

SISTEMAS DE CONTABILIDADE POR RESPONSABILIDADE  
EM ENTIDADES DA ADMINISTRAÇÃO ESTADUAL DO RIO DE JANEIRO

- Um estudo de casos -

*JOAQUIM FRANCISCO DA SILVA CORADO*

ABRIL DE 1988

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS - FGV

INSTITUTO SUPERIOR DE ESTUDOS CONTÁBEIS - ISEC

SISTEMAS DE CONTABILIDADE POR RESPONSABILIDADE  
EM ENTIDADES DA ADMINISTRAÇÃO ESTADUAL DO RIO DE JANEIRO

- Um estudo de casos -

JOAQUIM FRANCISCO DA SILVA CORADO

DISSERTAÇÃO SUBMETIDA AO CORPO DOCENTE DO CURSO  
DE MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS DO INSTITUTO  
SUPERIOR DE ESTUDOS CONTÁBEIS DA FUNDAÇÃO GETU-  
LIO VARGAS DO RIO DE JANEIRO COMO PARTE DOS RE  
QUISITOS NECESSÁRIOS PARA OBTENÇÃO DO GRAU DE  
MESTRE EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS (M.Sc.)

APROVADO POR:

---

Dr. Josir Simeone Gomes (Orientador  
e Presidente da Banca Examinadora)

---

Dr. Natan Szuster  
(Membro da Banca)

---

Dr. Gaudêncio Frigotto  
(Membro da Banca)

RIO DE JANEIRO, ABRIL DE 1988

CORADO, Joaquim Francisco da Silva

Sistemas de Contabilidade por Responsabilidade em Entidades da Administração Estatal do Rio de Janeiro: Um estudo de casos. Rio de Janeiro. ISEC, FGV, 1988.

VII, p. 239

Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis, Fundação Getulio Vargas - ISEC

1. Contabilidade por Responsabilidade

2. Controle, 3. Dissertação

I.FGV/ISEC. II.TÍTULO

(...)E assim vedes, meu Irmão, que as verdades que vos foram dadas no Grau de Neófito, e aquelas que vos foram dadas no Grau de Adepto Menor, são, ainda que opostas, a mesma verdade.

*Fernando Pessoa*

À minha tia Waldemira, onde quer que  
ela se encontre, por tudo que repre-  
sentou à minha formação.

À meus queridos pais, Álvaro e  
Erondina e à meus irmãos.

## : AGRADECIMENTOS

Ao Governo do Estado do Amazonas e à Universidade Federal do Amazonas, através de seus dirigentes, por haverem possibilitado a minha participação no Curso de Mestrado.

Ao Prof. JOSIR SIMEONE GOMES pela orientação, dedicação e estímulo durante a elaboração deste trabalho, e aos professores NATAN SZUSTER e GAUDÊNCIO FRIGOTO pelo apoio e sugestões como membros da Banca Examinadora.

Aos colegas do Mestrado, em especial, aos amigos TEREZA CECILIA BRUNELI, LUIZ CARLOS DE MESQUITA e HERALDO REIS, pela força e amizade e o convívio fraterno.

Ao SARDELA e ao RIBEIRO, à MARCELA, LÚCIA, TÂNIA, LÍGIA e HERMÍNIA pela colaboração prestada na realização deste trabalho.

Aos administradores das entidades pesquisadas, pela presteza e cordialidade com que me receberam, durante os contatos e as entrevistas.

À MARIA CRISTINA pelo apoio e paciente revisão de português.

Aos funcionários do ISEC/FGV, pela boa vontade com que me atenderam durante o Curso.

A todos aqueles que de alguma forma contribuíram para a realização deste trabalho.

R E S U M O

Os propósitos do presente estudo objetivaram levantar o estado e a natureza do controle gerencial por responsabilidade e as medidas de avaliação do desempenho em quatro entidades estatais estaduais do Rio de Janeiro: uma sociedade de economia mista, uma empresa pública, uma autarquia e uma fundação e analisá-las à luz dos fundamentos teóricos existentes na literatura sobre o assunto, em termos de proximidade ou afastamento em relação aos aspectos vistos como relevantes nesta específica área do conhecimento.

A revisão da literatura e fundamentos teóricos, que compõe o Capítulo II, procurou amoldar o plano de referência sob o controle por responsabilidade em função das características das entidades estatais estaduais para ser testado nesta pesquisa.

A metodologia que foi utilizada neste trabalho exploratório vem apresentada e justificada, a razão de seu uso no Capítulo III.

Com um questionário que continha em sua maior parte perguntas abertas, foi possível a obtenção de informações mais detalhadas que proporcionaram uma descrição do estado e da natureza do controle existente nas entidades estatais estaduais do Rio de Janeiro, que está contida no Capítulo IV.

A análise dos resultados obtidos no trabalho de campo, compõe o Capítulo V e vem mostrando o que existe em termos de controle gerencial por responsabilidade, frente ao plano de referência básico da pesquisa.

No Capítulo Final (VI), apresentam-se as conclusões e as sugestões para novas pesquisas, nessa área tão carente.



A B S T R A C T

The purpose of this investigation was to determine the type of responsible management control and the methods of evaluating the performance of four Rio de Janeiro State-Owned Companies (a Mixed Public-Private Organization, a Public Service Company, an Autonomous Entity and a State-Endowed Institution) and to analyse them in light of published theoretical concepts.

The review of previously published material, presented in chapter II, was used to establish the standard against which the state-owned entities studied were compared.

The procedures followed in this exploratory study are explained in chapter III.

Using a questionnaire made up mainly of open-ended questions, it was possible to obtain detailed information, contained in chapter IV, about the type of existing control in the Rio de Janeiro State-Owned Companies investigated.

An analysis of the results of the field work is presented in chapter V and demonstrates the findings in the area of responsible management control as compared to the pre-established standard.

In the final chapter (VI), conclusions are drawn and recommendations for further investigations in this seldom-studied area are given.

## Capítulo

I. INTRODUÇÃO.....	2
A Importância do Estudo.....	2
Objetivos do Estudo.....	4
Delimitação do Âmbito do Estudo.....	5
Organização do Estudo.....	6
II. REVISÃO DA LITERATURA E FUNDAMENTOS TEÓRICOS.....	8
Introdução.....	8
A Natureza do Controle Gerencial.....	9
Definição do termo controle.....	9
Controle nas organizações.....	10
O Processo de controle.....	11
Planejamento estratégico.....	13
Controle gerencial.....	14
Controle operacional.....	17
Características dos sistemas de controle gerencial.....	18
Controle Gerencial em Organizações sem fins Lucrativos.....	23
Características das organizações sem fins lucrativos.....	23
Características das entidades estatais estaduais	31
A estrutura da administração pública.....	34
Características básicas das organizações da administração indireta.....	35
Contabilidade por Responsabilidade.....	39
Estrutura geral.....	39
Avaliação de desempenho em centros de responsabilidade.....	46
Critérios básicos para a avaliação.....	46
Centros de lucros.....	49
Centro de investimento.....	55
Centro de receita.....	60
Centro de custo.....	61

Controle em centros não lucrativos.....	62
Principais Pesquisas na Área em Estudo.....	67
Quadro de Referência.....	83
III. METODOLOGIA DA PESQUISA.....	88
Natureza do Estudo.....	88
Definição da Pergunta Básica da Pesquisa.....	90
Definições Operacionais.....	90
Sistema de contabilidade por responsabilidade..	91
Critérios de Seleção das Entidades Estatais.....	94
O Método de Coleta de Dados.....	95
Limitações da Pesquisa.....	97
Questionários - Pré-Teste e Revisão Final.....	98
Trabalho de Campo.....	99
Análise dos Dados.....	102
IV. RESULTADOS OBTIDOS.....	105
Introdução.....	105
Características Gerais das Entidades Estatais do Rio de Janeiro Estudadas.....	106
Os Sistemas de Contabilidade por Responsabilidade das Entidades Estudadas.....	108
Entidade "A".....	109
Características gerais.....	109
Sistema de contabilidade por responsabilidade.....	112
Orçamento como medida de desempenho.....	115
Medidas de avaliação de desempenho.....	123
Participação dos chefes das unidades no processo de controle por responsabilidade...	124
Entidade "B".....	126
Características gerais.....	126
Sistema de contabilidade por responsabilidade	129
Orçamento como medida de desempenho.....	132
Medidas de avaliação de desempenho das unidades organizacionais.....	141

Participação dos chefes das unidades organizacio nais no processo de controle por responsabili dade.....	142
Entidade "C".....	144
Características gerais.....	144
Sistema de contabilidade por responsabilidade...	146
Orçamento como medida de desempenho.....	149
Medidas de avaliação de desempenho das unidades organizacionais.....	156
Participação dos chefes das unidades organizacio nais no processo de controle por responsabili dade.....	156
Entidade "D".....	158
Características gerais.....	158
Sistema de contabilidade por responsabilidade...	161
Orçamento como medida de desempenho.....	162
Medidas de avaliação de desempenho das unidades or ganizacionais.....	168
Participação dos chefes das unidades organizacionais no processo de controle por responsabilidade....	169
V. ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	171
Sistemas de Contabilidade por responsabilidade....	171
O Orçamento como Medida de Desempenho.....	176
Medidas de Avaliação de Desempenho dos Centros de Responsabilidade.....	184
VI. SUMÁRIO, CONCLUSÕES E SUGESTÕES PARA FUTURAS PESQUI SAS.....	189
Sumário.....	189
Conclusões.....	194
Sugestões para Pesquisas Futuras.....	198
BIBLIOGRAFIA.....	200
BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR.....	205
ANEXOS.....	210

## CAPÍTULO I

### INTRODUÇÃO

## CAPÍTULO I

### INTRODUÇÃO

#### 1. A IMPORTÂNCIA DO ESTUDO

Embora já se possa contar com um razoável acervo de estudos sobre a administração pública brasileira, principalmente através dos trabalhos que, de há muito, vêm sendo realizados pela Escola de Administração Pública (EBAP) da Fundação Getúlio Vargas e pelo Instituto Brasileiro de Administração Municipal (IBAM), infelizmente estes não têm privilegiado os mecanismos de planejamento e controle postos em prática por essas organizações, sob a ótica do controle gerencial.\*

Segundo Gomes:

"Em recentes estudos, onde se procurava construir um plano de referência sobre controle gerencial, que pudesse ser utilizado como quadro analítico para a realização de pesquisas no Brasil, não foram encontrados exemplos de aplicação de literatura sobre controle gerencial às empresas estatais."\*\*

---

\*Controle Gerencial para os propósitos deste trabalho é definido "como o processo pelo qual os administradores asseguram que os recursos são obtidos e usados, eficaz e eficientemente, no atingimento dos objetivos da organização" (Anthony, R.N. - Management Control Systems, Irwin, 1984, p. 11). "É visto como sendo um processo de influenciar o comportamento dos membros da organização". (Flamholtz, Eric - Organizational Control Systems as Managerial Tool. California Management Review, XXII (2) Winter, 1979, p. 51).

\*\*Gomes, Josir S. - Um Estudo Exploratório Sobre Controle Gerencial em Empresas Estatais Brasileiras. Rio de Janeiro, Tese de Doutorado, COPPEAD/UFRJ, 1983, p. 8.

Percebe-se assim, uma grande lacuna que está a demandar investigações sistemáticas que sejam capazes de trazer à luz in formações importantes sobre a forma como são administradas as entidades estatais estaduais\* sob o ponto de vista do controle gerencial.

Este estudo visa contribuir para o conhecimento, restringindo o seu alcance a um dos componentes básicos do sistema de controle gerencial, qual seja, o referente à estrutura de responsabilidades da organização, especificamente, a "contabilidade por responsabilidade".

Um estudo a nível de administração estadual nas entidades estatais reveste-se da maior importância para um melhor conhecimento dessas organizações, como também para o enriquecimento da literatura sobre controle gerencial nesse tipo de organização.

---

\*Para os propósitos deste estudo definem-se entidades estatais estaduais no âmbito da administração estadual como sendo: as sociedades de economia mista, empresas públicas, autarquias e fundações.

## 2. OBJETIVOS DO ESTUDO

O presente estudo objetiva analisar os sistemas de contabilidade por responsabilidade\* em quatro entidades estatais estaduais localizadas no Estado do Rio de Janeiro, à luz dos fundamentos teóricos encontrados na literatura sobre controle gerencial, quanto ao estado e natureza dos sistemas, em termos de proximidade ou afastamento em relação aos aspectos vistos como relevantes nesta área específica do conhecimento.

Espera-se que a descrição dos casos estudados propicie um maior conhecimento sobre a forma como essas organizações encontram-se estruturadas em termos de centros de responsabilidade, além de se poder testar a utilidade dos conceitos básicos referenciados na literatura e que se encontram calcados na eficácia e eficiência\*\* dos sistemas de controle gerencial.

---

\*Anthony, Robert N. - Management Control Systems. 3. ed. Irwin, 1980, estrutura o sistema contábil por responsabilidade em centros de responsabilidades: Centros de Custos ou Despesas, Centros de Receitas, Centros de Lucros e Centros de Investimentos.

Nos Centros de Custos ou Despesas, somente as despesas são mensuradas. Nos Centros de Lucro, tanto receita como despesa são mensuradas e nos Centros de Investimentos a relação entre lucros e investimentos é mensurada.

Centro de responsabilidade é concebido como uma unidade da organização em que aparece uma chefia responsável pelas suas atividades.

\*\*Para os propósitos deste estudo, define-se eficiência como sendo a melhor relação entre insumos e produtos, e eficácia como o alcance das metas fixadas entre os objetivos organizacionais. (Anthony, Robert N.- 1965. In: Gomes, Josir S.- 1983. - op. cit., p. 12).



### 3. DELIMITAÇÃO DO ÂMBITO DO ESTUDO

O presente estudo está embasado, primordialmente, na abordagem do controle gerencial concernente à estrutura conceitual definida por Anthony,\* no que tange à estrutura de responsabilidade da organização (a contabilidade por responsabilidade).

Optou-se por se pesquisar os sistemas de contabilidade por responsabilidade de quatro entidades estatais estaduais do Estado do Rio de Janeiro, sendo uma sociedade de economia mista, uma autarquia, uma empresa pública e uma fundação.

A pesquisa se concentra, basicamente, nos aspectos formais do controle gerencial — técnicas, documentos e informações — utilizados para o planejamento e o controle nas organizações estudadas. Embora não deixe de reconhecer a existência de aspectos informais no controle.\*\*

---

\*Anthony, Robert N. — apud.

\*\*McCosh, A.M. et alii — Behavioural Aspects of Management Control and Control Information, Londres, Macmillan, 1981, p. 184.

Lembra que: "O controle gerencial envolve as pessoas e seu comportamento dentro da organização, por isso o controle humano não pode ser realizado mecanicamente e o sucesso de sua operação depende dos aspectos sociais e psicológicos das pessoas envolvidas no controle".

#### 4. ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO

O presente estudo se encontra organizado da seguinte forma:

O primeiro capítulo fornece: a introdução do assunto, importância do estudo, os objetivos da pesquisa, a delimitação do âmbito do trabalho e a sua forma de organização.

No segundo capítulo se apresenta a revisão da literatura e fundamentos teóricos, apresentando no final alguns resultados de pesquisas realizadas na área em estudo e um quadro de referência que norteia o estudo.

No terceiro capítulo, descreve-se a metodologia utilizada nas diversas fases da pesquisa, explicitando-se: a natureza do estudo, as perguntas básicas, definições operacionais, critérios de seleção das entidades estatais, o método de coleta de dados, e as limitações da pesquisa.

No quarto capítulo se apresenta os resultados obtidos na pesquisa de campo - após uma breve introdução, do assunto -, as características gerais das entidades estudadas, os sistemas de contabilidade por responsabilidade. O orçamento como medida de desempenho.

No quinto capítulo se analisa os resultados alcançados, quanto ao sistema de contabilidade por responsabilidade, ao orçamento como medida de desempenho, e outras medidas de avaliação do desempenho dos centros de responsabilidade.

No sexto capítulo apresenta-se um sumário e as conclusões a que se chega sobre a pesquisa realizada, finalizando-se com recomendações e indicações para futuros estudos.

Nos anexos são apresentados: as cópias de correspondências expedidas, dos documentos pesquisados e dos questionários utilizados na pesquisa.

## CAPÍTULO II

### REVISÃO DA LITERATURA E FUNDAMENTOS TEÓRICOS

## CAPÍTULO II

### REVISÃO DA LITERATURA E FUNDAMENTOS TEÓRICOS

#### INTRODUÇÃO

O objetivo deste capítulo é apresentar o referencial teórico utilizado neste estudo que fundamentará a análise dos casos estudados.

Na primeira parte procura-se delimitar o conceito de centro de responsabilidade, a partir de uma breve revisão da literatura sobre Controle Gerencial.

A seguir, discute-se o controle gerencial no âmbito das entidades sem fins lucrativos.

Na terceira parte são apresentados a conceituação de centros de responsabilidade e o problema de avaliação de desempenho das unidades organizacionais.

Na quarta parte são apresentados alguns resultados de pesquisas realizadas na área em estudo.

Finalmente, na quinta parte, procura-se delinear o quadro de referência que norteará a pesquisa.

## 1. A NATUREZA DO CONTROLE GERENCIAL

### 1.1 - *Definição do termo controle*

O significado da palavra controle tem sido amplamente discutido na literatura sobre controle gerencial.

Um pequeno número de termos em Controle Gerencial são tão indefinidos e desordenados quanto à expressão Controle (Hofstede, 1968; Otley & Berry, 1977), particularmente em uma contextura multicultural. (Hofstede, 1975/79).

Gomes, citando Hoodwards & Rivees, que sumarizam essa dicotomia da seguinte forma:

"Na literatura sobre comportamento organizacional há uma ambigüidade no uso da palavra controle. A confusão surge de forma muito grande, porque controlar pode também significar dirigir. Precisamente controle é definido somente para garantir se as atividades alcançam os resultados desejados. Controle, neste sentido, é limitado a monitorizar os resultados das atividades, revendo o 'feedback' das informações acerca deste resultado e se necessário tomando ação corretiva".\*

---

Gomes, Josir S. - Um Estudo Exploratório sobre Controle Gerencial em Empresas Estatais Brasileiras. Rio de Janeiro, Tese de Doutorado - COPPEAD/UFRJ, 1983, p. 19.

## 1.2 - Controle nas organizações

O controle nas organizações envolve dois aspectos que influenciam diretamente na forma de como alcançar os objetivos organizacionais: a estrutura formal — suas tarefas e atividades; e o aspecto humano — seu comportamento.

A existência de uma organização informal ao lado da organização formal é causa principal dos conflitos que dificultam o controle, porque o controle busca o comportamento das pessoas e não as atividades.

Para McCosh:

"O controle envolve as pessoas e seus comportamentos dentro da organização, por isso o controle humano não pode ser realizado mecanicamente e o sucesso de sua operação depende dos aspectos sociais e psicológico das pessoas envolvidas no controle."\*

Anthony, observa:

"A motivação é a função principal do controle, porque a informação de relatórios e outros documentos são inanimados. A informação não faz por si só a ação. A ação depende de como os gerentes reagem a elas."\*\*

Os controles buscam influenciar o comportamento individual das pessoas, no sentido de motivá-las a alcançarem os objetivos da organização.

---

\*McCosh, A.M. et alii. - Behavioural Aspects of Management control and Control Information. Londres, Macmillan, 1981, p. 184.

\*\*Anthony, R.N. & Dearden. - Management Control Systems. Illinois, Irwin, 1980, p. 37.

Segundo Anthony:

"O desempenho de uma pessoa ou de uma organização está condicionado a uma série de fatores. Primeiro, a própria pessoa humana com seus valores intrínsecos do caráter é o principal fator condicionante de seu desempenho, o que irá afetar o desempenho de uma organização, já que esta é composta de seres humanos."\*

### 1.3 - O Processo de Controle

O controle faz parte de um sistema amplo na estrutura organizacional, envolvendo o planejamento e o controle, como parte de um sistema de informação.

Dentro do tópico planejamento e controle estão o planejamento estratégico, o controle gerencial e o controle operacional.

O esquema a seguir ilustra a área em que se localiza o controle gerencial, dentro dos sistemas de informação de uma organização.

A função gerencial completa envolve uma integração de todos esses processos e estes são complementares.

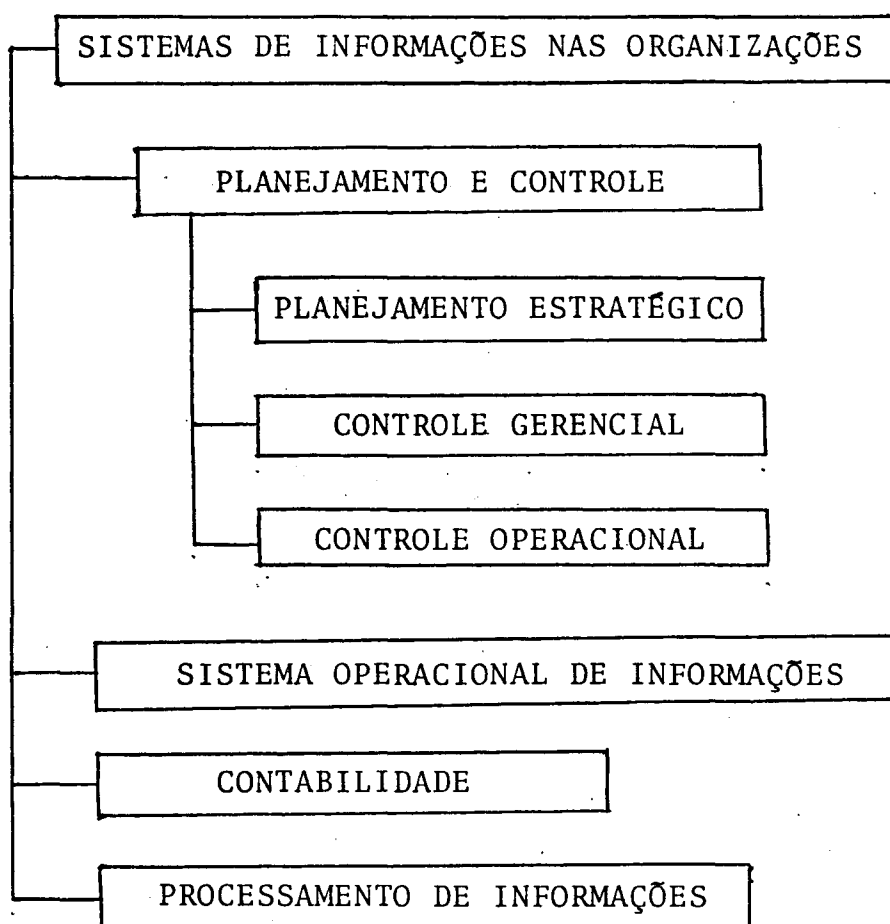
O planejamento estratégico estabelece diretrizes para o controle gerencial, e o controle gerencial estabelece diretrizes para o controle operacional (Anthony, 1984).\*\*

---

\*Anthony, R.N. - Contabilidade Gerencial - Introdução à Contabilidade. São Paulo, Atlas, 1981, p. 276-77.

\*\*Anthony, R.N. & Dearden. - Management Control Systems. Illinois, Irwin, 1984, p. 10.

## ESQUEMA DE CLASSIFICAÇÃO GERAL



Fonte: Anthony\* (1980)

---

\*Anthony, R.N. & Dearden, J. - Management Control Systems. Illinois Homewood, R.D.Irwin, 1980, traduzido pelo COPPEAD/UFRJ, p. 2.



### 1.3.1 - Planejamento estratégico

Segundo Anthony:

"Planejamento estratégico é o processo de decidir os objetivos da organização, as mudanças nestes objetivos, os recursos usados para atingi-los e as políticas que devem governar a aquisição, uso e disposição destes recursos".\*

Inferre-se dessa conceituação que o planejamento estratégico deve ser um processo integrado que organize e coordene as ações dentro da organização.

Vancil distingue:

"Há três tipos de estratégias que se delineiam em etapas inter-relacionadas, para a utilização no processo de planejamento das organizações: estratégia da organização, estratégia das operações e estratégia funcional".\*\*

As estruturas organizacionais são complexas e, dependendo de sua natureza e tamanho, o estabelecimento de seus objetivos é processado em vários níveis.

Numa empresa de pequeno porte, essa tarefa é comumente facilitada pela centralização. Em uma grande empresa, há um grupamento diversificado de atividades, o que impõe a necessidade de uma estrutura complexa e interdependente, com um bom grau de descentralização. Nelas os objetivos organizacionais são traçados de forma divisional, nos níveis: estratégico, gerencial e

\*Anthony, R. - Contabilidade Gerencial - Introdução à Contabilidade. Traduzido por Luiz A. Caruso. São Paulo, Atlas, 1981, p. 276-277.

\*\*Vancil, R.F. & Lorange, P. - O Planejamento Estratégico em Empresas Diversificadas. São Paulo, Biblioteca Harvard de Administração, v. 4, 1977, p. 4.

operacional.

Na Administração Pública, por exemplo, a definição dos objetivos, muitas vezes, não é muito clara e sofre influência de vários fatores, dependendo do âmbito de governo e da área de atividade explorada.

O planejamento estratégico está relacionado com as ações a longo prazo.

### 1.3.2 - *Controle Gerencial*

Para Anthony:

"O controle gerencial é definido como o processo pelo qual os administradores asseguram que os recursos são obtidos e usados eficaz e eficientemente no atingimento dos objetivos da organização."\*

Ainda Anthony observa:

"No quadro de referência para o Planejamento e Controle, o processo de controle gerencial está engajado no sentido de que o seu propósito é motivar as pessoas a praticar ações que tenham os melhores interesses para a organização o que se denomina de congruência de metas. (...)O máximo que se pode almejar, realisticamente, é o mínimo de conflitos entre os objetivos individuais e os da organização."\*\*

---

\*Anthony, R.N. (1984). - op. cit., p. 12.

\*\*Anthony, R.N. (1984). - op. cit., p. 11.

O objetivo do sistema de controle gerencial, nesse quadro de referência, é alcançar os resultados planejados, e pressupõe que os indivíduos sejam compelidos a atingir estes resultados por motivação racional; pelas atitudes, reações, objetivos individuais, muito embora medidas não monetárias sejam partes importantes do sistema de controle gerencial.

Lorange & Morton visualizam o sistema de controle gerencial:

"(...)como um processo dinâmico envolvendo as características da organização, variáveis não monetárias, e que está focado no ambiente em que a organização está envolvida, isto é, sua estrutura, as pessoas envolvidas, a tecnologia utilizada e o meio ambiente onde a organização está inserida influem diretamente no tipo de sistema de controle a ser aplicado."\*

A ênfase desta abordagem recai no ambiente e sua influência sobre o sistema de controle da organização, que deverá ter condições de estabelecer a integração entre as várias técnicas de quantificação para interligar todos os resultados para uma análise conjunta, que reflita o esforço conjunto da organização em relação aos resultados desejados.

Para Hofstede:

"O Controle Gerencial numa organização envolve as pessoas ou grupos de pessoas, apresentando-se, portanto, como um processo social ou ainda, pode ser considerado como um sistema técnico-social."\*\*

---

\*Lorange, P. & Morton, M.S.S. - A framework for Management Control Systems. Management Review, 1974, p. 17.

\*\*Hofstede, G. - The poverty of Management Control Philosophy. European Institute for Advanced Studies in Management. Brussels, 1975, p. 4.

Segundo este autor, controle gerencial é um processo que envolve a negociação, o julgamento, os valores e a estrutura organizacional.

Flamholtz define o controle gerencial como sendo:

"Um conjunto de mecanismos projetados para aumentar a probabilidade de as pessoas se comportarem de maneira que levem à realização dos objetivos organizacionais."\*

Nesta abordagem, o controle gerencial é visto como um processo que busca influenciar os membros componentes de uma organização formal, levando a uma identidade entre os objetivos dos indivíduos, dos grupos e os da organização, na busca da congruência máxima possível:

McInnes evidencia que:

"O controle gerencial está relacionado com a interação entre: a organização e seu meio ambiente; a escolha dos melhores objetivos; a determinação de políticas; procedimentos; regras de decisões, relacionando a organização com as tarefas e áreas de decisão para dar o máximo do uso dos recursos, visando ao sucesso da organização, usando a informação para mensurar o desempenho da empresa e seus componentes, e motivando os seus membros (indivíduos e grupos) para melhorarem os seus desempenhos."\*\*

O desempenho de uma organização está relacionado com o conceito de eficiência e eficácia que deve representar para a organização o objetivo do controle gerencial.

---

\*Flamholtz, Eric. - Organizational Control Systems as a Managerial Tool. California Management Review (2). Winter, 1979, p. 51.

\*\*McInnes, J.M. - Responsability Accounting and Management Control. Rio de Janeiro, UFRJ. February, 3, 1972 (mimeo.), p. 4.

McCosh, observa:

"Um sistema de controle gerencial é um sistema de mensuração e 'feedback', cujo objetivo principal é criar a condição congruente entre: (1) os objetivos da organização; (2) sistemas de recompensas; objetivos dos subordinados e administradores; e um sistema formal de medida."\*

### 1.3.3 - *Controle Operacional*

Segundo Anthony:

"O controle operacional é o processo de assegurar que as tarefas específicas sejam desenvolvidas efetiva e eficientemente."\*\*

O foco do controle operacional está nas tarefas ou transações individuais, como exemplo: programar e controlar o trabalho de cada empregado em uma unidade organizacional, controlar os estoques etc.

O controle operacional na área dos estoques pode abranger vários aspectos, como: a demanda por itens, o custo de estocá-los, o custo de produção, o tempo de produção e o prejuízo acarretado por não atendimento de um pedido, o nível ótimo de estoques e a programação de aquisição.

---

\*McCosh, A.M. et alii. - Behavioural Aspects of Management Control and Control Information. Londres, Macmillan, 1981, p. 187.

\*\*Anthony, R.N. et alii (1980). - op. cit., p. 11.

As atividades que mais se adequam ao controle operacional são indústrias automatizadas, tais como: fábricas de cimento, refinarias de petróleo, usinas geradoras de energia, indústrias de transformação — operações produtivas, programação da produção, controle de estoque, anotação de pedidos típicos da atividade de vendas e processamento de pedidos, lista de gratificações, folha de pagamento, manuseio de cheques e atividades burocráticas similares.

Para Anthony:

"Um sistema de controle operacional é um sistema racional, com procedimentos restritos a uma unidade ou subunidade, devendo a ação ser efetuada e decidida por um conjunto de regras lógicas."\*

#### 1.4 - *Características dos sistemas de controle gerencial*

O desenho de qualquer sistema de controle gerencial está implicitamente relacionado com as características inerentes a cada organização — o tipo de estrutura, sua hierarquia de autoridade, os níveis e a natureza das unidades e o grau de autonomia e os fatores humanos envolvidos.

A descentralização ganha relevância no controle gerencial não somente porque facilita e agiliza as decisões, mas também pela exigência de um sistema de controle gerencial quanto maior a organização, maior a necessidade de descentralização.

---

\*Anthony, R.N. et alii. - op. cit., p. 15-16.

A positividade ou negatividade da descentralização de penderá do grau de necessidade requerida por cada organização. O tamanho da organização, tipo de negócio, tendências econômicas e políticas, o que pensa a alta direção e a personalidade das pessoas que tomam decisões são aspectos a serem considerados no processo de descentralização.

No quadro de referência de Anthony (1984) as caracte rísticas dos sistemas de controle gerencial são:

- "1 - Os programas, os centros de responsabilidades on de os gerentes de linha são os pontos focais do sistema.
- 2 - A informação processada no sistema de controle ge rencial apresenta-se, em geral, de duas formas: (a) informação de planejamento; (b) informações das ocorrências.
- 3 - O sistema de controle gerencial é um sistema to- tal.
- 4 - O sistema de controle gerencial é, geralmente, construído sobre uma estrutura financeira.
- 5 - O processo tende a ser único — procedimentos são pré determinados.
- 6 - O sistema de controle gerencial é coordenado e integrado."\*

A estrutura financeira engloba os esforços e resulta dos expressos em unidade monetária, combinados e comparados em uma base homogênea. "Embora a estrutura financeira seja, usual mente, o foco central, medidas não monetárias como tempo, núme ro de pessoas e taxas de rejeição e refugo são também partes im portantes do sistema". (Anthony, 1980).

A estrutura financeira do controle gerencial pode ser

\*Anthony, R.N. et alii. - Management Control Systems. Illinois, R.D. Irwin, 1984, p. 13-5.

desenhada em cima da delegação da autoridade (descentralização das decisões e da execução) em centros de responsabilidades.

Para Lebas:

"Cada centro de responsabilidade vem a ser mais ou menos especializado na gestão de uma interface entre a organização e o seu ambiente. A força de cada unidade repousa em sua capacidade de diminuir incertezas para outras unidades. A edição do controle é, então, uma produção de centros de responsabilidade de estrutura, os quais realizam melhor desempenho (Crozier, 1963)."\*

Lorange & Morton enfatizam:

"Um sistema de controle gerencial deve ser analisado em relação à responsabilidade, envolvendo vários centros (a interligação e interdependência do sistema de controle).\*\*

Quanto ao processo ser rítmico, diz respeito ao padrão definido e ao cronograma a ser seguido continuamente. Como exemplo no controle orçamentário — que é uma parte importante do sistema de controle gerencial — certos passos são tomados em uma sequência predeterminada e em certas datas a cada ano.

A coordenação e integralização do processo se efetiva através da reconciliação dos dados.

---

\*Lebas, M. - Toward a Theory of Management Control: Organizational, information Economics, and Behavioral Approaches, Centre d'Enseignement Supérieur des Affaires, France, 1980, p. 13.

\*\*Lorange, P. & Morton, M.S.S. - op. cit., p. 20.



Lembra Anthony:

"Em muitas organizações, por exemplo, três tipos de informação sobre custos são necessários para o controle gerencial: (1) custos por centros de responsabilidade, usados para planejar e controlar as atividades dos supervisores e responsáveis; (2) programas gerais de custos, usados para fixar preços e outras decisões operacionais em circunstâncias normais; (3) programas de custos, usados para fixar preços e outras decisões operacionais em circunstâncias especiais. (Programa é usado para qualquer tipo de atividade na qual a organização se engaje)."\*

Nos centros de responsabilidade, os gerentes de linha são os pontos focais do controle gerencial, uma vez que na programação da produção, linhas de produtos, pesquisas e desenvolvimento de projetos ou atividades similares, seus julgamentos são incorporados nos planos aprovados e o gerente é quem deve influenciar as pessoas das quais o desempenho é medido. As decisões significativas são tomadas pelos gerentes de linha.

O sistema de controle gerencial é total tendo em vista abranger todos os aspectos das operações da organização, para assegurar que todas as partes em operação estejam equilibradas entre si.

Quanto à informação processada no sistema de contabilidade gerencial são de duas naturezas: a informação do planejamento, aquelas em forma de programas, orçamentos, normas; as informações das ocorrências, aquelas que dizem respeito aos fatos acontecidos dentro do âmbito da organização ou de ambiente ex-

---

\*Anthony, R.N. et alii (1980). - op. cit., p. 5-6.

terno durante o processo.

Segundo Gomes:

"Um sistema de controle gerencial se compõe de:

1. Objetivos Organizacionais;
2. Sistema de Contabilidade Gerencial, Sistema de Contabilidade Financeira, e Sistema de Contabilidade por Responsabilidade;
3. Processo Orçamentário;
4. Medidas de Avaliação de Desempenho."\*

---

Gomes, Josis S. - Um estudo exploratório sobre Controle Gerencial em Empresas Estatais Brasileiras. Rio de Janeiro, Tese de Doutorado - COPPEAD/UFRJ, 1983, p. 8.

## 2. CONTROLE GERENCIAL EM ORGANIZAÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS

### 2.1 - *Características das organizações sem fins lucrativos*

Nas organizações não lucrativas o processo de tomada de decisão é orientado para o alcance do melhor serviço possível com os recursos disponíveis.

Para Anthony & Herzlinger:

"O sucesso de uma organização sem fins lucrativos de veria ser mensurado pelo que ela contribui para o bem-estar público, apesar de a medida ser bastante subjetiva e de difícil manejo."\*

A avaliação do desempenho das organizações não orientadas para o lucro se torna bastante dificultada pela exigüida de de informações sobre a relação custo-benefício, principalmente porque os benefícios proporcionados são de difícil mensuração.

Segundo Anthony & Herzlinger, as características que melhor distinguem as organizações não lucrativas, são as seguintes:

- "1. A ausência do lucro como uma medida;
2. A sua tendência para serem organizações prestadoras de serviços;
3. Confronto entre as metas e as estratégias;
4. Menor dependência de clientes para um suporte financeiro;

---

\*Anthony, R.N. & Herzlinger, R.E. - Management Control in Nonprofit Organization. Illinois, R.D.Irwin, 1980, p. 3.

5. A dominação de profissionais;
6. Atuação do Conselho de Dirigentes;
7. Diferença na administração;
8. Importância de influências políticas;
9. Uma tradição em controle gerencial inadequado.\*\*

A maior dificuldade referente ao lucro não é a sua ausência em si, e sim a sua ausência como uma medida objetiva para a avaliação de desempenho, apesar de a lucratividade não ser a única medida útil e de sofrer restrições em alguns casos. Assim, a maior dificuldade para as organizações sem fins lucrativos é a de como medir o seu desempenho, como aplicar os conceitos de eficiência e eficácia que norteiam um sistema de controle gerencial, dificultado ainda mais, pela presença de objetivos múltiplos nesse tipo de organização, e de não existir uma maneira viável de se combinar uma medição única para os vários tipos de saídas.

Anthony & Herzlinger enfatizam:

"O objetivo de uma organização não lucrativa não é alargar a diferença entre as entradas e as saídas e sim prestar o melhor serviço possível, com uma dada quantia de recursos, ou de usar o mínimo de recursos quanto possível, para prestar uma dada quantidade de serviço.\*\*"

Outras medidas, que não a lucratividade, podem ser uti

---

\*Anthony, R.N. & Herzlinger, R.E. - op. cit., p. 34.

\*\*Anthony, R.N. & Herzlinger, R.E. - op. cit., p. 39.

tilizadas para avaliar o desempenho das organizações não lucrativas, como as que se seguem.

O orçamento é um dos processos mais importantes numa organização sem fins lucrativos, sendo por isso a parte mais importante, talvez, no processo de controle gerencial para esse tipo de organização.

Nas organizações onde não seja viável medir as receitas, o orçamento é o instrumento primordial para medir o desempenho, uma vez que ele representa e envolve várias fases do planejamento e a execução dos objetivos da organização, além de especificar a maneira na qual as atividades deverão ser conduzidas no ano seguinte.

A medição do quanto do serviço foi conseguido em função dos recursos disponíveis é outra forma de medida. O ideal nesse tipo de medida é o ponto onde se obtenha um equilíbrio entre os custos e os recursos disponíveis.

A mensuração das saídas permite avaliar-se o desempenho, em algumas organizações, desde que, a diferença apurada, positiva ou negativa, não seja considerada como lucro ou prejuízo e sim sob a ótica de que os preços cobrados pelos serviços prestados estão em nível superior ou inferior ao custo real do serviço previamente determinado.

Outra maneira de medir o desempenho de uma organização sem fins lucrativos é a comparação entre as unidades que tenham função similares.

Segundo Anthony & Herzlinger:

"A contabilidade por responsabilidade tem sido uma técnica

nica bastante utilizada pelas organizações sem fins lucrativos, para a medição do desempenho, porque ela se localiza sobre as entradas e as saídas dos centros de responsabilidade e fornece uma ferramenta poderosa de se comunicar, motivando e medindo o desempenho dos gerentes desses centros."\*

Por serem organizações predominantemente prestadoras de serviços, as organizações sem fins lucrativos carregam mais uma desvantagem para o controle gerencial, de vez que: (1) por natureza, um serviço é dificilmente quantificável, não podendo ser inventariado; (2) o "feedback" sobre a qualidade do serviço somente se completa após o serviço ser concluído e entregue, afora, muitas vezes, a ausência de parâmetros para se lhes medir a qualidade, como por exemplo: num hospital, como medir a qualidade dos doentes e qual a medida de desempenho a ser utilizada; numa universidade, a quantidade da receita não reflete a qualidade do ensino.

O confronto entre as metas e as estratégias se verifica na medida em que nas organizações sem fins lucrativos os mesmos são definidos externamente, mesmo em casos que a organização os defina internamente, este tipo de organização está limitada, por influências do ambiente externo e de que não permitem mudanças ou descontinuidade dos objetivos traçados de forma global.

---

\*Anthony , R.N. & Herzlinger, R.E. - op. cit., p. 56.

Schultze (1981) afirma:

"Os esforços para se mudar um objetivo estabelecido por um outro, são impedidos pela resistência dos interesses institucionais entrincheirados e burocráticos."\*

Com referência aos recursos financeiros, estes são oriundos de duas fontes: das receitas geradas pelos serviços prestados; e das receitas por transferência de forma indireta do ambiente externo.

As receitas geradas pelos serviços prestados são próprias das organizações que vinculam o serviço aos clientes, como exemplo: hospitais, universidades e outras.

Já as receitas recebidas por transferência, são características das organizações onde não podem ser vinculados os serviços ao cliente ou aos recursos disponíveis como por exemplo: autarquias, fundações e outras.

No setor público, prevalece, quase sempre, uma grande dependência dos recursos recebidos de forma indireta por transferência externa, mesmo que a organização possua capacidade de gerar suas receitas próprias.

Nas organizações sem fins lucrativos a linha de responsabilidade dos conselhos de dirigentes não está, por vezes, muito clara, o que dificulta a atuação desses órgãos, diminuindo a sua influência nas decisões.

---

\*Schultze, Charles L. - On the use of Private Interest in Public Programs. The Administrative Difficulties. U.S.A. Administration & Society, v. 13, n. 1, maio/1981, p. 109.

Anthony & Herzlinger exemplificam:

"Nas universidades, a função do conselho tem sido apoiar.

Nos hospitais, o conselho tende a ser dominado pelos médicos que são qualificados para controlar a qualidade dos tratamentos, mas que não têm os conhecimentos, nem desejam tomar tempo para inspecionar a eficiência e a eficácia da administração hospitalar. Nas organizações governamentais de todos os níveis, os auditores inspecionam as regras e muito pouco prestam atenção ao desempenho da administração."\*

Nas organizações sem fins lucrativos há uma tendência predominante para serem administradas por profissionais ligados à área de sua especialização, como exemplo: os hospitais, as secretarias de saúde são dirigidas por médicos; as escolas, por professores; prefeituras, por políticos e outros, sendo difícil verem-se profissionais de outras áreas à frente dessas organizações, fato que concorre bastante para a implementação do controle gerencial, pois a ênfase dada por aqueles profissionais será sempre voltada para os aspectos técnicos e não gerenciais. Além do ambiente externo que influencia na obtenção e alocação dos recursos, muitas vezes esta alocação diverge dos objetivos dos próprios administradores, como ainda a predominância de os dirigentes serem políticos, um fator determinante no desempenho desse tipo de organização.

Roig (1981) afirma:

"Há uma relação entre a vinculação política do administrador, sua imagem pública e sua capacidade diretiva empreendedora. Em geral cabe dizer que quanto

---

\*Anthony, R.N. & Herzlinger, R.E. - op. cit., p. 47.



mais vinculação política tem e mais imagem pública, menos capacidade empreendedora oferece ou requer o seu posto e vice-versa."\*

E conclui:

"Quanto mais caráter estratégico tem a organização para o Estado, mais caráter político tem a nomeação da administração geral, isto é, mais determinante é a vinculação ou afinidade política entre os que têm o poder político do Estado e os administradores ou futuros dirigentes da empresa pública, porque o exercício do poder em tal empresa proporcionará mais imagem política."\*\*

Enquanto nas organizações lucrativas a descentralização administrativa se constitui um fator importante para a agilização das operações e das decisões, nas organizações não lucrativas, a responsabilidade pelas decisões são concentradas ou não divididas de forma clara, proporcionando o conflito sobre a área de atuação e os objetivos organizacionais.

A influência política na organização governamental acarreta descontinuidade de seus programas, em função das frequentes mudanças de seus dirigentes, quando são interrompidos no curso de suas ações, por terem sido iniciados por outros administradores, além da descontinuidade das operações dos órgãos, pela mudança de seus dirigentes.

---

\*Roig, Barto. - A empresa pública: razão de ser e processo de direção. Documento de Investigação. Universidade de Navarra. IESE, Barcelona - Espanha, 1981, p. 10.

\*\*Idem, ibidem.

Segundo Roig (1981):

"É freqüente, na administração pública, que os dirigentes atuais não conheçam nem tenham relação de amizade com os dirigentes anteriores, ainda que sejam do mesmo partido político. É também, pouco freqüente que ocorra — como normalmente acontece na privada — que a atual administração haja trabalhado como membro da equipe diretiva da administração anterior ou em posição equivalente."\*

Também, no setor público as pressões políticas externas influenciam enormemente a tomada de decisão, acarretando com isso um resultado diferente do esperado.

Mazzolini (1981), em pesquisa sobre as decisões estratégicas nas empresas controladas pelo governo, conclui:

"O controle do governo constrange a liberdade estratégica de uma organização. Os executivos chefes das Empresas Controladas pelo Governo, são responsáveis pelo resultado das mesmas, mas eles são necessariamente envolvidos nos jogos políticos. Suas atitudes têm que refletir, pelo menos, parcialmente, as idiosincrasias dos jogadores do governo."\*\*

---

\*Roig, Barto. - op. cit., p. 11.

\*\*Mazzolini, Renato. - Strategic Decisions in Government - Controlled enterprise. U.S.A. Administration & Society, v. 13, n. 1, maio/1981, p. 25.

## 2.2 - Características das entidades estatais estaduais

O Governo estadual engloba uma grande categoria de organizações sem fins lucrativos e que estão sujeitas a uma grande variedade de influências externas e influências políticas, dificultando com isso o controle gerencial. Geralmente suas receitas não estão relacionadas diretamente aos serviços prestados aos clientes. Propostas para programas específicos são frequentemente de natureza política e não sujeitas a uma análise econômica.

Para Sicherl:

"Empresa pública é uma entidade organizacional específica da sociedade, que representa a interação de duas dimensões: a pública e a empresarial. As características mais importantes da dimensão pública parecem ser o objetivo público, a propriedade pública e o controle público."\*

Anthony & Herzlinger afirmam:

"Os objetivos dessas organizações são difíceis de definir de uma maneira que permita a medição de suas realizações. Apesar da inerente dificuldade de controle gerencial em unidades governamentais do Estado, bons sistemas são igualmente necessários."\*\*

As características que marcam as empresas sem fins lucrativos se aplicam às entidades estatais estaduais em sua totalidade, além de outras específicas.

---

\*Sicherl, Payle. - Conceitos de empresa pública em diferentes Sistemas Sócio-Econômicos. Revista de Administração Pública. Rio de Janeiro, FGV, out./dez. 1982, p. 55.

\*\*Anthony, R.N. & Herzlinger, R.E. - op. cit., p. 59.

Motta relaciona as seguintes:

- "1. O planejamento e o controle centralizado e uniforme, tende a ser genérico;
2. O agrupamento de empresas distintas sob um sistema uniforme de controle;
3. A informação constitui uma grande fonte de poder;
4. A autonomia gerencial sofre influência e ingerência externa."\*

O sistema centralizado de planejamento e controle resulta em generalidades, pela dificuldade de se harmonizar em uma base lógica a grande especificidade de metas, o que na prática pode tornar o sistema inútil às empresas, como meio de auxiliá-las, isoladamente, a atingirem seus objetivos.

O agrupamento de empresas públicas distintas sob um sistema uniforme de controle pode reduzir a independência de cada empresa em alcançar seus objetivos, gerando também, conflitos e invalidade de propósitos do controle.

Lembra Sicherl:

"(...)diferentes metas significarão diferenças nos meios de implementação e critérios distintos de avaliação de desempenho, e uma adequada avaliação de ações e resultados não pode ser empreendida mediante a utilização de critérios estranhos ao ambiente em questão."\*\*

Na organização pública, a informação se constitui uma

---

\*Motta, Paulo R. - Controle Governamental das empresas públicas. Revista de Administração Pública. FGV, out./dez. 1982, p. 73.

\*\*Sicherl, Paule. - op. cit., p. 57.

grande fonte de poder e a sua busca torna-se ampla e abrangente, pelos órgãos controladores, exigindo uma frequência desnecessária e um montante exagerado, e, muitas vezes, enfatizando aspectos não essenciais.

"Esse tipo de procedimento pode gerar ceticismo da parte dos administradores da empresa pública, pois se eles têm que fornecer grandes volumes de informação não essencial, podem se tornar céticos quanto ao tipo de ordem que a eles volta, em termos de diretrizes políticas." (Stenberg, 1981)\*

A autonomia gerencial é afetada por influências e ingerências externas de várias fontes, o que leva a uma difusão do poder.

Anthony & Herzlinger:

"Esta fragmentação de autoridade complica o controle gerencial. Uma consequência particularmente significativa é que o administrador se torna dependente do poder político para influenciar aqueles que não pode controlar diretamente."\*\*

Para Motta:

"Uma vez que as regras e recomendações governamentais se inclinam a serem compulsórias, os gerentes não têm possibilidade de escolha, em sua ação, salvo a de acatar as regras governamentais, mesmo quando reconhecem que tais regras são incompatíveis com os objetivos sócio-econômicos de suas empresas."\*\*\*

---

\*Stenberg, G. - In: Motta, P.R. - Apud.

\*\*Anthony, R.N. & Herzlinger, R.E. - op. cit., p. 48.

\*\*\*Motta, Paulo R. - op. cit., p. 74.

### 2.2.1 - A estrutura da administração pública

Segundo Rezende:

"Conforme a natureza dos bens e serviços produzidos, distinguimos quatro espécies de organização pública: Autarquias, Empresas Públicas, Sociedade de Economia Mista e Administração Direta."\*

A administração pública está organizada em dois grupos: administração direta, composta dos órgãos personalizados, como, por exemplo, as Secretarias de Estado; e administração indireta, composta de instituições vinculadas administrativamente aos órgãos da administração direta.

A administração indireta está dividida em quatro conjuntos de instituições, com características diferentes do ponto de vista da autonomia de decisão, fonte de recursos e de personalidade jurídica: fundação pública, autarquia, empresa pública e sociedade de economia mista.

As fundações públicas originalmente instituídas pelo Decreto-Lei nº 200/67 integravam a administração indireta, por analogia equiparadas às empresas públicas. Tal situação foi alterada pelo Decreto-Lei nº 900/69 que as enquadrrou como ente de cooperação (entidade paraestatal) que não sendo empresa pública, nem sociedade de economia mista ou autarquia, realizam atividades públicas ou de interesse público. Com o advento da Lei nº 7.596 de 10.04.87, as fundações públicas passaram a fazer parte integrante da administração indireta.

---

\*Rezende, Fernando. - A empresa pública e a intervenção na economia. In: A Empresa Pública no Brasil: uma abordagem multidisciplinar. Brasília, IPEA/SEMOR, 1980, p. 45.

### 2.2.1.1 - Características básicas das organizações da administração indireta

Segundo Cavalcanti:

"As características básicas que distinguem as autarquias são as seguintes:

- a) entidade autônoma com personalidade jurídica, patrimônio e receita próprios;
- b) obrigatoriedade de ser criada por lei;
- c) gestão administrativa e financeira autônoma;
- d) execução de atividades típicas de administração pública;
- e) liberdade com referência às verbas orçamentárias e o orçamento anual da administração central;\*
- f) propriedade e direção exclusivamente governamentais;
- g) seus rendimentos não medem o valor dos serviços prestados aos clientes;
- h) personalidade jurídica de direito público."

"A empresa pública se caracteriza pelos seguintes aspectos:

- a) personalidade jurídica de direito privado;

---

\*Segundo a Constituição Federal, art. 62 - "O orçamento anual compreenderá obrigatoriamente as despesas e receitas relativas a todos os Poderes, órgãos e fundos, tanto da administração direta quanto da indireta, excluídas apenas as entidades que não recebam subvenções ou transferências à conta do orçamento.

§ 1º A inclusão, no orçamento anual, das despesas e da receita dos órgãos da administração indireta será feita em dotações globais e não lhes prejudicará a autonomia na gestão legal dos seus recursos.

(...)."

- b) obrigatoriedade de ser criada por lei;
- c) capital e patrimônio exclusivo e uma entidade pública ou de economia mista;
- d) execução de atividades de natureza empresarial (econômica);
- e) autonomia financeira, administrativa, com capacidade de se fazer representar sem interferência de terceiros;
- f) liberdade com referência às verbas orçamentárias e o orçamento anual da administração central;\*
- g) desempenho medido através do dispêndio e do lucro embora o objetivo não seja o lucro."

"As características marcantes das sociedades de economia mista são as seguintes:

- a) personalidade de direito privado, patrimônio e receita próprios;
- b) obrigatoriedade de ser criada por lei;
- c) completa autonomia técnica e administrativa;
- d) desvinculada do processo orçamentário anual do Governo Central;\*\*
- e) capital composto com 51% pertencente, obrigatoriamente, ao poder público;
- f) adota a forma das sociedades por ações;
- g) flexibilidade e rapidez de ação;
- h) regime do pessoal idêntico ao das empresas privadas;
- i) desempenho medido através do dispêndio e do lucro, embora o objetivo não seja o lucro."\*\*\*

---

\*Idem, idem.

\*\*Ver nota de rodapé da página anterior.

\*\*\*Cavalcanti, Themístocles. - Empresa pública e sociedades de economia mista. In: Revista de Ciência Política. Rio de Janeiro, FGV, out./dez. 1973, p. 38-43.



As diferenças marcantes entre as empresas públicas e as sociedades de economia mista estão na composição do capital e na estrutura da empresa.

Para Cavalcanti:

"Mesmo públicas, elas devem estar livres de certas exigências impostas à administração direta. Mesmo públicas, em suas origens, essas empresas deverão utilizar meios, instrumentos, processos comuns às empresas privadas para realizarem suas operações."\*

E finaliza citando Tanguon:

"A natureza pública ou privada da empresa não influi, entretanto, na demarcação do seu regime especial e das chamadas 'liberdades' que desfrutam em relação aos serviços de administração direta, quanto:

- . à libertação do processo orçamentário anual, pelo menos no que se refere a despesas de operações;
- . à liberdade para receber e reter as despesas de operação;
- . à liberdade para aplicar as receitas de operação;
- . à liberdade no que se refere às restrições governamentais no terreno das despesas;
- . à liberdade na contabilização das verbas orçamentárias ordinárias do Governo;
- . à liberdade no que se refere ao controle ordinário das finanças do Governo;
- . à liberdade na formulação de contratos, especialmente de compras, em relação ao processo de administração direta."\*\*

---

\*Cavalcanti, Themístocles. - op. cit., p. 39.

\*\*Idem, idem, p. 39.

As Fundações Públicas se equiparam às empresas públicas (Rezende, 1980). São dependentes de doações externas. Quanto aos aspectos de personalidade pública e forma de criação, estão mais próximas das autarquias nos tópicos:

- 1) Execução de atividades típicas e específicas de administração pública;
- 2) Liberdade com relação às verbas orçamentárias e o orçamento anual;
- 3) Seus rendimentos não medem o valor dos serviços prestados aos clientes;
- 4) Direção é exclusivamente governamental;
- 5) Desempenho medido através do dispêndio.

### 3. CONTABILIDADE POR RESPONSABILIDADE

#### 3.1 - *Estrutura Geral*

Segundo Vancil:

"A pedra angular de todo sistema de controle gerencial é o conceito de contabilidade por responsabilidade.

A idéia básica é muito simples: todo administrador dentro de uma empresa tem sob sua responsabilidade uma parte da atividade global da firma."\*

McInnes visualiza a contabilidade por responsabilidade como sendo:

"Um sistema para medir o desempenho dos administradores e para motivá-los a tomarem decisões compatíveis com todos os interesses gerais da organização."\*\*

A estrutura da contabilidade por responsabilidade se compõe em centros de responsabilidades.

Horngren conceitua os centros de responsabilidades como sendo:

"Os vários centros de decisão em toda a organização de terminam custos (receitas, ativos e passivos enquanto pertinentes) para os gerentes individuais que são primeiramente responsáveis pela tomada de decisão."\*\*\*

---

\*Vancil, Richard F. - De que tipo de controle você precisa? São Paulo, Biblioteca Harvard, 1977, p. 24. Bi

\*\*McInnes, J.M. - Responsibility Accounting and Management Control. Rio de Janeiro. UFRJ. February, 3, 1972, p. 12 (mimeo.)

\*\*\*Horngren, Charles T. - Cost Accounting - A managerial Emphasis. New York. Prentice-Hill, 1982, 5. ed., p. 143.

Anthony & Dearden ampliam o conceito e o entendimento do que seria um centro de responsabilidade, quando afirmam:

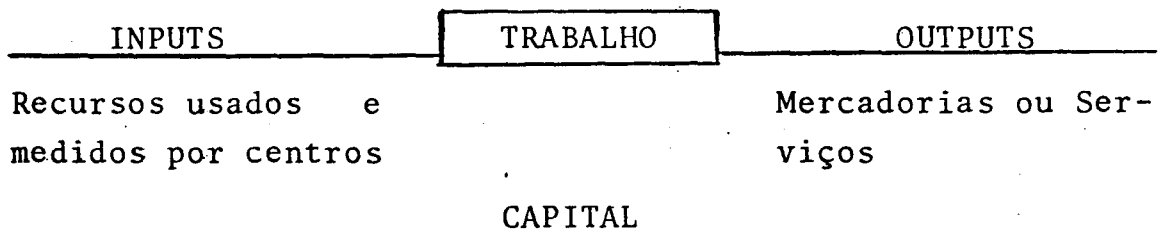
"O centro de responsabilidade é concebido como sendo uma unidade da organização em que aparece uma chefia responsável pelas suas atividades e se classificam de acordo com a responsabilidade que tenha cada elemento sobre o mesmo e estão assim divididos:

1. centro de custos ou despesas;
2. centro de receitas;
3. centro de lucro;
4. centro de investimento."\*

A natureza de um centro de responsabilidade é representada na figura abaixo:

Figura 1

#### Centro de Responsabilidade



Fonte: Anthony (1985, p. 192)

Os centros puramente de despesas são classificados como centros de despesas discricionárias e compreendem a maioria dos departamentos administrativos, como: contabilidade,

\*Anthony, R.N. & Dearden, J. - Management Control Systems. Illinois, Irwin, 1980, p. 171-86.

pesquisa e desenvolvimento e outras, cuja característica principal é a não mensuração monetária das despesas efetivadas.

Segundo Vancil:

"Não há nenhum meio prático de estabelecer-se a relação entre os insumos e resultados. A alta direção da empresa pode apenas valer-se de sua capacidade de discernimento e bom senso para estabelecer a verba orçada."\*

Nos centros de custos propriamente dito, os custos podem ser estimados com razoável grau de confiabilidade, como exemplo: nos custos incorridos numa fábrica — mão-de-obra direta, material direto e outros.

Para Vancil:

"Os centros de custos são exemplificados pelo departamento de produção de uma fábrica. A quantidade padrão de mão-de-obra e de matéria-prima exigida em cada unidade de produção é plenamente especificada. O objetivo do chefe de produção é minimizar a variação entre o custo real e os custos registrados (padrão), como também, pelas despesas gerais variáveis, minimizando a variação entre os custos reais e o orçado."\*\*

Os centros de receitas são aqueles em que a mensuração das saídas (outputs) se processa em termos monetários.

Vancil exemplifica:

"São típicos centros de receitas as unidades de venda e 'marketing', onde o diretor ou gerente não tem au-

---

\*Vancil, Richard F. - op. cit., p. 25.

\*\*Idem, Ibidem, p. 25.

toridade para baixar os preços a fim de aumentar o volume do faturamento. Os recursos ao seu dispor reflêtem-se em seu orçamento de despesa."\*

Anthony & Herzlinger observam:

"Mesmo que as despesas da maioria dos centros de responsabilidade possam ser medidas sem muita dificuldade, não é viável medir a receita para muitos deles."\*\*

Quanto aos centros de lucros, estes se caracterizam pela mensuração das despesas incorridas e das receitas obtidas, isto é, o lucro é medido. São exemplos típicos de centros de lucros as unidades divisionais com grau de autonomia.

Para Vancil:

"Centros de lucro são unidades tais como a divisão de determinado produto, onde o diretor ou gerente é responsável pela combinação ideal de custo e receita. Seu objetivo é o de maximizar o lucro gerado por todas as decisões que tomar."\*\*\*

Nos centros de investimentos, o desempenho é medido pela relação entre o lucro e o investimento.

Segundo Vancil:

"Os centros de investimentos são unidades em que o administrador é responsável também pela magnitude dos ativos empregados. Ele contrabalança os lucros atuais com os investimentos de modo a aumentar os lucros futuros, procurando maximizar os lucros sobre o investimento ou a renda residual (lucro após dedução dos

---

\*Vancil, Richard F. - op. cit., p. 25.

\*\*Anthony, R.N. & Herzlinger, R.E. - op. cit., p. 37.

\*\*\*Vancil, Richard F. - op. cit., p. 25.

custos pelo uso de capital), ajuda-o a avaliar a ne  
cessidade de novos investimentos."\*

Na essência, o controle por responsabilidade traz em  
butida a descentralização administrativa e todo o seu questio-  
namento — vantagens e desvantagens — quanto ao nível de auto-  
nomia que cada centro de responsabilidade possa usufruir na  
tomada de decisões.

McInnes observa que um gerente de um centro de respon-  
sabilidade precisa de orientação quanto:

- "1. À extensão e natureza de suas responsabilidades;
2. À autoridade que ele pode exercer sobre sua pró-  
pria iniciativa, em vez de ter que se reportar à  
administração antes de tomar uma decisão;
3. À maneira pela qual o desempenho de seu centro de  
de responsabilidade contribui para o total do de-  
sempenho da organização;
4. À maneira pela qual o desempenho de seu centro de  
responsabilidade será medido;
5. À maneira pela qual seu próprio desempenho como  
um gerente será avaliado."\*\*

Segundo Anthony, a descentralização em centros de res-  
ponsabilidade traz vantagens e desvantagens para a organização,  
quais sejam:

#### "Vantagens

1. A velocidade da decisão pode ser incrementada, à  
medida em que as mesmas passam a ser tomadas pe-

---

\*Vancil, Richard F. - op. cit., p. 25.

\*\*McInnes, J.M. - op. cit., p. 5.

las próprias unidades, independentemente de serem referendadas pela administração de topo;

2. A qualidade de muitas decisões pode ser aperfeiçoada, uma vez que a decisão é tomada pela pessoa mais familiarizada com a situação;
3. O conhecimento de lucro pode ser ampliado, porque sendo os gerentes de linha responsáveis pelos mesmos, estariam constantemente atentos para a sua realização;
4. A mensuração da performance também pode ser ampliada pelo confronto da receita com a despesa que a unidade realiza, o que não acontece em outros tipos de estrutura;
5. Uma divisão pode ser excelente para o treinamento de grupos, servindo como uma escola para a ascensão futura a níveis mais elevados, já que o elemento vivencia a administração;
6. A descentralização provê o administrador de topo de informações sobre todos os componentes de lucro por produto, por linha de produção, por linha de produto etc.;
7. A concentração da administração de topo em maior nível de atividade, uma vez que o centro de responsabilidade passa a substituí-la nas decisões do dia-a-dia;
8. Medir os efeitos das ações dos gerentes que afetam tanto as receitas como as despesas;
9. O gerente de linha fica com menos restrições impostas, fica mais livre para usar sua imaginação e sua iniciativa;
10. Se uma organização está usando uma diversificação de estratégias, a descentralização facilita o uso de diferentes talentos (especialistas) em di



ferentes tipos de situações. Por exemplo: pessoa mais treinada em administrar um determinado tipo de negócio pode ser designada a trabalhar exclusivamente naquele negócio.

#### Desvantagens

1. Risco da administração de topo perder o controle, na medida em que essa deixa de vivenciar o problema e passa a conhecê-lo através de relatórios;
2. Acirramento da competição entre os setores, dificultando o espírito cooperativo que antes pudesse imperar, incrementando assim o atrito;
3. Ênfase na lucratividade a curto prazo, sem se preocupar com o planejamento estratégico (longo prazo);
4. A divisionalização pode acarretar custo adicional, quando requer complementarmente a contratação de pessoal especializado (um gerente adicional e pessoal de 'staff');
5. Não assegura que a divisão ao otimizar seu lucro, estaria otimizando o lucro da organização;
6. Se um centro de atividade gerencial é mais capaz ou tem maior capacidade compreensiva do que a média dos outros centros, a qualidade de alguns pode ser reduzida;
7. Um gerente divisional competente não pode ser avaliado se numa organização funcional não existir um sistema com capacidade suficiente para perceber completamente a sua capacidade."\*

---

\*Anthony, R.N. & Dearden, J. - op. cit., p. 234-35.

Motta, citando Sharkansky, vê desvantagem:

"A autonomia gerencial pode induzir à criação de hiatos de responsabilidade. Pode gerar atitudes mais negligentes por parte dos administradores, ou permitir que esses administradores fiquem presos a firmas particulares, ao mercado e a indivíduos isolados."\*

### 3.1 - AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO EM CENTROS DE RESPONSABILIDADE

A estruturação de um sistema de contabilidade por responsabilidade é uma forma de descentralizar atividades e possibilitar a avaliação do desempenho das unidades organizacionais e das pessoas envolvidas.

As limitações no uso dos centros de responsabilidade para avaliar o desempenho são inúmeras, por que envolvem muitos aspectos conceituais conflitantes, notadamente quanto às medidas utilizadas.

#### 3.1.1 - Critérios básicos para a avaliação

Na avaliação do desempenho dos centros de responsabilidades, utilizam-se de dois critérios básicos, quais sejam: a) eficiência; e b) eficácia.

Drucke declara:

"Hoje existe um conflito cruciante entre o 'stress' da eficiência da administração como resultado - aci

---

\*Motta, Paulo R. - op. cit., p. 77.

ma de tudo — pelo administrador governamental e o 'stress' da eficácia (o qual enfatiza resultados)."\*

Anthony define-as:

"Eficiência é a relação entre os 'inputs' e 'outputs' devendo ser medida em termos relativos: unidade A é mais eficiente do que B, se A consumiu menos 'inputs' para o mesmo 'outputs' ou B consumiu o mesmo volume de 'outputs'. Eficácia é a relação entre os 'outputs' e os objetivos organizacionais.

A eficiência pode ser medida ainda através de indicadores entre unidades organizacionais. Determinação de custo-padrão pode servir, p.e., de base para comprovação posterior com os custos reais e a definir eficiência."\*\*

Medidas para a avaliação da eficiência e eficácia dos centros de responsabilidades.

A literatura sobre controle gerencial apresenta inúmeras técnicas para a mensuração do desempenho, que devem ser utilizadas de conformidade com as características de cada organização e de cada peculiaridade do centro de responsabilidade.

McInnes:

"Os atributos ideais para a mensuração de um centro de responsabilidade são:

1. Uma medição geral do desempenho de um centro de responsabilidade deve reforçar os objetivos da companhia e, quando o gerente toma uma decisão que maximizará o desempenho como é refletido pela medição, ele também deverá estar maximizando o desempenho total da companhia:

---

\*Anthony, R.N. & Dearden, J. - op. cit., p. 173.

\*\*Drucke, P. - The Age of Discontinuity. N.Y., Horper G. How Publisches. Inc. 1969, p. 192.

- a medição deverãa providenciar um elo obvio entre os objetivos dos centros de responsabilidade e os objetivos econômicos gerais da empresa;
  - deverãa ser uma medição inequívoca - i.e. quanto mais alto - ou mais baixo - o valor da medição, melhor será o desempenho do centro de responsabilidade; e
  - a medição deverãa encorajar os gerentes a usar da maneira mais eficiente os recursos sob seus controles, e a procurar por oportunidades para melhorar e expandir suas operações.
2. A medição deverãa ser economicamente correta, e deverãa refletir, com o tempo, a solidez do julgamento de um gerente:
- a medição deverãa estar consistente com os critérios econômicos adotados para as tomadas de decisão - v.g. os critérios para investimentos de capital.
3. A medição deverãa permitir identificar a contribuição de um centro de responsabilidade em particular para o desempenho total da companhia. Isto é particularmente importante quando forem consideradas as decisões sobre o desinvestimento.
4. Para ser útil, a medição deve ser:
- reproduzível em várias situações diferentes para facilitar nas comparações; e
  - ser suficientemente simples para ser compreendida com clareza dentro da organização para que possa ser usado como diretriz no dia-a-dia nas tomadas de decisão, em vez de ser um instrumento sofisticado para análises especiais."\*

---

\*McInnes, J.M. - op. cit., p. 6.

### 3.1.1 - Centros de Lucros

Numa organização com fins lucrativos, o montante dos lucros é uma mensuração importante da eficácia. E como o lucro é a diferença positiva entre a receita (a qual é medida de "output" (saída) e a despesa (que é a medida de "input" (entrada) este também é mensuração de eficiência.

Para Vancil:

"A lucratividade é uma forma simples de se analisar e dirigir a eficiência do segmento de um negócio. A responsabilidade pelo lucro é assim, um poderoso fator de motivação para os homens de negócios."\*

Anthony & Herzlinger, destacam as vantagens da medição do lucro:

1. ela dá um único critério que pode ser usado na avaliação dos cursos das ações programadas;
2. ela permite uma análise quantitativa daquelas propostas nas quais os benefícios podem ser comparados diretamente com os custos;
3. dá uma única e larga medição do desempenho;
4. permite a descentralização;
5. permite comparações de desempenho entre unidades diferentes."\*\*

---

\*Vancil, R.F. - op. cit., p. 23.

\*\*Anthony, R.N. & Herzlinger, R.E. - op. cit., p. 35.

Porém, lembrem:

"Embora o lucro seja uma importante medida geral de eficiência e eficácia, é uma medida não muito perfeita, pelas seguintes razões:

1. medidas monetárias não medem exatamente ambos os aspectos de 'outputs' e todos os 'inputs';
2. os padrões pelos quais os lucros são comparados, podem não ser os adequados;
3. na melhor das hipóteses, lucro é uma medida daquilo que ocorreu a curto prazo, enquanto está-se, também, interessado nas consequências de longo prazo."

Um instrumento largamente utilizado pelo controle gerencial para avaliação do desempenho em centros de responsabilidade lucrativos é o preço de transferência.

Segundo Ornstein:

"São preços de transferências os valores unitários atribuídos aos produtos e/ou serviços transferidos entre os centros de lucros de uma empresa."\*

Vários são os métodos de determinação dos preços de transferência e a escolha de um método depende primordialmente dos objetivos da organização.

#### Métodos de determinação do preço de transferência

Os métodos de determinação do preço de transferência, segundo Backer são os seguintes:

"a) Custo por absorção;

---

\*Ornstein, Rudolf. - Preços de transferências. Revista Brasileira de Contabilidade, n. 47, 1983, p. 6.

- b) Custo variável;
- c) Custo mais uma margem;
- d) Preço de mercado;
- e) Preço negociado."\*

A utilização do custo por absorção traz as vantagens e desvantagens inerentes ao sistema de custeamento por absorção. Seria sua principal vantagem: apresentar os valores dos estoques e do lucro interno prontos (sem ajustes) para as demonstrações financeiras externas.

O método apresenta algumas desvantagens. Dentre elas destacam-se: a) o método induz à discussão do quanto representaria a cada setor um custo aceitável e como seriam atribuídos esses custos; b) a dificuldade de mensurar uma margem satisfatória de lucro para cada setor sem questionamento.

Segundo Horngren, citando Hirshleifer:

"Conceitualmente, as transferências a custo variável asseguram a melhor utilização de instalações a curto prazo. Mas o uso de custos variáveis dificilmente permite a utilização de centro de lucro como em geral são concebidos. Além de não ser o guia correto para o tipo de decisão faz-ou-compra, como a transferência forçada a custos variáveis pode nem sempre assegurar a maximização do lucro líquido geral."\*\*

---

\*Backer & Jacobsen. - Contabilidade de Custo: um enfoque de administração de Empresa. v. 2. São Paulo, McGraw-Hill do Brasil, 1982, p. 72.

\*\*Horngren, Charles T. - Contabilidade de Custos: um enfoque administrativo. São Paulo, Atlas, 1982, p. 443-44.

O preço de mercado — desde que existente para o estágio de produção atingida — representa um custo de oportunidade e se torna uma base adequada para a fixação do preço de transferência interna, principalmente para fins de avaliação do desempenho.

O preço de mercado — em última análise — representa uma receita potencialmente certa, mais não obtida pelo setor que transfere o produto, enquanto para o setor receptor, representa o custo que seria pago no mercado externo.

A limitação do método é em face da não existência — em grande parte das vezes — do preço de mercado para determinados produtos. O método é amplamente utilizado pelas indústrias petrolíferas.

Em relação ao preço negociado, o método pressupõe uma descentralização das atividades de uma organização, com delegação de competência para os setores negociarem seus preços de transferência com base nos preços externos.

A eficácia desse método está vinculada à existência de um preço de mercado e à possibilidade de obtenção de um preço justo, porque a imprecisão desses dados acarretaria em resultados insatisfatórios para a organização.

A maior restrição ao método é a possibilidade de conflitos entre os objetivos da organização e os interesses dos setores envolvidos.

Sathe, afirma:

"Em empresas com alto grau de interdependência operacional, os gerentes financeiros são freqüentemente envolvidos em disputas sobre preços de transferência



(intergrupai)."\*

Outra medida bem utilizada para medir o desempenho das unidades lucrativas é a lucratividade interna.

### Lucratividade interna como medida de desempenho

O lucro é utilizado para medir o desempenho, uma vez que proporciona o nível de eficiência das atividades de uma organização, porém para maior significância, o lucro deve ser associado a outros fatores, como: os lucros anteriores, o lucro orçado, as vendas, o capital empregado e outros índices.

Os lucros medidos internamente têm a finalidade de avaliar o desempenho dos setores a nível de estrutura organizacional, para que possibilite as mudanças e adaptações das deficiências apresentadas, em busca de um desempenho desejável.

Backer reconhece:

"A determinação dos lucros internos está vinculada aos diferentes conceitos de lucros, e os mais utilizados são: o lucro líquido, o lucro direto e o lucro marginal."\*\*

### Lucro Líquido

O conceito do lucro líquido atribui o resultado, pelo confronto entre as receitas e os custos diretos e atribuídos, separando na demonstração do resultado do setor, os itens diretos dos indiretos.

---

\*Sathe, Vijay. - Quem deveria controlar os gerentes financeiros? São Paulo, Biblioteca Harvard, 7.v., 1978, p. 6.

\*\*Backer, M. & Jacobsen, E.L. - op. cit., p. 74.

A sua utilidade para fins de avaliação do desempenho, fica comprometida, não somente pelo aspecto da inclusão dos custos indiretos que causa distorções na avaliação efetiva de um setor e sua real contribuição, porque torna-se difícil o controle dos custos e das receitas que lhes são atribuídos, mas também, porque as atribuições em si são muito questionáveis pelos aspectos de arbitrariedades que as envolvem.

### Lucro Direto

O lucro direto é apurado através das receitas e dos custos atribuíveis ao setor.

A vantagem desse conceito é que os custos e as receitas são na sua maioria controláveis pelo setor e o lucro direto representa uma real contribuição. Mas, a sua maior desvantagem é que o método não separa os custos fixos e os custos variáveis, o que dificultaria a análise do desempenho a curto prazo.

### Lucro Marginal

O lucro marginal consiste em traduzir o resultado do setor em termos de margem de contribuição. Assim, as receitas são confrontadas com os custos variáveis atribuídos ao setor, apurando-se a margem, da qual são deduzidos os custos fixos diretos, obtendo-se o resultado líquido do setor.

A diferença do método do custo direto é a separação dos custos fixos e dos custos variáveis, o que proporciona a avaliação do setor por meio da margem de contribuição, que é um importante instrumento para o planejamento, a tomada de de-

cisão e a avaliação do desempenho a curto prazo, medindo também a lucratividade a longo prazo, quando inclui os custos fixos diretos na apuração do resultado.

### 3.1.2 - Centro de Investimento

A mensuração do desempenho dos centros de investimentos procura medir a positividade do capital empregado, além do lucro e do custo, uma vez que outros fatores como: investimento em capital; estoques, contas a receber, maquinárias e equipamentos estão envolvidos no processo e são indispensáveis ao funcionamento de uma unidade organizacional.

São inúmeras as formas e técnicas que a literatura contábil apresenta para avaliar a rentabilidade do capital empregado, envolvendo conceitos conflitantes e de difícil aplicabilidade para medir a eficiência e a eficácia dos centros de responsabilidade.

São exemplos: a avaliação do ativo - custo de reposição, avaliação do rendimento dos investimentos em capital, custo de aquisição, valor contábil dos ativos, patrimônio líquido, índices, taxas de retorno, alavancagem financeira e outros.

#### Avaliação do ativo

A avaliação do ativo é um dos pontos mais controversos da teoria contábil, e o seu significado está relacionado aos objetivos da empresa e da sua continuidade.

Existem inúmeros conceitos discutidos pelos autores,

uns vinculados a valores de saída e outros a valores de entradas, que individualizam os ativos para efeito de avaliação.

A avaliação individualizada implica na aceitação de um valor agregado único para toda a empresa, tanto para os valores tangíveis como para os intangíveis.

Segundo Iudícibus:

"Uma das críticas mais frequentes ao método de avaliação individual é que vários ativos contribuem, conjuntamente, para a produção de fluxos de receitas líquidas, sendo difícil determinar a contribuição individual de cada ativo, e, mesmo que possível, a soma dessas contribuições individuais não seria igual ao valor dos ativos como um todo, em virtude dos fatores intangíveis não individualizados (organização etc.) que provocam uma receita líquida maior ou menor que a soma das contribuições individuais."\*

O quê da questão está nos conceitos desenvolvidos que buscam a melhor avaliação quantitativa possível dos potenciais de serviços que os ativos possam apresentar para o empreendimento.

Os pontos básicos da avaliação dos ativos estão na conceituação: ativos monetários — conjunto das disponibilidades e assemelhados, mais facilmente avaliados; e ativos não monetários — os estoques, as instalações e equipamentos, investimentos de longo prazo e diferidos, de difícil mensuração monetária.

---

\*Iudícibus. Sérgio de. — Teoria da Contabilidade. São Paulo, Atlas, 1982, p. 106.

### Avaliação do Investimento de Capital

No que diz respeito à análise do investimento de capital, esta envolve a expectativa futura da empresa em obter não somente um retorno satisfatório do investimento, mas também de programação de suas atividades para períodos futuros.

É o aspecto da continuidade do empreendimento que fica implícito.

Iudícibus releva bem isso, quando afirma:

"(...)se o valor descontado dos fluxos futuros de caixa que podem ser gerados pelo uso combinado dos ativos for superior ao valor de investimento necessário para obter tais ativos, supõe-se que exista um 'good will' e que portanto, a empresa deva continuar."\*

Assim, o planejamento de um novo investimento de capital em um novo equipamento envolve não somente uma grande dose de recursos financeiros, como outros fatores devem ser considerados: o lucro obtido por um novo equipamento, ou por redução nos custos ou pelo incremento marginal na produção ou ainda por ambos os fatores, alugar ou comprar o equipamento? qual equipamento proporcionaria melhor rendimento? o equipamento proposto é o mais adequado para utilização na empresa? qual a melhor proposta? e outros fatores.

As receitas e os custos diferenciais são válidos para o tipo de análise de escolha de alternativas, uma vez que uma das dificuldades no tratamento da questão de um novo investimento de fundo está justamente relacionado com as receitas e os custos futuros.

---

\*Iudícibus, Sérgio de. - op. cit., p. 51.

Anthony, observa:

"A principal dificuldade dos problemas de investimentos de capital surge devido à necessidade de se fazerem concessões para as diferenças na determinação do tempo dos vários elementos do custo e receita."\*

Dentre outras técnicas existentes para a análise de investimentos de capital, o método de fluxo de caixa descontado é considerado o mais pertinente.

Este método se desdobra em duas técnicas: a de retorno ajustado no tempo e a do valor presente líquido.

Horngren, interpretando um posicionamento da "National Association of Accountants", cita:

"A taxa de retorno de ajuste ao tempo pode ser definida como a mais alta taxa de juros que pode ser paga pelo capital empregado durante a vida de um investimento sem prejuízo no projeto."\*\*

O método do valor atual pressupõe que, ao se utilizar de recursos financeiros estar-se-á subordinando a um custo financeiro. Este método envolve apenas os aspectos financeiros.

A técnica de retorno ajustado no tempo procura ajustar o investimento por intermédio de uma taxa, isto é, procura tornar o valor atual dos rendimentos igual ao investimento.

Segundo Anthony, o método de valor atual enseja:

"Esquecendo as considerações não monetárias, deve uma proposta de investimento ser aceita se o valor atual

---

\*Anthony, R.N. - op. cit., p. 424.

\*\*Horngren, Charles T. - op. cit., p. 16.

de seus rendimentos for igual ou exceder à soma do investimento exigido."\*

A abordagem do valor presente líquido, segundo Horngren, enseja uma taxa de retorno mínima desejada e afirma:

"Todos os fluxos de caixa esperados são descontados ao presente, usando uma taxa mínima desejada, se o resultado for positivo, o projeto será desejável, poque excede ao mínimo desejado, em caso contrário será indesejável."\*\*

A utilização das técnicas para a análise de investimentos em novos bens está vinculada à consideração de outros elementos tais como: a vida econômica do bem, os rendimentos anuais, o investimento total, a taxa de rentabilidade.

Na vida econômica dos bens, são destacados a sua vida física, vida tecnológica e vida de mercado, quando são analisados o tempo de utilização provável, o período de tempo para que a tecnologia surja com equipamento mais avançado, o tempo de vida do produto ou da empresa.

Os rendimentos são mensurados anualmente, com base em vários fatores como: a máquina existente possui custos agregados a sua utilização — mão-de-obra, manutenção, material, força, conserto e outros custos; a máquina proposta — seus custos, sua capacidade produtiva, os custos incrementais, receita adicional de venda; os impostos — a depreciação do novo equipamento como fator de redução do imposto de renda, o efeito dos juros pagos e outros.

---

\*Anthony, Robert N. - op. cit., p. 429.

\*\*Horngren, Charles T. - op. cit., p. 578.

O investimento total representa o montante do recurso que a empresa pretende pôr em jogo e envolve o custo da máquina, os custos de transportes, de instalações, de treinamento, o valor residual, a redução do custo, se possível a venda do equipamento em uso.

A taxa de rentabilidade exigida envolve a seleção de uma taxa ideal para a empresa.

Segundo Anthony, a escolha de uma taxa ideal de rentabilidade pode ser vista sob dois ângulos:

- "1. taxa média exigida sobre todos os investimentos;
2. fatores que tornam o investimento proposto diferente da média."\*

### 3.1.3 - Centro de Receita

Segundo Anthony a avaliação de um centro de receita se baseia em:

"Sendo os centros de receitas, primordialmente, unidades de 'Marketing', orçamentos de venda, ou unidade de venda, a mensuração de seu desempenho leva em conta: a) o orçamento de venda como um todo para a unidade; b) os relatórios de vendas atuais ou encomendas."\*\*

Levando-se em conta que um centro de receita é também ao mesmo tempo um centro de despesa, a mensuração das despesas nesse tipo de centro será enfocada no tópico referente ao centro de despesa.

---

\*Anthony, Robert. N. - op. cit., p. 433.

\*\*Idem, ibidem, p. 174.



### 3.1.4 - Centro de Custo

Para a avaliação de um centro de custo uma medida largamente utilizada é o custo-padrão.

O custo-padrão oferece vantagens e limitações em sua utilização e segundo Anthony as vantagens são:

- "a) é muitas vezes mais simples e exige menos trabalho do que o sistema de custo real;
- b) produz os mesmos custos por unidades fisicamente iguais ao produto, ao passo que num sistema de custo real pode não ocorrer;
- c) proporciona o começo de um mecanismo para verificar a eficiência com que se faz o trabalho."\*

Apesar de aparentemente simples, o custo-padrão oferece algumas limitações que merecem ser observadas, e Backer destaca as seguintes:

- "a) os padrões, muitas vezes tendem a se tornar rígidos ou inflexíveis, mesmo em períodos de tempo relativamente curtos;
- b) quando os padrões são alterados frequentemente sua eficácia para a aferição do desempenho é enfraquecida. Por outro lado, deixar de revisar os padrões nos casos de mudanças significativas, resulta em medições não apropriadas e irrealistas;
- c) a demarcação dos elementos controláveis e incontrolláveis é uma tarefa extremamente difícil;
- d) os padrões tendem a ser encarados como opressivos pelos trabalhadores e pelos supervisores departamentais, provocando atitude de resistência em lu-

---

\*Anthony, R.N. - op. cit., p. 331.

gar de atuar como incentivo."\*

### 3.2 - CONTROLE EM CENTROS NÃO LUCRATIVOS

O controle gerencial em centros não lucrativos esbarra na dificuldade de se medirem as saídas em termos monetários.

Para Anthony & Herzlinger:

"O ideal em uma organização não lucrativa é o desempenho de empate, isto é, em geral, e com o tempo, as saídas deveriam igualar-se às entradas."\*\*

E classificam:

"Medições de saídas estão em duas categorias: medições de resultados — que indicam o desempenho da organização para alcançar seus objetivos; medições de processo — que indicam a qualidade do trabalho efetuado."

A medição do resultado é mais difícil de se alcançar, mas é significativa nos níveis mais altos da administração. Enquanto a medição de processo é relativamente fácil de identificar, como, por exemplo: desempenho atual, e de curto prazo.

Tanto em centros discricionários de despesas, quanto em organizações sem fins lucrativos — que se assemelham a esse tipo de centro — a mensuração de desempenho se restringe ao orçamento.

---

\*Backer, M. & Jacobsen, L. - op. cit., p. 76.

\*\*Anthony, R.N. & Herzlinger. - op. cit., p. 42.

Anthony, afirma:

"Nos centros discricionários de despesas o orçamento é o único instrumento de mensuração do desempenho. Nele se discute o nível de esforço que deve ser empreendido para cada atividade do centro com o propósito de: 1) permitir o controle de custo ou despesas através da participação no planejamento; 2) assegurar que o compromisso orçamentário não seja ultrapassado."\*

A utilização do orçamento como base de mensuração do desempenho nesse tipo de centro se justifica na medida em que, em geral, não é praticável a proposição de padrões financeiros para a avaliação do desempenho, uma vez que o produto da atividade do centro discricionário de despesa nem sempre pode ser avaliado em termos financeiros.

Segundo Anthony:

"Existem atividades dentro de cada uma destas atividades, para as quais podem ser propostos padrões financeiros. Por exemplo: o manuseio das contas a receber no departamento de contabilidade. Estas atividades tendem a ser aquelas com operações repetitivas onde as variáveis do desempenho podem ser controladas. Onde esse tipo de atividade constitui uma proporção importante do custo total do 'staff', ela deveria ser controlada pela comparação dos custos reais com os desempenhos padrões. Em cada caso, contudo, existirão importantes custos programados para os quais não podem ser estabelecidos padrões."\*\*

---

\*Anthony, R.N. et alii. - Management Control: cases and readings. Illinois, Homewood, R.D. Irwin, 1980, p. 177.

\*\*Anthony, R.N. & Dearden, J. - op. cit., p. 181.

A utilização do orçamento como base de mensuração envolve três fases do processo orçamentário.

Anthony & Dearden classificam essas fases em:

- "1. Formulação do orçamento;
2. Tipo de controle;
3. Medida de desempenho."\*

### Formulação do Orçamento

Na etapa da formulação do orçamento, a ênfase recai na discussão e na decisão do nível de esforço (magnitude do trabalho) que cada centro de responsabilidade deve realizar.

Segundo Anthony & Dearden

"Esse primeiro passo é a formulação do orçamento de diretrizes que são comunicadas aos administradores operacionais que preparam e negociam estas propostas com seus superiores. Chegando a um acordo, o orçamento se torna um compromisso entre a administração de topo e os chefes operacionais."\*\*

A elaboração do orçamento deve ser feita criteriosamente em função das reais necessidades de cada centro para que possa atingir seus objetivos projetados.

Outro aspecto a ser observado é a não inclusão de dados irrelevantes na proposta orçamentária, para que seja evitado o obscurecimento de informações importantes para a tomada de decisão.

\*Anthony & Dearden - op. cit., p. 176.

\*\*Idem, ibidem

Anthony & Dearden, observam:

"Algumas propostas orçamentárias incluem uma decomposição do número de pessoas por sua classificação, as despesas por cada conta, e história destes custos por vários anos, tudo em grande detalhamento; mas pode haver pouca ou nenhuma informação que ajude a administração a tomar uma decisão inteligente, tal como despesas classificadas pelas tarefas a serem cumpridas.

As questões a serem levantadas quanto às propostas orçamentárias de centros discricionários são as seguintes:

1. Quais são, com exatidão, as decisões que a administração deve tomar?
2. Será que a proposta inclui toda as informações disponíveis pertinentes a estas decisões?
3. Será que a proposta inclui informações irrelevantes que, no mínimo, tenderão a obscurecer os assuntos de importância?"\*

### Tipo de Controle

Em relação ao tipo de controle, através do orçamento, nos centros discricionários é que esse instrumento pode permitir que a administração controle os custos pela participação no planejamento, isto é, o primeiro controle é a discussão e decisão de quais as tarefas que devam ser assumidas e qual grau de esforço dispendido é o ideal para cada tipo de tarefa.

---

\*Anthony, R.N. & Dearden, J. - op. cit., p. 177.

O orçamento rígido tem sido defendido como um bom instrumento de pressão para reduzir os custos. Porém, o seu mérito restringe-se ao uso do custo-padrão, sendo questionável a sua validade para os centros discricionários.

Segundo Anthony & Dearden:

"Uma regra geral é que o orçamento de despesa discricionária deve refletir, tanto quanto possível, o custo real de executar a tarefa.

A administração pode, é claro, propor certos tipos de padrão para serem usados no âmbito da organização, por exemplo: a proporção de secretárias para cada profissional, ou as quantias a serem gastas com associações profissionais e outras."\*

#### Medida de desempenho

Quanto à avaliação do desempenho pelo orçamento em centros discricionários, esta etapa consiste em assegurar que os tetos orçamentários não sejam ultrapassados sem o conhecimento da administração maior.

Uma restrição que se faz ao uso do orçamento como medida de avaliação do desempenho, é que em alguns casos os gerentes podem querer gastar menos do que o orçado, acarretando com isso a diminuição da qualidade dos serviços.

E Anthony & Dearden têm um ponto de vista sobre esse aspecto:

"É reduzido o valor — dos níveis mais altos da admi

---

\*Anthony, R.N. & Dearden. - op. cit., p. 176.

nistração — de tentar aumentar a eficiência por mé todos indiretos como recompensar executivos que gastam menos que o valor orçado."\*

#### 4. PRINCIPAIS PESQUISAS NA ÁREA EM ESTUDO

É marcante a falta de investigação sistemática na área da administração pública brasileira, sobretudo no que diz respeito ao controle gerencial. E se torna mais difícil ainda quando se trata da esfera estadual de governo.

A seguir destacam-se as principais pesquisas na área da administração pública estadual, que envolvem de certa maneira o assunto sob estudo:

Roig (1981)\*\* em pesquisa desenvolvida em seis empresas do Estado de Minas gerais que atuam em setores industriais e de serviços, procurou levantar algumas hipóteses sobre aspectos do processo de direção na empresa pública.

Os aspectos escolhidos foram: nomeação ou promoção ao cargo de presidente; relações do atual presidente com o anterior; processo de sucessão da presidência; constituição da equi

\*Anthony, R.N. & Dearden. - op. cit., p. 180.

\*\*Roig, Barto. - La empresa pública: razon de ser y processo de direcion. Documento de investigacion. Instituto de Estudios Superiores de la Empresa. Universidad de Navarra, Espanha, 1981.

pe dirigente; mudanças nas estratégias e estrutura da empresa; e diagnóstico das situações mais correntes na empresa pública e concepção da estratégia.

E conclui que:

- a) Ao longo das entrevistas com os dirigentes, pode-se ler em "entrelinhas" fatos que permitem supor que na atribuição, exercício e sucessão do cargo de máxima responsabilidade das empresas públicas, existem certas características comuns, que talvez sejam causas importantes no modo distinto de ser e comportar-se destas instituições.
- b) Sugere uma série de hipóteses a investigar, referentes a nomeação, promoção e sucessão do presidente ou dirigente maior; a forma como se constitui a equipe dirigente que colabora com o presidente; a forma de enfrentar as mudanças de estratégias e de estruturas.

Santos (1984)\* desenvolveu estudo sobre as empresas estatais baianas, onde procura definir uma tipologia dessas empresas, a partir de sete grupos heterogêneos de empresas, de acordo com a natureza de suas atividades: a) transportes marítimos e terrestres; b) agrícolas; c) produção e distribuição de energia elétrica; d) serviços gráficos e de computação; e) eletricidade rural, pesquisa mineral e agropecuária e transportes aéreos; f) pesquisa e extensão rural; g) correção e

---

\*Santos, Reginaldo Souza. - Tentativa de definição de uma tipologia para a compreensão do processo de sua expansão. Centro de Planejamento da Bahia, 1984.



conservação do meio ambiente.

A síntese do trabalho revela:

- a) fica comprovada a hipótese de que o processo de criação das estatais é reflexo do nível de desenvolvimento das forças produtivas;
- b) as empresas baianas podem ser classificadas genericamente como o tipo "não-autônomo", pois são internamente dependentes das entidades federais que controlam os recursos e decisões nas suas áreas relevantes (energia elétrica, saneamento, transportes, agriculturas e outras),
- c) esta falta de autonomia frente aos organismos federais é tanto maior quanto menor for o porte das empresas estaduais.

Coutinho (1980)\* realizou estudo sobre a importância do setor descentralizado na administração estadual de São Paulo, onde questiona os seguintes tópicos: descentralização administrativa com descentralização do poder de decisão (autonomia da administração indireta); descentralização administrativa com alienação do poder de decisão para a esfera federal; descentralização administrativa não acompanhada por uma significativa descentralização de poderes.

A conclusão que traz é a seguinte:

- a) do ponto de vista formal, os organismos da esfera

---

\*Coutinho, Luciano Galvão. - Evolução da Administração Descentralizada em São Paulo. UNICAMP. In: A empresa pública no Brasil: uma abordagem multidisciplinar. Brasília, IPEA, 1980.

descentralizada devem subordinar-se às diretrizes de política econômica, no âmbito do governo federal e estadual;

- b) nem sempre os objetivos governamentais harmonizam-se com os planos de expansão e características operacionais das suas respectivas empresas públicas;
- c) no caso da SABESP, apresenta elementos das tendências: 1) descentralização administrativa com alienação do poder para a esfera federal; e 2) descentralização administrativa com descentralização de poder. Na FEPASA, predomina a tendência da descentralização administrativa não acompanhada por uma significativa descentralização de poderes da administração centralizada, devido a sua dependência de poderes da administração centralizada, devido a sua dependência de recursos provenientes da administração com alienação de poderes para a esfera federal.

Gil (1979),\* em estudo exploratório, procura analisar a experiência de aplicação do modelo de sistemas na administração do Estado de Minas Gerais, através da implementação de uma reforma administrativa.

Das conclusões, destacam-se as mais importantes:

- a) em princípio, pode-se concluir que o modelo simétrico

---

\*Gil, Pedro Lucio Gomes. - Um estudo sobre a experiência de aplicação do modelo de sistemas na Administração do Estado de Minas Gerais. Rio de Janeiro, Monografia de Mestrado, EBAP/FGV, 1979.

co adotado não se aplicou generalizadamente a todos os setores da administração pública, cuja heterogeneidade inviabilizou a plena eficácia do modelo;

- b) o mesmo ocorreu quanto à tentativa de se erigir in discriminadamente toda a administração direta em "órgãos centrais";
- c) a criação de mecanismos de centralização setoriais reflete bem os traços que delinearam o espírito da reforma, ou seja, certa mentalidade de controle, manifestada na tendência de não "permitir" que os órgãos mantivessem conseqüências que a própria dinâmica de cada um impunha;
- d) em face do grande alcance da organização por sistemas, muitos de seus resultados exigem um maior prazo de maturação, sendo até mesmo provável que a própria renovação dos quadros dirigentes determine, ao longo do tempo, um ajuste natural ao esquema proposto.

Borba (1976)\* procura analisar, a partir da experiência de reforma administrativa vivida pelo Estado da Paraíba, a estratégia de mudança utilizada pelos movimentos de reforma administrativa.

---

\*Borba, Berilo Ramos. - Em busca de uma estratégia de reforma administrativa (Análise de uma experiência estadual). Rio de Janeiro, Monografia de Mestrado, EBAP/FGV, 1976.

E conclui:

- a) embora os movimentos de reforma administrativa estadual tenham-se aproximado direta ou indiretamente da teoria disponível em cada momento, não alcança os resultados esperados;
- b) a distância entre os objetivos desejados e os resultados realmente atingidos deve-se, em grande parte, não somente a padrões de desempenho insatisfatórios, mas sobretudo à utilização de uma estratégia inadequada aos próprios objetivos a serem alcançados pela mudança;
- c) adotou-se uma estratégia inadequada enquanto se procurou racionalizar a administração pública estadual como se fosse uma realidade à parte, independente dos demais setores da sociedade e dos próprios objetivos sociais a que o poder público deveria servir.

Fajardo (1982)\* desenvolveu um trabalho sobre o controle das empresas ou entidades descentralizadas, analisando os aspectos: suas origens e principais causas de criação — restrito à área federal —, procurando dar ênfase ao aspecto: controle versus eficácia.

Em sua conclusão, diz o seguinte:

- a) a tendência atual do controle dos órgãos públicos

---

\*Fajardo, Sebastião Carlos. - Uma análise das empresas públicas no Brasil, com ênfase na questão de controle. Rio de Janeiro, Monografia de Mestrado, EBAP/FGV, 1982.

reflete o culto às atividades controladoras exercidas pelas autoridades governamentais e afeta o rendimento da empresa estatal;

- b) no que concerne ao dilema "controle versus autonomia", chega-se à conclusão de que determinado grau de liberdade operacional constitui imperativo da modernas práticas empresariais, notadamente as de natureza competitiva em que devem preponderar a flexibilidade, rapidez, criatividade e as inovações inerentes à própria natureza da atividade empresarial, como postulados da ação dos dirigentes públicos envolvidos e preocupados com o aspecto da eficácia e rendimento da empresa.

Sá (1985),\* em estudo do setor elétrico nacional analisa o processo decisório em empresas públicas do setor e formula um modelo conceitual sobre o processo decisório nessas empresas.

As empresas objeto da pesquisa foram: Centrais Elétricas Brasileiras S/A. - ELETROBRÁS; Centrais Elétricas S/A - FURNAS; Companhia Elétrica do Estado de Minas Gerais S/A - CEMIG; e a Companhia Elétrica do Estado do Rio de Janeiro - CERJ.

As conclusões deste autor foram as seguintes:

- a) em todas as decisões estudadas, chega-se à conclusão de que as mesmas não são tomadas pela escolha

---

\*Sá, Luiz Carlos Seixas. - Os processos decisórios em empresas públicas do setor elétrico nacional. Rio de Janeiro, Monografia de Mestrado, EBAP/FGV, 1985.

simples e racional de um executivo, mas, sobretudo, através de jogo político;

- c) as decisões são, antes de tudo, resultantes políticas, fruto de um processo de barganha que é desenvolvido ao longo de canais de decisão específicos entre vários executivos que têm objetivos pessoais, organizacionais ou nacionais, muitas vezes divergentes e poder e influência diferentes. A decisão adotada será o resultado de coalisões, compromissos e conflitos entre estas pessoas.

Barros (1980),\* desenvolveu um trabalho de abordagem conceitual da problemática das autarquias no Brasil, enfocando as várias etapas da administração brasileira.

Da conclusão, ressaltam-se os seguintes pontos:

- a) as autarquias são entes ou fatores de descentralização administrativa, conceituada aqui como a delegação de tarefas e funções administrativas para o descongestionamento de funções;
- b) torna-se importante registrar que os problemas fundamentais na descentralização são aqueles vinculados: 1) aos limites de hierarquia; e 2) a delimitação do controle administrativo;
- c) na prática, as autarquias ainda não puderam exercer plenamente os objetivos estabelecidos pelo Es

---

\*Barros, Ednaldo Dias. - Autarquias no Serviço Público Brasileiro. Rio de Janeiro, Monografia de Mestrado, EBAP/FGV, 1980.

tado ao criá-las, justamente por não ter podido este último equilibrar o duplo aspecto a que aludimos, de independência e subordinação;

- d) como justificativa de controle, o que ocorre é a interferência do Estado nas autarquias, impossibilitando-lhes ou dificultando-lhes o cumprimento dos objetivos estabelecidos pelo próprio Estado.

Brandão (1983),\* em monografia, procura examinar a importância das fundações públicas de planejamento, e, através de um marco teórico, analisa a institucionalização do planejamento em todos os níveis administrativos de governo.

Dentre as conclusões, destacam-se os seguintes aspectos:

- a) as fundações públicas de planejamento surgem como um dos modelos jurídicos mais adequados às necessidades de administração do planejamento;
- b) por sua maior flexibilidade e autonomia, ela é capaz de responder mais agilmente às políticas desenvolvimentistas, a partir do momento em que lhe é facultado o direito de administrar o seu pessoal técnico e administrativo; definir sua política de cargos e salários; gerar recursos próprios e manter uma autonomia relativa no que diz respeito aos controles exercidos pelos Tribunais de Contas da União e/ou Estaduais;

---

\*Brandão, Marcos Vinicius. - Fundações Públicas de Planejamento. Rio de Janeiro, Monografia de Mestrado, EBAP/FGV, 1983.

- c) a capacidade de responder agilmente às demandas das políticas desenvolvimentistas não deve ser confundida com efetividade de respostas ou capacidade de influenciar o processo de desenvolvimento em sua área de influência.

Jardim (1977),\* em pesquisa, procura analisar o desempenho de quinze empresas municipais, sendo treze do Estado de São Paulo, uma do Estado do Paraná e outra do Estado de Santa Catarina.

A ênfase do trabalho é dada aos seguintes aspectos:

- a) motivos que levam os municípios a criarem essas empresas;
- b) atividades desempenhadas;
- c) formas de obtenção de suas receitas;
- d) auto-sustentáveis ou dependentes dos orçamentos municipais;
- e) seus indicadores econômico-financeiros;
- f) resultados concretos para o município;
- g) tipos de controles que o município pode adotar sobre a empresa.

---

\*Jardim, Manoel Silvino. - A empresa pública na prestação de serviços municipais - Estado de São Paulo e outros. São Paulo, Fundação Faria Lima. In: A Empresa Pública no Brasil: uma abordagem multidisciplinar. Brasília, IPEA, 1980.



Das conclusões extrai-se:

- a) o principal objetivo prático da criação dessas empresas é fugir da burocratização existente nas máquinas administrativas das prefeituras, que não possuem a flexibilidade necessária para desenvolver determinadas atividades;
- b) não faz sentido adotar controles burocráticos sobre esse tipo de empresa, pois a médio prazo ela sofreria as mesmas limitações que a administração centralizada. Em compensação, sua forma de atuação permite um acompanhamento constante de níveis de eficiência, através de análise tipo custo/penefício, além de permitir a adoção do controle por objetivos;
- c) a pesquisa mostrou que, de forma geral, essas empresas vêm desempenhando a contento suas funções, e o leque de suas atividades vem aumentando;
- d) ressaltando-se a baixa rentabilidade — perfeitamente justificável pela premissa de lucro tendente a zero — os índices econômico-financeiros podem ser considerados bons;
- e) a maior parte caracteriza-se como empresa prestadora de serviços, obtendo suas receitas através de cobrança de taxa de administração;
- f) ainda dependem fundamentalmente da prefeitura, que além de principal cliente, é responsável pelo seu

crescimento, através de "contribuições de capital";

- g) uma boa parte dessas empresas já é bastante relevante no contexto municipal, e apresentam, em comum, três fatores: 1) pertencem à municípios de bom porte financeiro e já possuem um fluxo de atividades contínuos, que independem do orçamento de investimentos do município; 2) são administradas de forma realmente empresarial, por técnicos especializados; 3) existe uma certa continuidade "político-administrativa" no município.

Gomes (1983)\* em um estudo exploratório sobre controle gerencial envolvendo nove empresas estatais dentre as cinquenta maiores empresas brasileiras e a Secretaria de Controle das Empresas Estatais - SEST, procurou explorar a relação existente entre a literatura sobre Controle Gerencial e os Sistemas de Controle Gerencial projetados nessas empresas estatais federais, analisando o impacto do controle realizado pela SEST, no processo de tomada de decisões dessas organizações.

As principais conclusões são:

- a) somente duas empresas desenvolviam um processo de planejamento estratégico que denotasse preocupação com a definição, comunicação e revisão de seus objetivos, avaliando os resultados alcançados em confronto com esses objetivos, mediante sua integração com metas e adaptação às mudanças ambientais;

---

\*Gomes, Josir S. - op. cit.

- b) nenhuma das empresas atribuía importância ao sistema de contabilidade por responsabilidade;
- c) o processo orçamentário dessas instituições, devido ao seu uso como instrumento de controle financeiro, não considerava adequadamente seus efeitos motivacionais no comportamento das pessoas em razão da forte dependência das influências externas, em especial da SEST;
- d) as medidas de avaliação de desempenho das unidades organizacionais eram incapazes de identificar todos os objetivos ou comportamentos relevantes para canalizar os esforços das pessoas responsáveis por esses centros;
- e) o impacto causado pelo controle exercido pela SEST sobre o processo de controle das empresas traduz em:
  - e.1) fixação de tetos orçamentários sob parâmetros irreais;
  - e.2) sensível redução da autonomia financeira;
  - e.3) retardamento no cronograma físico de projetos, devido ao controle realizado sobre os recursos financeiros e não sobre os fins buscados;
  - e.4) redução do compromisso com o orçamento devido à falta de certeza quanto ao recebimento de recursos;
  - e.5) aumento considerável no volume de documentos em vista dos requerimentos externos de informação;
  - e.6) demora na definição e aprovação de recursos para alocação aos programas;
  - e.7) geração de canais de comunicação paralelos; e
  - e.8) interferência na política de pessoal das empresas.

Rocha (1987)\*, em um estudo de caso em que investiga a relação existente entre os procedimentos adotados pelo Banco do Brasil S/A para avaliação de desempenho de suas agências e os procedimentos apontados como eficazes na literatura de Controle Gerencial.

As suas principais conclusões são:

- a) apesar de contar com alguns de seus mecanismos com itens considerados importantes sob o ponto de vista comportamental, o sistema de avaliação de desempenho de agências utilizado pela empresa não contempla, em seus aspectos mais relevantes, os procedimentos referenciados como eficazes na literatura sobre controle gerencial. Tais aspectos podem ser apontados como sendo:
  - a.1) a não existência de instrumentos formais de definição de objetivos e metas de longo prazo que venham a se traduzir ao mesmo tempo no desempenho esperado e no meio de direcionar o comportamento;
  - a.2) a não utilização do processo orçamentário nesse sentido;
  - a.3) a falta de consideração sobre a controlabilidade exercida pelos administradores sobre os recursos pelos quais são responsáveis; e
  - a.4) indicadores de desempenho baseado em dados a posteriori.
- b) as evidências desta pesquisa parecem conflitantes com o desempenho apresentado pela empresa ao longo de sua existência e que é responsável pelo elevado prestígio que ostenta no cenário nacional.

---

\*Rocha, Luiz Guilherme Carvalho. - Avaliação de Desempenho de Centros de Responsabilidade como Instrumento de Controle Gerencial - o caso do Banco do Brasil S/A. Rio de Janeiro, Dissertação de Mestrado, ISEC/FGV, 1987.

Ferreira(1987)\* em pesquisa desenvolvida em uma Prefeitura Municipal do Estado de São Paulo, onde procura verificar a relação existente entre a literatura sobre Orçamento no contexto do controle gerencial e o sistema orçamentário dessa prefeitura.

Em sua conclusão, diz o seguinte:

- a) o sistema orçamentário pesquisado não pode ser considerado como um instrumento de controle gerencial, pois é totalmente voltado para os aspectos de administração financeira: não tem ligação formal como o planejamento, não é direcionado para o alcance de resultados; não emite relatórios de avaliação e análise dos resultados; não atende aos aspectos comportamentais como os da motivação, participação e redução de conflitos;
- b) pode-se concluir também, que este sistema é um fator de conflito, ampliando divergências quando deveria diminuí-las;
- c) o sistema não funciona como um meio de integração de metas das diversas Secretarias e muito menos como uma ação coordenadora dos diversos objetivos existentes no alcance do objetivo maior da administração municipal;
- d) a legislação existente não restringe de modo algum a utilização dos conceitos que norteiam o orçamento como um instrumento de controle gerencial, o que leva a crer ser essa uma falha do próprio sistema;
- e) os grupos de interesse que poderiam interferir no processo orçamentário na realidade não tem ou não usam de nenhuma

---

\*Ferreira, Araceli Cristina de Souza. - O Orçamento Público Municipal como Instrumento de Controle Gerencial - Um Estudo de Caso. Rio de Janeiro, ISEC/FGV, Dissertação de Mestrado, 1987.

pressão ou outra forma de interferência que, caso houvesse, poderiam vir a ser considerado como um imperativo para o orçamento cumprir seus fins gerenciais;

- f) as limitações decorrentes de recursos financeiros destinados à Prefeitura com objetivos próprios, caso da Lei Calmon que destina 25% das receitas para gastos com educação, não interferem no processo de controle gerencial, mormente quanto a uma possível dificuldade de planejamento, pois na Prefeitura estudada o que está inicialmente prejudicado é o próprio planejamento;
- g) o não envolvimento do prefeito no processo como um todo é também um fator de conflito, pois as negociações quanto à recursos e aprovação de programas feitas individualmente, geram um certo descontentamento entre os Secretários não envolvidos;
- h) pelo que se pode depreender de toda a pesquisa e principalmente pelas declarações finais de todos os entrevistados, pode-se concluir que as idéias e conceitos referentes a um orçamento inserido num contexto gerencial são amplamente aceitos e de forma unânime por todos os envolvidos no processo. Porque não são implementados é uma conclusão que esta pesquisa não conseguiu chegar, embora possa se vislumbrar que os motivos tenham relação com as características pessoais da equipe responsável pelo orçamento e do fato de que ele não está subordinado à Secretaria de Planejamento e sim a da Fazenda.

## 5. QUADRO DE REFERÊNCIA

Anthony & Dearden, desenvolvem um modelo estrutural para o controle gerencial, baseado em centros de responsabilidades e na estrutura de informações.

E assinalam:

"A estrutura de informações para o controle gerencial reúne informações qualitativas e quantitativas, contábeis e não contábeis, entretanto a base do sistema é a estrutura contábil."\*

O controle por responsabilidade se apoia em centros de responsabilidade e na estrutura contábil e prevêem um processo de planejamento e controle em etapas definidas, Avila(1983).\*\*

As empresas estatais estaduais que são organizações sem fins lucrativos desenvolvem atividades em unidades características aos centros de responsabilidades de despesas discricionárias, mais pela sua natureza de não visarem lucro, do que pela forma de atuação.

As sociedades de economia mista e as empresas públicas são exemplos disso, uma vez que apesar de não objetivarem o ganho de lucros, os obtêm da mesma forma que uma empresa com fins lucrativos.

O controle gerencial nas entidades estatais estaduais pode se amoldar nos centros de responsabilidades, definidos no

---

\*Anthony, R.N. & Dearden, J. - op. cit., p. 130

\*\*Ávila, Marcos Gonçalves. - Controle Gerencial em Centros de Pesquisa e Desenvolvimento: um estudo exploratório. Rio de Janeiro, Dissertação de Mestrado, COPPEAD/UFRJ, 1983, p. 85.

plano de referência de Anthony, levando em conta as características de cada empresa.

Os centros de lucros, de receitas, de investimento de custos e de despesa discricionária servem de base para a estruturação do controle gerencial nas empresas sem fins lucrativos, podendo-se tornar em um bom instrumento de medição do desempenho desse tipo de organização.

A dificuldade na medição de "outputs" é o principal problema para a mensuração do desempenho das entidades sem fins lucrativos e para os centros discricionários de despesas.

Nesses tipos de centros de responsabilidade, a ênfase do controle gerencial recai sobre o orçamento como medida de desempenho.

Algumas características específicas desse tipo de centro são classificadas em três tópicos: formulação do orçamento, tipo de controle e medida de desempenho (Anthony & Dearden, 1980).\*

Na formulação do orçamento e no tipo de controle, ao se discutir o orçamento está-se discutindo o nível de esforço que deve ser empreendido para cada atividade do centro. O propósito do orçamento é permitir à gerência controlar custos através da participação no planejamento (Anthony & Dearden, 1980).\*\*

As medidas de desempenho através dos relatórios de desempenho orçamentário objetivam assegurar que o compromisso orçamentário não seja ultrapassado.

As entidades estatais estaduais do tipo autarquias e fundações, pelas suas características semelhantes, comportam

---

\*Anthony, R.N. & Dearden, J. - op. cit., p. 176

\*\*Idem, ibidem, p. 177.



bem o controle por responsabilidade com base em centros de despesas discricionárias, pela medição do dispêndio.

Nos centros de responsabilidade lucrativos, um dos instrumentos largamente utilizado pelo controle gerencial para a avaliação do desempenho é o preço de transferência.

Os métodos de determinação dos preços de transferências são: o custeio por absorção, custeio variável, custo mais uma margem, preço de mercado e preço negociado, sua escolha e utilização depende primordialmente dos objetivos da organização.

Outro instrumento de mensuração dos centros de lucros é a lucratividade interna, através dos conceitos de: lucro líquido, lucro direto e lucro marginal, sua utilização, também, depende dos objetivos da empresa.

Nos centros de custos o controle gerencial pode ter como base de mensuração o custo-padrão, observando-se suas limitações destacadas por Backer & Jacobsen, quanto: a rigidez ou inflexibilidade; as revisões; as alterações frequentes; de marcação dos elementos controláveis e nãocontroláveis e a pressão que exerce sobre as pessoas envolvidas.

Quanto aos centros de investimentos são inúmeras as formas e técnicas para se avaliar a eficiência e a eficácia desse tipo de centro. Tais técnicas, porém, envolvem conceitos conflitantes e de difícil aplicabilidade.

Na avaliação da rentabilidade do capital empregado, a avaliação do ativo, suas várias formas e a taxa de retorno sobre investimentos, são exemplos das técnicas mais utilizadas, segundo a literatura contábil.

As entidades estatais estaduais, como sociedades de economia mista e empresas públicas, se adequam ao controle por responsabilidade sob a forma de centros de custos, centros de lucros e centros de investimentos.

Também, por serem medidas através do dispêndio, podem ser mensuradas como um centro de despesas discricionárias no que tange a esse aspecto.

No próximo capítulo serão operacionalizadas as variáveis da pesquisa e descrita a forma como serão analisados os resultados a serem obtidos neste trabalho.

### CAPÍTULO III

#### METODOLOGIA DA PESQUISA

## CAPÍTULO III

### METODOLOGIA DA PESQUISA

#### 1. NATUREZA DO ESTUDO

Com o objetivo de atender aos propósitos desta pesquisa, optou-se pelo método de "estudos de casos" do tipo "estudo de campo de natureza exploratória",\* para permitir um melhor aprofundamento do estudo do sistema de contabilidade por responsabilidade nas entidades estatais no âmbito da Administração Estadual do Rio de Janeiro.

Pela carência de verificação empírica nesse tipo de entidade e por se querer obter melhor riqueza de detalhes do assunto, a escolha do método se justifica.

Para Simon:

"(...)o estudo de caso é o método de escolha quando você deseja obter riqueza de detalhes acerca do assunto. O estudo de caso é então apropriado quando você está tentando achar indícios e idéias para pesquisas futuras."\*\*

---

\*Segundo classificação de Kerlinger, F.N. - Foundations of Behavioural Research. In: Gomes, Josir S. - Um Estudo Exploratório sobre Controle em Empresas Estatais Brasileiras. Rio de Janeiro, Tese de Doutorado, COPPEAD/UFRJ, 1983, p.62.

\*\*Simon, J.L. - Basic Research Methods in Social Science. N. Y., Random House, 1968, p. 276.

### Segundo Kerlinger:

"Uma das vantagens de se estudar diversos casos — além da possibilidade de se criar tipologias — é que se pode identificar diversas variáveis contextuais ou situacionais, permitindo comparações com a teoria. Isso significa que os estudos de casos (em geral estudo de processos) podem ser codificados em termos de alguma teoria que especifica relações entre estrutura e processo ou entre vários estágios no processo. Este método torna possível, por exemplo, aumentar o poder de análise sobre uma ou mais organizações através de comparações destas com um tipo ideal referenciado na literatura."\*

Em apoio a esses enfoques, Ferreira e Bento enfatizam:

"Por outro lado, se o conhecimento de que dispõe não permitindo descrever o fenômeno de forma satisfatória, então teremos que nos limitar a um estudo de caso porque não dispomos de uma estrutura conceitual que nos permita definir hipóteses mais amplas, nem descrições dos fenômenos que queremos estudar de forma mais precisa."\*\*

Assim, o método a ser empregado na pesquisa está adequado aos objetivos do trabalho que é reconhecer e investigar o sistema de contabilidade por responsabilidade em entidades estatísticas estaduais do Rio de Janeiro, relacionando-o com a literatura de controle gerencial existente e as características das organizações.

---

\*Kerlinger, F.N. - In: Gomes, Josir S. - op. cit., p. 62.

\*\*Ferreira & Bento - A prática da pesquisa: uma estratégia de decisão e ação. In: Fonseca, Ana Carolina P.D. - Sistemas de custeamento em uma empresa brasileira. Rio de Janeiro, Dissertação de Mestrado - COPPEAD/UFRJ, 1984, p. 70

## 2. DEFINIÇÃO DA PERGUNTA BÁSICA DA PESQUISA

O estudo procurará responder a seguinte questão:

Quais as características dos sistemas de controle projetados pelas entidades estatais estaduais do Rio de Janeiro, quanto a estrutura de responsabilidades de suas unidades operacionais?

Espera-se que a resposta a esta questão, além de propiciar a descrição da natureza e estado dos sistemas de controle projetados por este tipo peculiar de organização — carente de verificações empíricas no Brasil — possibilite efetuar-se comparações com os fundamentos teóricos encontrados na literatura que nortearam esta pesquisa.

## 3. DEFINIÇÕES OPERACIONAIS

Delimita-se o âmbito da pesquisa aos fundamentos teóricos inerentes à estrutura do controle gerencial, com ênfase no conceito de centros de responsabilidade e que estão sendo apresentados na revisão literária e no plano de referência ex-postos no Capítulo II deste trabalho.

Objetivando atender a questão da pesquisa, operacion

lizou-se as variáveis da pesquisa da seguinte maneira:

### 3.1 - *Sistema de contabilidade por Responsabilidade*

#### 3.1.1 - *Centros de Custos ou Despesas*

##### 3.1.1.1 - *Centro de Custos*

##### 3.1.1.2 - *Centro de Despesa*

#### 3.1.2 - *Centro de Receitas*

#### 3.1.3 - *Centro de Lucro*

#### 3.1.4 - *Centro de Investimento*

A verificação do sistema de contabilidade por responsabilidade tem como finalidade identificar a estrutura de responsabilidade das entidades estatais estaduais, através de:

- a) como a entidade define e compreende o conceito de centro de responsabilidade;
- b) como a estrutura organizacional se divide em centros de responsabilidades;
- c) como são utilizados os mecanismos de avaliação dos centros de responsabilidade;
- d) qual o grau de autonomia dos centros de responsabilidade.

A medição dos centros de responsabilidade se baseia nos instrumentos recomendados pela literatura pertinente e de

acordo com o tipo de centro e a natureza da entidade, como segue:

• Centro de Custo ou Despesa

- Centro de Custo

Nos Centros de Custos a base de mensuração utilizada é o custo-padrão, observando-se as limitações quanto:

- a) à rigidez ou inflexibilidade;
- b) às revisões;
- c) às alterações frequentes;
- d) à demarcação dos elementos controláveis e não controláveis;
- e) à pressão que exerce sobre as pessoas envolvidas.

- Centro de Despesa

Os Centros de Despesas discricionárias são medidos através do orçamento, com base nos seguintes tópicos:

- a) Formulação do Orçamento — discussão e nível de esforço (magnitude do trabalho)
- b) Tipo de Controle
  - 1) discussão e decisão de quais as tarefas que devam ser assumidas pelos centros de responsabilidade;
  - 2) discussão e decisão de qual grau de esforço dispendido é o necessário para cada tarefa.
- c) Medidas de Desempenho — Assegurar que os tetos orçamentários não sejam ultrapassados.



- Centro de Receita

Neste tipo de centro a mensuração tem por base:

- a) o orçamento de venda
- b) os relatórios de vendas\*

- Centro de Lucro

A medição dos centros de lucro é processada através dos instrumentos seguintes:

a) preço de transferência

- 1) custeio por absorção;
- 2) custeio variável;
- 3) custo mais uma margem;
- 4) preço de mercado
- 5) preço negociado.

b) lucratividade interna

- 1) lucro direto;
- 2) lucro indireto;
- 3) lucro líquido;
- 4) lucro marginal.

- Centro de Investimento

A averiguação deste tipo de centro se baseia nos seguintes instrumentos:

- a) avaliação da rentabilidade do capital empregado;

---

\*Anthony, Robert N. - op. cit., p. 174.

- b) avaliação do ativo;
- c) taxa de retorno sobre investimentos;
- d) outras formas de avaliação do ativo.

As entidades estatais estaduais do tipo Autarquias e Fundações, pelas suas características semelhantes, serão avaliadas com base em centros de despesas discricionárias.

As entidades estatais estaduais, sociedades de economia mista e empresas públicas se enquadram bem na mensuração com base nos Centros de Custos, Centros de Lucros e Centros de investimentos.

#### 4. CRITÉRIOS DE SELEÇÃO DAS ENTIDADES ESTATAIS

A entidade estatal estadual, para fins desse estudo, é considerada com vínculo ao Governo Estadual do Rio de Janeiro, obedecendo a classificação dada pelo Decreto Lei 200/67.

Segundo Rezende:

"Conforme a natureza dos bens e serviços produzidos, distinguimos quatro espécies de organização pública: Autarquias, Empresas Públicas, Sociedades de Economia Mista e Fundações."\*

---

\*Rezende, Fernando. - op. cit., p. 45.

A seleção de quatro entidades, sendo uma de cada natureza, deve-se ao fato de que o propósito desta pesquisa é abranger toda a forma de administração descentralizada (administração indireta).

Na escolha de quais organizações seriam pesquisadas, optou-se pelas entidades que detivessem o maior volume de recursos orçados para o ano de 1987 dentro de sua natureza\* e que seguissem programas do Governo Federal que tivessem ligação com os serviços por elas executados. Objetivou-se com isso que o trabalho alcançasse uma gama maior de especificidade que cerca esse tipo de administração.

## 5. O MÉTODO DE COLETA DE DADOS

Para atender os propósitos da pesquisa, fez-se a opção pelo questionário, buscando informações sobre: as características da entidade, o sistema de contabilidade por responsabilidade e suas medidas de avaliação do desempenho, através de entrevista pessoal conduzida pelo próprio pesquisador.

A escolha da entrevista direta se justifica na medida

---

\*Nas fundações públicas do Estado, optou-se pela terceira entidade em volume de recursos orçados, em função de as outras duas primeiras não se enquadrarem no segundo critério escolhido para a pesquisa, ou seja, não realizarem serviços ligados a programas da esfera federal.

em que esta permite o acompanhamento, o qual evita "erros de interpretação dos quesitos e questões sem resposta, o que impossibilita o aproveitamento desses dados."\*

A organização do questionário foi feita com base em uma série de perguntas, abertas e fechadas, com dois tipos de questionários, sendo um composto, na sua maioria, de perguntas abertas, que se refere ao sistema de contabilidade por responsabilidade, para ser respondido pelo responsável pelo controle gerencial da organização.

Quanto às características das entidades estatais estaduais, foram levantados dados a respeito da natureza jurídica, dos serviços (ou produtos) da entidade estrutura organizacional, objetivos organizacionais. O volume e origens de recursos orçados para 1987, patrimônio líquido com base em 1982, lucros ou prejuízos relativos aos anos de 1982 a 1986.

A coleta de dados acerca do sistema de contabilidade por responsabilidade visou identificar a existência do sistema, a estrutura da responsabilidade da organização, os instrumentos de mensuração da eficiência e da eficácia dos centros de responsabilidade; preço de transferência, lucratividade interna; orçamento — formulação; tipo de controle e medida de desempenho; custo-padrão; e orçamento e relatório de vendas.

O outro questionário teve sua estruturação com perguntas, em sua maioria fechadas, destinado aos chefes dos centros, para buscar o seu grau de participação no sistema de controle por responsabilidade.

---

\*Gomes, Josir S. - op. cit., p. 87.

Foram coletados, também, dados secundários, no âmbito das organizações pesquisadas — manuais de procedimentos, planos de contas, estatutos, além da observação participante do pesquisador.

Os modelos de questionários e os tipos de documentos pesquisados estão no Anexo I.

## 6. LIMITAÇÕES DA PESQUISA

A adoção do método estudo de caso — "estudo de campo exploratório" — encerra algumas limitações para a pesquisa.

Gomes, em sua tese de Doutorado, observa:

"Tratando-se de um estudo exploratório, foi escolhida a metodologia sugerida pela literatura sobre métodos científicos em pesquisa social."

O número de organizações analisadas não permite a generalização de resultados como também, "(...) torna-se evidente que o método empregado limita os resultados obtidos ao número de organizações pesquisadas, não devendo ser considerado além desta fronteira" (Gomes, 1983).

Outro aspecto a ser considerado como limitante é o de que, mesmo nas organizações pesquisadas não se tem a garantia

de que os dados levantados na entrevista abranjam todos os aspectos essenciais a serem considerados nesse tipo de estudo. Na ocasião da entrevista, algumas observações podem ter escapado à percepção do pesquisador, e o grau de confiabilidade das respostas obtidas pode não se ter completado plenamente.

Outra limitação é a precária existência de estudos sistêmicos registrados na literatura sobre o assunto.

## 7. QUESTIONÁRIOS — PRÉ-TESTE E REVISÃO FINAL

Antecedendo o trabalho de campo, elaborou-se um roteiro de entrevista e os questionários que serviram como instrumentos básicos na coleta de dados.

Os questionários — em versão preliminar — foram submetidos a um pré-teste junto a técnicos e a um administrador de topo de uma organização sem fins lucrativos que mantém atividades de pesquisa, e a um representante da população a ser pesquisada.

Após essa fase, procedeu-se à revisão final que antecedeu a redação definitiva dos questionários. Durante o período de revisão foi ajustado: o tempo a ser gasto em cada entrevista para 2 horas e 30 minutos, e que no pré-teste levou em

média 3 horas e 30 minutos, com a redução de algumas questões para evitar o cansaço dos entrevistados ocorrido nesta fase; a redação de algumas das questões, por se mostrarem dúbias na interpretação ou incompletas. Foram ainda elaboradas outras questões para ampliar a compreensão do assunto junto aos entrevistados, como por exemplo: nos tópicos que tratavam das medidas de avaliação de desempenho dos centros de responsabilidade, especificante, lucratividade interna e orçamento.

## 8. TRABALHO DE CAMPO

O trabalho de campo iniciou-se com a visita pessoal à Secretaria de Estado de Planejamento e Controle — SECPLAN, quando foi marcada uma entrevista informal com a chefia da Superintendência de Programação Orçamentária, acontecida em nova data. Após a entrevista, através de contatos pessoais com técnicos da SECPLAN foi possível obterem-se os orçamentos aprovados para o ano de 1987 das organizações da administração indireta e os dados pessoais (nomes dos diretores presidentes, endereços, telefones) e a classificação por tipo de organização.

O segundo passo foi dirigir-se às entidades selecionadas e, através de contatos pessoais junto à administração de topo, procurou-se justificar a intenção de utilizar a entidade

como objeto da pesquisa, demonstrando o objetivo que se pretendia atingir com o trabalho. Em todas as entidades visitadas se obteve o engajamento da administração superior, que indicou dentro da organização uma determinada área para que coordenasse os contatos internos do pesquisador.

Seguindo o trabalho, o pesquisador pessoalmente entregou as cartas do Instituto Superior de Estudos Contábeis da Fundação Getúlio Vargas dirigidas ao Diretor Presidente de cada organização, através dos setores já indicados, nas quais era apresentado o pesquisador, explicando o conteúdo da pesquisa e sua importância, e resumindo os principais tópicos a serem abordados na entrevista. Este procedimento visou a facilitar o trabalho de campo, por permitir ao entrevistado um conhecimento antecipado do assunto, aspecto que aliás foi confirmado durante as atividades de campo, pois, com exceção de dois ou três entrevistados todos trouxeram antecipadamente outros dados que completariam as respostas aos quesitos.

A seguir, após alguns contatos telefônicos, foram indicadas as pessoas que deveriam ser entrevistadas, sendo inicialmente em número de quatro em cada entidade. Em uma das organizações foi necessário remeter uma carta, como o mesmo teor, para cada entrevistado, seguindo recomendação da administração superior. Todas as pessoas concordaram em conceder a entrevista, conduzida pessoalmente pelo próprio pesquisador.

Quando da realização das entrevistas, notou-se a necessidade de se ouvirem mais pessoas, para que se chegasse com mais profundidade ao conhecimento da realidade da entidade, ora por não ter conseguido entrevistar a pessoa indicada, ora por



indicação do próprio entrevistado.

Entrevistou-se um total de trinta pessoas, com o mínimo de seis pessoas por organização. Em algumas das entrevistas, mais de uma pessoa participou, quando o indicado chamava a participarem outras pessoas. O tempo de duração de 2 horas e 30 minutos, previamente estabelecido, se confirmou na maioria das entrevistas; em algumas foi ultrapassado, por interesse do entrevistado no assunto que envolvia a pesquisa, o que foi muito útil, porque proporcionou em todos os casos uma riqueza maior de detalhes.

Houve necessidade de mais de um retorno às entidades para a coleta de informações, documentos e confirmações de dados. Em uma das entidades, nessa volta, constatou-se que algumas informações prestadas por um entrevistado divergia dos dados contidos nos documentos fornecidos, o que foi oportuno para se retificá-las.

Três fatores dignos de registro nesta fase do trabalho foram: a assunção de novo Governo do Estado, que ocasionou mudança de direção das entidades estatais estaduais, as quais promoveram: reformulação na estrutura funcional, além das mudanças das chefias intermediárias. Numa das organizações houve a nomeação de um interventor, antes da dos dirigentes atuais: o período de elaboração do orçamento dessas entidades; e os 100 dias de governo, que demandaram a elaboração de trabalhos para embasar a avaliação desse período.

Tanto o primeiro como os outros fatores causaram mais de uma vez, interrupções no trabalho de campo, um por incerteza e indefinição gerada dentro das entidades, os outros por solici

tação das próprias áreas envolvidas nas atividades. No cômputo geral, a interrupção representa em torno de três meses, do total do tempo que durou a pesquisa.

## 9. ANÁLISE DOS DADOS

Após os levantamentos dos dados, procedeu-se a análise dos casos estudados nas entidades estatais estaduais, como parte do esquema analítico, por se ter um pequeno número de casos em estudo e ainda pela natureza exploratória deste estudo, que não exigiu a utilização de outros instrumentos auxiliares na fase de tabulação e sistematização dos dados obtidos.

Com a descrição dos casos pôde-se realizar uma análise qualitativa dos resultados obtidos na coleta de dados, relacionando-os com os fundamentos teóricos enfocados no Capítulo II.

A análise e descrição dos casos, neste trabalho, são procedidos com objetivo de facilitar sua interpretação, de ma maneira que possam proporcionar a maior riqueza de detalhes possível sobre a natureza e o estado dos sistemas de controle gerencial das entidades estatais estaduais do Rio de Janeiro.

Isto posto, o Capítulo IV descreve da forma mais próxima possível, o depoimento dos entrevistados..

No Capítulo V os casos são analisados, à luz dos fundamentos teóricos que emolduram o escopo do controle por responsabilidade, encontrados na literatura sobre Controle Gerencial.

Direcionou-se a análise — delimitada ao âmbito deste estudo — para os aspectos da natureza e o estado dos sistemas de controle gerencial, quanto à estrutura de responsabilidade das entidades estatais estaduais do Rio de Janeiro.

No Capítulo VI, é apresentado um sumário e chega-se a algumas conclusões sobre os resultados obtidos, como também são feitas algumas recomendações para pesquisas futuras.

## CAPÍTULO IV

### RESULTADOS OBTIDOS

## CAPÍTULO IV

### RESULTADOS OBTIDOS

#### 1. INTRODUÇÃO

Neste Capítulo serão apresentados os resultados obtidos através das informações colhidas durante as entrevistas realizadas junto às quatro entidades estatais do Rio de Janeiro, tendo em vista as perguntas da pesquisa anteriormente formuladas. Este Capítulo está dividido em duas partes:

Na primeira parte serão apresentadas as características gerais das entidades, de acordo com o contexto organizacional e a sua natureza jurídica.

Na segunda, serão apresentados os sistemas de controle por responsabilidade, segundo o plano de referência desenvolvido.

Pelo compromisso assumido com os entrevistados, procurou-se disfarçar os dados apresentados nas duas partes, de modo a dificultar a identificação das organizações pesquisadas.

Assim, as entidades serão apresentadas por códigos alfabéticos de A a D e suas características principais serão apresentadas sem especificações, que possam facilitar a identificação das respectivas organizações.

Os dados obtidos foram coletados através de entrevis-

tas realizadas com utilização de questionários, observação participante e consulta a documentos fornecidos pelos entrevistados.

Neste Capítulo não serão feitas análises nem comentários sobre os resultados obtidos. A organização de sumários de depoimentos objetiva facilitar a análise posterior, além de tornar mais clara a apresentação dos resultados alcançados.

## 2. CARACTERÍSTICAS GERAIS DAS ENTIDADES ESTATAIS DO RIO DE JANEIRO ESTUDADAS

As quatro entidades selecionadas são uma de cada espécie da administração descentralizada: empresa pública, sociedade de economia mista, fundação e autarquia.

Uma das quatro organizações atua na área dos serviços básicos prestados à população, através da cobrança de tarifas. As outras três estão voltadas para a prestação de serviços típicos da administração pública direta, sem vinculação a uma receita específica. Como exemplo: obras públicas, segurança e trânsito, serviço social, apoio ao setor agrícola e agropecuário.

Das quatro organizações pesquisadas três têm suas se-

des na cidade do Rio de Janeiro e uma na cidade de Niterói.

A sociedade de economia mista tem a participação do Estado no seu capital em torno de 99% em termos percentuais. Na empresa pública, o capital pertence integralmente ao Estado. As demais, pelas suas naturezas jurídicas, não possuem capital.

Com relação ao número de empregados, se tomados como medida de grandeza os critérios adotados pela IV CONCLAP,\* todas as organizações estudadas são consideradas grandes. A entidade com menor número de empregados tem 354 funcionários e a com maior número possui 10 mil empregados do quadro efetivo. Sem considerar os que prestam serviços a esta organização através de empresas construtoras.

Tomando-se como base a dependência financeira ao Tesouro Estadual, todas as quatro organizações pesquisadas são consideradas dependentes dos recursos transferidos tanto da esfera estadual como da esfera federal.

Ao se considerar o volume de recursos orçados em 1987 para as entidades estudadas, tem-se uma representação percentual de 14,9% em relação ao volume global orçado para a administração indireta.

Em termos individuais, três das entidades possuem o maior volume de recursos orçados em sua categoria e uma representa a terceira na sua natureza.

Medidas pelo patrimônio líquido\*\* com base em dezembro de 1986, as quatro organizações apresentam patrimônio líquido,

\*In: Gomes, S.Josir. - op. cit., p. 100. "Segundo a IV CONCLAP, a empresa é considerada grande se possuir mais de 250 empregados.

\*\*Considerou-se para fins desta pesquisa o Ativo Real Líquido como Patrimônio Líquido nas organizações que adotam os ditames da Lei nº 4.320/64.

com valores acima a dez milhões de cruzados para o menor e acima de oito bilhões de cruzados para o patrimônio líquido de maior valor.

### 3. OS SISTEMAS DE CONTABILIDADE POR RESPONSABILIDADE DAS ENTIDADES ESTUDADAS

Serão apresentados a seguir — como mencionado na parte introdutória deste Capítulo — os sumários de depoimentos dos entrevistados, dentro da classificação das variáveis da pesquisa, conforme o plano de referência sobre controle por responsabilidade desenvolvido.

Como já ficou dito anteriormente, as entidades foram codificadas de A a D nesta ordem serão apresentadas.

Nesta parte não serão feitas análises ou comentários sobre os depoimentos dos entrevistados, o que será objeto do Capítulo seguinte.



### 3.1 - Entidade "A"

#### 3.1.1 - Características gerais

A entidade "A" tem sua sede na Cidade do Rio de Janeiro, atuando no setor de serviços básicos, criada em 1975 para absorver três entidades estaduais que administravam aqueles serviços.

É uma sociedade de economia mista cujo capital atual é da ordem de mais de cinco bilhões de cruzados, representados por mais de dezenove bilhões de ações ordinárias e nominativas. A participação do Estado do Rio de Janeiro é de 99%, estando vinculada à Secretaria de Desenvolvimento Urbano e Regional. O restante 1% pertence a outros acionistas.

Essa entidade tem duas categorias de empregados, sendo os efetivos em número superior a dez mil funcionários sem contar os contratados por intermédio de empresas construtoras para exercerem atividades na entidade.

A sua principal fonte de recursos próprios é oriunda da cobrança de tarifas sobre os serviços prestados ou postos à disposição,\* aos quais se dedica com exclusividade.

Os serviços prestados ou colocados à disposição da população pela entidade são de duas espécies. Um representa 63% do volume das receitas, sendo produzido e distribuído diretamente no domicílio dos seus usuários através de uma infraestrutura construída e mantida pela entidade. O outro serviço é co-

---

\*A utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição tem uma cobrança garantida pela Legislação Tributária.

locado à disposição para que os usuários se utilizem de outra rede de infraestrutura básica independentemente daquela.

A produção e a distribuição são medidas em metros cúbicos. O volume produzido é mensurado por estimativa. Não há controle entre o volume produzido e o volume distribuído, nem entre o distribuído e o consumido, dificultando a identificação de perdas entre produção e a distribuição e entre esta e o consumo efetivo.

Do consumo dos usuários, 85,2% não é medido efetivamente pelo volume utilizado e sim por estimativa, com base numa estrutura tarifária.

A estrutura tarifária divide o usuário em categorias: residencial, industrial, comercial e público e tem como base o número de cômodos em faixas proporcionais de consumo de 0 a  $15m^3$ , 16 a  $25m^3$ , 26 a  $35m^3$ , 36 a  $45m^3$ , 46 a  $55m^3$  e acima de  $55m^3$ , correspondente a uma tarifa para cada faixa de consumo, para as residências e de 0 a  $20m^3$ , 21 a  $30m^3$  e acima de  $30m^3$  para os usuários comerciais e industriais, com 0 a  $30m^3$  e acima de  $30m^3$  para o setor público.

Do volume faturado, 41,0% corresponde ao volume medido, o que vem a afetar a cobrança da tarifa do outro tipo de serviço.

Também nas áreas das favelas e dos conjuntos habitacionais antigos, os serviços prestados aos usuários residenciais são mensurados através de tarifa mínima, sem levar em conta o número de cômodos ou o consumo efetivo.

Do volume de recursos aprovado no orçamento de 1987, aproximadamente sete bilhões de cruzados, as receitas próprias

representam, em torno de 33,9% das quais as oriundas da cobrança de tarifas atingem 33,6% do total das receitas globais. As transferências por conta do orçamento do Estado estão na faixa de 23,0%, sendo complementado o orçamento da entidade com previsão de obtenção de recursos por conta de operações de créditos (empréstimos) na ordem de 43,1%.

Evidencia um alto grau de dependência de recursos de terceiros, com 66,1%, na relação Recursos Totais/Recursos Próprios. É considerada dependente de recursos governamentais.

O patrimônio líquido em dezembro de 1986 somava mais de oito bilhões de cruzados.

Nos últimos cinco anos — 1982/1986 — a entidade vem acumulando prejuízos, mesmo com o reconhecimento do resultado da correção monetária, acontecido no último exercício. Estes somavam em 1986 mais de vinte e três bilhões de cruzados.

A administração superior da companhia é exercida por um conselho de administração e por uma diretoria.

O conselho de administração é composto por 3 (três) membros eleitos pela assembléia geral e a diretoria por 7 (sete) membros eleitos pelo conselho de administração.

O conselho de administração é presidido pelo Secretário de Estado de Desenvolvimento Urbano e Regional, cabendo ao seu vice-presidente acumular o cargo de diretor-presidente da organização.

A diretoria é composta de: diretor-presidente, diretor vice-presidente, diretor de operações e manutenção, diretor administrativo e financeiro, diretor de projetos e obras, diretor

do interior e diretor de atividades de apoio.

A vice-presidência subordina duas coordenadorias da área comercial no mesmo nível hierárquico que dezenove superintendências subordinadas às diretorias.

A diretoria do interior subordina seis superintendências regionais: Macaé, Miracema, Piraí, Teresópolis, Região dos Lagos e Regional Leste que são unidades produtoras e distribuidoras dos serviços nesses locais, sendo responsáveis também pela cobrança das tarifas.

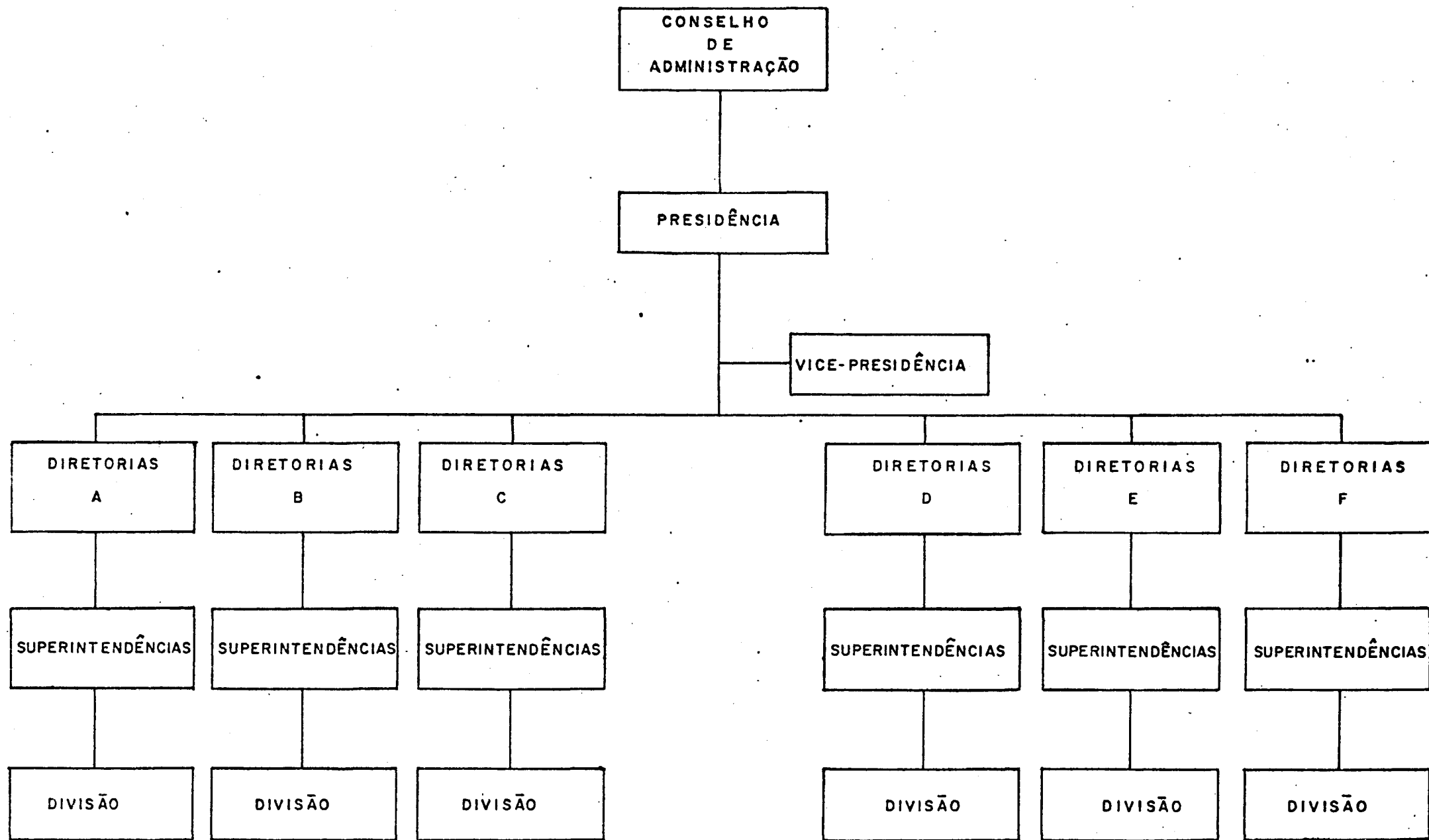
O organograma da entidade, na folha a seguir, reflete a estrutura básica organizacional e sua linha hierárquica.

### 3.1.2 - Sistema de Contabilidade por Responsabilidade

As unidades organizacionais têm suas funções definidas através de um regimento interno, com base no estatuto e no "Manual de Organização" que detalha as atividades dos órgãos e a competência das chefias.

Os três níveis básicos de responsabilidade da entidade são:

- a) Diretoria — nível central
- b) Superintendência e Coordenação — nível intermediário
- c) Divisões — nível básico.



Para os entrevistados, "o aspecto de controlabilidade dos custos incorridos nos centros de responsabilidade não é considerado. Também não existe um sistema de custeamento na entidade. O desempenho dos centros não é medido formalmente pelo orçamento anual, nem por padrões de desempenho".

Segundo depoimento de um entrevistado: "Não são levados em consideração na entidade o preço de transferência dos serviços entre as unidades, o lucro obtido pelos centros, os aspectos comportamentais dos orçamentos. As atividades são programadas com base na programação anual vinculada a uma quarta proposta aprovada pelo Governo do Estado (são enviadas três propostas de orçamento para cada exercício).\*

Os resultados obtidos pelos centros não são confrontados, uma vez que não são produzidos relatórios de controle. São produzidos por alguns setores operacionais relatórios de atividades em termos quantitativos.

A estrutura organizacional da entidade, com a mudança da direção, sofreu reformulações em vários níveis.

---

\*Por norma do governo do Estado, todas as entidades da administração indireta elaboram três propostas de orçamento anual e as envia às Secretarias de Estado às quais essas entidades estão vinculadas. As Secretarias, por sua vez, referendam tais propostas e as encaminham à Secretaria de Planejamento, para aprovação final pelo Governo do Estado.

### 3.1.3 - Orçamento como medida de desempenho

#### - Processo Orçamentário -

#### 3.1.3.1 - Sistema orçamentário — características básicas

O sistema orçamentário da entidade segue a uniformização e as regras da Lei nº 4.320/64 e, em termos de padronização de procedimentos, pela Secretaria de Planejamento e Controle do Governo do Estado — SECPLAN, que obriga a entidade a segui-los.

O sistema orçamentário da entidade é eminentemente público, denominado de "orçamento por estratégia", e se desdobra em: orçamento da receita orçamentária e orçamento das despesas — atividades, investimentos, fontes de recursos e unidade de despesa. O orçamento de investimentos contempla as "obras e instalações" projetadas para o exercício financeiro.\*

As informações são processadas por computador, que gera um relatório mensal, acompanhado pelo setor responsável apenas a nível de saldo financeiro.

O orçamento da entidade é detalhado a nível de elemento de despesas. Para um entrevistado, "é bastante rígido e dificulta a liberdade da gestão financeira da empresa".\*\*

---

\*Segundo normas da Lei nº 4.320/64, o exercício financeiro é o de doze meses, coincidindo com o ano civil — de janeiro a dezembro.

\*\*A gestão do orçamento está vinculada à gestão financeira do Estado, que centraliza através da Conta Única do Estado, gerida pela Secretaria de Fazenda Estadual, toda a liberação de recursos, inclusive os oriundos de outras fontes. Segundo um entrevistado, "não se tem autonomia financeira, os recursos são liberados paulatina e estritamente dentro das necessidades imediatas, através de solicitações, quando não atrasa. Muitos recursos de Convênios ficam retidos e perdem-se os prazos de aplicá-los".

O sistema orçamentário é totalmente desvinculado do sistema contábil, cujos procedimentos são de um sistema essencialmente privado, seguindo a Lei nº 6.404/76 — Lei das Sociedades por Ações — e do Plano de Contas do BNH.\*

O sistema orçamentário é centralizado na Divisão de Planejamento Econômico, da Superintendência Financeira, vinculada à Diretoria Financeira, que se incumba de todas as fases do processo orçamentário, centralizando inclusive a sua execução.

O sistema funciona independente do sistema contábil, com atividades e procedimentos próprios.

O orçamento de investimentos é feito com base em fontes de recursos de financiamentos, muitos dos quais já acertados e outros ainda em vias de negociação. Uma das principais fontes de financiamento é o PLANASA — Plano Nacional de Saneamento Básico.

Não existe na entidade um sistema de planejamento a longo prazo. O processo é anual e modificado de acordo com a política externa do Governo do Estado ou com a mudança da alta direção da organização, esta em função das decisões do Governador ou do Secretário de Estado a cuja Secretaria está vinculada a entidade.

Atualmente, foi criada uma Assessoria de Planejamento da Presidência, que se encontra em fase de implantação e cuja ênfase, segundo um entrevistado, "será a integração e sintonia de planejamento com as diretrizes e objetivos estratégicos, trans

---

\*Com a extinção do BNH, essas atribuições estão a cargo do Ministério do Desenvolvimento Urbano.



formando o orçamento em instrumento de desenvolvimento gerencial".

As atividades orçamentárias se concentram nos meses de maio e junho, na fase de preenchimento dos formulários pelas unidades orçamentárias e consolidação das informações nas propostas orçamentárias a serem enviadas em agosto às autoridades governamentais.

### 3.1.3.2 - *Formulação do Orçamento*

#### *Filosofia Orçamentária*

Segundo alguns entrevistados: "o processo orçamentário da entidade segue a filosofia do Orçamento Participativo, onde o orçamento é utilizado como um instrumento de descentralização e participação, que busca refletir os interesses específicos da entidade".

"Porém, na prática presente, na entidade isto não acontece, porque é marcante a interferência do Governo do Estado no processo de planejamento e orçamento, por intermédio da aprovação e das alterações orçamentárias ocorridas durante a sua execução".

"Além da pouca atenção dada pela administração do topo da empresa ao orçamento, como um instrumento de gerência, o orçamento reflete metas irreais, metas sem prioridades. É aprovada uma quarta proposta, de três que são enviadas à Secretaria de Planejamento".

O orçamento é um instrumento de controle financeiro — ênfase no curto prazo, que atende as restrições financeiras impostas pelo Governo do Estado, refletindo parcialmente os interesses específicos da organização. O sistema foi projetado para atender aos propósitos gerais do sistema orçamentário governamental.

### *Função Orçamentária*

A função orçamentária está sob a responsabilidade de um gerente de linha, um chefe de divisão, que, além desta, tem responsabilidade por outras funções administrativas. Daí emanam todas as instruções para as atividades orçamentárias da entidade.

Existem na entidade sete unidades orçamentárias que compõem a estrutura classificatória para a execução do orçamento, representadas pela presidência, diretoria de projetos e obras, diretoria de operações e manutenção, diretoria do interior, diretoria administrativa, diretoria comercial e financeira (hoje desdobrada em diretoria Financeira e Vice-presidência), onde mantêm um funcionário que, além de outras atividades, é o responsável pelas tarefas na fase de elaboração do orçamento.

Na elaboração do orçamento, o papel da área orçamentária é de projetar dados e distribuir formulários padronizados, orientar o seu preenchimento e exigir o cumprimento dos prazos.

Nas unidades operacionais não são discutidas as propostas orçamentárias. Cada unidade orçamentária representa mais

de uma unidade operacional, que tem seus orçamentos condensados na proposta da unidade orçamentária respectiva a sua área de atuação. Segundo depoimento de entrevistados: "por ser uma empresa eminentemente dirigida por engenheiros, eles não dão importância ao orçamento e ao planejamento".

A responsabilidade pelos cortes orçamentários na fase de elaboração da proposta é da área orçamentária, que após receber os formulários preenchidos, "compatibiliza e corta os excessos e informa as unidades orçamentárias". Não há uma supervisão da diretoria nesta fase do processo orçamentário.

São elaboradas três propostas orçamentárias, por orientação da Secretaria de Planejamento do Governo do Estado, as quais são enviadas à presidência da entidade pela divisão responsável pelas atividades orçamentárias para aprovação.

A direção superior da entidade encaminha as propostas às autoridades governamentais: Secretaria de Estado a que está vinculada, Secretaria de Planejamento e Gabinete do Governador para aprovação final, via decreto. Segundo um entrevistado: "é aprovado um orçamento que não reflete nenhuma das propostas apresentadas pela entidade com a qual não há discussão ou negociação".

A divulgação do orçamento é feita pelo Diário Oficial do Estado, da qual, segundo um entrevistado, "toma conhecimento apenas a área orçamentária da entidade, por desinteresse das outras unidades operacionais."

Durante a execução orçamentária, a área responsável pela atividade orçamentária elabora o relatório mensal, para o acompanhamento das variações, em termos financeiros apenas, e a

nível do que foi previsto e realizado, sem análise das variações ocorridas, ficando este documento restrito a esta área interna.

Nesta fase são realizados os ajustes que, obrigatoriamente, são submetidos à Secretaria de Planejamento do Estado, para aprovação por decreto do Governo. Para os entrevistados: "não há flexibilidade de alteração do orçamento pela direção maior da entidade, por ser este aprovado a nível de elemento de despesas e pela forte centralização do Governo nesta área. Qualquer alteração deve ser justificada com o envio de documentos dos futuros gastos, acompanhados do pedido de alteração do orçamento. Tais alterações têm levado, em média, três meses para serem aprovadas. É tarefa diária procurar no Diário Oficial do Estado, a aprovação do crédito solicitado".

#### 3.1.3.3 - *Tipo de Controle Orçamentário*

Para formalizar o planejamento, a entidade se utiliza dos formulários padronizados pelo órgão central de planejamento do Estado. O planejamento é traduzido no orçamento anual da organização e tem as seguintes principais fontes de informação:

- a) os históricos dos dados físicos de obras e serviços;
- b) informações de mercado na área de suprimentos e serviços; e
- c) orçamento do último ano.

Na fase de discussão e aprovação final do orçamento, são levadas em conta as diretrizes da alta direção da organiza-

ção, as metas governamentais e as estimativas elaboradas pelas unidades operacionais.

Na fase de execução, as atividades de acompanhamento do orçamento são realizadas mensalmente pelo setor orçamentário, com uma semana para a elaboração de relatório sobre as variações financeiras do orçamento. Esse relatório não é encaminhado às unidades operacionais. Segundo depoimento de um entrevistado, "os diretores não dão importância aos relatórios orçamentários e aos relatórios contábeis; mandar relatório é perder tempo e dinheiro".

Algumas áreas de atuação da organização elaboram relatórios mensais de "controle físico" de suas atividades, sem compatibilização com o orçamento.

Segundo depoimento de entrevistados: "a casa é de engenheiros, o orçamento só atrapalha, se quer é realizar obras, quando se necessita de verba nunca tem".

A Diretoria de Operações e Manutenção mantém um relatório mensal de atividades onde relaciona, em termos numéricos e de valores, suas atividades, sem fazer uma análise entre o previsto e o realizado, nem enfatiza possíveis variações.

Na área comercial, subordinada à Vice-Presidência, são produzidos três "relatórios gerenciais". Um contém o cadastro atualizado dos usuários, por tipo de serviço e por categoria dos usuários. Outro traça o perfil das emissões das contas dos usuários versus arrecadação, por unidade operacional, e o terceiro relatório retrata a estrutura tarifária da entidade e o volume faturado por espécie de contribuinte e tipo de serviço; é um resumo geral.

Pelo relatório das "emissões versus arrecadação" a coordenação comercial controla a política de cortes no fornecimento de um tipo de serviço ao usuário inadimplente, levando em me

dia oitenta dias de atraso. A ordem de corte emana desse setor para todas as unidades operacionais encarregadas da cobrança das tarifas, incluindo as superintendências do interior. Não há, também, uma análise das possíveis variações e nem compatibilização com o orçamento.

#### 3.1.3.4 - *Compromisso com o Orçamento*

Não é percebida pela entidade a existência de um compromisso real por parte dos administradores no que diz respeito ao alcance das suas metas orçamentárias. Segundo um entrevistado, "pela falta de participação ativa dos administradores, pela falta de conscientização, não há administração de recursos, não há compatibilização dos recursos com as metas; a administração é por crise. Todas as superintendências regionais são deficitárias. O próprio Governo atrapalha com certas imposições".\*

Os relatórios de controle orçamentário abrangem as variações positivas e negativas em termos financeiros, sem um critério definido quanto à magnitude dessas variações, para inclusão no relatório, não havendo comparação dessas variações com as metas físicas.

Não são identificadas e nem apuradas as responsabilidades sobre as variações orçamentárias, via relatórios de con

---

\*Segundo um depoimento, "o Governo baixou um decreto proibindo licitação acima de dez mil OTN para aquisição, serviços e obras para toda a administração pública estadual (centralizada e descentralizada) o que veio dificultar a contratação de obras e serviços na entidade que, por sua natureza, quase sempre são superiores àquele limite. Para não se ficar parado, tem-se que desdobrar o valor. Como se vê, o próprio Governo dificulta e quer ser enganado".

trole orçamentário. "Não se faz esse tipo de controle".

Quanto aos fatores que possam afetar os resultados orçamentários e que não estejam sobre o controle direto dos responsáveis pelas variações, são identificados os efeitos inflacionários, principalmente sobre os gastos com pessoal, uma vez que são orçados em percentuais diferentes dos valores previstos no orçamento, que tem como base os preços de maio do ano anterior.

Não existem na entidade procedimentos que permitam aos executivos identificarem as variações entre o previsto e o realizado em termos das metas estabelecidas.

Na visão de um entrevistado "Só quem entende de orçamento sabe o porquê das diferenças. Os Diretores não sabem, a não ser o Diretor Financeiro. Chega a um nível elevado de sofisticação, não tem gente com conhecimento para isso".

#### 3.1.4 - Medidas de Avaliação de Desempenho

Pelo que se apurou, o desempenho individual não é mensurado, não há na organização nenhum sistema de avaliação de desempenho institucionalizado. Os recursos humanos são ligados ao sistema de funcionalismo público. Não se premia o mérito.

Segundo depoimentos de entrevistados:

"Foi aprovado em dissídio coletivo a participação dos empregados nos lucros da empresa, porém sem ser definido os critérios e a forma dessa participação. A participação dos empregados no lucro da entidade foi aprovado porque a empresa nunca dará lucro, foi uma maneira de acalmar a pressão do sindicato".

### 3.1.5 - Participação dos chefes das unidades no processo de controle por responsabilidade

Não existe na entidade um sistema de controle formalizado. As chefias das unidades organizacionais não se integram a nenhuma atividade de controle gerencial. A atuação dessas chefias se restringe ao relacionamento superior/subordinado nas respectivas áreas.

Com respeito ao orçamento, as unidades nunca o elaboraram das suas áreas de responsabilidades. O orçamento é elaborado a nível de unidade orçamentária que corresponde à posição hierárquica de uma diretoria. As chefias dos centros de responsabilidade não são consultadas sobre as diretrizes orçamentárias de sua área de atuação. Os subordinados não podem questionar metas orçamentárias com o seu departamento, mesmo as vistas como irreais.

Pelo que se apurou na entidade não há instituição de padrões de desempenho, nem os superiores recomendam o melhor modo de alcançar os objetivos orçamentários específicos. Os subordinados não discutem com seus superiores as modificações nos padrões orçamentários, nem são informados acerca do processo orçamentário da organização, e não há discussões com superiores nem existem documentos formais sobre as diretrizes e procedimentos.

Segundo depoimentos de entrevistados, "quanto à mensuração do desempenho, as unidades não recebem nenhum 'feedback', nem os chefes avaliam a performance de seus subordinados, não havendo comunicação de seus pontos fortes ou fracos, suas deficiências etc. Também os superiores quase não se interessam pe



los objetivos pessoais dos chefes de unidades, nem esses objetivos são considerados no estabelecimento dos objetivos da organização".

O desempenho dos centros de responsabilidades não tem implicação alguma com programas de recompensas ou punições financeiras, que aliás não existem na entidade.

No passado, existiu um sistema de planejamento e acompanhamento de metas das unidades organizacionais, que segundo um entrevistado "deixou de existir por erros de desenho, pois se apoiava em metas irreais, sem vinculação com o orçamento, e por falta de apoio da direção superior".

### 3.2 - Entidade "B"

#### 3.2.1 - Características Gerais

A entidade "B" tem sua sede na cidade de Niterói, Estado do Rio de Janeiro, atuando no setor de apoio à política agrícola ao Governo Federal e Estadual, criada em julho de 1975 para absorver outra organização que desenvolvia atividade semelhante.

É uma entidade com característica de empresa pública, cujo capital social é integralmente do Estado do Rio de Janeiro, e está vinculada à Secretaria de Estado de Agricultura e Abastecimento.

O número de empregados da entidade, em 1986, era de aproximadamente seiscentos.

Como a entidade "A", esta entidade também não é diversificada e sua principal fonte de recursos é oriunda das transferências do orçamento do Estado do Rio de Janeiro.

Do volume de recursos aprovados no orçamento de 1987, mais de noventa e nove milhões de cruzados, as receitas próprias representam apenas 1,0%. As transferências por conta do Tesouro Estadual estão em torno de 76,6% e a cargo das transferências federais o orçamento recebe 22,4% de recursos, o que evidencia uma total dependência de recursos de terceiros, na relação Recursos Totais/Recursos Próprios. É altamente dependente de recursos governamentais.

O patrimônio líquido em dezembro de 1986 foi da ordem de mais de dez milhões de cruzados.

Nos últimos cinco anos — 1982/1 986 — a entidade apresentou um resultado positivo somente em 1982. Nos demais exercícios, vem acumulando "deficits"\* em suas operações, registrando, em 1986, sem prejuízo da ordem de mais de dez milhões de cruzados.

A administração superior da entidade é exercida por um conselho técnico administrativo e por uma diretoria executiva.

O conselho técnico administrativo é composto por seis membros, sendo quatro membros natos e dois indicados pelo Secretário de Estado da Agricultura e Abastecimento, que o preside. Os membros da diretoria executiva participam das reuniões do Conselho, com direito a voz e sem direito a voto.\*\*

A diretoria executiva é composta de três membros: diretor presidente, diretor técnico e diretor administrativo, indicados pelo Secretário de Estado de Agricultura e Abastecimento e designados pelo Governador do Estado.

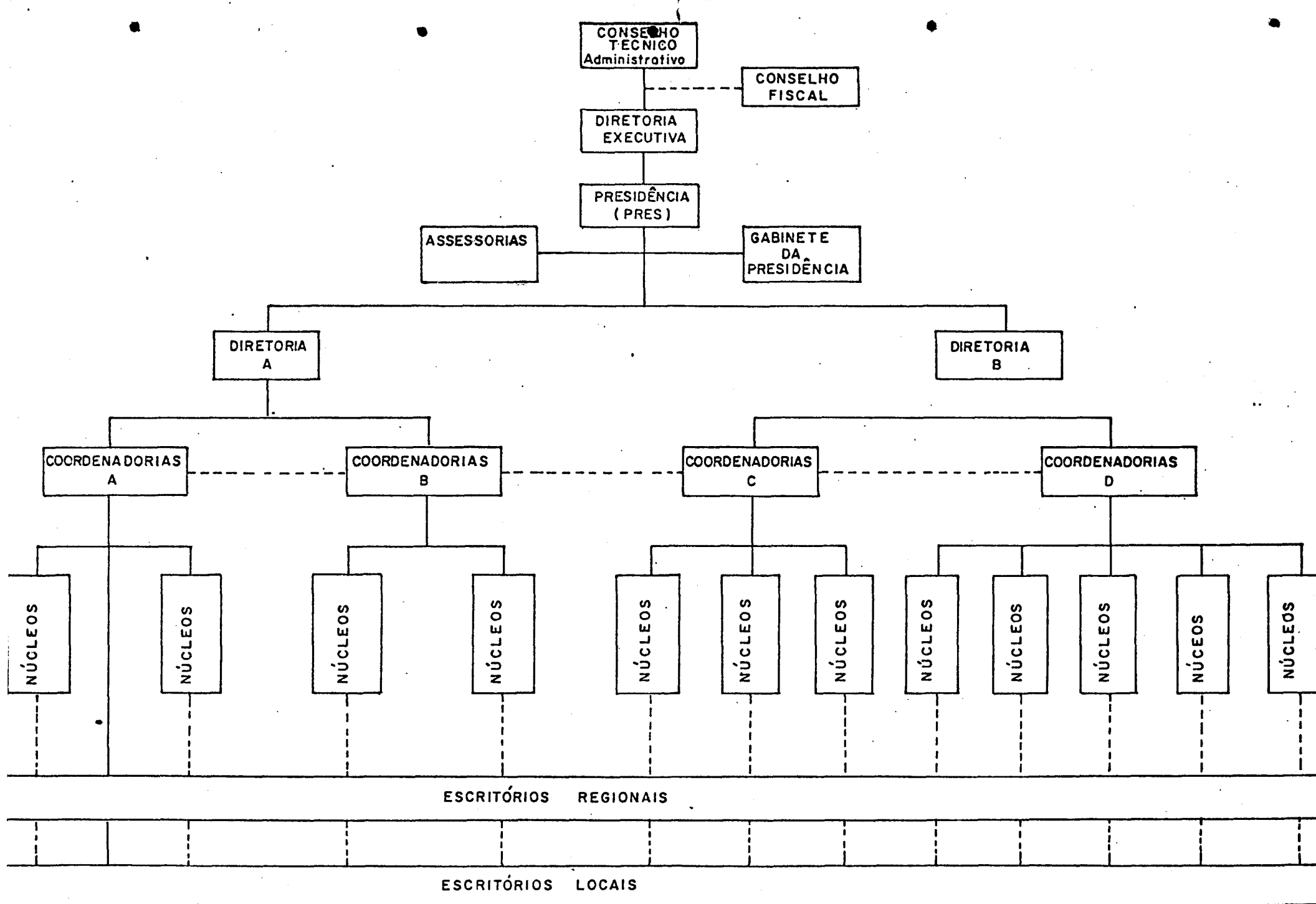
A diretoria técnica subordina quatro escritórios regionais, os quais têm sob sua subordinação cinquenta e oito escritórios locais.

O organograma da entidade, a seguir, reflete a estrutura básica organizacional e sua linha hierárquica.

Os serviços prestados pela organização são de assistência técnica à área agrícola, através de planejamento, coordenação e execução de programas e projetos, dos quais apenas 1,0% geram receitas próprias, sendo os demais prestados a nível de serviço

\*Pelo sistema de contabilidade pública — que é seguido pela entidade — a terminologia adequada é "déficit", para representar prejuízos alcançados.

\*\*Isto significa dizer que os membros da diretoria não votam as decisões do Conselho Técnico Administrativo da entidade, ficando suas participações nas reuniões restritas a nível de discussão.



público gratuito.

Atualmente a entidade desenvolve suas atividades através de vinte programas e projetos, sendo dez voltados diretamente para a produção: "grandes animais", "pequenos e médios animais", "olericultura — comercialização", "olericultura — defesa fito-sanitária (agrotóxico)", "fruticultura e café", "veiculatura", "culturas alimentares (feijão, arroz, mandioca, milho e cana)", "irrigação e drenagem", "microbacias hidrográficas", "indústrias rurais (agroindústria)". Os outros dez são projetos de apoio técnico: "bem-estar social (nutrição, alimentação, organização da família rural)", metodologia (uso de métodos racionais), sistemas energéticos racionais, administração rural e crédito rural, organização rural (cooperativismo e sindicalismo), apoio à reforma agrária, articulação, pesquisa e extensão, articulação ensino e extensão (com as universidades Universidade Federal Fluminense - UFF e Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ, comunicação e informação rural (linguagem para o produtor rural) e Convivência (discussão e articulação com a prefeitura, câmara municipal e comunidade.

### 3.2.2 - Sistema de Contabilidade por Responsabilidade

As unidades organizacionais têm suas funções definidas através de um regimento interno, com base no estatuto, que detalha as atividades dos órgãos internos e a competência das chefias das unidades organizacionais.

Os três níveis básicos de responsabilidade são:

- a) escritório local — nível municipal — chefiado por um supervisor local;
- b) escritório regional — nível regional administrativo da entidade — chefiado por um supervisor regional;
- c) escritório central — nível central — com órgãos centralizadores das decisões políticas, técnicas e de controle.

A estrutura de responsabilidade é definida como centros de despesas discricionárias. Também não existe um sistema de custos implantado na entidade.

As atividades são programadas pelo escritório central que segue a ênfase dada pelo Governo do Estado e pelo Governo Federal,\* que encaminha as diretrizes para o campo. Este, de acordo com os parâmetros,\*\* dimensiona as metas anuais, que não leva em conta os recursos orçados.

As atividades dos centros — escritórios locais e regionais — são controladas através de três instrumentos: relatório individual do técnico, relatório mensal e de visitas periódicas.

O relatório individual do técnico traduz as atividades de acompanhamento diário ao produtor e de reuniões periódicas, com base no seu planejamento mensal de trabalho, sem a confrontação entre o planejado e o executado, nem a análise respectiva.

---

\*Neste governo, por exemplo, a ênfase é para a reforma agrária, irrigação, microbacias leiteiras, heveicultura (plantio de seringueiras).

\*\*O parâmetro utilizado para o planejamento das metas leva em conta: o levantamento sócio-econômico da comunidade, potencialidades, estudos das comunidades, indicadores tecnológicos e necessidade de materiais e veículos.

O relatório mensal concentra as atividades desenvolvidas pelo escritório local, que o encaminha ao escritório regional respectivo; este elabora um relatório setorial que é encaminhado à diretoria técnica, de onde sai um relatório geral. Não retornam às unidades de origem quaisquer observações quanto a incorreções dos dados ou às metas não atingidas; "funciona como uma peça de levantamento de dados tão somente".

As visitas periódicas são empreendidas por técnicos especializados, de conformidade com o tipo de atividade e de acordo com o projeto ou programa em desenvolvimento. São técnicos da própria entidade ou eventualmente um técnico de algum órgão da esfera federal ou estadual de governo, ou das duas universidades que mantêm articulação com a organização (UFF e UFRJ), quando se faz necessário. Segundo um entrevistado, "tais visitas se traduzem em apoio técnico para o produtor assistido e não numa medida de avaliação de desempenho".

O desempenho dos principais centros de responsabilidade não tem como medida o orçamento anual.

A entidade não se utiliza do preço de transferência para o fluxo de bens ou serviços entre as unidades organizacionais. Por exemplo: os serviços de contabilidade, processamento de dados, pesquisa e desenvolvimento, assistência técnica e assessoria não são alocados aos centros de responsabilidade; aparecem como gastos da administração geral.

Padrões para a mensuração do desempenho dos principais centros de responsabilidade não são utilizados pela entidade.

### 3.2.3 - Orçamento como medida de desempenho

#### - *Processo Orçamentário*

##### 3.2.3.1 - *Sistema Orçamentário — características básicas*

O sistema orçamentário da entidade segue a uniformização e as regras da Lei nº 4.320/64, sendo integrado ao sistema de planejamento do Estado, coordenado pela Secretaria de Estado de Planejamento, seguindo sua padronização e seus procedimentos. É típico orçamento público.\*

O sistema orçamentário da entidade é caracterizado como um sistema de orçamento público, desdobrando-se em orçamento da receita e orçamento da despesa. Os investimentos entram como itens do orçamento geral, inexistindo na entidade um sistema de planejamento a longo prazo. "As despesas com pessoal e encargos representam 86% do orçamento".

O planejamento tem o horizonte temporal de doze meses — curto prazo — e sofre modificações em função da política externa do Governo Estadual, da mudança da direção superior ou do Secretário de Estado da área a que a entidade está vinculada.

Nos meses de maio a junho se concentram as atividades orçamentárias de elaboração do orçamento. Nesta fase, há o preenchimento dos formulários padronizados pelas unidades orçamentárias, que os encaminham à área orçamentária para a consolidação das informações em três propostas de orçamentos a serem en-

---

\*Por ser uma pessoa jurídica de direito privado, a empresa pública poderia se utilizar de um orçamento do tipo privado (empresarial).



caminhadas em agosto às autoridades governamentais.

As informações são processadas mecanicamente (em fase de informatização atualmente), com relatórios mensais, que acompanham o valor executado "no mês", "até o mês", e o "saldo da dotação", a nível financeiro.

O orçamento da entidade é detalhado a nível de elemento de despesa. Segundo depoimentos de entrevistados, "é um instrumento bastante rígido que dificulta a flexibilidade de sua gestão pela entidade".\*

O sistema orçamentário é vinculado ao sistema contábil de procedimentos de contabilidade pública, regido pela Lei nº 4.320/64 e legislação complementar.\*\*

O sistema orçamentário da entidade é centralizado no Núcleo de programação e Orçamentação da Coordenadoria de Planejamento vinculada à Diretoria Técnica.

### 3.2.3.2 - *Formulação do Orçamento*

#### *Filosofia Orçamentária*

O processo orçamentário na entidade, em termos de concepção, segundo depoimentos, "segue o discurso oficial de um or

---

\*A gestão do orçamento está vinculada à gestão financeira do Estado, que centraliza através da Conta Única do Estado, gerida pela Secretaria de Fazenda Estadual, toda a liberação de recursos, inclusive os oriundos de outras fontes. "Não se tem autonomia financeira, os recursos são liberados paulatina e estritamente dentro das necessidades imediatas, através de solicitações, quando não atrasa. Muitos recursos de convênios ficam retidos e perdem-se os prazos de aplicá-los" (um depoimento).

\*\*Como pessoa jurídica de direito privado, o seu sistema contábil poderia ser de procedimentos privados — sob a égide da Lei nº 6.404/76.

çamento participativo onde a descentralização do planejamento, a participação e a negociação refletem os interesses específicos da organização e servem como um instrumento de avaliação e controle gerencial".

"Todavia, na realidade isto não é atingido pela entidade, pois, além do orçamento ser elaborado sem levar em conta as metas programadas pelas unidades organizacionais, existe a interferência externa do Governo do Estado no processo de planejamento e de orçamento, por intermédio de restrições financeiras, da aprovação do orçamento e das alterações no decorrer da execução."

Também o Governo Federal interfere, quando limita a concessão de recursos a projetos de investimentos.

O orçamento é feito em três alternativas: uma, mínima, para atender as necessidades, outra que atenda as necessidades e incremente algumas atividades, e a terceira que reflete o ideal. Porém, nenhuma das três são aprovadas e sim um orçamento que não reflete nenhuma das propostas.\* Ainda é elaborado um outro orçamento para o Governo Federal com base nos recursos recebidos dessa transferência.

O orçamento é um instrumento de controle financeiro — ênfase no curto prazo — que dá atenção às restrições financeiras impostas pelos governos do Estado e Federal, e que reflete parcialmente os interesses específicos da entidade, é projetado internamente e modificado para atender aos propósitos gerais do sistema orçamentário governamental. Segundo um entrevistado, "o

---

\*Ver nota de rodapé da página 114. O mesmo se diga para esta entidade.

orçamento é feito com 'deficits', além de ser modificado pela SECPLAN sem aviso".

O sistema orçamentário requer dados contábeis apropriados e adequados às necessidades orçamentárias e não força a administração a dedicar atenção oportuna aos fatores importantes que afetam o orçamento, nem o compromisso com este.

### *Função Orçamentária*

A função orçamentária está a cargo do Núcleo de Programação e Orçamentação a nível de setor, sendo uma das atividades sob a responsabilidade de uma chefia, como uma atividade temporária na fase de elaboração do orçamento. A execução do orçamento está a cargo do Núcleo de Controle do Orçamento, sem nenhuma ligação formal com a área que o elabora.

Cinco são as unidades orçamentárias que classificam as unidades operacionais dentro do orçamento, mas que não elaboram os seus orçamentos para fins de execução.

O grande ordenador das despesas é o diretor-presidente. A delegação para gerir recursos financeiros é mínima e somente para os escritórios regionais.

A entidade não dispõe de um comitê com responsabilidade de supervisionar o orçamento.

Na fase de elaboração da proposta orçamentária o papel da área orçamentária é de projetar dados e distribuir formulários padronizados, orientar o seu preenchimento e exigir o cumprimento.

primento dos prazos. Não há discussão nas unidades operacionais da proposta orçamentária. A área específica, para preparar o orçamento, eventualmente busca nos escalões superiores (diretorias) algumas definições. Não há supervisão da diretoria nesta fase do processo orçamentário.

A alta direção da entidade é quem se responsabiliza pelos cortes orçamentários na fase de elaboração e pela aprovação final no âmbito interno.

Por determinação do órgão central de planejamento do governo estadual — Secretaria de planejamento —, são elaboradas três propostas orçamentárias, as quais são encaminhadas à diretoria presidente da entidade pelo setor responsável. Esta diretoria remete as propostas as autoridades governamentais secretaria de estado que está vinculada — Secretaria de Agricultura e Abastecimento, Secretaria de Planejamento do Estado e Gabinete do Governador. O orçamento aprovado por decreto governamental não contempla nenhuma das propostas enviadas e nem comunica as alterações processadas. Ainda é apresentada ao Governo Federal (órgão específico vinculado ao Ministério da Agricultura) uma proposta orçamentária, a qual integra o orçamento geral da entidade, concernente aos recursos recebidos como transferências do Governo Federal, para fins de investimento.

A divulgação do orçamento na esfera do Governo Estadual é feita no Diário Oficial do Estado, que tem circulação restrita e "quase ninguém lê por desinteresse das unidades operacionais". "Praticamente só a área orçamentária toma conhecimento". No âmbito federal, o orçamento é divulgado através de circular do órgão vinculado ao Ministério da Agricultura.

Na fase de execução orçamentária, o Núcleo de Controle Orçamentário acompanha o orçamento através de relatório mensal padronizado, onde é espelhada a movimentação e os saldos das dotações orçamentárias, sem a análise das variações, o encaminha à direção de topo da organização..

A entidade é obrigada, mensalmente, a encaminhar para as Secretarias de Planejamento e de Fazenda do Estado, cópias desses relatórios padronizados.

Os ajustes nesta fase são obrigatoriamente submetidos à Secretaria de Planejamento Estadual para aprovação por decreto. Segundo depoimento de entrevistados "a entidade não tem flexibilidade para proceder às alterações orçamentárias. Além disso, o orçamento é aprovado em níveis de subelemento de despesa, fato que vem dificultar mais ainda a execução do orçamento".

#### 3.2.3.3 - *Tipo de Controle Orçamentário*

O planejamento da entidade é traduzido no orçamento anual que se utiliza dos formulários padronizados pela Secretaria de Planejamento do Estado. As principais fontes usadas no processo de planejamento orçamentário são:

- a) dados históricos fornecidos pela contabilidade;
- b) plano de Governo Estadual;
- c) expectativas de Recursos a serem transferidos pelo Governo Federal.

Na fase de aprovação final do orçamento, as informações mais comumente usadas são: as diretrizes da alta direção da entidade, as metas governamentais e as restrições financeiras de órgãos financiadores externos, como exemplo o BIRD — Banco Mundial.

Na fase de execução, os ajustes orçamentários são realizados somente quanto há necessidade de suplementação, podendo levar até seis meses para que isso aconteça. Há nesta fase um acompanhamento quantitativo da execução do orçamento, com base mensal onde se destacam os valores realizados e os saldos. É um demonstrativo padrão da Secretaria de Planejamento que é remetido às Secretarias de Fazenda e de Planejamento Estadual.

O tempo médio gasto entre a elaboração e o encaminhamento é de trinta dias. Não há participação das unidades organizacionais na fase de revisão do orçamento.

As unidades organizacionais não recebem os relatórios elaborados internamente.

As unidades locais, em número de sessenta e quatro, produzem um relatório mensal de acompanhamento físico das metas programadas para cada unidade, e o remetem aos escritórios regionais, que agrupam os dados em outro relatório com a abrangência da respectiva região. Esses relatórios são enviados ao Escritório Central-diretoria técnica onde é elaborado um relatório geral, o qual é encaminhado mensalmente à Secretaria de Estado de Agricultura e Abastecimento e ao Governo Federal. São relatórios padronizados pela entidade. Neles, não são analisadas as variações ocorridas, nem confrontadas as metas programadas com as alcançadas. São procedidas as correções dos dados

e não retornam às unidades operacionais informações quanto às observações ou correções e nem quanto às metas atingidas. É um mero levantamento de dados estatísticos.

Quanto às visitas dos especialistas, segundo um entrevistado, "o relatório não é objetivo e nem obrigatório". "O próprio formulário não tem campo apropriado, não detalha os aspectos técnicos, administrativos ou financeiros. São enviados diretamente para Diretoria Técnica. Está mais para fiscalização do que para controle".

#### 3.2.3.4 - *Compromisso com o Orçamento*

Na entidade não é percebida a existência de um compromisso real por parte dos chefes das unidades organizacionais, no tocante às metas orçamentárias. Segundo um entrevistado "o orçamento não é integrado às metas físicas — é um processo desvinculado, independente".

Porém existe na entidade uma preocupação, pela direção geral, de manter controlada a ocorrência de despesas nas unidades descentralizadas, como exemplo: gastos com telefone, água, energia e outras, sem que seja vinculada a confrontação com o orçamento de cada unidade. A execução do orçamento é centralizada no Escritório Central.

Segundo depoimento:

"A não existência do compromisso por parte das chefias das unidades está ligada à inflexibilidade orçamentária-

ria, pelo não relacionamento do orçamento com esquema de incentivos, e por não haver autonomia no processo orçamentário da entidade. A gestão do orçamento está a cargo do diretor presidente que é o seu ordenador. Agora é que os chefes regionais têm autorização para gastar até cinco valores de referência e o Diretor Administrativo, até 75 valores de referência".

Os relatórios de controle orçamentário incluem apenas as variações negativas, "em termos financeiros do que é executado e do que falta executar. "Praticamente não se elaboram relatórios das variações orçamentárias". Não é considerado nenhum percentual que indique a magnitude que mereça a inclusão das variações orçamentárias.

Os relatórios mensais para a Diretoria, acumulando as despesas de três meses, podem indicar algumas responsabilidades e, com certa dificuldade, fazer com que seja apurada alguma responsabilidade dos responsáveis pelas variações orçamentárias.

Alguns fatores que, apesar de não estarem sob controle direto dos responsáveis pelas variações orçamentárias, podem afetá-las, são apontados: os efeitos inflacionários, principalmente nos salários, que são orçados a valores de maio do ano anterior, assim como os outros gastos; o processo de elaboração do orçamento, que obriga a feitura de três propostas orçamentárias, sendo aprovada uma quarta, sem discussão e nem aviso do quanto vai ser aprovado; centralização da gestão financeira do Estado em Caixa Única — Segundo um depoimento, "a demora da liberação de recursos de convênios com outros órgãos e esferas de governo faz com que se percam os preços dos bens a serem adquiridos, perdem-se, às vezes, até os prazos de aplicação desses recursos".



Existem na entidade procedimentos que permitem aos executivos identificarem as variações entre o previsto e o realizado em termos das suas metas programadas. Porém ficam restritos à análises do setor de informação, documentação e controle, sem retorno às chefias organizacionais. A diretoria atual tem-se reunido periodicamente para examinar e discutir a programação da organização.

#### 3.2.4 - Medidas de avaliação de desempenho das unidades organizacionais

A entidade não se utiliza de orçamento anual para medir o desempenho de suas unidades organizacionais.

Houve uma tentativa de implantação de um sistema de custeamento "custo por produtor atendido", como medida de desempenho em apenas uma agência local. Nele eram considerados: as despesas normais de assistência e os gastos gerais, levando em conta o hectare produzido.

Os relatórios de acompanhamento físico das metas programadas são elaborados de forma mensal, sem contudo analisar as variações ocorridas. Para alguns entrevistados, "está relacionado muito mais a descrever as atividades desenvolvidas pelas unidades organizacionais e a levantar dados estatísticos".

### 3.2.5 - Participação dos chefes das unidades organizacionais no processo de controle por responsabilidade

Na entidade não existe um sistema de controle gerencial por responsabilidade formalizado. A atuação das chefias no processo decisório é reduzida. Na fase de elaboração do orçamento as chefias não participam; o orçamento é centralizado no Escritório Central. As unidades não realizam estimativas de gastos ou especificam suas necessidades em função das metas físicas fixadas pela direção de topo.

Não há padrões de desempenho orçamentário e nem se discutem com superiores as modificações orçamentárias ou o melhor modo de alcançar as diretrizes programadas pela alta direção da entidade. Também não há discussão com superiores sobre as metas orçamentárias, mesmo que tidas como irreais.

Na mensuração do desempenho das unidades organizacionais, não é recebido "feedback" com relação ao desempenho individual ou das chefias. Nem os chefes avaliam a performance de seus subordinados, nem as chefias, nem seus subordinados são informados de suas deficiências, seus pontos fortes ou fracos. Segundo depoimento de entrevistados, "os superiores quase não se interessam pelos objetivos pessoais dos subordinados".

Há, na entidade, uma avaliação curricular\* de dois em dois anos que proporciona a base de promoção funcional. Atualmente está em estudo um programa de avaliação de desempenho para ser implantado futuramente.

---

\*Segundo depoimento, "a avaliação curricular se traduz em um levantamento da vida funcional do empregado, onde são levados em conta: a sua formação profissional, cursos de aperfeiçoamento, tempo de serviço".

O desempenho dos centros de responsabilidades não tem nenhuma implicação com promoções funcionais ou com programas de recompensa ou punições financeiras.

### 3.3 - Entidade "C"

#### 3.3.1 - Características Gerais

A entidade "C", tem sua sede na cidade do Rio de Janeiro, atuando na área social, formulando e implantando programas de atendimento à população. Foi criada em março de 1975, pela fusão de duas outras fundações do Rio de Janeiro e do extinto Estado da Guanabara

É uma fundação pública do Estado do Rio de Janeiro, que, pela sua natureza, não possui capital social, estando vinculada à Secretaria de Governo.\*

O número de funcionários da fundação, em 1986, chegou a 2.400.

Em volume de recursos orçados para o exercício 1987, é a terceira entidade da sua espécie. A sua principal fonte de recursos é oriunda das transferências do Orçamento do Estado. Como a entidade "B", dedica-se exclusivamente a prestar determinado tipo de serviço público gratuito.

Do orçamento aprovado para 1987, da ordem de mais de duzentos e quarenta e dois milhões de cruzados, as receitas próprias representam apenas 11,1%, oriundas de doações e de multas. As transferências, à conta do Orçamento Estadual, atingem 86,1%. O Governo Federal, com suas transferências alcança 2,8%.

---

\*Segundo informação: "anteriormente a fundação já esteve vinculada à Secretaria Estadual de Educação, em seguida à de Promoção Social. A proximidade do poder trouxe melhoria para a fundação. Hoje se consegue melhor e mais rápido as coisas".

Na relação Recursos Próprios/Recursos de Terceiros es tá evidenciada uma total dependência de recursos de terceiros, sendo altamente dependente de recursos do governo.

Em termos de patrimônio líquido,\* com base em dezembro de 1986, esteve na ordem de mais de trinta e sete milhões de cru zados.

Nos últimos cinco anos — de 1982 a 1986 — a entidade vem acumulando deficits em suas operações, alcançando, em 1986, o valor aproximado de mais de vinte e oito milhões de cruzados.

A administração superior da entidade\*\* é exercida por uma diretoria, composta de um Presidente e dois diretores — di retoria operacional e diretoria de administração e finan ças. Existe um Conselho Diretor acima da diretoria, mas está desativado.

A diretoria operacional desincumbe-se de suas atribui ções através de oito superintendências de programas especiais; de unidades próprias e contratadas; psicopedagógica; de progra mas comunitários; de nutrição; de serviço social; de serviços de saúde; de informações e através de entidades contratadas.

As atividades operacionais são desenvolvidas em cento e vinte e duas entidades contratadas e trinta unidades próprias. São centros de recuperação e triagem, escolas, centros de apren dizado e treinamento de mão-de-obra e creches.

---

\*Como a entidade se utiliza do sistema de contabilidade pública, a termino logia adotada para o patrimônio líquido é "ativo real líquido".

\*\*A fundação esteve sob intervenção até quando assumiu a atual direção supe rior, que promoveu nova reestruturação organizacional, ainda não apro vada pelo Governo mas já posta em prática.

O organograma, a seguir, reflete a estrutura básica organizacional e sua linha hierárquica.

### 3.3.2 - Sistema de Contabilidade por Responsabilidade

As unidades organizacionais têm suas funções definidas através de um regimento interno, com base no seu instrumento de constituição, que detalha as atividades dos órgãos internos e a competência das chefias das unidades organizacionais.

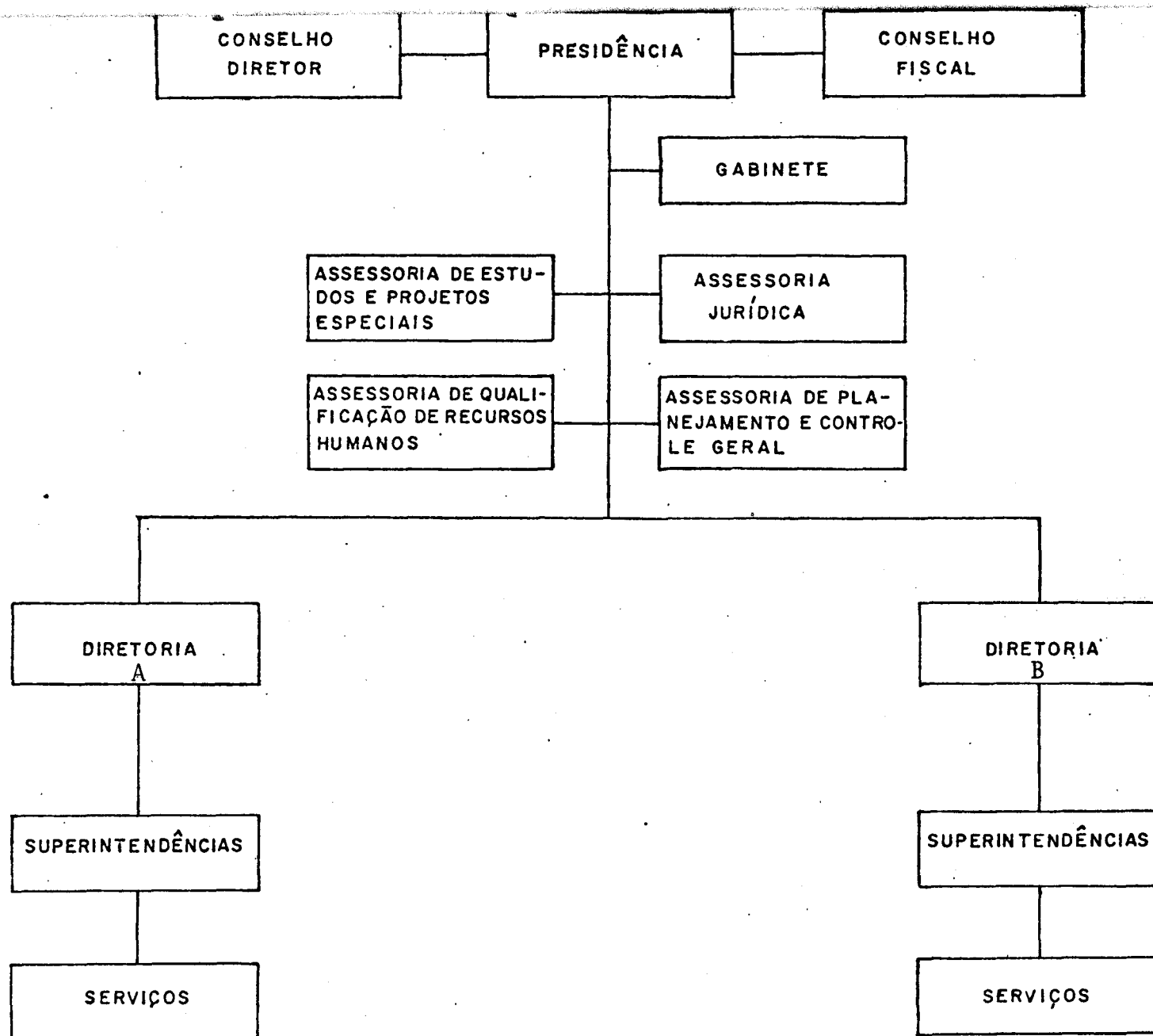
#### *Estrutura de Responsabilidade*

Os três níveis básicos de responsabilidade da entidade são:

- a) Diretoria — nível superior;
- b) Superintendência e Coordenação — nível intermediário; e
- c) Serviços — nível básico.

A estrutura de responsabilidade é definida como centros de despesas discricionárias, não sendo levados em consideração os aspectos de controlabilidade dos custos nos centros. Não existe na organização um sistema de custos implantado.

Em 1981, foi implantado um sistema de custos, que cria centros de custos, institucionalizado através de uma ordem de



serviço da presidência da entidade, que entre outras considerações dizia "Considerando que os resultados obtidos ao longo da implantação e implementação de um sistema experimental de centro de custo foram satisfatórios e permitiram à administração perseguir os objetivos estatutários em melhores condições de presteza e pertinência(...)". Porém o sistema foi posto fora de uso pela administração superior que sucedeu à que o havia criado.

O sistema buscava informar os custos a nível de cada programa e das respectivas unidades organizacionais, buscando evidenciar o custo per capitados tipos de atendimentos.

As atividades dos centros são programadas levando em conta a programação oficial do Governo do Estado e da União, dentro das políticas do bem-estar social que definem as diretrizes a serem seguidas pela fundação. Não são levados em conta os recursos orçamentários.

O orçamento não é utilizado como medida de avaliação de desempenho das unidades organizacionais.

O preço da transferência não é utilizado para o fluxo de bens ou serviços entre as unidades da organização, os quais são alocados como gastos da administração geral.

A organização não se utiliza de padrões para mensurar o desempenho dos principais centros de responsabilidade.

Para a transferência de recursos às entidades contratadas, a fundação se utiliza, para cada espécie de serviço, de uma tabela de preços que se baseia nos custos desses serviços, é expressa em OTN e publicada no Diário Oficial do Estado.



### 3.3.3 - Orçamento como medida de desempenho

#### - *Processo Orçamentário*

#### 3.3.3.1 - *Sistema orçamentário — características básicas*

O sistema orçamentário da entidade segue a uniformização e as regras da Lei nº 4.320/64, sendo integrado ao sistema estadual de planejamento e orçamento, coordenado pela Secretaria de Planejamento do Estado, seguindo sua padronização e seus procedimentos.

O sistema orçamentário da entidade é o do tipo público,\* desdobrando-se em orçamento da receita e orçamento da despesa. Não há orçamento de investimentos nem um sistema de planejamento a longo prazo.

O planejamento tem o horizonte temporal de um ano — curto prazo — e sofre alterações em função da política externa do Governo Estadual, da mudança da direção superior, mudança do Secretário de Estado a que a entidade está subordinada.

As atividades (orçamentárias) de elaboração da proposta do orçamento se concentram nos meses de maio e junho. Nesta fase, há o preenchimento dos formulários padronizados e os dados são consolidados pela assessoria da diretoria da administração e finanças em três propostas de orçamento a serem encaminhadas à Secretaria de Planejamento, via Secretaria de Governo.

---

\*A fundação é uma pessoa jurídica de direito privado e poderia se utilizar de um orçamento do tipo empresarial.

Segundo depoimentos de entrevistados, "orçamento da fundação é detalhado a nível de elemento de despesa, tornando-se um instrumento enormemente rígido e com isso dificultando a flexibilidade de sua gestão".\*

As informações são processadas mecanicamente, com relatórios mensais que acompanham a movimentação dos valores orçados em termos quantitativos (saldos: valores utilizados e a utilizar).

O sistema orçamentário é integrado ao sistema contábil, que se utiliza dos procedimentos de contabilidade pública, sob as regras da Lei nº 4.320/64 e legislação complementar.\*\* O sistema é centralizado na Superintendência de Finanças, vinculada à Diretoria de Administração e Finanças.

### 3.3.3.1 - *Formulação do orçamento*

#### *Filosofia orçamentária*

Para os entrevistados, "o processo orçamentário é con-

---

\*A gestão do orçamento está vinculada à gestão financeira do Estado, que centraliza na Conta Única Estadual, via Secretaria de Fazenda, a liberação de todos os recursos para a entidade, inclusive os oriundos de outras fontes — convênios, doações. Segundo um entrevistado, "a centralização dos recursos na Caixa Única tem dificultado muito a fundação. Recursos são perdidos pela não utilização dentro dos prazos conveniados ou ficam insuficientes para se adquirirem bens, pois levam até três meses para serem recebidos e então os preços já são outros".

\*\*A entidade poderia se utilizar de um sistema contábil com procedimentos de empresa privada, regido pela Lei nº 6.404/76, por ser uma pessoa jurídica de direito privado.

cebido pela entidade em termos ideais, como um instrumento de planejamento e participação, segundo a filosofia do sistema estadual. Contudo, na prática presente, tem sido um mero instrumento de transferência de recursos, pois sofre interferências como: ser elaborado de forma dissociada da programação operacional da entidade; sofrer restrições financeiras do Governo do Estado; ter a aprovação e as alterações na execução subordinadas aos critérios, sempre inquestionáveis, do Governo Estadual; e não ter horizonte a longo prazo".

Segundo os entrevistados:

"No orçamento para o ano de 1987, devido às mudanças repetidas na administração superior, não houve nenhuma participação do pessoal da organização. Foram aprovados praticamente os mesmos valores do ano anterior pela Secretaria de Planejamento. Está se fazendo uma reformulação para não se parar de funcionar."

São três as propostas orçamentárias a serem enviadas ao Governo do Estado, sendo aprovada uma quarta, sem nenhuma discussão com a entidade.\*

O orçamento é um instrumento de controle financeiro e de restrições impostas pelo Governo Estadual, que reflete parcialmente os interesses específicos da entidade e é projetado internamente para atender aos propósitos gerais do sistema orçamentário governamental. Segundo um depoimento, "serve de mecanismo inibidor de gastos supérfluos e, por ser limitado (poucos recursos), força a administração a dar atenção aos gastos".

---

\*O mesmo se diga, para esta entidade, o que se diz na nota de rodapé da página 114.

### *Função Orçamentária*

O orçamento é aprovado internamente pela presidência, após ser elaborado pela assessoria da Diretoria de Administração e Finanças. É uma atividade temporária na fase de elaboração. A organização não dispõe de um comitê com responsabilidade de supervisão do orçamento. A execução do orçamento está a cargo da Superintendência de Finanças.

Existe apenas uma unidade orçamentária, que é a Presidência da entidade sendo sua execução totalmente centralizada nessa autoridade.

Na fase de elaboração da proposta do orçamento, o papel da área orçamentária é o de projetar dados e de proceder ao preenchimento dos formulários padronizados pela SECPLAN. A nível de unidades operacionais e administrativas não há participação e nem discussão da proposta orçamentária. "Anteriormente, havia uma participação".

Para os entrevistados, "quem tem responsabilidade para os cortes na fase de proposição do orçamento é a SECPLAN. Internamente não há cortes na fase de elaboração do orçamento. Os recursos são muito limitados e por isso se programam (orçam) as mínimas necessidades".

A Secretaria de Planejamento do Estado — órgão central do sistema orçamentário estadual — exige que sejam enviadas três propostas de orçamento, as quais são encaminhadas pela direção superior à autoridades governamentais: Secretaria de Planejamento, Secretaria de Governo. Um orçamento diferente das propostas remetidas é aprovado via decreto governamental. É um

orçamento a nível de elementos de despesas.

O Diário Oficial do Estado é quem divulga o orçamento aprovado, do qual "somente a área orçamentária toma conhecimento". Para um entrevistado, "as áreas específicas se preocupam com o atingimento das metas, sem se preocuparem com o orçamento".

A superintendência de finanças é quem acompanha a execução do orçamento. Nessa fase, são elaborados relatórios mensais padronizados, onde são levantados os gastos e o saldo disponível, sem análise das variações ocorridas. Esses relatórios são encaminhados à direção superior e às Secretarias de Planejamento, de Fazenda e de Governo.

Qualquer ajuste no orçamento é submetido à Secretaria de Planejamento, via Secretaria de Governo, e aprovado por decreto governamental.

#### 3.3.3.3 - Tipo de controle orçamentário

O orçamento anual traduz o planejamento da entidade a curto prazo. As principais fontes de informações no processo de planejamento orçamentário são:

- a) o orçamento do último ano;
- b) as informações de mercado referentes aos preços dos serviços ou produtos; e
- c) os planos do governo.

No processo de discussão e aprovação final do orçamento, os dados mais comumente usados são as metas governamentais e as estimativas elaboradas pela área orçamentária.

Os ajustes orçamentários são realizados somente na medida da necessidade, atualmente bimestralmente. Segundo um depoimento, "atualmente qualquer alteração do orçamento leva um mínimo de três meses para sair. Tem-se que ficar lendo todos os dias o Diário Oficial para ver se sai algum crédito". Relatórios de análise das variações orçamentárias não são elaborados. O relatório elaborado é um modelo padronizado da Secretaria de Planejamento, à qual é remetido com uma frequência mensal. O demonstrativo levanta quantitativamente os valores gastos e o saldo a ser utilizado. Não há participação das unidades operacionais, que não recebem os relatórios elaborados internamente. Estes são entregues, mensalmente, apenas à direção superior.

Atualmente, a diretoria operacional vem se reunindo com as chefias das unidades operacionais para analisarem os relatórios de atividades mensais dessas unidades, sem que isso se constitua num processo formal.

#### 3.3.3.4 - *Compromisso com o orçamento*

Não é percebida na entidade a existência de um compromisso real por parte das chefias das unidades organizacionais, no que diz respeito ao atingimento das metas orçamentárias. Se

gundo um depoimento, de "de um modo geral se ultrapassa o limite orçado".

Segundo entrevistados, "a falta de compromisso é motivada pela irreabilidade orçamentária — as estimativas são irreais —, pela inflexibilidade orçamentária — o orçamento é rígido, não levando em conta as mudanças ambientais e não considerando certos períodos do ano que demandam uma concentração maior de atendimentos (serviços), como exemplo: no natal, no carnaval.

Em termos financeiros (saldo das dotações, executado e a executar), tanto as variações positivas como negativas merecem a inclusão nos relatórios de controle orçamentário. Em termos de magnitude para a inclusão dessas variações não há uma preocupação por parte da entidade.

Nos relatórios sobre as variações orçamentárias é muito difícil se apurarem responsabilidades. Dos fatores externos que não estão sob controle direto dos responsáveis pelas variações ocorridas, os efeitos inflacionários em percentuais diferentes dos valores previstos no orçamento, principalmente os gastos com pessoal e encargos, são os principais fatores apontados. Segundo depoimento de entrevistados, "também as constantes mudanças da direção superior no governo anterior, que levou à aprovação de um orçamento sem base nas propostas da entidade para o ano de 1987, têm afetado bastante a execução do orçamento".

Na entidade apenas os relatórios padronizados são apontados como procedimentos usuais para identificarem as variações entre o previsto e o realizado, em termos financeiros, que ficam restritos à área orçamentária e à Diretoria. Segundo um de

poimento, "cada área trabalhava de uma maneira e os técnicos procuraram fora outros objetivos, à medida que não conseguiam fazer nada, por falta de definição e de motivação. Isto na gestão anterior. Atualmente está se fazendo um plano de trabalho".

#### 3.3.4 - Medidas de avaliação de desempenho das unidades organizacionais

O orçamento anual não é medida de desempenho utilizada pela organização das unidades operacionais e nem das unidades administrativas.

Através de reuniões mensais das unidades operacionais com a diretoria operacional, há, presentemente, uma certa forma de avaliação do desempenho dessas unidades. Não é, porém, um procedimento institucionalizado.

#### 3.3.5 - Participação dos chefes das unidades organizacionais no processo de controle por responsabilidade

Na entidade não existe um sistema de controle gerencial formalizado. As chefias intermediárias não atuam no processo decisório, não elaboram orçamento da área sob sua responsabilidade e nem são consultadas sobre as diretrizes orçamentárias concernentes à sua área de responsabilidade, pelas pessoas de nível hierárquico superior imediato. "Só se preenche formulários".



O orçamento é centralizado, na fase de elaboração, na assessoria da Diretoria de Administração e Finanças. Não há questionamento, por subordinados, de metas orçamentárias tidas como irreais.

Não há padrões de desempenho orçamentários e não se discute com superiores as modificações orçamentárias ou o melhor modo de alcançar um objetivo orçamentário específico.

Não há mensuração de desempenho das unidades organizacionais, nem é recebido nenhum "feedback" com relação ao desempenho individual. Também, não são informados sobre pontos fortes ou fracos ou deficiências. Segundo depoimento de entrevistados, "os chefes quase não se interessam pelos objetivos pessoais de seus subordinados, assim como os objetivos pessoais não são considerados no estabelecimento dos objetivos da organização".

Não existe na entidade programas definidos de incentivos financeiros. Segundo um depoimento, "a nível de reciclagem (cursos, congressos), a entidade tem facilitado a participação de técnicos, sendo um processo informal". O fato de se ter um desempenho melhor ou pior não tem nenhuma implicação com recompensas ou punições. Não há na organização nenhum processo de progressão funcional dos empregados.

### 3.4 - Entidade "D"

#### 3.4.1 - Características gerais

A entidade "D" tem sua sede na cidade do Rio de Janeiro, atua no setor de serviços de transporte público e foi criada em março de 1975, com a absorção de duas entidades estaduais.

É uma autarquia estadual que, pela sua natureza não possui capital social registrado, estando vinculada à Secretaria de Transportes do Estado do Rio de Janeiro.

Na sua espécie, é a primeira das entidades em volume de recursos orçados para o exercício de 1987. A sua principal fonte de recursos é proveniente das transferências do Estado e da União. Como as entidades "A" e "B" e "C", não diversifica suas atividades, dedicando-se exclusivamente a prestar serviços públicos gratuitos.

Em 1986, contava com mais de oito mil empregados.

Do orçamento aprovado para 1987, mais de um bilhão de cruzados, 49,9% corresponde a receitas oriundas da transferência do orçamento estadual e 33,4% das transferências da União. As receitas próprias, oriundas de multas, atingem somente 1,2% da receita global, sendo complementadas com operações de crédito na ordem de 15,9%.

Pela relação Recursos Próprios/Recursos de Terceiros, se evidencia uma grande dependência de recursos de terceiros, sendo altamente dependente dos recursos de origem governamental.

Em termos de patrimônio líquido,\* em dezembro de 1986 a entidade somava mais de quarenta e três milhões de cruzados.

Nos últimos cinco anos — 1982 a 1986 — a entidade vem acumulando déficits" que, em 1986, atingem mais de trezentos e cinquenta milhões de cruzados.

A administração superior da entidade é exercida por um Conselho Executivo e por uma Diretoria. O Conselho Executivo é composto pelo Secretário de Estado de Transporte, que o preside, pelo Diretor Geral pelos titulares da Diretoria e pelo Procurador Geral da entidade.

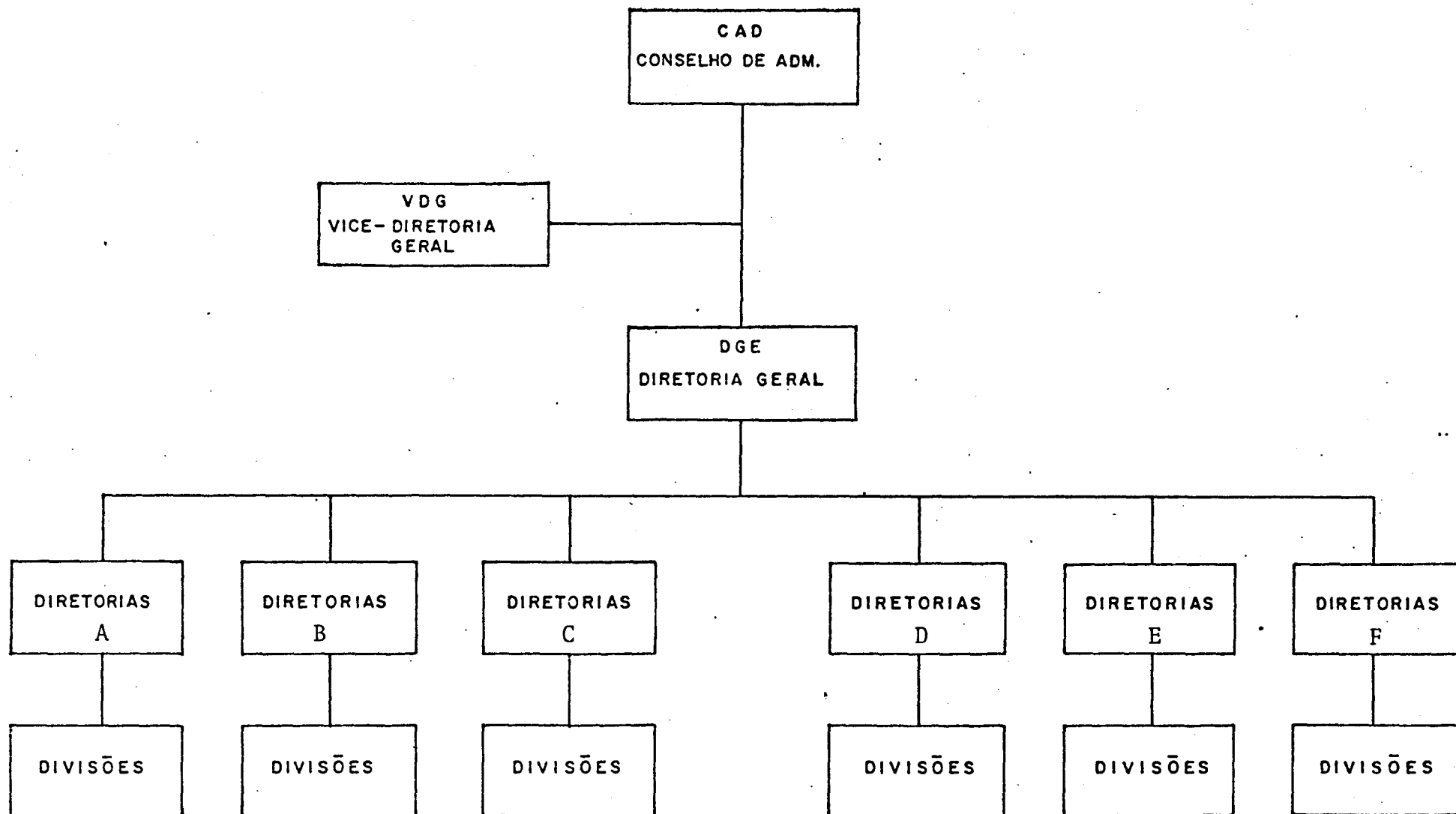
A Diretoria é constituída de uma Diretoria Geral, Vice-Diretoria Geral, Diretoria de Estudos e Projetos, Diretoria Técnico-Industrial e Diretoria de Administração.

As atividades operacionais da entidade são desenvolvidas pelas diretorias de Obras, a de Conservação e a Técnico-Industrial, a qual mantém unidades de fabricação de componentes básicos utilizados na prestação dos serviços específicos que presta à população, por agências municipais subordinadas a quatro escritórios regionais: Campos, Nova Friburgo, Barra Mansa e Nova Iguaçu.

O organograma, a seguir, reflete a estrutura básica da entidade e sua linha hierárquica.

---

\*Ver nota de rodapé "\*\*", p. 145.



FONTE: REGIMENTO INTERNO

Os serviços prestados pela entidade são de planejamento, estudo, construção, normatização, fiscalização e manutenção do sistema de transporte terrestre do Estado.

#### 3.4.2 - Sistema de Contabilidade por Responsabilidade

As unidades organizacionais têm suas funções definidas e reguladas através de Decretos Governamentais e complementadas pelo regimento interno aprovado por resolução do Secretário de Estado de Transportes, os quais detalham as atividades dos órgãos internos e a competência das chefias das unidades da organização.

Os três níveis básicos de responsabilidade da entidade estão assim constituídos:

- a) diretoria geral — nível de direção superior;
- b) diretorias — níveis intermediários; e
- c) superintendências e escritórios regionais — níveis operacionais.

A estrutura de responsabilidade é definida como centros de despesas discricionárias, sem que seja levado em conta o aspecto da controlabilidade dos custos incorridos nos centros. A entidade não possui um sistema de custos.

As atividades dos centros são programadas de acordo com a programação do Governo do Estado para a área em que atua, não sendo compatibilizada com os recursos orçamentários.

O orçamento não é medida de desempenho dos centros de responsabilidade.

A entidade não se utiliza do preço de transferência para medir o fluxo de bens ou serviços entre as unidades organizacionais, os quais são apropriados como gastos da administração geral.

Os padrões de desempenho não são utilizados para a mensuração do desempenho dos centros de responsabilidades.

### 3.4.3 - Orçamento como medida de desempenho

#### - *Processo orçamentário*

#### 3.4.3.1 - *Sistema orçamentário — características básicas*

O sistema orçamentário da entidade segue as regras e a uniformização da Lei nº 4.320/64, sendo integrado ao sistema estadual de planejamento e orçamento coordenado pela Secretaria de Planejamento do Estado, seguindo sua padronização e seus procedimentos.

O sistema orçamentário da entidade é do tipo público, composto de orçamento da receita e orçamento da despesa. Não é elaborado um orçamento de investimentos, assim como não existe formalizado um sistema de planejamento a longo prazo.

O planejamento anual — curto prazo — se traduz no

orçamento anual, que sofre reflexos da política externa do Governo do Estado, mudança da direção superior e/ou do Secretário de Estado dos Transportes — SECTRAN, a cuja Secretaria a entidade está vinculada.

As atividades orçamentárias de elaboração das propostas do orçamento se concentram nos meses de maio e junho, quando se dá o preenchimento dos formulários padronizados, pelas unidades orçamentárias, depois consolidados pela Divisão de Orçamento em três versões de proposta orçamentária a serem encaminhadas à SECPLAN, via SECTRAN.

Segundo depoimentos de entrevistados, "o orçamento da entidade é detalhado até o nível de elementos de despesa, o que o torna bastante rígido e lhe dificulta a gestão".\*

O sistema orçamentário é integrado ao sistema contábil, que se utiliza dos procedimentos de contabilidade pública, sob a égide da Lei nº 4.320/64 e legislação complementar. O sistema é centralizado na Divisão de Orçamento da Diretoria Financeira.

#### 3.4.3.2 - *Formulação do orçamento*

##### - *Filosofia Orçamentária*

O processo orçamentário da entidade é concebido segundo a filosofia do Sistema do Governo do Estado, como um instrumento de participação que reflete os interesses específicos da

---

\*Ver nota de rodapé "\*\*", p. 115. O mesmo se diga para esta empresa.

organização. "Na prática, tem sido um instrumento de transferência de recursos e de interferência do Governo Estadual". É elaborado sem levar em conta a programação operacional, sofre restrições financeiras do Governo do Estado, sua aprovação e alterações são subordinadas aos critérios e decisão do Governo do Estado, sem discussão, e não tem horizonte a longo prazo". Segundo depoimento, "o orçamento não passa de uma mera peça de escassos recursos que amarra a organização. Ainda sofre aprovação da SECPLAN".

Na elaboração da proposta orçamentária, como nas demais entidades pesquisadas, são feitas três versões para serem enviadas ao Governo. Este aprova uma outra, que não contempla nenhuma das encaminhadas pela organização.

O orçamento é um instrumento de controle financeiro e de restrições impostas pelo Governo do Estado, que reflete parcialmente os interesses específicos da entidade, por ser projetado internamente para atender aos propósitos gerais do sistema orçamentário governamental. "Pode restritivamente servir de mecanismo inibidor de gastos supérfluos, por ser muito limitado às necessidades da entidade". "Não introduz nos níveis de administração o hábito de consideração adequada, cuidadosa e oportuna de todos os fatores importantes, antes de serem tomadas as decisões". Segundo um depoimento, "o Governo do Estado estabelece certos limites para a elaboração do orçamento que impedem de se fazer um orçamento de acordo com as necessidades da organização.



### *Função Orçamentária*

A função orçamentária da entidade está subordinada a uma chefia de autoridade de linha, a nível de Divisão. Sendo aprovado internamente pelo Conselho Executivo, não existe um comitê responsável pela supervisão do orçamento. A execução do orçamento é feita nessa Divisão que a acompanha através de demonstrativos padronizados, onde são levantados os volumes de recursos compromissados.

O papel da área orçamentária na fase de elaboração do orçamento é o de projetar dados e distribuir formulários padronizados pela Secretaria de Planejamento do Estado, orientar o seu preenchimento e exigir o cumprimento dos prazos. Não ocorrem discussões a nível de unidades organizacionais das propostas orçamentárias. Para um entrevistado, "muitas vezes tem-se que fazer tudo que vem de algumas unidades". Os cortes na fase de elaboração da proposta estão sob a responsabilidade da área orçamentária internamente. Há cortes externos, via SECPLAN.

São três as propostas de orçamentos que devem ser encaminhadas às autoridades governamentais (SECPLAN, SECTRAN, Gabinete do Governador). O orçamento aprovado antes pela SECTRAN e depois via decreto governamental vem totalmente diferente das três propostas submetidas à aprovação final, sem que haja nenhuma discussão. Segundo um entrevistado, "quando se sabe, já está aprovado".

A divulgação do orçamento aprovado é feita pelo Diário Oficial do Estado. Segundo depoimento de entrevistados, "só tomam conhecimentos e se interessam pela divulgação do orçamento as áreas afins".

O acompanhamento da execução do orçamento está a cargo da Divisão de Orçamento, que elabora os demonstrativos mensais padronizados que contêm dados quantitativos (saldos) dos recursos gastos e dos disponíveis. Não é procedida a análise de suas variações. São enviados à Direção Superior e às unidades afins.

Qualquer ajuste na execução do orçamento é processado por intermédio da SECPLAN via SECTRAN através de decreto governamental.

#### 3.4.3.3 - *Tipo de Controle Orçamentário*

O orçamento anual da entidade representa o seu planejamento. As principais fontes de informações utilizadas no processo de formulação do orçamento são:

- a) o orçamento do último ano;
- b) as informações de mercado; e
- c) os planos do governo.

Na fase de discussão e aprovação final das propostas orçamentárias, as informações mais usadas são as metas governamentais e as estimativas elaboradas pelas unidades operacionais (formulários preenchidos).

Somente na medida das necessidades é que se realizam os ajustes orçamentários, concentrando-se nos últimos três meses do ano. Segundo um depoimento, "atualmente para que haja aprovação da variação orçamentária pela SECPLAN, têm que acom

panhar os processos que identificam as despesas a se realizarem. Qualquer alteração tem levado em média três meses para sair".

O relatório, elaborado em formulário padronizado pela área orçamentária, contempla somente os saldos das dotações a nível de valores realizados e saldo a utilizar. Não são feitas análises das variações e nem do que foi atingido ou não. A frequência de elaboração e remessa é mensal.

As unidades operacionais não participam, e não recebem nem elaboram relatórios da execução dos seus orçamentos. A direção superior recebe mensalmente os relatórios.

#### 3.4.3.4 - *Compromisso com o orçamento*

Na entidade não é percebida a existência de um compromisso real por parte das chefias das unidades organizacionais, no que concerne ao atingimento das metas orçamentárias.

Segundo depoimentos de entrevistados, "a irrealidade orçamentária — as metas são irreais —, a inflexibilidade orçamentária, a cultura da organização, são os fatores apontados como motivadores para a não existência de um compromisso com o orçamento".

Os relatórios de controle orçamentários incluem tanto as variações positivas como as negativas, sem levar em conta certo percentual de magnitude para suas inclusões.

Pelas variações orçamentárias é muito difícil a apuração e identificação de responsabilidades. Para entrevistados,

"os efeitos inflacionários apresentados em percentuais diferentes dos valores previstos no orçamento — principalmente os relativos a pessoal — são os fatores externos responsáveis pelas variações orçamentárias. O orçamento é feito com base nos preços de maio do ano anterior".

Os relatórios padronizados pela área orçamentária são apontados pela entidade como os únicos procedimentos usuais para identificarem as variações entre o previsto e o realizado, isto em termos financeiros, tão somente para conhecimento da área orçamentária, áreas afins e diretoria.

### 3.5 - Medidas de avaliação de desempenho das unidades organizacionais

O orçamento não é medida de desempenho de que se utiliza a entidade, para mensurar suas unidades operacionais e administrativas.

As unidades operacionais produzem relatórios mensais de atividades, sem contudo fazerem uma análise do previsto e do realizado, restringindo-se a agrupar dados quantitativos.

### 3.6 - Participação dos chefes das unidades organizacionais no processo de controle por responsabilidade

A entidade não possui nenhum sistema de controle gerencial formalizado. Não há atuação das chefias da organização no processo decisório da entidade. Não são elaborados orçamentos por área de responsabilidade, assim como as chefias não são consultadas sobre as diretrizes orçamentárias relativas a áreas, pelo superior hierárquico imediato. O orçamento da organização é centralizado numa chefia de divisão, tanto na fase de elaboração como na fase de execução. Na entidade não há prática de subordinados questionarem metas orçamentárias tidas como irreais.

Na entidade não existe padrões de desempenho orçamentário, como não se discute com superiores as modificações no orçamento ou o melhor modo de alcançar um objetivo orçamentário específico.

O desempenho das unidades organizacionais não é medido e estas não recebem "feedback" dos seus desempenhos individuais. As deficiências, os pontos fortes ou fracos não são informados aos funcionários. Segundo entrevistado, "as chefias quase não se interessam pelos objetivos pessoais de seus subordinados, bem como não se consideram os objetivos pessoais no estabelecimento dos objetivos da organização.

Na entidade não há nenhum programa definido de incentivos financeiros. O fato de se ter um desempenho melhor ou pior não tem nenhuma implicação com recompensas ou punições. Na entidade não existe processo de progressão funcional dos funcionários. Segundo um entrevistado, "não existe nenhum quadro de cargo e salários; não há promoções; só agora estão estudando um quadro".

## CAPÍTULO V

### ANÁLISE DOS RESULTADOS

## CAPÍTULO V

### ANÁLISE DOS RESULTADOS

#### 1. SISTEMAS DE CONTABILIDADE POR RESPONSABILIDADE

No Quadro 1 traça-se um perfil sumarizado do estado do controle gerencial por responsabilidade nas entidades estudadas e suas respectivas análises.

Das organizações em estudo, somente na "C" foi encontrada uma certa compreensão do conceito de centros de responsabilidade — não adotados, no entanto, tal como nas demais organizações. Há evidência de centralização na administração superior (presidência), sem delegação de autoridade e competência nas entidades "B" e "C", e com restrita delegação nas entidades "A" e "D". O porte destas duas entidades pode ser um fator que influencia esse aspecto.

Os três primeiros níveis básicos da estrutura de responsabilidade das entidades "A", "B" e "C" são caracterizados como centros de despesas discricionárias, mesmo nas organizações "A" e "B", sociedade de economia mista e empresa pública, respectivamente. A entidade "C" anteriormente tentou classificar sua estrutura de responsabilidade em centros de custos.

Não é considerado pelas entidades o aspecto da controlabilidade dos "inputs" ou "outputs" dos centros de responsabilidade. No caso da entidade "C", que adota a terminologia de centros de custos para suas unidades organizacionais, há uma confusão em termos dessa designação, uma vez que se está apenas dividindo o orçamento entre estas unidades, pois não existe nenhum controle ou outro fator que indique ser um centro de custo.

Tanto nas entidades "A" e "C" como na "D", não existem processos formais de acompanhamento do desempenho dos centros de responsabilidade. Algumas unidades operacionais elaboram, informalmente, relatórios em que focalizam as atividades desenvolvidas em forma de números quantitativos, sem análise, apenas para que se possam verificar as distorções e corrigirem os desvios, pois também não acontece a retroalimentação da informação. Na entidade "C" começaram a acontecer reuniões mensais da Diretoria da área operacional com as chefias das unidades desta área. Nas demais áreas isto não ocorre. Um sistema de custos por unidades organizacionais e por projetos foi criado, mas não está em funcionamento.

A entidade "B" possui um processo formal de acompanhamento dos centros de responsabilidade, através de relatórios de atividades mensais das unidades operacionais. Esses relatórios são direcionados somente para a produção de dados, não ocorrendo nenhuma análise, o que os inviabiliza para o aspecto do controle gerencial. Não há retorno dessas informações para as unidades operacionais. São meros levantamentos de dados estatísticos.

Em nenhuma das entidades foi encontrado o mecanismo de preços de transferência entre as unidades organizacionais para mensurar a utilização de serviços entre as unidades. Também não é reportada a existência de padrões de mensuração do desempenho, nem tão pouco de qualquer instrumento para medir a aquisição e utilização de bens.

Nas entidades "A" e "B", especificamente, não foi encontrada alguma alusão à lucratividade interna, como medida de



desempenho de suas unidades operacionais.

Essas variações serão analisadas com mais propriedade mais adiante.

Pelo que foi dado se verificar, nas organizações estudadas, não foi possível identificar a existência de um sistema de contabilidade por responsabilidade e suas medidas de avaliação de desempenho a serem analisadas em tópico mais adiante, como é recomendado pela literatura em análise.

Tal ocorrência leva a dificultar a análise dessa variável da pesquisa e por consequência procurar confirmar ou não alguns pontos colocados pela literatura, como por exemplo:

- a) o sistema de contabilidade por responsabilidade fornece uma ferramenta poderosa de se comunicar, motivando e medindo o desempenho dos gerentes dos centros (Anthony & Herzlinger, 1980);
- b) nos centros de responsabilidade os gerentes de linha são pontos focais do controle gerencial, possibilitando a estes influenciarem as pessoas das quais o desempenho é medido (Anthony & Dearden, 1980);
- c) o sistema de contabilidade por responsabilidade permite medir o desempenho dos administradores e motivá-los a tomarem decisões compatíveis com todos os interesses gerais da organização (McInnes, 1972);
- d) o sistema de contabilidade por responsabilidade descentraliza os processos de tomada de decisões nas organizações com maiores vantagens que desvantagens (Anthony & Dearden, 1980).

Quanto à sua utilização, os relatórios de atividades não conseguem satisfazer os requisitos de um sistema de controle gerencial, por se concentrarem exclusivamente no aspecto rotineiro das atividades e na produção de dados o fornecimento de informações às autoridades governamentais, deixando de lado o envolvimento das chefias intermediárias no processo decisório, a negociação e os aspectos comportamentais, o "feedback", inerentes a um sistema de controle gerencial, o que faz com que as administrações não disponham de instrumentos que permitam estas a tomarem decisões adequadas à atingirem a eficiência ou eficácia na prestação de seus serviços e "prestarem o melhor serviço possível com uma dada quantia de recursos" (Anthony & Herzlinger, 1980).

## Quadro nº 1

## SISTEMA DE CONTABILIDADE POR RESPONSABILIDADE

## CARACTERIZAÇÃO

ENTIDADES	ITENS			
"A"	"B"	"C"	"D"	
1. Definição e compreensão do conceito de Centro de Responsabilidade utilizada pela entidade.	Não adotam e falta com apreensão de Centro de Responsabilidade. Restrita delegação de autoridade e competência para os Centros de Responsabilidade.	Não adotam e falta compreensão de Centro de Responsabilidade. Sem delegação de autoridade para os Centros. Centralização na Administração Superior (Presidente).	Confundem o conceito de Centro de Custos com centros de despesas discricionárias. Não adotam. Sem delegação de autoridade para os Centros. Centralização na Administração Superior (Presidência).	Não adotam e falta com apreensão de Centro de Responsabilidade. Com restrita delegação de autoridade e competência para os Centros de Responsabilidade.
2. Verificação da existência de um processo de acompanhamento do desempenho dos Centros de Responsabilidade.	Não existe processo formal de avaliação de desempenho. Informalmente nem todas as unidades produzem relatórios de atividades; dados quantitativos sem análise das variações.	Confundem controle operacional das atividades com avaliação de desempenho. São produzidos sistematicamente relatórios de atividades sem análise das variações.	Não existe processo formal de avaliação de desempenho. Informalmente nem todas as unidades produzem relatórios de atividades; dados quantitativos sem análise das variações.	Não existe processo formal de avaliação de desempenho. Confundem auditoria com avaliação de desempenho. Informalmente nem todas as unidades produzem relatórios de atividades; dados quantitativos, sem análise das variações.
3. Verificação da estrutura básica de responsabilidades				
• Conceção	Centros de Despesas discricionárias	Centros de Despesas discricionárias	Centros de Custos	Centros de Despesas discricionárias.
• Três principais níveis de responsabilidades				
- 1º nível	Direção Superior (Diretoria)	Direção Superior (Diretoria)	Direção Superior (Diretoria)	Direção Superior (Diretoria)
- 2º nível	Superintendências/Coordenadorias	Escritórios / Regionais/Coordenadorias	Superintendências/Coordenadorias	Superintendências/Escritórios Regionais
- 3º nível	Divisões	Escritórios locais	Serviços	Divisões

## 2. O ORÇAMENTO COMO MEDIDA DE DESEMPENHO

No Quadro 2 é apresentado um sumário das variáveis do orçamento não utilizado como medida formal de avaliação de desempenho dos centros de responsabilidade, seguida de sua análise.

As características dos sistemas orçamentários de todas as entidades estudadas, embora de naturezas diferentes, são comunis, quando em tais sistemas:

- a) utilizam procedimentos de orçamento público com base na Lei Federal nº 4.320/64 e legislação complementar;
- b) existem vinculações ao sistema orçamentário do Estado, seguindo, obrigatoriamente, a sua padronização e seus procedimentos;

Isto evidência a não descentralização do processo decisório das entidades, o qual leva a impossibilitar a autonomia gerencial, além de dificultar o processo orçamentário e inibir a flexibilidade da gestão do orçamento, falseando os fatos e as informações.

Segundo a afirmação de um entrevistado: "às vezes não se tem verba para material de consumo e se tem para serviços de terceiros. Aí faz-se a química;\* senão pára tudo".

---

\*Fazer química, traduz-se em comprar material de consumo e classificar como se fosse serviços de terceiros, através de procedimentos que falseiam os dados sobre o que está acontecendo, os quais segundo Flamholtz (1979) "é a 'falsificação', que é um dos efeitos disfuncionais do controle".

O processo decisório sendo concentrado nas autoridades da administração direta (SECPLAN, SEFAZ e ainda Secretaria de Estado a que estão vinculadas as entidades) leva a que:

- a) a prática orçamentária das entidades fique dependente do sistema orçamentário da administração centralizada;
- b) as entidades tenham sua gestão financeira atrelada ao sistema financeiro central de Caixa Única.

Estes fatores, pelo que se pode extrair dos dados levantados, vêm impactando a gestão das entidades em estudo, afetando, entre outras coisas:

- 1 - o planejamento de suas metas específicas, pelas alterações das diretrizes e metas em cada mudança de autoridade governamental (Secretário de Estado ou Governador), pela obrigatoriedade de se seguirem os limites fixados pela administração central para a elaboração da proposta orçamentária ou ainda pela aprovação de uma quarta proposta orçamentária sem discussão ou negociação com as entidades;
- 2 - a flexibilidade para a gestão dos seus orçamentos, por não ser permitido que as entidades procedam internamente suas alterações, o que na prática presente tem levado "em torno de três meses" para se efetivar ou ainda por ser o orçamento aprovado em mínimos níveis de detalhamentos;
- 3 - a autonomia para gerir suas próprias receitas auferidas ou recebidas em transferências do governo federal, por meio de convênios ou participações em receitas, ou empréstimos contraídos, ou ainda por doações recebidas de terceiros;
- 4 - a utilização de recursos oriundos de convênios, com devolu-

ção dos recursos, pela não utilização dentro dos prazos ou a perda dos preços licitados — constatação nas entidades "B", "C" e "D";

- 5 - a contratação de serviços ou de obras, a aquisição de bens ou de materiais, pelas limitações impostas ao processo de licitação das entidades; e
- 6 - as entidades a gastarem pelo orçamento e não pelo efetivo fluxo da receita.

Em face dessa centralização das decisões nas autoridades governamentais as entidades estudadas podem estar funcionando ou não pior do que a administração centralizada.

Somente na entidade "A" o sistema orçamentário não se integra ao sistema contábil, utilizando-se de procedimentos de um sistema contábil privado (Lei nº 6.404/76), enquanto aquele é eminentemente público, o que faz com que apareça uma não integração das informações geradas nestas áreas.

Em todas o sistema orçamentário foi projetado para atender aos propósitos gerais do sistema orçamentário governamental, e servindo tão somente como um instrumento de controle financeiro (operacional), em detrimento do controle gerencial quando os dois devem estar congregados, deixando de representar um eficaz instrumento de planejamento e controle gerencial. Não se notou nenhuma diferença, apesar da diversidade dos tipos, de procedimentos nas organizações, para que pudesse destacá-las. Todas as entidades têm como fontes básicas de informações os planos de governo Estadual, primordialmente, e Federal, através de diretrizes anuais, impostas de diversas formas.

A participação das pessoas no processo orçamentário é insignificante. Nas entidades "A", "B" e "DE a participação dos

chefes dos centros de responsabilidade é restrita a fase de elaboração cujo papel se limita ao preenchimento de formulários padronizados. Na entidade "C" não se conseguiu detectar participação das unidades organizacionais, ficando adstritas à área orçamentária todas as tarefas de levantamento de dados e elaboração da proposta orçamentária.

Parece não existir nas entidades estudadas um processo de interação entre os diversos níveis administrativos para que o orçamento possa ser considerado um processo participativo, pelas seguintes razões:

- a) o orçamento é elaborado de forma centralizada, sem que se perceba alguma participação das chefias dos centros de responsabilidade;
- b) não existe comitê responsável pela supervisão do orçamento;
- c) o envolvimento da direção superior se dá somente na fase de aprovação da proposta orçamentária;
- d) a divulgação do orçamento aprovado é feita através do Diário Oficial e, o seu conhecimento apenas pelo setor orçamentário.

Além desses fatores não se encontrou nas entidades estudadas algum processo formal de revisão do orçamento, que acontece de "acordo com as necessidades". Nem são analisadas as variações ocorridas durante a fase de execução, inexistindo o "feedback" da informação.

Disto, concluiu-se que, tanto na etapa da formulação do orçamento quanto em relação ao tipo de controle, nas entidades estudadas o processo orçamentário não permite:

- 1 - ser discutido e nem decidido o nível de esforço, ou seja, magnitude do trabalho que cada centro de responsabilidade de ve realizar (Anthony & Dearden, 1980);
- 2 - ao orçamento ajudar a administração na tomada de decisão ape sar do detalhamento ao nível de elemento de despesa (Anthony & Dearden, 1980);
- 3 - o controle do custo ou despesa através da participação no planejamento pela administração (Anthony & Dearden, 1980);
- 4 - às chefias discutirem com seus subordinados quais as tare-  
fas que devem ser assumidas e qual o grau de esforço a ser  
dispendido é o ideal para cada tipo de tarefa (Anthony &  
Herzlinger, 1980);
- 5 - assegurar que o orçamento se torne um compromisso entre a  
administração de topo e os chefes operacionais (Anthony &  
Herzlinger, 1980).

No que diz respeito ao compromisso com o orçamento, além dos fatores já enfocados acima e por não existir nas entidades controle interno formalizado para as etapas de elaboração e de execução do orçamento, não se percebe, entre outras:

- a) algum compromisso com as metas orçamentárias entre as chefias dos centros de responsabilidade e a administração de topo das entidades estudadas;
- b) a identificação de responsabilidade das chefias com as varia-  
ções orçamentárias;
- c) a prática de reuniões entre as chefias e os superiores ime-  
diatos para a análise dos resultados alcançados;



d) a existência de mecanismos de punições ou restrições às chefias responsáveis pelas variações orçamentárias, pelo fato de serem ultrapassadas ou não as metas orçamentárias aprovadas.

Com isso, pelos dados levantados, quanto a este aspecto do processo orçamentário nas entidades pesquisadas, não possibilita que se identifique a existência de negociação da proposta e nem das metas orçamentárias entre as chefias dos centros de responsabilidade e a administração superior e, conseqüentemente, pode o orçamento não se traduzir em um compromisso entre aquelas chefias com a administração de topo das organizações.

Em suma, os dados levantados levam a evidenciar que o processo orçamentário praticado nas entidades, além de não ser utilizado como medida de desempenho, é centralizado e não enseja a participação das pessoas, invalidando com isso a utilização do orçamento como um eficiente ou eficaz instrumento de mensuração de desempenho dos centros de responsabilidades como recomendado pela literatura, configurando-se assim um abismo entre a realidade e a literatura.

## Quadro nº 2

## O ORÇAMENTO COMO MEDIDA DE DESEMPENHO

ITENS	ENTIDADES	"A"	"B"	"C"	"D"
1. Análise das características básicas do orçamento		<p>.Procedimentos de orçamento público.</p> <p>.Desvinculado do sistema contábil com procedimentos de um sistema essencialmente privado.</p> <p>.Vinculado ao sistema orçamentário do Estado.</p> <p>.Detalhado a nível de elemento de despesa.</p> <p>.Aprovado por Decreto Governamental, inclusive alterações.</p>	<p>.Procedimento de orçamentos públicos.</p> <p>.Integrado ao sistema contábil público.</p> <p>.Vinculado ao sistema orçamentário do Estado.</p> <p>.Detalhado a nível de elemento de despesa.</p> <p>.Aprovado por Decreto Governamental, inclusive alterações.</p>	<p>.Procedimento de orçamento público.</p> <p>.Integrado ao sistema contábil público.</p> <p>.Vinculado ao sistema orçamentário do Estado.</p> <p>.Detalhado a nível de elemento de despesa.</p> <p>.Aprovado por Decreto Governamental, inclusive alterações.</p>	<p>.Procedimentos de orçamento público.</p> <p>.Integrado ao sistema contábil público.</p> <p>.Vinculado ao sistema orçamentário do Estado.</p> <p>.Detalhado a nível de elemento de despesa.</p> <p>.Aprovado por Decreto Governamental, inclusive alterações.</p>
2. Avaliação das etapas do processo orçamentário		<p>Propósitos:</p> <p>.Controle financeiro</p> <p>.Projetado para atender os propósitos gerais do sistema governamental - reflete parcialmente os interesses específicos da entidade.</p> <p>.Fontes de dados: Planos do governo do Estado e Federal.</p> <p>.Divulgação pelo Diário Oficial do Estado</p>	<p>Propósitos:</p> <p>.Controle financeiro</p> <p>.Projetado para atender os propósitos gerais do sistema governamental - reflete parcialmente os interesses específicos da entidade.</p> <p>.Fontes de dados: Planos do governo do Estado e Federal</p> <p>.Divulgação pelo Diário Oficial do Estado</p>	<p>Propósitos:</p> <p>.Controle financeiro</p> <p>.Projetado para atender os propósitos gerais do sistema governamental - reflete parcialmente os interesses específicos da entidade.</p> <p>.Fontes de dados: Planos do governo Estadual.</p> <p>.Divulgação pelo Diário Oficial do Estado</p>	<p>Propósitos:</p> <p>.Controle financeiro</p> <p>.Projetado para atender os propósitos gerais do sistema governamental - reflete parcialmente os interesses específicos da entidade.</p> <p>.Fontes de dados: Planos do governo Estadual.</p> <p>.Divulgação pelo Diário Oficial do Estado</p>
3. Análise do orçamento quanto:					
3.1- Formulação do orçamento e tipo de controle		<p>.Restrita participação das unidades orçamentárias na elaboração do orçamento.</p> <p>.Papel das chefias das unidades orçamentárias: preencher formulários padronizados</p> <p>.Sem comitê. Responsabilidade de um gerente de linha com outras atribuições, atividade temporária</p> <p>.Participação da administração de topo da fase de aprovação.</p> <p>.As chefias das unidades organizacionais não são informadas sobre o orçamento aprovado.</p> <p>.Orçamento com base no último ano, informações do mercado, plano de governo, restrições financeiras.</p>	<p>.Restrita participação das unidades orçamentárias na elaboração do orçamento.</p> <p>.Papel das chefias das unidades orçamentárias: preencher formulários padronizados</p> <p>.Sem comitê. Responsabilidade de um chefe de setor, com outras atribuições. Atividade temporária.</p> <p>.Participação da administração de topo na fase de aprovação</p> <p>.As chefias das unidades organizacionais não são informadas sobre o orçamento aprovado.</p> <p>.Orçamento com base no último ano, dados históricos fornecidos pela contabilidade, plano de governo, expectativa de decisão do Governo Federal, restrições financeiras.</p>	<p>.Nenhuma participação das unidades organizacionais. Unidade orçamentária única.</p> <p>.Nenhum</p> <p>.Sem comitê. Responsabilidade de um assessor com outras atribuições. Atividade temporária.</p> <p>.Participação da administração de topo na fase de aprovação.</p> <p>.As chefias das unidades organizacionais não são informadas sobre o orçamento aprovado.</p> <p>.Orçamento com base no último ano, dados históricos fornecidos pela contabilidade, plano de governo, expectativa da decisão do Governo Federal, restrições financeiras.</p>	<p>.Restrita participação das unidades organizacionais.</p> <p>.Papel das chefias das unidades orçamentárias: preencher formulários padronizados</p> <p>.Sem comitê. Responsabilidade de um chefe de divisão com outras atribuições. Atividade temporária.</p> <p>.Participação da administração de topo na fase de aprovação.</p> <p>.As chefias das unidades organizacionais não são informadas sobre o orçamento aprovado.</p> <p>.Orçamento com base no ano anterior, dados históricos fornecidos pela contabilidade, plano de governo, expectativa de decisão do Governo Federal, restrições financeiras.</p>

(continua...)

(continuação do Quadro nº 2)

ITENS	ENTIDADES	"A"	"B"	"C"	"D"
3.2-Compromisso com o orçamento		.Sem processo de revisão formal de acordo com as necessidades.	.Sem processo de revisão formal de acordo com as necessidades.	.Sem processo de revisão formal de acordo com as necessidades.	.Sem processo de revisão formal de acordo com as necessidades.
		.Execução afeta à área financeira.	.Execução afeta à área financeira.	.Execução afeta à área financeira.	.Execução afeta à área financeira.
		.Sem análise das variações, apenas demonstrativo financeiro.	.Sem análise das variações, apenas demonstrativo financeiro.	.Sem análise das variações, apenas demonstrativo financeiro.	.Sem análise das variações, apenas demonstrativo financeiro.
		.Nenhum compromisso com metas orçamentárias.	.Nenhum compromisso com metas orçamentárias.	.Nenhum compromisso com metas orçamentárias.	.Nenhum compromisso com metas orçamentárias.
		.Sem controle interno formal.	.Sem controle interno formal.	.Sem controle interno formal.	.Sem controle interno formal.
		.Não identificadas nem apuradas responsabilidades.	.Não identificadas nem apuradas responsabilidades.	.Não identificadas nem apuradas responsabilidades.	.Não identificadas nem apuradas responsabilidades.
		.Fatores externos que afetam: efeitos inflacionários.	.Fatores externos que afetam: efeitos inflacionários.	.Fatores externos que afetam: efeitos inflacionários.	.Fatores externos que afetam: efeitos inflacionários.
		.Sem reuniões	.Sem reuniões	.Sem reuniões	.Sem reuniões
		.Corte orçamentário pela área	.Corte orçamentário pela Direção Superior	.Corte orçamentário pela área	.Corte orçamentário pela área.
		.Não descentralização do processo decisório das entidades.	.Não descentralização do processo decisório das entidades.	.Não descentralização do processo decisório das entidades.	.Não descentralização do processo decisório das entidades.

### 3. MEDIDAS DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO DOS CENTROS DE RESPONSABILIDADE

No Quadro nº 3, está sumarizado o perfil das medidas de avaliação de desempenho recomendadas pela literatura como próprias a um sistema de controle gerencial por responsabilidade.

Pela análise dos dados enfocados, não se conseguiu identificar nas entidades em estudo a existência de um processo formal de avaliação de desempenho dos centros de responsabilidade, nem mesmo o orçamento anual — medida esta já analisada separadamente em tópicos anteriores.

Em termos de concepção e existência de algum processo de avaliação de desempenho, na entidade "A" já houve uma experiência anterior de um sistema baseado em metas físicas, que segundo o próprio idealizador: "falhou por ser concebido com base em metas físicas irreais". Na entidade "B", há registro de um sistema de custo experimentado em uma das unidades operacionais, muito mais por conta do administrador, do que por decisão da direção da organização. Já na entidade "C" existiu, há duas administrações, a implantação de um sistema de custo ao nível de unidades organizacionais e de projetos, mas que foi colocado fora de uso pelas administrações posteriores. Na entidade "D" não foi identificado nada a respeito.

Com isso, não se detecta preocupação com a controlabilidade dos custos ou despesas dos centros de responsabilidades, assim como não existem sistemas de custeios instituídos no âmbito das entidades.

Nenhum mecanismo de preços de transferências, para o fluxo de bens ou reforços entre as unidades organizacionais é utilizado pelas quatro organizações estudadas como medida de desempenho dos seus centros de responsabilidade, dificultando com isso o controle da performance de qualquer centro.

Também a lucratividade interna como medida de avaliação de desempenho não foi encontrada a sua utilização nas empresas "A" e "C" que, pelas suas características poderiam adotar a lucratividade interna como medida de desempenho de seus centros de responsabilidade lucrativos.

Com referência à progressão funcional em função do desempenho, em nenhuma das entidades foi identificada alguma implicação com o desempenho individual ou ainda o fato de um melhor ou pior desempenho levar a recompensas financeiras ou punições. Na entidade "B" as promoções se procedem de dois em dois anos e são baseadas na avaliação curricular individual. Nas outras organizações, segundo os depoimentos dos entrevistados, não são procedidas promoções e não existem planos de cargos e salários, fatores que contribuem para a falta de estímulo e motivação dos indivíduos.

A concessão da participação nos lucros aprovada em dissídio coletivo com relação a entidade "A", até agora não se traduziu em realidade, não existe nenhuma base ou perspectiva para a sua efetivação.

Em resumo, pelos dados levantados, a conclusão a que se pode chegar é que as organizações pesquisadas não se utilizam de medidas de avaliação de desempenho que se encontram referenciadas na literatura como eficazes, levando essas organizações a não possuírem instrumentos de controle gerencial que permitam:

- a) orientar, reforçar e corrigir comportamentos;
- b) fornecer o "feedback" da informação; e

c) motivar as pessoas envolvidas.

Finalmente, relacionado-se estes aspectos como os encontrados nos quadros anteriores, que não foi possível encontrar nas entidades estudadas a existência de processos ou medidas de avaliação de desempenho compatíveis com aquelas recomendadas pela literatura através da qual esboçou-se o plano de referência utilizado nesta pesquisa.

Assim, as constatações da pesquisa podem vir reforçar os pontos característicos já levantados pela literatura pertinente e evidenciar que, nessas entidades estaduais, a centralização do poder decisório nas mãos das autoridades do governo central leva as entidades a serem tratadas como órgãos da administração direta, sem alguma liberdade para agirem, não justificando talvez as suas criações.

Pode até estar ocorrendo uma maior ineficiência ou ineficácia na forma de prestarem os serviços públicos que lhes são inerentes, uma vez que sofrem um duplo grau de ingerências: o da Secretaria a que estão afetas e das outras Secretarias de áreas distintas, como exemplo, SECPLAN e SEFAZ.

Quadro nº 3

**MEDIDAS DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO DOS  
CENTROS DE RESPONSABILIDADES**

ITENS \ ENTIDADES	"A"	"B"	"C"	"D"
1. Processo formal de avaliação do desempenho	Inexistente	Inexistente	Inexistente	Inexistente
1.1- Concepção anterior de algum processo.	Baseado em metas físicas. Falho.	Baseado no custo de serviços prestados experimentado numa única unidade.	Baseado nos centros de custos.	Inexistente.
2. Existência de medidas de avaliação de desempenho dos Centros de Responsabilidade	.Padrões inexistentes .Lucratividade interna inexistente. .Preços de transferência - inexistentes. .Avaliação do ativo ou outras - inexistentes .Orçamento anual, não utilizado como tal.	.Padrões inexistentes .Lucratividade interna inexistente. .Preços de transferência - inexistentes. .Avaliação do ativo ou outras - inexistentes .Orçamento anual, não utilizado como tal.	.Padrões inexistentes .Inexistente .Preços de transferência - inexistentes. .Avaliação do ativo ou outras - inexistentes .Orçamento anual, não utilizado como tal.	.Padrões inexistentes .Inexistente .Preços de transferência - inexistentes. .Avaliação do ativo ou outras - inexistentes .Orçamento anual, não utilizado como tal.
3. Processo funcional em razão do desempenho	.Não existe um quadro de cargos e salários; a progressão funcional não tem como base o desempenho individual .O desempenho não tem nenhuma implicação com recompensa ou punição financeira	.As promoções se baseiam na avaliação curricular e não no desempenho individual .O desempenho não tem nenhuma implicação com recompensa ou punição financeira	.Não existe um quadro de cargos e salários; não existe progressão funcional. .O desempenho não tem nenhuma implicação com recompensa ou punição financeira	.Não existe um quadro de cargos e salários; não existe progressão funcional. .O desempenho não tem nenhuma implicação com recompensa ou punição financeira

## CAPÍTULO VI

### SUMÁRIO, CONCLUSÕES E SUGESTÕES PARA FUTURAS PESQUISAS



## CAPÍTULO VI

SUMÁRIO, CONCLUSÕES E SUGESTÕES PARA FUTURAS  
PESQUISAS

## 1. SUMÁRIO

O presente trabalho buscou conhecer e levantar o estado e a natureza do controle gerencial, analisando quatro entidades estatais estaduais do Rio de Janeiro através da abordagem do controle por responsabilidade, que, aliás, tem sido pouco utilizada para pesquisas dessa natureza que envolvem organizações na esfera do Governo Estadual.

O objetivo da presente pesquisa foi de investigar a existência de um sistema de controle por responsabilidade e as medidas de avaliação de desempenho nas entidades estaduais do Rio de Janeiro, em confronto com aqueles referenciados pela literatura que apoiou este trabalho, considerando, ainda, os aspectos peculiares que cercam as referidas organizações.

Inicialmente discutiu-se a literatura que diz respeito ao controle gerencial, com ênfase no controle em organização sem fins lucrativos; levantando-se as características básicas das entidades estaduais; fazendo uma retrospectiva das principais pesquisas desenvolvidas na área de estudo e finalmente definindo um plano de referência para encaminhar a análise.

Optou-se pelo método de estudos de casos, por esperar que a descrição dos casos estudados propiciasse um maior conhecimento sobre a forma como essas organizações encontravam-se estruturadas em termos de centros de responsabilidades, já que este método é o que melhor possibilita alcançar um nível maior de profundidade e um maior poder de análise de uma ou mais organizações.

Os dados foram levantados por intermédio de aplicação de questionário, com a maior parte das questões abertas, aplicados pela entrevista pessoal do próprio pesquisador; consultas e documentos fornecidos pelos entrevistados; consultas a documentos internos das entidades; informações coletadas de forma não estruturada com os próprios entrevistados; e observação participante do próprio pesquisador nas visitas as dependências das organizações.

A análise se desenvolveu obedecendo os seguintes passos: a descrição dos casos estudados com base nos depoimentos dos entrevistados, informações contidas nos documentos disponíveis e observação participante; a análise qualitativa dos achados da pesquisa relacionando-os com o plano referencial da literatura enfocada.

Embora as observações se restrinjam aos casos estudados e às limitações do estudo, como mencionado no Capítulo III, procurou-se relacionar os resultados obtidos no trabalho com as características básicas das organizações sem fins lucrativos e as das entidades estatais estaduais, para que fosse proporcionada uma amplitude maior para o conhecimento dessas espécies de organização e sua forma de atuação.

Pelos resultados obtidos neste trabalho, constatou-se a inexistência, nas organizações estudadas, de um sistema de controle gerencial por responsabilidade e de um processo formal de medidas de desempenho dos centros de responsabilidade, ficando evidenciado existência de um afastamento, "abismo" entre a realidade e o recomendado pela literatura estudada.

Em todas as entidades, a estrutura de responsabilidade

se caracteriza como centro de despesas discricionárias, indistintamente.

A única medida de avaliação de desempenho relacionada pela literatura levantada é o orçamento anual, mas não é formalizada pelas entidades como tal. É utilizada sem levar em conta os aspectos relevantes atribuídos pela literatura: a discussão do nível de esforço que deve ser empreendido para cada atividade do centro; a negociação pelas chefias com os superiores das propostas orçamentárias dos centros de responsabilidade; e assegurar que o compromisso (tetos) orçamentário não seja ultrapassado sem conhecimento da administração maior (Anthony & Herzlinger, 1980). Isto vem demonstrar o desconhecimento desse instrumento como um eficiente e eficaz mecanismo de controle para a concretização dos objetivos organizacionais.

Em suma, da análise pode-se extrair que:

Quanto ao sistema de controle por responsabilidade, os resultados evidenciam que em todas as quatro entidades pesquisadas não há compreensão dos conceitos de centros de responsabilidades e muito menos de um sistema de controle gerencial, não sendo atribuída importância para a autonomia das chefias intermediárias.

A não existência de um processo formal de controle gerencial e de medidas de avaliação do desempenho pode estar caracterizando uma certa tipicidade desses administradores em desconhecem e não darem importância ao controle gerencial, o que pode estar afetando a performance dessas organizações na prestação do melhor serviço possível com o menor custo (Anthony & Herzlinger, 1980).

Em relação ao orçamento como medida de desempenho, em bora não sendo utilizada pelas entidades, mas pela maneira como o processo orçamentário é desenvolvido, indistintamente nas quatro organizações que não consideram o envolvimento das pessoas, nas várias fases do orçamento, tornando-o apenas um instrumento de controle financeiro, o que dificulta a negociação das metas e da magnitude do esforço para alcançá-las, levando à não existência de um compromisso das chefias dos centros de responsabilidade com as metas orçamentárias e contribuindo para o não atingimento dos objetivos.

A forte concentração do processo decisório na administração central é um fator que afeta o processo orçamentário nas entidades de vez que são impelidas a: seguirem a padronização e os procedimentos daquele sistema que é eminentemente público; produzirem três propostas orçamentárias em níveis diferentes; restringirem-se aos limites estabelecidos pelo Governo Estadual para a proposta orçamentária anual; e terem que submeter as alterações orçamentárias às autoridades governamentais. Tudo leva a crer que esses aspectos podem estar contribuindo para influir negativamente sobre a motivação das pessoas da não participação no orçamento.

Sendo, o orçamento pelos dados levantados, o único mecanismo encontrado dos recomendados pela literatura — embora não utilizado — para mensuração do desempenho dos centros de responsabilidades praticado pelas organizações estudadas, o que dá ênfase ao controle de curto prazo, e ainda por ser um instrumento de restrições financeiras, o orçamento anual pode afigurar-se como um instrumento de medida ineficiente e ineficaz para o controle gerencial das unidades organizacionais das enti-

dades estudadas.

Com referência às características básicas das organizações sem fins lucrativos e as das organizações governamentais estaduais do Rio de Janeiro estudadas, em relação aos resultados alcançados, a análise leva à identificação de alguns pontos em comuns:

- 1 - a pouca autonomia das entidades, independentemente de suas naturezas;
- 2 - um planejamento centralizado e genérico;
- 3 - o agrupamento das diversas formas de entidades sob o mesmo sistema de controle.

A aplicação de normas de controle do processo orçamentário e da gestão financeira ao invés de servir como mecanismo útil de ajustamento das entidade estaduais do Rio de Janeiro pesquisadas, com as metas governamentais, passa a ser meio de comportamento de submissão dos seus administradores, em face das regras governamentais que não levam em conta os objetivos específicos dessas organizações.

## 2. CONCLUSÕES

Nas quatro entidades estatais do Estado do Rio de Janeiro estudadas não se encontrou processos formais de controle gerencial, nem a percepção dos conceitos de centros de responsabilidade, muito menos, mecanismos formais que identifiquem a utilização de medidas de avaliação do desempenho dos "inputs" utilizados pelos centros ou dos "outputs", para que se pudesse posicionar as organizações quanto à proximidade ou ao distanciamento da literatura que fundamentou este estudo.

O orçamento anual, embora não utilizado pelas entidades como medida de mensuração dos centros de responsabilidade não se apresenta como um instrumento eficaz para medir aqueles centros, conforme recomendado pelo plano de referência que norteou esta pesquisa por:

- 1 - não envolver as pessoas no processo orçamentário;
- 2 - dificultar a negociação dos chefes de centros, não permitindo a discussão e a decisão do nível de esforço que cada centro deve realizar;
- 3 - não permitir o controle dos custos ou despesas pela participação no planejamento, não refletindo o custo real de execução da tarefa;
- 4 - não assegurar que o compromisso orçamentário (metas) dos centros seja ultrapassado, sem conhecimento da administração superior;
- 5 - não considerar como relevante a influência da motivação que o orçamento pode proporcionar;

- 6 - não reforçar comportamentos e corrigir os desvios; e
- 7 - não permitir o "feedback" da informação.

Isto tudo retira a autonomia do gerente do centro, que pode, não perceber: a extensão e natureza de suas responsabilidades; a autoridade que devia exercer sobre sua iniciativa, sem dependência da chefia superior; a maneira pela qual o desempenho de seu centro contribui para o desempenho total da administração; a forma pela qual o desempenho do seu centro é medido; a maneira pela qual o seu próprio desempenho como gerente será avaliado (McInnes, 1972); enfim, por não estarem direcionados a motivarem o atingimento da congruência dos objetivos (Flamholtz, 1979).

A natureza das entidades estatais estaduais, por serem organizações sem fins lucrativos, podem estar contribuindo para que as constatações acima sejam confirmadas com as características enfocadas na literatura que delineou esta pesquisa.

Assim, a eficiência ou a eficácia de um sistema de controle por responsabilidade na mensuração da performance das organizações estudadas não pode ser constatada ou não pela inexistência de um sistema de controle gerencial e de suas medidas de desempenho.

No que tange às características básicas das organizações sem fins lucrativos, as conclusões são que várias destas características se confirmam e são pontos comuns: a pouca autonomia das entidades estatais estaduais, independentemente da natureza da organização; o planejamento centralizado e genérico para todos os tipos de entidades estaduais; o agrupamento das diversas formas de organizações estatais sob o mesmo sistema de

controle.

Um outro aspecto que aflora de depoimentos de entrevistados na entidade "C" é a da influência e ingerência externa. A proximidade do poder — vinculação ao Gabinete do Governador — "traz mais poder para a entidade, diferentemente das situações anteriores quando esteve vinculada à outras Secretarias de Estados", apesar de aquele Órgão ser de atividade meio.

Pela natureza "sem fins lucrativos" das organizações pesquisadas e apesar das restrições que se faz ao lucro como medida de desempenho, por este medir o sucesso de uma organização como entidade econômica e não como contribuição líquida da organização à sociedade, um aspecto preocupante que merece atenção é o fato das entidades registrarem contumazmente déficits em suas operações, uma vez que:

- a - parece vir a ser mais uma das características dessas entidades pesquisadas;
- b - pode estar refletindo uma postura acomodativa desse tipo de administração. "A empresa nunca dará lucro".

Isto pode estar levando as entidades a se tornarem ineficientes e ineficazes no atingimento de suas metas específicas, na prestação dos serviços públicos sob suas responsabilidades, e a dificuldade de "mensuração da contribuição dessas entidades para o bem-estar público" (Anthony & Herzlinger, 1980).

Um ponto que merece atenção é o fato de poder estar sendo refletido nessas organizações pesquisadas a cultura da administração pública direta, quando:

- 1 - centralizam o processo orçamentário, inibindo e dificultan-



do a participação das pessoas nesse processo;

- 2 - invalidam o orçamento como instrumento de planejamento e de controle gerencial;
- 3 - levam aos chefes dos centros de responsabilidades a verem o orçamento com um viés, isto é, como uma restrição ao atingimento das suas metas e não como um instrumento de auxílio a tomada de decisão.

Outro achado da pesquisa podem evidenciar que as consequências da concentração do processo decisório nas mãos das autoridades governamentais, da administração centralizada pode estar reduzindo a autonomia das entidades estatais estaduais do Rio de Janeiro. Obrigando: a vinculação do processo orçamentário das organizações ao sistema central do Governo Estadual, para todas as fases do orçamento, inclusive as alterações; o atrelamento da gestão financeira da entidade ao sistema centralizado estadual de conta única, que segundo depoimento de entrevistados vem emperrando a administração das entidades estatais estaduais e afetando: o planejamento da organização, a flexibilidade da gestão do orçamento, autonomia gerencial dos recursos oriundos de outras fontes que não o orçamento estadual, causando devoluções de recursos de convênios não utilizados nos prazos acertados; e o processo de aquisição ou contratação de serviços, obras ou bens pela imposição de regras gerais para o processo de licitação de preços. Além de levar as entidades a gastarem pelo orçamento e não pelo efetivo fluxo das receitas.

Também, a demora para a realização das alterações orçamentárias é um fator que inibe a flexibilidade, dificulta a execução e a realizadas metas colimadas.

Um aspecto que merece destaque é a não preocupação com a controlabilidade dos custos, fator marcadamente constatado nesta pesquisa que poderá estar afetando o preço dos serviços prestados pelas organizações, primordialmente no caso da entidade "A", uma sociedade de economia mista que recebe suas receitas próprias através de uma estrutura tarifária e que, além de outros aspectos, não mensura o consumo efetivo dos usuários, não apura o custo de produção e outros, e controla por estimativa o volume de produção.

Assim, depois de todos esses aspectos levantados pelo presente estudo, alguns pontos podem ser questionados:

- a) estarão as entidades estaduais pesquisadas prestando o melhor serviço possível aos seus usuários?
- b) pela fragilidade dos mecanismos de controles utilizados ou pela não utilização de mecanismos de controles, como podem ser mensuradas as performances dessas organizações?
- c) até que ponto a centralização do processo decisório nas mãos das autoridades do governo central está afetando o desempenho dessas organizações?

### 3. SUGESTÕES PARA PESQUISAS FUTURAS

Em consequência das diversas questões da pesquisa e de outras surgidas durante a sua realização que não puderam ser respondidas, é de bom alvitre sugerir que seja replicado este trabalho e realizados outros estudos em organizações estaduais, bem como em entidades municipais, por ser uma área emergente a demandar estudos empíricos que possam trazer conhecimentos acerca dessas organizações e do modo como são administradas.

Na realização de novas pesquisas sobre as entidades estatísticas estaduais, além da utilização dos aspectos formais do con-

trole gerencial, devem ser vistos outros como: os fatores humanos; os processos de informações, e outros.

Também se recomenda a realização de estudos que se utilizem de outros componentes do controle gerencial, como exemplo: os processos de definição dos objetivos organizacionais; os sistemas de contabilidade financeira e outros.

Outro aspecto importante que se sugere para futuras pesquisas é o impacto inflacionário no orçamento das organizações estatais estaduais que foi constatado como o fator preponderante das variações orçamentárias em todas as entidades analisadas.

Um ponto primordial que está a demandar novas pesquisas é a forte centralização de poder decisório nas autoridades governamentais especialmente nos aspectos da vinculação do processo orçamentário das entidades estatais estaduais do Rio de Janeiro; e da gestão financeira das entidades atreladas ao sistema de conta única estadual, que é fortemente recomendado, pela unanimidade de opiniões nas organizações pesquisadas, quanto ao impacto negativo que vem causando a gestão dessas organizações.

Finalizando, espera-se que os resultados alcançados neste estudo possam motivar futuros pesquisadores para a importância que deve ser dada ao controle gerencial, e que sirva de base para outros trabalhos sobre a administração pública brasileira, principalmente nas esferas estadual e municipal de governo.

## BIBLIOGRAFIA

- ANTHONY, R.N. - Contabilidade Gerencial - introdução à contabilidade. São Paulo, Atlas, 1972.
- ANTHONY, R.N. & DEARDEN, J. - Management control systems. Cases and Reading 3, R.D.Irwin, Illinois, 1980.
- ANTHONY, R.N. et alii. - Management control systems. R.D.Irwin, Illinois, 1984.
- ANTHONY, R.N. & HERZLINGER, R. - Management control in nonprofit organizations. R.D.Irwin, Illinois, 1980.
- AVILA, Marcos Gonçalves. - Controle gerencial em centros de pesquisa e desenvolvimento: um estudo exploratório. Rio de Janeiro, Dissertação de Mestrado, COPPEAD/UFRJ, 1983.
- BACHER, M. & JACOBSEN, E.L. - Contabilidade de custo - um enfoque de administração de empresa. v.1 e 2. São Paulo, McGraw-Hill do Brasil, 1982.
- BARROS, Ednaldo Dias. - Autarquias no serviço público brasileiro. Rio de Janeiro, Monografia de Mestrado, EBAP/FGV, 1980.
- BASTOS, Lília da Rocha et alii. - Manual para a elaboração de projetos e relatórios de pesquisa. In: Teses e Dissertações. 3.ed., Rio de Janeiro, Zahar, 1982.
- BORBA, Berilo Ramos. - Em busca de uma estratégia de reforma administrativa (análise de uma experiência estadual). Rio de Janeiro, Dissertação de Mestrado, EBAP/FGV, 1976.

BRANDÃO, Marcos Vinicius. - Fundações públicas de planejamento.

Rio de Janeiro, Dissertação de Mestrado, EBAP/FGV, 1983.

BRASIL, Constituição, 1967. Emendas. 6a. ed. Brasília, Senado Federal, 1981.

CASTRO, Cláudio M. - A prática da pesquisa. São Paulo, McGraw-Hill do Brasil, 1977.

\_\_\_\_\_. - Estrutura e apresentação de publicações científicas. São Paulo, McGraw-Hill do Brasil, 1976.

CAVALCANTE, Themistocles. - Empresa pública e sociedade de economia mista. In: Revista de Ciência Política. Rio de Janeiro, FGV, out./dez. 1973.

COUTINHO, Luciano Galvão. - Evolução da administração descentralizada em São Paulo. In: A empresa pública no Brasil: uma abordagem multidisciplinar. Brasília, IPEA, 1980.

DRUCHE, P. - The age of discontinuity. N.Y., Horper 6, Hon Publishes, Inc. 1969.

FAJARDO, Sebastião Carlos. - Uma análise das empresas públicas no Brasil, com ênfase na questão controle. Rio de Janeiro, Dissertação de Mestrado, EBAP/FGV, 1982.

FERREIRA, Araceli Cristina S. - O Orçamento Público Municipal como Instrumento de Controle Gerencial - Um Estudo de Caso. Rio de Janeiro, ISEC/FGV, Dissertação de Mestrado, 1987.

FLAMHOLTZ, Eric. - Organizational control systems as a managerial tool. California Management Review, XXII(2), Winter, 1979.

FONSECA, Ana Carolina P.D. - Sistemas de custeamento em uma empresa brasileira. Rio de Janeiro, Dissertação de Mestrado, COPPEAD/UFRJ, 1984.

GIL, Pedro Lúcio Gomes. - Um estudo sobre a experiência de aplicação do modelo de sistemas na administração do Estado de Minas Gerais. Rio de Janeiro, Dissertação de Mestrado, EBAP/FGV, 1979.

GOMES, Josir Simione. - Um estudo exploratório sobre controle gerencial em empresas estatais brasileiras. Rio de Janeiro, Tese de Doutorado, COPPEAD/UFRJ, out. 1983.

HOFSTEDE, G.H. - Management control of public and Not-For-Profit Activities. In: Accounting, Organizations and Society, 6(3), 1981, p. 193-211.

\_\_\_\_\_. - The poverty of management control philosophy. European Institute for Advanced Studies in Management, 1975.

HORNEGREN, Charles T. - Cost accounting - a managerial emphasis. 5.ed. Prentice-Hall, 1982.

\_\_\_\_\_. - Contabilidade de custos - um enfoque administrativo. v. 1 e 2. São Paulo, Atlas, 1982.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. - Teoria da contabilidade. São Paulo, Atlas, 1982.

LEBAS, M. - Toward. - A theory of management control: organizational, information economics, and bahaviorial approaches, Centre d'Enseignement Supérieur Affaires, France, 1980.

- LORANGE, P. & MORTON, M.S.S. - A frameword for management control systems. Managemant Review, 1974.
- MACHADO JÚNIOR, J.Teixeira & REIS, Heraldo da Costa. Lei 4.320 Comentada. 19.ed. Rio de Janeiro, IBAM, 1986.
- MAZZOLINI, Renato. - Strategic decisions in governament controled enterprise. Administration & Society, v.13, n.1, 1981.
- McCOSH, A.M. et alii. - Behaviorial aspects of management control and control information. Londres, Macmillan, 1981.
- McINNES, J.M. - Responsability accouting and management control. Febrairy 3, 1972 (mimeo.).
- MOTTA, Paulo Roberto. - Controle governamental das empresas públicas. In: Revista de Administração Pública. Rio de Janeiro, out./dez. 1982, p. 71-83.
- ORNSTEIN, Rudolf. - Preços de transferências. Revista Brasileira de Contabilidade, n. 47, 1983.
- REZENDE, Fernando. - A empresa pública e a intervenção na economia. In: A empresa pública no Brasil: uma abordagem multidisciplinar. Brasília, IPEA, 1980.
- ROCHA, Luiz Guilherme Carvalho. - Avaliação de desempenho de centros de responsabilidade como instrumento de controle gerencial - o caso do Banco do Brasil S/A. Rio de Janeiro, Dissertação de Mestrado, ISEC/FGV, 1987.
- ROIG, Barto. - La empresa publica: razon de ser y processo de direcion. Documento de Investigacion. Instituto de Estudios Superiores de la Empresa. Universidad de Navarra - Espanha, 1981.

- SÁ, Luiz Carlos Seixas. - Os processos decisórios em empresas públicas do setor elétrico nacional. Rio de Janeiro, Dissertação de Mestrado. EBAP/FGV, 1985.
- SANTOS, Reginaldo Souza. - Tentativa de definição de uma tipologia para a compreensão do processo de sua expansão. Centro de Planejamento da Bahia, 1984.
- SATHE, Vijay. - Quem deveria controlar os gerentes financeiros? Biblioteca Harvard de Administração. v.7, 1978.
- SICHERL, Pavle. - Conceitos de empresa pública em diferentes sistemas sócio-econômicos. In: Revista de Administração Pública. Rio de Janeiro, FGV, out./dez. 1982.
- SIMON, J.L. - Basic research methods in social science. N.Y., Randons House, 1968.
- SHULTZE, Charles L. - On the use of private interest in public programs. The administrative difficulties. Administration & Society, v.13, n.1, 1981.
- VANCIL, Richard F. - De que tipo de controle você precisa? Biblioteca Harvard de Administração, v.4, 1977.
- VANCIL, R.F. & LORANGE, P. - O planejamento estratégico em empresas diversificadas. São Paulo, Biblioteca Harvard de Administração, v.4, 1977.
- WOODWARDS, J. & REEVES, H.T. - The study of managerial control. Londres, Oxford University Press, 1970.



## BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR

ABRANCHES, Sérgio Henrique. - A empresa pública como agente de políticas do Estado: Fundamentos teóricos do seu papel. in: A empresa pública no Brasil: uma abordagem multidisciplinar. Brasília, IPEA, 1980.

AKERS, Michael et alii. - Experts Systems for management Accountants. in: Management Accounting Review. New York, March/1986, p. 30-34.

ARGYRIS, Chris. - Human problems with budgets. in: Harvard Business Review. Boston, January-February/1953, p. 1-14.

BRIMSON, James. A. - How Advanced Manufactory Technologies are Reshaping cost management. in: Management Accounting Review. New York, March/1986, p. 25-29.

CAPLAN, Edwin H. & CHAMPOUX, Joseph E. - Cases in Management Accounting: context and behavior. The Ralin Company - an exploratory study. New York, NAA, 1978.

CARNEIRO, J.G.Piquet. - Intervenção estatal na atividade econômica - aspectos políticos, econômicos e jurídicos. in: Revista de Ciência Política. Rio de Janeiro, out.-dez./1973, p. 7-14.

CHIAVANATO, Idelberto. - Administração de empresas: uma abordagem contingencial. São Paulo, McGraw-Hill do Brasil, 1982.

COTRIM NETO, A.B. - Fundamentos jurídicos da intervenção do Estado no setor privado da economia. in: Revista de Ciência Política. Rio de Janeiro, out.-dez./1973, p. 17-34.

COUTINHO, Luciano Galvão. - Evolução da administração descentralizada em São Paulo: Questões relevantes para as políticas públicas. in: A empresa pública no Brasil: uma abordagem multidisciplinar. Brasília, IPEA, 1980.

DEARDEN, John. - Mirage of Profit Decentralization. in: Harvard Business Review. Boston, November-December/1962, p. 33-41.

\_\_\_\_\_. - Limits ou Decentralized Profit Responsibility. in: Harvard Business Review. Boston, July-August/1962, p. 135-143.

\_\_\_\_\_. - Problems in Decentralized Profit Responsibility. in: Harvard Business Review. Boston, May-June/1962, p. 97-104.

DERMER, Jeny. - Management Planing and control systems - Advanced concepts and cases. Illinois. Irwin, 1977.

DEXTER, Lewis A. - On the use of private interest in public programs: The administrative difficulties. in: Administration x Society Review. Washington, v. 13, n. 1, May/1981, p. 109-119.

DIAS, Maria Luiza Marques & FABISIEWICZ, Glória. - A ampliação dos encargos públicos a nível estadual: o caso do Paraná. in: Revista de Administração Pública. Rio de Janeiro, jul.-set./1984, p. 88- 106.

FLOYD, Herbert F. - Profit center incentives: estimulantes or depressants? in: Managment Review. New York, April/1979 - p. 50-52.

GAMBINO, Anthony J. & READON, Thomas. - Financial Planning and Evaluation for the nonprofit organization. in: Management Accounting Review. New York, June/1981, p. 50-53.

HARDY, John W. & ORTON, Bryce B. - The use of Planning and Budgeting: An Empirical Study. in: Managerial Planning Review. New York 31(3), November-December/1982, p. 39-49.

HENDERSON, John C. & SCHILLING, David A. - Design and Implementation of Decision Support Systems in the Public Sector. in: Management Information Systems Quarterly. Massachusetts, June/1985, p. 157-169.

HOPWOOD, A. E. - Accounting and Human Behavior. New Jersey, Prentice-Hall, 1976.

JONES, Leroy P. - Definição e taxionomia da empresa Pública. in: Revista de Administração Pública. Rio de Janeiro, out.-dez./1982, p. 108-130.

MAURIEL, John & ANTHONY, Robert N. - Misvaluation of Investment Center Performance. in: Harvard Business Review. Boston, Arch-April/1966, p. 10-19.

MERCHANT, Kenneth A. - The Design of the corporate Budgeting System: Influences on managerial Behavior and Performance. in: The Accounting Review. Illinois, October/1981, v. LVI, n. 4, p. 813-829.

MOTTA, Paulo Roberto. - Todo mundo se julga vitorioso, inclusive você: A motivação e o dirigente. in: Revista de Administração Pública. Rio de Janeiro, jan.-mar./1986, p. 117-129.

- OLIVEIRA, Maria do Céu Costa de. - Delegação, um instrumento das organizações. Rio de Janeiro, EBAP. Dissertação de Mestrado, 1975.
- PARNINGTON, John J. & SCHNEIDER, Benjamin. - Some correlates of Experienced job stress: A Boundary role study. in: Academy of Management Journal. Maryland, 1979, v. 22, n. 2, p. 270-281.
- PORTER, Groner L. - Management Information Systems. in: Management Accounting. New York, April/1982, p. 10-12.
- REZENDE, Fernando. - A empresa pública e a intervenção do Estado na economia: Ação suplementar à iniciativa privada - perspectivas em face da conjuntura atual. in: A empresa pública no Brasil: uma abordagem multidisciplinar. Brasília, IPEA, 1980.
- ROMELIF, J. - A empresa na vida econômica. São Paulo, Difusão Européia, 1975.
- ROSSEL, Robert D. - Autonomy in Bureaucracies. in: Administrative Science Quarterly. New York, v. 16, n. 3, September/1971 - p. 308-315.
- SCHIFF, Jonathan B. - Statement ou Management Accounting 40, Measuring Enfity Performance. in: Management Accounting Review. New York, March/1986, p. 53-57.
- SILVA, Fernando A. Resende da - A avaliação do setor público na economia brasileira. 2.ed. Rio de Janeiro, IPEA, 1974.

SIMON A. Herbert. - On the concept of organizational goal. in:  
Administrative Science Quartenly Review. New York 9(1):June/  
1964, p. 1-22.

SILVA, Ruy Gomes da - O controle democrático do Governo e a  
ação punitiva do TCU. Rio de Janeiro, EBAP. Dissertação de  
Mestrado, 1981.

TOY, James H. - Responsibility Accounting: A pratical Application.  
in: Managemnt Accounting Review. New York, January/1978 -  
p. 23-26.

A N E X O S

## QUESTIONÁRIO

Este questionário tem como objetivo coletar dados sobre as entidades estatais estaduais do Rio de Janeiro como parte de um projeto de pesquisa na área de controle gerencial, desenvolvido pelo Instituto Superior de Estudos Contábeis - ISEC, da Fundação Getúlio Vargas para o Curso de Mestrado em Ciências Contábeis, com área de concentração em Contabilidade Gerencial.

Todas as informações prestadas nessa entrevista serão consideradas estritamente confidenciais. Além disso, na análise das respostas, os resultados serão apresentados de forma agregada de maneira a tornar impossível identificar respostas individuais.

Data: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

Razão Social da Entidade: \_\_\_\_\_

Endereço: \_\_\_\_\_

Bairro: \_\_\_\_\_ Cidade: \_\_\_\_\_ Estado: \_\_\_\_\_

Telefone: \_\_\_\_\_ Ramal: \_\_\_\_\_ CEP: \_\_\_\_\_

Nome do Entrevistado: \_\_\_\_\_

Cargo: \_\_\_\_\_

Nome do Entrevistado: \_\_\_\_\_

Cargo: \_\_\_\_\_

I - PARTECARACTERÍSTICAS GERAIS DA ENTIDADE

1. Natureza jurídica da entidade: \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_
2. Serviços (ou produtos) da entidade: \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_
3. Número de empregados: \_\_\_\_\_
4. Patrimônio Líquido: \_\_\_\_\_



## II - PARTE

### CENTROS DE RESPONSABILIDADE

Nesta parte do questionário estamos interessados em obter informações sobre o fluxo interno de bens e serviços e a forma como se encontram estruturadas as responsabilidades das diversas funções dentro da entidade na administração das unidades operacionais.

Para os propósitos de nosso estudo utilizamos as seguintes definições:

1. Um centro de responsabilidade é uma unidade da organização chefiada por uma pessoa responsável.

1.1 - Temos Centros de Custos ou Despesas — quando o sistema de controle mede somente os insumos (custos ou despesas) usados por uma unidade da organização, não medindo o valor monetário de sua produção;

1.2 - Temos Centros de Lucro — quando o desempenho dos centros de responsabilidade é medido em termos de insumos e receitas obtidas (lucro obtido pelo centro);

1.3 - Temos Centros de Receitas — quando o sistema de controle mede as saídas (outputs) em termos monetários;

1.4 - Temos Centros de Investimentos — quando o desempenho dos centros de responsabilidade é medido pelo

lucro obtido e pelos bens que ele usa.

2. Com base nas definições acima, como se encontram organizados os principais centros de responsabilidade de sua entidade?

☐ Centros de Custos ou Despesas

☐ Centros de Lucro

☐ Centros de Receitas

☐ Centros de Investimento

3. Existindo centros de responsabilidade de mais de um tipo (questão 1), quais os predominantes na entidade (centro de custo ou despesa, centro de lucro, centro de receita ou centro de investimento)?

4. Existe na entidade algum processo formal que defina as funções dos chefes dos principais centros de responsabilidade?

☐ Não existe. (passar para pergunta 5)

5. Que pessoas participam do processo de definição destas funções, e qual a posição destes no organograma da entidade?

6. Existe na entidade algum processo formal de acompanhamento das atividades realizadas pelos principais centros de responsabilidade?

( ) Não

( ) Sim. Por favor, descreva este processo e informe quais as pessoas que participam e a posição destas no organograma da entidade.

A - MEDIDAS DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO DOS CENTROS DE RESPONSABILIDADE

1. Quais os principais propósitos do sistema de avaliação de desempenho dos centros de responsabilidade mais importantes de sua entidade?
2. O atual sistema de avaliação de desempenho dos principais centros de responsabilidade foi desenvolvido pela própria entidade?  
☐ Sim  
☐ Não. Quem desenvolveu o sistema atualmente em uso?
3. Por favor, descreva o sistema e sua evolução nos últimos três anos.
4. Classifique, por ordem de importância, os pontos mais relevantes no processo de avaliação de desempenho dos principais centros de responsabilidade, mencionados a seguir:  
(Marque "NA" para os itens não aplicáveis)  
☐ Preço de transferência (passar para B)  
☐ O lucro obtido pelo centro (passar para C)  
☐ A contribuição do centro ao resultado global da entidade.  
☐ O orçamento anual (passar para D)  
☐ O progresso na função, relatado pelo pessoal de STAFF à Alta Direção da entidade.  
☐ O volume de gastos anuais do centro

- ☐ O volume de vendas anuais do centro
  - ☐ Outros. Por favor, especifique
5. No processo de avaliação de desempenho dos principais centros de responsabilidade são usados padrões?
- ☐ Não (passar para pergunta 6)
  - ☐ Sim. Por favor, descreva os principais padrões uti-lizados pela entidade
6. Quais os critérios utilizados pela entidade no processo de fixação dos padrões?
- ☐ São considerados os fatores controláveis e não controláveis pelos centros
  - ☐ Os padrões são fixados a partir de discussões de cunho técnico com a participação dos responsáveis pelos centros
  - ☐ Os padrões são fixados a partir de análises sobre o desempenho passado do centro
  - ☐ Outros. Por favor, especifique.
7. São elaborados relatórios de avaliação de desempenho dos principais centros de responsabilidade em sua entidade?
- ☐ Não (passar para pergunta 8)
  - ☐ Sim. Por favor, especifique os principais relatórios elaborados pela entidade.

8. Com que frequência são elaborados estes relatórios? Por favor, especifique as frequências de cada tipo de relatório, mencionado na questão 7?
9. Qual a velocidade de resposta (feedback) destes relatórios? Por favor, especifique as velocidades de resposta de cada tipo de relatório.
10. São realizadas reuniões onde se procura discutir os resultados apresentados nos relatórios?
- ( ) Não (passar para pergunta 11)
- ( ) Sim. Por favor, especifique como se desenvolvem essas reuniões e quais as funções dentro da entidade que participam das mesmas.
11. Existe na entidade algum(ns) programa(s) de incentivos financeiros associado(s) ao processo de avaliação de desempenho dos principais centros de responsabilidade?
- ( ) Não (passar para pergunta 12)
- ( ) Sim. Por favor, descreva o(s) programa(s) existente(s).
12. O progresso funcional do pessoal dos principais centros de responsabilidade é dependente do desempenho observado?
- ( ) Não. Por favor, explique os critérios usados para progressão funcional.
- ( ) Sim. Por favor, explique como isto ocorre na entidade.

## B - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

"Visto como o valor dos produtos ou serviços vendidos dentro da empresa não se estabelece por uma transação de mercado, deve-se determinar um preço de transferência. Se existir um preço de mercado para produtos ou serviços comparáveis, poder-se-á usá-lo como preço de transferência. Na ausência de um preço de mercado, muitas vezes se forma o preço de transferência à base de custo mais uma margem de lucro. Neste caso, comumente há algum mecanismo para negociar o preço entre os departamentos envolvidos..." Trecho extraído do livro de Robert N. Anthony — Contabilidade Gerencial. São Paulo, Atlas, 1981.

Com base no trecho acima, gostaríamos que respondessem às seguintes questões:

1. Existe em sua entidade algum mecanismo formal que regule o fluxo interno de bens e serviços entre os principais centros de responsabilidade?

( ) Não (passar para pergunta 2)

( ) Sim. Por favor, descreva este mecanismo.

2. Existe na entidade algum(ns) executivo(s) com responsabilidade(s) específica(s) sobre preços de transferência?

( ) Não (passar para pergunta 3)

( ) Sim. Por favor, especifique o(s) cargo(s) e a posição destes no organograma da entidade.

3. Quais os critérios usados pela entidade na transferência de produtos ou serviços entre as unidades operacionais?

CRITÉRIOS DE TRANSFERÊNCIA

3.1 - Serviços

Mão-de-obra

---

---

---

3.2 - Equipamentos

Usados

---

Novos (comprados)

---

Novos (feitos na entidade)

---

3.3 - Manutenção

---

3.4 - Cessão de Pessoal

---

3.5 - Assistência Técnica

---

3.6 - Assistência Financeira

---

3.7 - Outros. Por favor, especifique

---

4. Com relação à atual política de preços de transferência em vigor na entidade, são percebidos fatores internos ou externos que possam estar afetando, de forma negativa, o desempenho dos centros de responsabilidade?

( ) Não

( ) Sim. Por favor, especifique os fatores principais.



## C - LUCRATIVIDADE INTERNA

Nesta parte do questionário estamos interessados em obter informações sobre o lucro interno como medida de avaliação do desempenho dos centros de responsabilidade. Três conceitos de lucros são utilizados para esse fim: o Lucro Líquido, o Lucro Direto e o Lucro Marginal.

"Na apuração do Lucro Líquido, o resultado é apurado pelo confronto entre as receitas e os custos diretos e atribuídos, separando na demonstração do resultado do setor os itens diretos dos indiretos.

O Lucro Direto é apurado através das receitas e dos custos atribuíveis ao setor.

O Lucro Marginal se constitui em traduzir o resultado do setor em termos de margem de contribuição". (Backer & Jacobsen - 1982).

Com base nesses conceitos, responda as seguintes questões:

1. Quais dos instrumentos (tipo de lucro) é utilizado pela organização para medir o desempenho do centro de responsabilidade?.

( ) Lucro Líquido

( ) Lucro Direto

( ) Lucro Marginal

( ) Outro tipo

2. Quais dos seguintes fatores são associados com o tipo de lucro (responsta da pergunta 1) podendo ser relacionado mais de um?
- ☐ lucros anteriores
  - ☐ lucro orçado
  - ☐ vendas
  - ☐ capital empregado
  - ☐ outros fatores
3. No processo de apuração do lucro líquido, existe algum tipo de controle, pela unidade operacional dos custos e das receitas?
4. Existe algum critério para atribuição dos custos e das receitas às unidades operacionais?
5. Na apuração do lucro marginal do setor quais fatores são considerados?
6. Com relação à política de utilização da lucratividade interna em vigor na entidade, são percebidos fatores internos que possam estar afetando, de forma negativa, o desempenho dos centros de responsabilidade?
- ☐ Não
  - ☐ Sim. Por favor, especifique os fatores principais.

## D - ORÇAMENTO

a) Formulação do Orçamento

1. Classifique, por ordem de importância, os principais pro  
pósitos do sistema orçamentário de sua entidade.

- ☐ usado como instrumento de planejamento;
- ☐ usado como instrumento de controle financeiro;
- ☐ usado como meio de comunicação das metas a serem al  
cançadas;
- ☐ outros. Por favor, especifique.

2. Os propósitos principais do sistema orçamentário, na prá  
tica, refletem os interesses específicos da entidade?

- ☐ Refletem totalmente porque, embora projetado externa  
mente, ao atender a propósitos gerais do sistema or  
çamentário governamental, os interesses específicos  
são atendidos.
- ☐ Refletem totalmente porque o sistema orçamentário pro  
jetado internamente traduz os interesses específicos  
da entidade.
- ☐ Refletem parcialmente porque o sistema foi projetado  
para atender a propósitos gerais do sistema orçamentá  
rio governamental.
- ☐ Refletem parcialmente porque o sistema projetado in  
ternamente teve que ser modificado para atender a exi  
gências externas.
- ☐ Não refletem.

2.A - Em que mês ou meses do ano se concentram as ativida  
des de elaboração da Proposta Orçamentária da entidade?

R -

3. Dentro da filosofia orçamentária seguida por sua entidade, quais as premissas principais que podem ser destacadas como sendo as responsáveis pelos aspectos positivos do atual sistema orçamentário?

4. Quais dos itens abaixo relacionados integram a filosofia orçamentária de sua entidade.

O SISTEMA ORÇAMENTÁRIO DE SUA ENTIDADE...

( ) força a administração a dedicar atenção oportuna ao efeito da tendência esperada das condições econômicas.

( ) serve de mecanismo inibidor de gastos supérfluos.

( ) possibilita um maior conhecimento aos superiores dos problemas dos seus subordinados.

( ) liberta muitos executivos de problemas internos rotineiros graças ao uso de políticas pré-determinadas e de relações de autoridade bem definidas.

( ) introduz em todos os níveis da administração o hábito de consideração adequada cuidadosa e oportuna de todos os fatores importantes, antes de serem tomadas decisões.

( ) requer dados contábeis apropriados e adequados às necessidades orçamentárias.

( ) outros. Por favor, especifique.

5. Como se encontra organizada a função orçamentária em sua entidade?

( ) Um executivo com responsabilidade integral pelo orçamento da entidade.

( ) Um executivo com responsabilidade por diversas funções administrativas, sendo uma delas a responsabilidade pelo orçamento da entidade.

6. Qual o cargo ocupado por este executivo e sua posição no organograma da entidade?
7. Dispõe a entidade de um comitê com a responsabilidade de supervisão do orçamento?
- ( ) Não (passar para pergunta 8)
- ( ) Sim. Por favor, descreva as funções deste comitê, especificando se as responsabilidades limitam-se ao orçamento ou se o orçamento é somente uma de suas responsabilidades.
8. Qual o papel do pessoal da área orçamentária na preparação da proposta orçamentária?
- ( ) Prover diretrizes
- ( ) Prover assessoria aos executivos
- ( ) Projetar dados e distribuir formulários padronizados
- ( ) Prover informações detalhadas
- ( ) Outras. Por favor, especifique
9. Qual o papel dos responsáveis pelas unidades operacionais da entidade na discussão da proposta orçamentária?
10. Quem tem a responsabilidade pelos cortes orçamentários?
- ( ) Alta Direção da entidade.
- ( ) Unidades Operacionais
- ( ) Área Orçamentária
- ( ) Pessoal de STAFF

☐ Outros. Por favor, especifique.

11. Quem é o responsável pela aprovação final do orçamento?

☐ Alta Direção da entidade.

☐ Unidades operacionais

☐ Área Orçamentária

☐ Pessoal de STAFF

☐ Outros. Por favor, especifique.

12. Quem é o responsável pela divulgação do orçamento aprovado?

☐ Alta direção da entidade.

☐ Unidades Operacionais

☐ Área Orçamentária

☐ Pessoal de STAFF

☐ Outros. Por favor, especifique.

13. Quem tem a responsabilidade pela análise das variações orçamentárias?

☐ Alta Direção da entidade.

☐ Unidades Operacionais

☐ Área Orçamentária

☐ Pessoal de STAFF

☐ Outros. Por favor, especifique.

14. No processo de análise das variações orçamentárias são elaborados relatórios?

( ) Não (passar para pergunta 16)

( ) Sim. Quem é o responsável pela elaboração destes relatórios?

15. Para quem são remetidos os relatórios sobre as variações orçamentárias? Por favor, especifique cargo e posição no organograma.

16. Qual o envolvimento da Alta Direção da entidade no processo orçamentário?

( ) Participam de todas as fases do processo orçamentário.

( ) Participam das fases de planejamento e aprovação do orçamento.

( ) Participam da fase de aprovação do orçamento.

( ) Outros. Por favor, especifique.

17. Quais dos seguintes tipos de orçamentos são usados em sua entidade.

Orçamentos Operacionais

( ) Orçamento de Despesas

( ) Orçamento de Receitas

( ) Orçamento de mão-de-obra

( ) Orçamento de custos

( ) Outros. Por favor especifique

b) Tipo de Controle

1. Que informações são mais comumente usadas na primeira estimativa do processo de planejamento orçamentário?

( ) Dados históricos fornecidos pela contabilidade.

( ) Estimativas econômicas.

( ) Orçamento do último ano.

( ) Informações de mercado.

( ) Planos do governo.

( ) Outras. Por favor, especifique.

2. Que informações são mais comumente usadas no processo de discussão e aprovação final do orçamento?

( ) Diretrizes da Alta Direção da entidade.

( ) Metas governamentais.

( ) Restrições financeiras de órgãos controladores externos.

( ) Estimativas elaboradas pelas unidades operacionais.

( ) Conjuntura econômica.

( ) Outras. Por favor, especifique.

3. Durante o período orçamentário são realizados ajustes nos valores orçados?

( ) Não (passar para pergunta 6)

( ) Sim.



4. Com que frequência a execução orçamentária é examinada?

- ☐ Mensalmente.
- ☐ Trimestralmente.
- ☐ Semestralmente.
- ☐ Anualmente.
- ☐ Outras. Por favor, especifique.

5. Que informações são mais comumente usadas na elaboração de relatórios sobre variações orçamentárias analisadas?

- ☐ Dados históricos fornecidos pela contabilidade.
- ☐ Efeitos inflacionários.
- ☐ Mudanças ocorridas no mercado.
- ☐ Mudanças na política econômica do governo.
- ☐ Outras. Por favor, especifique.

6. Quanto tempo é gasto entre as atividades de análise e de elaboração de relatórios sobre as variações orçamentárias encontradas?

7. Com que frequência a alta direção da entidade recebe os relatórios sobre as variações orçamentárias elaboradas internamente?

8. Com que frequência as unidades operacionais responsáveis pelas variações orçamentárias recebem os relatórios elaborados internamente?

c) Compromisso com o Orçamento

1. É percebido pela entidade a existência de um compromisso real por parte dos executivos da entidade, no tocante ao alcance de suas metas orçamentárias?

( ) Não

( ) Sim

2. Em caso positivo, quais as razões para o estabelecimento deste compromisso?

( ) Reciprocidade — garantia de recebimento dos recursos desejados.

( ) Esquema de recompensas — incentivos financeiros, promoções, aumentos salariais.

( ) Envolvimento — participação no processo orçamentário, sentimento de trabalho em grupo.

( ) Outros. Por favor, especifique.

3. Em caso negativo, quais as razões para a não existência deste compromisso?

( ) Irrealidade orçamentária — as estimativas são irreais.

( ) Inflexibilidade orçamentária — o orçamento é rígido não levando em conta as mudanças ambientais.

( ) Ausência de participação — os orçamentos são impostos pela Alta Direção da entidade.

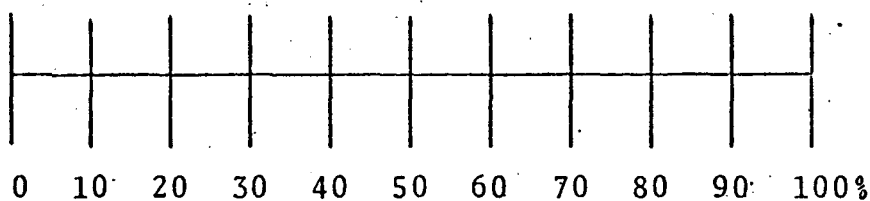
( ) Pelo fato de o orçamento não estar relacionado a esquemas de incentivos.

( ) Outros. Por favor, especifique.

4. Com relação à natureza das variações orçamentárias, quais as que merecem inclusão nos relatórios de controle orçamentário?

- ☐ Somente as variações positivas.
- ☐ Somente as variações negativas.
- ☐ Ambas.
- ☐ Outras. Por favor, especifique.

5. Com relação à magnitude das variações orçamentárias, qual a percentagem, na escala abaixo, que indica a necessidade de análise e inclusão no relatório de controle orçamentário?



6. O nível de detalhes sobre as variações orçamentárias apresentado nos relatórios de controle orçamentário é suficiente para identificar responsabilidades?

- ☐ As responsabilidades são claramente identificadas.
- ☐ Os relatórios indicam algumas responsabilidades.
- ☐ As responsabilidades podem ser apuradas com alguma dificuldade.
- ☐ É muito difícil se apurar responsabilidades nos relatórios.
- ☐ Não é possível se apurar responsabilidades nos relatórios.
- ☐ Outros. Por favor, especifique.

7. No processo de análise das variações orçamentárias é comum notar-se fatores que possam ter afetados os resultados, mas que não estejam sob controle direto dos responsáveis pela variação observada?

( ) Não (passar para pergunta 8)

( ) Sim

8. Em caso afirmativo, especifique quais dos seguintes fatores são considerados, no processo de análise das variações orçamentárias, como itens não controláveis pelos responsáveis pelas variações observadas.

( ) Efeitos inflacionários em percentuais diferentes dos valores previstos no orçamento.

( ) Resultados diferentes dos previstos no orçamento, em função de técnicas de previsão incorretas, quando utilizadas por outras funções que não as responsáveis pela variação incorrida.

( ) Cortes orçamentários, devido a restrições financeiras impostas à entidade, implicando em descontinuidade ou redução de programas previstos no orçamento pelas funções responsáveis pelas variações analisadas.

( ) Imputação de gastos realizados por outras funções dentro da entidade, quando aos responsáveis pelas variações orçamentárias analisadas é negado o direito de discutir as bases de rateio dos gastos.

( ) Outros. Por favor, especifique.

9. Existem procedimentos na entidade que permitam aos executivos responsáveis pelas variações a diferença entre o previsto e o realizado?

( ) Não

( ) Sim

10. Em caso afirmativo, quais os procedimentos usuais na entidade.

( ) Relatórios padronizados.

( ) Relatórios não padronizados.

( ) Reuniões periódicas.

( ) Reuniões extraordinárias.

( ) Outros. Por favor, especifique.

### III - PARTE

QUESTÕES A SEREM RESPONDIDAS SOMENTE PELOS SUPERVISORES  
E/OU CHÉFES DE CENTROS DE RESPONSABILIDADE, DEPARTA-  
MENTOS, DIVISÕES ETC.

1. É a primeira vez que você elabora orçamento da área sob sua responsabilidade?
  - a) Sim ( )
  - b) Não ( )
  
2. O Sr.(a) sempre teve um orçamento para a sua área de responsabilidade?
  - a) Sim ( )
  - b) Não ( )
  
3. O(a) Sr.(a) é consultado(a) sobre as diretrizes orçamentárias concernentes à sua área de responsabilidade pelas pessoas acima do nível hierárquico do superior imediato?
  - a) Sim ( )
  - b) Não ( )
  
4. Os subordinados em seu departamento podem questionar metas orçamentárias vistas como irreais ou inalcançáveis?
  - a) Sim ( )
  - b) Não ( )

5. Vocês são consultados com referência ao estabelecimento de novos padrões para o seu departamento?
- a) Sim ( )
  - b) Não ( )
6. O seu superior, ou alguém situado acima dele, sempre recomenda, com detalhes, o melhor modo de alcançar um objetivo orçamentário específico?
- a) Sempre ( )
  - b) Frequentemente ( )
  - c) Ocasionalmente ( )
  - d) Nunca ( )
7. O(a) Sr.(a) discute com seus superiores as modificações nos padrões orçamentários que o(a) Sr(a) acredita serem irreais?
- a) Sempre ( )
  - b) Frequentemente ( )
  - c) Ocasionalmente ( )
  - d) Nunca ( )
8. O(a) Sr(a) se sente adequadamente informado acerca do processo orçamentário de sua entidade através de discussões com seus superiores e documentos formais sobre as diretrizes e procedimentos?
- a) Sim ( )
  - b) Não ( )

9. Qual o total de feedback (avaliação de sua performance) que o(a) Sr(a) recebe com referência ao seu desempenho individual na sua entidade?
- a) Muito feedback ( )
  - b) Feedback suficiente ( )
  - c) Algum feedback ( )
  - d) Nenhum feedback ( )
10. Na avaliação de sua performance pelos seus superiores, eles são informados usualmente sobre:
- a) Somente suas deficiências ( )
  - b) Seus pontos fortes e fracos ( )
  - c) Somente seus pontos fortes ( )
  - d) Não são informados sobre sua performance ( )
  - e) Não sei ( )
11. O(a) Sr(a) sabe como sua função está harmonizada com as funções totais da organização?
- a) Sim ( )
  - b) Não ( )
12. O seu superior se interessa pelos seus objetivos pessoais?
- a) Sim ( )
  - b) Não ( )
13. São os seus objetivos pessoais considerados no estabelecimento dos objetivos da organização?
- a) Sim ( )
  - b) Não ( )



14. O(a) Sr(a) sente que pode alcançar seus objetivos pessoais esforçando-se para alcançar os objetivos da organização?

a) Sim ( )

b) Não ( )

15. O fato de o(a) Sr(a) ter um desempenho melhor ou pior tem alguma implicação com:

a) Recompensas ou punições financeiras ( )

b) Recompensas ou punições não financeiras ( )

c) Só tem implicações no caso de melhor desempenho ( )

d) Só tem implicações no caso de desempenho pior ( )

e) Não tem nenhuma implicação ( )

16. Existe em sua entidade um programa definido de incentivos financeiros?

a) Não (passar para página ) ( )

b) Sim. Por favor, descreva este programa. ( )

17. Quais os critérios utilizados por sua entidade no processo de progressão funcional dos empregados?

18. Ocorreram mudanças significativas nos programas de incentivos nos últimos três anos?

( ) Não

( ) Sim. Por favor, descreva as mudanças e as suas implicações no seu bem estar na entidade.

Rio de Janeiro, 18 de maio de 1987

ISEC/104/87

Ilmº Sr.

Prezado Senhor:

O Instituto Superior de Estudos Contábeis — ISEC, da Fundação Getúlio Vargas vem desenvolvendo no Curso de Mestrado em Ciências Contábeis estudos em diversos setores da economia brasileira, como por exemplo a administração pública brasileira.

O nosso aluno do programa de mestrado, com concentração em Contabilidade Gerencial, Prof. JOAQUIM FRANCISCO DA SILVA CORADO, após ter concluído todas as etapas do referido curso, está engajado em um projeto de pesquisa que procura estudar a natureza e o estado do controle por responsabilidade existente nas empresas estatais es taduais do Estado do Rio de Janeiro.

Para a realização desse estudo, foram selecionadas quatro organizações da administração indireta, uma de cada natureza (autarquia, fundação, economia mista e empresa pública), dentre as mais importantes em volume de recursos orçados.

Tal estudo se reveste de maior importância para o nosso Programa de Pesquisa, tendo em vista a falta de conhecimento sobre o assunto de tal magnitude, notado no cenário acadêmico brasileiro.

Solicitamos, assim, a colaboração de V.Sa. para esse estudo, no sentido de conceder-nos uma entrevista pessoal, com duração prevista, aproximadamente de 2:30 minutos em data e horário a ser confirmado.

Os resultados desta pesquisa serão enviados, posteriormente a V.Sa., assim como ficarão à sua disposição todos os demais trabalhos que estejam sendo desenvolvidos em nosso centro de estudos.

Salientamos, outrossim, que todas as informações prestadas por V.Sa., serão consideradas estritamente confidenciais. Com relação à análise das respostas, os resultados serão apresentados de forma agregada, de maneira a tornar impossível identificar as respostas individuais.

Em anexo, encontram-se os tópicos principais abordados no questionário.

Agradecemos desde já a sua colaboração.

Atenciosamente,

(a) Josir Simeone Gomes  
Coordenador de Mestrado

TÓPICOS A SEREM ABORDADOS NA PESQUISA DAS ENTIDADES:  
ESTATAIS ESTADUAIS DO RIO DE JANEIRO

I. CARACTERÍSTICAS GERAIS DA ENTIDADE

I.1 - Natureza da empresa, Serviços ou produtos, valor do orçamento, número de empregados e patrimônio líquido.

II. CENTROS DE RESPONSABILIDADE

Neste tópico estamos interessados em obter informações sobre o fluxo interno de bens e serviços e a forma como se encontram estruturadas as responsabilidades das diversas funções dentro da entidade, na administração das unidades operacionais.

III. MEDIDAS DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO DOS CENTROS DE RESPONSABILIDADE

III.1- Preços de Transferência

III.2- Lucratividade Interna

III.3- Orçamento

III.3.1- Formulação do Orçamento

III.3.2- Tipo de Controle

III.3.3- Compromisso com o orçamento