidade Financeira e a Gerencial.

Quadro 1 – Diferenças entre a Contabilidade Gerencial e a Contabilidade Financeira

Contabilidade	
Registrar, estimar, organizar e resumir	
Contabilidade Financeira	Contabilidade Gerencial
Divulga para aqueles que estão fora da organização como: proprietários, credores, autoridades fiscais e reguladores.	Divulga informações para gerentes da organização com o propósito de: planejamento, controle e tomada de decisão.
Enfatiza consequências financeiras de atividades passadas.	Enfatiza decisões que afetarão o futuro.
Enfatiza a objetividade e a verificabilidade.	Enfatiza a relevância.
Enfatiza a precisão.	Enfatiza fazer as coisas no tempo hábil.
Enfatiza relatórios que abrangem toda a empresa.	Enfatiza relatórios no nível do segmento.
Obrigatória para relatórios externos.	Não é obrigatória.

Fonte: Garrinson; Noreen; Brewer, 2013.

Estudos realizados por Soutes, Cornachione Júnior e Guerreiro (2011) levantaram os artefatos da Contabilidade Gerencial mais utilizados em 90 empresas brasileiras. O quadro 2 apresenta esses artefatos divididos em Tradicionais e Modernos.

Quadro 2 – Artefatos tradicionais e modernos da Contabilidade Gerencial

Tradicionais
Custeio por absorção, custeio variável ou direto, custeio padrão, preço sobre transferência, retorno sobre o investimento (ROI), moeda constante, valor presente, orçamento e descentralização.
Modernos
Custeio baseado em atividades (ABC), custeio meta (<i>target costing</i>), <i>benchmarking</i> , metodologia kaizen, <i>just in time</i> (JIT), teoria das restrições (<i>Theory of Constraints-TOC</i>) planejamento estratégico, gestão baseada em atividades (ABM), Gecon (Gestão Econômica), <i>economic value added</i> (EVA), simulação, <i>balanced scorecard</i> e gestão baseada em valor (GBV).

Fonte: Assunção et al., 2014.

Os autores salientam que as empresas que utilizam artefatos modernos de Contabilidade Gerencial apresentam índices diferenciados de desempenho, comprovando a relevância da sua aplicação. Essa classificação considera que os artefatos tradicionais têm

base no controle financeiro e de custos. Com relação aos artefatos modernos, a ênfase está na redução das perdas e na geração de valor através do uso efetivo dos recursos. Enquanto os tradicionais focam mais nas questões internas e financeiras, os modernos misturam informação financeira e não financeira concentrando-se na estratégia organizacional (ASSUNÇÃO et al., 2014).

Não significa, contudo, dizer que todas as ferramentas gerenciais estejam elencadas no quadro 2. Teixeira et al. (2011) apontaram em sua pesquisa outros artefatos: sistemas de informações gerenciais, custeio de ciclo de vida do produto e custeio RKW. E com certeza há muitos outros. Para Soutes e Guerreiro (2007, p. 2), “os artefatos abrangem atividades, ferramentas, instrumentos, filosofias de gestão, filosofias de produção, modelos de gestão e sistemas passíveis de utilização na contabilidade gerencial.”

Por conseguinte, Iudícibus (1998) define que a Contabilidade Gerencial é a utilização de várias técnicas e procedimentos contábeis já empregados, porém colocados sobre ângulos diferentes, de forma mais analítica ou diferenciada, com vistas a colaborar com os processos decisórios das organizações.

Pesquisa realizada por Soutes e De Zen (2005), através de questionário aplicado para profissionais de contabilidade de diversos segmentos, apurou como benefícios principais da implantação da Contabilidade Gerencial a geração de informações relevantes para a tomada de decisão, o estabelecimento de padrões para eficiência e medidas de performance e o auxílio para o alcance das metas estabelecidas no plano estratégico. Soutes, Cornachione Júnior e Guerreiro (2011), por meio de realização de pesquisa empírica, também encontraram como principal objetivo da Contabilidade Gerencial a geração de informações relevantes.

A Contabilidade Gerencial pode ser utilizada para medir a performance tanto das unidades de negócio, como dos departamentos ou mesmo individualmente. Como exemplo, na Administração Pública, pode-se avaliar a eficiência de uma licitação pública utilizando como critérios os princípios da legalidade, da impessoalidade, da publicidade, da moral e da eficiência, todos constantes do art. 37 da Constituição Federal (XAVIER, 2007).

O Planejamento estratégico, assim com o orçamento são alguns dos artefatos da Contabilidade Gerencial utilizados regularmente pelo setor público.

São apresentadas algumas breves definições sobre os artefatos tradicionais e modernos nos quadros 3 e 4.

Quadro 3 – Definições dos Artefatos Tradicionais da Contabilidade Gerencial

Custeio por Absorção	Consiste na alocação somente dos custos de produção aos produtos, independentemente da sua classificação entre fixos, variáveis, diretos ou indiretos. Para Martins (2000), é o método que utiliza os princípios contábeis geralmente aceitos, sendo muito útil para a avaliação de estoques. A distinção entre custos e despesas é fundamental, pois as despesas vão diretamente para o resultado do exercício, e os custos dos produtos em elaboração ou acabados que não tenham sido vendidos, vão para o estoque (CREPALDI, 2007).
Custeio Variável ou Custeio Direto	Somente são lançados aos produtos os custos variáveis, sendo os custos fixos considerados como despesas do período. Segundo Martins (2000), do ponto de vista de tomada de decisão, esse método tem mais condições de proporcionar rapidamente informações fundamentais para a organização. Os resultados pelo custeio variável permitem uma relação direta entre vendas e lucros, o que torna o método muito útil para otimizar decisões, já que os custos fixos são repetitivos, independentes da produção e são considerados obrigações inevitáveis para que a organização tenha condições de operar, não estando atrelados a nenhum produto específico. Contudo a utilização desse método é um critério administrativo e gerencial interno, já que não é aceito pelas autoridades fiscais por não atender aos princípios fundamentais da contabilidade (CREPALDI, 2017).
Custeio Padrão	Valor que a empresa estabelece como meta para o período seguinte para um produto ou serviço. Para Martins (2000) é um valor considerado trabalhoso de ser alcançado, mas não impossível. Seu objetivo maior do ponto de vista gerencial é o controle dos custos, já que fixa uma base para confrontação entre o custo realizado e o que deveria ter ocorrido. Os custos são alocados à produção não pelo valor real, mas por uma estimativa que leva em consideração a tecnologia do processo produtivo, a quantidade e o valor dos insumos empregados e o volume de produção. É uma ferramenta para a organização descobrir possíveis falhas, identificar desvios e realizar ações oportunas para corrigi-los.
Preço sobre Transferência	De acordo com Atinkson et al. (2000, p. 633)“ é um conjunto de ferramentas e métodos(regras) usados pela empresa para distribuir as receitas conjuntamente arrecadadas entre as subunidades da empresa.”
Retorno sobre o investimento (ROI)	Segundo Martins (2000) é a melhor forma de se avaliar o sucesso ou não de um empreendimento. Para calcular divide-se o lucro obtido antes do imposto de renda e antes das despesas financeiras pelo ativo total utilizado para a obtenção do produto.
Valor Presente	Ao mensurar ativos e passivos leva em conta o valor do dinheiro no tempo e as oscilações a eles associadas. Possibilita uma melhor avaliação e alocação de recursos, permitindo uma análise para a tomada de decisões econômicas com uma menor margem de erro entre os prêmios requeridos em contrapartida aos riscos assumidos (SOUTES, 2006)..
Orçamento	Utilizado para planejamento e controle. Envolve todas as áreas da organização, detalhando os planos de cada centro de responsabilidade, definindo limites de gastos, de compromissos e de desempenho. Resume os planos da empresa, no qual são fixadas metas específicas para cada atividade, bem como a alocação de recursos para a realização dessas metas (CREPALDI, 2017).
Descentralização	Distribuição das responsabilidades e da autoridade dentro das organizações, proporcionando maior autonomia e confiança aos funcionários. Para a Administração Central pode haver dificuldades em detectar falhas nas ações para atingir as metas estabelecidas pela estratégia organizacional, o que pode ser mais perceptível para aqueles que estão diretamente ligados à ação, além de promover um compromisso maior com as partes envolvidas ³ .

³ Elaboração própria a partir de consultas à bibliografia.

Quadro 4 – Definições dos Artefatos Modernos da Contabilidade Gerencial

Custeio baseado em atividades (ABC)	<p>Considera que todas as atividades desenvolvidas pela organização geram custos e consomem recursos. Estabelece a relação entre os recursos consumidos, as atividades executadas e os objetos de custo/produtos ou serviços, por meio de direcionadores de custos que determinam quanto de cada atividade é consumida por eles. Proporciona uma visão muito melhor para a análise do custo benefício de cada uma dessas atividades e processos (MARTINS, 2000). As principais vantagens da utilização do custeio ABC: distinguir os produtos e clientes mais vantajosos; identificar e quantificar o custo das falhas; levantar informações sobre desperdício, para conseguir aperfeiçoar as atividades; aperfeiçoamento do banco de informações para tomada de decisão; estabelecimento de indicadores de performance; contabilizar e controlar seus custos reais de produção e eliminar atividades (CREPALDI, 2017).</p>
Custeio Meta (Target Costing)	<p>É o custo máximo que um produto pode ter de forma a atingir o retorno desejável. Este retorno pode ser tanto financeiro como estratégico (MARTINS, 2000). Desenvolvido pelos japoneses com base na técnica de Engenharia de Valor desenvolvida pelos engenheiros da General Electric durante a Segunda Guerra Mundial. Essa técnica buscava substituir materiais mais raros e mais caros durante a guerra, por outros mais acessíveis e mais baratos. Terminada a guerra, as alterações demonstraram que trouxeram economia sem prejudicar a satisfação do cliente. Busca a melhoria contínua do custo para consumidores e produtores. O seu cálculo leva em conta o preço máximo que o consumidor pagaria por aquele produto, considerando a quantidade produzida, bem como a qualidade do produto, o preço dos concorrentes e o poder aquisitivo do consumidor. A Administração determina a margem de lucro esperada e então é preciso encontrar o custo-alvo. No projeto dos produtos e processos as ações já são voltadas para a redução de custos. Diferentemente da abordagem tradicional, onde os custos determinam o preço, é o preço que determina o custo. Do ponto de vista gerencial o Custeio Meta permite a organização manter um preço competitivo, onde a diminuição dos custos é realizada antes de ultrapassar um limite aceitável, envolvendo toda a organização no seu gerenciamento, inclusive fornecedores (CREPALDI, 2017).</p>
Benchmarking	<p>É a comparação dos processos de uma organização com outra com o objetivo de melhorar o desempenho (SOUTES, 2006).</p>
Metodologia Kaizen	<p>De origem japonesa, incentiva o aprimoramento contínuo através do comprometimento de todos os empregados da organização. São princípios clássicos do Kaizen: ênfase na satisfação dos clientes; criação de uma cultura onde os problemas pertencem a todos e devem ser tratados sem recriminações, de forma construtiva, onde a solução pode vir de qualquer área; equipes de trabalho multifuncionais; capacitação para todos os empregados; melhoria dos processos por meio de mudanças incrementais em vez de grandes inovações e dedicação à equipe. No processo Kaizen a diminuição dos custos é uma responsabilidade coletiva. Os custos são frequentemente calculados pelas equipes de produção e não pela contabilidade (CREPALDI, 2017).</p>
Just in time (JIT)	<p>Sistema de administração da produção que determina que o estoque deve ser mínimo, eliminando assim a necessidade de grandes espaços para armazenamento, economizando todo um conjunto de recursos que têm que ser disponibilizados para manter esses armazéns. Dessa forma cortam-se custos. No Just in Time primeiro vem a demanda e depois a produção (SOUTES, 2006).</p>
Teoria das Restrições (Theory of Constraints-TOC)	<p>Na TOC o foco das empresas é ganhar mais dinheiro investigando quais são os fatores que restringem seus resultados e procurando aprimorá-los para elevar seus lucros. A restrição, segundo Guerreiro (1996), seria o elo fraco da corrente ou algo que a empresa não tem ainda e que impede que alcance um desempenho melhor.</p>
Planejamento Estratégico	<p>Determina os programas que serão adotados pela organização, fixando metas, determinando ações e mobilizando recursos para atingir os objetivos estabelecidos (SOUTES, 2006).</p>
Gestão baseada em atividades (ABM)	<p>Busca aprimorar os resultados organizacionais a partir de decisões baseadas nas atividades exercidas pela organização, com vistas a reduzir as ineficiências e melhorar o valor percebido pelo cliente (CREPALDI, 2017).</p>

GECON (Gestão Econômica)	Sistema da FEA/USP- Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo que mensura as atividades da empresa por receitas e custos e geram resultados econômicos que podem ser simulados, planejados ou realizados pelo gestor (SOUTES, 2006).
Economic Value Added (EVA)	Verifica o quanto foi criado de fato de valor para os acionistas em um determinado período de tempo. Ou o que de valor foi destruído. Analisa quatro pilares básicos: operacional, financeiro, investimento e racionalização. Dessa forma dá suporte a áreas variadas no nível das decisões da gestão: desde investimento ou retirada de capital em projetos a redução de custos de capital e planejamento tributário para economia da organização. Para calcular o EVA abate-se do lucro operacional após o imposto de renda o custo de todo o capital aplicado pela empresa na atividade (capital próprio mais de terceiros). Se o EVA for negativo é sinal de que naquele ano a organização está destruindo o capital dos acionistas. Tem sido adotado por um grande número de empresas, pois é capaz de demonstrar diversas oportunidades de ganhos econômicos (CREPALDI, 2017).
Simulação	Proporciona a avaliação de resultados que poderão ocorrer em situações reais, trazendo para os gestores informações que lhes permitam um melhor embasamento para tomada de decisões (SOUTES, 2006).
Balanced Scorecard	“Traduz a missão e a estratégia das organizações num conjunto abrangente de medidas de desempenho que serve de base para um sistema de medição e gestão estratégica.” (KAPLAN; NORTON, 1997, p. 2). Ajuda a criar indicadores para localizar problemas e definir soluções, traduzindo a missão e a visão da organização em objetivos tangíveis. É um sistema de gestão estratégica que proporciona o alinhamento da organização, dos funcionários e dos departamentos de forma que novos processos possam surgir para a execução da missão da organização. Colabora para a gestão do conhecimento, acompanhando e armazenando feedbacks em todos os níveis organizacionais, de forma a manter a estratégia sempre dinâmica. Apoia-se em quatro categorias básicas: finanças, clientes, processos internos e aprendizagem/crescimento empresarial. Não é apenas uma ferramenta de controle gerencial, porque bem utilizado garante o comprometimento de todos no desenvolvimento e na implementação da estratégia da organização (CREPALDI, 2017).
Gestão baseada em valor	Implementação de estratégias que demonstrem o valor gerado pelos negócios para os acionistas, através do desenvolvimento de um sistema de medidas de desempenho (SOUTES, 2006).
RKW (Custeio Pleno)	Sistema alemão de custeamento que consiste em levar todos os custos e despesas (inclusive as financeiras) de uma organização aos objetos de custeio, geralmente unidades de produto/serviços. Por levar em conta todos os gastos incorridos, poderíamos dizer que se trabalha com o pior custo possível, ou seja, o maior valor possível gasto por unidade (CREPALDI, 2017).
Sistemas de Informações Gerenciais	Sistema integrado de gestão que fornece informações contábeis que permitem a produção de relatórios para atender as necessidades de funcionários e administradores e orientar suas decisões para o planejamento, o controle das operações e a tomada de decisões operacionais e de investimentos (CREPALDI, 2017).

2.1.1.1 Planejamento

O planejamento é uma das atividades para a qual a Contabilidade Gerencial produz informações relevantes. É uma atividade quase tão antiga quanto a Contabilidade. Desde que nossos ancestrais guardavam alimentos nas estações inverniais, pode-se dizer que já havia uma ação calculada, racional e preventiva, que buscava utilizar os recursos escassos da melhor forma possível para atingir objetivos específicos, que nesse caso, era a própria sobrevivência (URIBE RIVERA; ARTMAN, 2012).

Alexandre, o Grande, rei da Macedônia de 336 a 323 a.C., venceu grandes batalhas não pela superioridade do contingente do seu exército, mas porque soube planejar suas ações de forma estratégica em cima de adversários em número bem superior. Criou um dos maiores impérios do mundo antigo, que se estendia da Grécia ao Egito e ao noroeste da Índia.

Conforme RODRIGUES (2007), Alexandre mantinha uma espécie de Serviço de Inteligência, que era composto principalmente por especialistas de diversas áreas, como botânica, meteorologia, topografia, zoologia, cartografia e história, que lhe forneciam importantes informações técnicas para elaborar seus planejamentos.

Ainda segundo o autor, os habitantes das regiões dominadas também serviam como fonte de conhecimento em relação à topografia e a questões meteorológicas e de infraestrutura (alimentação, água etc.). E até o próprio Alexandre, quando necessário, partia em busca de informações que pudessem aperfeiçoar o seu planejamento. Seu exército também tinha uma organização logística notável, que foi eleita por muitos como uma das mais eficientes já desenvolvidas pelo homem. Não foi a toa que se tornou um dos maiores generais de todos os tempos, sendo suas táticas copiadas por muitos outros generais famosos, como Júlio César e Napoleão Bonaparte. Pode-se perceber a relevância do planejamento para o sucesso de uma organização.

Planejar é traçar planos e as ações correspondentes para o alcance de objetivos que visam atingir a missão organizacional utilizando os recursos disponíveis da melhor forma possível. Nesse processo, o conhecimento de informações externas e internas é de grande relevância para que o plano traçado esteja de fato dentro das possibilidades da organização. É necessário que haja clareza nas metas que devem ser divulgadas para que se crie uma sinergia na execução das ações. Pode-se afirmar então que o planejamento precisa seguir as seguintes etapas: análise dos cenários - ambiente interno e externo; definição de objetivos e definição de estratégias (SEBRAE, 2018).

Na análise do ambiente interno é preciso destacar os pontos fortes da organização. Antes de traçar qualquer objetivo é preciso ter uma visão bem clara das ferramentas que podem contribuir da melhor forma para o sucesso do planejamento. E ao mesmo tempo destacar os pontos fracos e de que forma pode-se tentar minimizar ou até neutralizar essas influências negativas. Nesse momento pode-se dizer que se determinou onde a organização se encontra.

Depois é possível passar para a etapa da definição dos objetivos, onde é determinado onde a organização quer chegar. Os objetivos devem ser quantificáveis e se relacionarem a

um determinado período de tempo. Então finalmente parte-se para a definição das estratégias, onde vão ser elaboradas as ações para que os objetivos possam ser atingidos, bem como os recursos utilizados e a responsabilidade de cada área. As estratégias são o caminho para onde a organização quer chegar (SEBRAE, 2018).

O planejamento governamental também segue as mesmas características, devendo apresentar de forma transparente os objetivos e as ações que o governo deve buscar realizar para conseguir atingir o bem-estar da população. Segundo Silva (2011), o processo de planejamento governamental deve atender aos princípios expressos no quadro 5.

Quadro 5 – Princípios do Planejamento

Racionalidade e Razoabilidade	Delimita o número de alternativas para obter compatibilidade com os recursos disponíveis.
Previsão	Necessidade de prognosticar as ações num certo lapso de tempo em função dos objetivos almejados, recursos disponíveis e possibilidade de controle.
Universalidade	Engloba todas as fases do processo econômico, social e administrativo. Deve estar apoiado em estudos que englobem os mais variados cenários da situação interna e externa de forma a identificar as tendências de evolução em curso; a previsibilidade da ocorrência dos fatos e o elenco de argumentos ou razões de caráter objetivo e racional que levaram os administradores à escolha dos objetivos estabelecidos.
Unidade	Os planos devem ser integrados e coordenados entre si, conforme determina o artigo 165 da Constituição Federal.
Continuidade	Como a entidade pública é responsável constitucionalmente por diversos serviços ofertados de modo contínuo à população, o planejamento deve atender essa premissa e ser permanente.
Aderência	Indica que o planejamento deve estar necessariamente ligado às organizações, ou seja, todos os órgãos devem estar comprometidos com os objetivos que se pretende alcançar.

Fonte: SILVA, 2011

2.1.1.2 Controle Interno

O controle interno é outra atividade para a qual a Contabilidade Gerencial contribui com a geração de informações. Segundo Crepaldi (2017, p. 81):

Pode-se definir controle interno como o sistema, de uma empresa, que compreende o plano de organização, os deveres e as responsabilidades e todos os métodos e medidas adotadas com a finalidade de: salvaguardar os ativos; verificar a exatidão e fidelidade dos dados e relatórios contábeis e de outros dados operacionais; desenvolver a eficiência nas operações; comunicar e estimular o cumprimento das políticas, normas e procedimentos administrativos adotados.(...) São todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitam prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e ou produzam reflexos em seu patrimônio.

O controle vai investigar se o planejamento está sendo cumprido convenientemente ou se for o caso, adaptado mediante a mudança de cenário. Relaciona-se com o desempenho da organização. Se o que estava previsto foi alcançado e se não foi quais os motivos que levaram ao insucesso. Assim pretende-se identificar e descartar maus desempenhos e identificar e aprender com os melhores desempenhos (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2013).

Os artefatos da Contabilidade Gerencial vão fornecer ao controle indicadores de desempenho e dados sobre os custos das atividades que vão consubstanciar suas ações. Uma das classificações possíveis do controle são: controle contábil e controle administrativo ou operacional. O quadro 6 demonstra os objetivos de cada um.

Quadro 6 – Objetivos do Controle Contábil e Administrativo ou Operacional

CONTÁBIL	ADMINISTRATIVO
COMPREENDE	COMPREENDE
Salvaguarda dos ativos e idoneidade dos registros.	É um processo para eficácia e eficiência, operação e medição do desempenho e divulgação financeira.
OBJETIVA	OBJETIVA
A veracidade dos registros.	Auxiliar o processo decisório.
A legalidade dos atos.	A eficiência operacional.
A fidelidade funcional.	O exame da conveniência e oportunidade dos programas e projetos.
	O gerenciamento dos riscos.

Fonte: SILVA (2011)

Na Administração Pública a função de controle, segundo Silva (2011) compreende:

- O controle pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado.
- O controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares.
- O controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria.

O controle na Administração Pública pode ser realizado em vários momentos em relação aos fatos administrativos. O controle antecedente é aquele efetuado através de leis, contratos, instruções, regulamentos, estatutos e normas, que condicionam as atividades. Ou seja, ele estabelece regras que norteiam a execução das mesmas. O controle concomitante é executado por meio do monitoramento do trabalho administrativo durante o seu desenvolvimento. O controle subsequente é realizado por meio de relatórios contábeis e

extracontábeis e pela auditoria das ações praticadas. Cada um dos Poderes tem seu sistema de controle interno, com o objetivo de proteger o patrimônio público de fraudes, perdas ou erros não intencionais, assim como validar a confiabilidade das informações contábeis e financeiras que colaboram com a tomada de decisões e assegurar a transparência das ações governamentais (SILVA,2011). O artigo 74 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) estabelece que:

Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Ao analisar-se os parágrafos I e II do artigo 74 da Constituição fica claro que o objetivo do controle não se restringe somente a verificar a legalidade dos atos, mas amplia-se para um enfoque gerencial, onde os resultados também precisam ser avaliados. Ao contribuinte não interessa somente a legalidade dos atos, mas a melhor aplicação do erário por parte da Administração Pública (CRUZ ET AL., 2006).

2.1.2 Contabilidade Pública

Como já foi constatado, a Contabilidade durante os tempos, vem auxiliando tanto o setor privado quanto o público. A Contabilidade Pública tem suas normas próprias. Sua ação é diferenciada do setor privado no sentido de que não almeja o acompanhamento do patrimônio para obtenção de lucro, mas sim para cumprir com seu dever de formular políticas públicas. Segundo Silva (2011, p. 43-44):

A contabilidade aplicada ao setor público é, pois, uma especialização da ciência contábil que objetiva fornecer à administração informações sobre: registro, controle e acompanhamento das variações do patrimônio do Estado; organização e execução dos orçamentos; controle de custos e eficiência do setor público, normas para o registro das entradas de receita; normas para o registro dos desembolsos da despesa; normas para prestação de contas dos responsáveis por bens e valores; normas para a prestação de contas do Governo.

E ainda, segundo Kohama (2010, p. 25):

A Contabilidade Pública é um dos ramos mais complexos da ciência contábil e tem por objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público.

No Brasil a Contabilidade Pública é estruturada, de acordo com a Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964), em quatro sistemas contábeis que se relacionam entre si, sendo classificados em: Orçamentário, Financeiro, Patrimonial e de Compensação. A Resolução nº 1.129/2008(CFC, 2008) publicada pelo Conselho Federal de Contabilidade-CFC com fins de harmonização às normas internacionais de contabilidade, ainda estabelece um quinto sistema, representado pelo Sistema de Custos. O quadro 7 apresenta as características desses sistemas.

Quadro 7 - Características dos Sistemas da Contabilidade Pública no Brasil

SISTEMAS	NORMAS APLICÁVEIS	CAMPOS DE INVESTIGAÇÃO	OBJETIVOS	NATUREZA DOS DADOS RELEVADOS
ORÇAMENTÁRIO	Art. 35,90,91,92 e 93 da Lei 4320/64 Lei do Plano Plurianual Lei de Diretrizes Orçamentárias Lei do Orçamento Anual Princípios Orçamentários	Verifica todos os fatos administrativos e registra-os considerando que pertencem ao exercício: as receitas orçamentárias nele arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas	Determina o resultado da gestão pelo confronto entre receitas e despesas sob o enfoque orçamentário. Valor preditivo com ênfase em ciclos de curto prazo. Transparência da execução orçamentária para o acompanhamento pelo Poder Legislativo e pelo povo.	Identifica todas as receitas previstas e arrecadadas em confronto com as despesas fixadas no orçamento e as realizadas
FINANCEIRO	Art. 35, 90,91,92 e 93 da Lei 4320/64	Verifica toda a movimentação financeira orçamentária e extra-orçamentária.	Transparência da execução financeira para fins de acompanhamento pelo Poder Legislativo e pela população.	Identifica os ingressos e dispêndios, a arrecadação da receita e o pagamento da despesa orçamentária e extra orçamentária
PATRIMONIAL	Art. 94, 95,96, 97, 98, 99 e 100 da Lei 4320/64 Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do setor público - Resolução CFC n 1.111/2007 Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBCTSP)	Verifica todos os fatos administrativos e registra-os segundo o princípio de competência de acordo com as variações que produzem no patrimônio líquido	Determina o resultado do exercício pelo confronto entre as Variações Aumentativas e as Variações Diminutivas Valor preditivo com ênfase em ciclos de longo prazo. Evidenciação do patrimônio para fins de prestação de contas. Tomada de decisões com foco em longo prazo	Todos os ativos e passivos são necessariamente evidenciados, inclusive as perdas de valor (depreciação, amortização ou exaustão)
COMPENSAÇÃO	Art.105, alínea 5 da Lei 4320/64	Registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade pública, bem como aqueles com funções específicas de controle.	Controle contábil dos direitos e obrigações oriundos de contratos ou outros ajustes que a administração pública for parte.	Todos os Avais, Acordos, Cauções, Fianças, Ajustes, Convênios, Contratos, Garantias, dentre outros.
CUSTOS	Art. 85 da Lei 4320.64 Resolução CFC 1129.2008	Registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública.	Tomada de decisões. Avaliação e acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.	Identifica todos os custos dos programas, dos projetos e das atividades desenvolvidas.

Fonte: Adaptado da Resolução CFC 1129,2008 e de SILVA (2011,pag. 49-50)

Os Sistemas da Contabilidade Pública vão processar as informações de acordo com o que foi estabelecido pelo planejamento do Governo Federal. O Governo possui seus instrumentos de planejamento e orçamento estabelecidos pelo artigo 165 da Constituição Federal de 1988, que são o Plano Plurianual-PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias-LDO e Lei Orçamentária Anual-LOA. Segundo o Ministério do Planejamento-MP (BRASIL, 2015):

O PPA serve para orientar o Estado e a sociedade no sentido de viabilizar os objetivos da República. Para tanto, ele apresenta a visão de futuro para o Brasil, macrodesafios e valores que guiam o comportamento para o conjunto da Administração Pública Federal, além de informar as metas do Estado para o período de 4 anos com os respectivos arranjos para a implementação. Dessa forma, o PPA contribui para revelar e organizar a ação de governo na busca de um melhor desempenho da administração Pública. O PPA: 1) permite à sociedade confirmar que o governo está cumprindo os compromissos firmados na eleição; 2) serve para o governo declarar e organizar sua atuação, a fim de entregar o produto certo, no local certo, na hora certa.

Portanto o PPA é um norteador de onde o Governo quer chegar e como. O planejamento, entretanto, deve ser dinâmico, podendo sofrer correções conforme seja necessário. A LDO, segundo o MP (BRASIL, 2015), fixa entre outros, o conjunto de metas e prioridades da Administração Pública Federal e orienta a elaboração da LOA para o ano seguinte. Já a definição de LOA é:

Instrumento de gestão com ênfase nos aspectos financeiros e físicos, compatível com a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Plano Plurianual (PPA). A LOA estima receita e fixa a despesa para o período de um ano, visando o atingimento de objetivos pré-estabelecidos da política governamental (FIOCRUZ, 2016).

O PPA é estruturado em programas que retratam as políticas públicas selecionadas pelo Governo. Já a LOA, além dos programas traz as ações orçamentárias, que são as operações da qual resultam produtos ou serviços que visam atender os objetivos dos programas. As ações podem ser classificadas como atividades, projetos ou operações especiais, conforme as seguintes características (SILVA, 2011):

- Atividade é um instrumento de programação que visa atingir o objetivo de um programa, através de operações que acontecem de modo contínuo e permanente.
- Projeto é um instrumento de programação que visa atingir o objetivo de um programa através de operações com tempo determinado.
- Operação especial corresponde a despesas das quais não resultam produtos, não colaboram para a manutenção, nem a expansão das ações do governo e não gera contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços.

As despesas fixadas pela LOA classificam-se em duas categorias econômicas: despesas correntes e despesas de capital. Essa classificação vai permitir a programação das dotações orçamentárias, viabilizando o detalhamento das despesas. As despesas correntes são aquelas que se destinam a garantir a manutenção e o funcionamento dos serviços públicos em geral. São exemplos de despesas correntes: despesas com pessoal, aquisição de material de consumo e serviços de terceiros. Incluem-se nessa categoria também as despesas com obras de conservação e de adaptação de bens imóveis. Já as despesas de capital são àquelas que se referem à aquisição de bens permanentes que integrarão o patrimônio público, sejam móveis, imóveis ou intangíveis. São exemplos de despesas de capital: despesas com obras para construção de novos edifícios ou aumento de área construída de imóvel já existente, aquisição de imóveis, compra de máquinas, equipamentos, mobiliários e instalações. As categorias econômicas dividem-se em elementos e subelementos ou itens de despesa, que são padronizados, conforme determina o artigo 8 da Lei 4320.64 (BRASIL, 1964). Essa padronização proporciona ao administrador público a realização de análises comparativas entre órgãos e entidades do Governo (CRUZ ET AL., 2006).

Os procedimentos efetuados na realização da despesa pública são chamados de estágios da despesa. São três os estágios da despesa:

1. Empenho,
2. Liquidação,
3. Pagamento.

Empenho

É o ato emanado de autoridade competente que cria para o Poder Público a obrigação de pagamento, constituindo-se em uma obrigação contratual e uma garantia para o fornecedor. A importância da despesa empenhada é deduzida do crédito orçamentário disponível para aquele órgão. O empenho deve ser emitido sempre antes da realização da despesa e precisa respeitar o limite do crédito orçamentário. O empenho compreende três fases (SILVA, 2011):

- a licitação ou sua dispensa,
- a autorização,
- a formalização.

A licitação precede o empenho e tem por objetivo verificar qual o fornecedor que oferece as melhores condições para a administração. A legislação estabelece seis modalidades de licitação: concorrência, tomada de preços, convite, concurso, leilão e o pregão. A legislação

também prevê a dispensa e a inexigibilidade de licitação, que devem ser aplicadas com cuidado, devendo constituir-se em exceções. Quando a licitação é encerrada, ocorre a fase da autorização, onde o ordenador de despesas dá a permissão para a realização da despesa. São competentes para autorizar despesas nas suas respectivas esferas de competência: o Presidente da República, o Governador e o Prefeito; as autoridades do Poder Judiciário e do Poder Legislativo indicados nos respectivos regimentos; o Presidente do Tribunal de Contas da União, do Estado ou, quando houver, do Município; os Ministros de Estado, os Secretários Estaduais e Municipais; os titulares de autarquias, empresas públicas, de sociedade de economia mista e de fundações de acordo com o estabelecido em lei, decreto ou estatuto (SILVA, 2011). A fase da formalização do empenho é realizada pela emissão de um documento denominado Nota de Empenho, onde constam informações essenciais como: CNPJ e nome do fornecedor, valor a ser pago, a classificação orçamentária, histórico da despesa, número do processo da licitação ou da dispensa ou da inexigibilidade, bem como outras informações que possam ser úteis para a administração. A Nota de Empenho pode ser classificada nas seguintes modalidades (ANGELICO,1990):

- ordinário – quando se destina a despesa de valor fixo e determinado, cujo pagamento se dará em uma única parcela;
- estimativo – para atender despesa cujo valor não é possível determinar previamente, tais como fornecimento de energia elétrica, serviços telefônicos e outros;
- global – quando a despesa será realizada parceladamente em valores previamente determinados.

Liquidação

Conforme artigo 63 da Lei 4320.64 (BRASIL, 1964) consiste na verificação do direito adquirido pelo fornecedor de receber, tendo por base os títulos e os documentos comprobatórios do respectivo crédito, que se constituem, por exemplo, em notas fiscais, faturas e recibos. Na liquidação a Contabilidade deve apurar a origem e o objeto do que se deve pagar, a importância exata a ser paga e a quem se deve pagar. Nesse estágio a obrigação no sentido patrimonial é registrada no passivo, já que representa o recebimento do material, do serviço ou a medição da obra. Esse recebimento vem expresso nos documentos comprobatórios através do atesto do servidor da área solicitante ou responsável pela fiscalização do serviço ou da obra. A execução da despesa também terá por base o contrato, ajuste ou acordo se houver, e a nota de empenho.

Pagamento

Ato pelo qual a Fazenda Pública extingue a sua obrigação com o fornecedor. Segundo o artigo 64 da Lei 4320.64 (BRASIL, 1964) “A ordem de pagamento é o despacho exarado por autoridade competente determinando que a despesa seja paga.”

Ao final do exercício, havendo despesas empenhadas que não foram pagas, ocorrerá a inscrição contábil desses empenhos em Restos a Pagar, que se classificam em (STN-Manual Siafi):

- Restos a Pagar Processados: se referem às despesas que já passaram pelo estágio da liquidação, o seja, os serviços ou materiais foram entregues e foi constatada a sua regularidade e atestado o seu recebimento, mas por ausência de recursos financeiros ficam impossibilitadas de atingir o último estágio da despesa: o pagamento.
- Resto a Pagar Não Processados em Liquidação: o fornecedor já executou a entrega do bem, dos serviços ou da obra, mas esta entrega ainda está em análise e conferência.
- Restos a Pagar a Liquidar: se refere às despesas que não atingiram ainda o estágio da liquidação, ou seja, o serviço ou material ainda não foi entregue. Todos os estágios da despesa são registrados nos Sistemas da Contabilidade Pública.

A Contabilidade Pública tem uma importante missão dentro da Administração Pública: a prestação de contas dos impostos dos contribuintes, possibilitando transparência e contribuindo para a tomada de decisões de políticas públicas (SILVA, 2011). Apesar de sua relevância a Contabilidade Pública ainda caminha lentamente no sentido de proporcionar à Administração Pública informações mais gerenciais para a tomada de decisões, visando uma melhor alocação de recursos. A Contabilidade Financeira ainda é predominante, no sentido em que são as obrigações formais que prevalecem nas organizações públicas. Mesmo com a publicação das demonstrações obrigatórias não há transparência para a sociedade.

O investidor quando analisa as demonstrações da empresa privada, por exemplo, quer ver o patrimônio acumulado, a situação financeira, o índice de endividamento. Já o contribuinte quer saber onde seus impostos foram aplicados, que produtos ou serviços foram gerados para a população. E nas demonstrações formais não há essa informação. No setor privado a contabilidade evoluiu no sentido de não apresentar apenas as tradicionais demonstrações contábeis, que informam os investidores e o Governo, mas de olhar para dentro da empresa e fornecer soluções para problemas do tipo como: fazer ou terceirizar, comprar ou alugar, favorecer esse investimento em detrimento de outro pelo impacto que vai

gerar. Nesse sentido, o setor privado tem trabalhado muito com a Contabilidade Gerencial, cujos objetivos vão muito mais além da prestação de contas, porque seus investidores almejam resultados, e só atraem mais investidores aquelas empresas com maior desempenho efetivo ou potencial. Mas, a eficácia não precisa ser uma prerrogativa somente da Administração Privada. Pode ser da Administração Pública também. Muitos dirão que o setor público não visa o lucro, então não precisa seguir a lógica gerencial do setor privado. Porém, com um melhor investimento do dinheiro público as políticas públicas serão mais eficientes. Maior será o seu alcance junto à população.

2.2 Administração Pública Gerencial

2.2.1 No Mundo

Há muito tempo, a pressão mundial para que a Administração Pública alcance níveis mais gerenciais vem aumentando. A partir da década de 80 com o movimento que ficou conhecido como NPM - *New Public Management* várias reformas foram sendo implementadas nos países com o intuito de modernizar o Estado e torná-lo mais dinâmico e eficaz. Segundo Monteiro e Hammes (2014), buscava-se trazer para a Administração Pública técnicas do setor privado que contribuíssem para uma maior eficácia do Estado. Neste sentido, Andion (2012) destaca o foco nos clientes e nos resultados em vez de processos, maior transparência na ação pública, avaliação de desempenho, parcerias público-privadas, administradores públicos empreendedores, descentralização e profissionalização dos gestores. Outros autores como Carneiro (2010 apud Monteiro; Hammes, 2014), salientam também o planejamento estratégico, os contratos de gestão, programas e projetos, a regulamentação, a normatização e a legislação. Os desafios do Estado são grandes:

{...} o problema atual não é diminuir o tamanho do Estado, mas sim, adequá-lo à nova realidade, na qual os governos terão menos recursos e poder e enfrentarão uma realidade social mais complexa em que os atores serão mais autônomos e fluídos. Em tal panorama, o Estado será cada vez mais importante porque não há outra instituição ou agente que dê conta, sozinho, das demandas coletivas da sociedade contemporânea. E para atingir este fim, os governos terão que otimizar seus recursos, estabelecer parcerias com a comunidade, com o mercado e com o Terceiro Setor, descentralizar tarefas, aumentar sua capacidade de regulação econômica e modificar a forma de provisão dos serviços públicos, principalmente na área social (ABRUCIO; COSTA, 1998: 5).

Neste contexto, a Contabilidade Pública também sofreu a influência da NPM, no sentido que há um movimento mundial de harmonização com as normas e práticas do setor

privado (HOOD, 1991 apud MONTEIRO; PINHO, 2017). Essas mudanças visam transformar a Contabilidade Pública em um sistema de informações úteis e necessárias para que os gestores públicos possam aplicar as técnicas pretendidas pela NPM (ROSSI et al. 2016 apud MONTEIRO; PINHO, 2017), desenvolvendo dessa forma as premissas da Contabilidade Gerencial: gerar informações para o gestor “ênfatizar as decisões que afetam o futuro, a relevância, o fazer as coisas em tempo hábil e o desempenho no nível do segmento” (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2013, p. 2).

Apesar de existirem muitas críticas em relação à NPM, por ela ter sido utilizada por governos neoliberais objetivando o Estado mínimo, deixando de lado as ideologias políticas, essas mudanças trouxeram muitos benefícios para a Administração Pública e para a Contabilidade Pública. Modernizar a administração não significa enfraquecer o serviço público, mas ao contrário impulsioná-lo. A NPM estimulou critérios como prestação de contas, conhecimento dos custos e níveis de serviços, busca da redução desses custos, cobrança por resultados e modernização do Estado através do desenvolvimento de sistemas integrados. Instigou questionamentos e reflexões sobre o papel do Estado e as melhores formas dele atingir seus objetivos.

Segundo Trosa (2001, p.27) “toda reforma gerencial traduz implicitamente um projeto político e provoca impacto sobre as políticas públicas, mas ela não traduz só um projeto político possível e seguramente não exclusivamente um projeto anti-Estado.” Então não se pode rejeitar as mudanças somente por motivos ideológicos e políticos. É preciso analisar de fato o que de positivo elas podem trazer. O Estado muda porque a sociedade muda. Não é a ideologia somente que promove as mudanças, mas sim as transformações profundas da sociedade. Trosa (2001, p. 19) elenca essas transformações:

- Globalização econômica e tecnológica à qual o Estado não pode ficar indiferente sob o risco de ver sua capacidade de influência reduzida: é necessário o benchmarking entre organizações e países.
- Evolução dos usuários que desejam serviços adaptados aos seus problemas.
- Servidores que não podem mais tolerar a lentidão da hierarquia e a ausência da capacidade de iniciativa.
- Pressão da opinião pública que quer saber os custos e a eficácia dos serviços prestados.

No ritmo das reformas gerenciais da Administração Pública pelo mundo, Mauss, Diehl e Bleil (2015), levantaram alguns estudos que demonstram que a utilização de custos como ferramenta gerencial na contabilidade pública, tem aumentado. Os métodos de custeio

utilizados e as finalidades específicas podem variar, mas a apuração e a gestão dos custos estão presentes. Os autores apresentam os objetivos que alguns países almejam ao adotarem o sistema de custos. Nos Estados Unidos, por exemplo, houve a iniciativa mais abrangente e avançada da implementação de um sistema de custos público. A informação é utilizada para elaboração e controle do orçamento e dos preços públicos, bem como para compor critérios de avaliação nas três esferas de governo.

Outro país que também adotou a gestão de custos foi o Canadá. Nesse país busca-se analisar o custo-benefício dos investimentos e dos departamentos individualmente, fornecer subsídios para fixar os preços das tarifas e taxas públicas e para tomada de decisões sobre “produzir ou comprar”. Já a Austrália levanta as informações dos custos de seus serviços para comparação com os preços de mercado e assim criar indicadores quantitativos para avaliar os seus resultados. Na Nova Zelândia os preços de todos os serviços são baseados no seu custo e o orçamento é estimado com base nos custos incorridos no passado. No Reino Unido os custos são a base para o orçamento e para medição do desempenho. E em Taiwan os custos embasam o planejamento a médio e longo prazo.

Segundo Monteiro, Pereira CA e Pereira NS (2014) na América Latina também se podem observar mudanças de cunho gerencial na Administração Pública. Os autores relacionam alguns países que investiram nessas reformas gerenciais, bem como seus objetivos. O Uruguai utilizou ferramentas gerenciais para alcançar maior transparência com relação às ações do governo, assim como redução de custos e aperfeiçoamento tecnológico dos sistemas de informação. O Chile procurou substituir o modelo puramente normativo por uma gestão mais pautada na qualidade dos resultados. Investiu na descentralização e na figura do Estado mais como regulador, procurando reduzir custos através da privatização. Já o Peru investiu na qualificação dos servidores para a melhoria da prestação de serviços e na descentralização. A Argentina também buscou substituir uma gestão de processos por uma gestão de resultados, qualificando seus servidores e modernizando seus sistemas. Pode-se constatar que os governos, ao adotarem medidas gerenciais, como a apuração de custos dos seus serviços e produtos, buscam proporcionar ao orçamento uma base mais próxima da realidade. Diminuem assim distorções, desperdícios e colaboram para que as taxas e tarifas públicas possam ser mais justas para os cidadãos (MAUSS; DIEHL; BLEIL, 2015).

Os governos cada vez mais percebem que os recursos não são ilimitados. E que crises podem sempre acontecer. Então, é indispensável buscar ferramentas gerenciais, que permitam garantir a qualidade do que se oferece, mas de forma sustentável. É fundamental que o Estado

seja empreendedor, que busque novas soluções, que seja inovador, pois sem inovação não há desenvolvimento. Os recursos se esgotam, a sociedade muda, as necessidades se transformam. Não é mais viável um Estado que fique estático, apenas arrecadando receitas e tentando arcar com as despesas públicas. O Estado precisa ser na sociedade o grande incentivador das soluções. Esse é um dos grandes focos de um Estado gerencial. Adiantar-se aos acontecimentos. Ou mesmo ser aquele que faz acontecer (MAZZUCATO, 2015).

2.2.2 No Brasil

No Brasil, pode-se dizer que a tentativa de trazer para a Administração Pública uma abordagem gerencial é antiga. A apuração de custos já consta como obrigação do Estado desde a lei 4320 de 1964 (BRASIL, 1964) e do Decreto-lei 200 de 1967 (BRASIL, 1967). Segundo Pereira (1998), a ideia de uma administração gerencial começou a ser delineada já na primeira reforma administrativa na década de 30 e também estava presente na segunda reforma de 1967.

O Governo Vargas promoveu a primeira reforma administrativa. A criação do DASP- Departamento Administrativo do Serviço Público em 1936, foi um marco, pois trouxe os princípios da burocracia para a Administração Pública (JUND, 2008 apud MONTEIRO; HAMMES, 2014). A burocracia veio tentar romper com a administração patrimonialista, onde os interesses público e privado se misturam. Não há bens públicos, mas bens do governante. Sendo assim, nenhuma obrigação de prestação de contas. Os cargos eram indicados para conhecidos e parentes, configurando uma Administração Pública sem profissionalismo (MONTEIRO; PEREIRA CA; PEREIRA NS, 2014).

A burocracia clássica, por outro lado, procurava deixar bem claro a separação entre o público e o privado. Estabelecia regras para ocupação de cargos e o funcionamento do Estado. Salientava a impessoalidade como regra de ouro para impedir qualquer tipo de favorecimento. Baseava-se na centralização das decisões e na hierarquização; nos controles rígidos e formais para proteger os interesses dos cidadãos (SECCHI, 2009).

Nesse período da reforma burocrática foi criada a primeira autarquia, o IBGE⁴- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, em 1938. O que na visão de Pereira (1998), já constituiu um indício de administração pública gerencial, pois caracterizou uma descentralização de poder, concedendo autonomia a um órgão público.

⁴ Em 1967, o IBGE deixou de ser uma autarquia, para se tornar uma fundação, através do Decreto-Lei 161.

O Decreto-lei 200 de 1967 (BRASIL, 1967), ainda na ditadura militar, buscou trazer princípios gerenciais para a Administração Pública, como planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle de resultados, em uma tentativa de diminuir a rigidez burocrática. Para dinamizar o Estado houve a transferência de atividades para as autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista. Essa busca de flexibilização administrativa, caracterizou a segunda reforma administrativa no Brasil (PEREIRA, 1998).

Pode-se destacar também, já no período democrático, a criação do SIAFI- Sistema de Administração Financeira como um importante instrumento de informações para dar suporte a uma estrutura gerencial. O SIAFI é o sistema utilizado pelos órgãos do Governo Federal para execução orçamentária e financeira, bem como para as movimentações patrimoniais e contábeis. Foi implantado em 1987 pela Secretaria do Tesouro Nacional - STN para permitir ao Governo Federal a geração de informações centralizadas, padronizadas e qualificadas, constituindo-se em uma ferramenta para o controle e o acompanhamento dos gastos públicos.

Segundo a STN (BRASIL), sua implantação colaborou para resolver graves problemas enfrentados pelo Governo Federal, como os atrasos entre o encerramento do mês e a apresentação das demonstrações contábeis; registros e controles efetuados manualmente; dificuldade de administração do caixa, já que existiam várias contas abertas e com o SIAFI passou a existir uma Conta Única de onde ocorrem todas as saídas e entradas de dinheiro; informações inconsistentes, já que os dados eram lançados de acordo com interpretações variadas dos conceitos contábeis; utilização da contabilidade apenas para registros formais; morosidade na produção de dados que pudessem contribuir na tomada de decisões.

Como se pode concluir, o SIAFI foi e é um grande avanço para os gestores públicos, pois possibilita o acesso a informações importantes sobre o desempenho das Unidades Gestoras. É um facilitador para os órgãos de controle, que podem acessar dados sobre a execução de contratos, pagamentos a fornecedores, retenção de impostos *on line* para o governo federal (INSS, IRPJ, IRPF, COFINS, CSLL, PIS/PASEP) e também para municípios cadastrados (ISS), contribuindo para diminuição da evasão fiscal e para arrecadação do Estado.

A reforma administrativa gerencial no Brasil, nos moldes atuais, só foi acontecer de fato em 1995, no governo Fernando Henrique Cardoso, uma vez que o Decreto-lei 200 de 1967 não conseguiu sedimentar as reformas pretendidas. Foi elaborado o Plano Diretor da Reforma do Estado, cujos objetivos globais eram: aumentar a efetividade e a eficiência do

Estado, tendo como foco principal o atendimento dos cidadãos; restringir as ações do Estado às suas atividades próprias, deixando os serviços não exclusivos para a iniciativa privada; transferir para estados e municípios ações locais e substituir a administração pública burocrática rígida, baseada no controle dos processos, pela administração pública gerencial, voltada para resultados (BRASIL, 1995). É preciso compreender que a Administração Pública Gerencial não veio para substituir totalmente a Administração Pública Burocrática. Pelo contrário, conserva alguns dos seus princípios. O controle é necessário, assim como regras bem estabelecidas quando se trata do patrimônio público (JUND 2008 apud MONTEIRO; HAMMES, 2014). A impessoalidade e o profissionalismo também estão presentes nos dois modelos. O que não é aceitável é que as regras se tornem mais importantes que os resultados. Os resultados do Estado são bons não porque os processos estão sob controle e são seguros, conforme a administração pública burocrática preconiza, mas, porque as necessidades dos cidadãos estão sendo atendidas, segundo prega a administração pública gerencial (BRASIL, 1995).

O Estado moderno, com suas responsabilidades ampliadas, precisa de um maior dinamismo para atender as demandas da sociedade. Os cidadãos pedem por soluções mais rápidas. E a burocracia traz morosidade para os processos. Nesse sentido, a Administração Pública Gerencial pretende racionalizar os procedimentos, de forma que a norma não exista apenas por si só, ou que uma norma se acumule com outra de forma redundante. A administração burocrática proporciona um conformismo, que a administração gerencial vem questionar. As normas precisam existir sempre, mas é preciso uma reavaliação constante do seu sentido para o Estado (MONTEIRO; HAMMES, 2014). Outro fator imprescindível para a agilização do Estado moderno, seja no atendimento aos seus clientes externos ou internos, são os sistemas integrados, que propiciem o gerenciamento da informação. O SIAFI, como já foi apresentado, constituiu um grande avanço. Surge em 2008 o SIAFI Gerencial, que reformulado em 2012, aparece como Tesouro Gerencial. O sistema permite o levantamento de relatórios, com dados extraídos do SIAFI. Possibilita vários tipos de consulta, mas sempre contabilizadas como despesa, pois o SIAFI não foi preparado para apuração de custos. A gestão de custos, no entanto, é parte das tendências na área da Contabilidade Pública adotadas internacionalmente (REZENDE; CUNHA; BEVILACQUA, 2010).

O Estado precisa saber o que faz, por que faz e quanto custa. E a contabilidade pode colaborar com esses objetivos. A NBCTSP 16.11 (CFC, 2008), Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Serviço Público, emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade,

com o intuito de harmonização com as normas internacionais de contabilidade, estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público.

De acordo com Machado e Holanda (2010, p.792), “os administradores do setor público necessitam de um conjunto de informações gerenciais para cumprir com eficiência, eficácia e efetividade as políticas públicas.” Ainda segundo os autores, o sistema de custos vai propiciar comparações entre os custos de atividades ou serviços iguais produzidos por unidades organizacionais diferentes, estimulando o aperfeiçoamento do desempenho de seus dirigentes. As informações geradas pelo sistema de custos podem permitir dados mais concretos e reais para a formulação da proposta orçamentária. Evidentemente não se trata de colocar o custo como o fator mais importante, dado o caráter político e social do setor público. Mas, de buscar manter a qualidade dos serviços ofertados ao mesmo tempo em que se busca os melhores custos (TROSA, 2001). Portanto adotar medidas gerenciais como medição dos custos dos serviços e produtos do Estado não implica em diminuir políticas públicas, mas sim em qualificar o gasto para aplicar os recursos sem desperdícios, de forma a obter melhores resultados. Conhecendo a fundo seus custos é possível compará-los com outras organizações do governo, bem como com as melhores do setor privado que realizam aquele mesmo serviço ou produzem os mesmos produtos. Segundo Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010, p.964), há vários motivos que justificam a importância da implementação de medidas gerenciais, como por exemplo a adoção de um sistema de custos na Administração Pública. O quadro 8 vem apresentar alguns deles.

Quadro 8 - Por que é importante adotar um sistema de informações sobre custos na administração pública

- Há várias razões para a adoção de procedimentos que permitam aferir os custos do governo, mas a mais importante delas é que sem que se conheçam os custos das políticas e programas executados pelo setor público é impossível saber se o dinheiro do contribuinte está sendo bem utilizado.
- Evitar o descontrole das finanças públicas e o recurso a aumento de impostos para cobrir decisões irresponsáveis e desperdícios. Decisões de investimento, por exemplo, geram gastos futuros com o custeio dos serviços e a manutenção de equipamentos que, se não forem devidamente considerados, provocarão desequilíbrios.
- Para saber se os recursos oriundos do pagamento de impostos estão sendo bem utilizados é necessário comparar os custos com os resultados para responder às seguintes perguntas: um dado resultado (por exemplo, a melhoria no desempenho escolar) está sendo obtido ao menor custo possível, ou existe um grande desperdício? Alternativamente, com os mesmos recursos aplicados seria possível conseguir resultados melhores?
- Evitar o tradicional recurso a cortes lineares que prejudicam atividades essenciais sem afetar aquelas que são exercidas com um nível elevado de ineficiência.

A apuração e gestão de custos constituem-se em importantes ferramentas da Contabilidade Gerencial, por isso as terminologias contábeis referentes a custos precisam ser evidenciadas através de conceitos. Dessa forma haverá uma melhor compreensão de termos que podem parecer sinônimos, mas que na realidade possuem sutis diferenças para o sistema de custos. O quadro 9 apresenta algumas dessas definições.

Quadro 9 - Terminologia Contábil para Sistema de Custos

TERMINOLOGIA	DEFINIÇÃO
Gasto	Sacrifício financeiro que a organização está disposta a arcar para obtenção de um produto ou serviço.
Custo	Gasto com bens ou serviços utilizados para a produção de outros bens ou serviços.
Desembolso	É o pagamento resultante da aquisição de um bem ou serviço.
Objeto de custo	Unidade que se deseja mensurar e avaliar os custos.
Despesa	Bem ou serviço consumido para a obtenção de receitas.
Custos Fixos	Independente do volume da produção, mantêm seu valor constante em determinado período.
Custos Variáveis	Conforme o volume da produção seu valor varia.
Custos Diretos	São associados diretamente ao objeto de custos.
Custos Indiretos	Não podem ser associados diretamente ao objeto de custos, sendo sua apropriação por bases de rateio.

Fonte: Adaptado da NBCTSP 16.11, 2011.

Para a apropriação dos custos é necessário estabelecer o método de custeio que será utilizado, que está relacionado ao processo de identificação e associação do custo ao objeto que está sendo custeado. O quadro 10 apresenta os principais métodos de custeio.

Quadro 10 - Métodos de Custeio

MÉTODO	DEFINIÇÃO
Custeio Direto	É o método que aloca diretamente todos os custos, fixos e variáveis, sem rateio, aos objetos de custos.
Custeio Variável	Método que aloca aos produtos ou serviços apenas os custos variáveis e contabiliza os custos fixos como despesas do período.
Custeio por Absorção	Método que apropria todos os custos de produção aos produtos e serviços.
Custeio por Atividade	Método que considera que todas as atividades desenvolvidas pela organização geram custos e consomem recursos. Busca estabelecer a relação entre as atividades e os objetos de custo por meio de direcionadores de custos que determinam quanto de cada atividade é consumida por eles.

Fonte: Adaptado da NBCTSP 16.11, 2011.

A forma como os custos são acumulados e apropriados aos bens e serviços e a outros objetos de custos, está relacionada ao fluxo físico e real da produção e forma o que se chama de Sistema de Acumulação. O quadro 11 apresenta os sistemas utilizados no serviço público.

Quadro 11 - Sistemas de Acumulação

SISTEMA	DEFINIÇÃO
Por ordem de serviço ou produção	Sistema que compreende especificações predeterminadas do serviço ou produto demandado, com tempo de duração limitado.
De forma contínua	Sistema que compreende demandas de caráter continuado e são acumuladas ao longo do tempo. .

Fonte: Adaptado da NBCTSP 16.11, 2011.

2.3 Harmonização com as Normas Internacionais de Contabilidade

Com a globalização, tornou-se necessário a busca pela harmonização dos sistemas contábeis. Inicialmente começou no setor privado, para que um contador do Brasil, por exemplo, fosse capaz de compreender as demonstrações contábeis de uma organização de outro país e vice-versa. Depois chegou aos governos, para que investidores do mundo todo pudessem ter um padrão também ao analisar as contas de determinados países, onde houvesse interesse em investir (DE MORAIS; VICENTE; NETO, 2012).

E nessa necessidade de harmonização da Contabilidade Pública, surge a questão dos custos. As reformas provocadas pela NPM-*New Public Management* nas administrações públicas pelo mundo, apresentam a apuração de custos como uma das boas práticas gerenciais adotada pela contabilidade.

A IFAC – *International Federation Accountants*, é o órgão que dita as normas internacionais de contabilidade. Sua missão é:

Servir ao interesse público, fortalecer a profissão contábil ao redor do mundo e contribuir ao desenvolvimento de economias internacionais fortes pelo estabelecimento e pela promoção da adesão a normas profissionais de alta qualidade, estimulando a convergência internacional a essas normas, e pronunciando-se sobre temas de interesse público onde o conhecimento especializado da profissão tem o mais alto grau de relevância (IFAC; CFC, 2010, pag. 8).

Para realizar essa missão a IFAC, constituiu o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) para estabelecer normas contábeis de alta qualidade para o setor público ao redor do mundo. O termo setor público se refere a governos nacionais, governos regionais (por exemplo, estadual, provincial, territorial), governos locais (por exemplo,

municipal) e entidades públicas relacionadas (por exemplo, agências, conselhos, comissões e empresas). O IPSASB atua como órgão normatizador independente das seguintes formas (IFAC; CFC, 2010):

- emitindo normas internacionais de contabilidade para o Setor Público (IPSASs);
- promovendo sua aceitação e convergência internacional com essas normas;
- publicando outros documentos que oferecem orientações sobre temas e experiências na elaboração de demonstrações contábeis no setor público.

Ao elaborar suas normas, o IPSASB busca a colaboração do seu Grupo Consultivo, e também se utiliza dos pronunciamentos emitidos: pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), desde que se apliquem ao setor público; por órgãos normatizadores nacionais, autoridades reguladoras e outros órgãos competentes e por órgãos profissionais contábeis ou organizações empenhadas na elaboração de demonstrações contábeis no setor público (IFAC; CFC, 2010). No Brasil, as normas da IPSASB foram traduzidas para o português pelo Comitê Gestor da Convergência, sendo o resultado de uma ação conjunta do CFC- Conselho Federal de Contabilidade com o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon), além da cooperação técnica da Subsecretaria de Contabilidade da STN, para a adoção do novo modelo da Contabilidade Pública e da convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais. A NBC TSP-Estrutura Conceitual é a tradução do Pronunciamento intitulado *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, emitido pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* da *International Federation of Accountants* (IPSASB/Ifac). Como o próprio nome já evidencia, esse pronunciamento vem estabelecer as bases conceituais para elaboração e divulgação de informação contábil pelo setor público. E no capítulo 2- Objetivos e Usuários da Informação Contábil de Propósito Geral das Entidades do Setor Público, a apropriação dos custos dos serviços prestados durante o exercício, aparece como uma informação relevante para a prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisões.

Ainda no capítulo 2, a informação sobre os custos e as fontes de recuperação destes, constam como ferramentas para que os usuários possam apurar se os custos operacionais foram recuperados, por exemplo, a partir dos tributos, cobranças aos usuários, contribuições e transferências, ou se foram financiados pelo aumento do nível de endividamento da organização (IFAC; CFC; 2010).

Além da NBCTSP Estrutura Conceitual (CFC, 2008) e da NBCTSP 16.11 (CFC, 2008), que versa sobre custos, o Conselho Federal de Contabilidade editou outras normas da

IPSASB. Entre elas, destaca-se a NBCTSP 16.5 (CFC, 2008), que se refere aos registros contábeis, estabelecendo critérios que exprimem a importância do tratamento que a informação contábil precisa possuir. Todos os relatórios gerenciais dependem da exatidão e precisão desses registros. Segundo a NBCTSP 16.5 (CFC, 2008), as características do registro e da informação contábil no setor público, são as apresentadas no quadro 12.

Quadro 12 – Características do Registro e da Informação Contábil no Setor Público

Comparabilidade	os registros e as informações contábeis devem possibilitar a análise da situação patrimonial de entidades do setor público ao longo do tempo e estaticamente, bem como a identificação de semelhanças e diferenças dessa situação patrimonial com a de outras entidades. Possibilidade de <i>benchmarking</i> .
Compreensibilidade	as informações apresentadas nas demonstrações contábeis devem ser entendidas pelos usuários. Presume-se que estes já tenham conhecimento do ambiente de atuação das entidades do setor público. As informações relevantes sobre temas complexos não devem ser excluídas das demonstrações contábeis, mesmo sob o pretexto de que são de difícil compreensão pelos usuários.
Confiabilidade	o registro e a informação contábil devem reunir requisitos de verdade e de validade que possibilitem segurança e credibilidade aos usuários no processo de tomada de decisão. Imprescindível tanto para os usuários externos como internos.
Fidedignidade	os registros contábeis e as informações apresentadas devem representar fielmente o fenômeno contábil que lhes deu origem.
Imparcialidade	os registros contábeis devem ser realizados e as informações devem ser apresentadas de modo a não privilegiar interesses específicos e particulares.
Integridade	os registros contábeis e as informações apresentadas devem reconhecer os fenômenos patrimoniais em sua totalidade, não podendo ser omitidas quaisquer partes do fato gerador.
Objetividade	o registro deve representar a realidade dos fenômenos patrimoniais em função de critérios técnicos contábeis preestabelecidos em normas ou com base em procedimentos adequados, sem que incidam preferências individuais que provoquem distorções na informação produzida.
Representatividade	os registros contábeis e as informações apresentadas devem conter todos os aspectos relevantes.
Tempestividade	os fenômenos patrimoniais devem ser registrados no momento de sua ocorrência e divulgados em tempo hábil para os usuários.
Uniformidade	os registros contábeis e as informações devem observar critérios padronizados e contínuos de identificação, classificação, mensuração, avaliação e evidenciação, de modo que fiquem compatíveis, mesmo que geradas por diferentes entidades. Esse atributo permite a interpretação e a análise das informações, levando-se em consideração a possibilidade de se comparar a situação econômico-financeira de uma entidade do setor público em distintas épocas de sua atividade.
Utilidade	os registros contábeis e as informações apresentadas devem atender às necessidades específicas dos diversos usuários.
Verificabilidade	os registros contábeis realizados e as informações apresentadas devem possibilitar o reconhecimento das suas respectivas validades.
Visibilidade	os registros e as informações contábeis devem ser disponibilizados para a sociedade e expressar o resultado da gestão e a situação patrimonial da entidade do setor público.

Fonte: CFC, 2008

Além da adaptação das normas, houve uma movimentação no país para a implementação do sistema de custos, seja com a promulgação de leis e decretos, seja com a formação de grupos de trabalho para estudar o tema e formular critérios para o seu desenvolvimento. O quadro 13 apresenta uma linha do tempo com os principais fatos que marcaram essa trajetória.

Quadro 13 – Linha do tempo de Custos no Setor Público no Brasil

Lei nº 4.320 de 17/03/1964 - A temática de custo passou a fazer parte da Contabilidade Pública, mas seu uso se limitava à área industrial da Administração Pública.
Decreto-lei nº 200 de 25/02/1967 - As informações de custos passaram a ter uma finalidade gerencial, buscando auxiliar de uma forma mais ampla o processo de tomada de decisão.
Decreto Presidencial nº 93.872/1986 - Detalhou a forma pela qual a contabilidade deveria apurar os custos dos serviços, bem como determinou punição para as unidades que não disponibilizassem as informações pertinentes para permitir sua mensuração.
Lei de Responsabilidade Fiscal de 2000 - Um dos marcos legais mais importantes desse processo, a Lei de Responsabilidade Fiscal define que: “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.
Lei nº 10.180 /2001 - Concedeu à STN a competência para tratar de custos na Administração Pública Federal
Acórdão nº 1078/2004 do Tribunal de Contas da União - Determinou que fossem adotadas “providências para que a administração pública federal possa dispor com maior brevidade possível de sistema de custos que permita, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis”, ante o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal e na LDO para 2004.
Em 2005 a Comissão Interministerial propõe que a STN passe a “elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistema de Custos na Administração Pública Federal”.
Em 2008 é formada a Câmara Técnica de Qualidade do Gasto, no âmbito do Comitê Técnico de Orçamento conduzido pela Secretaria de Orçamento Federal do Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão.
Em 2009 o Decreto nº 6.944 destaca a necessidade de efetuar a unificação dos cadastros de órgãos dos sistemas já existentes no governo, como o SIAFI, SIAPE e SIGPlan.
Em 2010 O Sistema de Custos do Governo Federal foi homologado pelos diversos órgãos do Governo.
Em 2011 Foi implementado o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal - SIC com definição das suas atribuições e abrangência, normatizadas pelas portarias 157 e 716 da Secretaria do Tesouro Nacional.
Em 2015 O SIC passou a integrar o conjunto de temas do Tesouro Gerencial, construídos em uma plataforma de <i>business intelligence</i> , ampliando os acessos e a <i>performance</i> no carregamento das informações solicitadas.
Em 2018 - Instituída a obrigatoriedade do preenchimento da aba de custos na fase da liquidação da despesa. Os órgãos que ainda não têm centro de custos cadastrados utilizam uma inscrição genérica criada pela STN.

Fonte: BRASIL-STN, 2012, BRASIL - Guia Rápido do SIC, 2016 e BRASIL-STN-Manual Siafi, 2018.

Por esse quadro pode-se observar o longo caminho que foi percorrido para se chegar ao Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC), permitindo concluir que não foi uma tarefa fácil, envolvendo muitas discussões. E apesar de implantado em 2011, seu uso só passou a ser obrigatório em 2018. E mesmo assim, os órgãos que não possuem centro de custos próprios, utilizam uma inscrição genérica criada pelo STN para permitir a liquidação da despesa.

Um dos critérios adotados foi de que a despesa liquidada era a que mais se aproximava do conceito de custos, sendo então o ponto de partida do SIC para a contabilização dos custos. Alguns acertos foram necessários para que se pudesse equiparar da melhor forma possível os conceitos de custos às especificidades do setor público, de forma a aproveitar as informações dos sistemas já existentes. O método de custeio utilizado pelo SIC é o direto (MACHADO; HOLANDA, 2010). O SIC extrai dados de sistemas estruturantes da Administração Pública Federal como o SIAPE-Sistema de Administração de Pessoal, SIAFI e SIGPlan-Sistema de Gestão de Planejamento .

Em 2017, a Coordenação de Informação de Custos-COINC, da Subsecretaria de Contabilidade Pública-SUCON, da STN desenvolveu o Manual de Informações de Custos do Governo Federal - MIC⁵. Este manual apresenta conceitos básicos de custos aplicados ao setor público, o passo a passo para a estruturação das setoriais de custos, além de orientações práticas sobre o relacionamento entre os objetos e os centros de custos. Também aborda sobre o acesso e utilização do SIC.

⁵ Disponível em www.tesouro.gov.br

3 - Metodologia

A presente pesquisa é classificada como quali-quantitativa, pois emprega coleta de dados associadas às duas formas de pesquisa: qualitativa e quantitativa. É qualitativa, pois apresenta características que segundo Creswell (2010), representam essa natureza de pesquisa:

- é realizada no ambiente natural da questão a ser estudada. Não é criada uma situação artificial;
- as informações são coletadas pessoalmente pelos pesquisadores;
- utiliza múltiplas formas de dados;
- os pesquisadores qualitativos interpretam o que coletam;
- os pesquisadores utilizam lentes teóricas para enxergar seus estudos;
- a questão é apresentada através de um quadro complexo
- foco na aprendizagem através dos participantes da questão.

Segundo o autor, “os observadores qualitativos também podem se envolver em papéis que variam desde um não participante até um completo participante (p. 214).”

É também quantitativa, pois há a quantificação dos dados apurados através da utilização de ferramentas que propiciam a mensuração das relações entre variáveis de maneira numérica.

A pesquisa é de finalidade intervencionista, pois busca mudar uma realidade. Hatchuel (2000, apud CASSANDRE; QUEROL, 2014, p. 21):

considera que pesquisas intervencionistas são como um modelo exigente de produção de conhecimento não só teórico, mas, principalmente, prático, no qual se aplica um esforço incessante e de longo prazo articulado no nível teórico, para tratar a questão do desenvolvimento, provocando a reconstrução simultânea de configurações de ação, os meios de visibilidade e os métodos de aplicação.

Ainda, segundo Vergara (1990, p.5):

Intervencionista - Investigação cujo principal objetivo é interpor-se, é interferir na realidade estudada, para modificá-la. Não se satisfaz, portanto em apenas explicar e, muito menos, em descrever um fenômeno. Distingue-se da pesquisa aplicada pelo compromisso de não somente propor soluções de problemas, mas de resolvê-los na prática e participativamente.

Com relação ao método de pesquisa foi utilizado o estudo de caso. Segundo Yin (2005), o uso do estudo de caso é indicado quando se pretende investigar o como e o por que de um conjunto de episódios contemporâneos. O autor ainda observa que o estudo de caso é uma investigação empírica que permite o estudo de um fenômeno dentro de seu contexto da

vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos.

Inicialmente para a construção do Referencial Teórico e Normativo houve a pesquisa bibliográfica através da busca em livros, periódicos, teses, dissertações e sites oficiais. Efetuou-se também a pesquisa documental na organização com o levantamento de Relatórios de Atividades, de execução orçamentária e financeira, do plano quadrienal, entre outros. Procurou-se apresentar no Referencial Teórico definições e conceitos da contabilidade, bem como sua evolução com o propósito de esclarecer a sua importância na organização, além de evidenciar seu aspecto normativo. Em seguida discorreu-se sobre a reforma gerencial no setor público e suas premissas para trazer para esse contexto a Contabilidade Gerencial como ferramenta útil para a modernização da Administração Pública. A base teórico conceitual foi a fundamentação sobre a qual esse trabalho se apoiou.

Após o término da fase exploratória, partiu-se para o trabalho de campo propriamente dito. Conforme afirma Minayo (2016), essa fase permite ao pesquisador aproximar-se da realidade sobre a qual formulou suas questões, bem como criar uma interação com os diferentes atores que fazem parte desta realidade. As etapas de trabalho de campo desta pesquisa foram estruturadas da seguinte forma:

- Entrevistas: possibilitaram a construção de dados sobre o objeto da pesquisa, bem como de temas pertinentes. Foi elaborada e aplicada entrevista semiestruturada para os atores que chamamos de universo 1: executores das áreas orçamentária, financeira, contábil, de planejamento e da qualidade de outras Unidades da Fiocruz. Nessa etapa pretendeu-se levantar os processos utilizados para geração de informações contábeis que contribuam para controle, planejamento e tomada de decisão dos gestores, permitindo um paralelo com as ações implementadas pela COC. Os participantes foram um total de nove, sendo assim distribuídos por Unidade: COGIC - dois, FARMANGUINHOS - dois, INCQS - dois, COGEAD – dois, IOC - um. A escolha deu-se em função dessas unidades apresentarem técnicas de Contabilidade Gerencial implantadas ou em fase de implantação. As perguntas inicialmente versaram em torno dos mesmos artefatos gerenciais explicitados no referencial teórico: se algum deles é utilizado e quais são, como e por que foram escolhidos, como foi a adaptação para sua utilização e se atendem as expectativas pretendidas quando da sua implantação. No caso da utilização de outros artefatos, tiveram que explicitar quais são e como

funcionam. Foi abordada a questão da aceitação desses artefatos dentro da Unidade. Levantou-se especificamente sobre o tratamento dado à questão de custos, que de acordo com o que foi apresentado no referencial teórico, é uma tendência mundial no Setor Público. As perguntas formuladas para o universo 1 se encontram no anexo 3.

- Elaboração e aplicação de entrevista semiestruturada para os atores que chamamos de universo 2: um gestor das mesmas Unidades da Fiocruz dos executores do universo 1, no total de 5, para avaliar a utilização das informações geradas pela Contabilidade Gerencial no momento decisório de forma a confirmar o que foi levantado no referencial teórico sobre o aumento da eficácia nas organizações que utilizam ferramentas gerenciais. A escolha pelas mesmas Unidades do universo 1 se deu pelos seguintes motivos: comparar as opiniões e experiências dos executores e dos gestores dessas mesmas Unidades de forma a levantar os pontos comuns e os divergentes entre eles, para avaliar até que nível os gestores conhecem as informações geradas pelos seus executores e ao mesmo tempo se os executores correspondem ao que os gestores esperam de informações gerenciais. As perguntas versaram sobre o conhecimento a respeito dos artefatos gerenciais utilizados na Unidade, como colaboram com a tomada de decisões, controle e planejamento e quais informações que ainda não são geradas, mas que seriam necessárias na visão do gestor. A questão de custos no Setor Público como ferramenta gerencial e o seu tratamento na Unidade também foi abordada. A íntegra da entrevista semiestruturada pode ser visualizada no anexo 4.
- Após as entrevistas seguiu-se a análise e interpretação dos dados coletados. Segundo Minayo (2016) o foco principal desta etapa em uma pesquisa de natureza qualitativa é explorar o conjunto de opiniões sobre o tema investigado, levando em consideração que haverá muitos pontos comuns entre os entrevistados, ao mesmo tempo em que haverá diversidade de opiniões por conta das singularidades próprias de cada um. Portanto ao analisarem-se as informações deve-se caminhar tanto na direção do que é homogêneo, quanto no que se diferencia da opinião geral. Outra observação da autora é que há três formas de tratamento dos dados qualitativos: a descrição, que deve apresentar as opiniões dos entrevistados de forma fidedigna; a análise, onde os dados devem ser decompostos em partes e depois relacionados entre si e por último a interpretação, onde se busca o sentido das falas para se chegar a uma compreensão ou explicação que vai além do descrito e analisado, tendo por base a fundamentação teórica adotada. Nesta pesquisa utilizou-se as três formas no exame dos dados:

descrição, análise e interpretação. Os resultados obtidos nesta etapa permitiram atingir o objetivo específico 1: identificar os atributos e desafios do processo de implantação de ferramentas da Contabilidade Gerencial na Fiocruz de forma a poder traçar um paralelo com a COC.

- Levantamento das ações realizadas na COC com vistas à implantação da Contabilidade Gerencial, através de pesquisa documental, com o detalhamento de como foram os processos com o objetivo de analisar as dificuldades encontradas e os resultados obtidos.
- Elaboração e aplicação de entrevista semiestruturada com dois gestores e dois executores da área de gestão da COC para avaliação das ações implementadas na Unidade. As perguntas buscaram identificar se houve de fato um ganho com as informações geradas pela Contabilidade Gerencial de forma a confirmar os estudos apresentados no referencial teórico sobre o aumento da eficiência e eficácia da Administração Pública com a aplicação de artefatos gerenciais.
- Após as entrevistas os dados levantados foram organizados de forma a propiciar a análise e interpretação adequada das informações obtidas com a finalidade de atingir o que foi estabelecido pelo objetivo 2: Avaliar a utilização dos dados gerados pelas práticas de Contabilidade Gerencial na COC, através de uma fotografia situacional.

Após a conclusão de todas as etapas, através da sistematização dos dados produzidos foi possível gerar um relatório qualitativo que subsidiou o alcance do objetivo geral de se analisar a implantação da Contabilidade Gerencial e verificar se a utilização de artefatos gerenciais pode contribuir para o aperfeiçoamento da gestão na Casa de Oswaldo Cruz, conforme o que foi abordado no referencial teórico sobre a reforma gerencial da Administração Pública e a contribuição que a Contabilidade pode oferecer nesse processo. Ressaltando que os artefatos gerenciais não são apenas as ferramentas e técnicas, mas traduzem-se também em um modelo de gestão.

4 Resultados e viabilidade

A presente pesquisa pretendeu contribuir para o aprofundamento da discussão sobre a utilização de técnicas da Contabilidade Gerencial no âmbito da COC, traçando um paralelo com outras Unidades da Fiocruz, de forma a propiciar o benchmarking entre as Unidades e fazer uso das lições aprendidas. Além de buscar colaborar com a Diretoria da COC na geração de informações que possam dar suporte para a tomada de decisão, o planejamento e o controle das atividades da Casa, transformando a Contabilidade Gerencial em uma prática constante que abranja toda a Unidade de forma sistêmica e não fragmentada como ocorre atualmente.

Com relação à viabilidade, a pesquisa contou o apoio da direção, que elencou a implantação da Contabilidade Gerencial como uma das metas da Unidade para o período 2015-2018. Segundo Crepaldi (2017), para que a Contabilidade Gerencial seja eficiente dentro de uma organização é necessário o apoio da alta administração. A cooperação que existe entre as Unidades da Fiocruz também é fundamental para que a pesquisa possa ser realizada.

4.1 – Ferramentas Gerenciais nas Unidades da Fiocruz

Inicialmente pode-se ressaltar que as entrevistas constituíram-se em uma parte extremamente enriquecedora para o trabalho e de grande relevância para os resultados. Através da fala dos atores pode-se captar as dificuldades, as aspirações, os resultados, as inquietações que tanto executores como gestores experimentam na busca e na aplicação de ferramentas gerenciais que propiciem a produção de informações que auxiliem os processos de planejamento, controle e tomada de decisões das suas Unidades. A percepção foi de que os atores sentiam-se entre ansiosos e gratos em poder compartilhar suas experiências. Em alguns momentos, seus relatos soaram como verdadeiros desabafos, expressando o grande comprometimento dos atores da gestão na busca constante por melhores resultados na aplicação e na gerência dos recursos públicos. Os atores propiciaram conteúdo vasto para o mapeamento dos atributos e desafios dos processos de implantação das ferramentas da Contabilidade Gerencial, que se constitui em um dos objetivos deste trabalho.

As entrevistas ocorreram de forma individual. Quando havia disponibilidade de uma sala reservada, as entrevistas foram realizadas na própria Unidade dos atores, sempre pensando em proporcionar aos participantes o ambiente mais confortável, em que pudessem se sentir mais a vontade e mais seguros, visando dessa forma obter melhores resultados do trabalho de campo. Entretanto, na indisponibilidade da sala reservada no local de origem dos atores, as entrevistas realizaram-se na Unidade da pesquisadora, sem prejuízo algum para as mesmas. Para manter o sigilo da identidade dos atores, conforme acordado no Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE), apresentado no anexo 2, que foi assinado pela pesquisadora e pelos participantes, nomeá-lo-emos por números e identificaremos o universo, sendo citados da seguinte forma: ator executor 1, ator gestor 2 e assim sucessivamente. A numeração será sequenciada pela ordem da entrevista, independentemente do universo.

Todas as entrevistas foram gravadas, com o devido consentimento dos atores, de forma a facilitar a tabulação e a análise dos resultados. O tempo das entrevistas foi em média de 40 minutos a 1 hora e 10 minutos. Para tabulação dos dados quantitativos foi utilizado o Excell. Devido ao arredondamento, algumas porcentagens não somam 100%.

Os roteiros de entrevista dos universos dos gestores e dos executores foram estruturados em blocos temáticos sendo abordados os seguintes temas: perfil dos atores, artefatos gerenciais, custos e informações gerenciais. Não houve um número específico de perguntas para cada bloco, pois alguns temas eram mais complexos que outros e por esse motivo exigiam mais questões. Uma parte das perguntas formuladas foi objetiva com apresentação de opções de resposta e outra parte foi subjetiva quando solicitou-se aos atores justificativas para as respostas apresentadas. A maior parte das perguntas de cada bloco foi igual para os dois universos, havendo apenas algumas diferenças, pois determinadas questões são mais específicas de cada grupo. Na apresentação dos resultados ressaltou-se quando uma pergunta se referia somente a um dos universos e explicou-se o motivo.

Perfil dos atores

Na aplicação das entrevistas semiestruturadas inicialmente procurou-se traçar um perfil dos grupos de atores levantando dados como tempo no serviço público, tempo na Unidade, tempo na área, tempo como gestor, área de formação e se possuíam outras formações em gestão. No quadro 14 apresentam-se os resultados encontrados.

Quadro 14 – Perfil dos Atores

EXECUTORES	GESTORES
TEMPO NO SERVIÇO PÚBLICO	TEMPO NO SERVIÇO PÚBLICO
0% de 1 a 5 anos	20% de 1 a 5 anos
11% de 6 a 10 anos	0% de 6 a 10 anos
44% de 11 a 20 anos	20% de 11 a 20 anos
33% de 20 a 30 anos	40% de 20 a 30 anos
11% mais de 30 anos	20% mais de 30 anos
TEMPO NA UNIDADE	TEMPO NA UNIDADE
44% de 1 a 5 anos	60,00% de 1 a 5 anos
22% de 6 a 10 anos	20,00% de 6 a 10 anos
22% de 11 a 20 anos	0,00% de 11 a 20 anos
11% mais de 20 anos	20,00% mais de 20 anos
TEMPO NA ÁREA	TEMPO COMO GESTOR
0% de 1 a 5 anos	20,00% de 1 a 5 anos
11% de 6 a 10anos	60,00% de 6 a 10 anos
67% de 11 a 20 anos	20,00% de 11 a 20 anos
22% mais de 20 anos	0,00% mais de 20 anos
AREA DE FORMAÇÃO	AREA DE FORMAÇÃO
78% ciências contábeis	20,00% administração
11% administração	20,00% economia
11% economia	20,00% direito
	20,00% letras
	20,00% ciências contábeis
OUTRA FORMAÇÃO EM GESTÃO	OUTRA FORMAÇÃO EM GESTÃO
78% com especialização	40,00% com mestrado
11% com mestrado	20,00% doutorado
11% sem especialização	40,00% com especialização

Fonte: Elaboração própria

Analisando os dados podemos constatar que tanto os executores como os gestores possuem um tempo considerável de atuação no setor público. Do grupo de executores, se juntarmos as faixas de tempo no serviço público que vão de 11 a 30 anos, temos 88%. No grupo dos gestores o percentual também é elevado ao levar-se em conta as faixas de tempo que vão de 11 a mais de 30 anos: 80%. Já ao analisarmos o tempo na Unidade atual esse percentual cai bastante, onde 44% dos executores têm apenas entre 1 a 5 anos. No grupo dos

gestores o percentual também é baixo, sendo 20% o tempo de 6 a 10 anos. O tempo de atuação na área contábil, orçamentária, financeira, de planejamento e de qualidade dos executores apresenta um índice expressivo ao somar-se as faixas que vão de 11 a mais de 20 anos: 88%, do grupo atua há pelo menos 11 anos na área. Já o índice dos gestores, aponta que mais da metade atua como gestor entre 6 a 10 anos: 60%. No quesito área de formação os contadores são a grande maioria dos executores: 78% do grupo. Entre os gestores as formações estão mais distribuídas: temos administradores, advogado, economista, contador e bacharel em letras. Com relação a outras formações em gestão, quase todo o grupo possui especialização: 89%, tendo em vista que o executor que possui o mestrado também fez uma especialização. No grupo dos gestores, todos têm pelo menos uma especialização. Os resultados demonstram que ambos os grupos buscaram complementar seus conhecimentos em gestão, investindo no aprofundamento de algumas áreas como qualidade, finanças públicas, gestão pública, controladoria, entre outras, que foram citadas pelos atores como foco das especializações cursadas.

Pelos resultados ficou evidenciado que os dois grupos possuem qualificação tanto acadêmica quanto prática para participar da pesquisa sobre a Contabilidade Gerencial e suas ferramentas no setor público, já que a maioria se encontra neste segmento há um bom tempo atuando na gestão, aprimorando-se e atualizando-se.

Artefatos Gerenciais

No segundo bloco das entrevistas abordou-se sobre as ferramentas gerenciais. Apresentou-se vinte e cinco ferramentas mais citadas pela literatura, que foram estudadas no Referencial Teórico, e solicitou-se que fossem apontadas quais eram utilizadas na Unidade. Inicialmente observamos que houve certa dificuldade nessa identificação. Uma boa parte das ferramentas não era conhecida pelo nome pelos atores, com algumas exceções como o Planejamento Estratégico, o Orçamento, o *Balanced Scorecard*, Custos e Sistemas Gerenciais. Tornou-se necessário apresentar a definição das ferramentas para que os atores, de posse desse conceito, vislumbrassem a ferramenta e conseguissem realizar a identificação da sua prática ou não na Unidade. Após essa introdução, os atores demonstraram que apesar de não conhecerem as ferramentas pelos nomes técnico-científicos, reconheciam por vezes a sua aplicabilidade na Unidade. Dentre as que já eram conhecidas pelos atores, também foram necessários alguns esclarecimentos. Custos por exemplo, é mais conhecido de forma genérica, sendo necessário explanar sobre suas variadas modalidades, até por se tratar de

assunto novo no Setor Público, que vem sendo trabalhado mais atualmente. O Orçamento por ser figura comum da área, termina por ser confundido com o recurso que é recebido do Governo, sendo preciso esclarecer que aqui tratamos do orçamento como ferramenta gerencial. No quadro 15 apresentamos o percentual de utilização das ferramentas.

Quadro 15 - Ferramentas Utilizadas

FERRAMENTA	UTILIZAÇÃO %-EXECUTORES	UTILIZAÇÃO %-GESTORES
Balanced Scorecard	22	20
Planejamento Estratégico	89	80
Orçamento	89	80
EVA	0	0
Custos ABC	33	20
Custeio por Absorção	44	20
Custeio Variável Direto	22	20
Sistemas Gerenciais	78	100
Custeio de Ciclo de Vida	0	0
Custeio Padrão	33	20
Benchmarking	78	80
Teoria das Restrições	33	40
Simulação	55	20
Descentralização	89	60
Moeda Constante	0	0
Preço sobre Transferência	0	0
Gestão baseada em Atividades (ABM)	55	80
Sistema GECON	0	0
Gestão Baseada em Valor	33	20
Retorno sobre o Investimento	0	0
Valor Presente	0	0
Custeio RKW	0	0
Custeio Meta (Target Costing)	33	0
Metodologia Kaizen	33	60
Just in Time	22	40

Fonte: Elaboração própria

Observa-se que as ferramentas mais utilizadas são os Sistemas Gerenciais, o Benchmarking, o Planejamento Estratégico, o Orçamento, a Descentralização e a Gestão baseada em Atividades (ABM).

Os Sistemas Gerenciais citados pelos atores são o Tesouro Gerencial, o SAGE-Sistema de Apoio a Gestão Estratégica e algumas Unidades como Farmanguinhos, o INCQS, a COGIC e o IOC possuem sistemas internos próprios. *Benchmarking* aparece sendo praticado tanto internamente entre os departamentos da Unidade, como entre outras Unidades da Fiocruz, outros órgãos públicos e até com empresas privadas. Apesar de constar com um índice alto de utilização, há falas de alguns atores gestores e executores que essa ferramenta deveria ser mais utilizada para comparações externas. Que a Fiocruz precisava saber como outros órgãos operavam do ponto de vista gerencial, pois há órgãos com tecnologia mais avançada, produzindo informações gerenciais mais refinadas, segundo o ator gestor 13.

Com relação ao Planejamento Estratégico, apesar de ser apontado como sendo um dos mais utilizados, alguns atores gestores e executores ressaltaram que suas Unidades estavam em nível de redescoberta dessa ferramenta. Ou mesmo de implantação. Destacaram que o planejamento que vinha sendo praticado era mais operacional do que estratégico, não estando alinhado de fato à estratégias que buscassem garantir que a Unidade cumprisse sua missão e realizasse sua visão de negócio. Limitava-se a manter a Unidade operando.

Com relação a custos podemos observar um baixo índice de aplicabilidade. Farmanguinhos, pela sua natureza de produção, é a Unidade que mais se destaca pela utilização de variadas modalidades de custos, que segundo os atores executores e gestores da Unidade, contribuem decisivamente para tomada de decisão. A Cogic e o INCQS apontaram que algumas áreas apresentam um levantamento de custos, mas ainda de maneira muito incipiente, estando mais para uma forma experimental do que prática de fato.

Algumas ferramentas apareceram com grau de utilização zero. Analisando pode-se observar que são ferramentas mais características do setor privado, como Retorno sobre o Investimento, o EVA, Custeio de Ciclo de Vida, o Custo RKW, o Valor Presente, Moeda Constante, Preço sobre Transferência e o Sistema GECON. Destacamos também, que algumas das ferramentas assinaladas como utilizadas, nem sempre são adotadas na sua totalidade. Segundo o ator gestor 7, são usadas algumas técnicas das ferramentas. Conclui-se também que a maioria das ferramentas utilizadas pelas Unidades são as classificadas como Modernas, conforme explicitado no referencial teórico, que se concentram na redução das perdas e na produção de valor com a utilização eficiente dos recursos. Combinam informações financeiras e não financeiras, valorizando a estratégia organizacional (ASSUNÇÃO et al., 2014).

Perguntou-se se além dessas ferramentas outras eram utilizadas. As planilhas Excell surgiram como resposta de uma boa parte dos atores executores e gestores, sendo apresentadas como ferramentas fundamentais, de onde são retiradas informações tanto para a execução do dia-a-dia, como para controle e tomada de decisão dos gestores intermediários e da alta direção. Outras ferramentas que apareceram como resposta foram: Orçamento por Produtividade, o Project, PDCA e Análise Swot. Foi solicitado aos atores gestores e executores que explicassem as ferramentas citadas.

O orçamento por produtividade aplicado no IOC procura agraciar com um orçamento maior aqueles laboratórios que têm maior produtividade. O indicador aplicado para medir essa produtividade, por se tratar de pesquisa, foi o número de publicações de artigos em revistas indexadas e de relevância no meio científico.

O PDCA é uma ferramenta da qualidade que busca a melhoria contínua dos processos da organização. Sua aplicação baseia-se em quatro passos: planejar, fazer, verificar e agir, sendo aplicado de forma contínua na organização. O Project é um software largamente utilizado para o gerenciamento de projetos e que permite o planejamento e o controle de uma série de atividades relacionadas. A análise swot é um gráfico que procura analisar a organização através de quatro eixos: pontos fortes, pontos fracos, oportunidades e ameaças. Ele pode ser realizado também para uma área específica da organização.

Em seguida apresentou-se aos atores executores e gestores algumas opções que procuravam justificar a escolha daquelas ferramentas utilizadas pela Unidade e pediu-se que selecionassem a opção que melhor se enquadrava em cada uma. A maioria dos atores dos dois grupos apontou que grande parte das ferramentas foi apresentada pelo gestor. A outra opção mais selecionada dizia que as ferramentas foram escolhidas por representarem experiências positivas em outros órgãos, sendo seguida de perto pela opção que indicava que as ferramentas foram apresentadas pela equipe de gestão. Esse resultado reflete o importante papel que tem o gestor na adoção das ferramentas gerenciais. É ele que incentiva a Unidade a enveredar nessa vertente gerencial, caracterizando um modus operandi da organização. Também destaca-se a colaboração do benchmarking na disseminação das ferramentas gerenciais. Alguns atores gestores e executores apontaram que há ferramentas que vêm por imposição institucional, como por exemplo, o SAGE, que se constitui em um sistema onde é registrado todo o PA-Plano Anual da Fiocruz por Unidade de forma detalhada. Ou do Governo Federal, como o SIC.

Ainda no mesmo bloco sobre os Artefatos Gerenciais, foi perguntado se há orientações estratégicas da Fiocruz a respeito da escolha desses artefatos. Do grupo 85% respondeu que não. Houve concordância entre executores e gestores nesta fala. Solicitou-se que os atores justificassem suas respostas. O que foi identificado na fala da maioria dos atores dos dois grupos, é que eles não percebem a Fiocruz Central como uma norteadora sobre as informações gerenciais, ficando muitas vezes a cargo das Unidades buscar essas ferramentas por conta própria. Apresentamos algumas falas que comprovam essa percepção.

Eu não vejo a Fiocruz Central coordenando ou orientando a aplicação de determinada ferramenta, por exemplo. Não a vejo agindo como uma norteadora. Olha, todas as Unidades a partir de agora vão se preparar e implementar uma ferramenta específica. Cada uma com a sua realidade, mas vamos nos preparar, vamos capacitar o corpo técnico. Não, as Unidades vão buscando as suas próprias experiências. A Fiocruz Central não exerce esse papel (ator gestor 9).

Eu acho que não. Tenho certeza, ainda hoje, que você não tem orientação, eu digo, ao nível macro de ferramentas. Hoje nós temos sim algumas planilhas para informarmos solicitação orçamentária, solicitação financeira. Existe um modelo, que a Fiocruz Central indicou, mas em onze anos de vivência aqui, eu acho que o maior problema institucional foi a falta de norteamento para todas as questões de gestão. A instituição pensou em descentralizar, mas agiu, no meu entendimento, é só descentralizar e pronto. Só que não municiou as Unidades com todos os moldes de relatórios e ações que deveriam ser adotados (ator executor 1).

Os atores gestores e executores sentem falta de uma padronização, de um suporte por parte da Central com relação às ferramentas gerenciais.

Não, eu acho que não. Eu acho que falta mais comunicação da Fiocruz Central junto com as Unidades para que seja mais implementado, mais padronizado. Eu acho que cada Unidade vai agindo conforme a sua necessidade, vai buscando meios para poder resolver suas dificuldades do dia a dia (ator executor 2).

Nesta pergunta dois atores, sendo um executor e um gestor, citaram o SAGE como a única ferramenta gerencial que é oferecida pela Fiocruz Central.

O ator executor 5 apontou que a Fiocruz, tendo em vista sua estrutura complexa, que inclui Unidades com diversas atividades finalísticas tem um desafio muito grande que é a comunicação estratégica. Às vezes informações sobre as ferramentas e sobre novos procedimentos do Governo são passadas pela Central, mas quando chegam às Unidades ficam restritas a um determinado setor e não são disseminadas. Ou são passadas de forma inadequada. Quando a Fiocruz Central organiza eventos para disseminação, há Unidades que

não enviam ninguém e adotam seus próprios entendimentos. Então as ações acabam por acontecer, porque as Unidades precisam agir, mas de forma desintegrada. Algumas Unidades compraram sistemas próprios e gastaram muito. Já outras não têm orçamento para adquirir um sistema. Isso acontece porque não houve uma decisão central de comprar ou desenvolver um sistema integrado para toda a Fiocruz, o que proporcionaria informações gerenciais padronizadas e centralizadas. O ator executor 17 alegou que a Fiocruz não precisa somente de um sistema que dê informações financeiras, orçamentárias e contábeis de toda a organização, mas também de pessoal, como por exemplo, bolsistas, estagiários, pesquisadores estrangeiros que trabalham na Fiocruz: onde estão alocados, o que fazem, em que trabalham; de pesquisa: quem pesquisa o que, em que estágio está a pesquisa, quem participa dela; educação: cursos ofertados, alunos inscritos, alunos formados. A informação está muito dispersa na organização, o que dificulta as ações integradas. Ele citou um exemplo simples de um estudante estrangeiro que sofreu um acidente e ninguém nem sabia que ele trabalhava na Fiocruz através de intercâmbio. Não se tinha nem os dados para se comunicar com a família dele.

O ator gestor 13 ratificou essa questão de um sistema integrado que abrangesse todas as áreas, alegando que por maior que seja o investimento, o benefício que seria gerado com a sua implantação, diluiria o seu custo rapidamente, pois ajudaria a diminuir desperdícios. Apresentou como exemplo a questão do planejamento para compras compartilhadas, que através de um sistema integrado, seria muito mais fácil e viável. Na sua fala, a legislação inclusive tem estimulado os sistemas integrados, indicando uma nova perspectiva de centralização das atividades para redução dos gastos. De fato, sistemas implantados pelo Governo como o SCDP-Sistema de Concessão de Diárias e Passagens, SIAPE-Sistema de Administração de Pessoal, SIAFI-Sistema de Administração Financeira, SIC-Sistema de Custos do Governo Federal, PGC-Sistema de Planejamento e Gerenciamento de Contratações e o SIADS-Sistema de Administração de Serviços para controle de estoques, patrimônio e transporte, comprovam essa afirmação. São sistemas que propiciam informações gerenciais, tanto para o Governo, como para as organizações, contribuindo para uma melhor alocação de recursos, já que podem colaborar com o planejamento, o controle e a tomada de decisões.

Na pergunta seguinte, questionou-se se haviam orientações estratégicas nas Unidades sobre a escolha das ferramentas gerenciais. Nesta questão 71% do grupo de gestores e executores afirmou que não. Na justificativa, os atores apontaram que as ferramentas

gerenciais ainda são usadas de forma incipiente. Ou seja, não há uma política estruturada na Unidade para buscar ferramentas gerenciais. Ora são os gestores que trazem essas ferramentas, ora são as equipes. Depende de pessoas chave. Não há nas Unidades uma orientação estratégica para a geração de informações gerenciais. Ou seja, se ninguém solicita a informação, ninguém se preocupa em gerá-la. Não há uma antecipação das necessidades. O ator gestor 7 apontou que as excessivas atividades rotineiras e as novidades constantes que envolvem o setor público, como alteração de legislação, novos sistemas ou alteração dos já existentes, também prejudicam a estruturação das informações gerenciais, pois as equipes acabam não tendo tempo e pessoal suficiente para focar na parte gerencial. Algumas falas confirmam essas percepções.

Sistematicamente, não. Eu acho que a Unidade vai pela necessidade. (...) Não é que a Unidade sistematicamente tem orientações estratégicas. As coisas acontecem de baixo para cima ou quando a Unidade pontualmente vê alguma coisa que tenha que ser trabalhada (ator gestor 9).

Não. As orientações, as ferramentas gerenciais que temos, são desenvolvidas, todas que eu listei, muito mais de forma amadora, em função de problemas que vinham acontecendo e nós tínhamos a necessidade de tentar acabar com estes problemas. Então, as reuniões gerenciais começaram, mas não foi um plano estratégico montado para que nós conseguíssemos melhorar a gestão. As coisas iam acontecendo e paulatinamente em função dos problemas que a gente ia identificando (ator gestor 6).

O ator executor 3 indicou outro problema que interfere diretamente nesta questão: a descontinuidade na administração pública. Ele afirmou que na sua Unidade várias vezes foi tentada uma estruturação mais gerencial, mas a gestão muda e então tudo muda novamente. Um gestor, seja da alta direção ou intermediário, começa um trabalho que pode ser muito bom, porém, o gestor subsequente não dá continuidade. Então aquela ideia se perde na organização e não se consegue chegar a lugar nenhum, porque acaba-se por ter que começar novamente do zero. O ator executor 4 também relatou que vivenciou o mesmo problema. Sob a orientação de uma alta direção que não dava ênfase à geração de informações gerenciais, viu esse cenário modificar-se com a chegada de novos gestores, que focavam em apresentar os resultados da organização. Mas, com a saída desses gestores tudo voltou como era antes.

Os atores que responderam afirmativamente apontaram os gestores da alta direção da área de gestão como principais responsáveis pelas orientações sobre as ferramentas gerenciais. Mais uma vez confirmando a relevância do gestor na adoção das ferramentas gerenciais. A fala dos atores corrobora esta perspectiva:

Eu acho que cada Unidade tem autonomia e procura desempenhar da melhor forma possível e executar seu orçamento. Então tem aquelas Unidades que têm pessoal bem competente, bem capacitado para fazer o planejamento. Então como a nossa Unidade é uma Unidade muito peculiar com 72 laboratórios, nós tivemos que criar uma metodologia para redistribuir o orçamento de forma justa. E foi a partir do planejamento desse gestor, que se criou o sistema integrado de informação interna. Valorizando o serviço do planejamento que teve uma participação fundamental nisso. Então não é um modelo dado pela Fiocruz, é um modelo dado, criado e adotado pela Unidade, a partir dos profissionais que estiveram ali e os que ainda estão (ator gestor 14).

Depois se perguntou se os gestores tinham autonomia para implantar as ferramentas gerenciais. Do grupo 71% disse que sim, havendo concordância entre executores e gestores nesta resposta. Alguns atores executores observaram que sendo para a melhora dos resultados, a alta direção não colocava obstáculos. O grupo que respondeu negativamente ressaltou que ferramentas gerenciais que impactam toda a Unidade não podem ser adotadas livremente pelos gestores intermediários, pois se cada um decidir usar um método diferente vai ser muito complicado o gerenciamento. Outra questão também abordada foi com relação ao custo da ferramenta. Se houver ônus, a decisão tem que ser compartilhada com a alta direção, que pode acabar optando pela não implementação da ferramenta por melhor que ela seja. Já outros atores, tanto do grupo dos gestores como dos executores, colocaram que mesmo sem custos a decisão não é tomada diretamente pelo gestor intermediário. Precisa passar pela alta direção.

A próxima pergunta tencionava saber se as ferramentas gerenciais escolhidas haviam atendido as expectativas. Houve um percentual bem expressivo: 86% disseram que as ferramentas atenderam as expectativas. Gestores e executores concordaram nesta resposta. Desse grupo, alguns atores executores e gestores fizeram uma ressalva com relação ao sistema interno adquirido pela Unidade. Apesar de propiciar o registro de algumas informações, ficou abaixo do previsto. Outro ponto levantado pelos atores gestores foi que mesmo atendendo ao esperado, algumas ferramentas encontravam-se muito avançadas e outras nem tanto. Alegaram que essa discrepância ocorre porque há ferramentas que rompem com um processo cultural, o que torna tudo mais complexo.

Os atores relataram como as ferramentas gerenciais contribuíram para auxiliar na gestão. Unidades onde antes não havia controle de nada, onde não se conseguia separar o que era custo próprio do custo de outras Unidades, com a implantação das ferramentas foi possível obter essas informações e dessa forma colaborar com a qualificação e redução dos gastos. Essas informações trouxeram transparência e respaldo para as ações da Unidade,

proporcionando, segundo os atores, um retrato bem detalhado dos pontos fortes e fracos, permitindo trabalhar para a melhoria dos processos da Unidade, confirmando os estudos de Soutes e De Zen (2005) sobre os benefícios trazidos para a gestão pela Contabilidade Gerencial, através do uso das suas ferramentas. Segue o depoimento de alguns atores que descreveram outros progressos que observaram com a utilização de algumas ferramentas.

Tínhamos muito desperdício na Unidade e acredito que na instituição também. Você pedia orçamento e não era cobrado se por ventura tivesse que fazer o cancelamento de um empenho no ano seguinte. A partir do momento que houve uma ação da vice de gestão no sentido de controle do gasto, que também deve ter sido uma ação vinculada ao que o governo vinha fazendo há muitos anos, que é o controle dos seus gastos, você começa a perceber que não existia critério para pedido. Não existia responsabilidade com relação às ações que eram praticadas. Então o planejamento estratégico, foi a partir daí que se começou a falar em planejamento estratégico, ele serviu muito para melhorar a qualidade dos gastos públicos (ator executor 1).

O Tesouro Gerencial, porque o Siafi anterior não te propiciava criar relatórios com uma visão de gestão mesmo: quanto eu tenho apropriado, quais os processos. Eu posso visualizar esses processos para poder estabelecer quais as prioridades dentro daquele recurso que foi liberado. Enfim, sem palavras em relação à melhoria que ele trouxe (ator executor 1).

Os 14%, formado apenas por atores gestores, que afirmaram que as ferramentas não atenderam às expectativas, justificaram-se dizendo que elas estavam recentes ou em reformulação na Unidade e que por isso não poderiam dizer que os resultados esperados já haviam sido alcançados.

Depois perguntou-se, somente para os atores do universo dos executores, se houve alguma dificuldade quando da implantação das ferramentas. A pergunta foi direcionada somente para os executores por estarem mais próximos da ação. São os que mais rapidamente sentem as dificuldades. As respostas foram unânimes: todos disseram que encontraram dificuldades. Apresentou-se alguns motivos que podem ter contribuído para essas dificuldades para que eles assinalassem se tinham ocorrido. Todas as opções foram assinaladas: dificuldades operacionais, com a equipe de gestão, com outras áreas da Unidade, orçamentárias e com a alta direção. Alguns atores executores apontaram que as dificuldades com as outras áreas referem-se ao fato de os gestores intermediários das áreas fim não compreenderem a relevância das ferramentas. Como na sua maioria não são profissionais da área da gestão, é necessário todo um processo de conscientização.

Com relação às equipes há uma resistência cultural. Se as pessoas não percebem para que aquela informação vai ser utilizada, qual a sua relevância, vão opor resistência. O ator gestor 13 também apontou que à medida que se aumenta a utilização das ferramentas para controle, os resultados ficam mais fáceis de serem visualizados, e assim é possível cobrar resultados, o que nem sempre é bem aceito pelo grupo.

Com relação à alta direção os atores executores citaram situações em que alguns projetos gerenciais não foram avante porque não contaram com o apoio dos dirigentes. Mesmo havendo um esforço coletivo das áreas para elaboração e apresentação do projeto, ele não avançou. Então sem esse apoio, na fala do ator executor 17, “a autonomia do gestor intermediário se torna vazia.” Esta perspectiva confirma Crepaldi (2017), que afirma que a eficiência da Contabilidade Gerencial depende do apoio da alta direção. As restrições orçamentárias também pesaram nas respostas dos atores, tanto gestores como executores, pois nem todas as ferramentas são gratuitas, além de muitas vezes demandarem também o custo do treinamento para utilização da ferramenta.

Na pergunta seguinte, questionou-se aos executores se as ferramentas eram utilizadas por outras áreas ou se ficavam restritas à Administração Central da Unidade. Todos responderam que eram utilizadas por outras áreas, ressaltando, porém, que nem toda ferramenta se estendia à Unidade como um todo. O Planejamento Estratégico, o Orçamento e os Sistemas Integrados foram citados como ferramentas que perpassavam toda a Unidade. Depois pediu-se que explicitassem como se dava essa utilização. O objetivo era verificar se na prática tanto as ferramentas como as informações geradas na gestão eram utilizadas pelas outras áreas da Unidade, inclusive as áreas fim.

Na fala do ator executor 3 o controle do Orçamento é motivo de meta dos departamentos. Já o sistema interno, na Unidade do ator executor 15, é onde tudo começa. Todas as requisições de compras passam por ele, possibilitando ao gestor e aos solicitantes acompanhar o andamento das mesmas. Na Unidade do ator executor 4, apesar do sistema interno ter muitas limitações, serviu como uma forma de controle do orçamento para a Direção, já que os pedidos de compras são feitos através deles e os usuários são obrigados a fazer uma pesquisa de mercado antes para lançar um valor aproximado dos seus pedidos. Já o ator executor 1 relatou que percebe que alguns departamentos usam as ferramentas porque ao solicitar determinadas informações verificou que só através das ferramentas seria possível obter aqueles dados.

Solicitou-se aos atores executores e gestores que respondessem para que cada uma das ferramentas que eles haviam identificado na Unidade era mais utilizada: planejamento, controle, tomada de decisões, atendimento aos atos normativos do Governo Federal ou alguma outra utilização e determinando o grau de utilização de cada ferramenta. O quadro 16 apresenta os resultados encontrados.

Quadro 16 - Utilização das Ferramentas Gerenciais

AS FERRAMENTAS SÃO UTILIZADAS PARA	CONTROLE	PLANEJAMENTO	TOMADA DE DECISÃO	NORMATIVAS	OUTROS
NUNCA	12	11	6	19	Aperfeiçoamento da gestão
QUASE NUNCA	4	4	5	6	Facilitadores na execução diária
AS VEZES	29	26	21	17	Aumento do conhecimento
QUASE SEMPRE	19	26	30	19	Função social
SEMPRE	64	59	54	50	

Fonte: Elaboração própria

Pelos resultados pode-se observar que as ferramentas têm papel relevante nesses quatro processos. Executores e gestores manifestaram respostas compatíveis. Além das respostas apresentadas, os atores executores indicaram outras funções das ferramentas, como por exemplo, facilitar a execução diária. Informações que demandariam um tempo e esforço enorme são encontradas nas planilhas de controle e acompanhamento geradas manualmente ou através dos sistemas gerenciais.

A função social foi citada tendo em vista a transparência que as ferramentas oferecem tanto para a organização como para a sociedade. Outra função das ferramentas que foi apresentada é a de aumentar o conhecimento, já que sua aplicação e a análise dos seus resultados vai demandar um estudo prévio das equipes. Além de um aprofundamento maior sobre a própria organização para que as ferramentas possam ser potencializadas. E outra função apontada foi o aperfeiçoamento da gestão, pois as ferramentas criam uma rede de informações qualificadas e estruturadas, eliminando o amadorismo.

Perguntou-se aos executores se o Tesouro Gerencial era utilizado pela Unidade. Todos responderam que sim. Depois listou-se alguns relatórios possíveis de serem gerados pelo sistema para que assinalassem os que eles utilizavam e em que frequência: total empenhado e

liquidado por natureza de despesa; total empenhado e liquidado por ação orçamentária; total empenhado e liquidado por ação orçamentária e por PI; empenhos a liquidar por fornecedor; empenhado a pagar por fornecedor; total empenhado e liquidado dos contratos; total empenhado e liquidado da terceirização; outros. As perguntas foram dirigidas somente aos executores por serem geralmente os responsáveis pela utilização do sistema e os geradores da informação. Observamos que o relatório do total empenhado e liquidado por natureza de despesa é o que é gerado com mais frequência: 82% do grupo disse que sempre produz esse relatório. Em seguida vem o relatório da execução de Restos a Pagar, sendo sempre gerado por 64% do grupo.

Os demais relatórios não são gerados com frequência, somente às vezes. Percebe-se que o Tesouro Gerencial é pouco explorado pela maioria do grupo, que utiliza os relatórios para informações mais básicas. Questionou-se qual o intervalo dos relatórios. As respostas ficaram bem divididas no grupo: 36% retiram os relatórios mensalmente; 27% semanalmente; 27% diariamente e 18% disseram não ter um intervalo frequente. Em seguida, perguntou-se aos executores se os gestores tinham conhecimento do Tesouro Gerencial. Todos afirmaram que sim.

Para encerrar o bloco sobre as ferramentas gerenciais, abordou-se sobre como as informações geradas pelo Tesouro Gerencial eram utilizadas pela gestão e se alcançavam a alta direção ou somente os gestores intermediários. Do grupo de executores, 82% afirmou que a alta direção utiliza as informações geradas pelo Tesouro Gerencial para acompanhar a execução, verificar em que ações ainda há orçamento disponível, decidir as prioridades, no que é preciso gastar menos, enfim para tomada de decisão e também para efetuar cobranças junto à Fiocruz Central quando há atraso do envio de orçamento e de financeiro para pagamento das despesas das Unidades.

Perguntou-se aos gestores quais os fatores positivos que eles percebiam com a adoção das ferramentas gerenciais. Essa pergunta foi direcionada para os gestores por ser esse grupo que mais utiliza as informações geradas pelas ferramentas. Indicou-se alguns resultados prováveis e os graus que expressavam. O quadro 17 apresenta o que foi apurado.

Quadro 17 - Fatores Positivos na Adoção das Ferramentas Gerenciais para os Gestores

FATORES POSITIVOS	NÃO	UM POUCO	MAIS OU MENOS	MUITO	TOTALMENTE
Maior velocidade na obtenção das informações Gerenciais		28%		71%	
Dados mais analíticos, que permitem uma análise mais profunda da execução orçamentária	14%	14%		28%	43%
Proporcionaram uma melhor alocação de recursos	14%		14%	28%	43%
Agilizaram a tomada de decisões	14%		14%	71%	14%
Contribuíram para tornar o processo de planejamento mais assertivo	14%		14%	28%	43%
Reduziram gastos		14%	14%	57%	
Contribuíram para a qualificação dos gastos			28%	43%	28%
Outros				14%	

Fonte: Elaboração própria

Pelo quadro, a agilização da tomada de decisão foi, na opinião dos gestores, o fator mais positivo que as ferramentas proporcionaram. Os outros fatores aparecem empatados, com exceção da redução dos gastos que ficou por último. Como outros fatores positivos gerados pelas ferramentas foram citados a transparência e o comprometimento interno.

Para o ator gestor 13 as ferramentas proporcionam um norte para os gestores. Permitiram direcionar as ações dos setores e da gestão. O ator gestor 7 ressaltou a importância do Planejamento Estratégico. Na sua Unidade ele está sendo reestruturado e em sua opinião vai permitir que tomadas de decisão que atualmente são realizadas na informalidade, sejam executadas com base em dados fundamentados.

Custos

Encerrado o bloco das ferramentas gerenciais ingressou-se no bloco de Custos. Perguntou-se aos executores se a Unidade utilizava alguma forma de controlar custos de atividades, de produtos, de eixos de ações orçamentárias, utilizando artifícios do Siafi como PI-Programa Interno, UGR-Unidade Gestora Responsável ou Centro de Custos. Essa pergunta foi direcionada somente aos executores por se tratar de uma informação muito específica, de cunho operacional.

A metade do grupo respondeu afirmativamente. Unidades como a Cogic e a Cogead que administram recursos de outras Unidades da Fiocruz utilizam a UGR de cada uma delas

para identificá-las e assim rastrear os seus gastos. O PI é utilizado para identificar recursos de convênios com outros órgãos.

Questionou-se se haveria resistência na Unidade para a implantação de um sistema de custeio. Do grupo de gestores e executores 64% responderam que não haveria resistência. Nesta resposta houve uma diferença de opinião significativa entre gestores e executores. Enquanto que no grupo de gestores 80% afirmou não haver resistência, no grupo dos executores as respostas ficaram mais divididas: 55% afirmou que haveria resistência contra 45% que respondeu negativamente.

Aos que responderam afirmativamente, indagou-se quais seriam os motivos da resistência. Alguns atores executores e gestores deram respostas que refletem de certa forma as dificuldades encontradas com a implantação de outras ferramentas gerenciais também. Como por exemplo, falta de interesse da alta direção; falta de conhecimento da ferramenta pelos executores e gestores e cultura do serviço público de não apuração de custos. Na fala dos atores:

Porque justamente você vai a partir disso mensurar que provavelmente, algumas áreas não são necessárias ou vão ter que ser reduzidas ou mesmo eliminadas e outras que têm mais potencial, que têm condições, têm que receber maior investimento (ator gestor 13).

Em seguida apresentou-se alguns motivos que levariam a adoção da ferramenta de custos na Unidade. Essa pergunta foi direcionada somente para os executores para observar quais argumentos seriam mais utilizados por eles no momento de tentar convencer os gestores sobre a adoção de custos na organização. Pediu-se que marcassem o grau que esses motivos influenciariam no momento de decidir pela adoção de custos como ferramenta gerencial, onde 1 representava grau mínimo e 5 grau máximo. O quadro 18 apresenta os resultados.

Quadro 18 – Adotar custos por quais motivos

Grau	Qualificação dos gastos	Obrigação Normativa	Limitações orçamentárias	Para atender o mercado	Controle de gastos	Outros
1	0%	22%	0%	55%	0%	Melhorar o planejamento
2	0%	0%	0%	0%	0%	Atender melhor o SUS
3	22%	22%	11%	11%	0%	Prestação de contas a sociedade
4	0%	0%	0%	0%	11%	
5	78%	55%	89%	33%	89%	

Fonte: Elaboração própria

Pode-se observar pelo quadro 18 que a preocupação com as limitações orçamentárias é a temática mais relevante apontada pelos atores, juntamente com o controle de gastos. Na fala dos atores:

Por causa do cenário que nós estamos vivendo. Como estamos em cenário de restrição, toda economia é válida. Então um sistema de custos colaboraria sim, para você ver realmente o que se tem que fazer ou não fazer, devido basicamente à situação do país (ator executor 15).

Identificar onde estamos tendo custos grandes e fazer uma radiografia melhor daquele custo. Ver onde poderíamos cortar e alocar e ver melhor a realidade. Tem a ver com as limitações orçamentárias. Se tenho recursos escassos e tenho que controlar meus gastos as duas coisas se complementam (ator executor 11).

Observe-se que outros objetivos além dos apresentados foram citados, como melhorar o planejamento, atender melhor o SUS e prestar contas à sociedade. Os dois últimos citados demonstram que os benefícios da adoção de custos pode ir além da organização.

Perguntou-se aos atores executores e gestores se a adoção de custos pode colaborar com o aumento da eficiência e eficácia no serviço público. Todo o grupo concordou que sim. Solicitou-se que justificassem a resposta. De uma forma geral os atores executores e gestores destacaram que com a escassez de recursos cada vez maior, é necessário que o Governo conheça seus custos de forma analítica para que possa realizar uma avaliação gerencial sobre quais gastos são realmente necessários ou não e dessa forma implantar uma política para gastar melhor, para usar melhor o recurso. Sem esse conhecimento acaba-se por realizar

cortes lineares que trazem prejuízos para áreas importantes das organizações públicas. Então se deixa de investir em projetos relevantes para tentar permanecer operando apenas com seus custos vitais. Na visão dos atores, essa é uma situação muito grave, pois se acaba por orientar a execução da organização não para aquilo que foi estrategicamente planejado, mas para um contingenciamento cada vez maior. Com a gestão de custos, os atores acreditam que a alocação dos recursos seria realizada de forma mais acertada, pois o Governo teria como identificar onde se está gastando muito, avaliar esse gasto e atuar de forma a reduzi-lo, mas sem perder a qualidade do serviço prestado à população.

Os dados de custos também propiciariam, segundo os atores, informações para verificação dos resultados das organizações. Um exemplo citado pelo ator executor 4 foi de um laboratório que tem estrutura para fazer 20 análises, mas está fazendo só cinco. Por que? O quanto isso impacta no custo da Unidade e nos seus resultados?

Outra colocação feita pelos atores gestores foi sobre o custo que a descentralização trouxe para a Fiocruz. Na fala do ator gestor 6, na realização das suas compras cada Unidade paga preços diferenciados pelas mesmas coisas. Ao passo que se houvesse compras compartilhadas o valor seria inferior, gastar-se-ia menos. Além do custo com as subunidades que tiveram que ser criadas em função da descentralização. O ator apontou as compras compartilhadas de equipamentos de informática como um avanço que deveria ser repetido em outros segmentos como material de laboratório, materiais médicos e serviços de manutenção. Segundo o ator, a política interna é a grande responsável por essa questão. Na sua fala: “cada um quer ter a sua tomada de decisão, não quer ficar dependendo da alta administração. Não pensam no todo. Aqui são feudos. As Unidades são feudos.”

O ator executor 5 destacou que até pouco tempo a preocupação maior do Governo era com a formalização contábil. Havia um valor de receita e outro valor de despesa, onde o gestor público não poderia gastar acima desses valores fixados. Com a crise, a principal questão mudou e passou a ser não quanto, mas como se gasta. E custos vai trazer essa informação. O ator também fez questão de ressaltar que é compromisso do servidor público entregar para a sociedade produtos e serviços com o menor gasto possível, obedecendo aos princípios de eficiência, eficácia e efetividade.

O ator gestor 7 apontou que custos, além da transparência para a sociedade, traz uma maior assertividade no planejamento, permitindo que ele seja mais definido, mais estruturado pois estabelece uma base que traz clareza também para as decisões.

Todas as justificativas apresentadas pelos atores confirmam os estudos de Machado e Holanda (2010) sobre a influência positiva que a informação de custos pode produzir na gestão pública, colaborando de forma significativa para o melhor desempenho das organizações e conseqüentemente de seus resultados, que ficarão mais claros para a sociedade e para a própria organização. Custos possibilita o *accountability* dos recursos públicos, pois está ligado diretamente à produção de serviços e de produtos, permitindo calcular o custo benefício de políticas públicas. A Fiocruz ainda não possui centros de custos próprios cadastrados no SIC, utilizando uma inscrição genérica criada pela STN. Pelos motivos apresentados pelos atores, que vem de encontro aos citados por Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010), pode-se perceber a importância da Fiocruz trabalhar junto com as Unidades a questão da criação dos centros de custos próprios para geração de informações relevantes dentro do SIC, que é um sistema gratuito.

Depois perguntou-se sobre o quantitativo da equipe, formação desses profissionais e sobre a qualificação da equipe no caso da implantação de um sistema de custeio. As equipes das áreas orçamentária, contábil, financeira variam entre três a sete pessoas, dependendo da complexidade de cada Unidade. Os atores do universo de gestores são responsáveis por equipes que têm em média entre 20 a 60 pessoas, com exceção de uma gestora da qualidade, cuja equipe é composta de três pessoas. Com relação à formação das equipes, tendo em vista o quantitativo de pessoas não foi possível para os gestores definir com exatidão. Na questão de custos, 50% do grupo considera que a Unidade possui pessoal pouco qualificado. Perguntou-se o que deveria ser feito para melhorar essa qualificação. O grupo de gestores e executores respondeu que as equipes e os gestores precisam ser capacitados, além da realização de *benchmarking* com outros órgãos que já praticam a gestão de custos. Na fala do ator gestor 7 torna-se necessário também fortalecer a cultura de custos, fazer com que as pessoas entendam o que é, a importância, o que pode trazer de benefícios para a organização e para a sociedade como um todo. Alguns atores executores corroboraram com essa ideia destacando que mais do que a capacitação, é necessário a conscientização para assim conseguir quebrar a resistência das pessoas com relação à implantação de custos e obter sua efetiva participação no processo. Dessa forma será mais provável alcançar bons resultados.

A informação contábil precisa ser fidedigna, imparcial, confiável, íntegra e objetiva (CFC, 2008), pois todos os seus relatórios dependem desses atributos para se constituírem em uma base sólida para o controle, o planejamento e a tomada de decisão. Mas, quem fornece os dados para gerar a informação contábil são as pessoas e se elas não entenderem o impacto, a relevância e o comprometimento dessa atividade, podem interferir nos resultados significativamente. Por isso a necessidade constante de envolver as pessoas, não só treiná-las. Quando se percebe a importância do que se faz, cria-se o compromisso. É preciso demonstrar que aquela informação vai ser utilizada. Não é apenas uma questão de criar relatórios bonitos, mas sim que sejam úteis.

Questionou-se se os atores executores e gestores tinham conhecimento do SIC-Sistema de Custos do Governo Federal e todos responderam afirmativamente. Em seguida perguntou-se como a Unidade estava preparada para introduzir o SIC na gestão. Do grupo 61% afirmou que a Unidade não estava preparada, havendo concordância entre executores e gestores. O ator executor 5 afirmou que é um processo que está em desenvolvimento sendo o resultado somente a médio e longo prazo. Destacou também que anteriormente o Governo se limitava a fazer o registro contábil, equilibrar despesas e receitas e não gastar além do fixado. Mas, medidas como a implantação do SIC, refletem a preocupação cada vez maior de se conhecer melhor o gasto público como um todo. O ator gestor 14 declarou que o assunto estava em discussão na sua Unidade, mas sem nada de concreto ainda, somente na fase de contribuições. Já alguns atores declararam que ninguém estava pensando nisso na Unidade ainda. Com essa pergunta encerrou-se o bloco de custos.

Informações Gerenciais

Neste bloco perguntou-se aos atores executores e gestores quais informações gerenciais que eles gostariam de ter e que no momento ainda não tinham. E se havia ferramentas disponíveis que possibilitassem obter essas informações. Do grupo 78% respondeu que sim, haviam informações que eles gostariam de ter e que no momento não estavam sendo geradas. Sendo que no grupo dos gestores todos manifestaram interesse em novas informações gerenciais. Alguns atores afirmaram que gostariam que a Fiocruz tivesse um sistema que integrasse planejamento, compras, contratos, orçamento, financeiro e contabilidade para mapear todos os processos e gerar informações gerenciais em tempo real. Outra parte do grupo gostaria de ter os dados de custos das suas Unidades.

O ator gestor 7 queria ter informações sobre os resultados, mas não somente com os dados dos custos. Na sua fala é necessário que haja uma conscientização da importância do desdobramento das informações: o que foi previsto é compatível? Está sendo aplicado de fato? Foi realizado? Está gerando todos os resultados esperados? Não é somente planejar e executar, mas verificar a qualidade dessa execução.

Já os ator executor 5 e o ator gestor 14 gostariam de uma ferramenta que desse informações completas sobre todos os contratos ativos, pois hoje não é possível gerar um relatório com todos os campos de informações que as Unidades precisam, como contratos a vencer por exemplo. Na fala do ator executor 5 esta ferramenta existe no Ministério do Planejamento, mas é necessário uma autorização para utilizar e que a Fiocruz está tentando obtê-la.

O ator gestor 9 queria as informações dos índices tradicionais da contabilidade, como liquidez, grau de imobilização, prazo médio de rotação de estoque, prazo médio de pagamento, entre outros. Segundo ele chegaram a iniciar o trabalho na Unidade, mas por falta de pessoal e pela alta demanda da área de contabilidade, não foi possível avançar. Ele também ressaltou que não basta gerar a informação, mas é importante qualificar quem vai recebê-la, neste caso a alta direção. Porque senão haverá vários indicadores que não farão sentido e que não serão usados adequadamente.

Em seguida perguntou-se quais os fatores que contribuía para que essas informações não fossem geradas e apresentou-se algumas opções e os graus que elas impactavam. As opções apresentadas foram: tecnologia defasada, falta de preparo da equipe, restrições orçamentárias, limitações normativas, motivos políticos e outras opções. E os graus nunca, quase nunca, à vezes, quase sempre e sempre. A tecnologia defasada e os motivos políticos foram os principais fatores assinalados que sempre ou quase sempre prejudicam a geração dessas informações. Em seguida apareceu a falta de preparo da equipe. As restrições orçamentárias e as limitações normativas não foram consideradas pelos atores como fatores que dificultam a geração dessas informações. O ator executor 4 levantou a questão da cultura como fator impeditivo, alegando que muitas vezes os gestores simplesmente acham que não há necessidade dessas informações gerenciais para a tomada de decisão. Com esse bloco encerramos as perguntas das entrevistas.

Além do foco pretendido sobre a aplicabilidade da Contabilidade Gerencial e suas ferramentas, as entrevistas trouxeram mais questões que não estavam previstas, como por exemplo: questionamentos sobre a forma que a descentralização das Unidades ocorreu na Fiocruz; a carência de um planejamento operacional dentro das Unidades, onde a execução acaba sendo realizada de forma desordenada; a dificuldade de comunicação estratégica na Fiocruz, aonde a informação não chega para todos os interessados; a autonomia excessiva tanto das Unidades com relação à Fiocruz como dentro das Unidades o que acaba por dificultar tanto a execução como o gerenciamento. Estas foram as que mais se destacaram, sendo que algumas questões apareceram somente na fala de um único ator, e outras na de vários atores de Unidades diferentes.

Segundo Minayo (2016), na análise das entrevistas o pesquisador precisa estar atento tanto para as opiniões homogêneas como para as singulares, pois é preciso levar em conta as experiências individuais de cada ator. Entretanto, por não estarem no foco da pesquisa não haverá aprofundamento dessas questões, mas por sua relevância, elas foram explicitadas no contexto em que surgiram nas entrevistas.

A partir dos resultados das entrevistas, dentro do objetivo específico 1, de identificar os atributos e desafios para a implantação da Contabilidade Gerencial, as falas dos atores das outras Unidades da Fiocruz trouxeram como atributos:

- Apoio da alta direção: por melhor que seja a ferramenta, sem o apoio da alta direção, seus resultados não acontecem;
- Conscientização da área fim: as ferramentas gerenciais envolvem a organização como um todo e necessitam de informações da área fim. Por isso, os gestores intermediários da área fim precisam ser envolvidos.
- Treinamento e conscientização da equipe da gestão: para que possa vislumbrar os benefícios que a informação gerencial traz para a organização. Se a equipe não enxerga os resultados, pode não colaborar e com isso prejudicar a confiabilidade das informações.

Ainda dentro do objetivo específico 1, os principais desafios nos processos de implantação das ferramentas da Contabilidade Gerencial descritos pelos atores foram os seguintes:

- Dificuldades políticas: Segue duas vertentes. Uma delas é a falta de interesse em obter informações gerenciais por parte da alta direção da própria organização, que por isso não incentiva essa prática na gestão. A outra vertente política refere-se à relação entre a Fiocruz Central e suas Unidades. Os atores indicaram que há uma ausência de uma maior interferência da Central por conta de possíveis conflitos de autoridade que poderia gerar com os dirigentes das Unidades.
- Acomodação: Quando não há esse incentivo por parte da alta direção, nem a cobrança por informações gerenciais, a organização tende a criar uma certa acomodação. Não há uma busca pela eficiência, só em ser eficaz: ter um resultado; não necessariamente o melhor resultado. E sem ferramentas gerenciais não é possível medir os resultados. Acaba-se por fazer mais do mesmo e não tudo o que poderia de fato ser feito. Então quando surge uma gestão querendo inovar, trazendo essas ferramentas gerenciais, nem sempre é muito bem aceita, pois os resultados vão ser expostos e nem sempre vão ser bons. As ferramentas desnudam a organização e acabam de uma certa forma por impor que medidas sejam tomadas para melhora do desempenho.
- Descontinuidade: Com a saída dos gestores que têm foco nas informações gerenciais, não é possível garantir a continuidade desse processo. Todo um bom trabalho efetuado pela gestão pode terminar perdido. Infelizmente, no serviço público, é algo que se vê com frequência. Não só com relação a processos administrativos. Bons projetos são abandonados por controvérsias políticas, vaidades ou por puro desconhecimento.

4.2 – As Ferramentas Gerenciais na COC

Nessa parte do trabalho são apresentadas as ferramentas gerenciais da COC para que seja possível nas conclusões, fazer uma relação com as outras Unidades da Fiocruz cujos atores foram entrevistados na primeira parte do trabalho de campo. Além de permitir atender o objetivo específico de avaliar a utilização dos dados gerados pelas práticas de Contabilidade Gerencial na COC, através de uma fotografia situacional. Para levantamento dos dados foi realizada pesquisa documental e entrevistas semiestruturadas com dois executores e dois gestores da área de gestão da COC, conforme anexos 3 e 4.

O Planejamento Estratégico e o Orçamento são ferramentas gerenciais utilizadas pela COC que abrangem toda a Unidade. A formulação dessas ferramentas incluem discussões que envolvem o Conselho Técnico-Científico (formado por todos os gestores) e as câmaras técnicas. Os resultados de desempenho e execução orçamentária da COC são apresentados anualmente em assembleias gerais para que todos da Unidade tenham acesso à informação.

A COC também utiliza como ferramentas gerenciais o Balanced Scorecard, o Benchmarking, a Teoria das Restrições, a Simulação, a Gestão Baseada em Atividades, a Gestão Baseada em Valor e a Metodologia Kaizen parcialmente. Além desses que fizeram parte do questionário do trabalho de campo, os atores citaram a Gestão de Riscos, a Espinha de Peixe e a Gestão por Projetos. Foi solicitado aos atores que explicassem o funcionamento dessas ferramentas.

O Diagrama Espinha de Peixe é representado por um gráfico que procura organizar as discussões em torno de um problema aplicando a metodologia 6M para classificação das prováveis causas desse problema: método, material, mão-de-obra, máquinas, medida e meio ambiente. O gerenciamento de riscos é um processo que busca minimizar os riscos e incertezas nas operações da organização.

A Gestão por Projetos é uma ferramenta gerencial utilizada pela COC para tentar combater pontos fracos da Unidade e funciona da seguinte forma: os Departamentos levam para a Diretoria um problema pontual que esteja interferindo na concretização da missão da Unidade. De posse de dados concretos apresentados pelas áreas interessadas, a Diretoria então decide qual projeto escolherá para apoiar. Esse Departamento receberá recursos orçamentários extras para que possa sanar o problema e com isso contribuir para que a Unidade cumpra seu papel. Apesar de a decisão final ser da Diretoria, tudo é compartilhado no Conselho Deliberativo de forma a tentar sensibilizar toda a Unidade sobre a relevância daquele projeto, procurando alcançar um consenso sobre aquela decisão e garantir que nenhuma área sintasse desprestigiada. Para ilustrar melhor como funciona essa ferramenta, o ator gestor 12 deu dois exemplos de projetos que foram contemplados com esses recursos: o primeiro foi a reforma da Reserva Técnica do Museu da Vida. Segundo o ator a reserva técnica de um museu é o seu coração. É onde ficam guardados seus acervos, suas exposições. O prédio onde ficava a reserva técnica encontrava-se em condições precárias, sem a infraestrutura apropriada para a guarda e preservação do acervo museológico. Então, com o aporte orçamentário extra, pode-se reformar o prédio e garantir a preservação do acervo. Adquiriu-se

mobiliário adequado como estantes, mapotecas e móveis para guardar os quadros. Além da climatização que foi readequada para manter o acervo bem conservado. O segundo exemplo de projeto contemplado foi a disponibilização para o público de documentos históricos que por falta de pessoal não estavam sendo tratados, ficando guardados em caixas. Com o recurso extra pode-se contratar uma empresa que disponibilizou funcionários somente para a catalogação e digitalização desse acervo.

Com relação à ferramenta de Sistemas Gerenciais, a COC não possui atualmente um sistema integrado que possibilite a geração de informações gerenciais. Então o controle da execução, os dados para embasar a tomada de decisão e os resultados que vão apoiar o planejamento são obtidos através da alimentação manual de planilhas. Os Serviços do Departamento de Administração possuem seus relatórios próprios que proporcionam à alta direção e aos demais departamentos um verdadeiro mapa operacional da organização.

O Serviço de Compras produz uma planilha informando a situação dos pedidos dos departamentos, além de indicar o valor estimado e o comprador responsável. Esse relatório é acompanhado semanalmente pela chefia do Departamento de Administração e pela Vice de Gestão e Desenvolvimento Institucional. Na aproximação do final do ano o serviço faz também um levantamento de quais serviços e materiais ainda pretendem ser adquiridos para aquele exercício para que seja possível uma organização das licitações que precisam ocorrer ainda naquele ano. Há também o Relatório de Compras Corporativo, que é emitido trimestralmente para a Fiocruz Central, onde são relacionadas todas as compras efetuadas pela Unidade.

O Serviço de Contratos possui planilhas de acompanhamento de entrega de materiais e equipamentos e de execução das obras e dos serviços empenhados, onde constam os prazos para execução. No caso do não cumprimento é efetuada cobrança e se for o caso, após os prazos legais, o fornecedor será passível de punição por inexecução do contrato caso não haja uma justificativa legítima. O Serviço de Compras então é acionado para chamar o próximo colocado na licitação. Há também o relatório de contratos continuados onde constam informações como objeto do contrato, vigência, fiscal do contrato, cronograma de entrega permitindo assim uma visão geral dos contratos da Casa.

O Serviço de Orçamento e Finanças preenche diariamente uma planilha com a execução dos custos de custos da Casa, de forma que as chefias possam acompanhar seu

orçamento. Os centros de custos são formados pelos departamentos e assessorias técnicas da Unidade. Há também as planilhas para calcular o rateio de despesas que são comuns a vários centros de custos, como por exemplo, publicações dos editais de compras, despesas com correios, material de consumo estocável, serviço de telefonia, terceirização, entre outros. Essa transparência na execução cria na Unidade uma relação de credibilidade e confiança entre o Departamento de Administração e as demais áreas.

Próximo ao final do exercício, o Serviço de Orçamento e Finanças conjuntamente com Compras e Contratos, preenchem uma planilha de previsões, de onde vão abatendo do orçamento aprovado as despesas já executadas. Dessa forma é possível saber quanto ainda há de orçamento disponível para a Unidade e prever o quanto será possível executar ainda naquele ano. Nessa planilha são apresentadas todas as despesas que os departamentos previram, de forma que a alta direção tem um panorama em tempo real da execução da Unidade.

Paralelamente ao controle efetuado por planilhas, o Serviço de Orçamento e Finanças utiliza o Sistema do Tesouro Gerencial para gerar relatórios que colaboram com as atividades do Departamento de Administração. Semanalmente é emitido o relatório de despesas empenhadas e despesas liquidadas a pagar que é utilizado pelo Serviço de Contratos para fazer uma gestão das despesas que não foram liquidadas ainda, ou seja, que os fornecedores ainda não executaram os serviços ou entregaram os materiais. Através dessa gestão, é possível evitar que o orçamento seja desperdiçado, pois se virar o ano como restos a pagar, pode acabar sendo cancelado no exercício seguinte se o fornecedor não cumprir com sua parte. Esse mesmo relatório também é utilizado pela Tesouraria para agilizar o processo de pagamento, verificando de imediato se a parcela daquele contrato já foi empenhada ou não naquele mês, encaminhando imediatamente ao Orçamento em caso negativo. Além de colaborar na solicitação do financeiro à Fiocruz Central, pois ele contém dados necessários para o pedido como fonte de recursos e categoria econômica da despesa. Nesse relatório também é possível acompanhar a execução de restos a pagar.

Outro relatório relevante gerado através do Tesouro Gerencial é o de execução do orçamento da Casa, que é emitido mensalmente por ação orçamentária e natureza de despesa. Esse relatório é utilizado para confrontar as planilhas de execução dos centros de custos, cujo lançamento é manual, sendo mais suscetível a erros. Ressalta-se apenas que no Tesouro Gerencial não é possível ainda fazer essa classificação por centro de custos, tendo em vista

que a Fiocruz ainda não instituiu os seus centros de custos próprios. O fechamento então é realizado por total de natureza de despesa.

Além desses relatórios que são habituais, o Tesouro Gerencial é frequentemente utilizado para levantar informações diversas de acordo com as necessidades do Departamento de Administração. Há o relatório de bens móveis, onde foi levantado tudo o que foi empenhado e pago em material permanente. Esse relatório colabora com o controle do Patrimônio da Unidade, de forma a verificar se algum bem recebido ficou sem ser patrimoniado. Outro relatório solicitado nesse ano de 2018 foi o total de itens empenhados de material de consumo e serviços e seus quantitativos para servir de parâmetro para alimentar o novo Plano Anual de Compras do Governo Federal que irá entrar em vigor em 2019, que estabelece que os órgãos devem prever quanto vão adquirir nos anos subsequentes.

Em 2017 o Serviço de Informática da COC juntamente com o Departamento de Administração começou a desenvolver um sistema integrado. Em 2018 foi iniciado o módulo de compras. Por enquanto está operando somente na parte da colocação dos pedidos dos usuários para o Serviço de Compras. Não é possível extrair ainda nenhum relatório gerencial. A previsão é de que em 2019 o módulo de compras seja finalizado. Para o quadriênio 2019-2022 há a prospecção do sistema ampliar sua abrangência para os módulos de orçamento e contratos. O objetivo é que no futuro ele possa oferecer relatórios gerenciais de execução.

Pela fotografia situacional apresentada da COC, pode-se concluir que há uma atenção constante com o aperfeiçoamento da gestão, que fica explícita pela busca de ferramentas gerenciais que ofereçam informações analíticas sobre a execução e que demonstrem os pontos fracos a serem combatidos e os pontos fortes que oferecem oportunidades para a organização. Corroborando com essa perspectiva, e em relação às entrevistas, o ator gestor 12 comentou que antes o planejamento era baseado em uma série histórica, então não se tinha uma análise se o que foi traçado foi de fato atingido. Ia-se simplesmente repetindo os números. Com as ferramentas há um acompanhamento da execução, então não há o risco de sobrar orçamento ou de se empenhar em um contrato continuado qualquer somente para não perder aquele orçamento. Se alguma área não está cumprindo o que foi traçado, o orçamento é redirecionado. Essa mudança gerencial aconteceu com a chegada de um novo gestor da alta direção.

Na fala do ator gestor 16, as ferramentas geram informações que permitem às pessoas participar da definição das metas e das decisões da Unidade coletivamente, com base em dados reais. Então essa transparência agiliza as decisões e cria um comprometimento em torno do que foi decidido. Permite que a organização seja interpretada por todos, discutida, reformulada e que não fique só na mente dos gestores.

Há todo um trabalho da vice diretoria de gestão para evidenciar a importância dos resultados alcançados por essas ferramentas junto às áreas fim. Segundo os atores gestores, inicialmente houve muita dificuldade para a implantação das ferramentas gerenciais, pois os gestores intermediários na sua maioria não são profissionais da área da gestão. Inclusive no módulo da entrevista que trata de custos, questionou-se sobre uma possível resistência na implantação de um sistema de custeio e o ator executor 11 apresentou sua preocupação de que haveria relutância das áreas. Ao perguntarem-se os motivos ele explicou:

Por falta de conhecimento dos benefícios que esta ferramenta traria para a Unidade. E muita gente vai pensar que é mais um trabalho que está se trazendo e não nos benefícios que este trabalho vai trazer. Vão achar que é mais um controle sobre o trabalho delas. Vão achar que o levantamento de custos é só para cortar. Esta ideia sempre passa pela cabeça. Elas não têm só medo de dizer quanto custa, elas não sabem. Vamos nos colocar como donos de uma empresa que querem saber onde está o custo maior, não como uma necessidade de cortar, mas para usar os recursos de uma maneira melhor. Transferir aquele recurso daquela área para uma outra área que esteja deficitária. É uma questão gerencial. Mas, quando você fala que vai usar esse tipo de controle eles ficam pensando: eu vou deixar de ganhar quanto, dando esse tipo de informação? Quando você começa a fazer o mapeamento de uma área, querendo discutir novas ferramentas, técnicas novas, a pessoa acha que ela tem certeza que conhece tudo, todo o serviço. Se você tenta fazer algum tipo de preposição de melhoria do processo, começa a resistência, mas com essas ferramentas poderia às vezes alcançar aquele resultado mais rápido, com menos esforço. E eles são arredios; tem esse tipo de resistência (ator executor 11).

Como os chefes de departamento são eleitos, a cada mudança é necessário reconstruir esse processo de conscientização. Mas, o ator executor 16 afirma que já não está tão difícil como no começo, pois os líderes escolhidos já absorveram a função da gestão, que é disseminada na organização.

Outra preocupação da vice diretoria de gestão é de que todas as ações de qualificação da gestão fiquem registradas para que todos que cheguem à Unidade possam compreender o contexto e que não se perca esse referencial e se tenha que iniciar do zero.

Ainda no módulo de custos perguntou-se aos atores executores e gestores se a adoção de custos podia colaborar com o aumento da eficiência e eficácia no serviço público. Houve um consenso que sim. O ator gestor 16 indicou custos como uma ferramenta gerencial capaz de possibilitar um nível de comparabilidade entre organizações diferentes, mas com características semelhantes. E essa comparação é capaz de estimular a busca por um padrão de maior eficiência.

Indagou-se aos atores executores e gestores sobre quais informações gerenciais que eles gostariam de ter e que no momento ainda não tinham. O ator gestor 16 disse que apreciaria ter uma ferramenta que demonstrasse o custo por atividade, pois dessa forma seria possível apresentar também os resultados pra a sociedade:

Hoje por exemplo, nós temos o custo pela ação, o valor executado pela ação orçamentária. Mas, se eu quiser saber dentro da ação orçamentária, qual projeto está ali eu não consigo saber. Porque no SAGE alocamos o orçamento por projeto e por operação, só que na hora do empenhamento, isto não é desta maneira. Então eu fico descasada. Porque o governo, ele é muito voltado a controlar processo e não resultado. O que interessa ao governo é o custo, o gasto. O foco não está nos resultados. Está nos gastos, na contenção ou ampliação dos gastos. Tanto assim que o próprio governo, ele tem dificuldade de informar a sociedade os resultados que ele gera. A sociedade está muito atenta ao custo do Estado e pouco informada sobre os resultados que este Estado gera (ator gestor 16).

Através da fotografia situacional da COC, atingiu-se o objetivo 2. Constatou-se que os dados gerados pela Contabilidade Gerencial são constantemente utilizados pela alta direção e pelo Departamento de Administração para controle e tomada de decisão. Para os Departamentos os dados são mais utilizados para controle, além de servirem como base para o planejamento do ano seguinte.

Concluindo-se o objetivo 1, ao se traçar um paralelo entre a COC e as outras Unidades da Fiocruz, identifica-se o apoio da alta direção como atributo essencial para a implantação da Contabilidade Gerencial. A fala do ator gestor 12 ilustra bem esse fato ao afirmar a mudança de cenário que houve na COC com a chegada de um gestor da alta direção com esse viés gerencial. Outro atributo comum à COC e às outras Unidades é a importância do envolvimento dos gestores intermediários da área fim neste processo. O registro e a transparência do uso e dos resultados das ferramentas gerenciais aparecem na COC como auxiliares nesta tarefa. Curiosamente este atributo também aparece como um desafio na Unidade, haja vista o processo eleitoral das chefias de departamento, quando sempre é preciso

retomar a conscientização sobre as ferramentas gerenciais. A descontinuidade foi outra preocupação identificada. A direção atual apoia a Contabilidade Gerencial e suas ferramentas, mas não é possível garantir que com a sua mudança o processo se mantenha.

Evidentemente que a COC, bem como as outras Unidades que participaram da pesquisa e a própria Fiocruz Central, ainda têm muito o que avançar a níveis gerenciais. Seja operacionalmente, seja culturalmente. Pelo que foi observado a extração das informações gerenciais, a análise dessas informações e a sua utilização não são até então uma prática sistematizada na organização. Há sim ações isoladas, que dependem muito mais do esforço dos gestores e das equipes. Não há uma política central estruturada para a obtenção das informações gerenciais. Apesar de haver evidências concretas dos bons resultados que as ferramentas trazem para a organização. Como foi sugerido pelos próprios atores, o benchmarking com organizações públicas que estão mais avançadas na prática das informações gerenciais seria uma das ações para mudar essa situação. Mas, ainda seguindo a fala dos atores, somente o benchmarking, sem ações concretas de mudança, não é suficiente. .

5 - Conclusões

Diante de tudo o que foi apresentado nos resultados do trabalho de campo, pode-se chegar as seguintes conclusões:

Os atores, tanto das Unidades da Fiocruz como da COC, confirmaram que as ferramentas gerenciais propiciaram à gestão o seu aperfeiçoamento e conseqüentemente o aumento da sua eficiência (SOUTES; CORNACHIONE JÚNIOR; GUERREIRO, 2011), atingindo o objetivo geral da pesquisa. Afirmaram que as ferramentas quando utilizadas colaboraram com o controle, com o planejamento e com a tomada de decisão. Propiciaram celeridade, respaldo, transparência e mais assertividade aos processos da gestão. Onde antes não havia informações estruturadas, com as ferramentas gerenciais foi possível sair do amadorismo e criar fontes seguras para embasar o planejamento e a tomada de decisão e exercer o controle sobre a execução (GARRINSON; NOREEN; BREWER, 2013). Os atores apresentaram vários exemplos de como as ferramentas contribuíram para elevar a gestão: ajudaram a diminuir parte do desperdício, pois colaboraram para transformar o planejamento baseado em dados históricos em um planejamento pautado em dados reais, mais condizente

com as ações realmente necessárias para alcançar os resultados pretendidos pela organização; trouxeram uma base de dados concretos sobre a execução, o que permite a transparência dentro da organização dando visibilidade sobre os pontos forte e fracos; segurança para a tomada de decisão dos gestores, pois as ferramentas gerenciais são técnicas de uma ciência que é a Contabilidade Gerencial; agilidade para tomar decisões, uma vez que as informações são levantadas periodicamente e de forma estruturada. Esses resultados, conforme Andion (2012) e Carneiro (2010 apud Monteiro; Hammes, 2014), condizem com o que é esperado da reforma gerencial no setor público: transparência na ação pública, dinamismo, profissionalização da gestão, avaliação de desempenho e um planejamento que seja estratégico.

As Unidades, dentro das suas possibilidades, buscam as ferramentas gerenciais, apesar de não terem sistematicamente uma ação voltada para essa finalidade. As ferramentas são procuradas para sanar os problemas e não como uma estratégia estabelecida pela Unidade de aperfeiçoamento constante da gestão. O gestor da alta direção aparece como figura central na busca dessas ferramentas e na sua aplicação dentro das Unidades. Inclusive nas Unidades que estão mais avançadas a nível de informações gerenciais é nítida a influência da alta direção neste aspecto. Na COC ficou explícito que a atuação da alta direção, na figura da vice de gestão, é que traz esse viés gerencial para a gestão da Unidade.

Os atores ressentem-se de um apoio maior da Fiocruz Central na indicação das ferramentas gerenciais. Na fala dos atores um sistema integrado desenvolvido ou adquirido pela Fiocruz Central traria padronização para as informações gerenciais, além de propiciar maior equidade entre as Unidades no nível de informações gerenciais. Há decisões que devem ser tomadas pela Fiocruz Central, que não vão ferir a autoridade dos diretores ou coordenadores de Unidade, mas sim favorecer a integração das ações da organização.

As planilhas manuais, citadas como ferramentas gerenciais utilizadas por vários atores, foram a saída encontrada para gerar as informações necessárias, mas não se constituem na melhor das opções. Pelo contrário, apontam uma fragilidade institucional.

Custos, que segundo Mauss, Diehl e Bleil (2015) é uma tendência mundial no setor público, aparece de fato na fala de todos os atores como uma ferramenta capaz de colaborar com a eficiência e eficácia do setor. Na realidade apresenta-se como uma informação de fato almejada pelo grupo, que enxerga na ferramenta um grande potencial de contribuição para o

controle e a qualificação dos gastos. Na visão dos atores, custos vai permitir uma melhor alocação dos recursos e pode até possibilitar a descoberta que não há um déficit no orçamento, mas um mau uso dos recursos. Não um mau uso por fins desonestos, mas por pura falta de informações gerenciais. Vai evitar, de uma forma honesta e transparente, que haja cortes lineares que podem ameaçar projetos que beneficiam toda a sociedade. Essas percepções dos atores replicam os motivos apresentados por Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010) para a implantação de custos no setor público. É evidente que o setor público não pode ter a mesma visão de uma empresa privada, pois seus objetivos são diferentes, mas uma coisa comum aos dois é que nenhum deles pode ter um custo maior do que sua arrecadação e quando isso acontece é necessário usar ferramentas gerenciais que tragam para a gestão uma visão real da organização. Todos os dois segmentos só podem fazer o que é viável. Caso contrário pode-se perder até aquilo que já se conquistou.

A escassez de recursos é o grande desafio do setor público. Não só no Brasil, mas no mundo. E na realidade também é o seu maior impulso para melhorar seus resultados. Sem informações gerenciais não há como medir resultados e sendo assim, não há como melhorá-los. Os órgãos de controle do governo vêm cada vez mais incentivando a geração das informações gerenciais. O SIC é uma prova concreta dessas ações, assim como o Plano Anual de Contratações. Porém, só a informação também não basta. É preciso que ela seja de qualidade, confiável e que seja utilizada. Não pode se restringir a gráficos bonitos e bem elaborados. A cultura precisa mudar. A sociedade quer resultados mais eficientes.

A obrigatoriedade da utilização do SIC em 2018 surge como um alerta para a Fiocruz de que a questão de custos precisa ser trabalhada na organização. A Fiocruz Central promoveu apresentações com servidores do STN e de outras organizações sobre o tema, mas é necessário trazer o assunto como uma pauta obrigatória da gestão para a criação dos centros de custos próprios. E não somente criar a informação, mas utilizá-la de forma produtiva. O SIC pode colaborar com a eliminação de algumas planilhas manuais utilizadas pela COC e por outras Unidades, já que os centros de custos podem ser criados com base na estrutura organizacional, o que traria mais segurança para a informação, além de evitar o retrabalho.

Espera-se que essa pesquisa possa colaborar com a reflexão sobre a utilização da Contabilidade Gerencial no setor público e de como ela pode auxiliar o aperfeiçoamento da gestão e conseqüentemente trazer melhores resultados para o setor, mediante um cenário adverso de recursos escassos.

BIBLIOGRAFIA

ABRUCIO, Fernando Luiz. **O impacto do modelo gerencial na administração pública:** um breve estudo sobre a experiência internacional recente. 52 p. (Cadernos ENAP; n. 10), 1997.

ABRUCIO, Fernando Luiz. COSTA, Valeriano Mendes Ferreira. **Reforma do estado e o contexto federativo brasileiro.** São Paulo: Fundação Konrad, 1998.

ANGÉLICO, João. Contabilidade Pública - 7 ed. - São Paulo: Atlas, 1990.

ASSUNÇÃO, Renata Rouquayrol et al. **Os artefatos da contabilidade gerencial e o ciclo de vida organizacional.** In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. 2012. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/256>. Acessado em 03/03/18.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acessado em 20/08/18.

_____. Decreto Lei nº. 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e da outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 fev. 1967. Seção 1, Sup. p. 4. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acessado em: 10/01/18.

_____. Lei nº. 4320/64, de 17 de março de 1964. Dispõe sobre normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 23 mar. 1964, Seção 1, p. 2745. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm. Acessado em: 10/01/18.

_____. Ministério do Planejamento-MP. Planejamento/PPA/Perguntas Frequentes sobre PPA. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/servicos/faq/planejamento-governamental/plano-plurianual-ppa/para-que-serve-ppa>. Acessado em: 09/01/18.

_____. Biblioteca da Presidência. Plano Diretor da Reforma do Estado. Brasília, DF, 1995. Disponível em: <http://www.biblioteca.presidencia.gov.br/publicacoes-oficiais/catalogo/fhc/plano-diretor-da-reforma-do-aparelho-do-estado-1995.pdf>. Acessado em 05/02/18.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional-STN. SIAFI/O que é o Siafi /História do Siafi Disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/historia>. Acessado em: 01/02/2018.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Sistema de Custos do Governo Federal.** O que é? Para que serve? E como isso afeta o meu dia? Brasília, 2012. Disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br>. Acessado em: 05/02/2018.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional-STN. **Guia Rápido do SIC.** 2015. Disponível em: <https://conteudo.tesouro.gov.br/manuais/grsic/171-manuais/gas/desenv-sistemas>. Acessado em: 05/03/2018.

CASSANDRE, Marcio Pascoal; QUEROL, Marco Antonio Pereira. **Metodologias intervencionistas:** contribuição teórico-metodológica vigotskyanas para aprendizagem

organizacional. Revista Pensamento Contemporâneo em Administração, v. 8, n. 1, 2014. Disponível em: <http://www.redalyc.org/html/4417/441742852005/>. Acessado em: 01/02/2018.

CHAN, James L. Os NICSPS e a Contabilidade Governamental de Países em Desenvolvimento - **REPEC-Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**. Brasília, v.4, n 3, jan\abr.2010. Disponível em www.repec.org.br. Acesso em 27/09/17.

COC. Planilha de Contratações de Compras
 _____ Planilha de Contratos Continuados
 _____ Planilha de Controle de Atas
 _____ Planilha de Controle de Entregas
 _____ Planilha Departamento Executado
 _____ Planilha Executado COC

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Normas brasileiras de contabilidade**: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11. Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. (Resoluções nº. 1.128 a 1366.) Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wpcontent/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf. Acessado em: 16/01/17.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Contabilidade Gerencial: Teoria e Prática** - 8 ed. - São Paulo: Atlas, 2017.

CRESWELL, John W. **Projeto de Pesquisa: Métodos Qualitativo, Quantitativo e Misto**. 3 ed. Penso, 2010.

CRUZ, Flavio; VICCARI JUNIOR, Adauto; GLOCK, José Oswaldo; HERZMANN, Nélio; BARBOSA, Rui Rogério Naschenweng. **Comentários à Lei 4320** - 4 ed. – São Paulo: Atlas, 2006.

DE MORAIS, Leandro; VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues; NETO, Orion Augusto Platt. **A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência**: implicações e perspectivas. RIC-Revista de Informação Contábil. v. 6, n. 2, p. 01-20,2012. Disponível em: <https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/viewFile/7951/8028>. Acessado em: 18/01/18.

FEA-Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP. Contabilidade e Atuária/Graduação/Bacharelado/Contabilidade. Disponível em: <http://www.fea.usp.br/contabilidade-e-atuaria/graduacao/o-que-e-contabilidade>. Acessado em: 05/01/17.

FIOCRUZ. Guia de Planejamento 2016. 2016. Disponível em: <http://www.hlog.epsjv.fiocruz.br/upload/docs/Guia%20Planejamento%202016%20Fiocruz.pdf>. Acessado em: 18/01/18.

GARRISON, Ray H. ;NOREEN, Eric W. ; BREWER, Peter C. **Contabilidade Gerencial**. – 14. Ed. – São Paulo: Mc Graw Hill, 2013.

GUERREIRO, Reinaldo. **Os princípios da teoria das restrições sob a ótica da mensuração econômica**. *Cad. estud.* [online]. 1996, n.13, pp.01-10. ISSN 1413-

9251. <http://dx.doi.org/10.1590/S1413-92511996000100003>. Acessado em: 21/03/18.

GUERREIRO, Reinaldo; CORNACHIONE JÚNIOR, Edgard Bruno; SOUTES, Olesczuk Dione Olesczuk. Empresas que se destacam pela qualidade das informações a seus usuários externos também se destacam pela utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial? Revista Contabilidade & Finanças, 2011, 22 (Jan-Abril) Disponível em: <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=257119478006>>. Acessado em 28/02/18.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC); CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Normas Internacionais de Contabilidade para o setor público – IPSAS**. Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 2010. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wpcontent/uploads/2013/01/ipsas2010_web.pdf>. Acessado em: 13/02/18.

IUDICIBUS, Sergio de. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 1998.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; CARVALHO, L. Nelson. **Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução**. Revista Contabilidade & Finanças, v. 16, n. 38, p. 7-19, 2005. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772005000200002>. Acessado em: 18/01/18.

KAPLAN, Robert S; NORTON, David P. **A Estratégia em ação: balanced scorecard**. 4 ed. Rio de Janeiro: Campus 1997.

KOHAMA, Hélio. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. – 11. Ed. – São Paulo. Atlas, 2010.

LIRA, Miguel Maria Carvalho; DA COSTA MARQUES, María da Conceição. **A evolução da contabilidade na civilização romana**. In: Armonización y gobierno de la diversidad [Recurso electrónico]: XIII Congreso AECA: Oviedo, 22 a 24 de septiembre de 2005: comunicaciones presentadas. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, AECA, 2005. Disponível em: <https://scholar.google.com.br>. Acessado em: 21/01/18.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. **Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil**. Revista de Administração Pública-RAP, v. 44, n. 4, 2010. Disponível em: <http://www.scielo.br/cgi-bin/wxis.exe/iah/>. Acessado em: 18/01/18.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. – 7. Ed. - São Paulo: ed, Atlas, 2000

MAUSS, César Volnei; DIEHL, Carlos Alberto; BLEIL, Claudécir. **A gestão de custos como instrumento da eficiência pública no Brasil e em outros países**. Revista Eletrônica de Administração e Turismo-ReAT, v. 6, n. 3, p. 595-609, 2015. Disponível em: <https://periodicos.ufpel.edu.br>. Acessado em: 02/02/18.

MAZZUCATO, Mariana- **O Estado Empreendedor** – 1 edição. São Paulo: Portifólio-Penguim, 2014.

MINAYO, Maria Cecília de Souza; DESLANDES, Suely Ferreira; GOMES, Romeu. **Pesquisa Social: Teoria, Método e Criatividade**. Petrópolis, RJ: Vozes, 2016.

MONTEIRO, Renato Pereira; HAMMES, Priscila. **Governança Corporativa no Setor Público: Estudo de Seus Princípios para Alcance da Eficácia na Gestão Pública**. RAGC, v. 2, n. 4, 2014. Disponível em: <https://scholar.google.com.br>. Acessado em: 02/02/18

MONTEIRO, Renato Pereira; PEREIRA, Cleber Augusto; PEREIRA, Neimar Sousa Pinto. **O Impacto das Reformas da Administração Pública Brasileira na Regulação Contabilística do Setor**. Revista UNEMAT de Contabilidade, v. 3, n. 6, 2014. Disponível em: <https://periodicos.unemat.br/index.php/ruc/article/view/264>. Acessado em: 02/02/18

MONTEIRO, Renato Pereira; DA COSTA PINHO, Joaquim Carlos. **Percepções de especialistas sobre o processo de mudança na contabilidade de custos no setor público do Brasil**. ABCustos, v. 12, n. 1, 2017. Disponível em www.abccustos.emnuvens.com.br. Acessado em: 16/01/18.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. **Da administração pública burocrática à gerencial**. Revista do Serviço público, v. 47, n. 1, p. 7, 1996. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br>. Acessado em: 04/02/18.

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando; BEVILACQUA, Roberto. **Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional**. Revista de Administração Pública-RAP, v. 44, n. 4, 2010. Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=241016588009>. Acessado em: 25/01/18.

RODRIGUES, Ricardo Crisafulli. **Alexandre, “O Grande” e a informação para o planejamento estratégico**. Revista Informação & Sociedade:, v 17, n. 2, p. 63-71, maio, 2007. Disponível em <http://www.periodicos.ufpb.br/ojs/index.php/ies/article/view/668>. Acessado em 02/03/18.

SCHMIDT, Paulo. **A classificação da contabilidade dentre os ramos do conhecimento humano**. Caderno de Estudos (online), n. 17, p. 01-17, 1998. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1590/S1413-9251199800010>. Acessado em: 18/01/18.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz. **História da Contabilidade: foco na evolução das escolas do pensamento contábil**. São Paulo: Atlas, 2008.

SEBRAE. **Como Elaborar um Planejamento Estratégico do Negócio**. Disponível em: http://www.sebrae.com.br/br/parasuaempresa/planejearorganize_1016.asp. Acessado em: 31/05/18.

SECCHI, Leonardo. Modelos organizacionais e reformas da administração pública. **Revista de Administração Pública**, v. 43, n. 2, p. 347-369, 2009. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rap/v43n2/v43n2a04>. Acessado em: 18/02/18

SILVA, Lino Martins. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública**. – 9. Ed. – São Paulo: Atlas, 2011.

SOUTES, Dione Olesczuk; DE ZEN, MJ de CM. **Estágios evolutivos da contabilidade**

gerencial em empresas brasileiras. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. 2005. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/enanpad/2005/htm/enanpad2005-ficb-1045-resumo.html>. Acessado em: 18/01/18.

SOUTES, Dione Olesczuk. **Uma investigação do uso dos artefatos de contabilidade gerencial por empresas brasileiras.** Dissertação (Mestrado de contabilidade) - Universidade de São Paulo, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Departamento de Contabilidade e Atuária, 2006.

SOUTES, D. O.; GUERREIRO, R.. **Uma Investigação do Uso de Artefatos da Contabilidade Gerencial por Empresas Brasileiras.** In: ECONTRÓ ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO – ENANPAD, 31, 2007, Rio de Janeiro. Anais... Rio de Janeiro: ANPAD, 2007.

TEIXEIRA, Aridélmo José Campanharo et al. **A utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do Estado do Espírito Santo.** BBR-Brazilian Business Review, v. 8, n. 3, 2011. Disponível em: <http://www.redalyc.org/html/1230/123021306006>. Acessado: em 18/02/18.

TROSA, Sylvie. **Gestão Pública por resultados: quando o Estado se compromete.** Brasília, DF: ENAP, 2001.

URIBE RIVERA, Francisco Javier; ARTMANN, Elizabeth. **Planejamento e Gestão em Saúde: conceitos, história e propostas.** Rio de Janeiro: Fiocruz, 2012

VERGARA, Sylvia Constant. **Tipos de Pesquisa em Administração.** Rio de Janeiro: RAP-Revista de Administração Pública, pág. 5: FGV,1990. Disponível em: Acessado em: 18/01/18.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

XAVIER, Manoel Quaresma. **A contabilidade gerencial como instrumento de apoio à gestão de uma entidade pública: um estudo de caso da Prefeitura Municipal de Maringá-Pr.** Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade Federal do Paraná, 2007. Disponível em <http://www.acervodigital.ufpr.br/>. Acessado em: 13/02/18.

Anexo 1 - Termo de compromisso de utilização de dados (TCUD)

Eu, Elaine das Graças Valença Pimentel, da Escola Nacional de Saúde Pública Sergio Arouca/Fiocruz, do Programa de Pós-graduação em Saúde Pública/Mestrado Profissional em Política e Gestão da Ciência, Tecnologia e Inovação em Saúde da Escola Nacional de Saúde Pública Sergio Arouca da Fundação Oswaldo Cruz (ENSP/Fiocruz), no âmbito do projeto de pesquisa intitulado “A Contabilidade como Ferramenta Gerencial no Serviço Público: um estudo de caso na Casa de Oswaldo Cruz” comprometo-me com a utilização dos dados contidos no (nome do banco de dados de acesso restrito), a fim de obtenção dos objetivos previstos, e somente após receber a aprovação do sistema CEP-CONEP.

Comprometo-me a manter a confidencialidade dos dados coletados nos (arquivos/prontuários/banco), bem como com a privacidade de seus conteúdos.

Esclareço que os dados a serem coletados se referem a (descrever de forma geral), no período de __/__/____ a __/__/____.

Declaro entender que é minha a responsabilidade de cuidar da integridade das informações e de garantir a confidencialidade dos dados e a privacidade dos indivíduos que terão suas informações acessadas.

Também é minha a responsabilidade de não repassar os dados coletados ou o banco de dados em sua íntegra, ou parte dele, às pessoas não envolvidas na equipe da pesquisa.

Por fim, comprometo-me com a guarda, cuidado e utilização das informações apenas para cumprimento dos objetivos previstos nesta pesquisa aqui referida. Qualquer outra pesquisa em que eu precise coletar informações serão submetidas a apreciação do CEP/ENSP.

Local, data.

Assinatura do pesquisador responsável

Anexo 2 - Termo de consentimento livre e esclarecido (TCLE)

Prezado participante,

Você está sendo convidado (a) a participar da pesquisa: “A Contabilidade como Ferramenta Gerencial no Serviço Público: um estudo de caso na Casa de Oswaldo Cruz”, desenvolvida por Elaine das Graças Valença Pimentel, discente de Mestrado Profissional em Política e Gestão da Ciência, Tecnologia e Inovação em Saúde da Escola Nacional de Saúde Pública Sergio Arouca da Fundação Oswaldo Cruz (ENSP/Fiocruz), sob orientação do Professor Dr. José Manuel Santos de Varge Maldonado.

A presente pesquisa pretende contribuir para o aprofundamento da discussão sobre a utilização de técnicas da Contabilidade Gerencial no âmbito da COC, traçando um paralelo com outras Unidades da Fiocruz, de forma a propiciar o benchmarking entre as Unidades e fazer uso das lições aprendidas.

Sua participação é voluntária, isto é, ela não é obrigatória, e você tem plena autonomia para decidir se quer ou não participar, bem como retirar sua participação a qualquer momento. Você não será penalizado de nenhuma maneira caso decida não consentir sua participação, ou desistir da mesma. Contudo, ela é muito importante para a execução da pesquisa.

Serão garantidas a confidencialidade e a privacidade das informações por você prestadas. Qualquer dado que possa identificá-lo será omitido na divulgação dos resultados da pesquisa, e o material será armazenado em local seguro. Ademais, os dados serão utilizados somente com finalidades científicas.

A qualquer momento, durante a pesquisa, ou posteriormente, você poderá solicitar do pesquisador informações sobre sua participação e/ou sobre a pesquisa, o que poderá ser feito através dos meios de contato explicitados neste Termo.

O risco de identificação indireta é possível, considerando que a Instituição será nomeada na pesquisa, porém não haverá o risco da identificação direta, pois as informações serão analisadas e tratadas cientificamente de forma que tal não aconteça.

A sua participação consistirá em participar de pelo menos uma entrevista e responder perguntas de um roteiro coordenado pelo pesquisador do projeto. Esta metodologia prevê que as contribuições sejam gravadas, transcritas e armazenadas, em arquivos digitais, mas somente terão acesso às esmas as pessoas envolvidas na pesquisa. A não concordância com a gravação impedirá a participação na entrevista.

Ao final, todo material será mantido em arquivo, por pelo menos 5 anos, conforme resolução 466/12 e orientações do CEP/ENSP.

O benefício indireto relacionado com a sua colaboração nesta pesquisa, é o de contribuir para o levantamento das práticas, benefícios, fatores de facilitação e fatores de dificuldade de implementação e monitoramento das práticas da Contabilidade Gerencial.

Durante a realização da entrevista, você poderá estar exposto a alguns riscos, como o constrangimento, o sentimento de “estar sendo avaliado”, risco de dano emocional, risco social ou o estresse. Se alguma dessas situações ocorrerem, o encontro será encerrado e retomado em outro momento.

O Termo é redigido em duas vias, sendo que uma ficará com você. Todas as páginas deverão ser rubricadas por você e pelo pesquisador responsável, com ambas as assinaturas apostas na última página.

“Em caso de dúvida quanto à condução ética do estudo, entre em contato com o Comitê de ética em Pesquisa ENSP. O Comitê de ética é a instância que tem por objetivo defender os interesses dos participantes da pesquisa em sua integridade e dignidade e para contribuir no desenvolvimento da pesquisa dentro de padrões éticos. Dessa forma o comitê tem papel de avaliar e monitorar o andamento do projeto de modo que a pesquisa respeite os princípios éticos de proteção aos direitos humanos, da dignidade, da autonomia, da não maleficência, da confidencialidade e da privacidade”.

Tel e Fax (0xx) 21 2598 2863

E mail: cep@ensp.fiocruz.br <http://www.ensp.fiocruz.br/etica>

Endereço: Escola Nacional de Saúde Pública Sergio Arouca/ Fiocruz, Rua Leopoldo Bulhões, 1480 – Térreo – Manguinhos – Rio de Janeiro – RJ – CEP:21041-210

Anexo 3 –**Roteiro de Entrevista - Executores****PERFIL DOS ATORES - Executores**

Tempo no serviço público:

1 a 5 anos () 11 a 20 anos ()

6 a 10 anos () 20 a 30 anos ()

Mais de 30 anos ()

Tempo na Unidade:

1 a 5 anos () 11 a 20 anos ()

6 a 10 anos () Mais de 20 anos ()

Tempo de atuação na área orçamentária, financeira e contábil:

1 a 5 anos () 11 a 20 anos (x)

6 a 10 anos () Mais de 20 anos ()

Área de formação:

Possui alguma formação em gestão? Qual?

ARTEFATOS GERENCIAIS - Executores

1 - A Unidade utiliza alguma das ferramentas gerenciais abaixo?

() Balanced scorecard

() Planejamento Estratégico

() Orçamento

() EVA

() Custos ABC

- Custeio por Absorção
 - Custeio Variável ou Direto
 - Sistemas Gerenciais
 - Custeio de Ciclo de Vida
 - Custeio Padrão
 - Benchmarking
 - Teoria das Restrições
 - Simulação
 - Descentralização
 - Moeda Constante
 - Preço sobre Transferência
 - Gestão Baseada em Atividades (ABM)
 - Sistema GECON
 - Gestão Baseada em Valor
 - Retorno sobre o Investimento
 - Valor Presente
 - Custeio RKW
 - Custeio Meta (Target Costing)
 - Metodologia KAIZEN
 - Just in Time
- 2 - Utiliza outros artefatos gerenciais; Em caso afirmativo, quais;
- 3 – Por que cada uma dessas ferramentas foram escolhidas para serem utilizadas na Unidade:
- Experiências positivas em outras unidades
 - Experiências positivas em outros órgãos
 - Foi apresentada pelo gestor
 - Foi apresentada pela equipe da gestão
 - outros _____

3.1 – Há orientações estratégicas da Fiocruz a respeito da escolha das ferramentas gerenciais? Comente sua resposta.

3.2 – Há orientações estratégicas da sua Unidade a respeito da escolha das ferramentas gerenciais? Comente sua resposta.

3.3 – Os gestores têm autonomia para implantar essas ferramentas gerenciais? Comente sua resposta.

4 – As ferramentas escolhidas atenderam as expectativas;

sim não

Justifique sua resposta em cada ferramenta.

5 – Houve alguma dificuldade quando da implantação dessas ferramentas;

sim não

Em caso afirmativo, os motivos foram:

dificuldades operacionais (sistemas, equipamentos)

dificuldades com a equipe de gestão (resistência, falta de preparo)

dificuldades com as outras áreas da Unidade (resistência)

dificuldades orçamentárias

dificuldades com a alta direção

outros _____

Comente suas respostas.

6 – Essas ferramentas são utilizadas por outros departamentos da Unidade ou somente pela administração Central; Detalhe como se dá essa utilização.

7 – Para que os artefatos gerenciais na sua Unidade são mais utilizados? Escolha o grau de utilização.

planejamento

1 nunca 2 quase nunca 3 às vezes 4 quase sempre 5 sempre

controle

1 nunca 2 quase nunca 3 às vezes 4 quase sempre 5 sempre

tomada de decisões

1 nunca 2 quase nunca 3 às vezes 4 quase sempre 5 sempre

atendimento dos normativos do Governo Federal

1 nunca 2 quase nunca 3 às vezes 4 quase sempre 5 sempre

outros_____

1 nunca 2 quase nunca 3 às vezes 4 quase sempre 5 sempre

8 - A sua Unidade utiliza regularmente o sistema do governo federal Tesouro Gerencial;

sim não

Em caso negativo, por que;

Em caso afirmativo para gerar que tipo de informação; Escolha uma alternativa.

total empenhado e liquidado por natureza de despesa

1 nunca 2 quase nunca 3 às vezes 4 quase sempre 5 sempre

total empenhado e liquidado por ação orçamentária

1 nunca 2 quase nunca 3 às vezes 4 quase sempre 5 sempre

total empenhado e liquidado por ação orçamentária e PI(Programa Interno)

1 nunca 2 quase nunca 3 às vezes 4 quase sempre 5 sempre

empenhos a liquidar por fornecedor

1 nunca 2 quase nunca 3 às vezes 4 quase sempre 5 sempre

empenhado a pagar por fornecedor

1 nunca 2 quase nunca 3 às vezes 4 quase sempre 5 sempre

execução de restos a pagar

1 nunca 2 quase nunca 3 às vezes 4 quase sempre 5 sempre

total empenhado e liquidado dos contratos

1 nunca 2 quase nunca 3 às vezes 4 quase sempre 5 sempre

total empenhado e liquidado da terceirização

1 nunca 2 quase nunca 3 às vezes 4 quase sempre 5 sempre

() outros _____

() 1 nunca () 2 quase nunca () 3 às vezes () 4 quase sempre () 5 sempre

9 - Esses relatórios do Tesouro Gerencial são emitidos com que frequência:

() semanalmente

() quinzenalmente

() mensalmente

10 - O gestor tem conhecimento sobre o Tesouro Gerencial;

() sim () não

11 - Como essas informações são utilizadas pela gestão? Elas alcançam a alta direção ou somente os gestores intermediários? Comente sua resposta.

CUSTOS - Executores

1 - Sua Unidade utiliza alguma forma de controlar custos de atividades, de produtos, de eixos de ações orçamentárias, utilizando artifícios do Siafi, ou de Sistemas Gerenciais integrados, como:

() UG Responsável - UGR

() PI- Programa Interno

() Centros de Custos

2- Há alguma resistência quanto à implantação de um sistema de custeio em sua Unidade?

() sim () não

Em caso afirmativo por que isso acontece?

3 – Com que objetivos sua Unidade adotaria alguma forma de controle de custos? Marque o grau de intensidade que os itens abaixo teriam na adoção dessa forma de controle.

qualificação dos gastos

() 1 () 2 () 3 () 4 () 5

obrigação normativa

() 1 () 2 () 3 () 4 () 5

limitações orçamentárias

() 1 () 2 () 3 () 4 () 5

para atender ao mercado

1 2 3 4 5

controle de gastos

1 2 3 4 5

outros _____

1 2 3 4 5

Comente suas respostas.

4 – Em sua opinião a adoção de custos no setor público pode colaborar com o aumento da eficiência e a eficácia do setor público?

sim não

Justifique sua resposta.

5 - Quantas pessoas formam a sua equipe?

4 – Qual a formação desses profissionais?

6 – Sua Unidade possui pessoal qualificado para implantação de um sistema de custeio? Escolha uma alternativa que expresse sua realidade.

1 - nenhum um pouco qualificado

2 - um pouco qualificado

3 - mais ou menos qualificado

4 - bem qualificado

5 – extremamente qualificado

7 – Qual a sua sugestão para melhorar essa qualificação?

8 - Tem conhecimento da implantação do SIC-Sistema de Custos do Governo Federal?

sim não

9 - Como sua Unidade está preparada para introduzir o SIC na gestão?

INFORMAÇÕES GERENCIAIS – Executores

1 - Quais as informações gerenciais que na sua opinião seriam de utilidade para o gestor que sua Unidade ainda não consegue gerar?

2 - Para você o que contribui para que essas informações não sejam geradas? Escolha em que grau os itens relacionados abaixo afetam a produção dessas informações.

Tecnologia defasada

1 nunca 2 quase nunca 3 às vezes 4 quase sempre 5 sempre

Falta de preparo da equipe

1 nunca 2 quase nunca 3 às vezes 4 quase sempre 5 sempre

Restrições orçamentárias

1 nunca 2 quase nunca 3 às vezes 4 quase sempre 5 sempre

Limitações normativas

1 nunca 2 quase nunca 3 às vezes 4 quase sempre 5 sempre

Motivos políticos

1 nunca 2 quase nunca 3 às vezes 4 quase sempre 5 sempre

Falta de interesse da alta direção

1 nunca 2 quase nunca 3 às vezes 4 quase sempre 5 sempre

Outros _____

1 nunca 2 quase nunca 3 às vezes 4 quase sempre 5 sempre

Comente suas respostas.

Anexo 4 – Roteiro de Entrevista - Gestores

PERFIL DOS ATORES - Gestores

1 - Tempo no serviço público:

1 a 5 anos() 11 a 20 anos()

6 a 10 anos() 20 a 30 anos()

Mais de 30 anos()

2 - Tempo na Unidade:

1 a 5 anos() 11 a 20 anos()

6 a 10 anos() Mais de 20 anos ()

3 - Tempo como Gestor

1 a 5 anos() 11 a 20 anos()

6 a 10 anos() Mais de 20 anos ()

4 - Área de formação

4.1 – Possui alguma formação em gestão? Qual?

ARTEFATOS GERENCIAIS - Gestores

1 - A Unidade utiliza alguma das ferramentas gerenciais abaixo:

() Balanced scorecard

() Planejamento Estratégico

() Orçamento

() EVA

() Custos ABC

() Custeio por Absorção

() Custeio Variável ou Direto

- () Sistemas Gerenciais
- () Custeio de Ciclo de Vida
- () Custeio Padrão
- () Benchmarking
- () Teoria das Restrições
- () Simulação
- () Descentralização
- () Moeda Constante
- () Preço sobre Transferência
- () Gestão Baseada em Atividades (ABM)
- () Sistema GECON
- () Gestão Baseada em Valor
- () Retorno sobre o Investimento
- () Valor Presente
- () Custeio RKW
- () Custeio Meta (Target Costing)
- () Metodologia KAIZEN
- () Just in Time

2 - Utiliza outros artefatos gerenciais; Em caso afirmativo, quais;

3 – Por que cada uma dessas ferramentas foram escolhidas para serem utilizadas na Unidade:

- () Experiências Positivas em outras unidades
- () Experiências positivas em outros órgãos
- () Foi apresentada pelo gestor
- () Foi apresentada pela equipe da gestão
- () Outros _____

3.1 – Há orientações estratégicas da Fiocruz a respeito da escolha das ferramentas gerenciais? Comente sua resposta.

3.2 – Há orientações estratégicas da sua Unidade a respeito da escolha das ferramentas gerenciais? Comente sua resposta.

3.3 – Os gestores têm autonomia para implantar essas ferramentas gerenciais? Comente sua resposta.

4 – As ferramentas escolhidas atenderam as expectativas;

sim não

Justifique sua resposta em cada ferramenta.

5 – Para que os artefatos gerenciais na sua Unidade são mais utilizados? Escolha o grau de utilização de cada ferramenta assinalada para:.

controle

1 nunca 2 quase nunca 3 às vezes 4 quase sempre 5 sempre

tomada de decisão

1 nunca 2 quase nunca 3 às vezes 4 quase sempre 5 sempre

planejamento

1 nunca 2 quase nunca 3 às vezes 4 quase sempre 5 sempre

atender os normativos do Governo Federal

1 nunca 2 quase nunca 3 às vezes 4 quase sempre 5 sempre

Comente suas respostas.

6 – Quais os fatores positivos que podemos elencar como produtos da adoção dessas ferramentas gerenciais? Escolha o grau que mais representa sua opinião.

maior velocidade na obtenção das informações gerenciais

1 não 2 um pouco 3 mais ou menos 4 muito 5 totalmente

dados mais analíticos, que permitem uma análise mais profunda da execução orçamentária

1 não 2 um pouco 3 mais ou menos 4 muito 5 totalmente

proporcionaram uma melhor alocação do recursos

() 1 não () 2 um pouco () 3 mais ou menos () 4 muito () 5 totalmente

agilizaram a tomada de decisões

() 1 não () 2 um pouco () 3 mais ou menos () 4 muito () 5 totalmente

contribuíram para tornar o processo de planejamento mais assertivo

() 1 não () 2 um pouco () 3 mais ou menos () 4 muito () 5 totalmente

reduziram os gastos

() 1 não () 2 um pouco () 3 mais ou menos () 4 muito () 5 totalmente

contribuíram para a qualificação dos gastos

() 1 não () 2 um pouco () 3 mais ou menos () 4 muito () 5 totalmente

outros _____

() 1 não () 2 um pouco () 3 mais ou menos () 4 muito () 5 totalmente

Comente suas respostas.

CUSTOS - Gestores

1 – Em sua opinião a implantação de custos no setor público pode colaborar com o aumento da eficiência e a eficácia do setor público?

() sim () não

Justifique sua resposta.

2- Há alguma resistência quanto à implantação de um sistema de custeio em sua Unidade?

() sim () não

Em caso afirmativo por que isso acontece?

3 - Quantas pessoas formam a sua equipe?

4 – Qual a formação desses profissionais?

5 – Sua Unidade possui pessoal qualificado para implantação de um sistema de custeio? Escolha o grau que maior representa sua realidade:

1 - nenhum um pouco qualificado

2 - um pouco qualificado

3 - mais ou menos qualificado

4 - bem qualificado

5 – extremamente qualificado

6 – Qual a sua sugestão para melhorar essa qualificação?

7 - Tem conhecimento da implantação do SIC-Sistema de Custos do Governo Federal?

sim não

8 - Como sua Unidade está preparada para introduzir o SIC na gestão?

INFORMAÇÕES GERENCIAIS – Gestores

1 - Quais as informações gerenciais que você gostaria de ter no momento e ainda não tem? Há ferramentas disponíveis atualmente que possibilitem obter essas informações?

2 - Na sua opinião, o que contribui para que essas informações não sejam geradas? Escolha em que grau os itens relacionados abaixo afetam a produção dessas informações.

Tecnologia defasada

1 nunca 2 quase nunca 3 às vezes 4 quase sempre 5 sempre

Falta de preparo da equipe

1 nunca 2 quase nunca 3 às vezes 4 quase sempre 5 sempre

Restrições orçamentárias

1 nunca 2 quase nunca 3 às vezes 4 quase sempre 5 sempre

Limitações normativas

1 nunca 2 quase nunca 3 às vezes 4 quase sempre 5 sempre

Motivos políticos

1 nunca 2 quase nunca 3 às vezes 4 quase sempre 5 sempre

Outros _____

1 nunca 2 quase nunca 3 às vezes 4 quase sempre 5 sempre