

DANIELY APARECIDA POLIDO MENDES

**CUSTOS NO SETOR PÚBLICO:
UMA ANÁLISE DA IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE
APURAÇÃO DE CUSTOS DO PROCESSO ELEITORAL
BRASILEIRO – O CASO DO
TRIBUNAL SUPERIOR ELEITORAL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro como parte dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientadora: Profa. Dra. Aracéli Cristina de Sousa Ferreira

Rio de Janeiro, RJ - Brasil

MARÇO/2005

FICHA CATALOGRÁFICA

Mendes, Daniely Aparecida Polido.

Custos no Setor Público: Uma Análise da Implantação do Sistema de Apuração de Custos do Processo Eleitoral Brasileiro – o Caso do Tribunal Superior Eleitoral./ Daniely Aparecida Polido Mendes. – Rio de Janeiro: UFRJ/FACC, 2005.

IX, 129 f.: il.

Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal do Rio de Janeiro – UFRJ, Departamento de Pós-Graduação da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis – FACC, 2005.

Orientador: Profa. Aracéli Cristina de Sousa Fereira

Referências Bibliográficas: f. 116-122

1. Sistema de Informação. 2. Custos 3. Custos em Entidades Prestadoras de Serviços. 4. Custos na Administração Pública. 5. Custo do Processo Eleitoral 6. Tribunal Superior Eleitoral. 7. Contabilidade Pública

Daniely Aparecida Polido Mendes

**CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: UMA ANÁLISE DA IMPLANTAÇÃO
DO SISTEMA DE APURAÇÃO DE CUSTOS DO PROCESSO
ELEITORAL BRASILEIRO – O CASO DO TRIBUNAL SUPERIOR
ELEITORAL**

Dissertação apresentada ao Departamento de Pós-Graduação da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro – UFRJ, como parte dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Ciências Contábeis.

Aprovado pelos professores:

Prof. Orientador: Aracéli Cristina de Sousa Ferreira (doutora FEA/USP)

Prof. José Ricardo Maia de Siqueira (doutor COPPE/UFRJ)

Prof. Maxwel Ribeiro Moreira (doutor CEDEPLAR/UFMG)

Rio de Janeiro, RJ - Brasil

MARÇO/2005

AGRADECIMENTOS

A Deus, pelo dom da vida, da sabedoria, da perseverança e do amor: sem Ele nada seria possível. À NS Aparecida, por sempre me guiar pelos caminhos mais seguros. Ao apoio, carinho, compreensão e incentivo de meus pais, Teresa e José Geraldo, e de minha irmã, Michely, que sempre estiveram ao meu lado de forma especial e imprescindível durante todas as etapas da minha vida.

À Fundação Carlos Chagas Filho de Amparo à Pesquisa do Estado do Rio de Janeiro (FAPERJ), que fomentou durante vinte e quatro meses os meus estudos mediante bolsa auxílio concedida pelo Programa de Apoio a Cursos Emergentes. Ao Conselho Regional de Contabilidade (CRC-RJ) e à direção da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis (FACC) da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ) pelo apoio financeiro à minha participação em congressos e seminários, apresentando artigos acadêmicos desenvolvidos durante o curso e difundindo o conhecimento adquirido junto à sociedade.

À professora Aracéli, que me orientou com bastante profissionalismo e dedicação. Ao professor Maxwell Ribeiro Moreira, pela sua contribuição durante a defesa do presente trabalho.

O agradecimento sincero também aos professores do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da FACC/UFRJ, pelo interesse e dedicação com que transmitiram seus conhecimentos, em especial, ao professor José Augusto Veiga da Costa Marques, pelas suas palavras de estímulo, e aos professores Victor Prochnik e José Ricardo Maia de Siqueira, pela honra que me concederam ao avaliar o trabalho no exame de qualificação.

Ao professor Mário Pompeu de Castro Ferreira, pela atenção dispensada à tese e relevante contribuição na revisão gramatical e textual desta pesquisa. Enfim, à todos aqueles que de alguma forma contribuíram para a realização deste trabalho, minha eterna gratidão.

**“Nunca ande pelo caminho traçado, pois ele conduz
somente até onde os outros foram”**

Alexandre Graham Bell

RESUMO

Nas últimas décadas, a escassez de recursos públicos e a necessidade de ampliar a competitividade nacional obrigaram o Estado a rever seu modelo de administração. Através da utilização de práticas gerenciais adotadas em entidades privadas, os gestores dos órgãos governamentais buscam melhorias no controle dos gastos públicos e uma forma mais adequada de aplicar os recursos arrecadados e/ou disponibilizados pelo Estado.

Verifica-se que a administração pública brasileira, no decorrer de sua existência, preconizou os relatórios financeiros, voltados ao fluxo de caixa, em detrimento das informações gerenciais de apoio à decisão. Sendo a Contabilidade um importante instrumento de informação e armazenamento de dados, pode auxiliar o Estado no controle e na qualificação dos gastos públicos, através da utilização de um sistema de custos.

O presente trabalho trata da análise do sistema de apuração de custos do processo eleitoral brasileiro utilizado pelo Tribunal Superior Eleitoral (TSE) sob a ótica da teoria contábil, analisando o sistema desenvolvido segundo Kaplan (1990), Stair & Reynolds (2002), Gomes & Salas (1999), Anthony & Govindarajan (2002) e Flamholtz (1996).

O resultado da análise apresenta as peculiaridades da implementação de um sistema de custos em um órgão público da esfera federal que se caracteriza como prestador de serviços e indica que a utilização de um sistema de custos é o primeiro passo para que a gestão responsável dos recursos públicos ocorra de forma efetiva no TSE.

ABSTRACT

In the last decades, the scarcity of public resources and the necessity to extend the national competitiveness compelled the State to review its model of administration. Through the use of managerial practices adopted in private entities, the managers of governmental institutions search for improvements in the control of the public expenses and the most suitable way to apply the resources collected and/or available by the State.

It is verified that the Brazilian public administration, during its existence, praised the financial reports, turned to the cash flow, in detriment of the management information, about support to decision. Being the Accountancy an important instrument of information and data storage, it can assist the State in the control and in the qualification of public expenses, through the use of a costs system.

The present work is about the analysis of the costs verification system of the Brazilian electoral process used by the Brazilian Electoral Superior Court (Tribunal Superior Eleitoral -TSE) under the optics of the accounting theory, analyzing the system developed according to Kaplan (1990), Stair & Reynolds (2002), Gomes & Salas (1999), Anthony & Govindarajan (2002) and Flamholtz (1996).

The result of the analysis shows the peculiarities in the implementation of a system of costs in an public agency from the federal sphere that is characterized as a service provider and indicates that the utilization of costs system is the first step for the responsible management of the public resources occurs in an effective form in the TSE.

RESUMEN

En las últimas décadas, la falta de recursos públicos y la necesidad de ampliar la competitividad nacional ha obligado al Estado a rever su modelo de administración. A través de la utilización de prácticas gerenciales adoptadas en entidades privadas, los gestores de los órganos gubernamentales buscan mejoras en el control de los costes públicos y la forma más adecuada de aplicar los recursos recaudados y/u ofrecidos por el Estado.

Se verifica que la administración pública brasileña, en el transcurso de su existencia, ha preconizado los informes financieros, vueltos al flujo de caja, en detrimento de las informaciones gerenciales de apoyo a la decisión. Siendo la Contabilidad un importante instrumento de información y acopiamiento de datos, puede auxiliar el Estado en el control y en la calificación de los gastos públicos, a través de la utilización de un sistema de costes.

El presente trabajo trata del análisis del sistema de levantamiento de costes del proceso electoral brasileño utilizado por el Tribunal Superior Electoral (TSE) bajo el óptico de la teoría contable, analizando el sistema desarrollado según Kaplan (1990), Stair & Reynolds (2002), Gomes & Salas (1999), Anthony & Govindarajan (2002) y Flamholtz (1996).

El resultado del análisis presenta las peculiaridades de la implementación de un sistema de costes en un órgano público de ámbito nacional que se caracteriza como prestador de servicios e indica que la utilización de un sistema de costes es el primer paso para que la gestión responsable de los recursos públicos ocurra de forma efectiva en el TSE.

SUMÁRIO

LISTA DE FIGURAS	3
LISTA DE QUADROS	4
1. A PESQUISA	5
1.1. Introdução	5
1.2. O Problema	7
1.3. Objetivos	9
1.4. Relevância do Estudo	10
1.5. Delimitação da Pesquisa	10
2. METODOLOGIA	12
2.1. Tipos e Técnicas de Pesquisa	12
2.2. Coleta e Interpretação dos Dados	14
2.3. Limitações do Método	15
3. REFERENCIAL TEÓRICO	16
3.1. Sistemas de Informação	16
3.1.1. Evolução e Classificação de SI	17
3.1.2. O SIG e o SIC	21
3.1.3. Desenvolvimento, Implementação e Manutenção de Sistemas	23
3.1.4. Funcionamento de um SI	30
3.1.5. Sucesso na Implantação de um SI	31
3.1.6. O Sistema de Custos e a Proposta de Kaplan	34
3.1.7. O Sistema de Custos (Contábil) e o Controle Gerencial	37
3.2. Custos em Entidades de Serviços	45
3.2.1. Características do Setor de Serviços	47
3.2.2. Principais Sistemas de Custeio	48
3.2.3. O Sistema de Custeio Tradicional ou por Absorção	50
3.2.4. O Sistema de Custeio Variável	52
3.2.5. O Sistema de Custeio ABC	53
3.2.6. Sistemas de Custeio Aplicado ao Setor de Serviços	55
3.2.7. A Aplicação do ABC em Empresas de Serviços	56
3.2.8. Custos Conjuntos X Custos Exclusivos	58

3.3. A Administração Pública	61
3.3.1. Contabilidade Pública: Conceitos, Definições e Campo de Aplicação	62
3.3.2. Orçamento Público	66
3.3.3. Receitas	70
3.3.4. Despesas e Custos	74
3.3.5. A Lei de Responsabilidade Fiscal	78
3.3.6. O SIAFI	81
4. O CASO DO TRIBUNAL SUPERIOR ELEITORAL	82
4.1. O Tribunal Superior Eleitoral	82
4.2. Resultados da Pesquisa	83
4.2.1. O Projeto SIGEPE	85
4.2.2. O Diagnóstico	87
4.2.3. Demais Etapas do Projeto SIGEPE	94
4.2.4. O SIGEPE	96
5. CONCLUSÃO	108
6. BIBLIOGRAFIA	116
ANEXOS	123
Anexo A - Modelo de Questionário Aplicado à Equipe UFRJ	124
Anexo B- Modelo de Questionário Aplicado à Equipe TSE	126

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1: Estágios da Evolução dos Sistemas de Informação _____	18
FIGURA 2: Classificações de Sistema e suas Principais Características _____	20
FIGURA 3: Enfoque Tradicional de Gerenciamento de Dados _____	25
FIGURA 4: Enfoque em Banco de Dados para o Gerenciamento de Dados _____	26
FIGURA 5: Tradicional Ciclo de Vida do Desenvolvimento de Sistemas _____	27
FIGURA 6: Criação de protótipos _____	28
FIGURA 7: Etapas de funcionamento de um SI _____	30
FIGURA 8: A Evolução dos Modelos _____	35
FIGURA 9: Relações gerais entre as funções de planejamento e controle _____	39
FIGURA 10: Representação Esquemática de um Sistema de Controle Organizacional _	40
FIGURA 11: Modelo Esquemático de Sistema de Controle Principal _____	41
FIGURA 12: PIB Brasil – participação por atividades _____	46
FIGURA 13: Resumo das fases de implantação do ABC em uma entidade _____	55
FIGURA 14: Empresas de Serviço e o grau de customização e utilização de mão-de-obra entidade _____	59
FIGURA 15: Classificação e codificação orçamentária da Receita Pública _____	72
FIGURA 16: Classificação e codificação orçamentária da Despesa Pública _____	76
FIGURA 17: Estrutura Organizacional dos Tribunais Eleitorais _____	89
FIGURA 18: Estrutura Organizacional do TSE _____	90
FIGURA 19: Estrutura Organizacional dos TRE's _____	90
FIGURA 20: Arquitetura SIGEPE _____	96
FIGURA 21: Distribuição dos custos por objeto de custo _____	102

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1: Relação entre os níveis organizacionais, tipos de SI e estágios do processo evolutivo _____	19
QUADRO 2: Vantagens e Desvantagens do CVDS Tradicional e da Criação de Protótipos _____	29
QUADRO 3: O Sistema de Custos em quatro estágios de desenvolvimento _____	36
QUADRO 4: Tipologia de controle organizacional _____	43
QUADRO 5: Principais características entre a contabilidade geral e a contabilidade governamental _____	63
QUADRO 6: Resumo da estrutura hierárquica do ciclo orçamentário _____	70
QUADRO 7: Resumo da classificação das Receitas Orçamentárias segundo a LOA ____	71
QUADRO 8: Resumo da classificação das Despesas Orçamentárias segundo a LOA ____	75
QUADRO 9: Limites percentuais dos gastos públicos sobre a receita pública _____	79
QUADRO 10: Resultado da aplicação dos questionários e entrevistas _____	85
QUADRO 11: Etapas de duração prevista do Projeto de implementação do SIGEPE ____	87
QUADRO 12: Resultado da Folha de Tempo Aplicada aos Cartórios _____	103
QUADRO 13: Resultado da Folha de Tempo Aplicada aos TRE's _____	103
QUADRO 14: Distribuição Percentual do Tempo Trabalhado em cada Objeto de Custo	104
QUADRO 15: Estágios de desenvolvimento do SIGEPE segundo Kaplan (1990) _____	105
QUADRO 16: Duração Real X Prevista do Projeto de implementação do SIGEPE ____	110
QUADRO 17: Fatores que podem caracterizar o sucesso ou insucesso na implementação do SIGEPE _____	114

1. A PESQUISA

1.1. Introdução

O tema proposto neste trabalho foi motivado pela percepção da crescente demanda dos gestores de recursos públicos por práticas gerenciais adotadas por entidades privadas, diante da necessidade de controlar gastos e buscar a forma mais adequada de aplicar os recursos arrecadados e/ou disponibilizados pelo Estado.

Sendo a Contabilidade um importante instrumento de informação e armazenamento de dados, pode auxiliar o Estado no controle e na qualificação dos gastos públicos, através da utilização de um sistema de custos.

Nesse sentido, o presente trabalho pretende analisar sistema de apuração de custos do processo eleitoral brasileiro utilizado pelo Tribunal Superior Eleitoral (TSE).

A escolha do caso deve-se aos seguintes fatores:

- o estudo sobre custos no setor público é um tema emergente e de grande importância não só para o meio acadêmico como também para a grande variedade dos órgãos governamentais espalhados por todo o território nacional;
- o TSE é o órgão responsável pelo ordenamento e manutenção do processo democrático brasileiro, incumbindo-lhe, inclusive, organizar e monitorar todos os serviços necessários à realização das eleições, desde a elaboração da proposta orçamentária da Justiça Eleitoral;
- embora a implementação pioneira da Urna Eletrônica tenha gerado um interesse mundial pelo processo eleitoral brasileiro, existem questionamentos sobre os elevados investimentos em sua aquisição, instalação e manutenção, em relação aos benefícios oriundos de sua utilização no processo eleitoral brasileiro; e

- o sistema de custos do TSE foi desenvolvido por uma equipe formada de professores e alunos da UFRJ, da qual a autora fez parte em 2002, em conjunto com técnicos da Secretaria de Orçamento e Finanças do próprio TSE.

Para contextualizar o tema e facilitar o entendimento do estudo do caso, são estudados, no capítulo 2, a metodologia utilizada para a realização da pesquisa; no capítulo 3, o referencial teórico, abordando sistemas de informação, custos em entidades de serviços e administração pública; no capítulo 4, o caso do Tribunal Superior Eleitoral e no capítulo 5, a conclusão.

O capítulo relativo ao referencial teórico está subdividido em três itens, conforme se segue:

Item 3.1: focaliza os principais aspectos de sistema de informação, conceitos, subdivisões, organização de dados e informação, como desenvolver e implementar sistemas e, de forma específica, as peculiaridades do sistema de custos, utilizando a abordagem de Kaplan (1990) e de controle de gestão, de acordo com Gomes & Salas (1999), Flamholtz (1996) e Anthony & Govindarajan (2002);

Item 3.2: como o TSE possui a função de suporte e a de prestador de serviços, discorre sobre as características gerais de custos em entidades prestadoras de serviços, as diferenças entre o custeio por ordem e o custeio por processo e a metodologia de custeio específica para tais entidades; e

Item 3.3: por se tratar de um órgão público, são expostas características e aspectos gerais da Administração Pública, conceitos, definições e campo de aplicação da Contabilidade Pública e peculiaridades da Lei de Responsabilidade Fiscal e do SIAFI.

1.2. O Problema

Nos últimos anos, uma série de estudos (Alonso, 1998; Bezerra Filho & Moreira, 2001; Cohen & Souza, 2001; Equipe de Pesquisa da ENAP, 2001; Lee, 1997; Pires, 2002; Silva, 2000) foi produzida objetivando-se alertar a sociedade e, principalmente, os gestores públicos sobre a necessidade de controlar e reduzir gastos.

Verifica-se que, a administração pública brasileira, ao longo de sua existência, preconizou os relatórios financeiros voltados ao fluxo de caixa, em detrimento das informações gerenciais de apoio à decisão.

O sistema de informações oficial utilizado desde 1987 na esfera federal¹, o SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal, objetiva apenas a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, desconsiderando o gerenciamento das operações e, principalmente, dos custos. Entretanto, mesmo possuindo lançamentos, registros e relatórios padronizados, esse sistema não consegue atender às necessidades específicas dos gestores das diferentes entidades públicas.

A partir da década de noventa, com a globalização e a intensificação da crise fiscal, o Estado foi obrigado a reduzir seus gastos. Havia a necessidade de ampliar a competitividade da economia nacional e, com isto, a dificuldade de aumentar a carga tributária, sua fonte de arrecadação de recursos. As negociações com os credores internacionais preconizavam maior transparência e controle na aplicação dos recursos disponibilizados, inclusive o cumprimento de metas e projetos.

Nesse momento surgiram os seguintes questionamentos: Quais gastos se deveriam cortar? Quais setores da economia deveriam ser afetados? Como estabelecer objetivos e controlar os resultados a serem alcançados?

¹ Nos níveis estadual e municipal, foi criado o SIAFEM – Sistema Integrado de Administração Financeira dos Estado e municípios, espelho do SIAFI.

No que tange ao estabelecimento de metas e projetos, a instituição do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei de Orçamentos Anuais (LOA), previstos na Constituição Federal de 1988, foi uma das principais iniciativas no planejamento dos gastos públicos.

Em relação ao controle destes gastos, recentes ações governamentais refletem a importância da apuração de custos na área pública, como a regulamentação das finanças públicas através da criação do Sistema de Contabilidade Federal (2000), da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (2001), a da Controladoria Geral da União (2003).

De maneira geral, um sistema contábil, adequadamente estruturado seria capaz de responder a esses questionamentos, pois objetiva ser um instrumento de controle capaz de gerar informações que auxiliem os gestores a atingirem as metas da organização, além de permitir a avaliação e análise dos resultados obtidos.

No entanto, como os sistemas públicos de informação não propiciam informações gerenciais, faz-se necessária a implementação de outros sistemas que possam cumprir tal função. Assim, quando trata-se da implementação de um sistema de controle de custos, existem apenas algumas iniciativas isoladas como o caso do sistema de custos do Ministério da Aeronáutica, o do Ministério da Marinha, o da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, o da Telemig e o da Embrapa, dentre outros órgãos ligados à área governamental.

O TSE, administrador do processo eleitoral brasileiro, decidiu participar desse grupo pioneiro em 2001, quando contratou o projeto para o desenvolvimento de um sistema de apuração de custos para o processo eleitoral junto à UFRJ.

De acordo com os dados obtidos para o estudo do caso proposto, os gestores do TSE utilizavam o SIAFI para efetuar suas análises. Dada a necessidade de um nível de detalhamento maior de informação, foram desenvolvidos sistemas de controle específico, ainda não objetivando os custos, como por exemplo, gestão de pessoal e contratos, mas estes

não são integrados entre si e sua utilização não é uniforme por todos os tribunais regionais eleitorais, fato este limitador na comparação dos resultados obtidos.

Assim, a implementação de um sistema de custos pelo TSE teria como objetivo determinar o custo do voto e da zona eleitoral, bem como apurar o impacto das urnas eletrônicas no custo do processo eleitoral e possibilitar informações para o processo orçamentário dos tribunais eleitorais.

Ante o exposto, surgem as seguintes questões: No âmbito da administração pública federal, de modo específico no TSE, estão os gestores cientes da capacidade informacional de um sistema de custos? Dada as peculiaridades da administração pública brasileira, é possível desenvolver um sistema de custos tal como na esfera privada?

1.3. Objetivos

O principal objetivo deste trabalho é analisar o sistema de apuração de custos do processo eleitoral brasileiro desenvolvido para o TSE, sob a ótica da teoria contábil.

De modo específico, pretende-se:

- identificar os principais fatores que levaram o TSE a adotar um sistema de custos e as dificuldades encontradas na elaboração deste sistema;
- descrever a expectativa dos gestores do TSE em relação ao sistema desenvolvido em dois momentos: antes e depois da sua implantação;
- identificar o estágio em que se encontra o sistema do TSE, segundo a proposta desenvolvida por Kaplan (1990);
- comparar o sistema de custos desenvolvido com a abordagem de sistemas, segundo Stair & Reynolds (2002), e a de sistema de controle gerencial, segundo Gomes & Salas (1999), Anthony & Govindarajan (2002) e Flamholtz (1996);

1.4. Relevância do Estudo

Analisando a literatura sobre controle de gestão, sistemas de informação e de custos verifica-se que o assunto em exame é pouco explorado. Assim, espera-se que este trabalho possa contribuir para o desenvolvimento do estudo de custos na área governamental e servir de base para ulteriores pesquisas.

O tema proposto é atual e reflete as modificações culturais e técnicas da administração pública brasileira. O estudo do caso específico do TSE, órgão da esfera federal que atua como agente responsável pela realização das eleições brasileiras, pode ser comparado com os sistemas de custos já adotados por algumas entidades ligadas à área governamental, e, seu estudo, servir de modelo para a aplicação às outras entidades públicas.

Por outro lado, o Brasil tem sido alvo de estudos tendo em vista a utilização das urnas eletrônicas em seu processo eleitoral. O questionamento entre os estudiosos gira em torno dos elevados custos apresentados de aquisição e manutenção da urna eletrônica e dos benefícios oriundos de sua utilização nas eleições brasileiras.

Sendo assim, este trabalho poderá auxiliar a sociedade a compreender as informações sobre os custos das eleições, divulgados pelo TSE, e viabilizar a transparência da metodologia utilizada pelo sistema de apuração de custos.

1.5. Delimitação da Pesquisa

O item de delimitação do estudo é considerado um desafio no momento de traçar o plano de uma pesquisa. A delimitação significa estabelecer a abrangência e profundidade de uma investigação.

Este estudo pretende abordar, à luz da teoria contábil e de sistema de controle gerencial, características do sistema de apuração de custos desenvolvido para auxiliar o TSE, entidade governamental da esfera federal, na administração do processo eleitoral brasileiro.

De forma complementar, pretende-se descrever as expectativas dos profissionais desse órgão que atuaram em parceria com a equipe da UFRJ quando da elaboração do sistema (iniciada em janeiro 2002) e na sua implementação (julho de 2003).

Cabe ressaltar que, embora conste como item do referencial teórico, não será objeto deste trabalho o estudo profundo de aspectos da administração pública brasileira, da contabilidade pública, do SIAFI e da LRF, assim como não se pretende esgotar os temas: sistema de informação, controle gerencial e custos em entidades prestadoras de serviço.

A bibliografia utilizada consistiu de algumas das principais obras de cada assunto, com a finalidade de facilitar o entendimento do leitor e servir de base para as análises do caso proposto.

2. METODOLOGIA

O Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa (2001) define metodologia como “[...] corpo de regras e diligências estabelecidas para realizar uma pesquisa; método [...]”. E Vergara (2000, p. 12) conceitua método como um caminho, uma forma lógica de pensamento.

Sendo assim, a determinação da adequada metodologia a ser utilizada em um projeto de pesquisa é fator preponderante para se alcançar o resultado almejado.

Entretanto, para determinar a metodologia a ser utilizada em um projeto de pesquisa é *mister* analisar as características desse projeto, os meios de sua execução e os objetivos a serem alcançados, conforme se segue.

2.1. Tipos e Técnicas de Pesquisa

A classificação dos tipos de pesquisa varia de acordo com o enfoque de cada autor estudado. Segundo Marconi & Lakatos (2002, p. 19), “a divisão obedece a interesses, condições, campos, metodologia, situações, objetivos, objetos de estudo etc”.

A falta de uniformidade entre as tipologias preconizadas por algumas obras resulta da dificuldade de escolher o método mais adequado para estruturar-se e dar-se continuidade a um estudo.

Beuren (2003, p. 78) exemplifica este fato através de um quadro comparativo entre tipologias de delineamento de pesquisas aplicadas às ciências sociais e conclui que é necessário considerar as particularidades da área Contábil e refletir sobre os métodos que guardam uma relação mais estreita com o que se pretende em termos de investigação.

Analogamente, Marconi & Lakatos (2002, p. 30) ressalta a importância do instrumental metodológico no planejamento e execução de uma pesquisa e destaca que sua escolha dependerá de vários fatores, “ou seja, a natureza dos fenômenos, o objeto da pesquisa,

os recursos financeiros, a equipe humana e outros elementos que possam surgir no campo da investigação”.

Tendo em vista tratar-se de um estudo na área contábil, a disponibilidade de acesso às informações, os objetivos a serem alcançados e demais características, pode-se classificar este trabalho de acordo com a abordagem de Beuren (2003), que organizou as tipologias mais aplicáveis à Contabilidade em três categorias, a saber: pesquisa quanto aos objetivos, quanto à abordagem do problema e quanto aos procedimentos.

Quanto aos objetivos, o presente estudo caracteriza-se como uma pesquisa exploratória e descritiva. Exploratória, porque existem poucos estudos na literatura nacional e internacional sobre sistemas de apuração de custos de eleições. Descritiva, pois descreverá e analisará as características do sistema utilizado pelo Tribunal Superior Eleitoral e os principais aspectos de sua elaboração e implementação.

Quanto à abordagem do problema, é qualitativa, pois este trabalho objetiva caracterizar e explicitar a complexidade de um sistema de custos desenvolvido para o processo específico das eleições brasileiras. Tendo em vista o pioneirismo da iniciativa brasileira, a utilização de instrumentos estatístico tornou-se inviável, dado que estes métodos visam numerar ou medir unidades ou categorias homogêneas.

Quanto aos procedimentos a serem utilizados na sua execução, caracteriza-se como uma pesquisa bibliográfica desenvolvida através de estudo de caso. Bibliográfica, por basear-se na teoria contábil sobre apuração de custos, sistemas de informação e de controle de gestão, bem como nas principais obras sobre gestão dos recursos públicos.

O estudo de caso é uma técnica de pesquisa vastamente utilizada no campo das ciências sociais, baseando-se na observação direta do fenômeno a ser estudado e na aplicação de entrevistas e questionários. Segundo Yin (2001, p. 35), “o estudo de caso, como outras

estratégias de pesquisa, representa uma maneira de se investigar um tópico empírico seguindo-se um conjunto de procedimentos pré-especificados”.

Tal como a classificação dos tipos de pesquisa, as técnicas de estudo de caso possuem diferentes enfoques que variam ao longo do tempo. Neste trabalho será utilizada a taxonomia adotada por Yin (2001), de estudo de caso único, tendo em vista os objetivos a serem alcançados e o fato de ser um caso pioneiro de desenvolvimento e utilização de um sistema de apuração de custos do processo eleitoral.

2.2. Coleta e Interpretação dos Dados

Os dados e informações utilizados neste trabalho são provenientes de análises bibliográficas e documentais e aplicação de questionários e entrevistas.

A pesquisa bibliográfica é necessária uma vez que se compara o que é proposto na teoria ao que, efetivamente, foi realizado. A análise documental é uma fonte primária de coleta de dados e necessária para o exame de leis, decretos e resoluções relacionados ao assunto abordado – sistema de apuração de custos de eleições no Brasil – bem como a análise do manual do sistema desenvolvido para esse fim.

Os questionários e entrevistas foram realizados junto aos funcionários dos tribunais eleitorais que participaram do processo de desenvolvimento e estruturação do sistema supracitado e aos membros da equipe responsável pela elaboração do sistema.

As entrevistas são semiestruturadas, ou seja, possuem um roteiro previamente estabelecido, não se descartando a possibilidade de o entrevistado desenvolver determinada situação de forma espontânea.

A análise do caso está apresentada em capítulo próprio, buscando-se sempre a comparação entre o referencial teórico e o resultado da pesquisa de campo.

2.3. Limitações do Método

A aplicação de questionários e entrevistas requer o conhecimento do assunto a ser tratado, a facilidade de expressão e comunicação dos seus participantes. A incompreensão por parte do informante do significado das perguntas da pesquisa pode levar a uma falsa interpretação.

Outra limitação é o fato de o informante não estar apto ou disponível para prestar as informações necessárias, ou, até mesmo, reter informações importantes, receando represálias posteriores.

Objetivando-se minimizar essas limitações, a estruturação dos questionários e entrevistas foi um trabalho conjunto, testado e revisado por diferentes profissionais, professores e alunos do Mestrado em Ciências Contábeis da FACC/UFRJ, na preparação dos trabalhos de campo.

3. REFERENCIAL TEÓRICO

3.1. Sistemas de Informação

Diariamente, as pessoas interagem com algum tipo de sistema de informação: seja através de compras por meio de comércio eletrônico, ou nos supermercados que decodificam o preço do produto utilizando os *scanners* de leitura de código de barras, na verificação de saldos e demais serviços nos caixas automáticos de bancos, no atendimento de *telemarketing* de cartões de crédito, na prestadora de serviços de telecomunicações e outros, ou pela sistemática do controle interno da empresa em que trabalha, na entrada de dados do seu sistema informatizado e na análise destes dados, já transformados em informação, para a tomada de decisão.

Nos múltiplos casos acima citados, a informação por si só tem valor. A premissa básica de existência de produto ou de material tangível para determinação de um preço já não é necessária para algumas transações.

Os avanços tecnológicos das últimas décadas, potencializaram a adoção de sistemas computadorizados nas grandes e médias organizações, visando ampliar e otimizar a capacidade de comunicação interna e externa de uma organização, o que resultou na melhoria do seu processo produtivo, no eficiente atendimento aos consumidores e fornecedores, bem como no aprimoramento do processo de controle gerencial.

De acordo com o Dicionário de Termos de Contabilidade (2001), Sistema de Informação (SI) é o “[...] conjunto de componentes inter-relacionados que coletam, recuperam, processam, armazenam e distribuem informações com o propósito de facilitar o planejamento, o controle, a coordenação, a análise e a tomada de decisões nas organizações”. A amplitude desta definição proporciona interpretações adequadas à sua área de utilização, tal como Sistemas de Processamento de Transações, Sistemas de Suporte à Decisão, Sistemas de

Comércio Eletrônico, Sistema de Informação Gerencial, Sistema de Informação Contábil, dentre outros.

O objetivo deste item é discorrer sobre o Sistema de Informação Gerencial (SIG) e Sistema de Informação Contábil (SIC), passando pelos conceitos básicos que norteiam os estudos de sistemas de informação, pelas etapas de desenvolvimento, implementação e manutenção de sistemas e buscando entender o papel do sistema de custos em uma organização, segundo a abordagem de Kaplan (1990), e de controle gerencial, de acordo com Anthony & Govindarajan (2002), Flamholtz (1996) e Gomes & Salas (1999).

3.1.1. Evolução e Classificação de SI

Objetivando atender à demanda dos seus usuários por informações cada vez mais complexas, os SI's evoluíram ao longo do tempo procurando adotar tecnologias que possibilitem o desenvolvimento de diferentes maneiras de tratar a informação nas organizações. As etapas dessa evolução podem ser resumidas da seguinte forma:

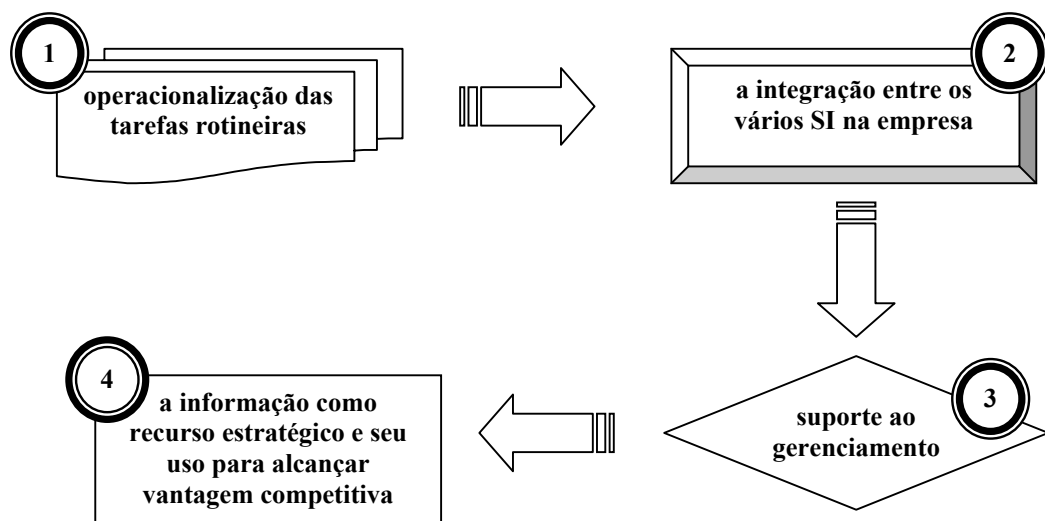


FIGURA 1: Estágios da Evolução dos Sistemas de Informação

Fonte: Adaptado de Laudon & Laudon (1996, p. 5)

O primeiro estágio do SI representa a necessidade de mapear e automatizar as tarefas rotineiras de uma organização. Vários sistemas foram desenvolvidos para atender diferentes finalidades. Em um segundo momento buscou-se a integração dos sistemas desenvolvidos para finalidades específicas, unificando o banco de dados. Nos estágios 3 e 4, observa-se a utilização do SI para gerar informações analíticas, de cunho gerencial e estratégico.

Em cada etapa, aspectos relevantes foram acrescentados ao uso dos SI's, enfatizando a necessidade de seu planejamento, a integração com a tecnologia de informação (TI) e o envolvimento com o ambiente organizacional. De acordo com Laudon & Laudon (1996, p. 6), conceitos como vantagem competitiva e planejamento estratégico foram adicionados às finalidades dos SI, que deixaram de exercer apenas o papel de facilitador das tarefas rotineiras nas organizações e passaram a ser desenvolvidos para atender necessidades específicas de cada nível organizacional.

A relação entre os níveis organizacionais e os tipos de SI's resultantes do processo evolutivo, apresentado anteriormente, pode ser descrita conforme a quadro abaixo.

TIPOS DE SISTEMA DE INFORMAÇÃO	CARACTERISTICAS	NÍVEIS ORGANIZACIONAIS	ESTÁGIO DO PROCESSO EVOLUTIVO
Sistemas de Processamento de Transações	Gerenciam itens sobre informação de rotinas e usualmente manipulam dados que são inseridos ou retirados da base de dados da organização.	Nível operacional	1
Sistemas de Automação de Escritórios	Fornecem uma visão dos fluxos das informações do negócio através de ferramentas como editores de texto, correio eletrônico, sistemas de planejamento <i>etc.</i> São projetados para aumentar a produtividade das pessoas que trabalham com dados nos escritórios.	Nível do conhecimento	2, 3 e 4
Sistemas de Apoio à Decisão	Buscam fornecer suporte às tomadas de decisões.	Nível gerencial	2 e 3

(continuação)

TIPOS DE SISTEMA DE INFORMAÇÃO	CARACTERÍSTICAS	NÍVEIS ORGANIZACIONAIS	ESTÁGIO DO PROCESSO EVOLUTIVO
Sistemas de Informações Gerenciais	Fornecem apoio às atividades de monitoramento, controle e tomada de decisão dos gerentes de uma organização.	Nível gerencial	2 e 3
Sistemas de Apoio Executivo	Buscam auxiliar na tomada de decisões não estruturadas através de recursos avançados de análise de dados.	Nível estratégico	2 e 4

QUADRO 1: Relação entre os níveis organizacionais, tipos de SI's e estágios do processo evolutivo

Fonte: Adaptado de Laudon & Laudon (1996, p. 8)

Segundo os mesmos autores, os níveis organizacionais classificam-se em: operacional, gerencial, estratégico e do conhecimento.

Os sistemas de nível operacional são aqueles que monitoram as atividades e transações elementares da organização, direcionados aos procedimentos ditos rotineiros. Os sistemas de nível gerencial são projetados para monitoração, controle, tomada de decisão e atividades administrativas dos gerentes médios. Já os de nível estratégico auxiliam a alta administração a planejar suas atividades e suportam o planejamento a longo prazo.

O nível denominado “do conhecimento” caracteriza-se pela abordagem da gestão do conhecimento nas organizações. Para Laudon & Laudon (1999, p. 57), aos trabalhadores do conhecimento compete o desenvolvimento do produto ou serviço e a administração dos processos e documentos associados à empresa. Os sistemas deste nível têm como finalidade auxiliar a integração de novos conhecimentos ao negócio e o controle do fluxo de documentos dentro da entidade.

Outra abordagem de classificação de SI é a de Stair & Reynolds (2002, p. 9), que discorre sobre a possibilidade de descrever a maioria das organizações a partir do seu sistema

de informação: “os sistemas podem ser simples ou complexos, abertos ou fechados, estáveis ou dinâmicos, adaptáveis ou não adaptáveis, permanentes ou temporários”. As definições de cada uma destas classificações estão na figura 2, a seguir.

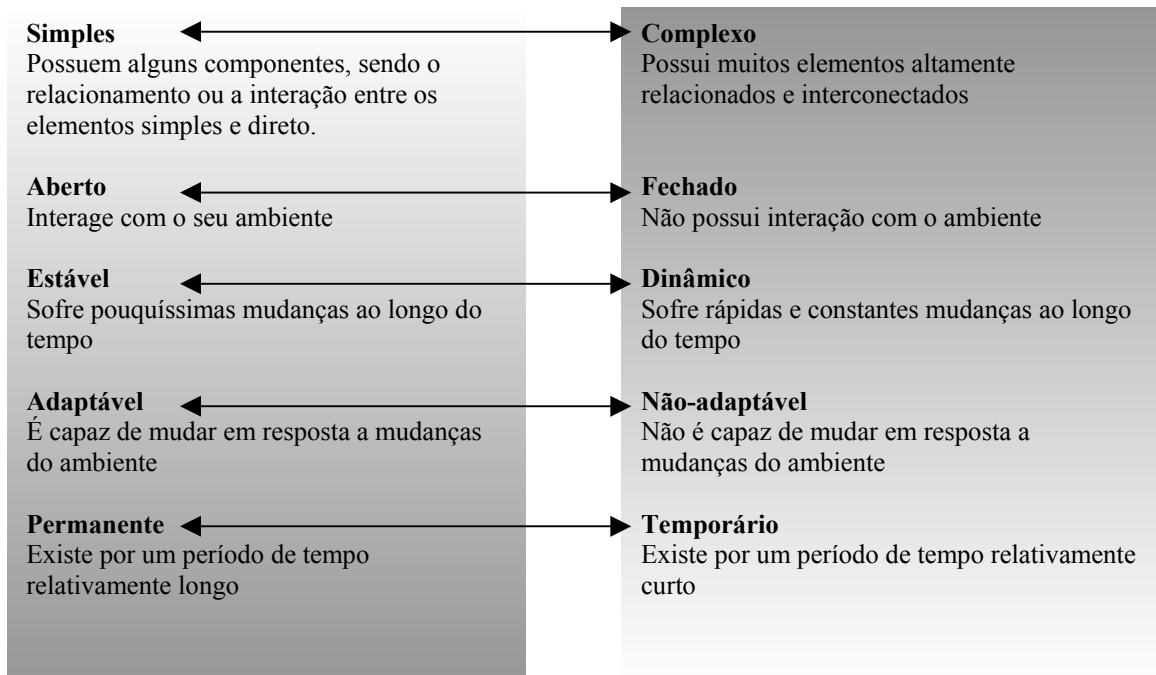


FIGURA 2: Classificações de Sistema e suas Principais Características

Fonte: Stair & Reynolds (2002, p. 9)

De acordo com os autores estudados, a evolução dos SI's vem acompanhando o crescimento dos mercados e a busca por mais informações num menor espaço de tempo e aperfeiçoou o uso e a disseminação das informações entre seus usuários. No entanto, existem fatores que devem ser considerados na elaboração e implementação de um sistema, tais como: a relação dos SI's com a estratégia organizacional, problemas relativos à segurança e à integridade dos dados, a resistência à mudanças por parte dos funcionários e a redundância de informações, pois influenciam na sua viabilidade econômica e cultural, ocasionando o sucesso ou insucesso da sua utilização.

3.1.2. O SIG e o SIC

O Sistema de Informação Gerencial (SIG) pode ser definido como mecanismo utilizado para organizar e propiciar informações passadas, presentes e prospectivas relativas às operações internas e externas de uma organização, a tempo certo de assistir os tomadores de decisão. Para Stair & Reynolds (2002, p. 278), o “propósito básico de um SIG é ajudar a empresa a alcançar suas metas, fornecendo detalhes sobre as operações regulares da organização, de forma que possam controlar, organizar e planejar com mais efetividade e com maior eficiência”. Para Laudon & Laudon (1999, p. 62), os SIG’s, auxiliam no gerenciamento do desempenho de uma entidade, seja monitorando o passado e o presente ou até mesmo em estimativas futuras.

Para que suas funcionalidades sejam atendidas, o SIG deveria subdividir-se em um conjunto de subsistemas com finalidades específicas que alimentarão o sistema principal, como por exemplo o sistema de gerenciamento contábil, de recursos humanos, financeiros, de logística de distribuição *etc.* Nesse sentido, a integração entre os subsistemas é fundamental para que a informação seja gerada oportunamente e em períodos de tempo cada vez menores, como é o caso de algumas empresas que possuem informações *on line*, disponibilizadas, inclusive, no seu *site* de Internet, para usuários externos, ou Intranet, para usuários internos.

Entretanto, pode-se conceber que a Contabilidade, como centralizadora de dados e produtora de informações para toda a entidade, seja capaz de auxiliar no planejamento, controle e tomada de decisão. Dentro deste contexto, o Sistema de Informação Contábil (SIC) passa de subsistema do SIG à principal base de informações de uma organização.

De acordo com Horngren *et al* (2000, p.2), “o sistema contábil é o principal – e o mais confiável – sistema de informações quantitativos em quase todas as organizações”. Para tanto, na elaboração e implantação de um SIC, é necessário criar-se uma base de dados que

contemple todas as transações de uma organização e possibilite produzir, em intervalos regulares de tempo, informações que sejam úteis para seus usuários, além de ser capaz de adaptar-se às diferentes solicitações.

As diversificadas interpretações do papel do SIC surgiram da crítica à contabilidade de registrar somente informações financeiras, passadas e ainda sofrer limitações legais e fiscais ao formato de seus relatórios finais. Historicamente, o SIC foi desenvolvido para atender alguns controles contábeis específicos e setoriais como a folha de pagamento e a movimentação de estoques, focando apenas aspectos financeiros de uma transação.

A partir da década de 1980, a tecnologia da informação potencializou a utilização do SIC e possibilitou a transformação de um sistema setorial em corporativo, abrangendo as perspectivas financeira e operacional, e possibilitando a elaboração de informações direcionadas a cada tipo de usuário. De acordo com Drucker (1992, p. 10):

As pessoas consideram a contabilidade como ‘financeira’. E isso só é válido para a parte, que remonta a 700 anos atrás, que lida com ativos, passivos e fluxos de caixa; isso é apenas uma pequena parte da contabilidade moderna. Na realidade, a contabilidade lida com operações e não com finanças e, para a contabilidade operacional, o dinheiro é simplesmente uma notação e a linguagem em que eventos não monetários são expressos. Na verdade, a contabilidade está sendo sacudida em suas próprias raízes pelos movimentos de reforma que querem que ela deixe de ser financeira para ser operacional.

Ainda segundo Drucker *apud* Moscove (2002, p. 25) o entrosamento entre o SIG e SIC hoje em dia é uma questão um pouco controversa: “os dois sistemas cada vez mais se sobrepõem um ao outro. Eles também produzem cada vez mais dados que parecem conflitantes – ou pelo menos incompatíveis – sobre o mesmo evento, porque vêem o mesmo evento de maneiras bem diferentes”

A contabilidade moderna está resgatando o seu caráter gerencial e busca a cada dia atender ao seu objetivo principal, que é produzir informações úteis para seus usuários, ultrapassando os limites impostos pela legislação fiscal e adequando-se às necessidades do mercado.

3.1.3. Desenvolvimento, Implementação e Manutenção de Sistemas

A atividade de criação ou modificação de um sistema se inicia quando um indivíduo ou grupo, capaz de iniciar uma mudança organizacional, percebe um benefício em potencial no objeto a ser criado ou modificado. As razões para se iniciar um projeto de desenvolvimento de sistemas vão desde necessidades internas - como problemas com o sistema atual, crescimento organizacional, desejo de difundir o uso da informação, vinculação ao planejamento estratégico e *etc.*- a necessidades externas - como o aumento da concorrência, desejo de explorar novas oportunidades, mudanças no mercado *etc.*

De maneira geral, o estudo de SI inicia-se no seu projeto ou planejamento, passa pelo desenvolvimento, implementação, manutenção e validação, formando assim o Ciclo de Vida do Desenvolvimento de Sistemas (CVDS), também denominado “processo de desenvolvimento de sistemas”. De acordo com Stair & Reynolds (2002, p. 376), durante o CVDS, quanto mais tarde um erro for detectado, maior será o custo para corrigi-lo, inclusive pela necessidade do reprocessamento das fases anteriores.

O projeto do sistema determina como será o seu funcionamento. Nesta etapa, objetiva-se estudar a viabilidade lógica e financeira do sistema, bem como o entendimento claro da questão a ser resolvida ou oportunidade a ser aproveitada. É necessário diagnosticar a finalidade do sistema, quais informações poderão ser produzidas e a estrutura física disponibilizada para o seu desenvolvimento e implementação. Além disso, proceder ainda a

análise sócio-cultural da organização pode auxiliar na identificação de fatores que influenciariam no sucesso ou insucesso na fase de implantação de um SI.

O desenvolvimento do SI é o momento em que os analistas ou consultores de sistemas desenham sua lógica (entradas, saídas e usuários) e o formato do banco de dados, de acordo com o que foi diagnosticado na fase anterior. Stair & Reynolds (2002, p. 21) define o desenvolvimento como “a arte de criar ou modificar os sistemas empresariais existentes”. E complementa: “o desenvolvimento de sistemas de informação para atender às necessidades empresariais é uma tarefa complexa e difícil. Tanto que os projetos de sistemas de informação comumente excedem orçamentos e ultrapassam os prazos para conclusão”.

Para Stair & Reynolds (2002, p. 141), o formato do banco de dados consiste no seu planejamento lógico e físico. O planejamento lógico define a estrutura, o relacionamento e a organização dos dados, podendo significar a utilização de um banco de dados tradicional - quando um ou mais arquivos de dados são criados e usados em cada aplicação - ou de gerenciamento de dados - quando os dados são compartilhados por uma série múltipla de ações, conforme figuras 3 e 4. Já o planejamento físico ajusta o projeto lógico em função da performance e custos requeridos.

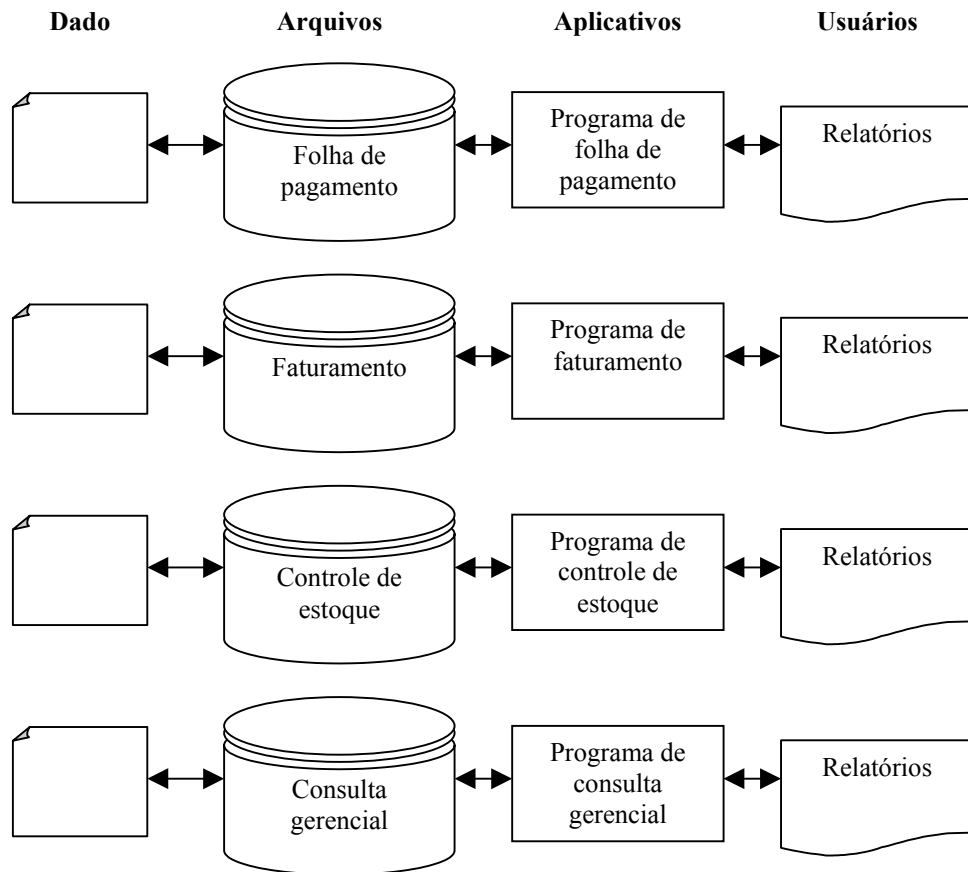


FIGURA 3: Enfoque Tradicional de Gerenciamento de Dados

Fonte: Stair & Reynolds (2002, p. 137)

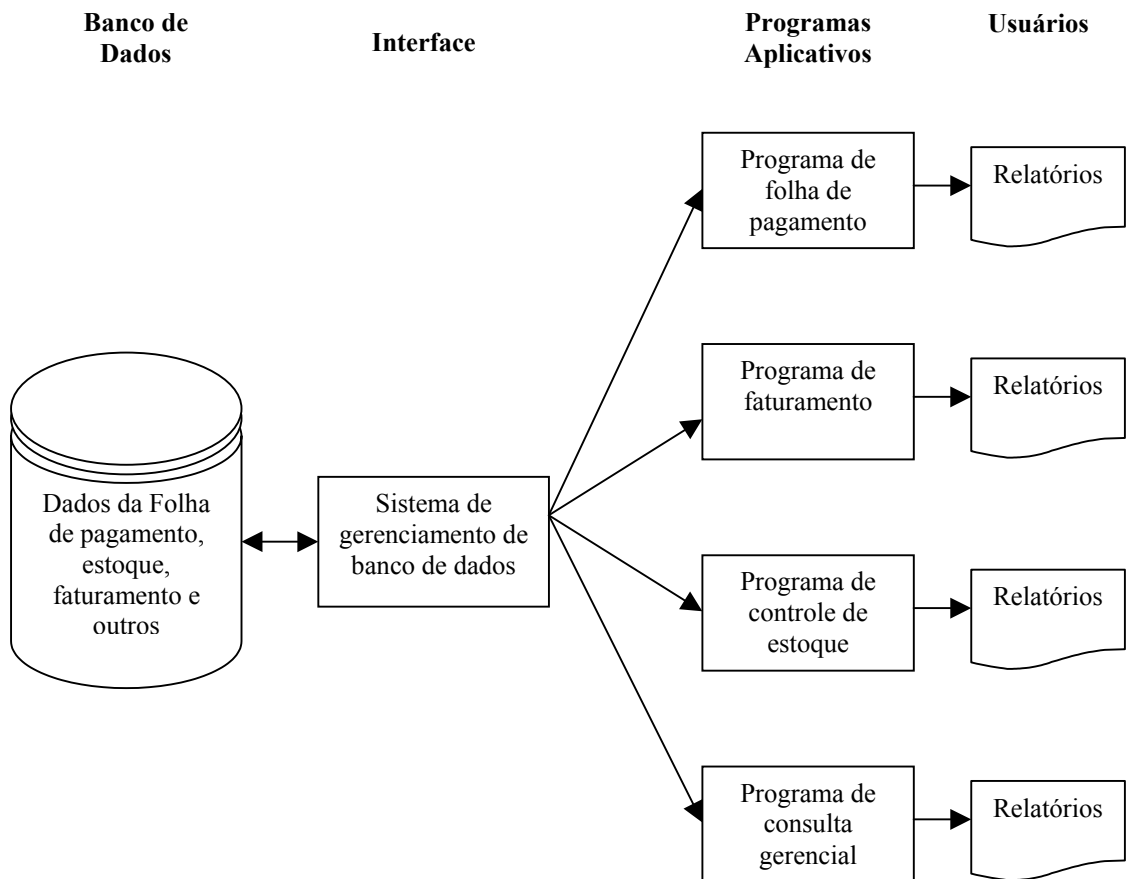


FIGURA 4: Enfoque em Banco de Dados para o Gerenciamento de Dados

Fonte: Stair & Reynolds (2002, p. 139)

A fase de implementação é também conhecida como “de ação” tendo em vista buscar o controle e a conversão do sistema atual para o novo sistema desenhado, envolvendo a criação ou aquisição de *hardware*, *software*, banco de dados *etc.*, o planejamento do treinamento operacional, a montagem e a colocação do novo sistema em operação.

A manutenção e validação de sistemas significam checar e modificar o sistema de forma que continue a atender às necessidades constantes de mudanças na empresa.

Em relação aos tipos de CVDS, segundo Stair & Reynolds (2002, p. 376) existem quatro modelos básicos, “o tradicional, o de protótipo, o desenvolvimento rápido da aplicação e o desenvolvimento pelo usuário final”, comentados a seguir.

No CVDS tradicional, o sistema é construído a cada etapa, de forma seqüencial, e o seu resultado somente poderá ser conferido na fase final do seu desenvolvimento. Ao término de cada etapa, a documentação suporte é submetida à análise dos gestores do projeto e da organização para que se verifique a relação entre o que está sendo desenvolvido e os objetivos e necessidades corporativos.

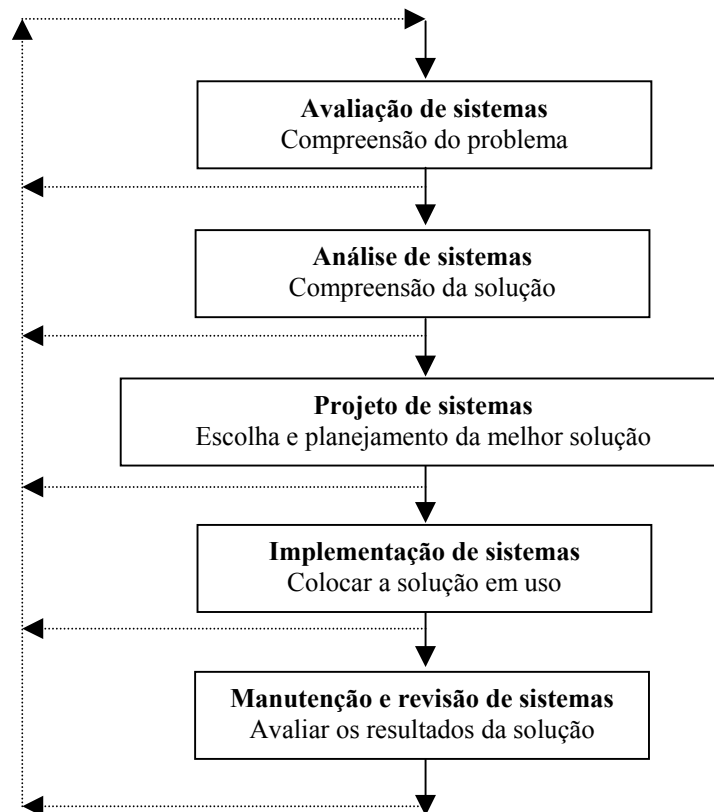


FIGURA 5: Tradicional Ciclo de Vida do Desenvolvimento de Sistemas

Fonte: Stair & Reynolds (2002, p. 377)

Já o CVDS de protótipo, ou interativo, possibilita a integração com o usuário a cada etapa do desenvolvimento, ao criar protótipos que possibilitam o teste de parte do sistema por

um grupo selecionado de usuários. Sendo assim, os requisitos e os problemas são identificados e analisados; as soluções alternativas para tais problemas podem ser implementadas, e o protótipo do sistema pode ser liberado para utilização, visando o *feedback* dos usuários.

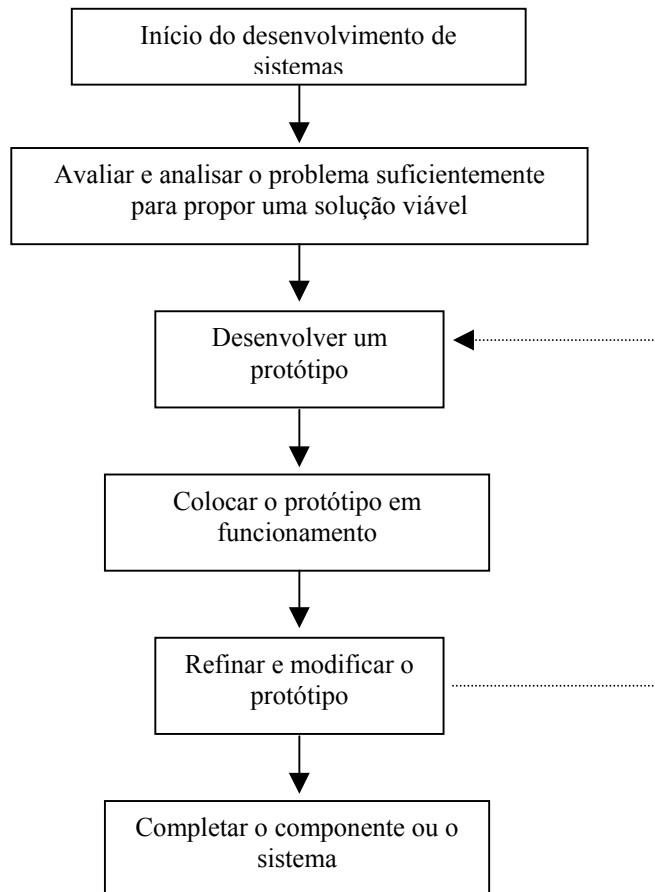


FIGURA 6: Criação de protótipos

Fonte: Stair & Reynolds (2002, p. 380)

As vantagens e desvantagens dos CVDS Tradicional e com a Criação de Protótipo podem ser descritas conforme a quadro a seguir apresentado.

TIPOS DE CVDS	VANTAGEM	DESVANTAGEM
TRADICIONAL	Revisão formal no fim de cada fase permite um alto grau de controle gerencial	Os usuários têm um sistema que atende às necessidades do ponto de vista dos desenvolvedores, podendo não atender as suas reais necessidades.
	Essa abordagem gera uma considerável documentação de sistema.	A documentação, além de muito cara, consome muito tempo para ser gerada. Pode ser difícil mantê-la atualizada.
	A documentação formal assegura monitoramento dos requisitos do sistema, de modo a garantir que estejam relacionadas com as necessidades corporativas.	Frequentemente, as necessidades dos usuários não são relatadas ou são mal interpretadas.
	Produz muitos produtos intermediários que podem ser reexaminados e avaliados quanto ao atendimento das necessidades dos usuários e aos padrões estabelecidos.	Os usuários não podem reexaminar com facilidade os produtos intermediários e avaliar se determinado produto (como um diagrama de fluxo de dados) atende aos requisitos do negócio.
CRIAÇÃO DE PROTÓTIPOS	Usuários podem testar o sistema e elaborar uma avaliação construtiva durante o desenvolvimento.	Cada interação é construída sobre a interação anterior, como forma de refiná-la. Isso torna difícil considerar uma determinada solução como totalmente inadequada e recomeçar do início. Assim, a solução final somente será um pouco melhor do que a primeira.
	Protótipo operacional pode ser produzido em semanas.	Como as revisões não ocorrem na fase final do projeto, é muito difícil visualizar o escopo do protótipo, tendo-se a impressão de que o projeto nunca está terminado.
	Usuários tornam-se mais otimistas com a implementação do sistema conforme vislumbram uma solução que atenderá as suas necessidades.	Documentação do sistema é ausente ou incompleta, posto que o foco básico está no desenvolvimento do protótipo.
	Criação de protótipos possibilita detectar previamente eventuais erros e omissões.	Cópia de segurança do sistema e sua recuperação, desempenho e questões de segurança podem ser negligenciadas na precipitação de desenvolver um protótipo.

QUADRO 2: Vantagens e Desvantagens do CVDS Tradicional e da Criação de Protótipos

Fonte: adaptado de Stair & Reynolds (2002, p. 379 e 380)

O CVDS de desenvolvimento rápido de aplicação, também denominado RAD (*rapid application development*), destina-se, principalmente, a agilizar o desenvolvimento de uma

aplicação. Para tanto, requer a utilização de ferramentas técnicas e metodologias de trabalho diferentes das utilizadas no CVDS tradicional e de protótipo. Os usuários e os analistas de desenvolvimento trabalham juntos durante todo o projeto e necessitam de ser conhecedores das ferramentas da RAD.

O CVDS desenvolvido por usuários finais é resultado da difusão do conhecimento sobre sistemas entre seus usuários em uma organização. Ainda, segundo Stair & Reynolds (2002, p. 381), “empregados que não integram o departamento de informática desenvolvem, independentemente, sistemas que atendem à suas necessidades”. Estes sistemas podem ser simples facilitadores de tarefas rotineiras ou até mesmo um banco de dados de contratos de clientes, como exemplo.

3.1.4. Funcionamento de um SI

De maneira geral, um sistema de informações possui quatro etapas de funcionamento: a entrada, o processamento, a saída e o *feedback*, conforme se segue:



FIGURA 7: Etapas de funcionamento de um SI

Fonte: Adaptado de Stair & Reynolds (2002, p. 5)

As entradas de um sistema de informação podem ser efetuadas por meio de dados e/ou informações. Segundo Moscove *et al* (2002, p. 23), dados “são fatos brutos sobre eventos que não têm nenhuma organização ou significado”. Quando organizados de forma que tenham algum significado e sejam úteis para o usuário, tornam-se uma informação que de acordo com

Stair & Reynolds (2002, p. 4) “é uma coleção de fatos organizados de modo que adquirem um valor adicional além do valor dos próprios fatos”.

O processamento é a fase em que os dados são selecionados, armazenados e organizados segundo critérios preestabelecidos e de acordo com as informações a serem geradas. Nesse momento, o conhecimento sobre o ramo de atividade da entidade, objetivos do sistema, peculiaridades operacionais, contábeis, fiscais *etc.* são fatores que determinarão a eficiente manipulação dos dados. A saída é o resultado final do que foi solicitado pelo usuário do sistema. Já o *feedback*, é uma espécie de relatório de erro que correlaciona a informação solicitada e o que foi fornecido pelo sistema, identificando possíveis falhas na entrada ou processamento dos dados, e produzindo mensagens de alerta. Neste último, tem-se como exemplo as mensagens sobre a quantidade limite de itens em estoques, identificando a necessidade de aumentar a produção ou adquirir mais mercadorias e os percentuais da execução orçamentária, sinalizando o quanto do orçamento determinada unidade de negócio ainda tem por realizar .

3.1.5. Sucesso na Implantação de um SI

Sucesso na implementação de sistemas é definido por Zmud & Cox *apud* Bufoni (2003, p. 10) como “realizar os benefícios pretendidos pelo sistema”. Entretanto, na literatura existem inúmeras abordagens sobre sucesso na implementação de sistemas de informação que, igualmente, indicam inúmeras variáveis para mensurá-lo.

Para esta pesquisa, será utilizado o estudo de Bufoni (2003), que identifica quatro principais *constructos*² que parecem influenciar o sucesso de sistemas de informação: a complexidade, a participação do usuário, o apoio da direção e a equipe de desenvolvimento, comentadas a seguir.

² Segundo o referido autor, *constructo* é “uma idéia que não é observável mas, acredita-se, pode ser deduzida pela observação de outro ou outros eventos (por exemplo a timidez, o preconceito, o sucesso)”.

a) Complexidade

A complexidade de um sistema de informação pode ser percebida pela observação dos meios pelos quais as partes ou peças se relacionam e, ainda, pela maneira de como a informação é produzida ou construída. Um enfoque que tem sido amplamente discutido em Ciências Contábeis é o de que o item de maior relevância para os usuários de um SI é entender e interpretar as saídas do sistema, segundo Nelson & Cheney *apud* Bufoni (2003, p. 22), em sua pesquisa sobre o treinamento do usuário.

Ackoff *apud* Bufoni (2003, p. 21) já demonstrara a necessidade de gerentes conhecerem o processo de produção da informação, pois, sem tal conhecimento, os gerentes delegariam uma parte importante do controle aos técnicos, que não são “versados em gestão”. Ademais, em sistemas gerenciais há a necessidade de se entender a formação das medidas para se estabelecer controle sobre as bases causais, ou seja, sua “capacidade analítica ou de decomposição”.

Partindo para a complexidade de um SI, propriamente dita, Bufoni (2003, p. 22) verificou que “sistemas que propõem soluções muito complexas para problemas simples seriam mais suscetíveis de serem mal sucedidos”. E complementa sua proposição com o resultado de diversas pesquisas apresentadas por O’Reilly (1982) que parecem indicar que, em ambientes complexos, existe uma preferência dos gestores por utilizar informações que, embora de qualidade inferior, estão mais acessíveis do que outras que exigem muito esforço para serem conseguidas.

b) Participação do usuário

A importância do envolvimento do usuário nos esforços de sistemas de informação é largamente aceita entre pesquisadores e profissionais, sendo quase axiomática, segundo Salaway, 1987; Ginzberg, 1981 e Guimarães, Igarria & Lu, 1992.

De acordo com Bufoni (2003), muitos estudos foram realizados no intuito de analisar o impacto da participação do usuário na implantação de um SI. O autor explica que o usuário pode entender melhor os benefícios do sistema ao manter contato com a equipe de desenvolvimento do SI, ou seja, na visão do usuário é importante identificar se a informação fornecida é útil e como ela ajudará a resolver as tarefas.

Joshi; Robey, Smith & Vajayasarathy *apud* Bufoni (2003) apresentam a abordagem que considera a participação do usuário como um processo político que envolve não só o usuário mas também os gerentes, os consultores e outras partes interessadas. A análise política concentra-se principalmente nas expectativas e nos interesses diferentes de cada envolvido, atribuindo o insucesso ao fato de não atender às expectativas. Segundo Bufoni (2003, p. 27), esta análise “focaliza-se ainda nas estratégias e táticas adotadas pelas partes para influenciar o desenvolvimento do sistema a seu favor”.

Entretanto, segundo Tait & Vessey, *apud* Bufoni (2003, p. 26), não há uma relação direta entre envolvimento do usuário e o sucesso do sistema de informação.

c) Apoio da direção

Lederer & Sethi (1988) identificaram como um problema grave a falta de continuidade do compromisso dos altos escalões da organização na implementação de um SI. Segundo Bufoni (2003, p. 32), o apoio da direção é importante, porque torna legítimo o “apelo” da equipe de desenvolvimento por novas tecnologias, ajudam-na a identificar membros de coalizão, além de disponibilizar recursos financeiros a serem utilizados na elaboração do SI.

d) Equipe de desenvolvimento

Lederer & Sethi (1988), Henderson & Lee (1992) e Barnes & Bush (1992) consideram de grande importância a escolha e o treinamento dos gestores do projeto do SI, pois estes

“líderes” serão os responsáveis por apoiar o sistema, mostrar seus benefícios aos demais e “infectá-los” com seu entusiasmo.

Em uma pesquisa realizada em 80 empresas, Lederer & Sethi (1988) reconheceram que um dos grandes problemas relacionados com sucesso da implementação de um sistema está na sua dependência em relação ao seu líder e na dificuldade de encontrar alguém que preencha estes requisitos.

3.1.6. O Sistema de Custos e a Proposta de Kaplan

De acordo com Horngren *et al* (2000, p. 2), a “contabilidade de custo mensura e relata informações financeiras e não financeiras relacionadas à aquisição e ao consumo de recursos pela organização”. E Atkinson *et al* (2000, p.125) complementa, “os cálculos de custo do produto influenciam a maioria das decisões dos preços e *mix* dos produtos. [...] Sistemas de contabilidade coletam e analisam dados de custo para servir de apoio às tomadas de decisão gerencial”. Sendo assim, pode-se concluir que a Contabilidade de Custos produz informações visando auxiliar os gestores na formulação de estratégias, no planejamento e controle dos custos das operações e atividades da entidade, na mensuração de desempenho e nas decisões de alocação de recursos, bem como na avaliação dos estoques e determinação de preços.

Entretanto, com a evolução dos mercados econômicos, uma organização passou a necessitar de um volume maior de informação sobre as suas operações, não somente baseadas em custo. Atkinson *et al* (2000, p. 798) define a Contabilidade Gerencial como “o processo de produzir informação operacional e financeira para funcionários e administradores. O processo deve ser direcionado pelas necessidades informacionais dos indivíduos internos da empresa e deve orientar suas decisões operacionais e de investimentos”, resumindo-se então à produção e análise de informações sobre os eventos econômicos das empresas.

Neste sentido, o sistema de custos pode ser considerado a fase mais primária do controle gerencial de uma entidade. Para ilustrar este fato, um estudo realizado por Drury & McWatters (1998) mostra a evolução dos modelos de Contabilidade Gerencial, iniciando-se com o controle de custos reais, por volta de 1900, passando pelo custeio padrão, em 1925, e evoluindo para a cadeia de valor, em 1990, dentre outras abordagens que não são objeto de análise neste trabalho.

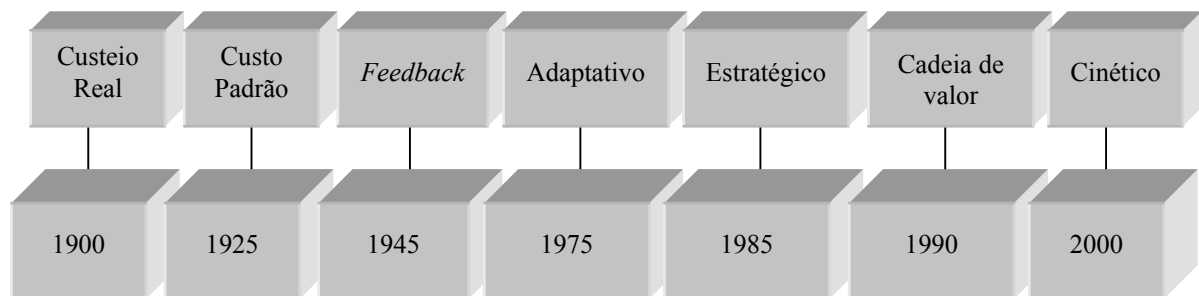


FIGURA 8: A Evolução dos Modelos

Fonte: Drury & McWatters (1998, p. 35)

Analogamente, Kaplan (1990) evidencia a existência de 4 estágios de um sistema de custos, a saber:

- Estágio 1: é a existência de um controle básico e ineficiente, com significativos erros de entrada e processamento de dados;
- Estágio 2: é o controle focado na produção de relatórios financeiros, voltados aos usuários externos à entidade, como o governo, investidores *etc.*, de acordo com os princípios contábeis e a legislação específica;
- Estágio 3: se traduz no controle operacional de performance, ou seja, a utilização de ferramentas sofisticadas de análise financeira, medição de desempenho, qualidade dos serviços e produtos *etc.* As informações gerenciais são o foco desse sistema;

- Estágio 4: é um sistema integrado de controle, que fornecerá informações gerenciais e financeiras, voltadas para usuários internos e externos da entidade. A qualidade da informação gerada é o foco desse sistema.

Em cada etapa são analisados a qualidade dos dados/informação, a necessidade de geração de relatórios financeiros, o custo do produto e o controle das operações, conforme ilustrado no quadro seguinte:

ESTÁGIOS DO SISTEMA DE CUSTOS				
ASPECTOS DO SISTEMA DE CUSTOS	Estágio 1: Baixa qualidade dos dados	Estágio 2: O foco está nos relatórios financeiros para publicação	Estágio 3: Maior ênfase na informação gerencial	Estágio 4: Sistema de custos integrado
QUALIDADE DOS DADOS	Dados errados; Erros de cálculo; Grandes variações; Baixas	Previsibilidade; Rápido fechamento mensal; Padrões da auditoria externa;	Banco de dados compartilhado; Não integrados;	Banco de dados e sistemas compartilhados;
RELATÓRIOS FINANCEIROS	Inadequado	Desenhado para atender à elaboração de relatórios financeiros	Mantém o estágio 2	Utiliza o custeio baseado em atividades tanto para relatórios financeiros quanto para fins gerenciais
CUSTO DO PRODUTO	Inadequado	Imprecisão do custo do produto	Utiliza o custeio baseado em atividades para fins gerenciais	
CONTROLE OPERACIONAL	Inadequado	Limitado <i>feedback</i>	Desenvolve sistema de mensuração de desempenho	Sistema de controle de gestão (operacional)

QUADRO 3: O Sistema de Custos em quatro estágios de desenvolvimento

Fonte: Adaptado de Kaplan (1990 p. 23)

Entretanto, diferentes companhias possuem diferentes objetivos, metas e sistemas de produção, sendo assim, o desenho do sistema de custeio deverá considerar as características de cada organização e atender à finalidade específica para a qual será desenvolvido.

3.1.7. O Sistema de Custos (Contábil) e o Controle Gerencial

O Controle Gerencial - também denominado Controle de Gestão ou Controle Organizacional - é definido por Anthony & Govindarajan (2002, p. 34) como “o processo pelo qual os executivos influenciam outros membros da organização, para que obedeçam às estratégias adotadas”.

Assim, o Sistema de Controle Gerencial apresenta-se como a ferramenta de gestão capaz de direcionar e impulsionar os esforços individuais para alcançar os objetivos e metas globais da organização. Segundo Dyment (1987, p. 21), o controle gerencial consiste em “estabelecer metas, atribuir responsabilidades para obtenção de um resultado, comparar o que ocorreu verdadeiramente com o que se esperava e tomar as atitudes corretivas, se necessário”.

Para Maciarello & Kirby (1994, p. 30):

Os sistemas de controle devem ser formulados de tal maneira que sejam capazes de promover a unidade de propósitos através da utilização dos diversos esforços individuais dentro de uma organização. A tarefa do controle administrativo é obter a unidade na diversidade, por meio do uso da comunicação e da coordenação durante o processo de consecução das metas de curto prazo e objetivos de longo prazo na organização como um todo.

Segundo Flamholtz (1996, p. 22), para auxiliar no controle do comportamento das pessoas em organizações formais, muitas empresas utilizam uma combinação de técnicas de orçamento, procedimentos de operações padrão, descrições de trabalho, medidas contábeis e sistemas de avaliação de desempenho. E Gomes & Salas (1999, p. 23) complementa: “a partir da existência de um sistema de informação que coleta e seleciona a informação mais relevante, pode-se tanto tomar decisões [...] como avaliar o comportamento de cada responsável [...]”.

Assim, Anthony & Govindarajan (2002) elege a informação contábil a base para o controle gerencial, pois se trata do mais confiável sistema de informação de uma organização, e ainda segrega a contabilidade em financeira e gerencial.

A contabilidade financeira visa fornecer informações financeiras a acionistas, analistas de investimentos e outras partes interessadas e é disciplinada pelos Princípios Fundamentais de Contabilidade. Já a contabilidade gerencial visa atender a Administração e outros órgãos da organização e é subdivida em três funções: a contabilidade de custos, a contabilidade **diferencial** e controle gerencial. Segundo o mesmo autor, trabalhando-se a partir de uma base contábil, busca-se ampliar os interesses contábeis e conectá-los a outras disciplinas para fornecer uma estrutura conceitual sobre controle gerencial.

Anthony & Govindarajan (2002, p. 33) ressalta que “o controle gerencial é um dos vários tipos das atividades de planejamento e controle que ocorrem numa organização” e define que sua abrangência se estende por várias atividades, tais como:

- planejar o que a organização deve fazer;
- coordenar as atividades de vários segmentos da organização;
- comunicar a informação;
- avaliar a informação;
- decidir se deve ser tomada uma decisão ou, até mesmo, que decisão tomar; e
- influenciar as pessoas para que alterem seu comportamento.

Entretanto, o autor afirma que o controle gerencial deve ser segregado conceitualmente do controle de tarefas e da formulação de estratégias. A formulação de estratégias é o processo pelo qual são decididos os objetivos de uma organização e as formas para atingir tais objetivos. Já o controle de tarefas é o processo de assegurar que as tarefas sejam cumpridas eficaz e eficientemente. O controle gerencial, representa o elo entre esses

dois elementos, garantindo que a estratégia da organização se reflita nas tarefas que são empreendidas, conforme indica a figura seguinte:

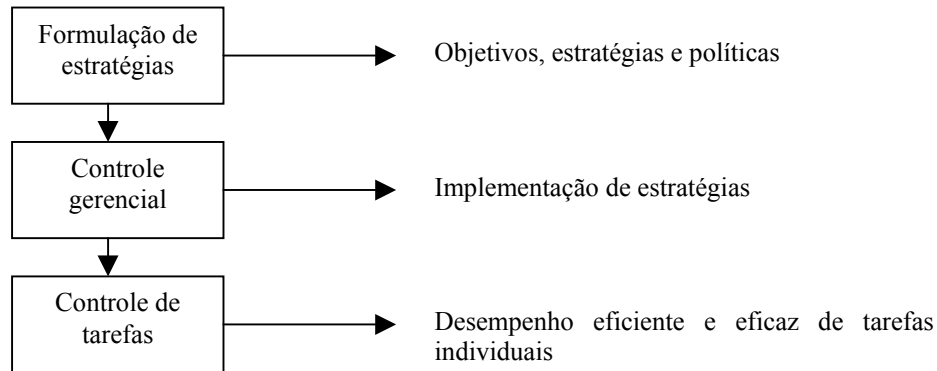


FIGURA 9: Relações gerais entre as funções de planejamento e controle

Fonte: Anthony & Govindarajan (2002, p.34)

Já para Flamholtz (1996, p. 22), Sistema de Controle Organizacional é:

[...] uma série de mecanismos – ambos processos e técnicas – que são desenhados para aumentar a probabilidade de que as pessoas se comportem de maneira a que os objetivos da organização sejam alcançados. O objetivo primeiro de um sistema de controle não é controlar o comportamento específico das pessoas em si, mas sim, influenciá-las a tomarem decisões e atitudes que em seu julgamento são consistentes com os objetivos da organização.

A forma de “influenciar” o comportamento dos membros de uma organização requer um conhecimento prévio da cultura e estrutura organizacional, que auxiliará no desenho de um sistema de controle capaz de monitorar e auxiliar os gestores a atingirem suas metas, medirem os resultados, avaliarem seus subordinados e recompensá-los (ou não) pelos resultados obtidos.



FIGURA 10: Representação Esquemática de um Sistema de Controle Organizacional

Fonte: Flamholtz (1996, p. 25)

A figura 10 reflete a relação entre o ambiente organizacional, sua cultura, sua estrutura e o sistema que irá controlar os resultados planejados e alcançados.

Embora apresente diferentes definições, Flamholtz (1996) refere-se a cultura como o conjunto de valores, crenças e normas sociais que fazem parte da experiência de vida de seus membros e, por sua vez, influenciam seus pensamentos e ações. Este é o ponto de partida para o desenho de um sistema de controle organizacional. Em uma segunda etapa, tem-se a estrutura organizacional, que funciona como mecanismo de controle que especifica os comportamentos esperados das pessoas no desempenho de suas tarefas rotineiras, além de autoridade e responsabilidade. Assim, segundo o mesmo autor, muitas dimensões estruturais contribuem no processo de controle, incluindo o grau de centralização, de especialização funcional, de integração vertical ou horizontal.

Já o sistema de controle principal, tendo como objeto o comportamento das pessoas e da organização, pode referir-se a aquisição ou baixa, alocação, utilização, desenvolvimento e

conservação dos recursos organizacionais, apresenta uma estrutura integrada de cinco processos organizacionais básicos: planejamento, operações, medições, *feedback* e avaliação-recompensa, conforme se vê na figura 11.

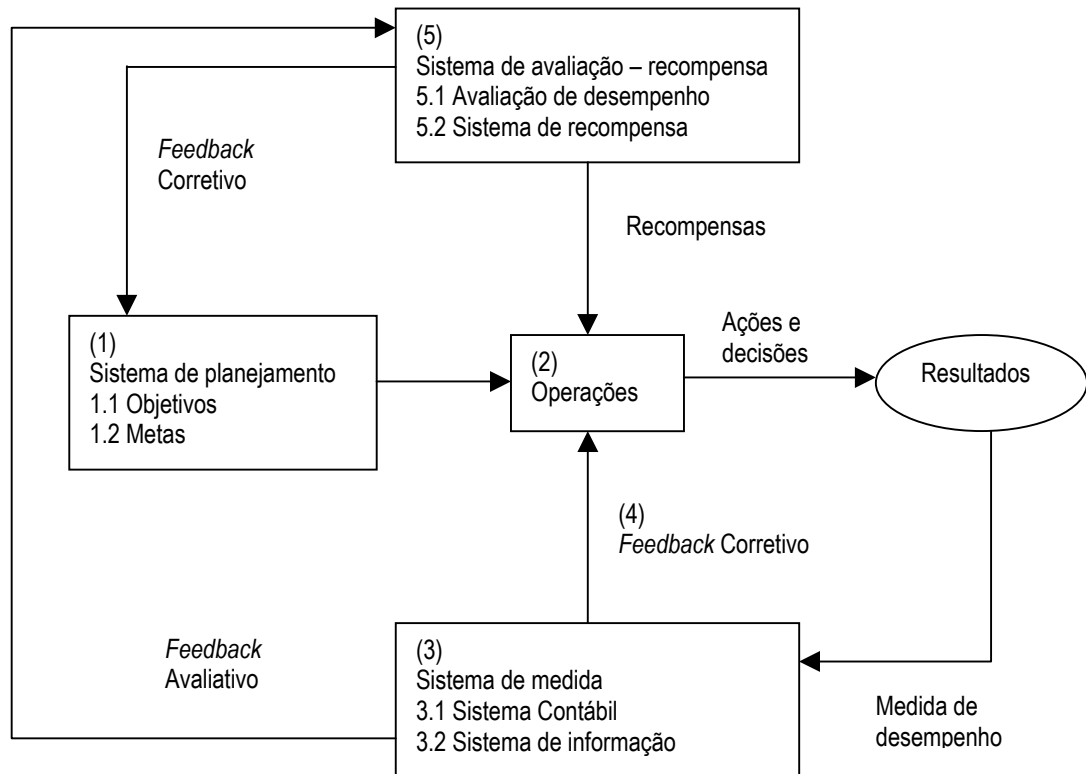


FIGURA 11: Modelo Esquemático de Sistema de Controle Principal

Fonte: Flamholtz (1996, p. 26)

A descrição de cada etapa do Sistema de Controle Principal não será objeto deste estudo, entretanto observa-se a utilização do Sistema Contábil como base para o sistema de medida, que consiste na associação de valores ou números para representar aspectos do comportamento e desempenho organizacional. De acordo com Flamholtz (1996, p. 26), “o sistema de medição geral inclui o sistema contábil com suas medições de desempenho financeiro e gerencial. E também inclui medições não-financeiras, tais como índices de produção, taxa de desperdícios, utilização da capacidade instalada, qualidade da produção e responsabilidade social”.

Analogamente, Gomes & Salas (1999, p. 52) identificam que as características peculiares de cada organização e seu contexto social serão responsáveis pela escolha de determinado sistema de controle. Nesse sentido, o processo de controle deve considerar três elementos: o próprio sistema de controle, o contexto organizacional e o contexto social.

O sistema de controle subdivide-se em estrutura e processo de controle e relaciona os elementos internos e externos que influenciam o comportamento dos indivíduos de uma organização, direcionando-o aos objetivos globais da empresa. Um sistema de controle compreende os indicadores de controle, o sistema de informações e os incentivos. Para tornar isto possível, é necessário a determinação das metas, objetivos, estratégias para atingir os objetivos, inclusive os orçamentos, e a medição do desempenho e sua avaliação.

A estrutura de controle compreende o sistema de medidas, o sistema de informações e o sistema de incentivos. A estrutura de controle deve ser um instrumento para resolver as inadequações dos sistemas de controle em uso, para induzir as organizações à otimização de seus desempenhos e para intensificar a competitividade, procurando aumentar a cooperação individual, minimizar a subotimização e estimular reações rápidas às condições em constante mudança. O processo de controle compreende a formulação de objetivos, o orçamento e a avaliação de desempenho.

O contexto organizacional compreende a estrutura da organização, a estratégia, as pessoas e as relações entre elas, assim como a cultura organizacional, enquanto o contexto social compreende o mercado e o setor competitivo, o país e sua sociedade, com todos os seus valores, aspectos culturais e políticos.

O contexto organizacional é responsável pela dimensão da organização, sua relação de propriedade, cultura, estilo dos gerentes e relações interpessoais, o grau de descentralização e a formalização da atividade. Com referência ao contexto social, as características mais importantes são o grau de dinamismo e a concorrência. Quanto mais local é o contexto em

que a empresa está inserida menor a concorrência, ao contrário de um contexto internacional onde a concorrência é bem maior.

Nesse sentido, os mesmos autores propõem diferentes tipos de controles organizacionais adequáveis segundo o tamanho (pequeno ou grande) e o contexto social (local ou internacional) em que se encontram as organizações, conforme quadro a seguir.

DIMENSÃO	CONTEXTO SOCIAL		GRAU DE FORMALIZAÇÃO (ênfase em mecanismos de controles formais)
	LOCAL	INTERNACIONAL	
PEQUENA	<ul style="list-style-type: none"> • Centralizada • Controle Familiar 	<ul style="list-style-type: none"> • Descentralizada • Controle <i>Ad-hoc</i> 	LIMITADA FORMALIZAÇÃO
GRANDE	<ul style="list-style-type: none"> • Controle Burocrático 	<ul style="list-style-type: none"> • Controle por resultados 	ELEVADA FORMALIZAÇÃO

QUADRO 4: Tipologia de controle organizacional

Fonte: Adaptado de Gomes & Salas (1999, p. 56)

O controle familiar é utilizado em empresas com dimensões pequenas e inseridas em ambientes estáveis, o que favorece um controle mais informal. Apresenta uma estrutura bastante centralizada e um pequeno grau de delegação, mas a gerência centraliza grande parte das decisões. Este tipo de controle desenvolve uma cultura que promove a lealdade e a confiança e, normalmente, é muito condicionado às características do líder (geralmente o proprietário, fundador *etc.*). Sua limitação ocorre quando a empresa se insere num ambiente mais competitivo ou surgem ameaças ao líder. O risco deste tipo de controle consiste na possibilidade de prevalecer a lealdade ao líder em detrimento da eficácia e da inovação.

O controle burocrático é característico de ambientes pouco competitivos e de organizações de grande porte, fortemente centralizadas e fechadas para o exterior. Outro aspecto fundamental é a manutenção de uma cultura avessa a mudança e a adoção de uma

estrutura funcional dividida hierarquicamente, com grande número de cargos de chefia e pouca autonomia nas decisões. Sendo assim, seu controle de gestão possui uma estrutura e sistema de controle formalizados, e as decisões são centralizadas. Este tipo de controle possui um risco que é a diminuição da motivação e a valorização de aspectos políticos. Suas limitações aparecem quando, por mudanças no ambiente sócio-econômico e/ou político, a organização fica exposta a um mercado hostil e mais competitivo.

Já o controle por resultados promove um elevado grau de descentralização, aumentando a autonomia e a responsabilidade. Este tipo de controle costuma existir em contextos sociais muito competitivos e é baseado em sistemas de controle financeiro com critérios de gestão, descartando o uso exclusivo de registros contábeis. Os sistemas desenvolvidos refletem a preocupação dos gestores em relacionar estratégias, diretrizes, metas e operações da organização com o planos de incentivo responsável pelo reconhecimento dos resultados da performance dos responsáveis pelos centros de responsabilidade. O controle por resultados procura motivar as pessoas a se comportarem de maneira congruente com os objetivos da organização, porém poderá ser ineficaz se os empregados sentirem que seus esforços individuais não estão sendo recompensados e/ou pode motivá-los a se preocuparem apenas com as variáveis controladas por este sistema, negligenciando outras que podem ser importantes.

O controle *ad-hoc* baseia-se, fundamentalmente, na utilização de mecanismos não formais que promovam o autocontrole e normalmente desenvolvem-se em ambientes de grande complexidade e dinamismo. Este tipo de controle não admite a rotina e a certeza. Desenvolve-se em estruturas bastante descentralizadas, em organizações que realizam atividades que dificultam a formalização de procedimentos, tais como: organizações de alta tecnologia, publicidade, *design etc.*

Segundo Macintosh (1994), o sistema utilizado numa organização tanto pode ser fechado-racional como aberto-natural. Para identificar se um sistema é ou não racional, basta responder as seguintes perguntas: As metas e a missão são conhecidas? Estão disponíveis os recursos para alcançar estes fins? As tarefas estão bem compreendidas? Se todas as respostas forem “sim”, as organizações devem ser tratadas como sistemas fechados-rationais; caso contrário, teremos um sistema aberto-natural.

Em um sistema aberto-natural o número de variáveis e seu inter-relacionamento não é fixo, ou seja, possui um alto grau de incerteza. Sendo assim, deve ser flexível para se adaptar às perturbações ambientais a fim de sobreviver. Já em um sistema fechado-racional, o grau de certeza é alto, isto é, o número de variáveis e o relacionamento entre elas podem ser apreendidos e controlados de forma previsível.

3.2. Custos em Entidades de Serviços

De acordo com a Pesquisa Anual de Serviços (PAS), realizada no Brasil em 2002 pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), o setor produtor de serviços vem assumindo papel cada vez mais importante no desenvolvimento da economia, tanto do ponto de vista da geração de renda e emprego, como da substancial contribuição para a dinâmica econômica dos países, propiciando o crescimento da demanda pelas estatísticas de serviços, tradicionalmente mais precárias e rarefeitas do que as do segmento produtor de bens.

O setor de serviços, criado originalmente para auxiliar o processo de comercialização de bens, atualmente abrange as atividades comerciais, de alojamento, alimentação, transportes, correio, telecomunicações, informática, imobiliários, recreativos, culturais, desportivos, de utilidade pública, financeiros, dentre outros, perfazendo em média 58% de

participação no PIB nacional³ ao final da década de 1990, conforme demonstrado na figura vista seguir.

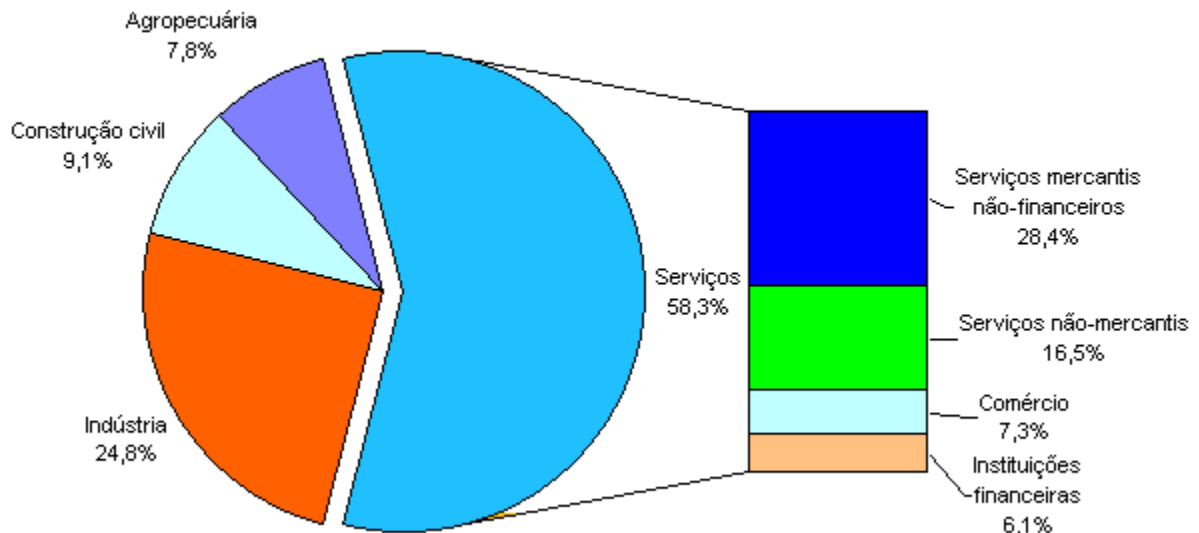


FIGURA 12: PIB Brasil – participação por atividades

Fonte: IBGE – Análise da PAS 1999

Segundo Grønroos (1995), os três principais fatores que contribuíram para o crescimento do setor nas últimas décadas são:

- declínio do volume de mão-de-obra requerido para produzir qualquer bem ou serviço;
- a procura por empresas especializadas em serviços profissionais, antes desenvolvidos na própria empresa, principalmente os serviços relacionados à tecnologia de computação e processamento da informática; e
- crescimento direto na demanda por serviços por parte dos fornecedores.

Contrastando com a sua importância no cenário mundial, a literatura contábil aplicada à indústria de serviço é bastante precária, principalmente quando se trata da mensuração dos custos. De maneira geral, os estudos sobre custos na área de serviços direcionam-se à

³ Dados extraídos do site <http://www.ibge.gov.br>, em 24/10/2004.

adaptação de técnicas usuais da indústria manufatureira, fato que pode ser desastroso em face das peculiaridades do setor de serviços, expostas adiante.

O objetivo deste item é discorrer sobre as características gerais do setor de serviços e dos custos em entidades prestadoras de serviços, apresentado aspectos gerais das principais metodologias de custeio aplicáveis à tais entidades.

3.2.1. Características do Setor de Serviços

Kotler (1994, p. 403) define serviço como “qualquer ato ou desempenho que uma parte pode oferecer a outra e que seja essencialmente intangível e não resulta na propriedade de nada. Sua produção pode estar ou não vinculada a um produto físico”. Para Fitzsimmons & Fitzsimmons (2000), serviços são idéias e conceitos, enquanto produtos são objetos. Por isso, inovações em serviços não são patenteáveis, sendo que, para se beneficiar de um serviço original, a empresa deve expandir-se com rapidez e utilizar a vantagem da preferência sobre os competidores.

Dentre as principais características das operações de serviços, Schmenner (1999) apresenta as seguintes:

- intangibilidade;
- impossibilidade de fazer estoques;
- produção e consumo fisicamente unidos;
- entrada fácil no mercado; e
- influências externas.

Nas empresas de serviços, a presença do cliente no processo altera materialmente o que é visto como produto final, ou seja, o produto a ser oferecido não é tangível e representa uma experiência a ser vivenciada pelo cliente. Isto significa que, na maioria das vezes, não é

possível testar o serviço antes da sua contratação, fato que pode ser realizado no caso de um produto tangível, antes da sua aquisição.

A simultaneidade da produção e consumo resulta na execução do serviço onde o cliente se encontra e na impossibilidade de sua estocagem. Assim, o processo de controle de qualidade deve ser contínuo, possibilitando a melhoria da qualidade antes da entrega do produto final, e as flutuações na demanda deverão estar previstas, para que um aumento ou diminuição de demanda possam ser sanados em tempo de não prejudicar a imagem da entidade no mercado. Este último fato, no caso de produtos tangíveis, seria facilmente contornado com um aumento ou redução dos itens em estoques.

Segundo Giansi & Correa (1994), administrar a produção de bens é tarefa diferente da de gerir serviços. Nas indústrias, um dos principais focos gerenciais é o controle de estoques, enquanto no setor de serviços, é o tempo de espera do cliente.

A maioria das operações de serviços requer reduzidos investimentos em capital, unidades operacionais múltiplas e desenvolvimento de tecnologia própria. Entretanto, os serviços são altamente afetados por influências externas, tais como, avanços tecnológicos, regulamentação governamental e aumentos de tarifas de serviços públicos, exigindo a permanente avaliação pelos gestores das novas necessidades do mercado.

Infere-se, pelo exposto, que as empresas prestadoras de serviços, embora façam adaptações nas técnicas encontradas no setor de manufatura, necessitam de abordagens gerenciais específicas para avaliar os seus resultados.

3.2.2. Principais Sistemas de Custeio

De acordo com Martins (2003, p. 19), um sistema de custeio, também denominado método de apropriação de custos, era extremamente simples e estruturado para servir às

empresas comerciais na Era Mercantilista. O Custo das Mercadorias Vendidas (CMV) era apurado através da conhecida equação aritmética:

$$\text{Estoques Iniciais (EI)} + \text{Compras (C)} - \text{Estoques Finais (EF)} = \text{CMV}$$

A partir da Revolução Industrial do século XVIII, iniciou-se a adaptação do modelo mercantilista para as novas necessidades de informação. E, segundo Padoveze (1997), baseado na classificação e comportamento dos custos e despesas, foram desenvolvidos, basicamente, dois métodos de custeio:

- custeio por absorção ou tradicional;
- custeio variável;

Esses métodos, considerados clássicos, apresentam como ponto comum a preocupação com a administração dos custos indiretos e possibilitam a elaboração de informações gerenciais que irão atender à necessidades diferenciadas dos gestores das organizações.

Um sistema de custeio também pode ser classificado segundo a forma de acumulação dos custos, em custeio por ordem, por processo ou misto. De acordo com Martins (2003, p. 145) “existem dois fatores que determinam o tipo de Custeio: [...] a forma de a empresa trabalhar e a conveniência contábil-administrativa”. Quanto à forma, podem-se identificar as organizações que produzem itens iguais, de forma contínua, para a venda e outras que trabalham atendendo à encomendas.

Assim, o custeio por ordem é mais adequado para entidades que operam por encomenda, contratos ou realizam uma produção específica, como, por exemplo, a construção de um edifício. Já o custeio por processo, ou por produção contínua, é mais utilizado por

entidades que se caracterizam pela produção de unidades idênticas através de estágios uniformes de produção, como por exemplo a indústria automobilística.

Segundo Horngren *et al* (2000, p. 68), “muitas empresas possuem sistemas de acumulação de custo que não são totalmente por ordem nem por processo”. Neste sentido, o custeio MISTO é um *mix* do custeio por ordem e por processo utilizado por entidades que possuem produção em série mediante encomenda ou contrato específico.

Com a evolução dos mercados e o aumento da competitividade, o diferencial de uma empresa passou a ser a qualidade da informação gerencial que produz. Assim, nas últimas décadas, novas metodologias surgiram, tais como, o Custeio ABC, o GECON, a Teoria das Restrições, o Custeio Kaizen, dentre outros, ampliando a visão e abrangência da informação sobre custos dentro de uma organização. Cabe ressaltar que este trabalho está restrito à conceituação das principais metodologias de custeio existentes na literatura, principalmente, a utilizada por empresas prestadoras de serviço, não sendo seu objeto o profundo estudo sobre as técnicas de custeio existentes na teoria contábil.

3.2.3. O Sistema de Custeio Tradicional ou por Absorção

O processo evolutivo ocorrido nas empresas da Era Mercantilista culminou com o advento da Revolução Industrial. Com o aumento dos gastos fixos, que àquela época eram quase inexistentes, e as características peculiares de um processo produtivo, a necessidade de adequação das informações contábeis passou a ser cada vez mais pertinente. Para atender a tais necessidades surgiu o sistema de custeio tradicional ou por absorção.

O método de custeio por absorção inicia-se na segregação de custo e despesa. Considera-se como custo todo o bem consumido na produção de outro bem ou serviço, e despesa todo o gasto efetuado com o objetivo de obtenção de receita. Por este método, todos

os custos incorridos no processo produtivo são distribuídos aos bens ou serviços elaborados e as despesas são alocadas ao período em que ocorrer o fato que as gerou.

De acordo com Horngren *et al* (2000, p. 20), a distribuição dos custos considera seu grau de relação com os produtos ou objetos de custo, ou seja, os custos diretos, como a mão-de-obra direta, matéria prima *etc.*, e são aqueles que podem ser identificados aos objetos de custo de maneira economicamente viável. Por outro lado, os custos indiretos, como energia elétrica, aluguel *etc.*, são aqueles que, por não possuírem uma relação objetiva e efetiva com os objetos de custo, necessitam de algum critério de alocação ou rateio.

Tal fato representa a limitação deste método: Como um único critério de rateio pode atender à diferentes tipos de custos indiretos? Tendo em vista o rateio dos custos indiretos de fabricação, a uma linha de produtos atribuem-se custos que não foram utilizados em seu benefício, ou seja, será penalizada por uma carga de custos que não é de sua responsabilidade. E ainda, como explicar aos usuários da informação que o resultado calculado por produto se altera à medida que se altere o critério de rateio utilizado?

Um critério de rateio deve possuir uma relação racional entre os custos indiretos e seus objetos de custo. Como não há forma perfeita de identificá-la, procura-se entre as diferentes opções uma que esteja adequada às características do processo de produção e melhor represente tal relação. De acordo com Martins (2003), a análise de custos fragmentada em setores da entidade que possuem atividades homogêneas pode reduzir o grau de “arbitrariedade” da alocação dos custos indiretos aos produtos. Essa análise fragmentada denomina-se departamentalização, que consiste em subdividir a entidade em , pelo menos, dois departamentos: o que modifica diretamente o produto (de produção) e o que funciona como suporte para a produção (de serviços).

Com a identificação dos custos por departamento, os custos indiretos dos departamentos de serviços são distribuídos aos de produção, de acordo com o seu grau de

utilização. Em seguida, os custos indiretos dos departamentos de produção são distribuídos aos produtos segundo critérios mais racionais.

3.2.4. O Sistema de Custeio Variável

O custeio variável somente atribui aos produtos os custos variáveis, ou seja, aqueles que dependem do volume produzido, sejam diretos ou indiretos. Os custos fixos indiretos, aqueles que não dependem do volume de atividade, são tratados como custos do período em que ocorrerem.

O custeio por absorção, para fins decisoriais, é substituído pelo custeio variável em face da própria natureza dos custos indiretos (normalmente fixos), da arbitrariedade ocasionada pela escolha de um critério de rateio e dos valores diferenciados de lucro por produto, resultantes da modificação dos critérios de rateio dos custos indiretos de fabricação.

Esta sistemática de custeio trouxe o conceito de Margem de Contribuição (MC), definida como a diferença entre receitas e o somatório de custos e despesas variáveis, que tem a faculdade de tornar visível a potencialidade de cada produto, identificando a sua contribuição unitária (Margem de Contribuição Unitária – MCU) no resultado da entidade. Tendo em vista excluir os custos e despesas fixos do seu cálculo, a análise da MC deve ser complementada com estudos que identifiquem um volume mínimo a ser produzido e vendido para que tais gastos fixos seja cobertos.

$$\text{Receita de Venda Unitária (RVU)} - \text{Custos Variáveis Unitários (CVU)} - \text{Despesas Variáveis Unitárias (DVU)} = \text{MCU}$$

Na literatura estudada, outras informações importantes podem ser obtidas no estudo do custeio variável, como a análise custo-volume-lucro que aborda o cálculo do ponto de

equilíbrio, a margem de segurança e a alavancagem operacional, que não serão objeto deste trabalho.

3.2.5. O Sistema de Custeio ABC

O Custeio Baseado em Atividades, também conhecido pela sigla em inglês ABC (*Activity-Based Costing*), é definido por Nakagawa (2001, p. 40) como “uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa”. E Player & Lacerda (2000, p. 24) complementa: “o ABC reconhece os relacionamentos de causa entre os geradores de custo e as atividades”.

Segundo Ansari (1997, p. 25), “custeando as atividades, pode-se compreender a maneira pela qual os recursos utilizados pela organização são manipulados, o que permite representar uma relação de causa-efeito entre as atividades e os recursos utilizados”. Já por Pamplona (1997), a técnica do ABC pode ser facilmente compreendida sob o ponto de vista do objeto de custo: os objetos são elaborados pelas atividades que, por sua vez, consomem recursos, gerando custos.

Como objeto de custo entende-se que é tudo aquilo que se deseja mensurar o custo, podendo ser um produto, linha de produto, serviço, cliente, segmento de clientes, canais de distribuição ou qualquer outro item de interesse da administração. E como atividade, de acordo com Martins (2003, p. 93), “uma ação que utiliza recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços. É composta por um conjunto de tarefas necessárias ao seu desempenho”.

Assim, pode-se concluir que o Custeio ABC estuda o consumo de recursos pelas atividades realizadas pela entidade e a forma de distribuição destes custos aos seus produtos

e/ou serviços, denominados objetos de custo. O custo do objeto é a parcela do custo correspondente às atividades que participam da sua produção.

As fases de implantação do Custeio ABC podem ser assim resumidas:

- 1) identificação das atividades relevantes;
- 2) atribuição dos custos às atividades; e
- 3) distribuição dos custos das atividades aos objetos de custo.

Em face da impossibilidade de mapear todas as tarefas desenvolvidas pela entidade, somente as atividades mais relevantes deverão ser consideradas, ressaltando-se que um número excessivo de atividades pode inviabilizar a apuração do custo dentro de um prazo oportuno. Nakagawa (2001, p. 71) apresenta cinco etapas para definir a forma de coleta de informações que irá subsidiar a análise e seleção das atividades a serem utilizadas no custeio ABC, a saber:

- 1) Observação: visita a um ou mais departamentos ou órgãos pertencente à entidade analisada;
- 2) Registros de tempos: busca de registros de tempos relacionados a mão-de obra, direta e indireta. Caso estes não existam, será necessário elaborar um registro de tempo para as atividades que se deseja analisar;
- 3) Questionários: questões elaboradas que envolvam detalhes das tarefas desempenhadas pelos funcionários a serem entrevistados, ensejando respostas mais elaboradas por se tratar de uma informação escrita;
- 4) Storyboards: reunião com um grupo de pessoas que desempenham atividades afins; e
- 5) Entrevistas: reuniões individuais com as pessoas envolvidas na análise.

A atribuição dos custos às atividades e/ou aos objetos de custo é realizada por intermédio de direcionadores de custo, também denominados *cost drivers*. Nakagawa (2001, p. 67) afirma que “o grande desafio será sempre o da escolha dos vetores ou direcionadores de custos (*cost driver*)” e o define como “o evento ou fator causal que influencia o nível e o desempenho de atividades e o consumo resultante de recursos, representando uma transação que determina a quantidade de trabalho, e não a duração, e, através dela, o custo de uma atividade”.

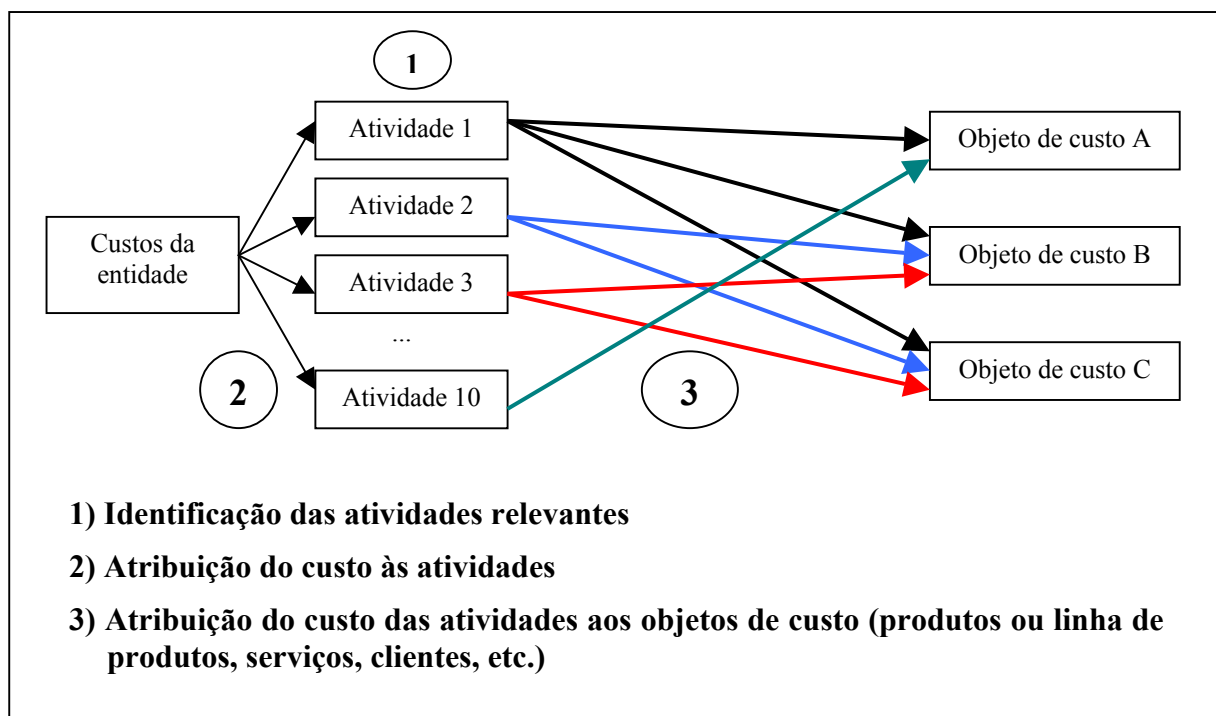


FIGURA 13: Resumo das fases de implantação do ABC em uma entidade

Fonte: autora

3.2.6. Sistemas de Custeio Aplicado ao Setor de Serviços

A atual atmosfera econômica fez com que as empresas de serviços sentissem necessidade de conhecer, controlar e gerenciar os custos com eficácia. Para se tornarem competitivas e atenderem as necessidades impostas pelo mercado, as empresas de serviços passaram a adotar diversas ferramentas utilizadas com sucesso na área de manufatura.

Conceitualmente, o custeio de objetos não caracterizados como produtos é idêntico à técnica de custeio de produtos. As decisões mais importantes estão em definir os objetos e especificar os geradores dos custos. Tanto nas organizações de serviços como nas industriais, a questão é produzir informações que auxiliem na tomada de decisão em organizações cada vez mais complexas e diversificadas.

Usualmente, o termo produto aplica-se ao enfoque de um bem de fabricação. Por outro lado, os produtos manufaturados das indústrias podem ser entendidos como serviços prestados sob forma de produtos. Assim, o entendimento de que as áreas de serviços funcionam como se fossem uma fábrica permite vislumbrar a aplicação, nas empresas de serviços, de técnicas e metodologias de trabalho que foram bem sucedidas nas empresas de manufatura.

Contrastando com a importância dos serviços na atividade econômica, são encontrados na literatura poucos estudos sobre sistemas de apuração de custos nas empresas prestadoras de serviços.

3.2.7. A Aplicação do ABC em Empresas de Serviços

De acordo com Kaplan & Cooper (1998), durante décadas a falta de informações precisas sobre produtos e clientes não foi uma preocupação para os gerentes de empresas de serviços, pois o mercado não era competitivo e com isso eles não sofriam pressões para reduzir custos, melhorar a qualidade e a eficiência das operações, lançar novos produtos lucrativos ou eliminar produtos e serviços que causassem prejuízos. Atualmente, o ambiente competitivo para a maioria das empresas de serviços tornou-se tão desafiador e exigente quanto o das empresas de produção.

Como a maioria das empresas de serviços não possuía um sistema de custeio eficaz, o ABC surgiu como mais uma ferramenta para as decisões gerenciais e estratégicas, através da qual as companhias identificam as relações entre recursos disponíveis e consumidos,

atividades/processos, serviços/produtos e clientes e assim, cortam desperdícios, melhoram serviços, avaliam iniciativas de qualidade e as impulsionam para o melhoramento contínuo. Uma organização de serviços que implanta o ABC deve estar voltada para o mercado e, focada na qualidade, para saber se os serviços produzidos são considerados como valor agregado pelo cliente.

Segundo o mesmo autor, a construção de um modelo ABC em uma empresa de serviços é praticamente idêntica à de uma empresa de manufatura. E, ainda, sabe-se que as empresas de serviços possuem as mesmas questões gerenciais das indústrias que buscam melhorias contínuas de qualidade e redução de custos.

Para Player & Lacerda (2000), o uso crescente do ABC nas empresas de serviços está derrubando o mito de que uma visão refinada dos custos é de interesse apenas do setor industrial ou da fabricação. Já Fama (1999) reconhece que o sistema de custeio ABC, para custos não fabris, permite o entendimento de como gerenciar as linhas de serviços, melhorar processos de organização, analisar possibilidade de otimização de custos nas atividades de valor elevado, focar melhoria contínua dos custos de processos e utilizar as abordagens de custos por atividade e por processo para efeito de *benchmarking* com outras empresas similares.

Ainda segundo o referido autor, as empresas de serviços, ao implantarem o ABC, devem estar cientes de que:

- clientes exigem serviços que, freqüentemente, aumentam as despesas empresariais sem um aumento correspondente na receita, sendo fundamental que se entendam os custos e as atividades envolvidas no serviço, para melhor gerenciá-los;
- o uso efetivo de informação da lucratividade por cliente, aumenta a capacidade da empresa de melhorar seu relacionamento com esse cliente e de, conseqüentemente, consolidar uma relação cada vez mais rentável e duradoura;

- a estrutura de custo varia de acordo com a linha de negócio da organização se voltada para serviço profissional (consultor, advogado, contador *etc.*) ou outros serviços (transporte, bancos, hotéis, restaurantes *etc.*).
- os custos indiretos devem ser divididos em centros de custos homogêneos;
- na maioria dessas empresas, o principal custo são os salários;
- hierarquizar as atividades em níveis de unidade, lotes, sustentação de produtos e sustentação de instalações favorece uma análise mais apropriada do consumo dos recursos pelas atividades e de como estas são utilizadas pelos serviços;
- em empresas cujo trabalhador desempenha suas tarefas em atividades múltiplas, fica difícil de se controlar o tempo dedicado para uma atividade específica;
- o tempo de atividade varia por linha de produto e segmento de cliente, assim, o uso do custo médio de atividade para calcular o custo do produto, pode levar a conclusões incorretas;
- a base para levar as atividades aos serviços é o tempo, e assim, desenvolver um estudo do tempo é fundamental; e
- a divisão das atividades não deve chegar a um nível muito baixo pois o custo para gerenciá-las pode se tornar muito alto e, conseqüentemente, inviável.

3.2.8. Custos Conjuntos X Custos Exclusivos

Schmenner (1986, p. 21) segrega em quatro os tipos de empresas de serviço, de acordo com o grau de interação com o cliente e customização dos produtos/serviços e com o grau de utilização de mão-de-obra, conforme a figura a seguir apresentada:

Grau de interação e customização		Grau de utilização de mão de obra
Baixo	Alto	
Indústria de serviços: - Hotéis - Recreação	Loja de serviços: - Hospitais - Oficinas mecânicas	Baixo
Serviços de massa: - Escolas - Bancos comerciais	Serviços profissionais: - Consultorias - Arquitetos	Alto

FIGURA 14: Empresas de Serviço e o grau de Customização e Utilização de Mão-de-obra
 Fonte: Adaptado de Schmenner (1986, p. 25)

Cada grupo possui características específicas que devem ser consideradas pela administração de modo a assegurar-lhe a permanência no mercado. Explorar adequadamente tais características e buscar inovações e mudanças estratégicas são considerados pelo referido autor desafios a serem alcançados pela organização:

- para as entidades com baixo grau de interação e customização: maiores investimentos em marketing, rígida hierarquia e gerência, com grande padronização das operações. Do outro lado estão as que possuem alta interação e customização: controle de custos, rígido controle de qualidade, interferência do consumidor no processo produtivo, maior controle do gerenciamento do sistema de entrega, obter a lealdade do funcionário, hierarquia “*flag*”.
- para as que se classificam com alta intensidade de mão-de-obra: volume elevado de contratações, necessidade de treinamentos, métodos de controle, busca do bem estar do funcionário, logística, unidades de negócio. Na outra ponta se situam as organizações que possuem baixa intensidade de mão-de-obra: avanços tecnológicos, gerenciamento da demanda, logística.

Dearden (1978) utiliza uma abordagem diferente e bastante adequada à indústria de serviço que é a segregação dos custos em exclusivos e conjuntos. Custos exclusivos são aqueles que podem ser atribuídos exclusivamente ao objeto de custo, ou seja, aqueles que podem ser eliminados se o objeto de custo fosse eliminado. Custos conjuntos são os demais custos que não sofrem o efeito do processo produtivo.

Esta abordagem proporciona tanto a análise de rentabilidade da organização, de forma geral, quanto das suas unidades de negócio, linhas de produtos e de cada produto individualmente, através da análise de cada nível da organização, conforme os seguintes passos:

- 1) identificar quais custos da organização são exclusivos às unidades de negócio (objeto de custo 1);
- 2) partindo da análise de cada unidade de negócio, segregar os custos exclusivos e conjuntos de cada linha de produção (objeto de custo 2);
- 3) a diferença entre os custos exclusivos totais das unidades de negócio e o dos custos exclusivos de cada linha de produto é conjunta, e não será atribuída ao produto.

Uma das críticas a esse método é a não alocação dos custos conjuntos aos objetos de custo. Nesse caso, para que todos os custos sejam cobertos, torna-se necessário analisar um nível de produtividade que cubra tais custos. O objetivo desse método é produzir informações que possuem relevância econômica, e não meramente números e estatísticas.

3.3. A Administração Pública

Segundo Meirelles (1984), Administração Pública é todo o aparelhamento do Estado, preordenado para a realização de seus serviços, visando a satisfação das necessidades coletivas. E Jezé *apud* Kohama (2001, p. 31) complementa ao afirmar que “o fim do Estado é organizar e fazer funcionar os serviços públicos”.

Sendo assim, conclui-se que o Estado é um grande prestador de serviços, responsável por organizar e, em alguns casos, executar as atividades que visam atender as necessidades da comunidade e à manutenção do bem-estar social.

Neste sentido, para exercer ou colocar à disposição da comunidade um conjunto de atividades e bens visando o bem-estar coletivo, o Estado distribui-se em três funções essenciais, dispostas em forma de poderes: função normativa ou legislativa, administrativa ou executiva e judicial. Conforme o art. 2 da Constituição Federal (CF) de 1988, “são poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”. E adita em seu art. 60, § 4º, inciso III: “não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: a separação dos poderes;”

No que tange ao campo de atuação, a Administração Pública brasileira divide-se em: administração direta ou centralizada e indireta ou descentralizada. Kohama (2001, p. 36) define a Administração direta como sendo “aquela que se encontra integrada e diretamente ligada, na estrutura organizacional, ao chefe do Poder Executivo”. São exemplos de administração direta serviços integrados à Presidência da República e aos Ministérios; no âmbito estadual, ao Gabinete do Governador e às Secretarias de Estado; e, no municipal, estrutura semelhante à anterior. Já a administração indireta, “é aquela atividade administrativa, caracterizada como serviço público ou de interesse público, transferida ou deslocada do Estado, para outra entidade por ele criada ou cuja criação é por ele autorizada”.

São exemplos de administração indireta as autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações.

Existem semelhanças entre a administração pública e a privada, entretanto, a diferença entre ambas consiste na liberdade dos gestores no setor privado, por lhes ser lícito praticar qualquer ato que a lei não proíba. Na área governamental, é permitido fazer apenas o que a lei autoriza.

Conclui-se, assim, que a Administração Pública possui peculiaridades, por ser regida por uma série de princípios e leis que delineiam as ações dos gestores públicos e os limites de sua atuação.

Cabe ressaltar que não é objeto deste trabalho o estudo profundo das características da Administração Pública e da contabilidade aplicada a entidades que a integram, e sim, proporcionar a contextualização do tema, facilitando ao leitor o entendimento de algumas terminologias apresentadas no estudo de caso.

3.3.1. Contabilidade Pública: Conceitos, Definições e Campo de Aplicação

O dicionário de Termos de Contabilidade (2001) define Contabilidade Pública como “ramo da Contabilidade Geral aplicada às entidades de direito público interno”. Entidades de direito público entende-se a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e suas autarquias, fundações públicas e empresas públicas, além das entidades públicas integrantes da estrutura da Administração e sujeitas ao seu controle.

Todavia, Piscitelli *et al* (1999, p. 21) ressalta que “a aplicação dos recursos públicos, provenientes do Tesouro, ainda que de diferentes fontes, se faz dentro de uma programação específica e está sujeita a controles formais, obrigatórios, dos sistemas de controle interno e externo”.

Observa-se assim que a Contabilidade Pública, embora sub-área da Contabilidade Geral sofre o impacto das limitações legais e dos princípios que regem a Administração Pública, diferenciando-se daquela, como se vê no quadro de Silva (2000), reproduzido a seguir.

	Contabilidade Geral	Contabilidade Governamental
Campo de investigação	Verifica todos os fatos administrativos e registra-os segundo o princípio da competência tanto para as receitas como para as despesas.	Verifica todos os fatos administrativo e registra-os segundo o princípio de realização para as receitas e de competência para as despesas.
Objetivos	Determinar o resultado do exercício (lucro ou prejuízo).	Determinar o resultado da gestão (superávit ou déficit).
	Controle das operações	Controle das operações
	Prestação de contas ao conselho de administração e aos acionistas.	Prestação de contas ao poder Legislativo e à população.
	Tomada de decisão da empresa.	Tomada de decisão do governo.
Natureza dos dados relevantes	Controle orçamentário com metas pré-estabelecidas.	Controle orçamentário apenas financeiro.
	Releva custos e resultados mais de acordo com a natureza das despesas: aluguel, salários <i>etc.</i>	Releva custos e resultados mais de acordo com a função das despesas: legislativa, judiciária, saúde <i>etc.</i>
	Releva dados históricos, mas evidencia as demonstrações contábeis em valores de moeda constante.	Releva dados históricos e pré-determinados (orçamento), mas não apresenta nenhuma das demonstrações com os efeitos da inflação.
	Contas financeiras e patrimoniais registradas em um só sistema.	Contas financeiras e patrimoniais registradas em dois sistemas durante o exercício, embora integradas no final do exercício.
Natureza dos dados relevantes	Todos os ativos e passivos são necessariamente evidenciados nas demonstrações	Os bens de uso comum do povo, alguns valores a receber e passivos sem dotação orçamentária não são evidenciados nas demonstrações.

QUADRO 5: Principais características da contabilidade geral e contabilidade governamental

Fonte: Silva (2000, p. 196)

A Contabilidade Governamental, regulamentada pela lei 4.320 de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, e inserida na Constituição Federal de 1988, é responsável por registrar a previsão da receita e a fixação da despesa estabelecidas no Orçamento Público aprovado para cada exercício, assim como escriturar a execução orçamentária da receita e da despesa, comparar a previsão e a sua realização, controlar as operações de crédito, a dívida ativa e as contas a pagar e receber e evidenciar o valor do patrimônio e suas variações.

Diferentemente do que ocorre nas entidades privadas, o orçamento público é um demonstrativo obrigatório, padronizado nas três esferas da Administração Pública e somente é validado após a sua aprovação pelo Poder Legislativo ou Executivo, quando tratar de programas ou dispêndios globais que não necessitam de recursos do Tesouro Nacional.

Em relação ao Plano de Contas utilizado, segundo o *caput* do art. 132 do decreto n.º 93.872, de 23/12/86, “o órgão central de contabilidade da União estabelecerá o plano de contas único e a padronização dos registros contábeis para os órgãos da administração federal centralizada”.

No que se refere ao campo de investigação e seus objetivos, a contabilidade empresarial possui como função principal prover o usuário de informações úteis para a tomada de decisão, através da organização e do controle dos eventos econômicos gerados pela entidade. Nesta mesma direção, a contabilidade pública busca estudar e praticar o controle dos atos e fatos administrativos que ocorrem na área governamental, tendo como principal usuário de suas informações o Governo.

Entretanto, quando se analisa o regime contábil, a contabilidade pública adota o regime misto, segundo o art. 35 da Lei 4.320/64, ou seja, para o registro das despesas, o regime de competência (registro no momento da ocorrência do fato gerador) e para o

reconhecimento das receitas, o regime de caixa (registro das receitas arrecadadas, ou seja, quando do ingresso de recursos financeiros). No caso das receitas, tal denominação legal interfere no Princípio da Competência, pois determina que as receitas devem ser registradas quando de sua realização, ou seja, no momento da transferência do bem ou serviço a terceiros e do pagamento ou compromisso de pagamento referente a esse bem ou serviço.

Pires (2002, p. 228) justifica a contradição da lei ao supor que o legislador “queria, apenas, atingir as receitas e despesas que poderiam afetar o orçamento e não a situação patrimonial que deverá ser norteadada pelo Princípio da Competência”. Já Piscitelli et al (1999, p. 27) atribui à Contabilidade Pública um caráter “conservador”, ao não discordar do referido artigo da lei e afirmar que “é possível que a tradição cultural brasileira não confira a atuação do Estado em relação aos inadimplentes e sonegadores a necessária credibilidade a ponto de incorporar a seu patrimônio os direitos inerentes ao exercício de seu poder de polícia”. Dadas as proposições opostas dos autores citados, pode-se perceber que este assunto não inspira consenso entre os estudiosos e não será objeto desta pesquisa.

Em última análise, a evidenciação do patrimônio e o sistema de contas também apresentam diferenças significativas: a contabilidade empresarial registra todos os ativos e passivos nas demonstrações contábeis e utiliza um único sistema de registro de transações. Já a contabilidade pública não registra os bens de domínio público, ou seja, aqueles destinados ao uso do público (como rios, lagos, estradas, ruas *etc.*), somente reconhece a depreciação dos bens móveis e imóveis quando de sua baixa e utiliza quatro sistemas de registros paralelos, o orçamentário, o financeiro, o patrimonial e o de compensação ou compensado, detalhados a seguir:

- Sistema orçamentário: registra os itens constantes na lei do orçamento, ou seja, controla a posição orçamentária das receitas e despesas;

- Sistema financeiro: controla as entradas e saídas de recursos, ou seja, registra recebimentos e pagamentos, tanto orçamentários como extra-orçamentários;
- Sistema patrimonial: registra os bens de caráter permanente e todo o movimento ocasionado pelos fatos permutativos de receita e despesa que geram lançamentos nas mutações patrimoniais; e
- Sistema compensado: registra e movimenta contas que representam direitos e obrigações em potencial, geralmente decorrentes de contratos, convênios ou ajustes. Apesar de serem controladas separadamente, as contas do sistema de compensação terão seus saldos integrados ao balanço do sistema patrimonial no final do exercício.

3.3.2. Orçamento Público

A figura do Orçamento na Administração Pública é histórica e está relacionada diretamente ao desenvolvimento dos princípios democráticos, à soberania popular, ao planejamento da arrecadação de tributos e à capacidade de pagamento da população. Silva (2000, p. 33) verificou que, na Inglaterra do século XVII, foi estabelecida a obrigatoriedade de constar na “Lei do Parlamento” qualquer pagamento, doação, empréstimo ou caridade que fossem impostos à população. Já na França do século XVIII, consagrou-se o princípio de que “nenhum imposto pode ser cobrado sem o consentimento da nação”.

No Brasil, a primeira menção de orçamento foi feita na Constituição de 1824, que abordava apenas a atribuição dos Ministros de orçar as despesas e rendas públicas dos seus ministérios e submetê-las à Câmara dos Deputados, responsável por fixar as despesas anuais e repartir a contribuição interna. Na Constituição de 1934, estabeleceu-se como atribuição do Poder Executivo preparar o orçamento para que este fosse aprovado pelo Poder Legislativo e separaram-se as despesas em fixas e variáveis, sendo que, após a fixação anual das despesas, a

primeira não poderia ser alterada senão em virtude de lei anterior e a segunda deveria submeter-se a rigorosa especialização.

O orçamento público moderno é norteado pela lei 4.320/64 e foi definido por Estupiñan *apud* Kohama (2001, p. 64) como “o processo pelo qual se elabora, expressa, executa e avalia o nível de cumprimento da quase totalidade do programa de governo, para cada período orçamentário. É um instrumento de governo, de administração e de efetivação e execução dos planos gerais de desenvolvimento sócio-econômico”. Semelhante ao que ocorre na iniciativa privada, o orçamento público reflete o planejamento das ações governamentais para o período escolhido, pois possui a estimativa de receita e a fixação das despesas de acordo com as suas finalidades.

Essa característica de orçamento classifica-o como orçamento-programa, que surgiu em 1959 após estudos técnicos da Organizações das Nações Unidas (ONU) e busca definir ações prioritárias de aplicação dos recursos públicos, ou seja, segregar os gastos públicos de acordo com uma programação de curto (um ano) e médio (quatro ou cinco anos) prazos, compatibilizando-os com os recursos disponíveis.

Segundo Pires (2002, p. 73), são características básicas de um orçamento programa:

- Recursos orçamentários necessários para atingir objetivos e metas;
- Instrumento de planejamento que permite acompanhar, avaliar e controlar a execução dos programas governamentais;
- Fixação de metas para as receitas e despesas com o fim de atender às necessidades econômicas e sociais da população;
- Identificação dos meios ou insumos (pessoal, material, equipamentos, serviços *etc.*) necessários para obtenção dos resultados; e
- Principal critério de classificação – funcional – programática.

De acordo com o art. 24 da Constituição Federal de 1988, cabe à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar sobre direito financeiro e orçamento, limitando-se a União ao estabelecimento de normas gerais, não excluindo a competência suplementar dos Estados. Sendo assim, prazos e demais características do processo de elaboração e encaminhamento da proposta orçamentária constam da lei 4.320/64 e da Constituição Federal e das estaduais, bem como da Lei Orgânica Municipal, cada qual atendendo à sua esfera de administração.

No âmbito federal, foco deste trabalho, o processo de “Planejamento-Orçamento” foi contemplado pela CF de 1988 em seu artigo 165 e consiste no Plano Plurianual (PPA), na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e na Lei de Orçamentos Anuais (LOA), detalhados a seguir.

O Plano Plurianual é um planejamento de médio prazo instituído por lei que tem a duração de quatro anos, coincidindo com o mandato presidencial. De acordo com a CF de 1988 em seu art. 165 §1º, “a lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras dela decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada” O PPA é elaborado pelo Poder Executivo e encaminhado ao Legislativo até 31 de agosto do primeiro ano do mandato do governante, para que seja aprovado até 31 de dezembro do mesmo exercício, entrando em vigor no ano seguinte.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias tem a finalidade de nortear a elaboração dos orçamentos anuais (fiscal, de investimento das empresas e da seguridade social), de forma a adequá-los às diretrizes, objetivos e metas da administração pública estabelecidas no PPA. No que se refere aos prazos de encaminhamento e aprovação desta lei, a CF de 1988 determinou que deveriam ser definidos em lei complementar e, caso esta ainda não estivesse em vigor, deveria ser seguido o disposto no art. 35 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que determina que a LDO deverá ser elaborada e encaminhada pelo Poder Executivo ao

Legislativo até 15 de abril de cada ano, para que seja aprovada até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa. Cabe ressaltar que a LDO regulará a Lei Orçamentária Anual do período seguinte, sendo assim, a antecedência em sua preparação proporciona um prazo maior para que seu conteúdo seja discutido e se adeqüe às prioridades do governo e ao PPA.

Segundo Pires (2002, p. 104), “a Lei Orçamentária Anual é o instrumento de planejamento utilizado pelo governo para gerenciar as receitas e despesas públicas em cada exercício financeiro”. A LOA é o plano de curto prazo que autoriza a execução dos itens constantes no orçamento. A CF de 1988, art. 165 §5º estabelece que a LOA compreenderá:

- O orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;
- O orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; e
- O orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

As unidades que compõem a Administração Pública brasileira formam a estrutura hierárquica responsável pelo ciclo orçamentário, desde a elaboração até a execução orçamentária, que pode ser resumida conforme quadro 6.

ESTRUTURA HIERÁRQUICA	ATRIBUIÇÕES
Poder Legislativo	Aprova as leis orçamentárias.
Poder Executivo	Recebe a proposta orçamentária do órgão central de planejamento, transforma em projeto de lei e encaminha-o ao Poder Legislativo para que seja aprovado.
Órgão Central de Planejamento	Estabelece as diretrizes dos gastos governamentais para o período e consolida as propostas orçamentárias dos órgãos setoriais de orçamento.
Órgãos Setoriais de Orçamento	Traduzem as diretrizes estabelecidas ao nível setorial e consolida as propostas orçamentárias das UO's.
Unidades Orçamentárias (UO)	Elaboram propostas parciais com base nas respectivas diretrizes do seu setor e consolida as propostas das UA's.
Unidades Administrativas (UA)	Baseando-se nas propostas parciais das UO's, estabelecem os objetivos concretos para o período considerado, bem como o cálculo dos recursos humanos, materiais e financeiros necessários à sua realização.

QUADRO 6: Resumo da estrutura hierárquica do ciclo orçamentário

Fonte: Autora

3.3.3. Receitas

Na Contabilidade Geral, a receita pode ser expressa como o ingresso de recursos provenientes da atividade fim de uma empresa e da alienação de ativos financeiros ou outros itens patrimoniais pelo valor superior ao registrado na contabilidade. No caso da Administração Pública, porém, consideram-se receita os recursos recolhidos aos cofres públicos, com fonte e fatos geradores próprios derivados do direito de arrecadação do Estado, seja em virtude de leis, contratos *etc.*, que integrem o patrimônio público sem gerar obrigações de ressarcimentos futuros. A sua utilização está relacionada ao custeio de diferentes setores da Administração, conforme item 3.3.5.

No entanto, Machado Jr. (2001, p. 28) segrega as receitas em dois grupos, *lato sensu* e *stricto sensu*, evidenciando, assim, que as receitas provenientes de operações de crédito e

outras das quais, por exemplo, possam surgir obrigações com terceiros, e até alienações de bens, não serão consideradas receitas públicas em seu sentido restrito, conforme a descrição abaixo:

- a) em sentido lato, como um conjunto de entradas financeiras no Patrimônio, oriundas de fontes diversificadas, conquanto possam existir reivindicações de terceiros sobre alguns desses valores; b) em sentido restrito, como um conjunto de recursos financeiros obtidos de fontes próprias e permanentes, que integram o Patrimônio na qualidade de elemento novo, que produzem-lhe acréscimos financeiros, sem contudo gerar obrigações, reservas ou reivindicações de terceiros.

A classificação das receitas varia de acordo com o autor estudado, entretanto, neste trabalho somente se utiliza o enfoque da lei 4.320/64 para as três esferas da Administração, que segrega os tipos de receita em orçamentária e extra-orçamentária.

A receita orçamentária é a está prevista no orçamento (LOA), de propriedade da entidade governamental que a ela fará *jus*, ou seja, poderá utilizá-la de acordo com o que determina a LOA, e está subdividida em duas categorias econômicas: receitas correntes e receitas de capital, conforme quadro abaixo.

RECEITAS CORRENTES	RECEITAS DE CAPITAL
<ul style="list-style-type: none"> - Tributária; - De Contribuições; - Patrimonial; - Agropecuária; - Industrial; - De Serviços; - Transferências Correntes; e - Outras Receitas Correntes. 	<ul style="list-style-type: none"> - Operações de Crédito; - Alienação de bens; - Amortização de Empréstimos; - Transferências de Capital; e - Outras Receitas de Capital.

QUADRO 7: Resumo da classificação das Receitas Orçamentárias segundo a LOA

Fonte: Autora

As receitas correntes são os recursos que ingressam na Administração Pública derivados de fatos modificativos aumentativos, ou seja, que aumentam o ativo sem a sua concomitante redução ou aumento do passivo. As receitas de capital referem-se a fatos permutativos ou mutações patrimoniais, ou seja, aumentam um item do ativo e reduzem outro item do mesmo grupo ou aumentam o passivo.

O código orçamentário da receita é composto de seis agrupamentos que possibilitam um grau de detalhamento maior na discriminação da receita, de acordo com o Anexo 3 da Lei 4.320/64, Portaria Interministerial n.º 163 de 04 de maio de 2001 e alterações, sendo resumido da seguinte forma:

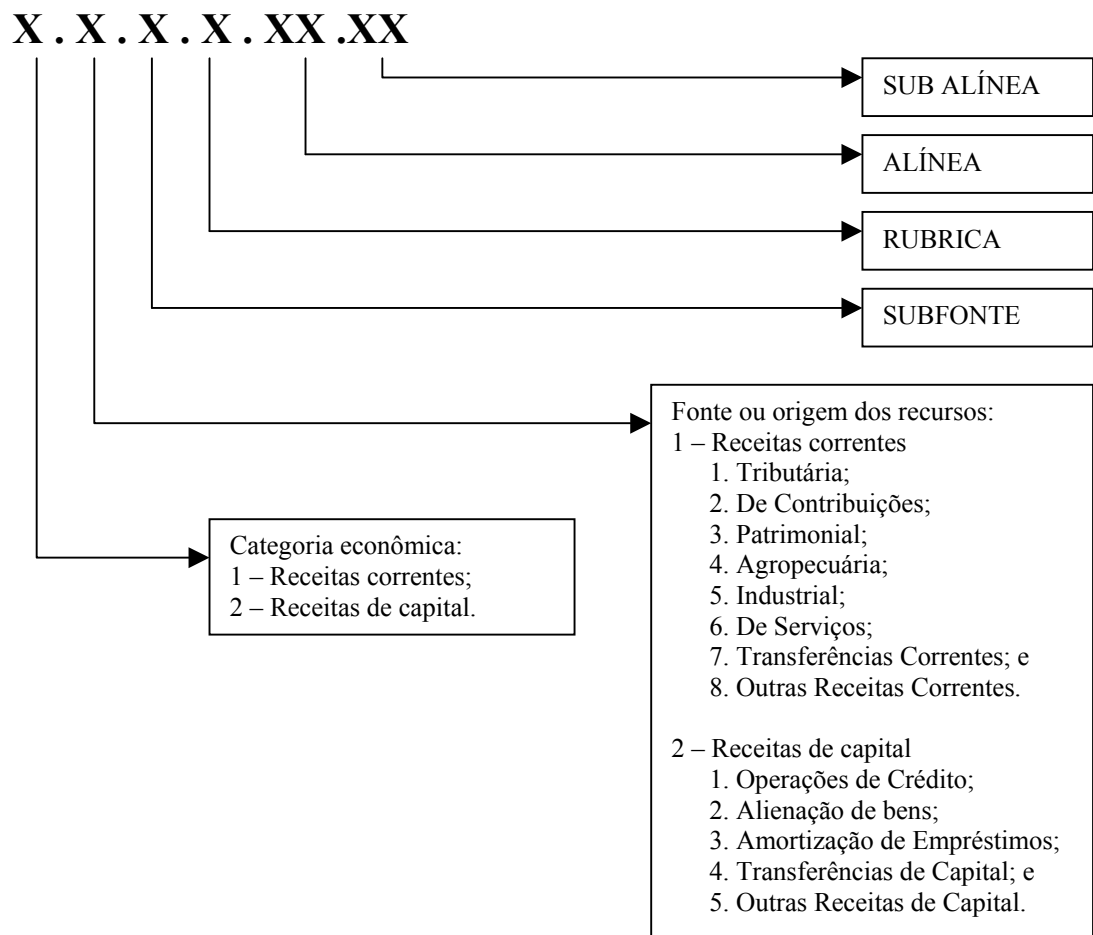


FIGURA 15: Classificação e codificação orçamentária da Receita Pública

Fonte: Adaptado de Pires (2002, p. 130)

O detalhamento dos códigos que compõem a subfonte, rubrica, alínea e sub-alínea consta do anexo 3 da Lei 4.320/64 e não serão abordados por este trabalho. Assim, segundo essa codificação, temos o exemplo do código 1.1.1.3.02.01, que significa Receita corrente (1), tributária (1), referente à impostos (1), do tipo sobre produção e circulação de mercadorias (3), especificamente o ICMS (02) e parte destinada ao Estado (01).

A receita extra-orçamentária é aquela que não está prevista no orçamento e compreende os recolhimentos efetuados aos cofres públicos que serão restituíveis no futuro, ou seja, a entidade governamental atua como depositário ou agente passivo de obrigação. São exemplos de receita extra-orçamentária as cauções, as fianças, as consignações, operações de crédito por antecipação de receita *etc.*

Da sua previsão até o efetivo recebimento, a receita pública segue uma seqüência de ações percorridas pelos órgãos encarregados de executá-las, denominadas estágios. O Código de Contabilidade Pública, representado pelo Decreto Federal n.º 15.783 de 08 de novembro de 1922, dispõe que a receita percorre três estágios: fixação (estimativa, discussão e aprovação), arrecadação e recolhimento. Entretanto, a lei 4.320/64 prevê que são quatro os estágios da receita, a saber:

- **Previsão:** é a perspectiva de receita originada dos estudos realizados antes da LOA. Nesse momento, aplicam-se métodos específicos de estimativas que serão responsáveis pela expectativa de arrecadação do período e servirão de base para a elaboração do orçamento;
- **Lançamento:** é o ato administrativo que visa identificar o contribuinte ou devedor e os valores a arrecadar, ou seja, verifica-se a procedência do crédito e inscreve-se o débito do contribuinte;
- **Arrecadação:** é o recebimento efetivo da receita pelo arrecadador, podendo ser realizado por diversas entidades, como por exemplo, os bancos; e

- Recolhimento: é a entrega dos valores recebidos aos cofres do órgão arrecadador.

3.3.4. Despesas e Custos

A despesa é o consumo ou utilização de bens e serviços no processo de obtenção de receita. O seu reconhecimento pela contabilidade está diretamente relacionado à ocorrência do fato que a gerou, independente do seu pagamento. Ao contrário da iniciativa privada, a Administração Pública considera despesa os desembolsos efetuados pela entidade governamental para o fornecimento de serviços públicos que visam o bem-estar comum. Cabe ressaltar que tais desembolsos devem estar previstos na lei orçamentária, que, neste caso, representa a autorização do legislativo para gastos relacionados com as várias atribuições e funções governamentais.

No entanto, Silva (2000, p. 114) destaca a importância em distinguir a despesa em sentido restrito, gastos fixados na LOA destinados à execução dos serviços públicos, da despesa em sentido geral, desembolsos relativos à restituição de valores recebidos anteriormente (receitas *lato sensu*, conforme descrito no item 3.3.4), ressaltando que esta última representa uma simples saída de caixa, sem afetar o patrimônio.

Do mesmo modo que as receitas, a classificação da despesa possui diferentes enfoques segundo a literatura estudada, sendo assim, será utilizado o disposto na lei 4.320/64, que segrega a despesa pública em dois grupos denominados despesas orçamentária e extra-orçamentária.

A despesa orçamentária é a prevista no orçamento (LOA) e que não pode ser realizada sem um crédito orçamentário correspondente. Pires (2002, p. 140) ressalta que nem todos os fatos representativos de saída de recursos são despesas orçamentárias, “exceto as devoluções de depósitos de terceiros (cauções, depósitos judiciais para recursos *etc.*), das operações de crédito por antecipação de receita orçamentária e os pagamentos de passivos financeiros do

exercício anterior (restos a pagar), que pertencem à classificação de despesas extra-orçamentárias”. O art. 12 da lei 4.320/64 determina que a despesa orçamentária está subdividida em duas categorias econômicas: despesas correntes e despesas de capital, conforme quadro abaixo apresentado:

DESPESAS CORRENTES	DESPESAS DE CAPITAL
<ul style="list-style-type: none"> ▪ De Custeio: <ul style="list-style-type: none"> - Pessoal civil e militar; - Material de consumo; - Serviços de terceiros; e - Encargos diversos. ▪ Transferências correntes: <ul style="list-style-type: none"> - Subvenções sociais e econômicas; - Inativos; e - Pensionistas. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Investimentos: <ul style="list-style-type: none"> - Obras públicas; - Serviços em regime de programação especial; - Equipamentos, instalações; - Material permanente; e - Participação em constituição ou aumento de capital de empresas ou entidades industriais e agrícolas. ▪ Inversões financeiras: <ul style="list-style-type: none"> - Aquisição de imóveis; - Participação em constituição ou aumento de capital de empresas ou entidades comerciais ou financeiras; - Constituição de fundos rotativos; e - Concessão de empréstimos. ▪ Transferências de capital: <ul style="list-style-type: none"> - Amortização da dívida pública; - Auxílio p/ obras públicas; - Auxílio p/ equipamentos e instalações; e - Auxílio p/ inversões financeiras.

QUADRO 8: Resumo da classificação das Despesas Orçamentárias segundo a LOA

Fonte: Autora

Entretanto, no âmbito federal a partir de 1990, por imposição da LOA, esta classificação foi alterada. Foi editada a Portaria Interministerial nº 163 de 4 de maio de 2001, que consolidou a alteração e classificou as despesas em categorias (corrente e de capital),

grupo de despesas (pessoal e encargos sociais, juros e encargos da dívida interna externa, outras despesas correntes, investimentos, inversões financeiras, amortização da dívida interna e externa e outras despesas de capital), modalidade de aplicação (aplicações diretas ou transferências) e elementos de despesas (tabela contendo em torno de 99 elementos), sendo resumida da seguinte forma:

X . X . XX . XX . XX .XX

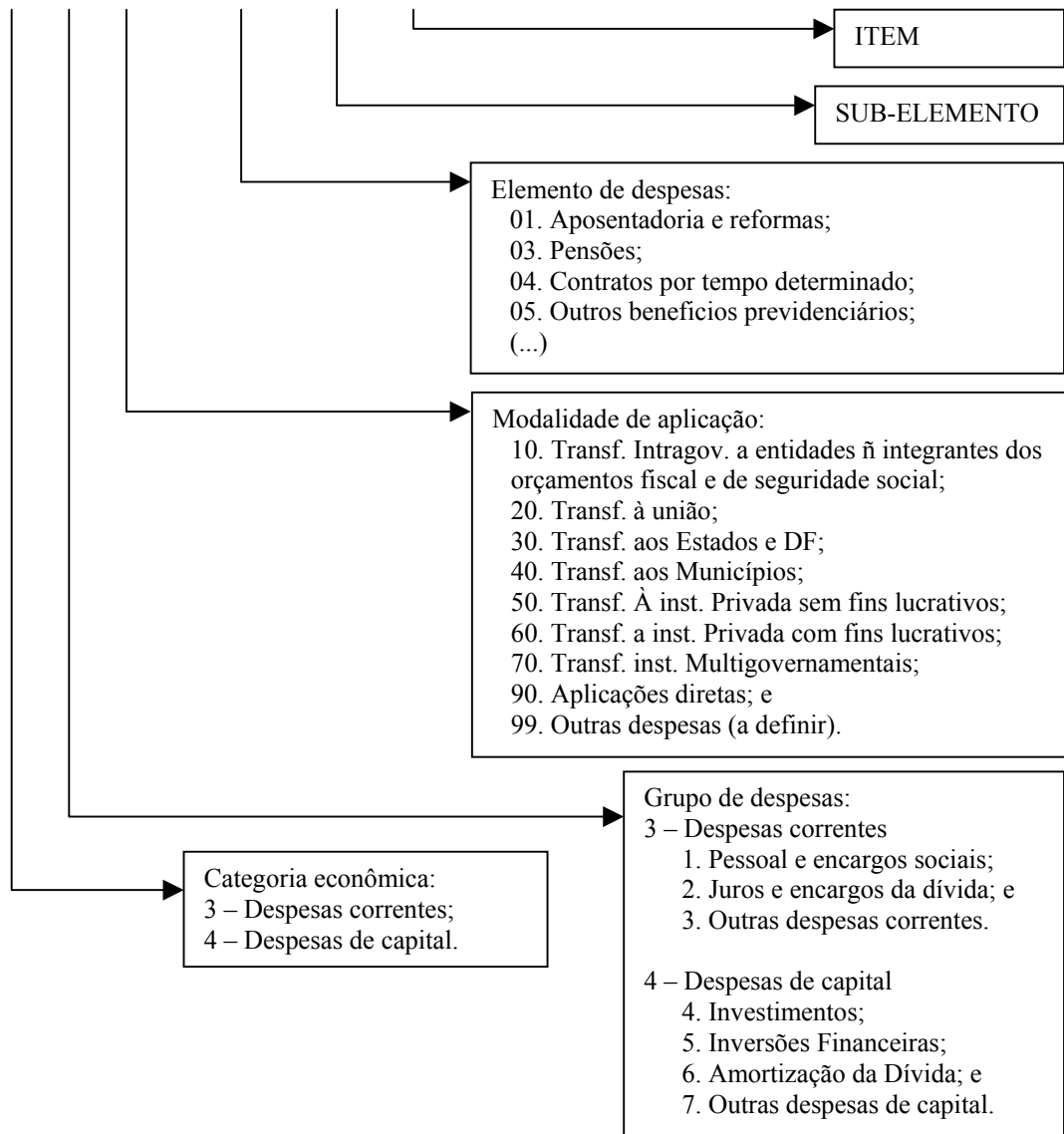


FIGURA 16: Classificação e codificação orçamentária da Despesa Pública

Fonte: Adaptado de Pires (2002, p. 143)

O detalhamento dos códigos que compõem o sub-elemento e item constam do anexo 3 da Lei 4.320/64 e não serão abordados por este trabalho. Assim, segundo essa codificação, temos o exemplo do código 3.1.90.11.00.00 que significa Despesa corrente (3), referente a peçoal e encargos sociais (1), aplicação direta (90) e do tipo vencimentos e vantagens fixas (11).

A despesa extra-orçamentária é aquela que independe da autorização do legislativo para a sua execução, pois refere-se a devoluções de receitas extra-orçamentárias, pagamentos de passivos de exercícios anteriores (restos a pagar) e operações de crédito por antecipação de receita.

A exemplo da receita, a despesa pública também segue uma seqüência de etapas realizadas pelos órgãos encarregados de executá-las, denominadas estágios. O Código de Contabilidade Pública de 1922, corroborado pela lei 4.320/64, dispõe que a despesa percorre três estágios: empenho, liquidação e pagamento. Entretanto, dentre os autores estudados, Silva (2000) e Kohama (2002) destacam o dispositivo Constitucional que atribui à fixação da despesa no processo orçamentário um caráter obrigatório. Sendo assim, são quatro os estágios da despesa, a saber:

- **Fixação:** é a discriminação e especificação dos créditos orçamentários previstos na lei do orçamento, pois segundo a CF de 1988, é vedada a realização das despesas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais. Esta etapa é precedida de uma série de ações que possibilitam a elaboração da proposta orçamentária. A lei do orçamento é o documento que caracteriza a fixação da despesa orçamentária;
- **Empenho:** é o ato emanado de autoridade competente que cria para o ente governamental obrigação de pagamento, respeitando os limites de crédito orçamentário;

- **Liquidação:** consiste na verificação dos direitos adquiridos pelo fornecedor através do exame da documentação ou títulos comprobatórios do respectivo crédito. Nesta etapa, analisa-se a origem e o objeto a ser pago, seu valor, o sujeito a quem se deve pagar e se o fornecimento foi efetuado ou o serviço foi prestado; e
- **Pagamento:** é o ato do poder público que extingue a sua obrigação com o credor, ou seja, há a entrega do numerário correspondente ao fornecimento efetuado ou ao serviço prestado.

No entanto, a apuração de custos na esfera pública ainda é um assunto pouco explorado. No decorrer da sua existência, a Administração Pública preconizou os relatórios financeiros, voltados ao fluxo de caixa, em detrimento das informações gerenciais, de apoio à decisão. No entanto, com a modernização dos mercados e a necessidade de ampliar a competitividade da economia nacional, os gestores públicos se voltaram para as informações gerenciais visando controlar e qualificar os gastos públicos, através de um sistema de custos.

Tem-se conhecimento de que essa iniciativa ocorreu no Ministério da Aeronáutica, no Ministério da Marinha, na Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, na Telemig, na Embrapa e, mais recentemente no Tribunal Superior Eleitoral, caracterizando-se como iniciativas isoladas ainda em fase de desenvolvimento e conhecimento de como utilizar esta ferramenta adequadamente.

3.3.5. A Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), regulamentada pela Lei complementar n.º 101 de 04 de maio de 2000, é considerada pelos estudiosos um marco em matéria de finanças públicas no Brasil, pois vem disciplinar a responsabilidade na gestão dos recursos públicos

nos três poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) e em todas as esferas de governo (federal, estadual e municipal).

De maneira geral, a LRF trata dos instrumentos de planejamento financeiro, evidencia os controles da receita pública, estabelece procedimentos e limites para a despesa pública, normas para aplicação de recursos e gestão patrimonial, dentre outras questões relacionadas a finanças públicas. A fixação de limites para despesas com pessoal, dívida pública e a criação de metas para controlar receitas e despesas, bem como a instituição de restrições ao controle das contas públicas em ano eleitoral, são as principais inovações desta lei e serão tratados a seguir.

Os gastos com pessoal estão limitados a um percentual sobre a receita corrente líquida da entidade governamental, diferenciado para cada poder e esfera do governo conforme quadro abaixo. Caso o gestor verifique que sua unidade ultrapassou tais limites, a lei estabelece o prazo de oito meses para que sejam efetuadas as devidas adequações (quadro 9).

	UNIÃO	ESTADOS	MUNICÍPIOS
Poder Legislativo, incluindo o Tribunal de Contas	2,5%	3%	6%
Poder Executivo	37,9%	49%	54%
Poder Judiciário	6%	6%	-
Ministério Público	0,6%	2%	-
Distrito Federal e Territórios	3%	-	-
TOTAL da receita corrente líquida	50%	60%	60%

QUADRO 9: Limites percentuais dos gastos públicos sobre a receita pública

Fonte: Adaptado da Cartilha da LRF, disponível no site do Ministério do Planejamento

No que se refere à dívida pública, a LRF em seu art. 30 prevê que o Presidente da República seria o responsável por encaminhar, no prazo de até 90 (noventa) dias após a promulgação desta lei:

- ao Senado Federal proposta de limites globais para o montante da dívida consolidada da União, Estados e Municípios, cumprindo o que estabelece o inciso VI do art. 52 da CF de 1988, bem como de limites e condições relativos aos incisos VII, VIII e IX do mesmo artigo; e
- ao Congresso Nacional projeto de lei que estabeleça limites para o montante da dívida mobiliária federal a que se refere o inciso XIV do art. 48 da CF de 1988.

Outra inovação da referida lei foi estabelecer a consolidação do PPA, da LDO e da LOA como instrumentos de planejamento e prever que o projeto de lei da LDO deveria conter um anexo de metas fiscais para o exercício a que se referissem e para os dois exercícios seguintes. Este anexo deve conter ainda:

- demonstrativo das metas anuais, em valores correntes e constantes, relativos a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional
- avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior;
- avaliação da situação financeira da entidade governamental; e
- evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos.

E, para finalizar, outro item que tem sido discutido amplamente nos meios de comunicação refere-se às restrições adicionais para o controle das contas públicas em anos de

eleição, destacando o impedimento da contratação de operações de crédito por antecipação da receita orçamentária, a proibição de o governante contrair despesa que não possa ser paga integralmente no mesmo exercício e a proibição de qualquer ação que provoque o aumento da despesa com pessoal nos Poderes Legislativo e Executivo, nos 180 (cento e oitenta) dias anteriores ao final da legislatura ou mandato dos chefes do Poder Executivo.

3.3.6. O SIAFI

De acordo com Pires (2002, p. 37), o SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira é “um sistema informatizado que processa e controla a execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil de uma esfera de governo pelo uso de terminais instalados em todos os órgãos da administração pública”. Gerenciado pela Secretaria do Tesouro Nacional e processado pelo SERPRO, o SIAFI é o sistema de informações oficial do governo federal e possui um espelho nos estados e municípios, denominado SIAFEM – Sistema Integrado de Administração Financeira dos Estados e Municípios, visando a descentralização da entrada de dados e a integração da execução orçamentária e do controle das contas públicas.

4. O CASO DO TRIBUNAL SUPERIOR ELEITORAL

4.1. O Tribunal Superior Eleitoral

De acordo com a Constituição Federal de 1988, os tribunais e juizes eleitorais são órgãos do Poder Judiciário (art. 92), aos quais são asseguradas autonomia administrativa e financeira (art. 99), competindo-lhes a elaboração de suas propostas orçamentárias dentro dos limites estipulados, em conjunto com os demais Poderes, na lei de diretrizes orçamentárias. O encaminhamento da proposta, no âmbito da União, compete aos Tribunais Superiores.

Sendo assim, e ainda em consonância com os respectivos regimentos internos, o Tribunal Superior Eleitoral (TSE) é o responsável por organizar e monitorar todos os serviços necessários à realização das eleições brasileiras, inclusive a elaboração da proposta orçamentária da Justiça Eleitoral. Já os Tribunais Regionais Eleitorais (TRE's), dentre outras atribuições, são responsáveis pela organização do cadastro dos eleitores do Estado e apuração dos resultados parciais e finais das eleições para Governador e Vice-Governador, bem como para o Congresso Nacional e Assembléia Legislativa, proclamando os eleitos, expedindo os respectivos diplomas e efetuando as comunicações necessárias ao TSE.

De acordo com estudos realizados pelo IBGE (2000 e 2002) e TSE (2002), o Brasil possui um território de com 8.514.876 Km², aproximadamente, 27 estados e 5.561 municípios, 169.799.170 habitantes, 115.184.176 eleitores, podendo-se concluir que administrar o processo eleitoral com tamanha abrangência e diversidade econômica e cultural constitui tarefa muito complexa e de maior responsabilidade.

Com a escassez de recursos públicos e a necessidade de controlar e reduzir seus gastos, o TSE buscou ampliar suas ferramentas gerenciais ao contratar junto à UFRJ, em 2001, o desenvolvimento de um sistema que permitisse a apuração do custo do processo eleitoral brasileiro, e a estimativa do valor do custo do voto no período de 1994 a 2002. Até

então, o TSE utilizava o SIAFI, sistema de informações oficial utilizado pela esfera federal que preconiza informações financeiras, e outros sistemas desenvolvidos com finalidades específicas de controle, como por exemplo, o SIAC (para administração de contratos), SGRH (informações sobre recursos humanos), dentre outros.

Além dos aspectos sociais que envolvem o tema proposto, tais como o TSE atuar na manutenção da democracia e garantir a realização das eleições em todo o Brasil, coloca-se a questão de que, embora a democracia não tenha preço, o processo para a realização de uma eleição, seja no âmbito federal, estadual ou municipal, representa um custo para o País e deve manter uma estrita relação com a eficiência e a eficácia.

Assim, este estudo propõe-se analisar o sistema de apuração de custos do processo eleitoral brasileiro, denominado SIGEPE - Sistema de Informações Gerenciais do Processo Eleitoral, sob a ótica da teoria contábil e ainda, auxiliar a sociedade a compreender os resultados publicados pelo TSE, possibilitando transparência em relação à metodologia adotada pelo sistema de apuração de custos.

Diferente de outras atividades, o custeamento do processo eleitoral não encontra na literatura pesquisas e trabalhos que possam claramente orientar a implantação de um sistema dessa natureza. Assim, é preciso buscar na atividade industrial e na de serviços, conceitos e exemplos que, por avaliação, possam ser usados e, com isso, construir-se um modelo conceitual adequado às características da entidade estudada.

4.2. Resultados da Pesquisa

As informações ora apresentadas foram extraídas das seguintes fontes: do site das entidades envolvidas (TSE e TRE's), do manual do sistema de custos desenvolvido, de documentos internos sobre o acompanhamento das etapas de desenvolvimento do sistema, bem como de entrevistas e questionários aplicados aos membros das equipes responsáveis

pelo desenvolvimento e implementação do SIGEPE, ora denominada “Equipe TSE” e “Equipe UFRJ” .

A Equipe TSE foi constituída por seis membros, funcionários do próprio Tribunal, responsáveis pelo fornecimento das informações sobre as operações do TSE e validação das proposições do sistema elaborado pela Equipe UFRJ. Esta foi integrada por professores e alunos da UFRJ e dividida em dois grupos: o operacional e o de controle.

O grupo operacional, do qual a autora fez parte durante o ano de 2002, foi responsável pelo levantamento dos dados e das propostas para a modelagem do sistema. Este grupo teve a coordenação de dois professores doutores da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da UFRJ, diretamente envolvidos em todas as fases do trabalho; a participação de um professor doutor e analista de sistemas do Núcleo de Computação Eletrônica da UFRJ; quatro alunos do programa de Mestrado em Ciências Contábeis da UFRJ; dois estagiários do curso de Informática da UFRJ e um pesquisador senior especificamente contratado.

O grupo de controle foi integrado por dois professores doutores e teve a função de analisar e avaliar os resultados obtidos e as propostas elaboradas pelo grupo operacional. Assim, seus membros não participaram do levantamento dos dados e nem da elaboração da proposta para o sistema, não possuindo também nenhuma ligação direta com os Tribunais ou com os dados coletados. O objetivo de sua participação foi contar-se com “alguém de fora”, com outra visão e que pudesse a cada etapa avaliar os procedimentos e resultados, validá-los e, sempre que necessário, sugerir correção de rumos.

A fim de se validarem algumas informações obtidas e poder-se captar a percepção dos membros das equipes TSE e UFRJ sobre o SIGEPE, aplicaram-se questionários e realizaram-se algumas entrevistas. As informações coletadas estão descritas e interpretadas no decorrer deste capítulo.

Foram encaminhados dez questionários e obtidas seis respostas. Dada a impossibilidade de entrar em contato com alguns membros das equipes TSE e UFRJ, tendo em vista seu desligamento do projeto SIGEPE por motivos pessoais e/ou profissionais, e a autora estar isenta de responder ao questionário por causa da sua participação no referido projeto, o universo de pesquisa ficou reduzido. Eis o resumo, demonstração do resultado da aplicação de questionários:

	EQUIPE TSE	EQUIPE UFRJ	TOTAL
Total de membros	6	12	18
Universo de pesquisa	5	5	10
Questionários enviados	5	5	10
Respostas obtidas	2	4	6

QUADRO 10: Resultado da aplicação dos questionários e entrevistas

Fonte: autora

Após a aplicação dos questionários, foram realizadas três entrevistas, duas com membros da Equipe UFRJ e a outra, com um membro da Equipe TSE, a fim de esclarecer as informações contidas no questionário.

O detalhamento das etapas de desenvolvimento e implementação do SIGEPE, da características técnicas do sistema e o seu enquadramento no disposto na literatura estudada será apresentado a seguir.

4.2.1. O Projeto SIGEPE

O projeto SIGEPE teve início em janeiro de 2002, e teve como objetivo principal o desenvolvimento de um sistema de custos capaz de:

- a) permitir a apuração de custos do processo eleitoral brasileiro, em cada ano eleitoral, a partir da eleição de 2002, agrupado por Tribunal Regional Eleitoral (TRE);
- b) determinar o valor do custo do voto, em cada unidade de Tribunal Regional Eleitoral; e
- c) estimar o valor do custo do voto, em cada Estado, em eleições passadas, a partir de 1994, de modo a possibilitar uma comparação histórica entre os custos das diversas eleições.

Com duração estimada de dezesseis meses e seis etapas de execução, a Equipe UFRJ apresentou o seu projeto de desenvolvimento do sistema, elaborado para atender aos objetivos propostos e ao prazo final para a apresentação do “Piloto do Sistema”, fixado em dezembro de 2002, conforme demonstrada o quadro a seguir.

Etapas	Duração Prevista	Objetivos
1) Diagnóstico	4 meses	Identificar e mapear toda a estrutura administrativa e patrimonial do TSE, seus bancos de dados, sistemas de informação e demais dados que sejam relevantes para o objetivo deste trabalho
2) Planejamento do projeto lógico do sistema	2 meses	Com base nas informações coletadas na etapa anterior, será definida a estrutura lógica do sistema que melhor atenda as características da instituição, considerando-se variáveis como <i>softwares</i> e relatórios já existentes.
3) Modelo do sistema de custos	3 meses	Será apresentada a modelagem de um sistema de custos que evidencie os custos de estrutura, dos processos/atividades e dos serviços realizados, a partir dos dados coletados e analisados. O modelo a ser desenhado contemplará a identificação dos custos diretamente ligados ao processo eleitoral e ao voto em si. Como filosofia básica do sistema, será privilegiada a identificação dos custos diretamente ligados ao voto e daqueles diretamente ligados ao processo. Os métodos de rateio ou rastreamento de custos indiretos serão utilizados somente em situações que não permitam a identificação dos mesmos com o objeto de custo a ser valorado.

(continuação)

Etapas	Duração Prevista	Objetivos
4) “Piloto” do sistema	2 meses	Refere-se a programação do sistema para utilização nos computadores da instituição para produção da 1ª. versão, ou versão beta.
5) Estruturação das informações para o sistema	2 meses	Serão implementadas as modificações necessárias a serem realizadas na estrutura de informações do TSE.
6) Produto final	3 meses	Entrega dos produtos: <ul style="list-style-type: none"> • Aplicativo do Sistema de Apuração de Custos • Manual de operação • Documentação dos arquivos-fonte • Relatórios: <ul style="list-style-type: none"> • Comparação de resultados entre tribunais; • Resultado do TSE • Resultado consolidado • Módulo para tratamento da depreciação • Módulo para tratamento de <i>softwares</i> adquiridos • Módulo para entrada dos dados quantitativos da eleição • Módulo para planejamento de gastos de novas eleições • Módulo para tratamento dos gastos Empenhados vs. Realizados • Treinamento

QUADRO 11: Etapas de duração prevista do Projeto de implementação do SIGEPE

Fonte: Equipe UFRJ – Projeto de implementação do SIGEPE

4.2.2. O Diagnóstico

A etapa de Diagnóstico consistiu na coleta de informações sobre a estrutura administrativa e patrimonial do TSE, bancos de dados e sistemas de informação utilizados e demais informações sobre as funções desempenhadas pelos tribunais eleitorais, através de visitas aos TRE's e TSE, análise dos dados obtidos e validação das informações junto aos órgãos visitados.

Em cinco meses, foram realizadas visitas à sete TRE's e ao TSE com o intuito de identificar a estrutura organizacional formal dos tribunais eleitorais, seus sistemas de informações e processos e/ou atividades operacionais, ligados ao processo eleitoral, que resultavam no consumo de recursos econômicos registrados no sistemas SIAFI, SIAFEM e pela Contabilidade Pública em geral.

A escolha dos TRE's visitados foi realizada em conjunto com a Equipe TSE, visando os órgãos que possuíssem operações diferenciadas em relação aos demais tribunais eleitorais localizados nos estados brasileiros.

Com base nos dados coletados, foram selecionados aqueles que fariam parte do SIGEPE a partir de 2002 e outros que deveriam ser produzidos para a alimentação do sistema desenvolvido (de 1994 a 2001). Um relatório de validação foi encaminhado aos órgãos visitados e possíveis distorções de informações foram corrigidas.

4.2.2.1. Estrutura Organizacional dos Tribunais Eleitorais

A estrutura apresentada a seguir denomina-se Sistema Eleitoral, que compreende a organização do TSE e dos vinte e sete TRE's, ou seja, a forma com que tais órgãos se relacionam e sua composição interna. Cabe ressaltar que embora sejam órgãos independentes, o Tribunal Superior e os Tribunais Regionais possuem obrigações e estruturas organizacionais semelhantes, ou seja, todos realizam atividades ligadas à Administração, Informática e Serviços Judiciários. A partir do advento da urna eletrônica, a área de Informática ganhou fundamental importância, sendo responsável por toda a logística da eleição.

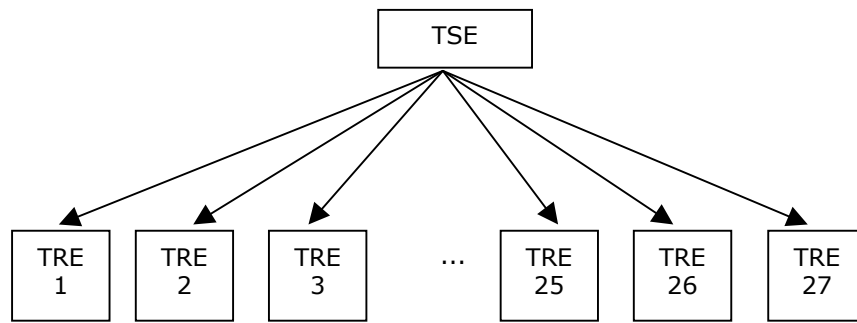


FIGURA 17: Estrutura Organizacional dos Tribunais Eleitorais

Fonte: Equipe TSE – Projeto de implementação do SIGEPE

O TSE é o organizador do processo eleitoral, cabendo-lhe a atribuição de elaborar a proposta orçamentária da Justiça Eleitoral, expedir instruções que julgar convenientes à regularidade do serviço eleitoral em geral, bem como adotar ou sugerir ao Governo providências convenientes à execução do processo eleitoral, especialmente para garantir a realização das eleições nas datas e padrões fixados em lei, apurar, pelos resultados parciais, o resultado geral da eleição para os cargos de Presidente e Vice-presidente da República, proclamar os eleitos e expedir-lhes os diplomas, dentre outras atribuições.

Os TRE's realizam as eleições, ou seja, põem em prática as determinações do TSE e mantêm atualizado o cadastro dos eleitores, fazem cumprir os prazos para distribuição das urnas eletrônicas e dos *kits* eleitorais às zonas, realizam a convocação de pessoal para trabalhar nos dias da eleição e são responsáveis pela apuração dos resultados parciais e finais das eleições para governador e Vice-Governador, bem como para o Congresso Nacional e Assembléia Legislativa, proclamando os eleitos e expedindo os respectivos diplomas, com as comunicações necessárias ao Tribunal Superior Eleitoral, dentre outras responsabilidades.

Para poder cumprir suas atribuições, a estrutura administrativa do TSE está organizada, resumido em suas principais atividades, da seguinte forma:

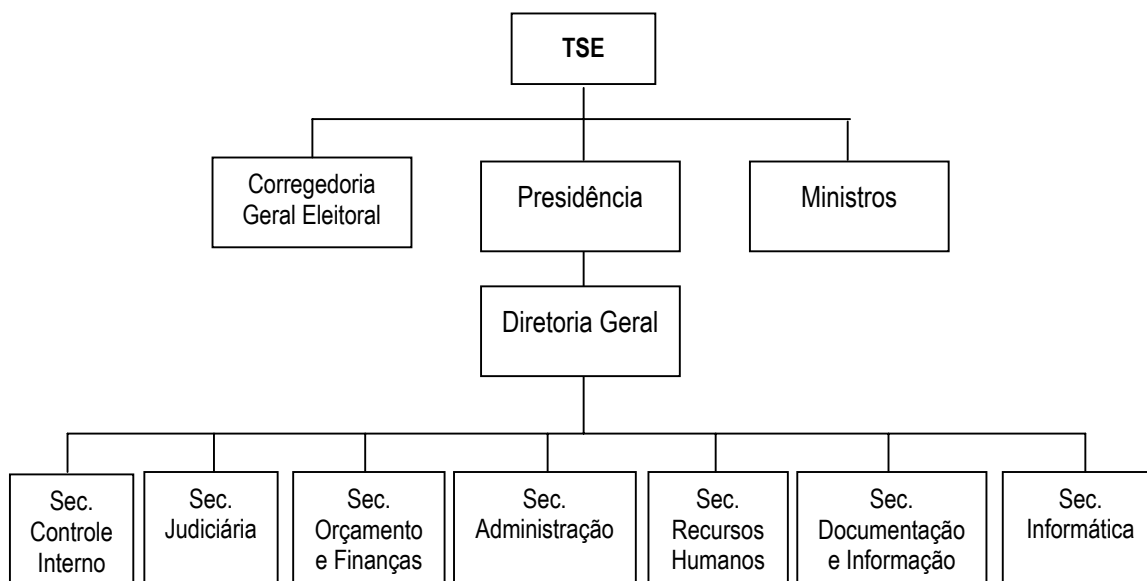


FIGURA 18: Estrutura Organizacional do TSE

Fonte: Equipe TSE – Projeto de implementação do SIGEPE

De modo semelhante, essa estrutura tende a repetir-se em todos os tribunais regionais, com variações apenas no nível hierárquico. A estrutura abaixo apresentada ocorre na maioria dos tribunais regionais:

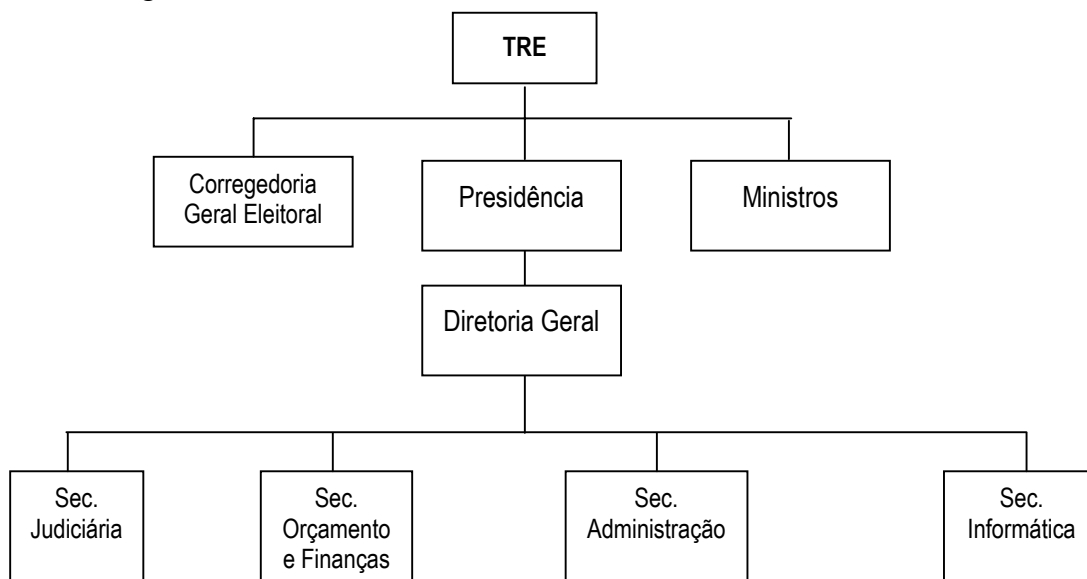


FIGURA 19: Estrutura Organizacional dos TRE's

Fonte: Equipe TSE – Projeto de implementação do SIGEPE

O estudo da estrutura organizacional e responsabilidades dos tribunais eleitorais faz-se necessário para que sejam mapeados o fluxo da informação dentro do sistema eleitoral, os níveis de controle, a origem dos gastos e as atribuições definidas em lei para cada esfera de poder.

4.2.2.2. O Sistema de Informações do TSE e TRE's

O processamento das informações relativas ao orçamento dos Tribunais Federais é obrigatoriamente realizado pelo SIAFI, responsável pela integração da execução orçamentária dos estados e municípios (que utilizam o SIAFEM) e pelo controle das contas públicas. Gerido operacionalmente pelo SERPRO, que, por medidas de segurança, não permite acesso ao sistema, possui relatórios pré-formatados e a extração dos dados é realizada através de ferramentas específicas, em formato *txt* ou planilhas eletrônicas. Este procedimento só pode ser realizado por membros do próprio Tribunal.

Em decorrência da limitação quanto à informação disponibilizada pelo SIAFI, surgiu a necessidade de se desenvolverem sistemas próprios, de controle específico e com características gerenciais, partindo-se dos dados extraídos do SIAFI e modelados em uma planilha ou banco de dados.

De maneira geral, os sistemas utilizados pelo TSE possuem a linguagem de programação *Delphi*, o gerenciador de banco de dados *Oracle*, o sistema operacional/rede *Windows NT* e podem ser agrupados em dois grupos: eleição e não eleição. Exceto o sistema responsável pelo almoxarifado, os demais foram desenvolvidos por profissionais do próprio Tribunal.

No grupo “eleição”, estão os sistemas utilizados pelas zonas eleitorais e seções, relativos ao cadastro eleitoral, de partidos, candidatos e eleitores. O grupo “não eleição” é composto pelos sistemas administrativos, como o de controle de pessoal (SGRH),

almoxarifado e material de consumo (ASI), contratos (SIAC), logística de distribuição das urnas eletrônicas *etc.*

Os TRE's não são obrigados a utilizar os sistemas de apoio desenvolvidos pelo TSE, dada a autonomia administrativa a eles atribuída, podendo utilizar ou desenvolver outros sistemas e/ou controles específicos que atendam suas necessidades, como, por exemplo, a utilização de uma simples planilha eletrônica.

Assim, verifica-se uma grande variedade de sistemas de controle dentro do sistema eleitoral, cabendo ressaltar que tais sistemas não são integrados, o que ocasiona lentidão na apuração e divulgação da informação, perda na sua qualidade e falta de comparabilidade das informações geradas.

4.2.2.3. O Processo Eleitoral

O processo eleitoral brasileiro é de responsabilidade do Tribunal Superior Eleitoral e dos vinte e sete Tribunais Regionais Eleitorais. Conforme mencionado anteriormente, cada tribunal eleitoral possui autonomia administrativa, entretanto, os procedimentos legalmente estatuídos no Código Eleitoral e demais normas e procedimentos para a realização das eleições devem ser seguidos de maneira igualitária, sem exceções.

Conforme já mencionado anteriormente, o TSE é responsável pela administração do processo eleitoral, pois organiza e monitora todos os serviços necessários à realização das eleições, inclusive a elaboração da proposta orçamentária da Justiça Eleitoral, já os TRE's são responsáveis pela execução das eleições.

Sendo assim, cada tribunal organiza-se de forma adequada ao bom desempenho de suas funções e considerando as particularidades regionais e o nível de controle desejado. Em alguns estados percebe-se uma nítida preocupação com controles gerenciais e em outros, ainda permanece a visão do controle meramente orçamentário e legalista.

As eleições no Brasil ocorrem a cada dois anos, para os cargos a seguir discriminados, de forma intercalada:

- Eleição geral – para os cargos de Presidente e Vice-Presidente da República e também para Governador e Vice-Governador, deputados federais e senadores.
- Eleição “local”- para os cargos de Prefeito e Vice-Prefeito e vereadores.

Os procedimentos necessários à eleição iniciam-se no ano anterior ao de sua realização, ou seja, imediatamente após o término de uma eleição são iniciadas as ações para a próxima, de acordo com o calendário eleitoral e envolvendo dois períodos orçamentários.

A execução do processo eleitoral requer que uma série de gastos sejam efetuados, podendo estes ser ou não desembolsados pelos tribunais, ou seja, por força de lei, o Tribunal tem competência para “requisitar” aos demais órgãos da esfera pública todos os esforços necessários para garantir a manutenção da democracia.

4.2.2.4. Os Gastos dos Tribunais Eleitorais

Os gastos dos tribunais eleitorais são divididos em dois grupos: os próprios e os de terceiros. Os próprios consistem nos gastos desembolsados pelos tribunais eleitorais, como por exemplo, o salário dos seus funcionários, a aquisição/manutenção de equipamentos, o material de consumo, a contratação de serviços, aquisição/reforma de edifícios *etc.* Já os de terceiros consistem nos recursos requisitados, sem ônus para os tribunais, ou seja, cujo desembolso será efetuado por terceiros, ou serviços prestados gratuitamente por força da lei, como por exemplo, a requisição de funcionários de outros órgãos ligados ao Governo, a utilização de um prédio público, a mão-de-obra dos mesários, a força policial, dentre outros.

Atualmente, os tribunais não possuem controle sobre os gastos de terceiros, e por isso não os consideram como custo da eleição a que se refiram. Mesmo não representando

desembolso financeiro para os tribunais, tais gastos representam recursos econômicos consumidos para produzir uma eleição e deveriam ser controlados e imputados ao seu custo.

Um outro gasto relacionado a eleições em que não ocorre desembolso pelo Tribunal, senão uma renúncia de receita pelo Tesouro Nacional, é o relativo a propaganda eleitoral gratuita. Neste caso, os custos de veiculação nas TV's e rádios feita pelos partidos são deduzidos pelas empresas de comunicação do imposto de renda a pagar, impactando os cofre públicos.

Outra característica dos gastos realizados é quanto ao tratamento dado aos imóveis e bens permanentes. Para a Contabilidade Pública, a aquisição de um imóvel ou equipamento é considerada despesa no período da aquisição. Isso significa que, na realização orçamentária, os valores pagos para aquisição de urnas eletrônicas, por exemplo, são integralmente computados como despesa do período. Assim, embora na eleição de 2002 ainda estejam em pleno funcionamento, o custo de aquisição das urnas de 1994 foi integralmente considerado como despesa daquele ano.

4.2.3. Demais Etapas do Projeto SIGEPE

A etapa de Planejamento Lógico do Sistema foi realizada paralelamente à da Modelagem do Sistema de Custos, e tiveram duração total de 7 meses. Com base nas informações coletadas na etapa de diagnóstico, foi definida a estrutura lógica do sistema mais adequada às características da instituição, considerando-se variáveis como *softwares* e relatórios já existentes.

Foi apresentada a modelagem de um sistema de custos que identificasse os custos de estrutura, dos processos/atividades e dos serviços realizados a partir dos dados coletados. O modelo desenhado contemplou a identificação dos custos por Pleito Eleitoral (ordem de serviço), atribuindo-os às três grandes atividades desempenhadas pelos tribunais eleitorais:

Eleição, Manutenção de Cadastro e Serviços Judiciários e possibilitando a utilização de critérios de rateio para os custos indiretos à essas atividades. Maiores detalhes sobre o sistema de custeio constam do item 4.2.4.2.

A Equipe TSE discordou em alguns aspectos da Equipe UFRJ quanto ao modelo apresentado e sugeriu mudanças. Este fato ocasionou um atraso na execução do cronograma proposto em até dois meses. A expectativa de parte dos gestores do TSE era a de que fosse desenvolvido um sistema de apuração de custos por atividades (Custeio ABC), fato esse inviabilizado pelo objetivo do contrato firmado entre TSE e UFRJ e pelo prazo de entrega do produto final.

O Piloto do Sistema foi apresentado à Equipe TSE no prazo de três meses. O atraso na elaboração do sistema piloto foi decorrente da demora da extração e envio dos dados do SIAFI para a Equipe UFRJ, base para o SIGEPE, conforme explicado no item 4.2.4.1. Sobre a etapa de Estruturação das Informações para o Sistema, não foram obtidas informações mais detalhadas, concluindo-se que foi realizada sem problemas e dentro do prazo estipulado, dois meses.

Entretanto, na entrega do Produto Final surgiram problemas técnicos envolvendo a estrutura do *software* desenvolvido e observou-se resistência na utilização das funcionalidades do sistema por parte de alguns usuários previamente escolhidos para testá-lo. Embora os problemas técnicos tenham sido resolvidos, as visitas de apoio da Equipe UFRJ tornaram-se escassas, o que tornou a relação SIGEPE - Equipe TSE bastante distante, na visão de alguns membros da Equipe TSE. Estes fatos ocasionaram um atraso de três meses no cumprimento do cronograma proposto.

Tendo em vista a mudança dos dirigentes do TSE ocorridas no início de 2003, o SIGEPE passou a não integrar a lista de prioridades da nova administração desse tribunal. Houve dificuldade de agendar as visitas da Equipe UFRJ e realizar treinamentos.

Quanto à finalização do projeto SIGEPE, com a entrega do produto final, existem divergências de posição. Segundo a Equipe UFRJ, todas as etapas foram concluídas, já a Equipe TSE afirma que alguns itens ainda não foram realizados, como o treinamento e a finalização dos módulos de relatórios. Em dezembro/2004, foi realizada uma reunião entre os coordenadores da Equipe UFRJ e o presidente do TSE. Houve a decisão da retomada dos trabalhos a partir da formação de uma comissão, formada por funcionários do TSE, responsável pela avaliação e implementação do SIGEPE no TSE.

Tendo em vista o sistema não estar plenamente em operação, torna-se complexo avaliar se suas funcionalidades atendem às necessidades gerenciais dos gestores do TSE.

4.2.4. O SIGEPE

4.2.4.1. Características Técnicas

O SIGEPE foi desenvolvido em DELPHI versão 6 com banco de dados ORACLE e possui a seguinte arquitetura:

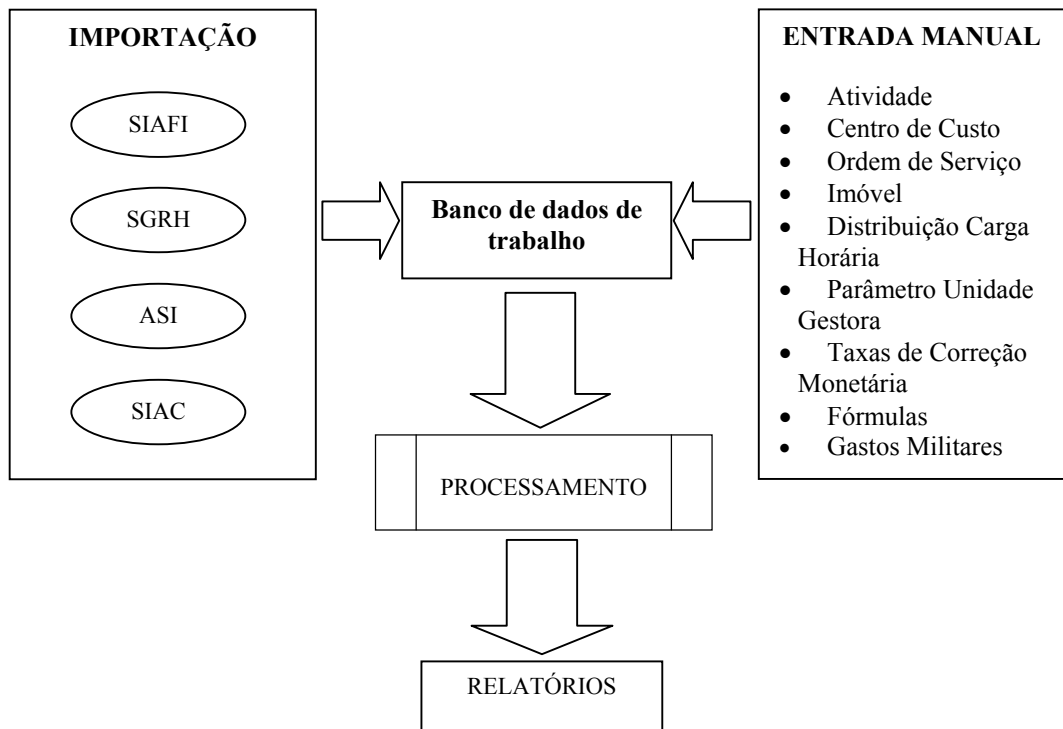


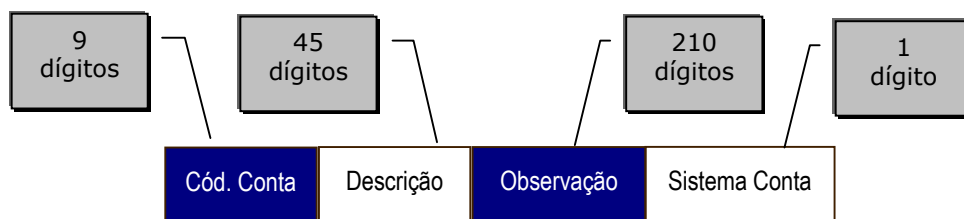
FIGURA 20: Arquitetura SIGEPE

Fonte: Manual do SIGEPE

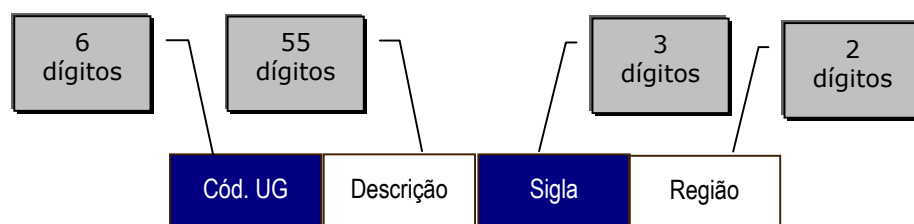
O banco de dados do SIGEPE deve reunir todas as informações necessárias para que se possa calcular o custo do processo eleitoral. As informações podem ser importadas dos sistemas corporativos ou cadastradas manualmente. Como fonte de dados, o SIGEPE pode fazer uso do SIAFI, sistema oficial do Governo federal e dos sistemas corporativos de controle de pessoal (SGRH), almoxarifado e material de consumo (ASI) e contratos (SIAC).

Entretanto, devido à utilização não homogênea dos sistemas corporativos pelos TSE e TRE's, o SIGEPE somente utiliza como banco de dados o SIAFI. Assim, os dados são extraídos em arquivo em *.txt* seguindo um padrão de extração, denominado “bloco de codificação”, específico e pré-definido para cada tipo de informação a ser obtida, conforme Manual do SIGEPE, reproduzido a seguir.

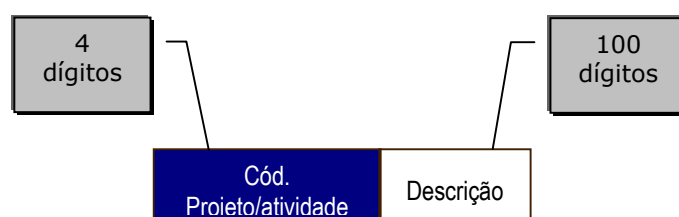
- Plano de Contas: através de uma carga única, fornece informações sobre o plano de contas utilizado.



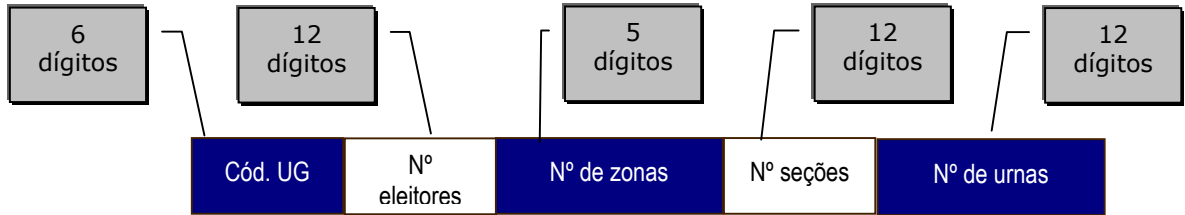
- Unidade Gestora: refere-se ao código dos Tribunais Eleitorais.



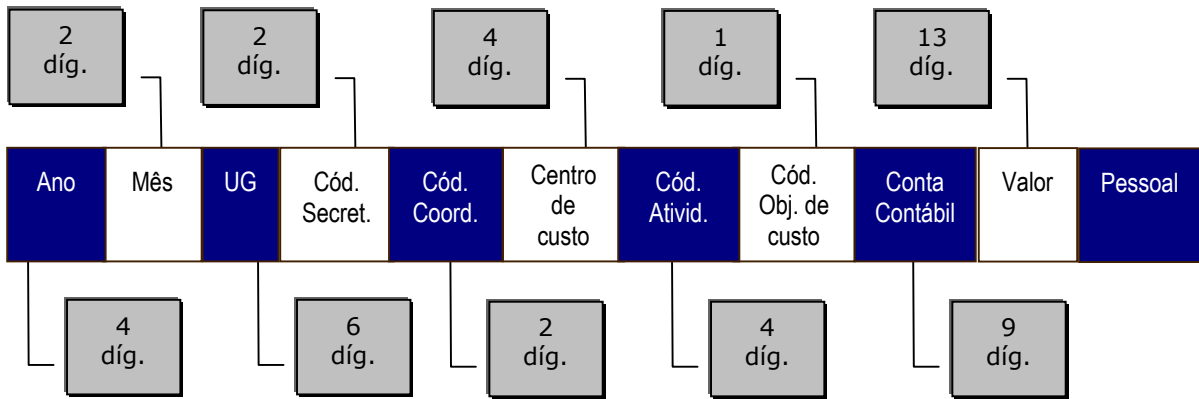
- Projeto/Atividade: fornece informações sobre os projetos/atividades vinculadas ao orçamento dos Tribunais Eleitorais.



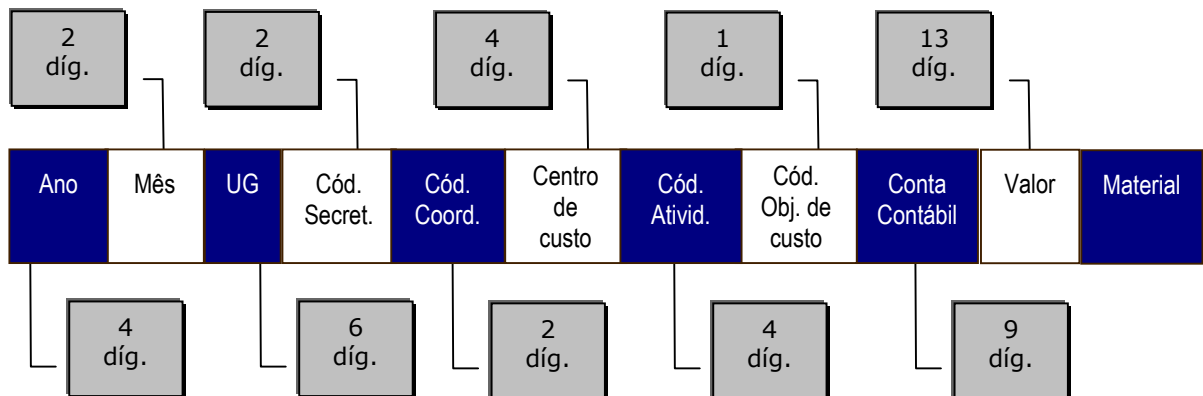
- **Parâmetros da Unidade Gestora (UG):** são informações sobre as UG's, tais como nº de eleitores, de zonas eleitorais, seções e urnas.



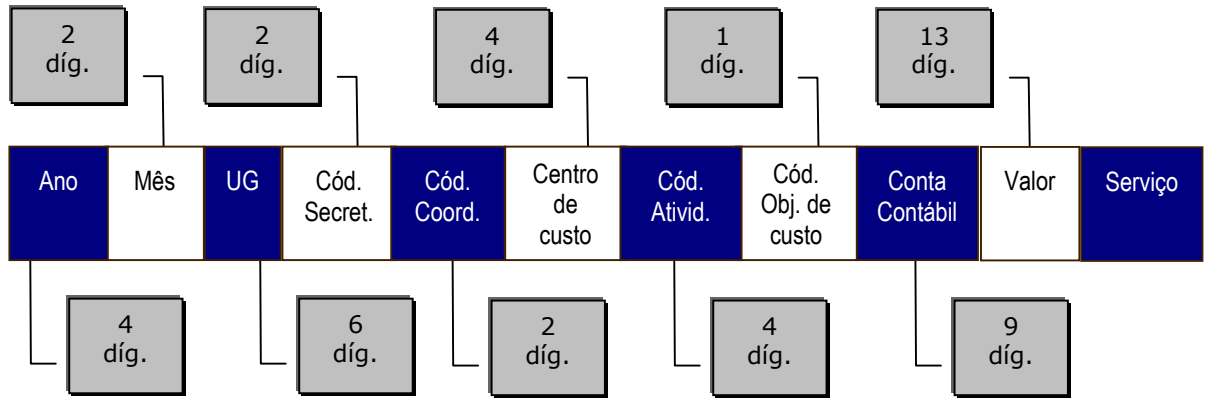
- **Pessoal:** esta informação é composta pelas Despesas Correntes, de custeio, cujo elemento de despesa refere-se a gastos de pessoal. Deve incluir os itens do grupo de despesa 3.1, independentemente do projeto/atividade a que pertençam. São consideradas todas as contas de 3.1.9.0.01.00 a 3.1.9.0.91.99. As informações são extraídas do Passivo Compensado.



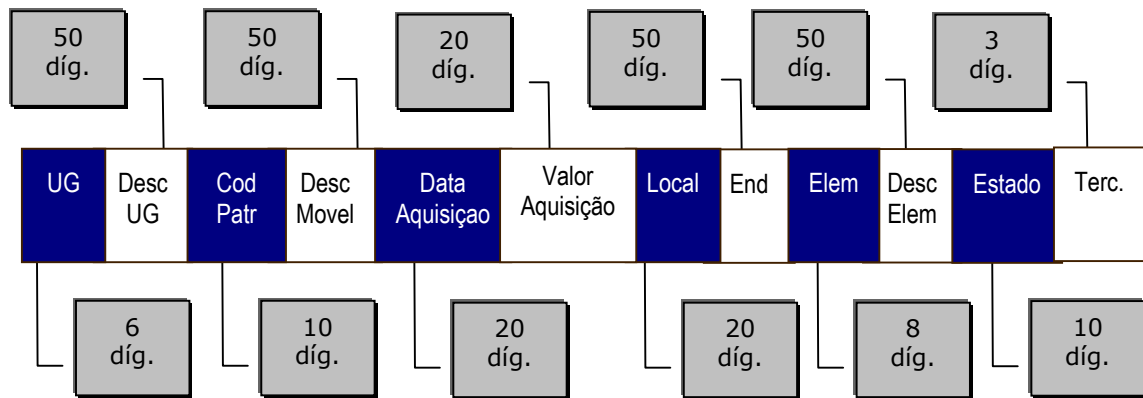
- **Material:** esta informação é composta pelas Despesas Correntes, de custeio, cujo elemento de despesa refere-se a gastos com materiais de consumo. Deve incluir todas as baixas referentes ao elemento de despesa 5.2.3.1.2.02 (estoque de material de consumo), itens 5.2.3.1.2.02.00 a 5.2.3.1.2.02.99. As informações são extraídas do Resultado Extra-Orçamentário.



- **Serviços:** esta informação é composta pelas Despesas Correntes, de custeio, cujo elemento de despesa refere-se a gastos com serviços contratados. Deve incluir todos os itens do grupo de despesa 3.3, independente do projeto/atividade a que pertençam. São considerados os elementos 3.3.9.0.[33,35,36,37,39].00 a 3.3.9.0.[33,35,36,37,39].99. As informações são extraídas do Passivo Compensado.



- **Outros:**



Os valores referentes a imóveis, equipamentos e material permanente não devem ser incluídos na extração desses grupos porque representam gastos totais de aquisição e não seu consumo ou seu uso no tempo, este considerado no custo do processo eleitoral. Os custos referentes ao consumo destes bens são processados separadamente e importados através da subopção Outros, onde são carregadas informações utilizadas no cálculo das depreciações de bens móveis e urnas eletrônicas.

Voltando à arquitetura do SIGEPE, a entrada manual de dados somente é utilizada para cadastrar informações que não podem ser importadas, como período das ordens de

serviços, as taxas de atualização monetária, a distribuição percentual do tempo trabalhado, os gastos de terceiros *etc.*

Os gastos com salários de funcionários cedidos por outros órgãos públicos, embora não sendo responsabilidade dos tribunais eleitorais, deveriam integrar o custo da eleição a que se refere. Analogamente, tem-se o custo estimado do aluguel dos locais cedidos por outros órgãos públicos para a realização das eleições e o custo de oportunidade das propagandas eleitorais gratuitas veiculadas em rádios e TV's. Tendo em vista não estarem disponíveis em seus sistemas atuais, este dados deverão ser obtidos e inseridos manualmente no SIGEPE, no item Entrada Manual de Dados.

Tendo em vista a inexistência da informação sobre o cálculo da depreciação do bens imóveis e móveis dos tribunais eleitorais, foi necessário desenvolver um banco de dados no SIGEPE que comportasse tal cálculo.

Assim, os dados sobre os bens imóveis dos TRE's e TSE foram selecionados no SPIUnet (Sistema de Gerenciamento de Imóveis de Uso Especial da União) e digitados em uma planilha em *Excel*, posteriormente, transferida para o SIGEPE. Os dados sobre os bens móveis foram extraídos do ASI por cada TRE e pelo TSE e inseridos no SIGEPE pela Equipe UFRJ.

4.2.4.2. O Sistema de Custeio Utilizado

Dada a função dos tribunais de prestar serviços à sociedade, o caso estudado caracteriza-se como uma entidade prestadora de serviços, possuindo em média 80% do total de seus gastos destinados à mão-de-obra, conforme estudo dos últimos sete anos realizado pela Equipe UFRJ.

A função de Estado dos tribunais eleitorais é, como o próprio nome já induz, uma função judiciária, com o objetivo de garantir um processo democrático e legal. Sendo assim, após analisar as atribuições de cada tribunal, sua estrutura organizacional e o processo

eleitoral como um todo, observou-se que são desempenhadas três grandes atividades de forma homogênea, com elenco de processos e procedimentos com um objetivo comum, conforme se segue:

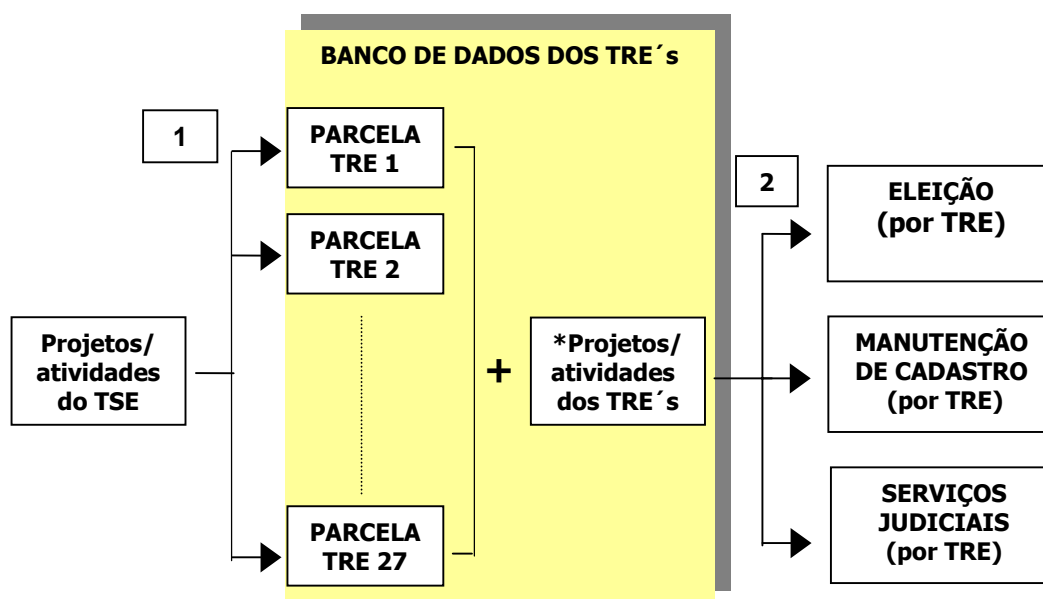
- Eleições – refere-se a todos os procedimentos necessários à realização das eleições no País, sejam gerais ou regionais, sob a responsabilidade do TSE e dos Tribunais Regionais;
- Manutenção do cadastro – é responsabilidade dos tribunais eleitorais a atualização do cadastro dos eleitores, emissão de títulos, e também do cadastro de candidatos e partidos;
- Serviços Judiciários – refere-se a todas as tarefas realizadas a fim de permitir o trâmite de consultas sobre matéria eleitoral e decidir sobre conflitos do processo eleitoral.

Analisando as três grandes atividades identificadas, conclui-se que o processamento das eleições guarda características próximas às de uma produção de longo prazo (custeio por ordem) e que a manutenção do cadastro eleitoral e os serviços judiciários guardam características próximas às de uma produção contínua (custeio por processo).

A ordem de serviço refere-se a realização de uma eleição, denominada Pleito Eleitoral, devendo possuir data de início e término para a acumulação dos custos. Assim, os custos são acumulados por Pleito Eleitoral e apropriados diretamente ou alocados aos objetos de custo segundo critérios de rateio ou direcionadores pré-definidos.

Como o TSE foi considerado um centro de serviços, seus custos devem ser distribuídos aos TRE's de acordo com o N.º DE SEÇÕES que cada um possui. Este direcionador reflete de forma mais precisa o volume de trabalho exigido do TSE para este prestar apoio a cada TRE.

Nos TRE's, o direcionador utilizado para distribuir seus custos as três atividades identificadas é a FOLHA DE TEMPO, pois representa o percentual de tempo consumido por cada funcionário em cada objeto de custo. Este direcionador possui a melhor relação de causa e efeito com a maioria dos gastos que ocorrem durante o processo eleitoral.



*exclui pleitos eleitorais, manutenção e depreciação de urnas eletrônicas

- 1** DIRECIONADOR DE CUSTOS: % da quantidade total de seções em cada TRE
- 2** DIRECIONADOR DE CUSTOS: Folha de tempo

FIGURA 21: Distribuição dos custos por objeto de custo

Fonte: Manual do SIGEPE

Como pode ser observado na figura 21, os gastos do TSE são distribuídos aos TRE's de acordo com o N.º DE SEÇÕES. Os gastos dos TRE's, somados à parcela recebida do TSE, exceto Pleitos Eleitorais, gastos militares, manutenção e depreciação de urnas eletrônicas são distribuídos aos objetos de custo de acordo com a FOLHA DE TEMPO. Estes direcionadores estão inseridos no SIGEPE podendo sofrer alterações quando se julgar necessário.

No banco de dados dos TRE's, os valores referentes a pleitos eleitorais, gastos militares, manutenção e depreciação de urnas eletrônicas são apropriados diretamente à atividade Eleição de cada TRE.

O cálculo do custo do voto consiste no total de custos acumulados pela atividade Eleição, dividido pelo nº total de eleitores registrados em cada TRE.

A escolha da FOLHA DE TEMPO como direcionador de custos deve-se à relevância dos gastos com pessoal nos tribunais eleitorais (o projeto remuneração do pessoal da justiça

eleitoral representa aproximadamente 90% dos gastos totais da Justiça Eleitoral). Conforme descrito no Manual do SIGEPE, a FOLHA DE TEMPO é a “distribuição percentual do tempo trabalhado”, e foi elaborada pela Equipe UFRJ após a aplicação de questionários e entrevistas a funcionários de cartórios e de TRE’s.

Os resultado obtidos na pesquisa da Equipe UFRJ são apresentados a seguir:

Cartórios								
Objetos de Custo	Ano Ímpar (Sem eleição)				Ano Par (Com eleição)			
	1T	2T	3T	4T	1T	2T	3T	4T
Eleições	10%	8%	7%	8%	12%	19%	75%	69%
Manutenção de cadastro	63%	63%	63%	65%	67%	66%	9%	15%
Serviços jurisdicionais	27%	29%	30%	27%	21%	15%	16%	16%
Total	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%
OBS: T = trimestre								

QUADRO 12: Resultado da Folha de Tempo Aplicada aos Cartórios

Fonte: Manual do SIGEPE

Tribunais Regionais Eleitorais								
Objetos de Custo	Ano Ímpar (Sem eleição)				Ano Par (Com eleição)			
	1T	2T	3T	4T	1T	2T	3T	4T
Eleições	42%	42%	42%	42%	49%	51%	61%	58%
Manutenção de cadastro	22%	22%	22%	23%	22%	22%	12%	13%
Serviços jurisdicionais	36%	36%	36%	35%	29%	27%	27%	29%
Total	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%
OBS: T = trimestre								

QUADRO 13: Resultado da Folha de Tempo Aplicada aos TRE’s

Fonte: Manual do SIGEPE

Tendo em vista as diferenças apresentadas em número de funcionários em cada órgão pesquisado, tornou-se necessária a ponderação destes percentuais por um número ajustado de funcionários. Os percentuais dos cartórios foram ponderados por 60,72%, relação de

funcionários que trabalhavam nos cartórios em dezembro de 2001. Os percentuais dos tribunais foram ponderados por 39,28%, relação de funcionários que trabalhavam nos tribunais nesta mesma data. Abaixo, são apresentados os percentuais finais:

Distribuição Percentual do Tempo Trabalhado da Justiça Eleitoral								
Objetos de Custo	Ano Ímpar (Sem eleição)				Ano Par (Com eleição)			
	1T	2T	3T	4T	1T	2T	3T	4T
Eleições	23%	21%	21%	22%	26%	32%	70%	65%
Manutenção de cadastro	47%	47%	47%	48%	50%	48%	10%	14%
Serviços jurisdicionais	30%	32%	32%	30%	24%	20%	20%	21%
Total	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%
OBS: T = trimestre								

QUADRO 14: Distribuição Percentual do Tempo Trabalhado em cada Objeto de Custo

Fonte: Manual do SIGEPE

A distribuição percentual do tempo trabalhado em cada objeto de custo resultante deste cálculo foi utilizada para todos os estados do País.

4.2.4.3. O SIGEPE e a proposta de Kaplan

Conforme descrito no item 3.1, o sistema de custos pode ser considerado como a fase mais primária do controle gerencial de uma entidade. Assim, e seguindo a proposta de Kaplan (1990, p. 23), o SIGEPE pode ser classificado entre o estágio 1 e 3 de desenvolvimento:

	Estágio	Descrição
ASPECTOS DO SISTEMA DE CUSTOS	1	Baixa qualidade dos dados
QUALIDADE DOS DADOS	3	- Sistemas não integrados; - Acesso aos relatórios varia de acordo com o sistema;
RELATÓRIOS FINANCEIROS	Não se aplica	Não se aplica
CUSTO DO PRODUTO	2 e 3	Imprecisão do custo do produto Utiliza o custeio baseado em atividades para fins gerenciais
CONTROLE OPERACIONAL	2	Limitado <i>feedback</i>

QUADRO 15: Estágios de desenvolvimento do SIGEPE segundo Kaplan (1990)

Fonte: autora

No estágio 1, o sistema de informações existente é rudimentar, com controles próprios e sem integração, produzindo informação de baixa qualidade e em momento inoportuno, em decorrência da utilização do SIAFI. Os sistemas específicos desenvolvidos internamente possuem bases diferenciadas, dificultando a padronização na extração da informação para o SIGEPE.

Para o desenho de uma sistemática de custeio mais adequada às necessidades gerenciais dos tribunais eleitorais, seria necessário possuir um banco de dados ou sistemas com níveis de detalhamento de dados e de informação maiores, o que não foi observado

nestes órgãos até o período estudado. A Equipe UFRJ cogitou na possibilidade de implementar o Custeio Baseado em Atividades (ABC), mas devido aos fatos já relatados e objetivos do sistema contratado, optou por uma alternativa mais adequada, semelhante em conceitos e aplicabilidade ao ABC. Critérios de rateio foram estabelecidos para atribuir custo ao produto.

A implantação de um sistema de apuração de custos requer que padrões, rotinas e procedimentos sejam modificados e que seus usuários estejam conscientes da importância da informação a ser gerada. Nesse sentido, o caso estudado apresenta limitações pontuais para a utilização plena de um sistema dessa natureza.

4.2.4.4. O SIGEPE e o Controle Gerencial

Embora não tenha sido um objetivo direto do SIGEPE, em reuniões e entrevistas foram identificados interesses de seus gestores em utilizá-lo para controle do desempenho dos diferentes órgãos que compõem a Justiça Eleitoral. Entretanto, isto não foi possível, pois a estrutura dos sistemas existentes nesses órgãos não possibilitava a informação no nível de detalhamento necessário para levantar dados e informações para fins de controle gerencial, tais como gestão de pessoal por departamento, dentre outros.

Segundo Anthony & Govindarajan (2002), o controle gerencial é “o processo pelo qual os executivos influenciam outros membros da organização para que obedeçam as estratégias adotadas”. Assim, caso haja alterações nos sistemas que o alimentam, o SIGEPE poderá ser utilizado como ferramenta de medição de resultado, atendendo ao que afirma Flamholtz (1996): para auxiliar no controle do comportamento das pessoas em organizações formais, podem ser utilizadas técnicas de orçamento, medidas contábeis e sistemas específicos de avaliação de desempenho.

Atendendo ao disposto na tipologia de controle organizacional de Gomes & Salas (1999), aos tribunais eleitorais seria aplicado o Controle Burocrático, por possuírem abrangência nacional e alto grau de formalização em suas operações.

5. CONCLUSÃO

O tema estudado reflete as modificações culturais e técnicas da administração pública brasileira nos últimos anos. Dada a necessidade de um nível maior de detalhamento da informação sobre os gastos do Tribunal, os gestores do TSE contrataram o projeto SIGEPE para realizar modificações no modelo de gestão pública utilizado e adequar os gastos do órgão à Lei de Responsabilidade Fiscal.

Sendo assim, pode-se considerar que a utilização de um sistema de custos é o primeiro passo para que a gestão responsável dos recursos públicos ocorra de forma efetiva nesse órgão e, com o tempo, as modificações culturais ali ocorridas se alastrem por todas as esferas do poder público brasileiro.

Conforme foi mencionado, a função dos tribunais eleitorais é organizar e controlar a realização das eleições no País, caracterizando o caso estudado em uma entidade prestadora de serviço. Assim, de acordo com a classificação de Schmenner (1986), descrita no item 3.2.8, o TSE enquadra-se nos “Serviços de Massa”, com pouca interação com o cliente e elevada utilização de mão-de-obra, rígida hierarquia, padronização das operações, com a necessidade de desenvolver controles em nível mais baixo, como por unidades gestoras, e utilização da logística e avanços tecnológicos.

Partindo para a análise do ambiente de sistemas existente no TSE, verifica-se que, o formato de gerenciamento de banco de dados utilizado é o Enfoque Tradicional de Gerenciamento de Dados, abordado por Stair & Reynolds (2002), pois os dados extraídos do SIAFI, agregados a outros provenientes de outras fontes, alimentam diferentes aplicativos que não interagem entre si. Observou-se também que a maioria dos sistemas utilizados foram desenvolvidos pelos membros do próprio tribunal, fato que caracteriza o CVDS dos sistemas corporativos do TSE como RAD.

Já o SIGEPE, segundo as Classificações de Sistemas de Stair & Reynolds (2002) constantes do item 3.1, pode ser classificado sob os seguintes aspectos:

- **COMPLEXO:** possui muitos elementos provenientes de diferentes fontes de informação, ou seja, baseia-se em dados provenientes de sistemas não integrados ou somente do SIAFI, com restrições na extração dos dados e com nível de detalhamento aquém do desejado;
- **FECHADO:** o sistema não interage com o ambiente;
- **ESTÁVEL:** não há a necessidade de sofrer mudanças ao longo do tempo, em face das características do órgão para o qual foi desenvolvido. Entretanto, tais mudanças diferenciam-se das melhorias que devem ser introduzidas periodicamente, a fim de ampliar a visão gerencial do sistema;
- **ADAPTÁVEL:** dependendo da necessidade dos gestores do TSE, alterações em sua programação poderão ser realizadas;
- **PERMANENTE:** sua utilização será assegurada por longo tempo, a menos que seu uso seja descontinuado.

No que tange ao projeto do sistema de custos elaborado pela Equipe da UFRJ, verifica-se que as etapas para o seu desenvolvimento, implementação e manutenção formam o Ciclo de Vida Tradicional de Desenvolvimento de Sistemas (CVDS Tradicional) e foram realizadas conforme apresentado no item 3.1. O sistema foi sendo desenhado e elaborado a cada etapa do projeto, sendo que o produto final somente pode ser conferido em suas últimas etapas. Cabe ressaltar que, o prazo para a finalização de cada etapa foi comprometido, ocasionando ao prazo total para entrega do produto final um aumento em sete meses, em face das circunstâncias indicadas no quadro 16, apresentado a seguir.

Etapas	Duração Prevista	Duração Real	Aspectos
1) Diagnóstico	4 meses	5 meses	Dificuldade de realizar um diagnóstico completo, tendo em vista a complexidade da estrutura organizacional e sistemas de informação sem padronização e de abrangência nacional.
2) Planejamento do projeto lógico do sistema	2 meses	4 meses	Considerações a respeito das peculiaridades da Administração Pública, utilização do SIAFI como base do SIGEPE, restrições no processo de extração de dados, falta de informações em nível maior de detalhamento e prazo para a finalização e entrega do sistema.
3) Modelo do sistema de custos	3 meses	3 meses	Sem observações, pois o prazo foi atendido.
4) “Piloto” do sistema	2 meses	3 meses	Distância geográfica entre as Equipes UFRJ e TSE e resistência por parte do usuário do SIGEPE.
5) Estruturação das informações para o sistema	2 meses	2 meses	Sem observações, pois o prazo foi atendido.
6) Produto final	3 meses	6 meses	Falta de conscientização e divulgação da importância e utilidade, insuficiência de treinamentos, mudança dos gestores do TSE, desligamento de alguns membros das Equipes UFRJ e TSE e distância geográfica entre elas.
TOTAL	16 meses	23 meses	

QUADRO 16: Duração Real X Prevista do Projeto de implementação do SIGEPE

Fonte: autora

Pode-se afirmar que os objetivos contratados pelos dirigentes do TSE foram atingidos, pois o SIGEPE está apto a:

- a. permitir a Apuração de Custos do Processo Eleitoral Brasileiro, para cada ano eleitoral, a partir da eleição de 2002, agrupado por Tribunal Regional Eleitoral (TRE);

- b. determinar o valor do Custo do Voto, em cada unidade de Tribunal Regional Eleitoral; e
- c. estimar o valor do custo do voto, em cada Estado, em eleições passadas, a partir de 1994, de modo a possibilitar uma comparação histórica entre os custos das diversas eleições.

Entretanto, alguns membros da Equipe TSE (visão do usuário) não se consideram atendidos com o SIGEPE, sob a alegação de que houve a demanda por um sistema de gerenciamento de gastos por atividade do tribunal, e não apenas um sistema de custos.

Cabe ressaltar que a estrutura para o desenvolvimento deste “sistema de gerenciamento de gastos” ainda não está disponível nos tribunais eleitorais. Por parte da Equipe TSE esperava-se que as possíveis recomendações da Equipe UFRJ visando o desenvolvimento deste sistema impulsionassem as mudanças necessárias à estrutura da entidade, preparando-a para recebê-lo. Assim, segundo a proposta de Kaplan (1990), o sistema a ser desenvolvido faria com que o TSE passasse do Estágio 1 diretamente para o 3.

De acordo com os prazos e objeto contratados, a Equipe da UFRJ desenvolveu um sistema de custos visando adequar o custo do voto às práticas contábeis. Buscou-se elaborar uma sistemática de custeio que melhor atendesse às necessidades gerenciais do TSE, sua estrutura atual e peculiaridades de suas operações. No entanto, a Equipe UFRJ não identificou claramente os demais objetivos implícitos na demanda dos gestores do TSE. O SIGEPE seria o primeiro passo para uma série de mudanças que poderiam ocorrer objetivando a qualidade da informação produzida.

Assim, para um maior aproveitamento das funcionalidades do SIGEPE, a Equipe UFRJ sugeriu algumas recomendações no Manual do SIGEPE, conforme demonstrado a seguir:

1. os componentes do custo, no nível de detalhamento mais adequado, devem ser extraídos diretamente dos sistemas corporativos do TSE e confrontados com os dados do SIAFI. Para tanto, estes devem estar em funcionamento (implementados e em utilização) em todos os TRE's e TSE e possuindo a mesma codificação;
2. o controle dos salários dos funcionários cedidos de outros órgãos públicos deve ser feito pelo TSE e/ou TRE's beneficiado e computado como custo do processo eleitoral;
3. outras "Atividades" e "Centros de Custos" devem ser criados para melhorar a análise do consumo de recursos pela entidade;
4. a depreciação dos imóveis cedidos por outros órgãos públicos e em utilização pela justiça eleitoral deve integrar o custo do processo eleitoral, considerando-se aqui o conceito de recurso consumido no processo e não desembolsado pelo TSE ou TRE's;
5. as folhas de tempo, incluídas na versão original do SIGEPE, foram elaboradas de acordo com as informações disponíveis na época, inclusive no Sistema de Informação de Pessoal. Entretanto, sugere-se que, a partir da implantação do SGRH em todos os TRE's, elas poderiam ser mais detalhadas, sendo realizadas periodicamente por cada TRE/TSE, conforme se explica abaixo:
 - a) *Quanto aos dados:* devem ser aplicados questionários em cartórios de todos os estados, bem como coletadas informações sobre a distribuição do tempo trabalhado pelas unidades (secretarias e coordenadorias) de todos os tribunais do País.
 - b) *Quanto à aplicação:* cada estado deve possuir a sua própria distribuição percentual do tempo trabalhado em cada objeto de custo, a qual deve ser

efetuada periodicamente (a cada 2 anos, por exemplo) para obter-se um resultado mais próximo da realidade.

- c) *Quanto à ponderação da média*: Os resultados obtidos nos cartórios e nos tribunais devem ser ponderados pelos salários recebidos por cada unidade. Esta ponderação faz-se necessária tendo em vista a impossibilidade atual de acesso direto aos salários dos funcionários de cada UG, SECRETARIAS e COORDENADORIAS.

Devido à discordância sobre a finalização do projeto SIGEPE, com a entrega do produto final, o sistema não está em plena utilização pelo TSE e os resultados finais não puderam ser avaliados formalmente pelos membros das Equipes TSE e UFRJ. Houve apenas a avaliação dos procedimentos de importação de dados, do manual e da consistência do sistema. Diante do exposto, um dos objetivos desta pesquisa foi comprometido: “Descrever a expectativa dos gestores do TSE em relação ao sistema desenvolvido em dois momentos – antes (REALIZADO) e depois (NÃO REALIZADO) da sua implementação”.

Cabe lembrar que o caso estudado, se refere a órgão público que funciona sob a *egide* da legislação que norteia a administração pública brasileira, obedecendo limites e imposições legais para o desempenho de suas atividades gerenciais. Além disso, o tema “controle dos gastos públicos” ainda é recente e não está adequadamente difundido em toda entidade, até mesmo em virtude do seu tamanho (abrange todas as regiões do Brasil), da diversidade cultural dos seus funcionários e das limitações financeiras impostas pelo Governo federal.

Diante do que foi apresentado e retomando as questões que nortearam a pesquisa, pode-se afirmar que, embora alguns gestores do TSE estejam cientes da capacidade informacional de um sistema de custos, não conseguiram explicitar seus anseios quando da contratação do SIGEPE. E ainda, que é possível desenvolver um sistema de custos para

entidades públicas, embora tenha-se que observar as limitações impostas pela rígida hierarquia, padronização dos procedimentos e normatização que envolvem o setor.

Analisando os fatores que influenciam no sucesso ou insucesso da implementação de um SI, discutidos no item 3.1.5, o caso estudado pode ser assim caracterizado:

Fatores que influenciam no sucesso ou insucesso	Observações
a) Complexidade:	Embora possua diferentes fontes de informação não integradas entre si, a principal fonte de informação do SIGEPE é o SIAFI, que possui restrições no processo de extração de dados, e nível de detalhamento da informação aquém do desejado. Partindo desta premissa e analisando o resultado das pesquisas apresentadas por O'Reilly (1982), que prevê a utilização de informações de qualidade inferior quando o sistema desenvolvido apresenta elevado grau de esforço para o acesso à informação, o SIGEPE pode ser caracterizado com um sistema complexo.
b) Participação do usuário	A participação da Equipe TSE (usuário) no processo de elaboração do SIGEPE foi constante. Entretanto, seus objetivos e necessidades não foram absorvidos plenamente pela Equipe UFRJ, pois os objetivos do contrato divergiram dos objetivos pretendidos por alguns membros da Equipe TSE. Partindo da abordagem de Joshi; Robey, Smith & Vajayasarathy <i>apud</i> Bufoni (2003), que consideram a participação do usuário como um processo político, verifica-se que alguns gestores do TSE esperavam que o SIGEPE fosse o fator impulsionador de mudanças na organização.
c) Apoio da direção	Após a mudança dos dirigentes do TSE, em 2003, houve uma descontinuidade no processo de implementação do SIGEPE, em decorrência de novas prioridades terem sido traçadas. Entretanto, em dezembro/2004, houve a retomada dos trabalhos com intuito de implementar o SIGEPE.
d) Equipe de desenvolvimento	Com a retomada dos trabalhos, serão formadas comissões com funcionários do próprio Tribunal, que serão responsáveis por entender, avaliar e disseminar a utilização do SIGEPE.

QUADRO 17: Fatores que podem caracterizar o sucesso ou insucesso na implementação do SIGEPE

Fonte: autora

Embora já decorridos mais de dois anos desde o início do projeto de elaboração e implementação do SIGEPE, o sistema não está em plena utilização. Tendo em vista o exposto neste trabalho, a implementação do SIGEPE poderia ser caracterizada como um caso de

insucesso. Entretanto, com a iniciativa de retomada do projeto de implementação do SIGEPE, o ingresso de novos profissionais nas equipes TSE e UFRJ, a formação de comissões e o apoio da direção e dos gestores do Tribunal, o SIGEPE poderá ter suas funcionalidades ampliadas e difundidas na organização, tornando-se útil à análise dos gastos dos tribunais eleitorais e contribuindo para que melhorias sejam desenvolvidas no campo gerencial desta organização.

O Brasil tem sido alvo de questionamentos acerca dos elevados investimentos realizados na aquisição e manutenção das urnas eletrônicas e dos benefícios oriundos de sua utilização nas eleições brasileiras. O presente trabalho pode auxiliar os gestores públicos a implementar a análise de custos em seu modelo de gestão e auxiliar a sociedade a compreender as informações os sobre custos das eleições, publicadas pelo TSE, possibilitando, ainda, a transparência em relação a metodologia utilizada pelo sistema de apuração de custos.

6. BIBLIOGRAFIA

ALONSO, Marcos. Custos no Serviço Público. **Textos para discussão**. Brasília: ENAP, n. 31, out. 1998. 34 p.

ANSARI, Shahid; BELL, Jan. Manufacturing overhead allocation traditional versus activity-based. in.: **Management Accounting: a strategic focus**. New York: McGraw-Hill, 1997.

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de Controle Gerencial**. Tradução de Adalberto Ferreira das Neves. São Paulo: Atlas, 2002.

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D. KAPLAN, Robert S. YOUNG, S. Mark. **Contabilidade Gerencial**. Tradução de André Olímpio Mosselman. São Paulo: Atlas, 2000.

BARNES, Frank C.; BUSH, Chandler M. True user involvement: successful systems design. **Review of Business**. LOCAL: não indicado, vol. 14, nº 2, winter, p. 23-26, 1992.

BEUREN, Ilse Maria (organizadora). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.

BEZERRA FILHO, João Eudes; MOREIRA, Stênio da Silva. Expectativas de Mudanças na Contabilidade Governamental Brasileira: Projeto de Lei Complementar n. 135/96 e Lei de Responsabilidade Fiscal versus Lei Federal n. 4.320/64. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, n. 128, p. 69-81, marco/abril. 2001.

BRASIL. **LEI No 10.683, DE 28 DE MAIO DE 2003**. Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Disponível em <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 31 jan 2005.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. **DECRETO No 3.589, DE 6 DE SETEMBRO DE 2000**. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Disponível em <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 31 jan 2005.

BRASIL. **LEI COMPLEMENTAR Nº 101, DE 4 DE MAIO DE 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 31 jan 2005.

BRASIL. **Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão**. Cartilha da LRF. Disponível em <<http://www.planejamento.gov.br/publicacoes/index.htm>>. Acesso em 01 dez 2002.

BUFONI, André Luiz. **Uma análise dos fatores críticos de sucesso e insucesso na implementação de sistemas de informação gerencial: estudo do caso do segmento de exploração e produção de petróleo da Petrobras S. A.** 2003. 90 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, RJ.

CALVO, Ernesto; MEDINA, Juan Manuel Abal. Institutional gamblers: majoritarian representation, electoral uncertainty, and the coalitional costs of Mexico's hybrid electoral system. **Electoral Studies**. LOCAL: não indicado, n.º 21, p. 453-471, 2002.

COHEN, Max Fortunato; SOUZA, Antônio Arthur de. Avaliação de sistema de informações: um estudo de caso da SUFRAMA. In XXV ENANPAD, 2001, Campinas/SP. Anais eletrônicos. São Paulo: ANPAD, 2001.

COOPER, Robin; KAPLAN, Robert. Activity Based Systems in Service Organizations and Service Functions. **The Design of Cost Management Systems**. Englewood Cliffs, Prentice, p. 466-473, 1991.

DEARDEN, John. A contabilidade de custos chega à indústria de serviços. **Harvard Business Review**. V. 56, n.º 5, p. 132-140, 1978.

DRUCKER, Peter. **Be data literate – know what to know**. Wall Street Journal, 1º Dec. 1992 p. C1.

DRURY, D. H.; MCWATTERS, C. S. **Management accounting paradigms in transition**. Journal of Cost Management, v. 12, n.º 3, p. 32-40, 1998.

DYMENT, John J. **Strategies and management controls for global corporations**. Journal of Business Strategy, v.7, n.º4, p.20-26, 1987.

ECO, Umberto. **Como se faz uma tese**. Tradução de Gilson César Cardoso de Souza. 15ª edição. São Paulo: Editora Perspectiva, 1999.

EQUIPE DE PESQUISA DA ENAP. Gestão de custos no setor público. **Textos para discussão**. Brasília: ENAP, n. 41, mar. 2001. 21 p.

FAMA, R., HABID, C.V.S. Implantação do sistema de custeio ABC em empresas prestadora de serviços de saúde vantagens e limitações. In VI Congresso Brasileiro de Custos, 1999, São Paulo/SP. Anais Eletrônicos. São Paulo: FEA/USP, 1999.

FILHO, José Rodrigues. O conceito de organização na pesquisa em Sistema de Informação no Brasil e Países Escandinavos. In XXV ENANPAD, 2001, Campinas/SP. Anais eletrônicos. São Paulo: ANPAD, 2001.

FITZSIMMONS, James; FITZSIMMONS, Mona. **Administração de serviços: operações, estratégia e tecnologia da informação**. 2ª Edição. Porto Alegre: Bookman, 2000.

FLAMHOLTZ, E. Effective Organizational Control: a Framework, applications and implications. **European Management Journal**. LOCAL não indicado, nº 16, vol.14, p. não indicado, dez. 1996.

GIANESI, Irineu G. N.; CORRÊA, Henrique Luiz. **Administração estratégica de serviços: operações para satisfação do cliente**. São Paulo: Atlas, 1994.

GIANESI, Irineu; CORRÊA, Henrique Luiz. Serviços. In: **CONTADOR, José C. (Coord.) Gestão de Operações: a engenharia de produção a serviço da modernização da empresa**. São Paulo: Fundação Vanzolini, 1997, cap.32, p.455-466.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 4ª edição. São Paulo: Atlas, 1995.

GINZBERG, Michael J. Key recurrent issues in the MIS implementation process. **MIS Quarterly**. LOCAL: não indicado, june, p. 47-59, 1981.

GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joan M. Amat. **Controle de Gestão**. São Paulo: Atlas, 1999.

GRÖNROOS, Christian. **Marketing: gerenciamento e serviços: a competição por serviços na hora da verdade**. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

GUIMARAES, T.; IGBARIA, M.; LU, M. The determinant of DSS success: an integrated model. **Decision Sciences**. LOCAL: não indicado, vol. 23, p. 409-430, 1992.

HAGEN, Rune Jansen. The electoral Politics Sector institutional Reform. **European Journal of Political Economy**. LOCAL: não indicado, vol. 18, p. 449-473, 2002.

HENDERSON, John C.; LEE, Soonchul. Managing I/S design teams: a control theories perspective. **Management Science**. LOCAL: não indicado, vol. 38, June, p. 757-777, 1992.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George. DATAR, Srikant M. **Contabilidade de Custos**. Tradução de José Luiz Paravato. 9ª edição. Rio de Janeiro: LTC Editora, 2000.

HOUAISS, A.; VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Editora Objetiva, 2001.

IBGE. **Características do Território Nacional**. Disponível em < <http://www.ibge.gov.br/>>. Acesso em 24 out 2004.

IBGE. **Pesquisa Anual de Serviços (PAS), 2002**. Disponível em < <http://www.ibge.gov.br/>>. Acesso em 24 out 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 6ª edição. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Dicionário de Termos de Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2001.

JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. **A relevância da contabilidade de custos**. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

KAPLAN, Robert S. The Four-Stage Model of Cost Systems Design. **Management Accounting**. LOCAL: não indicado, p. 22-26, fev. 1990.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Custo e Desempenho, Administre Seus Custos Para Ser Mais Competitivo**. 1ª ed. São Paulo: Futura, 1998.

KEECH, William R.; SIMON, Carl P. Electoral and Welfare Consequences of Political Manipulation of the Economy. **Journal of Economic Behavior and Organization**. North-Holand, n.º 6, p. 177-202, 1985.

KOHAMA, Helio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 8ª edição. São Paulo: Atlas, 2001.

KOTLER, Philip. **Administração de Marketing: análise, planejamento, implementação e controle**. 10. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2000.

LAUDON, K. C.; LAUDON, J. P. **Management Information Systems Organization and Tecnology**. Macmilliam Publishing Company, EUA, 1996, 818 págs.

LAUDON, K. C.; LAUDON, J. P. **Sistemas de Informação**. Rio de Janeiro: LTC EDITORA, 1999.

LAUDON, Kenneth C.; LAUDON, Jane. P. **Management Information System – A Contemporary Perspective**. 5 ed., McMillan, 1996.

LEDERER, Albert L.; SETHI, Vijay. The implementation of strategic information systems planning methodologies. **MIS Quaterly**. LOCAL: não indicado, september, p. 445-461, 1988.

LEE, R. D. Jr. A quarter century of state budgeting practices. **Public Administration Review**. Washington, v.57, p.133-140, mar./abr. 1997.

MACHADO JÚNIOR, J. Teixeira, REIS, Heraldo da Costa. **A lei 4.320 comentada**. 30ª edição. Rio de Janeiro: IBAM, 2001.

MACIARIELLO, Joseph A.; KIRBY, J. Calvin. **Management control systems: using adaptative systems to attain control**. New Jersey : Prentice Hall, 1994.

MACINTOSH, N. B. **Management accounting and control systems na organizacional and behavioral approach**. Cap. 8, p. 125-148. Chinchester : John Wiley & Sons, 1994.

MAHER, Michael. **Contabilidade de Custos: Criando Valor para a Administração**. Tradução de José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2001.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de Pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. 5ª edição. São Paulo: Atlas, 2002.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1984.

MOSCOVE, Stephen A.; SIMKIN, Mark G.; BAGRANOFF, Nancy A. **Sistemas de Informações Contábeis**. Tradução de Geni G. Goldschmidt. São Paulo: Atlas, 2002.

MUELLER, Dennis C.; STRATMANN, Thomas. The economics effects of democratic participation. **Journal of Public Economics**. LOCAL: não indicado, n.º 2, 2002.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC Custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 2001.

O'REILLY, C. A. III. Variations in Decision Makers' use of information sources: the impact and accessibility of information. **Academy of Management Journal**. LOCAL: não indicado, vol. 25, n.º 4, p. 756-771, 1982.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial: Um Enfoque em Sistema de Informação Contábil**. São Paulo: Atlas, 1997.

PAMPLONA, Edson de O. **Contribuição para a análise crítica do sistema de custos ABC através da avaliação de direcionadores de custos**. Tese de Doutorado. EAESP/FGV, 1997.

PEREIRA, Elias; ARIMA, Carlos Hideo; SOUZA, Marcos Antônio de; KOBAYASHI, Alfredo Kazuto. A Integração do Sistema de Contabilidade de Custos ao Sistema de Apoio a Decisão e ao Sistema de informação Executiva. In XXV ENANPAD, 2001, Campinas/SP. Anais eletrônicos. São Paulo: ANPAD, 2001.

PIRES, João Batista Fortes de Souza. **Contabilidade Pública**. 7ª edição. Brasília: Franco & Fortes Consultoria e Editoração, 2002.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade Pública: Uma abordagem da Administração Financeira Pública**. São Paulo: Atlas, 1999.

PLAYER, S.; LACERDA, R. **Lições mundiais da Arthur Andersen em ABM**. São Paulo: Futura, 2000.

PORTER, Michael. **Estratégia Competitiva**. 7. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1986.

PORTER, Michael. **Vantagem Competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1990.

RALLINGS, C.; THRASHER, M.; BORISYUK, G. Seasonal factors, vote fatigue and the costs of voting. **Electoral Studies**. LOCAL: não indicado, p. 1-15, 2002.

SALAWAY, Gail. An organizational learning approach to information systems development. **MIS Quarterly**. LOCAL: não indicado, June, p. 245-264, 1987.

SCHMENNER, Roger W. **Administração de operações em serviços**. São Paulo: Futura, 1999.

SCHMENNER, Roger W. How can service businesses survive and prosper? **Sloan Management Review**. Spring, p. 21-32, 1986.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo**. 4ª edição. São Paulo: Atlas, 2000.

SOUZA, Tiago Araújo de; SILVA, Maria Conceição Melo. Implantação de sistema de informação em uma organização pública: um estudo de caso no Tribunal de Contas do Sergipe. In XXVI ENANPAD, 2002, Salvador/BA. Anais eletrônicos. Bahia: ANPAD, 2002.

STAIR, Ralph M.; REYNOLDS, George W. **Princípios de sistemas de informação: uma abordagem gerencial**. Tradução de Alexandre Melo de Oliveira. 4ª edição. Rio de Janeiro: LTC Editora, 2002.

STONER, James A.F.; FREEMAN, R. Edward. **Administração**. 5. Ed. : Prentice-Hall, Inc., 1982.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 3ª edição. São Paulo: Atlas, 2000.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. Tradução de Daniel Grassi. 2ª edição. Porto Alegre: Editora Bookman, 2001.

ANEXOS

Anexo A - Modelo de Questionário Aplicado à Equipe UFRJ

Parte I: Identificação do entrevistado

• Nome:	
• Órgão:	• Cargo e/ou Função:
• Tempo de Experiência no órgão:	• Tempo de Experiência no cargo ou função:
• Período de início da Implantação do SIGEPE (mês e ano):	• Período de início da Utilização do SIGEPE: (mês e ano):

- Na sua visão, qual (quais) é (são) o (s) objetivo (s) do SIGEPE?
- Descreva qual foi a sua participação no Projeto SIGEPE.

Parte II: Questionário

1. Se participou do projeto desde o início, descreva quais eram as suas expectativas em relação ao processo de implementação do SIGEPE no TSE.
2. Você acha que o SIGEPE atendeu às suas expectativas:
 - a. Atende plenamente;
 - b. Atende, parcialmente;
 - c. Sim, mas pode melhorar;
 - d. Não serve para a organização.

Caso deseje comentar sua resposta:

3. Das etapas descritas no Programa de Trabalho, mencionado na Parte I, qual apresentou um maior grau de dificuldade na sua realização? Justifique sua resposta.
4. Fatores que influenciaram NEGATIVAMENTE a implantação do sistema:
 - a. Problemas de hardware;
 - b. Problemas com softwares;
 - c. Problema com pessoas;

Por que o (a) Sr. (a) você acha isto?

5. *Fatores que influenciaram POSITIVAMENTE a implantação do sistema:*
- a. Melhorias na estrutura da organização (aquisição de novos computadores, *softwares*, localização física dos setores, redefinição de responsabilidades *etc.*);
 - b. Melhorias no desempenho de suas funções (facilidade de acesso à informação, redução de tempo no preparo de relatórios *etc.*);
 - c. Treinamentos realizados;
 - d. Divulgação da importância do sistema;
 - e. Gestores do processo de implementação;

Por que o (a) Sr. (a) você acha isto?

6. *A mudança dos dirigentes impactou a implementação/utilização do SIGEPE? Comente a sua resposta.*
7. *Durante o planejamento lógico do sistema, bem como na modelagem da sistemática de custeio mais adequada, quais foram as principais dificuldades encontradas?*
8. *Descreva o sistema de custeio adotado (tratamento dos gastos, objetos de custos, critérios de distribuição dos custos indiretos *etc.*)*
9. *Como o SIGEPE está tratando aos seguintes itens:*
- a. *Custo de oportunidade das propagandas gratuitas no rádio e na TV*
 - b. *Valor da locação dos locais, que atualmente são cedidos por outros órgãos públicos, onde são realizadas as eleições*
 - c. *Salário dos funcionários de outros órgãos que estão cedidos ao TSE e TRE's*
10. *A DIVIDA ATIVA, RESTOS A PAGAR, DESPESA DE EXERCÍCIOS ANTERIORES, RECEITAS e DESPESAS ORÇAMENTÁRIA, EXTRA-ORÇAMENTÁRIA são peculiaridades da administração pública. Como estes itens foram abordados no SIGEPE?*
11. *Se houve algum treinamento, como foi (ou está sendo) realizado? Mencione as técnicas utilizadas, o período de ocorrência, quantidade de horas, meios utilizados *etc.**
12. *Houve alguma avaliação formal do SIGEPE? Em caso afirmativo, comente os resultados obtidos nesta avaliação.*

Anexo B- Modelo de Questionário Aplicado à Equipe TSE

Parte I: Identificação do entrevistado

• <i>Nome:</i>	
• <i>Órgão:</i>	• <i>Cargo e/ou Função:</i>
• <i>Tempo de Experiência no órgão:</i>	• <i>Tempo de Experiência no cargo ou função atual:</i>
• <i>Período de início da Implantação do SIGEPE (mês e ano):</i>	• <i>Período de início da Utilização do SIGEPE: (mês e ano):</i>

- *Na sua visão, qual (quais) é (são) o (s) objetivo (s) do SIGEPE?*
- *Descreva qual foi a sua participação no Projeto SIGEPE.*

Parte II: Questionário

13. Assinale os principais fatores que levaram o TSE a adotar um sistema de custos:

- a. Atender o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF;
- b. Melhorar o cálculo do Orçamento, visando atender ao Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei de Orçamentos Anuais (LOA);
- c. Controlar os gastos;
- d. Produzir informação sobre o custo do voto;
- e. Não sei.
- f. Outro. Qual?

Caso deseje comentar sua resposta:

14. Quais eram as suas expectativas em relação ao SIGEPE?

- a. Melhorar a qualidade da informação produzida;
- b. Adequar o custo do voto às técnicas contábeis;
- c. Transmitir credibilidade à sociedade;
- d. Disponibilizar uma ferramenta de controle para os gestores dos tribunais eleitorais;
- e. Outras. Quais?

Caso deseje comentar sua resposta:

15. Em uma graduação de 0 a 5, o Sr. (a) acha que o SIGEPE atendeu às suas expectativas (sabendo que o 0 representa “não atendeu” e o 5, “atendeu plenamente”):

5 4 3 2 1 0

Caso deseje comentar sua resposta:

16. No histórico de implantação do SIGEPE:

- a. Houve muita aceitação, desde o início;
- b. Houve muita resistência, desde o início;
- c. Houve uma aceitação inicial e depois grande resistência;
- d. Houve uma resistência inicial e depois grande aceitação;
- e. Há muita resistência até hoje.

Caso deseje comentar sua resposta:

17. Assinale os fatores que influenciaram NEGATIVAMENTE na implantação do sistema:

- a. Poucos computadores;
- b. *Softwares* antigos e obsoletos;
- c. Localização física das áreas envolvidas;
- d. Dificuldade no acesso ao SIAFI e demora no processo de extração;
- e. Poucas pessoas responsáveis pela extração dos dados;
- f. Problemas na entrada dos dados extraídos no SIGEPE;
- g. Sobrecarga de trabalhos rotineiros
- h. Falta de conhecimento sobre o sistema e como preparar relatórios;
- i. Pouca divulgação do sistema;
- j. Conscientização da importância do sistema;
- k. Outros. Quais?

Por que o (a) Sr. (a) acha isto?

18. Assinale os fatores que influenciaram POSITIVAMENTE a implantação do sistema:

- a. Aquisição de novos computadores;

- b. Aquisição de novos *softwares*;
- c. Localização física das áreas envolvidas;
- d. Redefinição de responsabilidades;
- e. Facilidade de acesso à informação;
- f. Redução de tempo no preparo de relatórios;
- g. Maior controle dos gastos;
- h. Divulgação do sistema;
- i. Conscientização das pessoas sobre a importância do sistema;
- j. Treinamentos realizados;
- k. Outros. Quais?

Por que o (a) Sr. (a) você acha isto?

19. Na época da contratação do SIGEPE, o TSE possuía alguns sistemas corporativos para controle específicos, como por exemplo, pessoal (SGRH), patrimônio (ASI), contratos (SIAC), que poderiam ter sido utilizados como base de informação para o SIGEPE, caso já estivessem em plena utilização pelo TSE e TRE's. Em vista disto, optou-se pela utilização do SIAFI. O Sr. (a) acredita que tenha sido a melhor opção, ter o SIAFI como base de informação?
- a. SIM
 - b. NÃO

Caso deseje comentar sua resposta:

20. Caso a resposta tenha sido NÃO, qual teria sido a alternativa mais adequada a ser utilizada?

Com base nas informações a seguir, responda os itens 9, 10 e 11.

Tendo em vista as características do TSE, o método de custeio proposto identifica os custos por **Pleito Eleitoral** (ordem de serviço) classifica-os como diretos e indiretos e em seguida os atribui aos objetos de custo, definidos como **Eleição, Manutenção de Cadastro e Serviços Judiciais**. Na atribuição dos custos indiretos aos objetos de custo, os critérios de rateio (ou direcionadores) utilizados são o **n.º de seções e folha de tempo**.

21. A identificação dos custos por Pleito Eleitoral atende às necessidades gerenciais do TSE?
- a. SIM
 - b. NÃO

Caso deseje comentar sua resposta:

22. Os critérios de rateio refletem a relação entre os custos indiretos e seus objetos de custo, mais adequadamente?
- SIM
 - NÃO

Caso deseje comentar sua resposta:

23. Caso alguma das respostas anteriores tenha sido NÃO, detalhe qual teria sido uma alternativa mais adequadas às características estruturais do TSE.
24. *O SIGEPE não está contemplando, de forma específica, itens como o Custo de oportunidade das propagandas gratuitas no rádio e na TV, o Valor da locação dos locais, que atualmente são cedidos por outros órgãos públicos, onde são realizadas as eleições e os Salários dos funcionários de outros órgãos que estão cedidos ao TSE e TRE's. O Sr. (a) julga importante a utilização dessas informações no cálculo do custo do voto?*
- SIM
 - NÃO

Caso deseje comentar sua resposta:

25. *A mudança dos dirigentes impactou a implementação do SIGEPE? Comente a sua resposta.*
26. *Houve alguma avaliação formal do SIGEPE? Em caso afirmativo, descreva em linhas gerais quando e como foi realizada.*
27. *A participação dos usuários é conhecido fator determinante do sucesso de um SI. Como está sendo a participação do usuário neste processo de implementação/utilização do sistema?*
28. *Se houve algum treinamento, como foi (ou está sendo) realizado? Mencione as técnicas utilizadas, o período de ocorrência, quantidade de horas, meios utilizados etc.*
29. *Fale-nos um pouco da equipe que desenvolveu o SIGEPE. O Sr. (a) acha que esta equipe conseguiu lidar com as peculiaridades da administração pública no desenvolvimento do sistema? Cite aspectos positivos e pontos passíveis de melhorias.*