

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA – UFSC
CENTRO SÓCIO ECONOMICO – CSE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ROBSON FERNANDES SOARES

**SIMULAÇÃO GERENCIAL: APLICAÇÃO DE UM MODELO PARA O ENSINO DE
TÉCNICAS ORÇAMENTÁRIAS PÚBLICO ESTATAIS**

FLORIANÓPOLIS
2010

ROBSON FERNANDES SOARES

**SIMULAÇÃO GERENCIAL: APLICAÇÃO DE UM MODELO PARA O ENSINO DE
TÉCNICAS ORÇAMENTÁRIAS PÚBLICO ESTATAIS**

Monografia apresentada na Universidade Federal de Santa Catarina como requisitos para obtenção do título de bacharel em ciências contábeis.

Orientador: Professor Ricardo Rodrigo Stark Bernard, Ph.D.

Co-orientador: Professor Flávio da Cruz, M.sc.

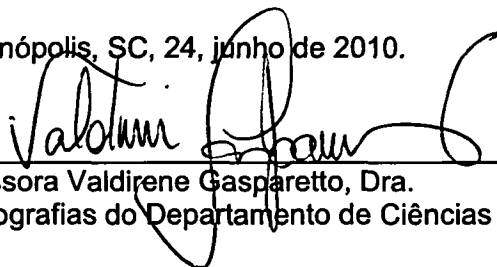
**FLORIANÓPOLIS
2010**

ROBSON FERNANDES SOARES

**SIMULAÇÃO GERENCIAL : APLICAÇÃO DE UM MODELO PARA O ENSINO DE
TÉCNICAS ORÇAMENTÁRIAS PÚBLICO ESTATAIS**

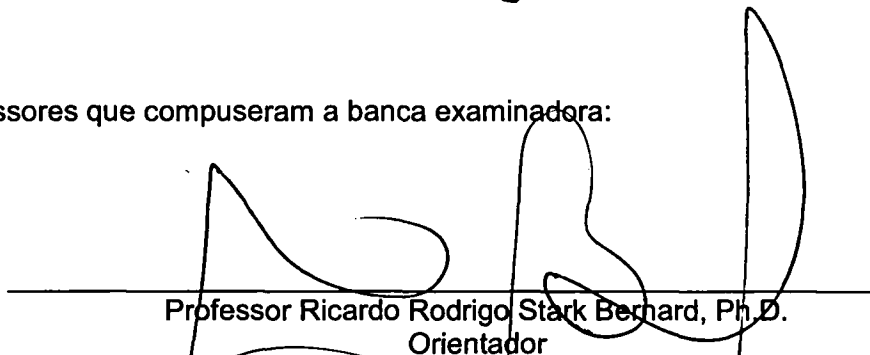
Esta monografia foi apresentada no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota final 9,5 atribuída pela banca examinadora constituída pelo(a) professor(a) orientador(a) e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, SC, 24, junho de 2010.

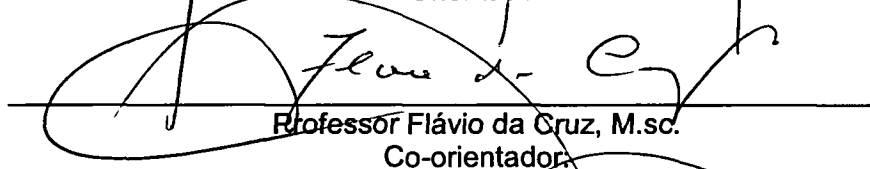


Professora Valdirene Gasparetto, Dra.
Coordenadora de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis

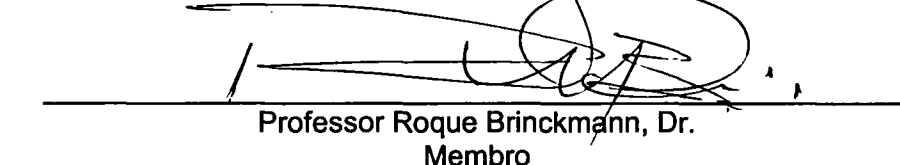
Professores que compuseram a banca examinadora:



Professor Ricardo Rodrigo Stark Bernhard, Ph.D.
Orientador



Professor Flávio da Cruz, M.sc.
Co-orientador



Professor Roque Brinckmann, Dr.
Membro

Dedico esse trabalho a meus pais Inês Fernandes e João Soares e minha irmã Jaqueline Fernandes Soares, os quais me apoiaram e sempre estiveram presente ao meu lado nessa jornada.

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos professores do curso de ciências contábeis que contribuíram para o meu aprendizado, em especial os professores Flávio da Cruz e Ricardo Rodrigo Stark Bernard que dedicaram tempo e atenção para orientar-me nesse trabalho.

Também agradeço ao professor Órion Augusto Platt Neto e aos alunos da turma de Tópicos Especiais de Contabilidade Pública que participaram da minha pesquisa.

E por fim agradeço aos meus amigos por seus conselhos e palavras sábias.

“Ouço e esqueço; vejo e recordo; faço e compreendo”.

Confúcio

RESUMO

O ensino tradicional, baseado em aulas expositivas é criticado por não possibilitar aos estudantes uma vivência prática sobre o objeto de estudo. Visando suprir tal carência surgiu a metodologia de simulação gerencial, baseada nas técnicas vivenciais. No entanto essa metodologia é pouco aplicada no setor público. O presente trabalho tem como objetivo aplicar tal metodologia ao ensino de contabilidade pública e verificar as contribuições da metodologia de tal metodologia para o ensino de contabilidade pública. Para tanto foi realizada uma pesquisa-ação em que foi desenvolvido um modelo de simulação na área pública e depois este foi aplicado a uma turma de estudantes de contabilidade pública. Paralelamente o modelo foi submetido à avaliação de especialistas da administração pública. Verificou-se que o modelo foi bem aceito entre os participantes da simulação e os especialistas e atendeu aos objetivos de ensino a que se propôs.

Palavras chave: Simulação gerencial. Contabilidade pública. Modelo.

ABSTRACT

The traditional teaching is criticized for not providing students with a practice on the subject of study. Seeking to overcome this deficiency arose management simulation methodology, based on experiential techniques. However this method is rarely used in the public sector. This paper aims to apply this methodology to the teaching of public accounting and assess its. It begins with an action research through model and applied to a class of students from public accounting. Alongside the model was subjected to evaluation of public administration experts. It was found that the model was well accepted among the simulation participants and experts and met the learning objectives it set itself.

Keywords: Simulation management. Public accounting. Model.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Funções do governo	29
Quadro 2 - Exemplo de classificação da receita orçamentária.....	46
Quadro 3 - Exemplo de classificação da despesa orçamentária.....	48
Quadro 4 - Correlação entre conceitos de Martins e Bresser Pereira	50
Quadro 5 - Limites de controle da dívida pública municipal	54
Quadro 6 - Controles dos gastos públicos municipais.....	55
Quadro 7- Indicadores para a despesa das municipalidades	56
Quadro 8 - Indicadores de análise de balanços públicos de Kohama.....	57
Quadro 9 - Esquema de validação	76
Quadro 10 - Quadro de avaliação.....	83
Quadro 11- Cronograma de aplicação do simulador na turma de tópicos especiais de contabilidade pública I.....	85
Quadro 12 - Resultado de desempenho das equipes participantes da simulação.....	87
Quadro 13 - Resultados quanto à lógica de operacionalização	89
Quadro 14 - Resultado quanto à vivência dos itens aprendidos em situações reais.	91
Quadro 15 - Resultado quando ao atendimento dos objetivos da simulação na perspectiva dos especialistas	92
Quadro 16 - Resultado quanto à representatividade de itens do modelo	94
Quadro 17 - Resultado quanto a construção de variáveis.....	95
Quadro 18 - Resultado quanto ao atendimento dos objetivos da simulação na perspectiva dos alunos participantes	95
Quadro 19 - Resultados de características da simulação.....	96
Quadro 20 - Resultado da percepção dos alunos sobre a simulação	98

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Dinâmica das Funções do Estado	40
Figura 2 - Ciclo vivencial.....	61
Figura 3 - Dinâmica de uma simulação gerencial	67
Figura 4 – Enquadramento quanto ao tipo de pesquisa	73
Figura 5 - Classificação do modelo proposto	82

LISTA DE ABREVIATURAS

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

NBCASP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

PCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

PPA – Plano Plurianual

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 TEMA E PROBLEMA.....	15
1.2 OBJETIVOS GERAIS E ESPECÍFICOS	16
1.2.1 Objetivo Geral.....	16
1.2.2 Objetivos específicos	16
1.3 JUSTIFICATIVA.....	16
1.4 METODOLOGIA.....	18
1.5 DELIMITAÇÕES DA PESQUISA	19
1.6 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA	19
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	20
2.1 ESTADO.....	20
2.1.1 O Máximo de Estado	21
2.1.2 O Mínimo de Estado	23
2.1.3 O Estado brasileiro sob o enfoque da constituição de 1988.....	24
2.2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	26
2.2.1 Administrativa pública e funções do Estado.....	27
2.2.2 Atividades discricionárias e atividades vinculadas	30
2.2.3 Princípios de administração pública.....	32
2.3 FINANÇAS PÚBLICAS.....	36
2.3.1 Funções das finanças públicas	37
2.3.2 O Planejamento.....	41
2.3.3 A receita e a despesa orçamentária	43
2.4 CONTROLES DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA-ESTATAL.....	49
2.4.1 Tipologias de controle.....	50
2.4.2 Controles financeiros	53
2.5 MÉTODOS VIVENCIAIS.....	58
2.5.1 Vivência como metodologia de aprendizagem	58
2.5.2 Ciclo de aprendizagem vivencial.....	60
2.6 SIMULAÇÃO GERENCIAL.....	62
2.6.1 Classificações das simulações gerenciais.....	64
2.6.2 Dinâmica das simulações gerenciais.....	66
2.6.3 Avaliação dos modelos de simulação gerencial.....	68
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	72
3.1 ABORDAGEM DA PESQUISA	72
3.2 OBJETO DE ESTUDO.....	74
3.3 ESTRATÉGIAS DE VALIDAÇÃO	75
3.4 PROJETO PILOTO.....	77
3.5 MÉTODO DE ANÁLISE DE DADOS.....	77
4 APLICAÇÃO DA PESQUISA	79
4.1 O MODELO.....	79
4.1.1 Apresentação do Jogo	79
4.1.2 Enquadramento tipológico do modelo	82
4.1.3 Sistemática do índice de desempenho.....	83

4.2 APLICAÇÃO DA SIMULAÇÃO	85
4.2.1 Cronograma	85
4.2.2 Resultados da simulação	87
4.2.3 Dificuldades encontradas	88
4 RESULTADOS OBTIDOS.....	88
4.1 QUESTIONÁRIOS APLICADOS AOS ESPECIALISTAS DE CONTABILIDADE PÚBLICA	89
4.2 QUESTIONÁRIOS APLICADOS AOS ALUNOS APÓS A SIMULAÇÃO.	93
5 CONCLUSÕES	100
REFERÊNCIAS	102
APÊNDICE A – MANUAL DA SIMULAÇÃO.....	108
APÊNDICE B - QUESTIONÁRIO APLICADO AOS ESPECIALISTAS	126
APÊNDICE C - QUESTIONÁRIO APLICADO AOS ALUNOS VOLUNTÁRIOS	128
APÊNDICE D – SITE DESENVOLVIDO E UTILIZADO PARA A SIMULAÇÃO	131

1 INTRODUÇÃO

O estudo das finanças públicas é desenvolvido a partir da dinâmica entre receitas e despesas do governo, o qual como representante do povo tem a função de atuar como agente reprodutor da vontade expressa pelo voto. Desse contexto extrai-se a complexidade e abrangência das finanças públicas, pois ela não se resume apenas ao estudo da confrontação e evidenciação da arrecadação e dos gastos públicos, mas torna-se, segundo Cruz (1997) um fenômeno que reflete aspectos tecnológicos, econômicos, culturais, legais, sociais, ecológicos, políticos e demográficos da população.

Essa complexidade é abordada por Musgrave (1976, p. 25) ao afirmar que “a própria estrutura básica de uma teoria normativa da economia pública depende de valores sociais e políticos da sociedade a que serve”. Esses valores e convicções assumem formas diferentes de acordo com o contexto histórico, alterando demandas sociais e modificando a composição dos gastos públicos. Rezende (2001, p. 17-18) nos ensina que “a grande crise de depressão econômica da década de 30 deu origem a estudos que vieram a justificar a necessidade de o governo intervir na economia para combater a inflação ou desemprego da mão-de-obra”

A fim de atender as demandas sociais com efetividade cabe a administração pública atuar de forma eficiente e eficaz na gestão dos recursos. Essa obrigação, a partir de 1998 vigora como um princípio de administração pública decorrente da emenda constitucional n° 19/98 que introduziu a mesma no caput do art.37 alterando-o para:

Art. 3º O caput, os incisos I, II, V, VII, X, XI, XIII, XIV, XV, XVI, XVII e XIX e o § 3º do art. 37 da Constituição Federal passam a vigorar com a seguinte redação, acrescentando-se ao artigo os §§ 7º a 9º:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (BRASIL, 2006, p.228)

Às universidades cabe a tarefa de formar profissionais preparados para interagir com as mudanças e exigências desse complexo ambiente, a fim de obter os melhores resultados na gestão pública. Esse profissional deve possuir além de competências técnicas a habilidade de relacionamento interpessoal, de trabalho em equipe e de tomada de decisão em situações adversas.

Frente a tais exigências os jogos de empresas figuram como método capaz de enriquecer o processo de ensino universitário ou mesmo contribuir para o treinamento e desenvolvimento de habilidades de profissionais. Casagrande (2006, p.16) ensina que:

Nos estudos de algumas metodologias aplicadas ao ensino da Contabilidade, percebe-se o uso de práticas pedagógicas cada vez mais voltadas para as necessidades do ser humano contemporâneo, considerando o seu desenvolvimento integral e buscando atender às necessidades bio-psico-sociais em processos de formação profissional e cidadã.

Johnsson (2006, p.34) ressalta que:

Diversas pesquisas sobre a utilização de jogos de empresas têm como conclusão a alta relevância dessa ferramenta de ensino e pesquisa, sendo, inclusive, reconhecida por professores da área de administração como um dos mais destacados recursos didáticos a serem explorados na formação do administrador.

É um método que vêm sendo cada vez mais empregado em universidades e em programas de treinamento e desenvolvimento, pois conforme Bernard (2006, p.107) os “usuários deste método constatam que o clima motivacional despertado nos alunos é muito grande, o que favorece o aprendizado”.

Esse contexto desperta o interesse acadêmico em verificar como o método de jogos de empresa pode ser aplicado para melhorar o processo de ensino-aprendizagem de contabilidade pública.

1.1 TEMA E PROBLEMA

Em uma empresa privada a mensuração de eficiência pode ser obtida através do cálculo do lucro. Já o setor público não pode mensurar sua atividade de igual maneira, pois como ressaltam Osborne e Gaebler (1995, p.23) “a missão fundamental do governo é ‘fazer o bem’, não é ‘fazer dinheiro’”.

A escolha da composição dos gastos públicos é um fenômeno complexo e que aborda diversos aspectos além dos econômicos e sociais. Segundo os ensinamentos de Cruz (1997, p.31):

Numa democracia, os objetivos são freqüentemente expressões do sistema de valores e a melhor solução pode ser a obtenção de um consenso mediante o ajuste de valores em conflito. Isto pode até prevalecer sobre o uso de outros critérios, como, por exemplo eficiência e eficácia.

Em síntese as organizações públicas possuem diversos aspectos que as diferenciam das organizações privadas, inclusive nas questões referentes à mensuração dos resultados.

A maioria dos jogos de empresas é desenvolvida para a simulação de empresas privadas, sendo poucos os que simulam outras realidades organizacionais. Diante de tais reflexões surge como problema de pesquisa o questionamento: **Quais resultados o método de simulação gerencial proporciona no ensino de contabilidade pública?**

1.2 OBJETIVOS GERAIS E ESPECÍFICOS

1.2.1 Objetivo Geral

- Avaliar os resultados da aplicação do método de simulação gerencial ao ensino de contabilidade pública.

1.2.2 Objetivos específicos

- Desenvolver um modelo de jogo de empresa para o ensino de contabilidade pública;
- Aplicar o modelo desenvolvido;
- Verificar a contribuição do modelo para o ensino de contabilidade pública;
- Listar pontos a serem aprimorados no modelo.

1.3 JUSTIFICATIVA

Os principais críticos do ensino tradicional argumentam que ele não prepara os alunos para o mundo real, o que torna a transição das instituições de ensino para o mercado de trabalho um momento crítico. As empresas desejam contratar pessoas jovens, contudo necessitam de jovens que detenham um mínimo de preparo para o desempenho das funções organizacionais. Não é raro encontrar anúncios de empregos que solicitam uma experiência prévia de dois ou mais anos. Sauaia (1995, p. 5) ressalta que:

as escolas têm enfrentado dificuldades em preparar o administrado para a profissão, em estabelecer um nível de educação formal que se possa

considerar plenamente satisfatório, tanto do ponto de vista do recém-formado quanto do ponto de vista das empresas.

Na escola os alunos aprendem o comportamento teórico das empresas, questões pacificadas na literatura, teorias que simplificam a realidade, teorias que funcionam apenas sob determinadas condições. Por meio dos professores obtêm relatos sobre o mundo prático e criam uma imagem da realidade. Contudo a vivência em uma organização demanda mais do que conhecimentos técnicos, pois as pessoas são expostas a conflitos interpessoais, decisões políticas e até mesmo comportamento antiético de companheiros.

Frente às realidades organizacionais típicas da convivência e do relacionamento interpessoal espera-se um comportamento maduro, racional, desenvolvido com base em trabalho em equipe, eficiente e sem erros. Esse tipo de competência é desenvolvido apenas com base na vivência das situações organizacionais.

Com vista nisso surgem a simulação gerencial como método que visa trabalhar os aspectos de convivência, em que o aluno aprende com base na tentativa e erro. Casagrande (2006, p. 81) explica que:

O valor educacional dos jogos simulados utilizados em sala de aula está na possibilidade da caracterização do mundo real, seu conteúdo impondo suas contradições aos alunos (participantes), pois sua organização é manipulada de acordo com seus graus de dificuldades estabelecidos pelo professor/facilitador.

O método possibilita ao aluno a convivência e a tomada de decisões em uma organização simulada, fazendo com que este possa entender e vivenciar aspectos da realidade. O método visa preencher a lacuna de ensino entre o que é aprendido na escola e o que é aplicado na prática.

Esse método também é utilizado em programas de treinamento e desenvolvimento para que possam ser melhoradas e aprendidas competências que a organização julga serem essenciais. É um método que está ganhando notoriedade e sendo cada vez mais aplicado em instituições de ensino devido a seus benefícios. Bernard (2006, p.87) explica que:

Foi observado que até 1999 poucas instituições utilizavam o método dentro de uma disciplina específica. Entretanto, a partir do ano de 2000, houve grande introdução desta disciplina, principalmente em virtude dos novos cursos que surgiram a partir de meados da década de 90.

Na área pública o problema de falta de experiência é agravado, pois os colaboradores são admitidos por meio de concursos públicos que abrangem em geral conteúdos teóricos. Os recém admitidos são logo encaminhados aos seus postos de serviço para que desempenhem a função pela qual foram selecionados.

O colaborador sem experiência vivencial na função pode cometer uma quantidade maior de erros devido a orientações imprecisas, comprometendo assim tanto a gestão pública como acarretando em responsabilidade funcional ao recém contratado.

Portanto o presente trabalho encontra justificativa nos fatos de:

- a) Dificuldades no ensino tradicional;
- b) Benefícios do método de simulação gerencial;
- c) Contratações públicas sem exigência de experiência prévia.

1.4 METODOLOGIA

A presente pesquisa consistiu na elaboração e aplicação de um modelo de simulação gerencial. É, portanto uma pesquisa baseada no método da pesquisa-ação que conforme Collis (2005, p.71) “presume que o mundo social está em mudança contínua, e que o pesquisador e a pesquisa propriamente dita fazem parte dessa mudança”.

A pesquisa estudou alunos do curso de contabilidade, matriculados na turma de Tópicos Especiais de Contabilidade Pública, a fim de verificar a percepção dos mesmos a respeito das contribuições ao ensino que o modelo se propõe. Para isso a pesquisa contou com o desenvolvimento de um modelo prévio, o qual passou por um teste piloto com um professor da área de simulação gerencial.

Após os ajustes do modelo este foi aplicado em classe de aula em uma turma que foi selecionada em vista dos tópicos apresentados em sua ementa. Por fim foi aplicado questionários com os alunos a fim de verificar as contribuições do modelo para o ensino de contabilidade pública na perspectiva dos alunos.

Paralelamente, para analisar o modelo sob a perspectiva de profissionais da área, o modelo também foi submetido à avaliação de dois especialistas de contabilidade pública, os quais realizaram contribuições importantes para melhoria do modelo.

1.5 DELIMITAÇÕES DA PESQUISA

Sendo a pesquisa realizada em nível de graduação, e com um tempo limitado para aplicação do modelo em sala de aula, optou-se por um modelo simplificado, portanto não é foco da pesquisa a aplicação de um modelo complexo em contabilidade pública.

1.6 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA

O presente trabalho encontra-se dividido em cinco partes: introdução, fundamentação teórica, procedimentos metodológicos, aplicação da pesquisa, resultados obtidos e conclusão.

Na primeira parte é apresentada uma contextualização e introdução ao tema, bem como a caracterização do tema e do problema, as justificativas sobre a importância do estudo do tema.

Na segunda parte consta a fundamentação teórica que embasará o desenvolvimento do assunto, esta apresentada em seis sessões: a) o Estado; b) Administração Pública; c) Finanças Públicas; d) Controle na Administração; e) Métodos Vivenciais; f) simulação gerencial.

A terceira parte apresenta a descrição da metodológica da pesquisa contendo a abordagem da pesquisa, objeto de estudo, estratégia de validação, teste piloto e método de análise de dados.

Na quarta parte são abordados o modelo de jogo proposto e a análise dos questionários aplicados aos especialistas de contabilidade pública e dos questionários aplicados aos alunos voluntários da simulação. Na quinta parte serão apresentados os resultados obtidos. E na última parte são apresentadas as conclusões do estudo.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

O tema do presente trabalho é recorrente em obras clássicas de diversas áreas da ciência, portanto para melhor compreensão do mesmo e contribuição acadêmica é fundamental realizar uma revisão teórica das principais discussões que compreendem a abordagem do problema. A estruturação apresentada no presente referencial teórico, e que servirá de base para o desenvolvimento do trabalho, é apresentada a partir de uma visão ampla, partindo-se para as especificidades do tema.

A revisão dar-se-á em duas etapas: a primeira destinada a uma discussão teórica da função do Estado, administração pública, finanças públicas e controle e monitoramento estatal. A segunda é um levantamento de técnicas de análises de balanço e de métodos estatísticos de mensuração da eficiência.

2.1 ESTADO

Para a realização de um estudo sobre entidades públicas, ainda mais sobre a eficiência delas, é necessário conhecimento do papel e das funções do Estado na sociedade. Diversas são as correntes filosóficas que abordam o assunto, porém conforme Bobbio (1909, p.113) “podem-se distinguir as diversas formas de Estado à base de dois critérios principais, o histórico e o relativo à maior ou menor expansão do Estado em detrimento da sociedade.”, ou como mais comumente conhecidos, tais correntes doutrinárias, o liberalismo e o socialismo.

Ainda há uma terceira alternativa que seria uma sociedade em que não existe o Estado, o anarquismo. Contudo para o presente estudo as discussões limitar-se-ão as duas primeiras. Primeiramente por ser este um estudo sobre a eficiência estatal, logo, pressupor a existência de um Estado, e segundo como nos ensina novamente Bobbio (1909, p.131):

O ideal da sociedade sem Estado é um ideal universalista: a república dos sábios, sonhada pelos estóicos, que no entanto consideravam necessário o Estado para o vulgo, ou a vida monacal, que porém não rejeita, quando preciso, a proteção dos poderes deste mundo podem ser interpretadas como prefigurações de uma sociedade sem Estado, mas por si sós não comprovam a sua factibilidade.

Para entender as diversas ideologias sobre a função do governo é preciso

compreender Estado e sociedade como uma escala que encontra em uma de suas extremidades o comunismo com o máximo de Estado e na outra o liberalismo como o mínimo dele. As diversas ideologias apesar de diferentes decorrem dos mesmos argumentos básicos sobre maior ou menor participação do Estado na vida econômica, e para as finalidades deste trabalho, um entendimento amplo das bases das mesmas é suficiente.

2.1.1 O Máximo de Estado

Para a compreensão da ideologia que defende a necessidade de um Estado com máxima participação econômica e social, é importante conhecer os argumentos dos que condenam a não participação estatal na economia. Sob tal ótica torna-se interessante analisar os aspectos que fazem o Estado ser atuante economicamente;

A existência de um Estado regido unicamente pelo princípio da exclusão de Musgrave (1976) - no qual é afirmado que quem não se dispuser a pagar pelo que deseja consumir será excluído do mesmo - se mostra inviável por dois aspectos: Primeiramente o fato de um bem não submetido ao princípio da exclusão não o invalida de ser fornecido pela iniciativa privada, assim como, não havendo iniciativa privada que realize determinada função, e sendo a mesma uma vontade social, para melhoria da sociedade o Estado pode providenciar o fornecimento. A partir desse raciocínio Poulantzas (1978, p.169) argumenta que:

Na medida em que essas ações econômicas do Estado são correlativas a uma modificação de seu próprio espaço, elas não podem ser absolutamente consideradas de maneira isolada, como se viessem simplesmente implantar-se do exterior sobre uma realidade estática e ademais imutável: essas ações devem ser compreendidas em seu lugar específico no interior de uma reorganização de conjunto do Estado. Mas isso vale também no sentido inverso: o conjunto das funções do Estado, sejam elas repressivas, ideológicas ou de outra natureza, não podem, elas também, ser consideradas de maneira isolada em relação a seu novo papel econômico.

Com isso verifica-se a mutabilidade da atividade estatal em função dos modos de produção da economia como um todo. O Estado exercendo atividades empresariais faz com que ele interfira diretamente no equilíbrio do mercado ao alterar curvas de oferta e demanda. Contudo mesmo a sua função social apresenta um reflexo econômico, exemplo marcante de tal situação é a valorização de um imóvel pela construção, por meio do Estado, de uma ponte nas proximidades. Poulantzas (1978, p.170) conclui que "o Estado não pode mais evitar os efeitos

dessas funções econômicas abstendo-se de exercê-las.”

Reconhecida a intervenção estatal na economia, e partindo da concepção de um Estado igualitário que promova o bem social, surgem dois pontos controversos que colocam em cheque tal concepção: o Estado representativo de classes e o surgimento de informações privilegiadas

Os governantes e legisladores do Estado são eleitos pelo povo, mais especificamente por uma parcela do povo que se identificam com os ideais de campanha defendidos pelos mesmos. Portanto, apesar da utopia de representação universal, Poulantzas (1978, p.171) afirma que:

Não apenas as funções político-ideológicas do Estado são doravante subordinadas a seu papel econômico, como também as funções econômicas estão doravante diretamente encarregadas da reprodução da ideologia dominante.

A posse de informações econômicas privilegiadas dá a possibilidades de obtenção de vantagens econômicas competitivas aos governantes, os quais só não as utilizariam para benefício próprio se um espírito ético de dever os guiassem em decisões imparciais. O contrapeso da intervenção econômica gerada pelo sistema capitalista seria a amenização da desigualdade por meio de transferências, que para uma população com baixo nível educacional reflete como medidas populistas, mantendo a mesma situação.

A solução proposta para tal desigualdade seria um estado totalitário em que segundo Bobbio (1909, p121) “toda a sociedade está resolvida no Estado, na organização do poder político que reúne em si o poder ideológico e o poder econômico. Não há espaço para o não-Estado”. Tal sistema baseia-se na troca da exploração de uma classe sobre outra, por uma sociedade que é explorada pela própria sociedade.

Entretanto para que tal sistema funcione, não deve haver uma classe perpétua dominando todas as outras, mas os próprios trabalhadores gerindo a sociedade. Existe uma clara distinção entre um estado socialista e um estado totalitário capitalista, pois como ensina Poulantzas (1978, p.178)

Toda nacionalização sob regime capitalista se distingue de uma efetiva socialização, que separa os meios de produção da propriedade econômica e na posse do capital para colocá-los sob o controle real dos trabalhadores, implica não apenas uma mudança de poder de Estado, mas também substanciais modificações das relações de produção e do aparelho do estado.

A centralização econômica e política no Estado é um dos pilares do socialismo, o qual propõe a eliminação das desigualdades entre as classes, mesmo que para isso deva-se suprimir a liberdade econômica do indivíduo. Srour (2005, 265) aponta como ideal do socialismo a “eliminação da escassez, do trabalho penoso e de todas as formas de repressão; liberação do homem das suas necessidades materiais”. Cabe ressaltar que o socialismo distinguiu-se do comunismo por propor sua ideologia através de um processo democrático ao passo que, segundo Srour (2005, p.264) “os comunistas continuam advogando uma tomada violenta do poder e a destruição das instituições vigentes por meio da instalação da ditadura do proletariado.”

Entretanto as experiências históricas, da União Soviética e Cuba, demonstram que a “ditadura do proletariado” não ocorreu efetivamente, pois líderes de tais movimentos não compartilharam o poder com o povo. Também a sociedade mostrou-se contrária a perda da liberdade individual.

2.1.2 O Mínimo de Estado

Em contrapartida a ideologia de participação máxima do Estado na economia, para que se alcance a “igualdade” da população está o entendimento de que o mesmo deve garantir a liberdade individual. Conforme Bobbio (1909, p 117) esta última concepção entende que “o indivíduo vem antes do Estado.” A existência do Estado é apenas conveniente, para resolver alguns problemas que o indivíduo não consegue resolver isoladamente.

A base das ideologias de menor participação do Estado nas atividades econômicas tem como fundamento a liberdade individual, e a corrente que melhor representa tal pensamento é o liberalismo. Como Reale (1999, p.34) explica:

O que tem representado a força incomparável do liberalismo é a iniciativa privada, perante a qual a ação estatal se desenvolve, e somente pode se desenvolver fecundamente, em sentido de complementaridade, e jamais como força autônoma que sujeite a si pessoas individuais e coletividades.

A liberdade individual pressupõe indivíduos diferentes, que realizam escolhas distintas, e por conseqüência obtém resultados divergentes, o que caracteriza uma sociedade desigual por natureza. Essa desigualdade acentua-se em decorrência das interações entre os indivíduos e do somatório das escolhas individuais destes.

Uma sociedade em que o Estado possua máxima participação econômica, e

vise equalizar as desigualdades, restringe a liberdade individual e desmotiva o indivíduo a aumentar sua produtividade. Dallari (2005, p.280) ensina que:

O Estado liberal, com um mínimo de interferência na vida social, trouxe, de início, alguns inegáveis benefícios: houve um progresso econômico acentuado, criando-se as condições para a revolução industrial; o indivíduo foi valorizado, despertando a consciência para a liberdade humana; desenvolveram-se técnicas de poder, surgindo e impondo-se a idéia do poder legal em lugar do poder pessoal.

Uma sociedade com menor participação do governo cria um ambiente de incentivo a ações proativas dos indivíduos, os quais passam a ser menos dependentes economicamente de ações estatais. Ao contrário, os indivíduos que necessitam do Estado para suprirem suas necessidades, permanecem dependentes do mesmo, e desenvolvem uma postura reativa, esperando a intervenção estatal.

Um dos postulados principais da menor participação do Estado, conforme explica Srour (2005 p.260), é o de que “todos nascem com direitos naturais e uma das funções fundamentais do Estado é a salvaguarda desses direitos”. Essa afirmativa demonstra que, apesar de defender a menor intervenção estatal nas relações econômicas, tal ideologia reconhece a necessidade da existência de um Estado para garantir os direitos naturais.

Outro aspecto importante que merece reflexão é segundo Reale (1999, p.25-26) o fato de que o liberalismo “mais facilmente se afirmou no mundo econômico, enquanto sofria mais resistência o ideal democrático, vinculado ao valor de “igualdade””. A concepção de não intervenção no domínio econômico, e a prática de uma economia exclusivamente de mercado, mostraram-se falhas na crise econômica de 1929. Reale (1999, p.29) ensina que o presidente dos Estados Unidos – que em tal época era ferrenho aderente a política liberalista - “viu-se na contingência de reconhecer o papel proeminente e decisivo do Estado no mundo econômico”.

2.1.3 O Estado brasileiro sob o enfoque da constituição de 1988

Para a compreensão e caracterização do Estado brasileiro faz-se necessário o entendimento prévio de o que representa o Estado. Nas palavras de Azambuja (1995, p.2) entende-se que:

O Estado, portanto, é uma sociedade, pois se constitui essencialmente de um grupo de indivíduos unidos e organizados permanentemente para realizar um objetivo comum. E se denomina *sociedade política*, porque,

tendo sua organização determinada por normas de Direito positivo, é hierarquizada na forma de governantes e governados e tem uma finalidade própria, o *bem público*.

Dessa definição verifica-se que o Estado é uma sociedade regulamentada por um contrato – um acordo de vontades capaz de criar, modificar ou extinguir direitos - que no caso brasileiro, no momento de realização do presente trabalho, é representado pela Constituição de 1988. Para compreensão de qualquer atividade estatal, inclusive da avaliação de sua eficiência, é fundamental compreender o que caracteriza o Estado e qual sua função, portanto recorre-se ao texto constitucional para compreensão da figura estatal brasileira:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania;

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político. (BRASIL, 2006, p.13)

O texto constitucional afirma que o Brasil é um Estado - portanto, exclui o anarquismo – Democrático de Direito, o que também exclui qualquer ideologia baseada no autoritarismo. E como Estado tem como um de seus fundamentos a soberania, que nas palavras de Reale (1999, p.3) “é direito que cada Nação tem de preservar sua identidade cultural e salvaguardar seus próprios interesses”. Essa percepção demonstra que o entendimento de uma sociedade, e mesmo a avaliação do que se desenvolve na mesma, deve considerar aspectos culturais da Nação.

A menção a cidadania e a dignidade da pessoa humana conforme Reale (1999) devem ser entendidas conjuntamente como uma relação de direitos e deveres de ambas as partes, os quais, no tocante aos cidadãos encontram-se expressos no artigo 5º do texto constitucional. O referido artigo garante entre outros direitos, a inviolabilidade do direito a vida, liberdade, igualdade, segurança e propriedade.

Essa análise demonstra a preocupação do texto constitucional com o combate às desigualdades, inclusive econômicas, que perduram por gerações. Há necessidade de um Estado que intervenha de forma ativa na economia e promova melhoria social, combatendo a opressão das classes mais fortes sobre as mais fracas.

Porém o texto constitucional assegura ainda o direito à livre iniciativa, para que ocorra maior progresso econômico do país, o qual está baseado no direito de propriedade, também garantido no texto constitucional.

Concorda-se com o pensamento do autor aqui citado no qual se entende que o Estado brasileiro deve ser entendido como um equilíbrio entre maior participação econômica, para garantir a igualdade entre as classes, e menor participação, para que se respeite a direito a liberdade. O pluralismo partidário deve ser entendido em consonância a tais aspectos, pois apesar de garantida a expressão ideológica e partidária, a mesma deve observar o que é determinado legalmente, uma vez que a própria constituição afirma ser o Brasil um Estado de Direito.

Na visão de Reale (1999, p.90) a tendência é haver uma convergência de ideologias, pois, “ao longo da metade do século que se finda, houve entre liberalismo e socialismo um intercâmbio constante de idéias e influências até o ponto de já se ter dito que ‘liberalismo se socializou, e o socialismo se liberalizou’”.

Há, entretanto, autores com opinião divergente, porém o que se verifica é um Estado com um equilíbrio entre os dois extremos, em que não há imparcialidade econômica, nem mesmo neutralidade quanto aos problemas sociais. Os planos de governo dos diversos partidos devem oscilar entre esses dois extremos, e se os mesmos são eleitos por uma população votante, pressupõe-se, que as ideologias eleitas sejam as ideologias dominantes. As alianças entre partidos de ideologias diferentes colocam em cheque tal pressuposto, contudo, não é objetivo do presente estudo prosseguir tal discussão.

A eleição de uma ideologia pode ser entendida, como a escolha da sociedade entre maior e menor participação do Estado em sua atividade econômica. Portanto, é fundamental considerar-se o cumprimento da ideologia proposta nas campanhas, como componente da avaliação da eficiência de gestão estatal.

2.2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A Administração Pública, nada mais é do que uma particularidade da ciência da administração, porém, com características peculiares decorrentes de sua estrutura e formação organizacional. Para completo entendimento de sua atuação é fundamental a compreensão de determinados elementos que a diferenciam-na de

outros modelos organizacionais. Como ressalta Meirelles (2008, p.85):

Em sentido lato, *administrar* é gerir interesses, segundo a *lei*, a *moral* e a *finalidade* dos bens entregues à guarda e conservação alheias. Se os bens e interesses geridos são individuais, realiza-se administração particular; se são da coletividade, realiza-se administração pública.

A primeira diferença entre administração privada e pública, é que a primeira busca o resultado financeiro, ao passo que a segunda tem como objetivo o bem comum da coletividade. Ainda nesse sentido Osborne e Gaebler (1995, p.21) complementam que “os empresários são motivados pela busca do lucro; as autoridades governamentais se orientam pelo desejo de serem reeleitas”.

Outro ponto fundamental é a rígida vinculação da administração pública as prescrições legais, ao passo que a administração privada possui maior velocidade e liberdade de atuação. Meirelles (2008, p.89) argumenta que “enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza.”

A administração pública, devido ao exposto, é evidentemente diferente da administração privada, e sendo assim as técnicas administrativas, gerenciais e contábeis serão diferenciadas a fim de atender melhor os objetivos das mesmas. Cruz (1997, p.31) exemplifica tal ponto de vista ao argumentar que “o entendimento de aspectos diferenciais entre a contabilidade pública estatal a contabilidade privada de empresas é fundamental e um pré-requisito básico que se exige do auditor governamental”. E Osborne e Gaebler (1995, p.22) concluem que “o governo não pode alcançar o mesmo nível de eficiência da empresa que funciona no mercado”, não sob os mesmos critérios de mensuração.

Para tanto se faz necessário uma compreensão dos objetivos que orientam a administração pública, bem como seu grau de liberdade de atuação, sua amplitude e formas de ação e por fim os princípios pela qual é regida.

2.2.1 Administrativa pública e funções do Estado

A administração, seja privada, seja pública, é um conceito distinto de propriedade, embora no âmbito privado o administrador seja o proprietário em grande parte dos casos. Para Di Pietro (2008, p.48):

Os atos de administração limitam-se aos de guarda, conservação, e percepção dos frutos dos bens administrados; não incluem os de alienação. Neles, há sempre uma vontade externa ao administrador a

impor-lhe a orientação a seguir. (...) No caso da Administração Pública, a vontade decorre de lei que fixa a finalidade a ser perseguida pelo administrador.

No mesmo entendimento Moreira Neto (2005, p.111) explica que “a administração é uma atividade pela qual pessoas gerem recursos com o objetivo de satisfazer determinados interesses”, sendo na administração pública interesses especificamente definidos como públicos. Em síntese a Administração pública não determina quais os interesses públicos, apenas os executa, sendo a determinação de tais interesses, responsabilidade do Poder Legislativo, conforme determinação constitucional da separação dos poderes.

Embora o Poder Legislativo possua maior discricionariedade e o Judiciário e o Executivo maior vinculação a lei, o poder de atuação de cada um dos poderes pode ser entendido como uma junção entre atividades discricionárias e vinculadas, assunto esse que será tratado na próxima seção. No momento o importante é saber que existe prescrição constitucional que elenca os interesses públicos, sendo elas contempladas no artigo 3º da constituição de 1988:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. (BRASIL, 2006, p.13)

Nesse artigo percebem-se quatro áreas de concentração dos objetivos percorridos pela constituição, e por consequência pela Administração Pública. Para Meirelles (2008, p.87), contudo “os fins da administração pública resumem-se num único objetivo: o bem comum da coletividade administrada.”

O objetivo Administração Pública pode ser entendido, em linhas gerais, com promover o bem comum para a coletividade, através das quatro perspectivas constitucionais. É importante tal distinção por que pode haver conflito entre a implementação das quatro perspectivas, e o bem comum deve prevalecer para estabelecimento do equilíbrio de execução das finalidades. Um desenvolvimento nacional acelerado em detrimento do aumento das desigualdades sociais, não é consoante ao objetivo de promoção do bem comum.

Com base no objetivo geral de promoção do bem social, e nos específicos, de

construção de uma sociedade livre, justa e solidária; desenvolvimento nacional; redução das desigualdades sociais, regionais, e eliminação da pobreza e da marginalização, e a promoção do bem de todos sem preconceitos, é possível elencar as funções pelas quais o governo persegue tais finalidades. Por função entende-se segundo Conforme (BRASIL, 1999, Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria42.pdf> Acesso em: 23 out. 2009), “o maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público.”

A mesma portaria elenca 28 funções, que são divididas em subfunções. Os recursos governamentais são distribuídos entre essas funções, sendo que a maior distribuição para uma determinada função implica em uma menor parcela de recursos para outra função. O objetivo da alocação de recursos não é distribuir igualmente o recurso por todas as funções, mas sim promover uma distribuição que proporcione o melhor benefício para a sociedade.

Funções	
01 – Legislativa	15 – Urbanismo
02 – Judiciária	16 – Habitação
03 – Essencial a justiça	17 – Saneamento
04 – Administração	18 – Gestão Ambiental
05 – Defesa Nacional	19 – Ciência e Tecnologia
06 – Segurança Pública	20 – Agricultura
07 – Relações Exteriores	21 – Organização Agrária
08 – Assistência Social	22 – Indústria
09 – Previdência Social	23 – Comércio e Serviços
10 – Saúde	24 – Comunicações
11 – Trabalho	25 – Energia
12 – Educação	26 – Transporte
13 – Cultura	27 – Desporto e Lazer
14 – Direitos da Cidadania	28 – Encargos Especiais

Quadro 1 - Funções do governo

Fonte: adaptado da portaria Nº 42, de 14 de abril de 1999, DO MOG-DOU de 15.4.99 Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria42.pdf> Acesso em: 23 out. 2009.

A alocação dos recursos nas diferentes funções é uma atividade complexa que abrange não apenas decisões técnicas, como também políticas, porém fossem

apenas técnicas as decisões ainda assim haveria um elevado grau de complexidade e imprecisão na distribuição dos recursos. Tal complexidade técnica é devida a modificações nas demandas sociais, diferentes taxas de conversão dos recursos em benefícios, diferenças regionais, e incapacidade de previsões perfeitas, pois por melhor que seja o planejamento, ele não consegue contemplar aspectos como variações meteorológicas, comportamento do cliente, variação na taxa de juros pós-fixada, taxa de câmbio entre outras.

Devido às limitações técnicas na alocação de recursos, seja por inviabilidade técnica ou por tempo demasiadamente incoerente com as necessidades sociais, faz-se necessário a intervenção política nas decisões. Exemplo nesse sentido é a necessidade de ação rápida do governante frente a uma situação de calamidade pública, na qual não haveria sentido de um estudo demorado sobre a melhor forma de atender tal demanda.

Entretanto, decisões apenas politiqueras podem ou tendem a abrir espaço para ações irresponsáveis de governantes que acabam por prejudicar a população e gerações futuras. Avanço técnico no sentido de atenuar ou impedir tal prática foi à criação da lei de responsabilidades fiscal, a qual introduziu controles para limitar a atuação discricionária das contas públicas.

Ressalta-se, contudo, que não se pretende com tais medidas reprimir os aspectos discricionários da discussão das políticas públicas, mas limitar a politicagem. Politicagem distingue da política por não ser voltada a geração de benefício para a população, mas de uma minoria que utiliza os cargos públicos para benefício próprio.

O que se verifica é a necessidade de um equilíbrio entre decisões técnicas, e decisões políticas, bem como entre decisões vinculadas e discricionárias, a fim de atender com melhor presteza as necessidades sociais. Para tanto é importante entender o grau de liberdade da ação administrativa.

2.2.2 Atividades discricionárias e atividades vinculadas

A princípio a Administração Pública possui a função de execução das vontades públicas, tal como se encontra na lei. Contudo, pela diversidade de situações existentes e pela impossibilidade de o legislador prescrever todos os casos, é concedido, em determinadas situações, certo grau de escolha dentro de

uma delimitação legal ampla. Moreira Neto (2005, p.97) ensina que:

não sendo possível esgotar no preceito legal, todas as hipóteses casuísticas de atuação administrativa do Estado na prossecução¹ dos interesses públicos, o legislador comete, pela própria normal legal preceitual, ao executor administrativo, um leque de opções de escolha da oportunidade ou da conveniência de agir em ambas

Essa liberdade relativa está condicionada a escolha da melhor oportunidade, ou conveniência de determinada ação, e não somente a uma escolha aleatória segundo a vontade do executor. O fato de a Lei deixar determinado grau de liberdade ao administrador, não significa que o mesmo pode escolher segundo qualquer critério, mas sim segundo o sentido da lei, alinhado com os princípios administrativos. Mello (2006, p.917) salienta que:

A variedade de soluções comportadas na regra outorgada de discricção não significa que todas estas soluções sejam igual e indiferentemente adequadas para todos os casos de sua aplicação. Significa pelo contrário que algumas delas são adequadas para certos casos e outras para outros casos.

Portanto a ação administrativa que apresente consonância com as finalidades públicas caracteriza-se como ato ilegítimo e está sujeita a apreciação do judiciário. Meirelles (2008, p.121) ensina que “arbitrio é ação contrária ou excedente da lei. Ato discricionário, quando autorizado pelo Direito, é legal e válido; ato arbitrário é sempre ilegítimo e inválido.”. Pois se assim não o fosse, a discricionariedade seria utilizada como justificativa para ações contrarias as finalidades públicas.

Em síntese a atuação discricionária segundo Cunha (2005, p.155) “consiste na formulação de juízos de oportunidade, traduzindo-se por escolha, opção, eleição, entre indiferentes jurídicos, à margem, portanto da legalidade.”, que como Meirelles (2008, p.123) complementa “deverá atender a finalidade legal de todo ato administrativo, que é o interesse público.”

A figura de indiferentes jurídicos é aquela em que há mais de uma escolha justificável e aceitável, e que não há como determinar precisamente qual será a melhor delas, ficando a critério do administrador escolher uma, que segundo alguma justificativa razoável, embase sua atuação. Nessa situação sobressai a habilidade empreendedora do administrador, pois não havendo uma solução ótima ideal, ele empreende uma que traga maior ou menor benefício futuro.

O contrário do ato administrativo discricionário é o ato vinculado que como

¹ Prossecução: Ato ou efeito de prosseguir; continuação.

ensina Di Pietro (2008, p.205) “todos os elementos vêm definidos na lei; no ato discricionário, alguns elementos vêm definidos, com precisão, e outros são deixados à decisão da administração”. No ato vinculado a responsabilidade do administrador é executar a lei exatamente como definida no texto legal, já no ato discricionário o administrador, deve, além de obedecer aos elementos definidos, maximizar os não definidos segundo critério de oportunidade e conveniência.

A existência de opção de ação faz o administrador co-responsável pelo impacto social e mesmo econômico de sua atuação, pois, construções de estradas, implementação de técnicas de fomento público, criação de novos serviços podem beneficiar determinadas classes e promover maior desenvolvimento social, bem como aumentar as desigualdades sociais.

Para Mello (2006, p.931) “nada há de surpreendente, então, em que o controle judicial dos atos administrativos, ainda que praticados em nome de alguma discricção, se estenda necessária e insuperavelmente à investigação dos motivos, da finalidade e da causa do ato.”. Essa perspectiva enseja a utilização de ferramentas gerenciais aplicadas ao setor público, para dar base à atuação discricionária, bem como, consoante com Klock e Platt Neto (2009), a evidenciação dos motivos que levaram determinadas ações, através de notas explicativas.

Para que se realize uma ação discricionária corretamente, e mesmo sejam desenvolvidas ferramentas gerenciais para o setor público, é necessário entendimento dos princípios que norteiam a Administração Pública, pois a inobservância dos mesmos pode invalidar, ou tornar ilegítima determinada atitude que desrespeite os mesmos.

2.2.3 Princípios de administração pública

Quanto aos princípios da Administração Pública, são estas proposições básicas que orientam a matéria. Alguns deles encontrados explicitamente no texto constitucional, outros implicitamente, alguns típicos do Direito Administrativo, outros de outros ramos do direito. Quanto aos elencados para a Administração Pública encontram-se cinco explicitamente no caput do art.37:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. (BRASIL, 2006, p.41)

Entretanto muitos outros podem ser encontrados em literatura. No presente estudo é suficiente o entendimento dos cinco princípios elencados no texto constitucional, e em especial ao da eficiência, bem como alguns outros tais como: supremacia do interesse público, especialidade, hierarquia, razoabilidade, proporcionalidade, motivação.

A) Legalidade: A legalidade é o princípio que dá subsídio a vinculação legal discutida na seção anterior. Meirelles (2008, p.89) explica que tal princípio “significa que o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar”. Di Pietro (2008, p.63) resume em: “a Administração Pública, só pode fazer o que a lei permite.”.

B) Impessoalidade: É o princípio decorrente da concepção de tratamento igual a todos pela Administração pública. Mello (2006, p.110) explica que “nele se traduz a idéia de que a Administração tem que tratar todos os administrados sem discriminação, benéficas ou detrimetosas. Nem favoritismo nem perseguição são toleráveis.”. Segundo Santos (2003, p.142) “a impessoalidade pode estar relacionada tanto aos administradores como a própria Administração”.

C) Moralidade: Quanto à moralidade há uma discussão, entre a amplitude de tal conceito, pois conforme Di Pietro (2008, p.72) “ambos representam círculos concêntricos em, sendo o maior correspondente à moral e, o menor ao direito.” A moralidade administrativa seria para alguns autores caso peculiar da legalidade e distinto da moral popular, para outros abrangeria a moralidade como um todo. Sem o intuito de entrar na discussão no presente trabalho, apresenta-se a definição de Moreira Neto (2005, p.96) sobre o tema: “moral comum é orientada por uma distinção puramente ética, entre o bem e o mal, enquanto a moral administrativa é orientada por uma diferença prática entre boa e má administração”

D) Publicidade: É o princípio que impõem o dever de transparência dos comportamentos dos agentes públicos, pois como ensina Mello (2006, p.110) “não pode haver em um Estado democrático de Direito, no qual o poder reside no povo (...), ocultamento aos administrados dos assuntos que a todos interessam, e muito menos em relação aos sujeitos individualmente afetados por alguma medida”. O mesmo autor complementa argumentando que o sigilo só é admitido quando imprescindível à segurança da Sociedade e do Estado.

E) Supremacia do interesse público: O Estado existe para garantir o bem da coletividade, e, portanto os interesses da coletividade prevalecem aos interesses individuais. Meirelles (2008, p.105) explica que “a primazia do interesse público ao privado é inerente a atuação estatal e domina-a, na medida em que a existência do Estado justifica-se pela busca do interesse geral.” Esse princípio, deve ser respeitado, independentemente da delegação de atividade estatal.

F) Hierarquia: É um princípio típico da atividade administrativa, que visa organização das relações de coordenação e subordinação entre os diversos órgãos administrativos. É fundamental na descentralização e desconcentração, pois sem a relação de subordinação não haveria um controle centralizado, e nem mesmo ação coordenada dos entes.

G) Razoabilidade ou Proporcionalidade: A razoabilidade é a escolha, dentro das alternativas legalmente possíveis, da que melhor atenda aos fins do Estado. Moreira Neto (2005, p.101) esclarece que “a aplicação do princípio da razoabilidade visa afastar o arbítrio que decorrerá da desadequação entre meios e fins, da desnecessidade de meios para atingir afins e da desproporcionalidade entre os meios empregados e os fins a serem alcançados.”. Ou dito de outra maneira a simples permissão legal não torna viável determinada ação administrativa, pois ela pode não ser a mais adequada, pode ser desnecessária, ou não gerar um custo-benefício que a justifique.

H) Motivação: O princípio da motivação determina que a Administração justifique suas decisões e os fundamentos que levaram a tomada da mesma. Di Pietro (2008, p.78) ensina que “a motivação, em regra, não exige formas específicas, podendo ser ou não concomitante com o ato, além de ser feita, muitas vezes por órgão diverso daquele que proferiu a decisão.”

I) Eficiência: A eficiência foi introduzida como princípio da Administração Pública sob a justificativa que não basta à Administração ser eficaz, também deve ser eficiente. Ou em outras palavras não é o bastante alcançar os fins, também é necessário que estes fins sejam alcançados da forma mais rápida e com o menor custo possível.

Há autores, como Mello (2006, p.118), que argumentam que tal princípio “juridicamente é tão fluido e de tão difícil controle ao lume do Direito, que mais parece um simples adorno agregado ao art. 37”. Contudo apesar da difícil

abordagem do conceito, a inclusão de tal princípio no texto constitucional enseja ao desenvolvimento de técnicas administrativas que tanto melhorem a produtividade da administração pública como também técnicas que avaliem com maior propriedade os resultados obtidos.

Quanto à origem do conceito de eficiência pública e da necessidade de desenvolvimento técnico que abarque tal prescrição legal Moreira Neto (2005, p.106) ensina com propriedade que:

Com o desenvolvimento dos conceitos de administração pública gerencial, que revelam grande influência do pragmatismo do direito público anglo-saxônico, passou-se a reconhecer não ser o bastante praticar-se atos que, simplesmente, estejam aptos a produzir os resultados juridicamente dele esperados, o que atenderia apenas ao conceito clássico de eficácia. Exigiu-se mais, que possibilitem lograr-se o melhor atendimento possível das finalidades para ele previstas em lei.

Essas exigíveis qualidades intrínsecas de excelência haverão, por certo, de ser numerosas, sendo, assim, imprescindível defini-las através de parâmetros objetivos, previamente fixados, destinados à aferição dos resultados alcançados pela ação administrativa.

Ressaltando assim a importância do desenvolvimento técnico na mensuração de resultados o do desenvolvimento de técnicas de gestão que melhorem o desempenho. Exemplo de iniciativa da classe de contabilistas no desenvolvimento de modelos para mensuração da produtividade e da eficácia pode ser encontrada na obra de Cruz (1997) na qual são encontrados modelos de avaliação e construção de índices de mensuração da eficácia.

Quanto à importância das técnicas administrativas para conduzir os casos discricionários Meirelles (2008, p.108) destaca que “a técnica é, hoje, inseparável da administração,(...) sem admitir discricionariedade ou opções burocráticas nos setores em que a segurança, a funcionalidade e o rendimento dependam de normas e métodos científicos de comprovada eficiência”. Para que uma técnica seja de eficiência comprovada, é necessário, contudo, uma avaliação imparcial e técnica que demonstre tal característica. Portanto o desenvolvimento gerencial das técnicas de administração deve ser acompanhado por igual desenvolvimento das técnicas de mensuração dos mesmos.

Contudo a eficiência deve ser limitada a legalidade, pois segundo Di Pietro (2008, p.80) “nunca poderá se justificar a atuação administrativa contrária ao direito, por mais que possa ser elogiado em termos de pura eficiência.” Este princípio deve ser interpretado em consonância com as características do contexto em que está

inserido, pois como Santos (2003, p. 210) reforça “o princípio da eficiência deve ser somado aos demais princípios da Administração Pública, não podendo sobrepujar nenhum deles.” O que enseja que sua aplicação seja diferente no setor público do que é no setor privado.

Para compreensão das características da Administração Pública, em especial dos seus gastos, é fundamental conhecer, além do exposto anteriormente, as características das finanças públicas e a legislação que a regulamenta no Brasil. A seguir apresenta-se uma seção a respeito do assunto.

2.3 FINANÇAS PÚBLICAS

Finanças Públicas nas palavras de Musgrave (1976, p.23) é “o complexo de problemas que se concentram em torno do processo de receitas-despesas do governo” que Dalton (1977, p.29) complementa afirmando que é “um desses assuntos que se situam na linha divisória entre a Economia e a Política.

É a ciência que estuda a dinâmica existente entre receitas e despesas, públicas considerando os aspectos econômicos e políticos, como também, conforme Cruz (1997) outras dimensões tais como tecnologia, cultura, legalidade, sociedade, ecologia e demografia da população. Apresentam uma multiplicidade de objetivos, os quais Musgrave(1976, p.25) agrupa sob três títulos. “(1) assegurar, ajustamentos na alocação de recursos, (2) conseguir ajustamentos na distribuição de renda e riqueza e (3) garantir a estabilização econômica”.

Algumas considerações sobre os aspectos políticos foram discutidas na primeira seção, sendo essa seção reservada para apresentação das funções das finanças públicas usualmente encontradas em literaturas, a discussão sobre aspectos do planejamento público-estatal e a apresentação de conceitos de classificação referentes a receitas e despesas no processo orçamentário brasileiro.

Faz-se necessário esse entendimento para a compreensão dos controles existentes no âmbito público-estatal, bem como a dinâmica que rege a gestão contábil, orçamentária, financeira e patrimonial.

2.3.1 Funções das finanças públicas

A dinâmica das Finanças Públicas resume-se a captação de recursos através de tributos ou de atuação estatal direta, e aplicação destes em suas atividades. Portanto um maior volume de recursos captados dos contribuintes pressupõe menos recursos disponíveis para os mesmos aplicarem na iniciativa privada.

No entanto as pessoas continuam pagando impostos, por que esperam contrapartidas do setor público, através da realização de atividades que não poderiam, a princípio, serem oferecidas pelo sistema de mercado devido suas imperfeições. Como visto anteriormente, as pessoas celebram um contrato – a Constituição – e comprometem-se a determinados deveres – dentre eles pagarem tributos – para que obtenham alguns direitos – tais como segurança nacional. A maior destinação dos recursos da população para o setor público implica em menor consumo dos bens e serviços oferecidos pelo mercado à população.

Já o sistema de mercado funciona através do confronto da oferta de bens e serviços pelas firmas com os bens e serviços demandados pelas famílias, o qual encontra equilíbrio quando as firmas se dispõem a oferecer as famílias uma quantidade a um determinado preço igual aquela que as famílias se dispõem a consumir. Há uma correlação direta entre consumo e preço do bem. Musgrave (1976, p.30) explica que:

A transação no mercado depende da existência de títulos de propriedade daquilo que é feito para ser trocado. Se um consumidor deseja uma mercadoria qualquer, terá de sujeitar-se às condições de troca estabelecidas pelos que as possuem, e vice-versa. Isto significa que ele está excluído do prazer de usufruir qualquer bem ou serviço a não ser que se disponha a pagar ao possuidor o preço estipulado. A isso podemos chamar de *princípio da exclusão*.”

Existem, entretanto, produtos e serviços que as famílias demandam que não são oferecidos pelas firmas, por não sujeitarem-se ao referido princípio, e, portanto o consumo está sujeito, em princípio, ao fornecimento pelos entes estatais. Por tal razão, segundo o referido autor, o Estado intervém para suprir grande parte dessas necessidades sociais não oferecidas pelo mercado, como segurança nacional ou construção de bens de uso comum do povo.

Há também bens e serviços que estão sujeitos ao princípio da exclusão, mas que são oferecidos pelo setor público devido a sua importância, conforme Giambiagi e Além (2000, p.33) são:

Chamados de bens “semipúblicos” ou “meritórios”, que constituem um caso intermediário entre os bens privados e os bens públicos. Apesar de poderem ser submetidos ao princípio da exclusão e, desta forma, serem explorados pelo setor privado, *o fato de gerarem altos benefícios sociais e externalidades positivas justifica a produção total ou parcial dos bens meritórios pelo setor público.*

A escolha entre os bens e serviços que serão oferecidos pelo setor público à população, bem como a quantidade dos mesmos, a fim de atender as necessidades sociais e as meritórias, conforme Musgrave (1976) compõem a função de alocação do orçamento público.

Outra dimensão do gasto público, devido ao tamanho do setor estatal na economia, são as conseqüências diretas na distribuição de renda da população, Dalton (1977, p. 35) alerta, que “toda operação de finanças públicas se traduz numa série de alterações do poder aquisitivo total e de modificações subseqüentes na utilização dos recursos econômicos.” Não obstante, o influencia governamental na distribuição de renda, Rezende (2001, p.19) complementa que “na economia de mercado, a distribuição do Produto Nacional pelos diferentes habitantes do país está condicionada a disponibilidade relativa dos fatores de produção, como também aos respectivos níveis de produtividade.” O que leva a concluir que a distribuição de renda é variável ao longo do tempo, e é influenciada tanto pelo mercado como pelo setor público.

O não gerenciamento da quantidade de renda disponível por habitante pode resultar em concentração de renda e elevada desigualdade social. Rezende (2001, p.19-20) alerta que “à medida que critérios puramente econômicos de eficiência são considerados nas decisões relativas à utilização dos fatores de produção, a distribuição de renda gerada pelos habitantes do país pode não ser considerada socialmente aceitável.” A não aceitação de tal condição pode resultar em conflitos sociais, como guerras civis, ou retaliações da população aos governantes e aos detentores de riqueza, bem como há condições propicias para aumento nos níveis de criminalidade e marginalização, com efeitos negativos óbvios a população.

Dalton (1977, p. 35) complementa afirmando que “na base das finanças públicas há um princípio que não se pode esquecer. É o que pode chamar-se de

Princípio do Maior Benefício Social" o que demonstra a necessidade de considerações a respeito da distribuição de renda através das Finanças Públicas. Essa redistribuição de maneira sintética pode ocorrer do lado da tributação, ao utilizar-se impostos progressivos, que oneram em maior quantidade aqueles com maior concentração de riqueza, ou do lado da despesa, através de transferências e auxílios, àqueles com menor concentração de renda.

A terceira dimensão das Finanças Públicas abordada na literatura é referente à estabilização do ciclo econômico de curto prazo, uma vez que a longo prazo ela é ajustada pelas interações do mercado. No curto prazo, existem flutuações econômicas que interrompem o crescimento linear da atividade econômica, e geram inflação ou desemprego. Conforme Musgrave (1976, p.45) "o problema das finanças compensatórias veio à tona pela primeira vez durante a depressão da década de 1930 e, subseqüentemente, assumiu nova forma pela pressão inflacionária e da guerra e dos anos seguintes"

A regulação das variações de curto prazo na economia podem ser gerenciadas pelo governo com outras políticas não relacionadas diretamente ao Sistema financeiro, como por exemplo, políticas monetárias e cambiais, contudo a política fiscal – que é baseado no gasto governamental e na tributação – é uma alternativa para intervenção econômica quando necessário. Sucintamente Musgrave (1976, p.46) às resume a lógica da mesma em três situações:

- 1 – se prevalece o desemprego involuntário, deve-se aumentar o nível da procura, de modo a ajustar para cima as despesas agregadas até que seja alcançado o valor da produção a pleno emprego.
- 2 – se prevalece a inflação devemos reduzir o nível de procura de modo a ajustar para baixo as despesas agregadas, até que seja alcançado o valor da produção, medida a preços correntes ao invés de a preços em elevação.
- 3 – se prevalecem o pleno emprego e a estabilidade do nível de preços, deve-se manter o nível agregado dos dispêndios monetários, a fim de prevenir o desemprego e a inflação.

As três dimensões discutidas apresentam objetivos próprios, que não raro apresentam conflitos entre si. Uma dessas situações existiria em uma sociedade em que prevalece o desemprego, e, portanto necessita de um aumento das despesas, contudo, a população deseja consumir menos bens sociais e meritórios. Nesse caso haveria uma lacuna entre gastos de estabilização e de alocação. Nesse caso o governante poderia aumentar o número de transferências para incentivar o consumo.

Na determinação da condução das Finanças Públicas, contudo a lição de Musgrave e Musgrave (1980, p.14) de que “o orçamento consolidado, ou líquido, pode ser encarado como uma combinação dos três orçamentos” mostra-se a mais sensata. A determinação do orçamento pode ser encarada como um ciclo de negociações e ponderações entre as dimensões de alocação, distribuição e estabilização visando à melhor gestão do interesse público. Tal interação é ilustrada no diagrama a seguir:

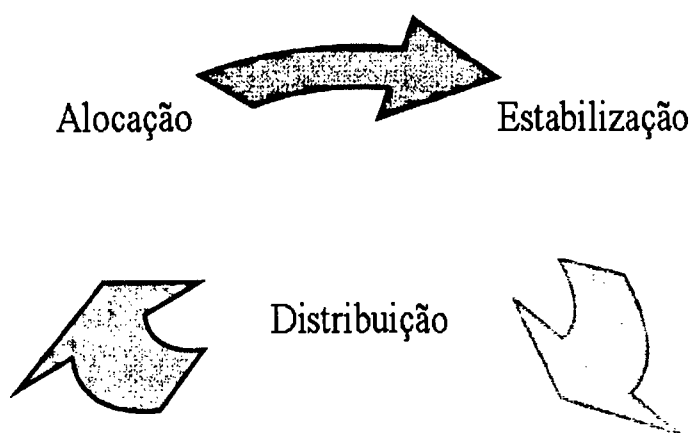


Figura 1 - Dinâmica das Funções do Estado

Fonte: Adaptado de Musgrave (1976)

Essa dinâmica das Finanças Públicas é regida no Brasil pela Lei 4.320 de 1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Bem como por legislações, tais como a Lei 101 de 2001 que estipula determinados parâmetros de conduta das políticas fiscais e, portanto limita o potencial de adequação referido anteriormente.

A limitação e os controles existem para melhorar a transparência da gestão, diminuir as arbitrariedades, garantir direitos, entre outros, contudo, a discussão retoma ao tópico referente a discricionariedade, na qual não é possível ao Legislador estabelecer todas as situações e necessidades de um determinado ente. As questões referentes a controle serão discutidas na próxima seção.

Cabe aqui ressaltar que, devido às características da Administração Pública, o gestor público, para o bom desempenho de sua gestão deve combinar os aspectos legais com as dinâmicas das Finanças Públicas anteriormente discutidas. Portanto o conhecimento da Legislação que regula o assunto torna-se imprescindível.

2.3.2 O Planejamento

Todo ciclo administrativo começa com o planejamento - embasado na análise das necessidades da organização e das características do meio com que ela interage - no qual é traçado uma linha de objetivos, metas e ações a serem executadas em períodos subseqüentes. Esse planejamento pode ser tácito ou explícito; e conforme Silva (2004) estratégico ou operacional. Por tácito entende-se aquele que é apenas elaborado mentalmente e explícito aquele que consta no papel. Já estratégico é aquele que cria o alinhamento entre os objetivos de longo prazo e as medidas adotadas nesse ínterim, operacional refere-se medidas presentes em frente aos recursos existentes.

No setor governamental o planejamento deve ser previsto em três peças orçamentárias de forma explícita conforme a constituição de 1988 que prescreve que:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:
I - o plano plurianual;
II - as diretrizes orçamentárias;
III - os orçamentos anuais. (BRASIL, 2006, p.114)

Conforme Silva (2004) o Plano Plurianual é o componente estratégico e a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual as componentes do planejamento operacional.

O plano plurianual é um planejamento de longo prazo no qual se estabelecem diretrizes, objetivos e metas a serem executados em intervalos de tempo maiores, e pelo qual a sociedade verifica parâmetros de condução da gestão estatal. Cruz et al. (2008) ensina que "É um instrumento que contempla as ações governamentais planejadas de caráter mais estratégico, político e de longo prazo, a serem executadas pelos administradores públicos."

O planejamento de longo prazo encontra limitações políticas, uma vez que, com a mudança na gestão executiva e legislativa, as medidas estratégicas adotadas por um governo, não raro, não encontram continuidade no próximo. Silva (2004, p.36) complementa afirmando que "a ausência de legislação reguladora do Plano Plurianual constitui um entrave para a implementação do processo orçamentário orientado para os princípios constitucionais da economicidade, eficiência e eficácia.",

pois a não utilização dos planos plurianuais de forma estratégica limita os resultados da coordenação entre ações de diferentes governos.

A não coordenação de ações de curto e longo prazo, e desproporcionalidade de aplicações de recursos, devido a interesses eleitoreiros também se mostra como entrave a utilização de um plano plurianual efetivo. Exemplo disso seria a construção de uma escola no último ano de um governo, sem a verificação do impacto das despesas de consumo e de pessoal nos orçamentos, o que pode acarretar em um ativo permanente com sua capacidade subutilizada, devido à falta de capital humano para operacionalizá-lo.

Uma vez definido o planejamento de longo prazo se começa a operacionalização do mesmo, que em nível intermediário utiliza a Lei de diretrizes orçamentárias como ferramenta de ligação entre o Plano Plurianual e a Lei Orçamentária Anual. Silva (2004, p.39) ensina que:

A lei de Diretrizes Orçamentárias compreende as metas e prioridades da administração, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, e terá como objetivos fundamentais:

- * orientar a elaboração da lei orçamentária anual, bem como sua execução;
- * dispor sobre as alterações na legislação tributária;
- * estabelecer a política de aplicação das agências oficiais de fomento.

Em síntese a Lei de Diretrizes Orçamentárias é um documento que visa possibilitar a integração dos orçamentos fiscal, de investimento das empresas e da seguridade social. É uma peça que estabelece as diretrizes da política administrativa adotada no ente estatal, tanto do curto como de longo prazo, e que deve servir de parâmetro para a elaboração dos orçamentos.

A respeito da consonância entre as peças orçamentárias, Cruz et al.(2006) explicam que a elaboração do orçamento só é compatível “quando existe um processo de planejamento que estabeleça um cronograma definindo cada um dos eventos orçamentários e que padronize ou estabeleça uma relação entre a ação desenvolvida e o produto auferido.”, o que reforça a importância de interligação das peças orçamentárias.

Em observância com o planejamento de longo prazo e com as diretrizes deve ser elaborado o orçamento anual do ente público que é formalizado através da Lei Orçamentária Anual, a qual é composta segundo § 5º do artigo 165 da constituição de 1988 por:

- I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;
- II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;
- III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público. (BRASIL, 2006, p.115)

A Lei Orçamentária Anual é a peça orçamentária através do qual são apresentadas as ações previstas, seus valores fixados, e a previsão de arrecadação para o exercício subsequente que serão possivelmente executadas. Conforme Kohama (2006, p.40) é “o instrumento utilizado para a consequente materialização do conjunto de ações e objetivos que foram planejados visando ao melhor atendimento e bem-estar da coletividade.”

Os orçamentos, em geral, efetuam a ligação entre o planejamento e a ação, e são elaborados através de uma estruturação de informações que possibilite melhor execução e controle das diretrizes e dos objetivos planejados, assim, por exemplo, se o objetivo for o aumento dos gastos com educação, o mesmo só será verificado através de um orçamento que classifique as despesas por função. Portanto faz-se necessário o conhecimento das classificações adotadas para compreensão e leitura dos orçamentos de um governo, bem como para a interpretação e análise dos mesmos.

2.3.3 A receita e a despesa orçamentária

A classificação é um processo de agrupar elementos que possuem determinada característica em comum, portanto, não é exclusividade da contabilidade e nem mesmo do sistema orçamentário. Em Ciências Contábeis existem diversas classificações, algumas peculiares a determinadas áreas, outras a determinados sistemas contábeis. Aqui serão abordadas as classificações de receita e despesa orçamentárias que são fundamentais para o entendimento do sistema orçamentário e servem de subsídio para o entendimento do sistema financeiro, patrimonial e de compensação.

Na elaboração dos orçamentos públicos existe o grupo das entradas de recursos e o da destinação dos mesmos. O primeiro é denominado de receita orçamentária e o segundo de despesa orçamentária.

A receita orçamentária é conforme Silva (2004, p.110) “classificada em Categorias Econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital. As Categorias Econômicas desdobram-se em fontes de receita, e estas são desdobradas em subfontes que, por sua vez, são analisadas em rubricas, alíneas e subalíneas”. Esses desdobramentos podem sofrer alterações de nomenclatura, contudo a essência da classificação econômica permanece a mesma.

A expressão receita orçamentária não deve ser confundida com receita pública, pois a primeira diz respeito a todas as entradas de caixa, independentemente de essas terem contrapartida no passivo ou não; a segunda é referente ao aumento patrimonial. Silva (2004, p.102) explica que:

Os ingressos e receitas correspondem a todas as quantias recebidas pelos cofres públicos, ao passo que as receitas públicas correspondem ao ingresso que, integrando-se ao patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondências no passivo, vem a acrescentar seu vulto como elemento novo e positivo.

As receitas públicas, também não devem ser confundidas com receitas extra-orçamentárias. As extra-orçamentárias são entradas compensatórias financeiras que não são consideradas na Lei orçamentária anual, e, portanto não necessitam de autorização legislativa. Já as receitas orçamentárias devem constar na Lei orçamentária anual e representam recursos aplicados na consecução de gastos públicos. Kohama (2006, p.62) apresenta uma regra simples para tal diferenciação:

Devemos sempre fazer a seguinte interrogação: A receita que está sendo recolhida pertence ao tesouro ou ao órgão que a está recebendo? Caso a resposta seja positiva, indubitavelmente estaremos recolhendo uma receita classificável como *orçamentária*, pois, certamente, não se tratará de uma entrada compensatória no ativo e no passivo financeiro, ou seja, valor que estejamos recebendo com a obrigação de devolvermos ou pagarmos a quem de direito.

A distinção entre receita orçamentária e extra-orçamentária é essencial para o entendimento do Balanço Financeiro, e a distinção entre receita orçamentária e receita pública essencial para compreensão da Demonstração das Variações Patrimoniais, demonstrativos esses que serão abordados na próxima seção. A classificação apresentada na Lei 4320 em seu artigo 11º, apesar de abordar apenas as categorias econômicas e as fontes de receita, apresenta uma definição e compreensão da estrutura classificatória da receita orçamentária:

Art. 11 - A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.939, de 20.5.1982)

§ 1º - São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.939, de 20.5.1982)

§ 2º - São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o *superávit* do Orçamento Corrente. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.939, de 20.5.1982)

(BRASIL, 1964, acesso em 09 de novembro de 2009, disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm)

Receitas correntes são conforme Silva (2004, p.111) “ os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinados a atender a despesas classificáveis como Despesas Correntes”, e receitas de capital, segundo o mesmo autor “ as provenientes de ingressos de recursos financeiros oriundos de atividades operacionais ou não operacionais para aplicação em despesas operacionais, correntes ou de capital”. Tais receitas são subdivididas em grupos que representam a fonte da despesa, os quais são divididos sucessivamente em denominações mais específicas para melhor compreensão da proveniência da receita.

Quando a importância da divisão da receita orçamentária Cruz et al.(2008, p.33) ensina que:

A classificação das receitas orçamentárias, em Receitas Correntes, que compreendem aquelas de natureza contínua que se originaram do poder tributante do Estado, e em Receitas de Capital, que contemplam as receitas de natureza eventual, permitem identificar no momento da programação o comportamento de arrecadação de cada uma de forma diferenciada, em face da sazonalidade específica no momento da arrecadação.

Para elucidação da classificação e interpretação da receita orçamentária é apresentado a seguir um quadro exemplificando os desdobramentos da classificação e a interpretação obtida da classificação de uma receita de ICMS cuja cota é estadual:

DESDOBRAMENTO	INTERPRETAÇÃO
Categoria Econômica	Receita Corrente
Origem	Receita Tributária
Espécie	Impostos
Rubrica	Impostos s/ a Produção e Circulação
Alínea	IMCS
Subalínea	Cota-parte do Estado

Quadro 2 - Exemplo de classificação da receita orçamentária

Fonte: adaptado e atualizado de Silva (2004 p. 113)

A classificação da receita é relativamente mais simples do que a classificação da despesa, uma vez que sua classificação é apenas econômica e por fonte, enquanto a despesa conforme Silva (2004) sob enfoque administrativo-legal combina as classificações institucionais, funcional-programática, econômica e de fonte de recursos. A delimitação de administrativo legal é necessária em decorrência das diversas outras classificações que podem ser atribuídas as despesas e receitas orçamentárias.

A classificação institucional refere-se à identificação do órgão receptor do recurso. Conforme Piscitelli, Timbó e Rosa (2006, p. 98) “representa a estrutura orgânica e administrativa governamental, correspondendo a dois níveis hierárquicos: órgão e unidade orçamentária”. Essa classificação é peculiar a cada ente, uma vez que diferentes entes possuem diferentes organizações administrativas.

A classificação funcional-programática é uma classificação que visa identificar a atuação das entidades estatais nas macro-funções atribuídas ao governo correlacionando-as aos programas realizados pelo mesmo. Conforme Kohama (2006, p.96-97) “a classificação parte do entendimento amplo do conceito de Função, isto é, de uma classificação convencional através da qual procura identificar os objetivos da intervenção governamental no desenvolvimento social e econômico da comunidade”.

Como ressaltado pelo autor, um classificação da convenção daquilo que se entende por objetivos da intervenção governamental. A norma que apresenta o rol das funções e das sub-funções é a portaria Nº 42, de 14 de abril de 1999, DO MOG-DOU de 15.4.99, já apresentada – em versão contendo apenas as funções - anteriormente. Quanto à classificação programática a mesma portaria estabelece em seu Art. 3º que “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios

estabelecerão, em atos próprios, suas estruturas de programas, códigos e identificação, respeitados os conceitos e determinações desta Portaria.” (BRASIL, 1999 Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria42.pdf> Acesso em: 23 out. 2009.)

A classificação econômica conforme Silva (2004) é subdividida em categoria econômica, grupo de natureza de despesa, modalidade de aplicação e elemento da despesa. Quanto a categoria econômica a lei 4.320 assim dispõe que:

Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:

DESPEAS CORRENTES

Despesas de Custeio

Transferências Correntes

DESPEAS DE CAPITAL

Investimentos

Inversões Financeiras

Transferências de Capital

(BRASIL, 2009, acesso em 09 de novembro de 2009, disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm)

As despesas de capital são aquelas que contribuem para a formação ou aquisição de um bem de capital, e as correntes não contribuem para tal. Cruz et al. (2008, p. 37) observam que “a classificação das despesas em duas categorias econômicas de programação, ou seja, despesas correntes e de capital, visa manter uma paridade com a classificação das receitas, que também se subdividem em receitas correntes e receitas de capital”.

A parte da Lei transcrita sofreu atualizações posteriores quanto à disposição da classificação, contudo, optou-se por manter o texto original, uma vez que a divisão em despesas correntes e de capital – suficiente para as finalidades deste trabalho, manteve-se inalterada. Ademais Cruz et al. (2008, 39), explica que “nada impede, como já abordado anteriormente, que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios façam novas atualizações para atender a suas características locais.”

Quanto à natureza da despesa são seis classificações, das quais três são derivações das despesas de capital e três das despesas correntes: para as despesas correntes encontram-se os grupos de pessoal e encargos sociais, juros e encargos da dívida e outras despesas correntes, para as de capital apresentam-se os grupamentos de investimentos, inversões financeiras e amortizações da dívida.

Quanto à modalidade de aplicação, esta identifica se o recurso é aplicado diretamente no ente, transferido a outro ente governamental, a entidades privadas,

com ou sem fins lucrativos, ou mesmo ao exterior. E o elemento da despesa é definido pelo artigo 3º da conforme portaria interministerial da Secretaria do Tesouro Nacional em conjunto com a Secretaria de Orçamento Federal.

§ 3 O elemento de despesa tem por finalidade identificar os objetos de gasto, tais como vencimentos e vantagens fixas, juros, diárias, material de consumo, serviços de terceiros prestados sob qualquer forma, subvenções sociais, obras e instalações, equipamentos e material permanente, auxílios, amortização e outros de que a administração pública se serve para a consecução de seus fins.

§ 5o É facultado o desdobramento suplementar dos elementos de despesa para atendimento das necessidades de escrituração contábil e controle da execução orçamentária. (BRASIL, 2001, Disponível em: <www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/.../portarias325e519.PDF>. Acesso em: 11 nov. 2009.)

Tal portaria apresenta uma lista para enquadramento do objeto do gasto, a qual pode ser desdobrada conforme necessidade de evidenciação. A tendência é ocorrer a unificação dos planos de contas dos entes público-estatais, o que facilitará a comparação entre os entes e a análise do desempenho relativo dos mesmos. . Por fim ainda há a evidenciação da fonte do recurso, que é uma classificação que aborda proveniência do mesmo.

Para elucidação da classificação e interpretação da despesa orçamentária é apresentado a seguir um quadro exemplificando os desdobramentos da classificação e a interpretação obtida da classificação uma despesa com pagamento de pessoal civil:

Classificação sob o aspecto administrativo legal	Desdobramento	Interpretação
Institucional	Órgão	Secretaria do Estado da Fazenda
	Unidade Orçamentária	Subsecretaria da Receita Pública
Funcional – programática	Função	Administração
	Subfunção	Administração Financeira
	Programa	Modernização da Gestão das Receitas
	Atividade	Treinamento de Recursos Humanos
Econômica	Categoria Econômica	Despesas Correntes
	Grupo de Natureza de Despesas	Pessoal e Encargos Sociais
	Modalidade de aplicação	Aplicações diretas
	Elemento da Despesa	Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Civil
Fonte de Recursos	Fonte de Recursos	Recursos Diretamente Arrecadados

Quadro 3 - Exemplo de classificação da despesa orçamentária

Fonte: adaptado de Silva (2004 p. 153)

Sabe-se que das portarias emitidas pela Secretaria de Orçamento e Finanças (SOF) e/ou pela Secretaria do Tesouro Nacional em 2008 e 2009 surgiram os manuais da contabilidade pública e, dentre eles, o manual da receita nacional, o manual da despesa nacional e o manual dos procedimentos contábeis orçamentários.

Referidos manuais afetam aspectos das classificações propostas nesse modelo de simulação, especialmente nos programas (metas físicas e reflexos financeiros) e amarração da movimentação financeira com fontes de recursos, além do fluxo orçamentário por estágio na despesa. Entretanto sua implantação plena, nas prefeituras somente será concretizada em 2003.

2.4 CONTROLES DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA-ESTATAL

O controle é parte integrante do tradicional ciclo administrativo juntamente com o planejamento, a organização, o comando e a coordenação das atividades executadas. Para Fayol (1989, p. 130) “numa empresa, o *controle*, consiste em verificar se tudo corre de acordo com o programa adotado, as ordens dadas e os princípios admitidos”, entendimento que evidencia a correlação entre controle e as demais funções administrativas. Uma definição mais detalhada é apresentada por Cruz e Glock (2008, p.20) ao caracterizarem o mesmo como:

Qualquer atividade de verificação sistemática de registro, exercida de forma permanente ou periódica, consubstanciada em documento ou outro meio, que expresse uma ação, uma situação, um resultado etc., com o objetivo de se verificar se existe conformidade com o padrão estabelecido, ou com o resultado esperado, ou ainda, com o que determinam a legislação e as normas.

Em síntese é a identificação e comparação de pontos divergentes entre uma determinada situação esperada e o acontecido. Esta comparação pode ser exercida por diferentes agentes, e sob diversas perspectivas, e mesmo motivações. O controle exercido por uma pessoa sobre as atividades que ela mesma pratica, por exemplo, pode ser entendido como um ato de gestão, já um controle exercido por uma pessoa a uma segunda, pode apresentar um caráter de fiscalização.

Ao abordar-se o controle na Administração pública há de considerarem-se as prescrições normativas de controle. Para tanto na presente seção serão discutidas as tipologias de controle e o controle do gasto público.

2.4.1 Tipologias de controle

Na análise das relações de controle das quais o Estado participa verifica-se que em determinadas situações o Estado exerce controle, e em outras é controlado, portanto, a abordagem inicial do controle no âmbito estatal passa pela análise das instituições e o papel do Estado em relação a cada uma delas. Bugarin, Vieira e Garcia (2003), após a análise de algumas obras que abordam o tema, apresentam uma classificação que aborda Sociedade o Estado e o Mercado através de um cruzamento das relações de controle que cada um exerce em relação ao outro e as ferramentas pelas quais os mesmos exercem o controle:

Controlador	Sociedade	Mercado	Estado
Sociedade	COSTUMES, HÁBITOS, MORAL, ÉTICA Controle Social	MONOPÓLIO Controle econômico	PODER ESTATAL COERCITIVO, NORMAS Controle legal
Mercado	CONCORRÊNCIA Controle econômico	CONCORRÊNCIA Controle econômico	REGULAÇÃO Controle econômico
Estado	PLEBISCITOS, REFERENDOS, VOTO Controle social (democracia direta) e controle democrático representativo	CAPTURA, MONOPÓLIO Controle econômico	INSTITUIÇÕES POLÍTIVAS (CHECKS AND BALANCES) Controle hierárquico gerencial Controle hierárquico burocrático Controle hierárquico tradicional

Quadro 4 - Correlação entre conceitos de Martins e Bresser Pereira

Fonte: Bugarin, Vieira e Garcia (2003, p. 34)

O quadro apresentado pelos autores aborda o controle que a sociedade realiza sobre ela mesma através da imposição de costumes, hábitos e morais as quais, se desrespeitas, geram uma reprovação social. Para ilustrar tem-se o exemplo da exclusão de determinados eventos, pelo não comparecimento com determinada vestimenta.

Já o controle da sociedade sobre o mercado se daria pelo poder de compra da mesma, a qual pode escolher entre o não consumo ou a troca de fornecedor de determinado bem ou serviço. Contudo o próprio mercado pode exercer um controle sobre a sociedade se a mesma necessitar do produto e só houver um único fornecedor. Em todo caso, a relação entre mercado e sociedade se dá pelo cruzamento entre a demanda de bens e serviços pela sociedade e a oferta dos mesmos pelo mercado, o denominado controle econômico.

Bugarin, Vieira e Garcia (2003, p.32) explicam que no sistema econômico “o controle se realiza por meio da competição, sendo, portanto, o melhor dos mecanismos de controle, uma vez que, por meio da concorrência, obtêm-se, em princípio os melhores resultados com os menores custos”. Contudo há de ressaltarem-se as imperfeições de mercado, abordadas na terceira seção, que justificam a existência do estado, e a impraticabilidade da livre competição.

O próprio controle que o mercado exerce sobre ele mesmo, quando utiliza ações de *dumping*, ou forma conluíus para derrubar concorrentes que tentam baixar os preços, é exemplo das falhas do sistema de mercado. Nessa perspectiva entra o Estado exercendo o controle regulatório do mercado, o qual pode exercer-se de diversas formas, tais como ações punitivas contra monopólios e cartéis, ou mesmo a elevação de taxas de juros, alíquotas de impostos ou regulamentação direta.

O mercado, no entanto pode atuar de forma ativa controlando o Estado através de sua influência econômica e política em frente ao mesmo. Exemplo freqüente são ações de *lobby* nas quais o mercado, ameaçando demitir pessoal, mudar de sede – no caso dos municípios e Estados – ou mesmo recusar-se a fornecer determinado componente que o mesmo produza com um preço menor, para que o Estado lhe conceda benefícios como, por exemplo, isenções.

Há ainda a dimensão de controle do Estado sobre a sociedade através da execução das leis e poder de polícia, a qual é respondida pelo controle da sociedade sobre o Estado através do processo democrático.

Por fim há a perspectiva de controle do Estado sobre o Estado que é o controle exercido por um determinado ente Estatal sobre ele mesmo ou sobre outro ente estatal. Di Pietro (2008, p.48) define controle na Administração Pública como “o poder de fiscalização e correção que sobe ela exercem os órgãos dos poderes Judiciários, Legislativo e o Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico.”

Dessa definição verifica-se a existência de três órgãos que exercem o controle – Judiciário, Legislativo e Executivo – do qual se extrai a primeira classificação de controle. A diferenciação do órgão de controle é fundamental pelo fato de a constituição atribuir funções diferentes a cada um dos três poderes. Assim resumidamente o controle

Sobre o controle jurisdicional Mello (2006, p.900-901) explica que:

No Brasil, ao contrário do que ocorre em inúmeros países europeus, vigora o sistema de jurisdição única, de sorte que assiste exclusivamente ao Poder judiciário decidir, com força de definitividade, toda e qualquer contenda sobre a adequada aplicação do Direito a um caso concreto, sejam quais forem os litigantes ou a índole da reação jurídica controvertida. Assim, o Poder Judiciário, a instância da parte interessada, controla, *in concreto*, a legitimidade dos comportamentos da Administração Pública, anulando suas condutas ilegítimas, compelindo-a àquelas que seriam obrigatória e condenando-a a indenizar os lesados, quando for o caso.

Em síntese o judiciário controla os aspectos referentes à legalidade dos atos praticados pela Administração Pública. No entanto uma das atribuições do controle legislativo também é verificar a legalidade dos atos de gestão atividade administrativa, porém a diferença reside no fato de o controle judiciário necessitar de acionamento para sua efetivação, ao passo que o controle da legalidade pelo legislativo é automático. Outra diferença está no fato de o controle judiciário estar voltado predominantemente pra controles de legalidade ao passo que o legislativo para os de legitimidade. Moreira Neto (2005, p. 572) explica que:

A característica principal do controle parlamentar é a de ser, predominantemente, um *controle de legitimidade* e, excepcionalmente de *legalidade*. Seu escopo consiste, em última análise, em assegurar que a administração pública se processe com fidelidade aos valores e interesses públicos politicamente prevaletentes, segundo a interpretação dos representantes do povo com assento nas Casas Legislativas, ou seja, através dos crivos da democracia representativa.

Por fim o controle administrativo é exercido pelos órgãos de administração com a finalidade de verificar se a atuação administrativa do ente respeitou os aspectos legais e de legitimidade. Moreira Neto (2005, p. 564) “o *controle administrativo* é, por definição, o exercido pelos órgãos da administração sobre seus próprios atos no desempenho da *auto-tutela*”. É um controle que visa antecipar erros e corrigi-los internamente, de forma proativa, a fim de diminuir o número de irregularidades e melhorar a qualidade da gestão.

Cabe ressaltar que o controle pode ser dividido ainda quanto ao momento de sua execução. Se for realizado de forma preventiva, para evitar ilegalidades antes de o ato ser executado é um controle prévio. Se for um controle que acontece juntamente com a execução do ato é um controle concomitante, em que a ato é acompanhado ao decorrer de sua execução. E por ultimo pode ser posterior a ação, para corrigir os atos já executada.

Pode ser ainda classificado quanto à legalidade e quanto ao mérito, retomando novamente a questão da vinculação e discricionariedade administrativa.

O controle de legalidade diz respeito à verificação do cumprimento dos aspectos vinculados, já o controle do mérito verifica a legitimidade do ato discricionário quanto à observância dos critérios de oportunidade e conveniência.

Por fim uma última classificação relevante é a que distingue o controle interno do controle externo. Piscitelli, Timbó e Rosa (2006, p. 404) explicam que “o controle interno é exercido do âmbito de cada Poder; o controle externo é exercido pelo Poder Legislativo – em todas as esferas – em relação aos demais poderes” com o auxílio dos Tribunais de Contas.

A seguir serão detalhadas as estruturas de controles existentes para as decisões de gastos nos município, abordando os aspectos legalmente vinculados, bem como alguns aspectos de controle de gestão.

2.4.2 Controles financeiros

O controle das finanças públicas do Estado deve ser realizado sob as perspectivas contábeis, financeiras, orçamentária, operacional e patrimonial a fim de um entendimento completo do desempenho da gestão fiscal e da observância dos aspectos normativos relativos a cada um dos subsistemas mencionados. A respeito do assunto o artigo 70 da Constituição de 1988 estabelece que:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. (BRASIL, 2006, p.63).

O referido artigo estabelece genericamente os responsáveis pelo controle público estatal, e a maneira pelo qual estes devem orientar-se na realização de suas atividades. Verifica-se no referido artigo a prescrição da necessidade de cumprimento dos aspectos de controles encontrados nas diversas legislações, contudo, em decorrência da menção aos aspectos de legitimidade e principalmente economicidade enseja a utilização de controles além dos legalmente prescritos para a melhoria da qualidade da gestão estatal.

Nessa seção serão discutidos alguns aspectos gerais sobre controles da dívida e dos gastos. Contudo uma perspectiva mais ampla dos critérios de controle exigidos legalmente é apresentada na decisão normativa nº 06 de 2008 do tribunal de contas de Santa Catarina, a qual estabelece critérios para apreciação, mediante

parecer prévio, das contas anuais prestadas pelos prefeitos municipais, e o julgamento das contas anuais dos Administradores Municipais.

Quanto aos limites de endividamento a normatização é encontrada nas resoluções 40/01 e 43/01 do Senado Federal as quais estabelecem limites para a dívida consolidada, as operações de crédito, as garantias prestadas, comprometimento anual com amortização, encargos e juros, e o valor do saldo devedor das operações de antecipação da receita orçamentária a nível estadual e municipal.

A base para a determinação dos limites referentes às citadas portarias é estipulado como percentual sobre a receita corrente líquida. Por receita corrente líquida a resolução Nº 40 de 2001 do Senado Federal:

Art. 2º Entende-se por receita corrente líquida, para os efeitos desta Resolução, o somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos:

I - nos Estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional;

II - nos Estados e nos Municípios, a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do art. 201 da Constituição Federal. (BRASIL, 2001, Disponível em:

www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/.../ResSF40_2001.pdf. Acesso em: 19 de nov. de 2009)

As referidas portarias apresentam limites para os Estados, para o Distrito Federal e para os Municípios, contudo serão apresentados apenas os limites municipais uma vez que os mesmos são o foco do trabalho.

Limite	Município
Dívida Consolidada Líquida	1,2 RCL ²
Operação de Crédito orçamentárias em cada exercício	0,16 RCL
Montante de Garantias prestadas	0,22 RCL
Comprometimento Anual com Amortização, Encargos e Juros	0,115 RCL
Saldo devedor das Operações de Antecipação da Receita Orçamentária	0,07 RCL

Quadro 5 - Limites de controle da dívida pública municipal

Fonte: adaptado da das resoluções 40/01 e 43/01 do senado federal, disponíveis respectivamente em: www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/.../ResSF40_2001.pdf. Acesso em: 19 de nov. de 2009 e www.tesouro.fazenda.gov.br/.../RSF43_2001consolidada.pdf. Acesso em: 19 de nov. de 2009

Os limites anteriormente mencionados foram estabelecidos a partir de 2001, contudo as prefeituras apresentavam saldos de dívidas em seus balanços, os quais não poderiam ser reduzidos imediatamente aos limites exigidos, portanto para a

² Receita Corrente Líquida

Dívida consolidada líquida foi estabelecido um prazo de adequação aos limites. Contudo, decorrido tal prazo, os municípios devem obedecer a tais limites integralmente.

Na elaboração e execução das despesas orçamentárias existem diversos prescrições normativas a respeito dos procedimentos a se adotar na correta gestão das mesmas, contudo, alguns pontos – principalmente sobre os limites das mesmas – são de maior importância do que outros, devido a materialidade do impacto que causam na gestão financeira de um ano. Um erro operacional tal como a não publicação eletrônica dos demonstrativos, pode ser consertado mais facilmente do que a não destinação dos percentuais mínimos exigidos pela constituição para as despesas com educação. Apresenta-se a seguir, portanto, um quadro com alguns limites a serem obedecidos quanto aos gastos municipais:

Limites	Município
Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino. (Constituição Federal, art. 212)	Mínimo de 25% das receitas de impostos e transferências
Aplicação de pelo menos 60% (sessenta por cento) dos recursos do FUNDEB em remuneração dos profissionais do magistério exclusivamente na educação básica em efetivo exercício (CF, ADCT, art. 60, XII).	Mínimo de 60% do FUNDEB com remuneração de profissionais do magistério
Aplicação de, no mínimo, 15% (quinze por cento) do produto da arrecadação de impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos que tratam os artigos. 158 e 159, I, alíneas "b" e §3º, da Constituição Federal, em gastos com ações e serviços públicos de saúde (Constituição Federal, artigos. 34, VII, "e"; e 77 I e III).	Mínimo de 15% dos (tributos impostos municipais + repasse de arrecadação constitucional da parcela de tributos dos Estados e da União)
Art. 19. Para os fins do disposto no <i>caput</i> do art. 169 da Constituição, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, a seguir discriminados: III - Municípios: 60% (sessenta por cento). (LEI 101/00)	Máximo de 60% RCL
Art. 44. É vedada a aplicação da receita de capital derivada da alienação de bens e direitos que integram o patrimônio público para o financiamento de despesa corrente, salvo se destinada por lei aos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos. (101/00)	Aplicação de receita de capital apenas com despesas de capital (com as devidas exceções)

Quadro 6 - Controles dos gastos públicos municipais

Fonte: adaptado da Constituição Federal de 1988 e da Lei 101/00 disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm, acesso em: 19 de nov. de 2009

A boa gestão dos recursos públicos, contudo, não se limita unicamente a observância dos limites legalmente previstos, até porque alguns aspectos da boa gestão não estão previstos em normas. Um exemplo de aspecto gerencial não contemplado na legislação é o referente ao controle da depreciação dos bens públicos. A respeito da depreciação Cruz (1997, p. 72) alerta que “em vez do habitual comodismo em não depreciar e não corrigir monetariamente os bens públicos são necessárias responsabilidade e a visão gerencial na administração de todo o ativo permanente”.

O mesmo autor apresenta um quadro de alguns indicadores que podem ser utilizados para controle gerencial das despesas municipais, e comparação da gestão municipal de diferentes prefeituras:

Indicador	Fórmula	Interpretação
1. Pessoal nas receitas correntes	Pessoal/receitas correntes	Quanto menor, melhor
2. Pessoal na despesa	Pessoal/ despesas realizadas	Quanto menor, melhor
3. Investimento per capta	Investimentos/ nº de habitantes	Quanto maior, melhor
4. Encargos da dívida na despesa	Serviços da dívida/ despesa realizada	Quanto menor, melhor
5. Impostos aplicados no ensino	Total das despesas admitidas como normais para o ensino/ total dos impostos e transferências	Quanto maior, melhor

Quadro 7- Indicadores para a despesa das municipalidades

Fonte: Cruz (1997, p.88)

A análise por indicadores, ainda mais quando os mesmos representam agregações de diferentes elementos pode não demonstrar a realidade observada, contudo ao utilizarem-se padrões, tais como investimento per capta, ou mesmo outras composições de indicadores como investimentos por PIB, apresenta-se uma melhor visualização e entendimento da realidade. O conhecimento de indicadores de gestão facilita a comparação entre municípios semelhantes, o estabelecimento de metas, a utilização de benchmarking e o acompanhamento da evolução dos indicadores.

Contudo há de se ter cuidado com a utilização de indicadores no estabelecimento de metas, pois a execução dos mesmos nem sempre está alinhada com os objetivos estratégicos. Um exemplo seria a utilização de um indicador de gastos com educação por número de matrículas, o que poderia resultar em

campanhas para aumento das matrículas, sem o oferecimento de suporte educacional adequado para a boa educação.

Existem diversos indicadores que podem ser utilizados e montados, tanto para a análise operacional de determinados programas, como para análise da gestão estatal através de demonstrativos. Kohama apresenta um conjunto de 25 indicadores para análise do balanço orçamentário, financeiro, patrimonial e da demonstração das variações patrimoniais:

Indicadores	Fórmula
1- Quociente de execução da receita	Receita executada/ receita prevista
2 – Quociente de equilíbrio orçamentário	Despesa Orçamentária Fixada/ Receita Orçamentária Prevista
3 – Quociente de cobertura dos créditos adicionais	Excesso de arrecadação apresentado/ Créditos adicionais abertos
4 – Quociente de execução da despesa	Despesa orçamentária executada/ despesa orçamentária fixada
5 – Quociente do resultado orçamentário	Receita executada/ despesa executada
6 – Quociente da execução orçamentária	Receita orçamentária/ despesa orçamentária
7 – Quociente financeiro real da execução orçamentária	Receita orçamentária / (despesa orçamentária – restos a pagar)
8 – Quociente da execução orçamentária corrente	Receita corrente / despesa corrente
9 – Quociente da execução orçamentária de capital	Receita de capital/ despesa de capital
10 – Quociente da execução extra-orçamentária	Receita extra-orçamentária/ despesa extra-orçamentária
11 – Quociente do resultado da execução financeira	Receitas (orçamentária e extra-orçamentária)/ despesas (orçamentária e extra-orçamentária)
12 – Quociente do resultado dos saldos financeiros	Saldo que passa para o exercício seguinte/ saldo do exercício anterior
13 – Quociente da situação financeira	Ativo financeiro / passivo financeiro
14 – Quociente da situação permanente	Ativo permanente/ passivo permanente
15 – Quociente do limite de endividamento I	Dívida fundada / receita líquida real
16 – Quociente de endividamento II	Soma das operações de crédito/ receita líquida real
17 – Quociente de dispêndio da dívida	(Soma da amortização + encargos)/ receita líquida real
18 – Quociente do resultado patrimonial	Soma do ativo real/ soma do passivo real
19 – Quociente da mutação patrimonial passiva	Receita ambivalente/ mutação patrimonial passiva
20 – Quociente de mutação patrimonial ativa	Despesa ambivalente/ mutação patrimonial ativa
21 – Quociente do resultado das mutações patrimoniais	Mutação patrimonial ativa/ mutação patrimonial passiva
22 – Quociente do resultado das variações patrimoniais independentes da execução orçamentária	Independente da execução orçamentária ativa/ Independente da execução orçamentária passiva
23 – Quociente do resultado das variações na parte permanente	(Mutações patrimoniais ativas + Independente da execução orçamentária ativa)/ (mutação patrimonial passiva + Independente da execução orçamentária passiva)
24 – Quociente patrimonial da execução orçamentária	(Receita orçamentária + dívida ativa + direitos contratuais)/ despesa orçamentária
25 – Quociente do resultado das variações patrimoniais	Total das variações ativas/ total das variações passivas

Quadro 8 - Indicadores de análise de balanços públicos de Kohama

Fonte: adaptado de Kohama (2006)

Através do presente referencial teórico é possível visualizar os conflitos existentes nas finanças públicas do Estado, e a necessidade do desenvolvimento

técnico de instrumentos que contribuam para a análise e melhora da eficiência da gestão estatal. No que tange a gestão de recursos e a avaliação das políticas públicas, bem como no processo de controle das finanças, as ciências contábeis têm muito a contribuir para a melhoria da gestão público estatal.

O desenvolvimento de indicadores para mensuração de aspectos de eficiência, a divulgação dos mesmos para os gestores públicos e a discussão conjunta e adequação a cada realidade mostram-se como perspectivas a serem desenvolvidas na melhora da gestão e eficiência estatal.

2.5 MÉTODOS VIVENCIAIS

O presente trabalho aborda o tema simulação gerencial, o qual é uma das diversas modalidades de aplicação da metodologia vivencial de ensino, portanto para uma compreensão adequada de simulação gerencial faz-se necessários noções sobre tal metodologia.

A presente seção encontra-se dividida em duas partes, sendo que a primeira contextualiza a utilização de vivência como metodologia de ensino e a segunda discute o ciclo de aprendizagem vivencial.

2.5.1 Vivência como metodologia de aprendizagem

Os métodos vivenciais são aqueles que objetivam proporcionar o aprendizado por meio da vivência de determinadas situações a fim de permitir ao aluno experimentar uma situação ao invés de apenas aprendê-la abstratamente. Essa metodologia de ensino, aplicada tanto em universidades como em programas de treinamento e desenvolvimento é utilizado como complemento ao modelo tradicional de aprendizagem.

Por modelo tradicional de aprendizagem entende-se aquele em que o professor utilizando-se de aulas expositivas descreve situações, conceitos e experiências e o aluno recebe o aprendizado passivamente. Casagrande (2006, p.33) explica que "a principal desvantagem é fazer uso exclusivo do professor como agente ativo do processo e não o aluno". No modelo vivencial o aluno participa ativamente, vivenciando uma situação, discutindo sobre esta, tirando conclusões e por fim fixando o aprendizado de uma forma mais efetiva.

A utilização de vivências como metodologia de ensino tem alcançado sucesso e sendo cada vez mais utilizada em programas de treinamento e desenvolvimento (T&D) e em salas de aula das universidades do Brasil. Boog (2006, p.236) comenta que:

Na educação de adultos nas organizações, dinâmicas de grupos são utilizadas desde a década de 1940. Nos últimos dez anos, entretanto as metodologias vivenciais em T&D (dinâmicas de grupo, jogos de diversos tipos, atividades ao ar livre, esportes radicais, trabalhos voluntários e outros) têm sido utilizados com alto grau de sucesso.

Embora a aplicação de novas metodologias de ensino, tais como as que utilizam de vivência, apresentarem grande efetividade, elas não devem ser encaradas como substitutas ao modelo tradicional de ensino, mas como complementares. Casagrande (2006, p.33) comenta que:

a aula expositiva é a forma mais tradicional e mais usada no ensino de Contabilidade, mas não é um método que deve ser extinto ou completamente banido do processo ensino-aprendizagem frente às novas metodologias de ensino. É uma forma simples, econômica e flexível na conjugação com outros métodos. Porém, se o professor não associar criatividade e motivação, as possibilidades de constituição do conhecimento ficam limitadas, além de gerarem um ambiente cansativo e monótono.

Gramigna (1993, p.20) explica que “quando as pessoas têm a chance de vivenciar situações-problema e resolvê-las com os recursos que tem, verificando os resultados de suas decisões, a reformulação de procedimentos é facilitada”. Pois em uma vivência são apresentados problemas que exigem dos participantes a habilidade de criar alternativas para o problema proposto ao invés de serem condicionados ao oferecimento de uma resposta padrão para o problema.

Sauaia (1995) argumenta que a metodologia vivencial é um conceito próximo ao das teorias de aprendizagem cognitiva, as quais têm como base o processo de reflexão do indivíduo que resulta na mudança dos mapas mentais através de “insights”. O autor prossegue argumento que o modelo tradicional de ensino, no entanto, é baseado na linha das teorias do condicionamento, fundamentadas no processo de estímulo resposta, em que uma determinada resposta é condicionada a uma determinada situação.

Embora o condicionamento proporcione uma resposta rápida a determinada situação, como ocorre no processo de leitura, problemas mais complexos, mutáveis, sujeitos a assimetria informacional e que não possuem uma única resposta são mais

bem abordados pela cognição. A segunda descrição é a que mais se aproxima da realidade de empresarial, portanto, infere-se que o aluno familiarizado com a metodologia vivencial está mais preparado para a inserção no mercado de trabalho.

Casagrande (2006, p.33) argumenta que:

As novas tecnologias educacionais estão modificando o aprendizado. A utilização de laboratórios de informática é cada vez mais freqüente e tem demonstrado que é muito mais eficaz na construção do conhecimento e na associação da teoria com a prática. Na simulação em forma de jogos de empresas, enquanto o aluno administra uma empresa e toma as decisões necessárias para atingir os objetivos desejados, o professor introduz os conteúdos da disciplina, servindo o jogo de empresa como um recurso pedagógico na aproximação da teoria com a prática que se exerce na sala de aula, da forma como exerceria dentro de uma empresa normal.

Essa integração entre teoria e prática enriquece o aprendizado e traz ganhos que vão além dos conhecimentos técnicos adquiridos, pois é exigida dos participantes habilidades de interação com os demais membros da equipe, capacidade de tomar decisões e principalmente compreensão dos conflitos emocionais provenientes de suas escolhas. Para o melhor entendimento de como ocorre aprendizagem vivencial é apresentado a seguir o ciclo de aprendizagem vivencial, pelo qual é possível entender a dinâmica da vivência.

2.5.2 Ciclo de aprendizagem vivencial

A aprendizagem vivencial é abordada na literatura como um ciclo contínuo em que as experiências em uma determinada vivência servem de insumo para um novo ciclo vivencial. Ele é comumente descrito em cinco etapas: vivência, relato, processamento, generalização e aplicação. A figura a seguir representa as cinco etapas do ciclo vivencial.

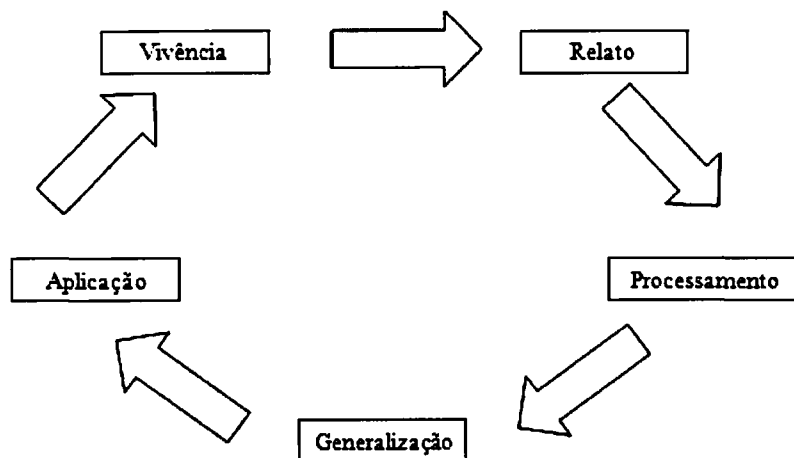


Figura 2 - Ciclo vivencial

Fonte: Boog (2006, p. 240)

A vivência conforme Boog (2006, p.240), “como o próprio nome diz, é o jogo ou a atividade propriamente dito”. Nessa etapa o aluno entra em contato direto com a situação, vivência ela, e obtém uma opinião preliminar baseada na experimentação da mesma. O autor orienta que metade do ciclo vivencial se passe nessa etapa.

O relato consiste na etapa em que os participantes comentam suas decisões, sentimentos e situações que vivenciaram, pois como comenta Gramigna(1993, p.23) “ao participar intensamente do processo as pessoas não conseguem esconder suas dificuldades e habilidades, o que afeta diretamente o emocional de cada um” e sentem a necessidade de compartilhar essas experiências com os colegas. Boog (2006, p.240) complementa afirmando que “quanto mais impactante a atividade, mais as pessoas querem falar, e é importante deixá-las esgotar o assunto”.

Através do relato é possível a troca de conhecimentos técnicos entre os participantes, a discussão de sentimentos e dificuldades despertados no jogo e o compartilhamento de reflexões sobre o processo representado no jogo. O relato pode ocorrer independentemente da atuação do professor, contudo uma etapa de relato acompanhada pelo mesmo enriquece a discussão, pois esse pode fazer comentários mais aprofundados sobre a dinâmica.

Gramigna (1993, p.27) ensina que “o processamento é o momento em que os participantes têm a oportunidade de analisar o ocorrido durante o jogo, avaliando a

sua atuação e estabelecendo relações com o resultado obtido.” Boog (2006, p.240) complementa que “o processamento é a descrição do que aconteceu durante o jogo.” e “normalmente essa fase e a anterior acontecem mescladas”. No relato o participante descreve como se sentiu, o que pensou e o que fez já no processamento ele tenta descrever porque sentiu, porque pensou, e porque fez.

Para facilitar a condução da fase de processamento Gramigna (1993, p.32) apresenta seis ferramentas para serem utilizadas pelo professor: a) Roteiros de discussão; b) Painel livre; c) Discussão a partir de palavras-chave; d) Questionários individuais; e) Correlação processo x resultados; f) *Brainstorming*;

A fase de generalização é aquela em que é estabelecida uma ligação entre as experiências da vivência e a realidade. Boog (2006, p.240) explica que “nessa fase, o grupo deve relacionar o que viveu com o seu dia-a-dia. É aqui que entram duas perguntinhas muito úteis para o focalizador: ‘o que isto tem que ver com seu dia-a-dia?’ e ‘o que aconteceu aqui acontece no dia-a-dia’”

A aplicação é a última fase do ciclo e consiste em transpor as reflexões feitas sobre a realidade para a prática. Nessa etapa são discutidos os comportamentos e práticas a serem mudados. Com um enfoque empresarial Boog (2006) orienta que seja elaborado um plano de ação conjunto em que os participantes se comprometem a realizar os pontos acordados no mesmo.

Em um enfoque educacional as equipes podem discutir maneiras de implementação e aprimoramento de processos que visem corrigir as dificuldades encontradas. Através de tal metodologia podem ser identificados assuntos que possam ser alvo de pesquisa acadêmica.

Essas considerações demonstram que os métodos vivenciais vêm se consolidando como metodologia de ensino e treinamento. Nesse trabalho o destaque será dado a uma de suas aplicações mais recorrentes: a simulação gerencial.

2.6 SIMULAÇÃO GERENCIAL

Os jogos de empresas, nome pelo qual também é conhecida a simulação gerencial, podem ser entendidos como uma aplicação de jogos à educação, mais especificamente a educação voltada para o ensino de gestão empresarial. O

interesse de aplicação educacional dos jogos é derivado de sua propriedade lúdica – proporcionar divertimento e bem estar - que despertam interesse dos alunos pelo assunto.

Em sua obra Elgood (1987, p.1) apresenta quatro características que possibilitam a identificação de um jogo:

1. Tenha uma estrutura suficientemente evidente, de modo a poder ser reconhecido como o mesmo, sempre que for utilizado.
2. Confronte os participantes com uma situação de mudança, sendo esta total ou parcialmente decorrente de suas próprias ações.
3. Permita a identificação antecipada (se for desejável) de algum critério segundo o qual se ganhe ou perca.
4. Exija, para sua operação, uma certa quantidade de dados, documentos, materiais, administrativos ou comportamentais.

O jogo por si só não se concretiza como ferramenta de ensino, pois é utilizado como brincadeira, divertimento e passa-tempo. Contudo ao introduzir-se o conceito de simulação ao jogo é possível utilizá-lo no ensino. Simulação conforme Gramigna (1993, p.6) “é caracterizada por uma situação em que um cenário simulado representa modelos reais, tornando possível a reprodução do cotidiano.” A junção dos dois conceitos resulta no conceito de jogo simulado.

Com a simulação é possível vivenciar determinadas características da realidade e cometer erros sem a gravidade dos impactos reais. Na simulação de empresas é possível realizar operações ineficientes que resultariam em uma grande perda, sem que a mesma ocorra na vida real. Dessa forma é possível o aprendizado vivencial com erros e acertos, sem conseqüências reais.

A junção das características do jogo – competição, divertimento, estrutura de regras – com as da simulação – possibilidade de errar, encenação – aplicadas no ensino de administração resulta na metodologia de jogos simulação gerencial. Bernard (2006, p.84) ensina que:

Existem diferentes denominações utilizadas na literatura para descrever o método apresentado neste capítulo, tais como jogos de empresas, jogos de negócios, jogos gerenciais, simulação empresarial, simulação de gestão, gestão simulada e simulação gerencial. Entretanto, algumas destas denominações também são utilizadas em diferentes contextos, causando certa confusão.

Nessa parte do trabalho serão discutidos tópicos que permitem uma caracterização básica da técnica de simulação gerencial. Para tanto a seção foi dividida em três partes: a primeira apresenta algumas classificações de simulação

gerencial, a segunda relata a dinâmica básica das simulações e por fim são abordadas considerações sobre a avaliação dos modelos de simulação gerencial.

2.6.1 Classificações das simulações gerenciais

Na utilização da simulação gerencial há diversos fatores a observar-se antes da escolha do modelo a ser utilizado, dentre eles os objetivos de aprendizagem, o público alvo, os recursos necessários, o tempo disponível. Determinados ambientes exigem características específicas da simulação, assim como determinadas simulações são feitas para atender determinadas restrições ambientais.

A classificação das simulações gerenciais visa agrupar as simulações segundo as características que as mesmas apresentam a fim de identificar os benefícios e restrições da aplicação das mesmas, assim como o ambiente em que se encaixam. Bernard (2006) apresenta seis classificações para os simuladores: a) quanto à abrangência do problema gerencial; b) quanto aos objetivos gerenciais; c) quanto à interação das equipes; d) quanto à tomada de decisão; e) quanto ao nível de informatização; f) quanto às variáveis envolvidas.

Quanto à abrangência o autor ensina que a simulação pode ser geral, abrangendo a administração da empresa como um todo, ou específica, tratando de processos isolados da empresa. Bernard (2006, p. 88-89) explica que:

A simulação geral desenvolve habilidades gerenciais no nível mais alto da estrutura organizacional da empresa. Neste tipo de simulação, as principais áreas funcionais são consideradas, forçando os alunos a refletir e a se posicionar em relação às decisões estratégicas da empresa. Nas simulações funcionais, o enfoque é no desenvolvimento de habilidades em áreas específicas da gestão empresarial, como, por exemplo, produção, vendas, finanças e recursos humanos. As decisões táticas são privilegiadas neste tipo de simulação.

A simulação geral visa simular o sistema como um todo, já a simulação funcional visa à simulação de partes do sistema maior. A simulação funcional, em geral aborda aspectos mais detalhados que a simulação geral. Para que a simulação geral tenha um mesmo nível de detalhamento da funcional, deverá apresentar um número maior de variáveis, uma vez que contemplará os diversos subsistemas. Portanto a simulação geral será menos detalhada ou mais complexa (com mais variáveis).

Quanto aos objetivos gerenciais o simulador pode ser voltado o desenvolvimento apenas de capacidades técnicas ou para o desenvolvimento

simultâneo de capacidades técnicas e de relacionamento. Para o primeiro objetivo o jogo pode ser aplicado a cada participante isoladamente, contudo no segundo é requisito a formação de equipe para que ocorra a experiência de relacionamento.

Quanto à interação das equipes estas podem ser interativas ou não interativas. Bernard (2006, p.89) explica que a “simulação interativa ocorre quando as decisões tomadas para uma empresa simulada influenciam os resultados das outras, e vice-versa”. E que nas decisões não interativas “os resultados de uma empresa não sofrem influência das decisões tomadas pelas demais, embora seja possível competir de forma paralela, avaliando separadamente o desempenho das diferentes empresas simuladas.”

Quanto à tomada de decisão as simulações podem exigir que os participantes realizem todos os cálculos necessários no processo de decisão com apenas o auxílio de calculadoras ou o jogo pode propiciar um ambiente em que o aluno recebe o auxílio de um software na organização das informações necessárias à decisão.

Quanto o nível de informatização o autor explica que as simulações podem ser operados manualmente ou com o auxílio de computadores. Bernard (2006, p.90) argumenta que “de modo geral, os avanços computacionais proporcionaram o desenvolvimento de simuladores mais complexos, com alto nível de precisão e grande flexibilidade na sua utilização, inclusive para educação à distância.”

Por fim quanto às variáveis envolvidas elas podem ser determinísticas ou estocásticas. Conforme Bernard (2006, p. 89):

Nos modelos determinísticos, as decisões podem ser processadas várias vezes e os resultados gerados serão sempre os mesmos. Nos modelos estocásticos, existem variáveis aleatórias, ou seja, com determinada probabilidade de ocorrência.

Existem outras classificações quanto a simulação gerencial na literatura, contudo não é objetivo desse trabalho ser exaustivo na apresentação das mesmas. O que é importante compreender nessa seção é que as simulações gerenciais são ferramentas desenvolvidas para uma finalidade de ensino e devem adequar-se ao ambiente par o qual são concebidas. Um modelo para iniciantes, por exemplo, em geral será menos detalhado do que um para pessoas com experiência em determinado assunto.

Elgood (1987, p.87) comenta que:

A escolha de um jogo de treinamento requer uma análise clara dos objetivos a que ele se destina. Estes podem ser:

- Causar divertimento
- Liberar conhecimento
- Apresentar novos conhecimentos
- Encorajar a prática de habilidades
- Provocar comportamentos
- Estimular o pensamento
- Trabalhar em conjunto
- Comunicar uma imagem
- Avaliar o desempenho[...]

O fato de um jogo ser utilizado para uma finalidade não implica não poder servir a outros fins.

Um jogo que tenha por objetivo apresentar novos conteúdos poderá ter determinado grau de divertimento para que atraia os alunos. Inclusive o divertimento é uma das características que torna o jogo atrativo e a sua eliminação por completo pode tornar o jogo desestimulante.

2.6.2 Dinâmica das simulações gerenciais

As simulações gerenciais podem variar quanto a suas características, usuários, finalidades, aplicação, contudo, em geral apresentam uma dinâmica de funcionamento com algumas semelhanças. Johnsson (2006) define quatro elementos básicos presente na maioria dos jogos de empresas: a) um manual, b) um instrutor, c) o processamento e d) os participantes.

O manual é o documento de orientação principal, no qual estão apresentadas as informações necessárias para realização do jogo. Johnsson (2006, p.46-47) explica que:

O manual é constituído por um material onde se encontram todas as regras de operacionalização do jogo e de um possível sistema informatizado, as formas de relacionamento entre os dados de entrada e os de saída, os objetivos do jogo, o comportamento esperado dos participantes, o posicionamento e as definições do instrutor, as formas de comunicação entre os elementos ativos e participantes do jogo.

O instrutor é a pessoa que comanda o funcionamento do jogo, escolhe as premissas, e conduz o jogo de maneira geral. Também denominado por alguns autores como professor ou facilitador. Bernard (2006, p.93) ensina que “o professor assume um papel de suma importância neste método, sendo ele o maior responsável pelo sucesso ou fracasso da simulação”. O autor complementa afirmando ser necessário três características fundamentais ao mesmo: a) visão sistêmica, b) vivência prática em organizações e c) domínio do método.

Quanto ao papel do facilitador no jogo, Johnsson (2006, p.47) explica que:

O instrutor é um dos elementos mais importantes dos jogos de empresas, uma vez que é encarregado da definição dos parâmetros iniciais e do funcionamento do modelo matemático de simulação do ambiente onde se desenvolverá o jogo. Deve, também, comunicar-se diretamente com os participantes e com o módulo de processamento. A sua função é a de coordenar as equipes de participantes e orientá-las nas suas discussões, análises e avaliações das jogadas possíveis. Alguns jogos permitem que o instrutor disponibilize elementos adicionais ao longo do jogo, de modo a proporcionar alterações em uma, ou em várias das características do ambiente onde ocorre a competição entre os participantes.

O processador representa a etapa em que as decisões são traduzidas em relatórios e índices de avaliação. Johnsson (2006, p.47) complementa que:

O processamento de jogos de empresas geralmente se dá através da utilização de um software. Durante o processamento são executados os cálculos e armazenagem de todos os dados, provenientes do instrutor e dos participantes indicando os resultados obtidos para um a um dos jogadores ou equipes.

Bernard (2006) apresenta um esquema da dinâmica de interações de um jogo de empresas, aonde o simulador é alimentado pelas premissas do professor e as decisões dos alunos e gera em contrapartida relatórios de desempenho para as equipes e informações sobre a etapa posterior.

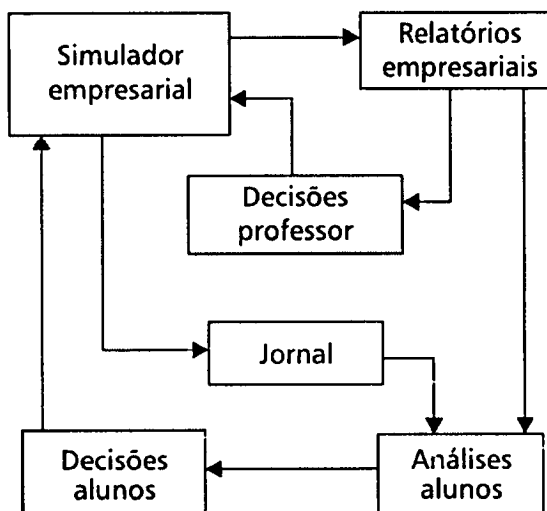


Figura 3 - Dinâmica de uma simulação gerencial

Fonte: Bernard (2006, p.88)

Os participantes são os alunos, as pessoas que jogam e aprendem com o jogo. Na realização da simulação os alunos podem ser agrupados em equipes para que possa haver discussão, troca de opiniões e conhecimentos. Sauer (1995, p.42) ensina que:

Os participantes assumem os diferentes papéis gerenciais, estabelecidos e apresentados previamente, definem as metas funcionais e as estratégicas de sua organização simulada. Eles têm controle de suas ações e acompanham os resultados produzidos por suas decisões.

Bernard (2006, p.83) complementa que:

O método baseia-se na abordagem vivencial, que pressupõe o envolvimento dos alunos no processo, no caso, na simulação, permitindo a aplicação de conhecimentos adquiridos anteriormente através do comprometimento e da experimentação de um sentimento pessoal real de sucesso ou fracasso pelos resultados obtidos.

Na simulação o aluno recordará os conteúdos estudados separadamente e tentará aplicá-los para obter um bom desempenho na simulação, contudo poderão surgir situações em que não há uma resposta pronta, fazendo com que o aluno reflita sobre a situação e elabore uma solução conveniente a sua estratégia. O aprendizado em uma simulação ocorre mesmo frente a decisões que prejudiquem a equipe no jogo, pois os participantes irão desenvolver sua capacidade analítica para tentar entender o funcionamento da jogo, bem como entrarão em contato com nomenclaturas, relatórios e conflitos gerenciais que retratam a realidade. Sawaia (1995, p.42) explica que:

Não existem maneiras certas ou erradas de se conduzir a empresa simulada. Alguns comportamentos suscitam discussões, dependendo dos conceitos e das teorias evocados durante a vivência. Além disso, os comentários de retroalimentação são rapidamente oferecidos aos participantes que podem rever ou confirmar seus pressupostos gerenciais.

Ressalta-se, entretanto, que há necessidade, tanto para fins de exigência educacional como para obtenção de um maior comprometimento dos participantes a necessidade de um sistema de avaliação do jogo, embora a mensuração do aprendizado seja um processo controverso.

2.6.3 Avaliação dos modelos de simulação gerencial

Conforme Feinstein e Cannon (2002) existem diversas metodologias, que utilizam critérios dos mais diversos para avaliação e validação das simulações gerenciais, sendo que não há ainda um consenso sobre a maneira adequada de avaliar uma simulação. Os autores agrupam os diversos métodos em duas perspectivas gerais: as simulações com finalidades educacionais e as com finalidade de representação da realidade.

Nem sempre ambas são convergentes, pois um jogo muito realista e cheio de detalhes pode dificultar o aprendizado, embora represente a realidade, no entanto um jogo com simplificações facilita a aprendizagem, uma vez que possibilita uma melhor visualização das causas e efeitos das ações tomadas, contudo o nível de detalhamento é reduzido.

Ao avaliador de simulação gerencial é importante conhecer tais considerações ao adotar um critério de validação, pois em maior ou menor grau ele estará servindo aos propósitos educacionais e representacionais. Sem a pretensão de ser exaustivo apresenta-se nessa seção uma perspectiva de avaliação da simulação gerencial sob três aspectos principais que são: a quantidade de aprendizado gerado pelo mesmo, a adequação as variáveis ambientais e o cumprimento dos objetivos de ensino propostos.

O primeiro aspecto a ser analisado em um jogo é a quantidade de aprendizado que ele gera ao aluno, uma vez que a finalidade do método é educacional. A mensuração do aprendizado, no entanto, não deve ser confundida com os critérios que definem os vencedores do jogo. Bernard (2006, p.99) ensina que:

a avaliação do aprendizado tem sido um tema controverso. Por um lado, a grande maioria dos professores que utilizam a metodologia avalia seus alunos através do desempenho da empresa simulada. Por outro lado, os próprios professores, bem como estudos empíricos, têm demonstrado não existir correlação entre desempenho da empresa simulada e aprendizado.

O autor sugere como opção uma avaliação mista, baseada em critérios gerenciais e critérios educacionais. O primeiro se daria pelo desempenho apresentado pelos critérios de mensuração do jogo e o segundo por meio de avaliação realizada pelo professor de relatórios argumentativos, planilhas, planos e outros que sejam adequados a realidade de uma empresa possibilitando ao professor a verificação do domínio de determinados conceitos objetivados pela simulação. Outra alternativa seria uma avaliação oral na etapa de relato em grupo. Bernard (2006, p.100) explica que:

Um importante ponto a ser considerado na utilização de indicadores gerenciais é não reprovar o aluno por sua má gestão simulada, pois o que deve ser avaliado é o aprendizado. Em inúmeras ocasiões, pode ser observado que os alunos aprendem muito quando estão administrando uma empresa com sérios problemas, mesmo que o desempenho final da empresa não seja positivo.

O segundo aspecto de avaliação de um jogo é sua adequação as necessidades educacionais dos participantes. Essa adequação é importante para que o aprendizado seja maximizado, e o jogo seja exeqüível. Sauaia (1995, p.44) explicar que:

Apesar de haver uma crença ingênua de que quanto mais complexo um jogo, tanto melhor, os especialistas têm de enfrentar limitações, entre elas a do tempo, do nível de informação do público e portanto, a complexidade deverá estar sendo ajustada e adequada ao conjunto de objetivos educacionais. Os efeitos do grau de complexidade dos jogos são ainda pouco conhecidos.

Conforme Cannon (1995) quanto mais próximo de representação do mundo real um modelo for, mais complexo será, pois mais variáveis terá e mais difícil será para os participantes visualizarem as relações de causa efeito. No entanto, embora o modelo deva apresentar uma boa representação da realidade, também deve demonstrar claramente as relações de causa efeito.

Esse contexto faz com que os desenvolvedores vivenciem o que o autor denominou de paradoxo da complexidade, em que devem ponderar uma melhor representação da realidade (com mais variáveis) e uma melhor demonstração de causa e efeito para os participantes (com menos variáveis).

O desenvolvimento de modelos com nível de complexidade elevado não garante que o jogo proporcione um melhor entendimento da realidade e uma maior aprendizagem. O que se verifica é um ajustamento da complexidade de acordo com as variáveis ambientais. Em simulação com menor tempo de duração ou com participantes iniciantes em uma matéria possivelmente será aplicado um modelo com complexidade inferior ao de uma situação em que se disponha de um tempo maior de treinamento e participantes com conhecimentos avançados.

O terceiro aspecto é o cumprimento dos objetivos de aprendizagem, pois o jogo deve ter um propósito definido e ser aplicado para desenvolver habilidades específicas e não apenas ser um jogo para distração. Ademais, Klabbers (2009) observa que o desenvolvimento de modelos de simulação gerencial é um tipo de ciência de *design*, em que o projeto deve ser analisado pelo atendimento dos objetivos encomendados.

Bernard (2006, p.94) argumentando que “todo simulador empresarial é baseado em um modelo que simplifica a realidade. Existem muitas semelhanças entre a simulação e a realidade. Mas também existem muitas diferenças”. Portanto a

ênfase de um jogo não deve ser em reproduzir fielmente a realidade em todos os seus detalhes, mesmo porque isso seria impossível, mas proporcionar o entendimento de determinados aspectos da realidade.

As considerações sobre avaliação de modelos de simulação gerencial feitas anteriormente não tem a pretensão de serem exaustivas, mas fornecerem critérios para compreensão e análise de modelos. Existem ainda muitas discussões e críticas a respeito dos critérios de avaliação e validação da simulação gerencial, bem como da utilização de simulação gerencial como metodologia científica.

Klabbers (2009) explica que muitas tentativas de avaliação e compreensão dos jogos de empresa são frustradas por tentarem aplicar um raciocínio próprio das ciências analíticas à ciência do *design*. O autor explica que a aplicação de um determinado jogo não terá sempre o mesmo resultado, pois a mesma depende do contexto em que é operado. Portanto uma relação de causa e efeito direta não é possível.

O autor ensina que o papel das ciências analíticas é reconstruir o passado, entendendo suas correlações, já a ciência do *design* tem como objetivo a utilização dos estudos das ciências analíticas para construir modelos que simulem a realidade. O design de jogos é baseado na metodologia de pesquisa-ação, em que um problema é identificado, é proposta uma resolução para o mesmo e em seguida é testada a efetividade da resposta.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 ABORDAGEM DA PESQUISA

Na literatura sobre pesquisa acadêmica são encontradas diversas classificações sobre os tipos de pesquisa, não havendo uma classificação predominante, mas classificações que auxiliam na delimitação do estudo. A classificação da pesquisa deve ser compatível ao objetivo perseguido, a orientação filosófica do autor, ramo do conhecimento em que a pesquisa se desenvolve.

Há diversas maneiras de abordar-se um problema e conduzir uma pesquisa científica, a metodologia conforme Collis (2005, p.61) “refere-se à maneira global de tratar o processo de pesquisa, da base teórica até a coleta e análise de dados”. Após a análise dos objetivos e das pretensões de desenvolvimento do estudo chegou-se a uma classificação preliminar do tipo de pesquisa a ser efetuado e em seguida escolheu-se a metodologia mais adequada para a condução da mesma.

Para enquadramento da presente pesquisa utilizou-se a classificação apresentada por Collis (2005) na qual uma pesquisa é classificada segundo quatro perspectivas: a) o objetivo de pesquisa; b) o processo de pesquisa; c) a lógica da pesquisa; d) os resultados da pesquisa.

Quanto aos objetivos ela pode ser exploratória, descritiva, analítica e preditiva. Quanto ao processo de pesquisa esse pode ser quantitativo ou qualitativo. Quanto a lógica de pesquisa pode está ser dedutiva ou indutiva e por fim quanto ao resultado da pesquisa está pode ser uma pesquisa básica ou aplicada.

A seguir é apresentado um esquema ilustrando o enquadramento proposto para a presente pesquisa.

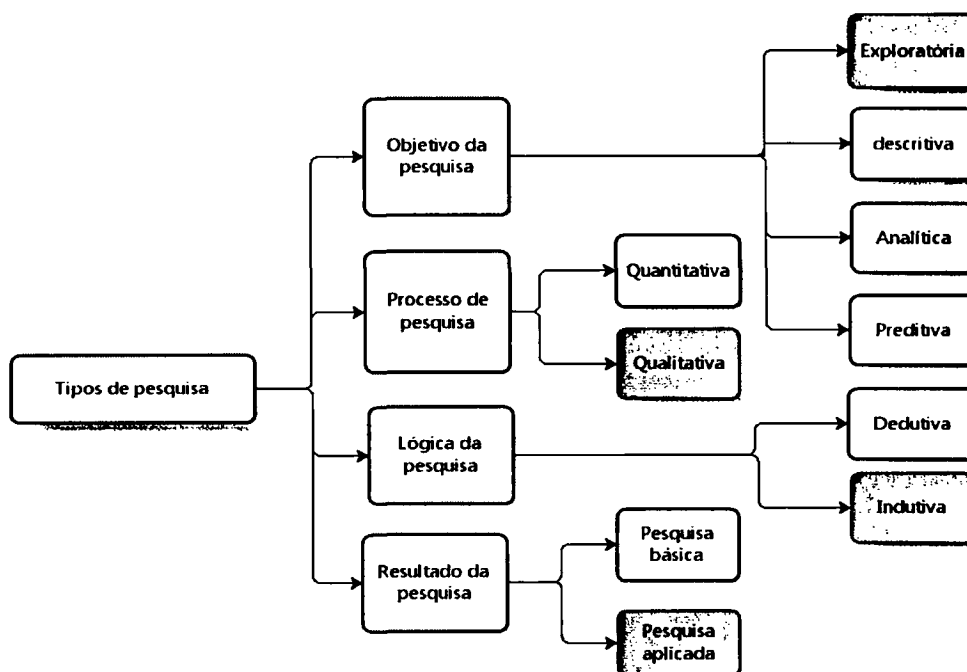


Figura 4 – Enquadramento quanto ao tipo de pesquisa

Fonte: Adaptado de Collis. (2005, p. 25)

Quanto aos objetivos a presente pesquisa enquadra-se como exploratória. Tal modalidade de acordo com Andrade (1993, p.98) tem como finalidade “facilitar a delimitação de um tema de trabalho; definir os objetivos ou formular as hipóteses de uma pesquisa ou descobrir novo tipo de enfoque para o trabalho que se tem em mente”. O presente trabalho visa descobrir o enfoque a ser dado na aplicação de simulação gerencial ao ensino de contabilidade pública.

Gil (2009, p.41) complementa que “estas pesquisas têm como objetivo principal o aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições. Seu planejamento é, portanto, bastante flexível de modo que possibilite a consideração dos mais variados aspectos relativos ao fato estudado.”

Quanto ao processo de pesquisa a presente pesquisa enquadra-se como qualitativa. Conforme Collis (2009, p.26) é um tipo de pesquisa “mais subjetivo e envolve examinar e refletir as percepções para obter um entendimento de atividades sociais e humanas”.

Quanto a lógica de pesquisa ela caracteriza-se como indutiva, pois conforme Lakatos (1991, p.47) “indução é um processo mental por intermédio do qual,

partindo de dados particulares, suficientemente constatados, infere-se uma verdade geral ou universal, não contida nas partes examinadas”. E em seguida a autora complementa assinalando que a indução conduz apenas a conclusões prováveis.

Quanto aos resultados da pesquisa ela caracteriza-se como pesquisa aplicada. Nas palavras de Boente (2004, p.12) “é a pesquisa desenvolvida com o objetivo imediato de resolver um problema, sua finalidade é a prática e sua intenção é a resolução de um problema.”

Levando em consideração o enquadramento da pesquisa a metodologia de pesquisa escolhida foi a pesquisa-ação. Collis (2005, p.72) explica que “o principal objetivo da pesquisa-ação é penetrar em uma situação, tentar provocar uma mudança e monitorar os resultados”. Barros (1986, p.94) complementa que nesse tipo de pesquisa “o pesquisador não permanece só em nível de levantamento de problemas, mas procura desencadear ações e avaliá-las em conjunto com a população envolvida.”

3.2 OBJETO DE ESTUDO

Uma vez que o objetivo da pesquisa é verificar as contribuições da aplicação da metodologia de simulação gerencial ao ensino da contabilidade pública, torna-se requisito para a mesma a existência de um simulador. No entanto não se encontrou simulador disponível para tais pretensões, o que criou a necessidade de desenvolvimento de um simulador para a área.

A vantagem de desenvolver um modelo de simulação customizado para a pesquisa é que ele pode atender as características demandas para a simulação. No entanto, como desvantagem, o modelo desenvolvido está mais sujeito a inconsistências, uma vez que não possui versões anteriores, nem mesmo usuários anteriores.

Visto isso surgem dois objetos a serem estudados pela pesquisa. O primeiro consiste no próprio simulador, o qual necessita ser testado e validado e o segundo objeto trata-se dos primeiros usuários do modelo, dos quais se pretende verificar a contribuição que o modelo realizou para seu aprendizado em contabilidade pública.

O simulador foi desenvolvido entre os anos de 2009 e 2010 com base no trabalho de Roncalio e Bernard (2008) e com inspiração em reuniões com um especialista na área de contabilidade pública, o professor Flávio da Cruz. Esse

modelo foi exposto ao teste alfa (depuração de inconsistências pelo desenvolvedor e seu orientador) e teste beta (aplicação com usuários externos).

O conjunto de usuários iniciais consistiu em alunos matriculados na disciplina de tópicos especiais de contabilidade pública I, matéria essa ministrada na Universidade Federal de Santa Catarina no período noturno do primeiro semestre de 2010.

3.3 ESTRATÉGIAS DE VALIDAÇÃO

Conforme Klabbers (2009) a parte de validação de pesquisas baseadas em modelos de simulação gerencial apresenta um processo de validação diferente do que é utilizado para pesquisas analíticas tradicionais. Isso ocorre porque a natureza das pesquisas é diferente.

O autor prossegue explicando que um aspecto que diferencia as mesmas é a orientação temporal do estudo, pois a pesquisa analítica visa investigar fatos passados para entender o presente e desenvolver soluções para eventos futuros. Já a ciência do *design* parte de uma solução encomendada e tenta criar um processo que faça com que a realidade presente se transforme na realidade futura.

Outro aspecto relevante é que os insumos de uma pesquisa analítica não são dependentes do processo de pesquisa, logo o pesquisador é neutro na condução de seu estudo. Já na ciência do *design*, os dados obtidos são uma função do modelo desenvolvido, o que faz com que os dados possam variar dependendo como o modelo é desenvolvido.

A partir dessas considerações é possível perceber que a abordagem de validação de uma pesquisa baseada no desenvolvimento de um produto, serviço ou no caso, um simulador gerencial devem seguir um processo diferente daquele empregado para as ciências analíticas.

Feinstein e Cannon (2002) realizaram um estudo sobre as diferentes abordagens sobre validação encontradas na literatura de simulação gerencial. Os autores classificam os diversos modelos em dois grandes grupos. O primeiro grupo é composto por critérios de validação sobre a quantidade de aprendizado que o simulador proporciona e o segundo grupo critérios de verificação do nível de realismo do simulador.

O designer ao desenvolver o jogo tem como meta tornar o jogo o mais próximo da realidade, bem como construí-lo de uma forma didática que proporcione o máximo de aprendizado, no entanto ao tornar o jogo muito próximo da realidade, e por consequência complexo, a compreensão do jogo torna-se mais difícil, fenômeno esse conhecido como paradoxo da complexidade (CANNON1995).

A partir do quadro resumo de Feinstein e Cannon (2002) sobre os diversos conceitos de validação encontrados na literatura, desenvolveu-se o esquema estratégico para validação do modelo de simulação, conforme quadro a seguir:

Conceito	Descrição	Estratégia
Acurácia	Quantidade de representação da realidade que o modelo proporciona?	Apêndice C – Questão 01
Validação de construção	Quão corretamente a relação entre as variáveis estratégicas foi construída?	Apêndice C - Questão 02
Validação de conteúdo	O quanto a simulação atende aos objetivos para o qual foi feita?	Apêndice B – Questão 03 Apêndice C – Questão 03
Validação educacional	O modelo apresenta experiência de aprendizagem válida?	Apêndice B – Questão 01
Validação empírica	O modelo apresenta dados semelhantes aos reais? (semelhante acerácea)	Apêndice C – Questão 04
Verificação	O modelo faz o que se propôs a fazer?	Apêndice C – Questão 04 Projeto Piloto

Quadro 9 - Esquema de validação

Fonte: Adaptado de Feinstein e Cannon (2002)

A validação do modelo contou com dois estágios: um questionário (Apêndice B) aplicado a dois especialistas em contabilidade pública e aplicação do modelo (Apêndice A) em alunos voluntários seguida de coleta de dados através de questionários (Apêndice C).

A simulação foi realizada em uma semana e foi composta por três rodadas executadas a distância utilizando-se um site (Apêndice D) desenvolvido no Google sites.

Doze alunos aceitaram participar da simulação, sendo então divididos em cinco equipes à livre escolha dos mesmos. Na primeira rodada a equipe três não enviou a decisão, no entanto participou das outras duas rodadas. Na segunda rodada a equipe dois não enviou a decisão e desistiu da simulação.

Após a realização da simulação e antes da divulgação dos resultados sobre o desempenho final foi aplicado um questionário com os alunos participantes que compareceram a aula.

Já quanto aos especialistas lhes foram dados uma cópia do manual para que avaliassem, sendo que os dois especialistas responderam dentro de uma semana.

3.4 PROJETO PILOTO

Por ser um modelo de jogo novo faz-se necessário testar o modelo antes de aplicação prática, a fim de que se possam identificar inconsistências na operacionalização do jogo. Essas inconsistências podem ser tanto em nível de incompreensão de determinadas características do jogo por parte dos participantes, falhas no processamento dos dados, ou mesmo inconsistências lógicas do jogo.

Apesar de o projeto piloto não garantir a total eliminação de erros, este é um procedimento essencial para a melhoria da qualidade do modelo, contribuindo assim para sua validação.

O modelo foi exposto a dois testes piloto: o primeiro com o designer do jogo e um especialista na área de simulação gerencial e o segundo com alunos voluntários como já descrito anteriormente.

3.5 MÉTODO DE ANÁLISE DE DADOS

Para interpretação dos dados obtidos através de uma pesquisa-ação usualmente duas abordagens mais comuns. Conforme Gil (2008) na primeira “os procedimentos adotados são muito semelhantes aos da pesquisa clássica, o que implica considerar os passos: categorização, codificação, tabulação, análise estatística e generalização”. Em contraponto a essa abordagem o autor salienta que “há, porém, pesquisas em que se privilegia a discussão em torno dos dados obtidos, de onde decorre a interpretação de seus resultados”.

Na presente pesquisa o enfoque será dado à segunda abordagem, pois se acredita que as discussões em torno dos dados obtidos proporcionam maior contribuição para a compreensão da aplicação da metodologia.

Para os dados obtidos de questões fechadas nos questionários será aplicado o procedimento de agrupamento para verificarem-se as freqüências de respostas, no

entanto a análise desses dados será realizada por meio de argumentação e cruzamento com os demais dados qualitativos obtidos através das entrevistas com os especialistas.

4 APLICAÇÃO DA PESQUISA

A pesquisa contou com as etapas de desenvolvimento do modelo e de validação do mesmo, portanto a presente seção foi dividida em duas subseções, sendo na primeira apresentada considerações sobre o modelo desenvolvido na pesquisa e na segunda subseção foram feitas considerações a respeito da validação do modelo.

4.1 O MODELO

O desenvolvimento do modelo ocorreu no período de dezembro de 2009 à março de 2010, sendo que após esse período foi aperfeiçoado até meados de maio de 2010 resultando no manual final (Apêndice A) utilizado na simulação. Na presente seção é apresentado sucintamente o jogo e justificado algumas das características do modelo. Posteriormente é apresentada a classificação do modelo e por fim são apresentadas características não detalhadas no manual a respeito da sistemática de avaliação.

4.1.1 Apresentação do Jogo

O presente jogo tem como base o trabalho de Roncalio e Bernard (2008), no qual os autores propuseram um modelo de simulação para contabilidade pública no Brasil. O presente modelo tem como diferencial a sua aplicação prática para verificação das contribuições do método de simulação gerencial ao ensino de contabilidade pública.

Diferencia-se também em uma série de detalhes que o torna mais fácil para jogar, tais como redução do número total de rodadas, bem como acrescenta alguns detalhes não contemplados no modelo de Roncalio e Bernard, tal como a ênfase em funções governamentais. Não cabe ao presente trabalho enumerar as diferenças entre os dois modelos, no entanto para o leitor interessado basta acessar o artigo mencionado e compará-los.

O modelo de jogo proposto tem a finalidade de simular algumas características do processo orçamentário público-estatal, possibilitando uma vivência

de uma situação fictícia que desperta a atenção e questionamentos, por parte dos alunos, sobre o processo orçamentário. A utilização da metodologia de simulação gerencial em uma entidade pública estatal é utilizada como apoio ao método tradicional de ensino aprendizagem, pois o aluno, ao efetuar as decisões reforça pontos discutidos teoricamente e desperta questionamentos que deverão ser dirimidos na sala de aula, enfocando o processo aprendizagem.

A seguir serão apresentadas considerações e justificativas sobre o modelo de jogo apresentado. Portanto é recomendado, ler o manual da simulação - apresentado no apêndice A desse trabalho – antes de prosseguir a leitura.

O jogo visa simular pontos específicos da realidade, contudo com simplificações para tornar o jogo mais dinâmico e possibilitar a melhor assimilação de determinados aspectos. Após a realização do jogo espera-se que o aluno consiga compreender três condições básicas do processo orçamentário estatal:

1. Limitações de recursos e eventuais conflitos de alocação de recursos entre as funções governamentais;
2. Aspectos básicos da administração de créditos orçamentários;
3. Aspectos básicos de planejamento orçamentário;

O primeiro objetivo é vivenciado pela equipe quando esta aloca uma quantidade limitada de recursos, durante o ano, entre as três funções simuladas do ente estatal. Ao alocar mais recursos para uma função a equipe consegue melhorar o desempenho da mesma, contudo, por ser limitado o número de recursos, isso implica em uma menor aplicação nas demais funções, as quais pioram seu desempenho.

O segundo objetivo é vivenciado pela equipe quando a mesma verifica, por meio da análise dos créditos orçamentários da LOA, que não irá utilizar toda a dotação de uma determinada categoria econômica. A equipe pode então proceder ao cancelamento das dotações que não serão utilizadas e conseqüente abertura de créditos suplementares em outra dotação, possibilitando assim aumentar o limite de

gastos anual desta ultima. Dessa forma é introduzida a noção de cobertura de crédito orçamentário ao aluno.

O terceiro objetivo é vivenciado quando a equipe verifica as metas mínimas do PPA para o ano da simulação e então decide pelo cumprimento das mesmas para não receber a punição na pontuação. O mesmo ocorre com as diretrizes constantes na LDO que devem ser contempladas na execução do orçamento para que não haja uma punição.

A escolha dos objetivos de ensino está baseada em sua recorrência na literatura sobre contabilidade pública e sua relevância no processo administrativo, composto das atividades de planejamento, organização, coordenação, execução, e controle. Embora existam muitos outros temas pertinentes no ensino de contabilidade pública, a abordagem dos mesmos em uma simulação tornaria a mesma muito complexa para turmas iniciantes na matéria.

O mesmo pode-se dizer quanto à redução das 28 funções estatais em apenas três delas, pois a abordagem completa de todas elas envolveria uma modelagem mais complexa, com um número maior de variáveis e com necessidade de um número grande de participantes por equipe. Optou-se por reduzir a três funções para que a simulação possa ser executada em grupos menores e para que estes possam ter uma visão geral do tema, uma vez que, genericamente, as funções apresentam uma similaridade de funcionamento.

Quanto à administração dos créditos orçamentários, o sistema elaborado não tem como finalidade reproduzir fielmente o sistema de cobertura de crédito utilizado em prefeituras, até porque este pode variar em decorrência de regras estabelecidas pela Lei Orçamentária Anual, contudo é objetivo instruir o aluno da relação existente entre despesas efetuadas no sistema patrimonial e sua correlação com créditos do sistema orçamentário.

Quanto à periodicidade de divulgação dos relatórios não foi observada àquela que a legislação determina, pois a divisão das rodadas considerou um tempo curto de aplicação, no qual se julgou adequado uma divisão quadrimestral. O mesmo se diz para os relatórios contábeis exigidos pela lei, pois a confecção de todos tornaria o jogo complexo demais.

Em termos gerais o jogo se propõe a oferecer uma visão sistêmica e geral de aspectos relacionados aos objetivos mencionados anteriormente: para facilitar o

aprendizado e compreensão da matéria. Cabe ao professor, na hora da aplicação, fazer a ponte entre os aspectos ilustrados na simulação e a realidade de uma entidade público-estatal.

4.1.2 Enquadramento tipológico do modelo

Para melhor compreensão do modelo e de suas restrições será apresentado o enquadramento do mesmo segundo a tipologia de Bernard. A partir desse delineamento é possível entender em que situações a simulação se aplica e em quais situações o modelo não é recomendado.

A seguir é apresentado de forma gráfica o enquadramento tipológico, do modelo de simulação aplicado.

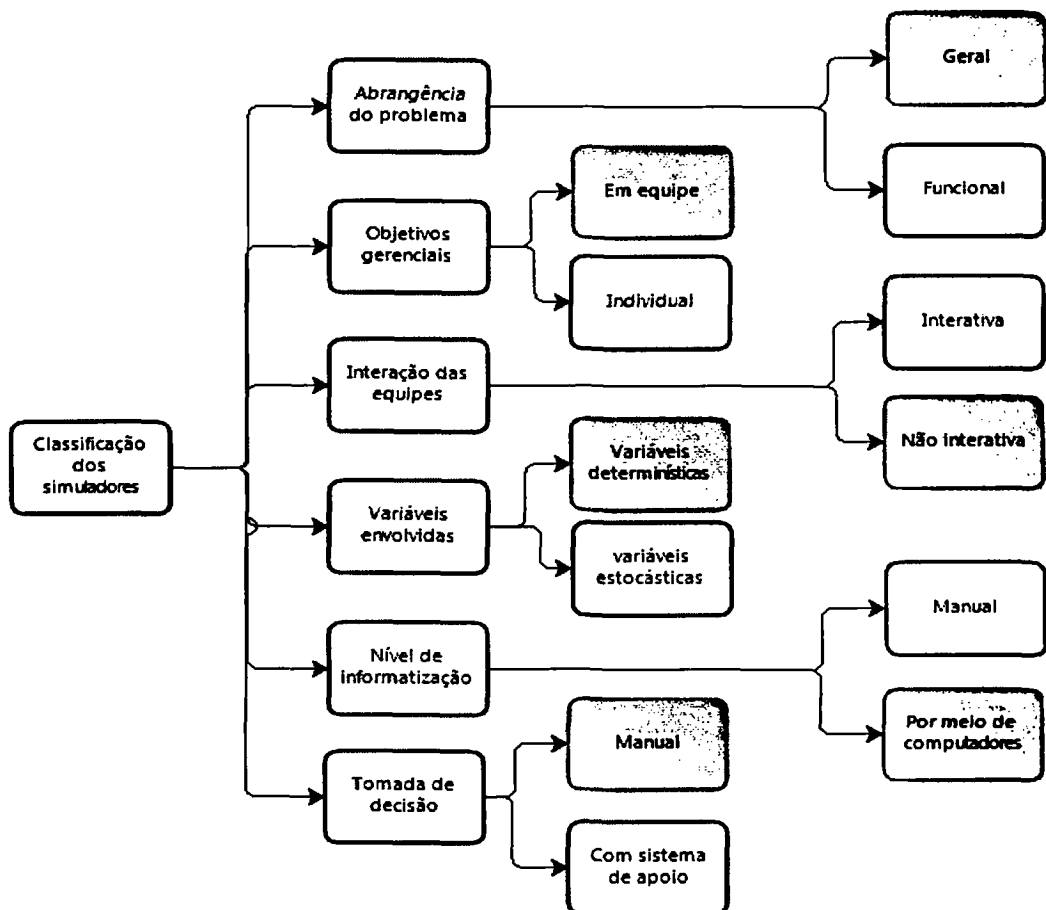


Figura 5 - Classificação do modelo proposto

Fonte: Adaptado de Bernard (2006 p.88-90)

Quanto à abrangência do problema o modelo classifica-se como geral, pois visa simular a contabilidade pública como um todo, e não em partes específicas. Embora utilize de algumas simplificações, de maneira geral a finalidade é simular a contabilidade pública de uma forma ampla. Devido ao nível de abrangência pretendido e as restrições temporais e de conhecimento dos jogadores o simulador não é focado em detalhes funcionais, mas sim em interações globais.

O simulado visa a interação entre os participantes, por isso foi desenvolvido para ser jogado em equipe, para que os alunos possam vivenciar conflitos existentes entre gestores de diferentes funções em razão de recursos orçamentários.

A simulação não é interativa, uma vez que o resultado de uma equipe não interfere no das demais, isso porque, para a representação de um ambiente público, preferiu-se por não reproduzir aspectos de competição, até porque a finalidade maior de administração de recursos públicos é o bem público.

Optou-se por modelos determinísticos, uma vez que o jogo foi concebido para ser realizado em um tempo curto, o que faz com que variáveis estocásticas não tenham muita vantagem, uma vez que as equipes não dispõem de tempo para analisar séries estatísticas provenientes do jogo.

Quanto à informatização o jogo classifica-se como informatizado, uma vez que utiliza-se uma planilha Excel para operacionalizá-lo. Quanto à tomada de decisão de decisão o modelo classifica-se como manual.

4.1.3 Sistemática do índice de desempenho

Os índices possuem uma lógica de funcionamento semelhante, portanto entendendo um deles é possível entender como os demais funcionam. A base para a avaliação é uma tabela em que são associados multiplicadores às quantidades de determinado item. Para ilustrar será apresentado o exemplo com pessoal, o qual utiliza a Quadro de avaliação a seguir:

Pessoal Segurança	Multiplicador
< 23	1,4
< 25	2,3
<= 26	3
> 26	3

Quadro 10 - Quadro de avaliação

Os dados que a equipe seleciona para o período serão confrontados com a tabela para obter-se o multiplicador. Por exemplo, se a equipe selecionou um total de entre 23 e 25 pessoas para determinada função ela terá um multiplicador de 1,4. Esse multiplicador visa simular o ganho de produtividade com aumento de pessoal, uma vez que com uma equipe maior pode haver melhor divisão do trabalho, por exemplo, sendo a mesma mais eficiente.

Esse multiplicador será multiplicado pela razão entre o número de funcionários selecionados para o período e o número de funcionários na condição ótima. Por exemplo, considera-se que o número de pessoal ótimo no exemplo é 26, pois acima desse número há excedente de pessoal, portanto o a razão seria, para um pessoal selecionado de, por exemplo, 24 pessoas, $24/26$, fator esse que seria multiplicado pelo multiplicador, no exemplo 1,4 resultando em índice de pessoal de segurança de 1,29.

Caso o número de pessoal selecionado seja superior a 26 utiliza-se como razão o número 1 e como multiplicador o número 3, resultando assim em três pontos. Portanto pode-se perceber que o resultado máximo obtido por na avaliação seria três. Esse procedimento é realizado para que o número fique em um intervalo determinado.

Para cada categoria de gastos é realizado procedimento similar, variando apenas os fatores da tabela de avaliação. O índice de cada setor é composto pela soma das avaliações de cada categoria de gastos. Por exemplo, o índice de segurança é composto pela soma dos índices de pessoal de segurança, índice de equipamentos de segurança, índice de gastos compra de viaturas e índice de ampliação da penitenciária.

Para as equipes será fornecido apenas o índice de segurança, não sendo disponibilizado os índices das categorias que o compõem, fazendo com que ocorra uma maior discussão sobre os impactos dos gastos no resultado global.

Ressalta-se que o objetivo não é simular a eficiência de uma situação real, até porque ela é muito relativa e deixaria o modelo demasiadamente complexo para os fins a que se propõe, mas proporcionar uma discussão e reflexão sobre as dificuldades de alocação de recursos.

4.2 APLICAÇÃO DA SIMULAÇÃO

Após o desenvolvimento do modelo foi realizada uma dinâmica com alunos da turma de tópicos especiais de contabilidade pública . Essa é uma disciplina optativa da grade do curso de ciências contábeis que, em geral, é procurada por alunos que possuem um conhecimento básico de contabilidade pública e desejam aprofundar temas específicos como por exemplo o plano de contas aplicado ao setor público.

Essa seção tem como objetivo descrever a aplicação do simulador na dinâmica realizada com os alunos voluntários, portanto será abordado a seguir o cronograma de aplicação da pesquisa, os resultados das equipes e por fim as dificuldades encontradas.

4.2.1 Cronograma

Para a realização da simulação solicitou-se ao professor ministrante da disciplina de tópicos especiais de contabilidade pública I a permissão para a aplicação da simulação com os alunos da disciplina. Considerando que a disciplina tem um programa pré-definido e possui um total de 36 horas aula por semestre foi solicitado apenas uma semana para a aplicação da simulação para que a programação original da disciplina não fosse prejudicado. Considerando essa restrição temporal a dinâmica foi realizada no período de uma semana conforme cronograma a seguir:

Data	Dia	Hora	Evento
26/05/2010	Quarta	18:00	Apresentação da dinâmica
27/05/2010	Quinta	23:59	Decisão 1
28/05/2010	Sexta	12:00	Resultado 1
29/05/2010	Sábado	13:00	Decisão 2
29/05/2010	Sábado	15:00	Resultado 2
31/05/2010	Segunda	12:00	Decisão 3
02/06/2010	Quarta	18:00	Resultado 3 e fechamento

Quadro 11- Cronograma de aplicação do simulador na turma de tópicos especiais de contabilidade pública I

O primeiro evento foi a apresentação e explicação da dinâmica para os alunos. Como a participação na dinâmica era opcional foi solicitado ao professor ministrante que concedesse uma bonificação na nota dos alunos para que esses participassem, no entanto o professor preferiu não alterar o sistema de avaliação. Como alternativa foi oferecido um livro de direito constitucional à equipe vencedora.

Foi então solicitado aos alunos voluntários que se dividissem em equipes para a simulação. Foram criadas 5 equipes, sendo a equipe 1 composta por dois membros, a equipe 2 por dois membros, a equipe 3 por três membros, a equipe 4 por um integrante e a equipe 5 por quatro integrantes, perfazendo um total de doze alunos voluntários.

Foi entregue a cada equipe o manual do jogo, as peças orçamentárias, os formulários e os resultados do último quadrimestre da gestão anterior. Depois desse momento foi disponibilizado um tempo para responder as dúvidas sobre a simulação.

Visando o cumprir o cronograma proposto foi utilizado um site (Apêndice D), desenvolvido no Google sites, para que pudessem ser enviados e recebidos pelos alunos os dados necessários para operacionalização da dinâmica. Foi disponibilizado aos alunos um campo, no site, para que pudessem enviar suas dúvidas.

Na primeira rodada todas as equipes, com exceção da equipe 3, enviaram os dados. Foi atribuído valor nulo para as decisões da equipe 3, o que fez com que ela obtivesse um resultado ruim. Após esse resultado entrou-se em contato com os integrantes da equipe 3 e eles dispuseram-se a continuar a simulação, mesmo com poucas chances de vencer, em vista do péssimo resultado da primeira rodada.

Na segunda rodada todas as equipes, com exceção da equipe 2, enviaram os dados. Foi atribuído valor zero para as decisões da equipe 2 na segunda rodada. A equipe, quando solicitado se iria continuar a simulação, não respondeu.

Na terceira rodada, por fim, todas as equipes, com exceção da equipe 2, entregaram os resultados. Após o término da simulação foram coletados os dados da pesquisa com os cinco alunos que compareceram a aula. Após a coleta dos questionários foram disponibilizados os resultados e oferecido um espaço para a discussão da dinâmica.

Ressalta-se que embora 12 alunos tenham participado da simulação apenas 5 deles compareceram na aula no dia do fechamento da dinâmica. Embora fosse possível aplicar questionários com os outros 7 alunos após o fechamento, optou-se por permanecer com os 5 alunos respondentes, uma vez que poderia haver algum viés de respostas pelo fato de já terem sido divulgados os resultados, muito embora os resultados tenham sido divulgados apenas em sala de aula.

4.2.2 Resultados da simulação

As equipes foram avaliadas em cada período por suas decisões nas funções de segurança, saúde e educação. Os resultados de cada quadrimestre foram disponibilizados aos participantes após a tomada de decisão, para que esses pudessem avaliar e melhorar seus desempenhos.

No final da simulação foram somados os índices de avaliação dos três períodos e desses deduzidos as penalidades por não cumprimento das peças orçamentárias. Foi descontado 1 ponto por cada item não cumprido. Os resultados de desempenho das equipes participantes são apresentados no quadro 12.

Resumo de desempenho por quadrimestre					
Resultados	Equipe 1	Equipe 2	Equipe 3	Equipe 4	Equipe 5
Índice de segurança	2,46	2,46	0,86	3,25	2,32
Índice de saúde	3,45	3,45	1,13	4,13	4,09
Índice de educação	3,38	3,38	1,18	5,11	4,22
Índice total Quadrimestre 1	9,29	9,29	3,17	12,49	10,63
Índice de segurança	4,51	1,88	5,77	5,41	5,96
Índice de saúde	6,47	2,68	7,80	7,60	7,35
Índice de educação	6,65	4,33	5,86	6,72	9,73
Índice total Quadrimestre 2	17,64	8,90	19,43	19,73	23,03
Índice de segurança	6,17	1,94	8,93	8,68	7,88
Índice de saúde	7,20	3,36	8,00	8,61	8,41
Índice de educação	9,93	4,43	7,50	6,87	9,41
Índice total Quadrimestre 3	23,30	9,72	24,43	24,16	25,70
Subtotal índices	50,23	27,91	47,03	56,38	59,36
Penalidades*	4	1	9	6	2
PPA	2	0	4	5	0
LDO	1	1	1	1	1
LOA	1	0	4	0	1
Pontuação final	46,23	26,91	38,03	50,38	57,36

Quadro 12 - Resultado de desempenho das equipes participantes da simulação

No primeiro quadrimestre verifica-se um péssimo desempenho da equipe 3 pelo fato desta não ter entregue a decisão dentro do prazo. O mesmo fato se repete com a equipe 4 nos quadrimestre 2 e 3. Verifica-se que as equipes obtiveram a mesma penalidade – perda de um ponto - na LDO que foi o não cumprimento do limite da educação, pois este estava muito alto.

4.2.3 Dificuldades encontradas

A dinâmica foi conduzida pelo autor do presente trabalho, o qual não possuía experiência prévia na aplicação de simulações gerenciais. Isso fez com que em alguns momentos, como no fechamento da dinâmica, surgissem questionamentos sobre a melhor forma de conduzir tal situação.

O fechamento da dinâmica é o momento em que são discutidas as experiências vivenciadas pelos alunos com a simulação. Espera que nesse momento ocorram discussões a respeito das divergências entre a simulação e a realidade organizacional. Na presente aplicação essa discussão não foi muito rica, isso porque, devido a inexperiência do aplicador, na condução do fechamento não se conseguiu criar um clima adequado de discussão da vivência.

Outra dificuldade encontrada foi a necessidade de realizar a simulação em um curto período de tempo, o que fez com que as etapas de encontro para tirar as dúvidas e a rodada teste não fossem realizadas. Muito embora tenha sido disponibilizado contato por e-mail para que os alunos tirassem as dúvidas, bem como uma folha de decisão da gestão anterior, para que os alunos compreendessem a dinâmica, obtiveram-se dificuldades na operacionalização por falta da realização de um encontro para tirar dúvidas e outro para realização da rodada teste.

Também se obteve dificuldade na confecção do site, pois, devido às limitações do autor quanto ao conhecimento de programação, não se pode disponibilizar um site com recursos avançados.

Por fim, encontrou-se dificuldade para que os alunos participassem da dinâmica, pois de uma sala com 21 alunos, apenas 12 disponibilizaram-se a participar voluntariamente, e apenas 5 responderam a pesquisa.

4 RESULTADOS OBTIDOS

A validação do modelo contou com aplicação de questionários a dois especialistas em contabilidade pública e a alunos participantes da simulação. A presente seção está dividida em duas, sendo que na primeira serão apresentados os resultados dos questionários (Apêndice B) aplicados aos especialistas de

contabilidade pública e na segunda os resultados dos questionários (Apêndice C) aplicados aos alunos participantes da pesquisa.

4.1 QUESTIONÁRIOS APLICADOS AOS ESPECIALISTAS DE CONTABILIDADE PÚBLICA

Para melhor entender a qualidade do modelo proposto este foi segregado em determinados elementos essenciais a fim de identificar em quais deles o jogo apresenta-se bom e em quais há a necessidade de melhoria. Foi pedido aos especialistas que analisem a lógica de operacionalização do manual, das regras do jogo, o Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias, Lei Orçamentária Anual, Formulário de planejamento das despesas, formulário de administração de créditos e sistema de pontuação. A questão continha uma escala de graduação que variava de “péssimo” a “excelente”. A seguir são apresentadas as avaliações dos especialistas em cada um dos itens mencionados.

Itens	Especialista 1	Especialista 2
Manual	Bom	Bom
Regras do jogo	Bom	Bom
Plano Plurianual	Bom	Razoável
Lei de Diretrizes Orçamentárias	Bom	Razoável
Lei Orçamentária Anual	Bom	Bom
Formulário de planejamento de despesas	Bom	Excelente
Formulário de administração de créditos	Razoável	Bom
Sistema de pontuação	Bom	Bom

Quadro 13 - Resultados quanto à lógica de operacionalização

Foi identificado que os itens Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Formulário de administração de créditos apresentaram uma lógica de operacionalização pior do que os demais itens uma vez que foram avaliados como razoável por pelo menos um dos avaliadores. O Formulário de planejamento de despesas apresentou o melhor resultado dentre os itens analisados uma vez que foi julgado bom por um especialista e excelente pelo outro.

Analisando-se globalmente os itens do jogo verificou-se que os especialistas obtiveram uma avaliação positiva do modelo, embora em alguns aspectos este possa ser melhorado. Esses aspectos foram apresentados pelos especialistas em seus comentários feitos por escrito, conforme analisado a seguir.

Especialista 1.

O manual parece ser pesado para a leitura média. No sentido de legibilidade mais suave sugiro:

- a) Frases em número máximo de três por período;

- b) Intervalo espacial vertical nos períodos;
- c) Um período a cada troca de tema com uso de itálicos ou negritos para auxiliar o grau de destaque em sub-temas de interesse principal na tomada de decisão.
 O uso de maiúsculas e minúsculas deve ser revisto e quando aplicável aos agentes municipais colocar o nome do mesmo em maiúsculo.
 Revisar o seccionamento, pois ficou a impressão de que as oito partições poderão ser melhoradas (talvez precise mudar/rever/similar).

O especialista 1 teceu comentários focados na compreensibilidade do manual e destacou a necessidade de tornar o modelo de mais fácil compreensão.

Especialista 2.

O Plano Plurianual e a Lei de Diretrizes Orçamentárias são muito mais abrangentes e lidam com metas físicas e financeiras, além de despesas de capital. Faltam alguns elementos básicos (Programas, etc.).
 A complexidade dificulta a operacionalização de vários aspectos.
 É mais difícil avaliar o desempenho sem parâmetros de comparação multidimensionais.
 O manual está didático, mas está longo, ao mesmo tempo em que é difícil reduzir mais.
 Sugestão: apurar o resultado primário (meta LDO) simplificado e avaliar cumprimento.
 Ao longo do manual abrir caixas de texto com fonte reduzida para explicar conceitos básicos.

O especialista 2 concentrou seus comentários em aspectos a serem considerados para melhoria dos itens nos quais julgou ser deficiente, uma vez que argumentou que o Plano Plurianual e Lei de Diretrizes Orçamentárias contém itens não trabalhados no modelo.

Um ponto observado no comentário de ambos os especialistas é a necessidade de criarem-se caixas textos dentro do manual para ressaltar pontos específicos e conferir maior didática à leitura do manual.

A seguir os especialistas foram questionados se os possíveis aprendizados obtidos por meio da simulação eram ou poderiam vir a ser encontrados e vivenciados no cotidiano profissional de profissionais da contabilidade pública. Foi-lhes questionado a respeito do atendimento aos limites orçamentários, da integração entre as peças orçamentárias, da concorrência entre as funções por recursos e a necessidade de fontes de cobertura de créditos orçamentários. A questão continha uma pergunta tricotômica que possibilitava respostas “não”, “somente em alguns casos” e “sim”. A seguir são apresentados os resultados.

Itens	Especialista 1	Especialista 2
Atendimento aos limites orçamentários	Sim	Somente em alguns casos
Integração entre as peças orçamentárias	Somente em alguns casos	Somente em alguns casos
Concorrência entre as funções por recursos	Sim	Somente em alguns casos
Necessidade de fontes de cobertura	Somente em alguns casos	Somente em alguns casos

Quadro 14 - Resultado quanto à vivência dos itens aprendidos em situações reais

O especialista 1 julgou que nos itens atendimento aos limites orçamentários e concorrência entre as funções por recursos há compatibilidade entre o aprendizado obtido na simulação e no cotidiano profissional. Já o especialista 2 julgou que esses dois itens são vivenciados em situações reais somente em alguns casos.

Nos itens integração entre as peças orçamentárias e necessidade de fonte de cobertura os especialistas julgaram que aprendizado obtido com a simulação somente em alguns casos é vivenciado em situações reais.

O resultado global da análise da consonância entre aprendizado na simulação e vivência em situações reais constatou que os aprendizados obtidos com a simulação nos itens questionados, de maneira geral, são vivenciados apenas em alguns casos em situações reais. Visando identificar as limitações do aprendizado foi solicitado que os especialistas realizassem comentários escritos a respeito da questão.

Especialista 1

Creio que como simulador vai servir, desde que o mesmo venha a acolher as contrariedades dos usuários aperfeiçoando as inclusões e exclusões admitidas/proibidas como componentes de gastos em saúde e educação.

Entendo que o nível de público-alvo do jogo é variável, sendo este um fator determinante para influenciar no aprendizado a ser proporcionado pelo jogo (servidores em geral, alunos de graduação, servidores especialistas em orçamento público-estatal, vereadores (interior/ capital), gerentes e diretores das secretarias, alunos de pós-graduação especialização, dentre outros potenciais beneficiados).

O especialista 1 ponderou que o nível de conhecimento dos possíveis usuários da simulação é variável e que por tal motivo pode não haver aprendizado em determinados aspectos uma vez que podem já ser de conhecimento dos usuários. Acrescentou que deve haver maior nível de aperfeiçoamento a fim de englobar aspectos que tornem o aprendizado obtido com a simulação mais próximo do que será vivenciado em situações reais. Por fim, avaliou que o modelo servirá

para o ensino de contabilidade pública desde que venha a englobar tais aperfeiçoamentos.

Especialista 2.

A necessidade de simplificar e tornar didático dificulta a incorporação de aspectos reais em toda a sua plenitude.

Limitação inerente ao jogo nesse contexto.

O especialista 2 argumentou que ao elaborar-se um jogo didático o nível de realismo em alguns pontos é diminuído, uma vez que há aspectos reais não contemplados em sua plenitude. Reconheceu, contudo, que tal limitação é inerente ao ensino didático, pois a complexidade de situações reais tornaria o jogo muito complexo e confuso.

A fim de identificar se o modelo atende aquilo que se propõe foi questionado aos especialistas se os objetivos propostos pelo modelo foram atendidos ou não. A questão continha uma escala de graduação que variava de “não atendeu” a “atendeu completamente”. A seguir é apresentado o resultado de tal questionamento.

Objetivos:	Especialista 1	Especialista 2
Limitações de recursos e eventuais conflitos de alocação de recursos entre as funções governamentais	Atendeu Parcialmente	Atendeu Completamente
Aspectos básicos da administração de créditos orçamentários	Atendeu Parcialmente	Atendeu Parcialmente
Aspectos básicos de planejamento orçamentário	Atendeu Parcialmente	Atendeu Parcialmente

Quadro 15 - Resultado quando ao atendimento dos objetivos da simulação na perspectiva dos especialistas

O objetivo de simular a limitações de recursos e eventuais conflitos de alocação de recursos entre as funções governamentais foi considerado atendido parcialmente pelo especialista 1 e completamente atendido pelo especialista 2. Já os objetivos de simular aspectos básicos da administração de créditos orçamentários e aspectos básicos de planejamento orçamentário foram considerados parcialmente atendidos pelos dois especialistas.

O resultado global permite constatar que na percepção dos especialistas o modelo atendeu, mesmo que em alguns aspectos parcialmente, os objetivos pretendidos de simulação. A seguir o comentário dos especialistas respeito do atendimento aos objetivos propostos.

Especialista 1.

As coligações partidárias (em oposto ao que parece tecnicamente correto), embora possa ficar de fora do jogo deveria ser mencionado em algum momento.

O especialista 1 ressaltou a importância de em algum momento do modelo mencionar ou simular as relações políticas por de trás do processo orçamentário.

Especialista 2.

A dimensão política precisou ser ignorada, por isso os aspectos da gestão orçamentária ficaram prejudicados.

Apesar das limitações entendo que está bem feito e que merece continuar em aprimoramento. No entanto, deve-se atentar para as novidades do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e das Normas Brasileiras de Contabilidade Pública (NBCASP) que mudarão a percepção de resultados no enfoque contábil.

Sugestão: inserir uma observação política de que o executivo conta com maioria na câmara.

O mesmo comentário a respeito da inclusão de componentes políticos foi levantado pelo especialista 2, sendo que este sugeriu a inclusão no modelo de uma observação de que o executivo conta com maioria na câmara e, portanto possui apoio político na aprovação do orçamento e suas alterações. Outra sugestão foi a atualização do modelo com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (PCASP) e ao Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), muito embora deva considerar-se que estes estão em fase de implementação e não se encontrem bem consolidados.

4.2 QUESTIONÁRIOS APLICADOS AOS ALUNOS APÓS A SIMULAÇÃO.

Visando compreender o quanto o modelo é coerente com o aprendizado obtido pelo aluno em livros de contabilidade pública, aulas e palestras sobre o tema foi solicitado aos alunos participantes que, com base em seus conhecimentos da área pública, opinassem sobre o grau de realismo dos aspectos Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias, Lei Orçamentária Anual, gastos com pessoal, gastos com investimentos, outros gastos correntes, conflitos de funções, fontes de cobertura de créditos, suplementações, avaliação por função e limites orçamentários. A questão continha uma escala de graduação que variava de “não representa” a “representação excelente”. Os resultados dos questionários são apresentados a seguir.

Aspectos	Aluno 1	Aluno 2	Aluno 3	Aluno 4	Aluno 5
Equipe no Jogo	01	03	03	04	05
Plano Plurianual	Boa	Excelente	Excelente	Razoável	Boa
Lei de diretrizes Orçamentárias	Boa	Excelente	Excelente	Razoável	Boa
Lei Orçamentária Anual	Boa	Excelente	Excelente	Boa	Boa
Gastos com pessoal	Excelente	Excelente	Excelente	Razoável	Excelente
Gastos com investimentos	Excelente	Excelente	Excelente	Mediana	Excelente
Outros gastos correntes	Excelente	Excelente	Excelente	Excelente	Excelente
Conflito de funções	-----	Excelente	Excelente	Mediana	Boa
Fonte de cobertura de créditos	Boa	Excelente	Excelente	Boa	Mediana
Suplementação	Boa	Excelente	Excelente	Boa	Mediana
Avaliação por função	Boa	Excelente	Excelente	Mediana	Boa
Limites orçamentários	-----	Mediana	Mediana	Boa	Excelente

Quadro 16 - Resultado quanto à representatividade de itens do modelo

Quanto às peças orçamentárias verificou-se que a Lei Orçamentária Anual foi a que apresentou o maior grau de realismo na percepção dos alunos uma vez que foi considerada como excelente por 2 alunos e boa por 3. O Plano Plurianual e a Lei de Diretrizes Orçamentárias obtiveram um grau menor de representatividade da realidade, pois suas representatividades foram consideradas como excelente por dois alunos, boa por 2 e razoável por 1. Esse resultado está em conformidade com o obtido no questionário com especialistas que haviam feito ressalvas quanto à completude desses dois itens.

Das três categorias de gastos simuladas pelo modelo obteve-se que a despesa com gastos correntes foi a que obteve a melhor representatividade uma vez que foi considerada como excelente pelos cinco participantes. Em seguida ficou o gasto com investimento com quatro excelentes e um mediano e por último os gastos com pessoal com 4 excelentes e 1 razoável.

Dentre os outros aspectos avaliados quanto à representatividade da realidade cabe destacar os limites orçamentários que obtiveram uma avaliação como excelente, uma como boa e duas como medianas. Esse item apresentou um desempenho pior que os demais, portanto é o que deve ser mais bem trabalhado no aprimoramento do manual.

Ressaltasse porém que os resultados positivos não são conclusivos, uma vez que os alunos não possuem experiência prática e portanto têm limitações a respeito

da análise da coerência com a realidade. No entanto, o questionamento teve a finalidade de identificar pontos de incoerência entre os conhecimentos dos alunos e os apresentados no jogo, pois estes podem representar pontos a serem investigados.

Novamente visando identificar possíveis diferenças apresentadas pelo modelo, foi solicitado aos alunos que avaliassem, com base em seus conhecimentos de contabilidade pública se as variáveis peças orçamentárias, despesas por função, despesas por categoria econômica, limites orçamentários e avaliação por função apresentavam uma construção correta. A questão continha uma escala de graduação que variava de “relação incorreta” a “relação correta”. A seguir são apresentados os resultados obtidos.

Variáveis	Aluno 1	Aluno 2	Aluno 3	Aluno 4	Aluno 5
Peças orçamentárias	Correta	Correta	Correta	Correta	Correta
Despesas por função	Correta	Correta	Correta	Correta	Correta
Despesas por categoria econômica	Correta	Correta	Correta	Correta	Parcialmente correta
Limites orçamentários	Correta	Correta	Correta	Correta	Parcialmente correta
Avaliação por função	Correta	Correta	Correta	Correta	Parcialmente correta

Quadro 17 - Resultado quanto a construção de variáveis

Verificou-se que as variáveis peças orçamentárias e despesas por função foram consideradas corretamente construídas pelos cinco alunos. As variáveis despesas por categoria econômica, limites orçamentários e avaliação por função, em contrapartida, foram consideradas corretas por quatro alunos e parcialmente corretas por um. Verificou-se que, de maneira geral, as variáveis analisadas foram consideradas corretamente construídas.

Procurou-se identificar se, na percepção dos participantes voluntários, os objetivos da simulação foram alcançados. A questão continha uma escala de graduação que variava de “não atendeu” a “atendeu completamente”. Os resultados são apresentados no quadro 16.

Objetivos	Aluno 1	Aluno 2	Aluno 3	Aluno 4	Aluno 5
Limitações de recursos e eventuais conflitos de alocação de recursos entre as funções governamentais	Parcial	Completo	Completo	Completo	Completo
Aspectos básicos da administração de créditos orçamentários	Parcial	Completo	Completo	Completo	Completo
Aspectos básicos de planejamento orçamentário	Parcial	Completo	Completo	Completo	Completo

Quadro 18 - Resultado quanto ao atendimento dos objetivos da simulação na perspectiva dos alunos participantes

Os três objetivos pretendidos foram considerados completamente atendidos por quatro alunos e parcialmente atendidos por um aluno. Esses resultados foram mais positivos do que os expressos pelas opiniões dos especialistas que julgaram os objetivos como parcialmente atendidos. Verifica-se que da perspectiva dos participantes novamente o modelo obteve aprovação quanto aos objetivos a que se propôs.

Foram feitas afirmativas para a respeito do modelo para que os alunos expressassem seu nível de concordância com as mesmas. A questão continha uma escala de Likert que variava de “discordo totalmente” a “concordo totalmente”. A seguir são apresentados tais resultados.

Perguntas:	Aluno 1	Aluno 2	Aluno 3	Aluno 4	Aluno 5
O modelo proporciona uma aprendizagem válida e útil para o ensino de contabilidade pública.	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente	Concordo Totalmente	Concordo Parcialmente	Concordo Parcialmente
Os dados utilizados no modelo são coerentes com a realidade.	Concordo Totalmente	Indiferente	Indiferente	Indiferente	Concordo Parcialmente
Os dados são adequados à simulação.	Concordo Totalmente	Concordo Totalmente	Concordo Totalmente	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente
É possível vivenciar aspectos da realidade através do jogo.	Concordo Totalmente	Concordo Totalmente	Concordo Totalmente	Indiferente	Concordo Parcialmente
É possível vivenciar conflitos de relacionamento comuns de uma situação real através do modelo proposto.	Concordo Totalmente	Indiferente	Indiferente	Indiferente	Concordo Totalmente
O modelo é plausível com a realidade da administração de um município.	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente	Concordo Totalmente	Indiferente	Indiferente
O modelo apresenta incoerências lógicas.	—	Indiferente	Indiferente	Indiferente	Discordo Parcialmente

Quadro 19 - Resultados de características da simulação

Sobre se o modelo proporcionava uma aprendizagem útil e válida para o ensino de contabilidade pública 2 alunos concordaram totalmente e 3 concordaram parcialmente. Verificou-se com isso que o modelo oferece um aprendizado válido e útil na visão dos alunos.

A respeito de os dados utilizados no modelo serem coerentes com a realidade um aluno concordou totalmente, um concordou parcialmente e três mostraram-se indiferentes. O que se observa é que os alunos não possuem conhecimento de dados reais de um município e, portanto não conseguiram formar opinião consistente a respeito de os dados do modelo estar coerentes com a realidade.

Quanto aos dados serem adequados para a simulação três alunos concordaram totalmente, um concordou parcialmente e um mostrou-se indiferente. Verifica-se que, embora tenham se mostrado indiferentes quanto à coerência dos dados do modelo com os da realidade, expressaram que os dados utilizados são adequados para a simulação.

Com relação à possibilidade de vivenciar aspectos da realidade através do jogo três alunos concordaram totalmente, um concordou parcialmente e um mostrou-se indiferente. O jogo, portanto, em algum grau, consegue simular aspectos da realidade.

Com relação à possibilidade de vivenciar conflitos de relacionamento comuns de uma situação real através do modelo proposto dois alunos concordaram totalmente e três mostraram-se indiferentes. Cabe ressaltar que dos três alunos que se mostraram indiferentes um deles realizou a simulação sozinho e os outros dois pertenciam à mesma equipe, portanto verifica-se que das três equipes com mais de um participante, dois expressaram concordar totalmente com a vivencia de conflitos de relacionamento.

Com relação à plausibilidade com a realidade três alunos concordaram totalmente e dois mostraram-se indiferentes. O modelo mostrou-se, portanto coerente, em certo grau, com a realidade.

Com relação a eventuais inconsistências entre o conhecimento dos alunos e o modelo apresentado, um aluno absteve-se de responder, três mostraram-se indiferentes e um discordou parcialmente. Isso demonstra novamente desconhecimento do tema perguntado, uma vez que não houve um posicionamento mais conclusivo.

Por fim buscou-se avaliar a percepção e comportamento dos alunos participantes da simulação. A questão continha uma pergunta tricotômica que possibilitava as respostas “não”, “parcialmente” e “sim”. Os resultados são apresentados a seguir.

	Aluno 1	Aluno 2	Aluno 3	Aluno 4	Aluno 5
Você participou ativamente na simulação?	Sim	Parcialmente	Sim	Sim	Parcialmente
Você gostou da simulação?	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Você aprendeu com a simulação?	Sim	Sim	Sim	Parcialmente	Parcialmente
Você considera válida a simulação?	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Você recomendaria a simulação para ser utilizada em sala de aula?	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim

Quadro 20 - Resultado da percepção dos alunos sobre a simulação

Verificou-se que três alunos participaram ativamente da simulação e dois participaram parcialmente, sendo que todos os cinco gostaram da simulação, consideraram-na válida e recomendariam para ser utilizada em sala de aula. Por fim quanto ao aprendizado três alunos afirmaram terem obtido um aprendizado e dois afirmar ter obtido parcialmente um aprendizado.

Dos resultados obtidos através da percepção dos alunos verificou-se que a metodologia de simulação gerencial aplicada ao setor público é bem aceita e consegue gerar resultados de aprendizado.

Aos alunos participantes da simulação foi oferecido um campo para comentários e sugestões a respeito da simulação vivenciada. Esses comentários são apresentados a seguir.

Aluno 1

O prazo para a simulação foi curto.

Aluno 3

Sugiro que seja realizada uma rodada de apresentação, para que os participantes se acostumem com a simulação.

Aluno 4

Uma boa experiência que precisa de alguns melhoramentos.

Aluno 5

Uma ferramenta com boa utilidade para a prática da contabilidade pública.

O que se verificou com os comentários escritos dos alunos foi que o tempo de aplicação da dinâmica foi curto, e, tendo em vista esse tempo reduzido a etapa da

rodada teste não foi realizada. Isso demonstra a importância da rodada teste e de oferecimento de um tempo maior para a aplicação da dinâmica.

Considerando as deficiências do modelo e mesmo da operacionalização da simulação o que se constatou é que, embora ainda precise de algumas melhorias o modelo foi bem aceito e considerado uma ferramenta útil para o ensino de contabilidade pública.

5 CONCLUSÕES

O desenvolvimento e teste de ferramentas de contabilidade é pouco comum em nível de graduação, seja porque a pesquisa exige um número maior de fases ou mesmo porque é pouco incentivado o desenvolvimento de habilidades criativas nos cursos de graduação em contabilidade. Essa dificuldade é acentuada ao abordar-se a área de contabilidade pública, em que há menos pessoas pesquisando.

O desenvolvimento de uma ferramenta de contabilidade é, no entanto, uma experiência construtiva e muito rica que permite ao *designer* aprimorar seus conhecimentos, levantar questionamentos, propor soluções e, no caso da simulação gerencial, coordenar e liderar um grupo de pessoas.

A simulação aplicada ao setor público traz ainda mais desafios do que a aplicada ao setor privado isso porque há poucos estudos nessa área bem como pela maior complexidade de funcionamento de órgãos públicos. Esse trabalho procurou contribuir para o enriquecimento e aprimoramento da aplicação da simulação gerencial ao setor público.

O que se verificou nesse estudo foi que a aplicação de simulação gerencial para o ensino de contabilidade pública consegue gerar resultados e fazer com que os alunos gostem do aprendizado. Constatou-se isso pelas avaliações dos alunos participantes do estudo que consideraram a simulação válida como instrumento de ensino e recomendaram a aplicação da simulação em disciplinas de contabilidade pública.

Não obstante a simulação ter sido bem aceita entre os alunos também foi reconhecido seus benefícios pelos especialistas que avaliaram o modelo. Portanto, fica evidente que a simulação gerencial é bem aceita tanto entre alunos como profissionais. O esforço a ser feito a partir dessa pesquisa está em desenvolver modelos voltados para a contabilidade pública que possibilitem um maior aprendizado aliado com maior realismo.

Muito embora, os objetivos de aprendizado pretendidos com o modelo desenvolvido para esta pesquisa tenham sido satisfatoriamente alcançados é reconhecida a necessidade de aprimorar o modelo para contemplar maiores

aspectos da realidade da administração pública bem como para alcançar outros objetivos de ensino.

Portanto, com base na pesquisa realizada, nas percepções do pesquisador e nas avaliações dos especialistas e dos alunos participantes da simulação são elencadas as seguintes melhorias a serem realizadas no modelo:

1. Ampliação dos aspectos abordados no Plano Plurianual;
2. Ampliação dos aspectos abordados na Lei de Diretrizes Orçamentárias, incluindo metas de resultado primário;
3. Observação e destaque da variável política no processo orçamentário;
4. Melhoria gráfica do manual a fim de inserir caixas de textos que tornem a leitura mais didática.
5. Aplicação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
6. Simulação do sistema patrimonial, financeiro e de custos além do orçamentário.
7. Aprimoramento e validação do sistema de pontuação do jogo.

E como sugestões de pesquisas futuras ligadas à área de simulação gerencial ficam as seguintes:

1. Desenvolvimento de um simulador para área de contabilidade atuarial.
2. Desenvolvimento de um simulador para auditoria e perícia contábil.
3. Pesquisa de itens, variáveis e aspectos que podem ser abordados em simuladores de contabilidade pública.
4. Pesquisar o nível de aprendizado obtido com este e outros simuladores voltados à área pública.
5. Pesquisa para identificar os possíveis usuários de simuladores públicos e suas necessidades e benefícios esperados com a simulação.
6. Pesquisa sobre o aumento do aprendizado através da comparação de desempenho acadêmico de alunos que participaram da simulação com alunos que não participaram.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalhos na graduação**. São Paulo: Atlas, 1993.

ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000. Tradução: André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro.

AZAMBUJA, Darcy. **Teoria geral do Estado**. São Paulo: Globo, 1995.

BARROS, Aidil Jesus Paes de. **Um guia para iniciação científica**. São Paulo: Mcgraw, 1986.

BERNARD, Ricardo Rodrigo Stark. O método de Jogos de Empresa / Simulação Gerencial. In: MARION, José Carlos; MARION, Arnaldo Luís Costa. **Metodologias de Ensino na Área de Negócios: Para Cursos de Administração, Gestão, Contabilidade e MBA**. São Paulo: Atlas, 2006. Cap. 7, p. 83-114.

BOENTE, Alfredo. **Metodologia científica e contemporânea para universitários e pesquisadores**. Rio de Janeiro: Brasport, 2004.

BOBBIO, Norberto. **Estado, governo e sociedade**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1909. Tradução: Marco Aurélio Nogueira.

BOOG, Gustavo Grüneberg. **Manual de treinamento e desenvolvimento**. São Paulo: Pearson, 2006.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil: 1988**. 24. ed. Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de publicações, 2006.

_____. **DECRETO-LEI Nº 200: DE 25 DE FEVEREIRO DE 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/De10200.htm>>. Acesso em: 15 out. 2009.

_____. **EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 19, DE 04 DE JUNHO DE 1998.** Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc19.htm Acesso em: 02 nov. 2009.

_____. **LEI Nº 4.320, DE 17 DE MARÇO DE 1964.** Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm. Acesso em: 09 nov. 2009.

_____. **LEI COMPLEMENTAR Nº 101, DE 4 DE MAIO DE 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm, acesso em: 19 de nov. de 2009

_____. **PORTARIA Nº 42, DE 14 DE ABRIL DE 1999, DO MOG – DOU de 15.4.99** Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. Disponível em : <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria42.pdf> Acesso em: 23 out. 2009.

_____. **PORTARIA INTERMINISTERIAL STN/SOF Nº 163, DE 04 DE MAIO DE 2001.** Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, estados, Distrito Federal e municípios, e dá outras providências.. Disponível em: www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/.../portarias325e519.PDF>. Acesso em: 11 nov. 2009.

_____. **RESOLUÇÃO Nº 40 DE 2001 DO SENADO FEDERAL,** Dispõe sobre os limites globais para o montante da dívida pública consolidada e da dívida pública mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em atendimento ao disposto no art. 52, VI e IX, da Constituição Federal. Disponível em: www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/.../ResSF40_2001.pdf. Acesso em: 19 de nov. de 2009

_____. **RESOLUÇÃO Nº 43 DE 2001 DO SENADO FEDERAL,** Dispõe sobre as operações de crédito interno e externo dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, inclusive concessão de garantias, seus limites e condições de autorização, e dá outras providências. Disponível em:

www.tesouro.fazenda.gov.br/.../RSF43_2001consolidada.pdf. Acesso em: 19 de nov. de 2009

BUGARIN, Maurício Soares; VIEIRA, Laércio Mendes; GARCIA, Leice Maria. **Controle dos gastos públicos no Brasil: instituições oficiais, controle social e um mecanismo para ampliar o envolvimento da sociedade**. Rio de Janeiro: Konrad-adenauer-stiftung, 2003.

CANNON, Hugh M.. DEALING WITH THE COMPLEXITY PARADOX IN BUSINESS SIMULATION GAMES. **Developments In Business Simulation & Experiential Exercises**, [s.i], v. 22, p.96-102, 1995.

CASAGRANDE, Maria Denize Henrique. **Jogo de empresa na prática de ensino de contabilidade tributária**. 2006. 144 f. Tese (Doutorado) - Curso de Engenharia de Produção, Departamento de Engenharia de Produção, Ufsc, Florianópolis, 1995.

COLLIS, Jill. **Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

CRUZ, Flávio da. **Auditoria governamental**. São Paulo: Atlas, 1997.

CRUZ, Flávio da et al. (Org.). **Comentários à Lei nº 4.320**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CRUZ, Flávio da et al. (Org.). **Lei de responsabilidade fiscal comentada: lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. **Controle interno nos municípios: orientação para implementação e relacionamento com os tribunais de contas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008

CUNHA, Rubem Dário Peregrino. **A juridicização da discricionariedade administrativa**. Salvador: Vercia, 2005.

DALLARI, Dalmo de Abru. **Elementos da teoria geral do Estado**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

DALTON, Hugh. **Princípios de finanças públicas**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1977. Tradução de Maria de Lourdes Modiano.

Di PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ELGOOD, Chris. **Manual de jogos de treinamento**. São Paulo: Siamar, 1987.
Tradução e adaptação de José Henrique Lamensdorf.

FAYOL, Henry. **Administração industrial e geral: previsão, organização, comando, coordenação, controle**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1989. Tradução: Irene de Bojano e Mário de Souza.

FEINSTEIN, Andrew Hale; CANNON, Hugh M.. Constructs of simulation evaluation. **Simulation & Gaming**, [s.l], v. 33, n. 4, p.425-440, dez. 2002.

GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças públicas: Teoria e Prática no Brasil**. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GRAMIGNA, Maria Rita Miranda. **Jogos de empresa**. São Paulo: Makron Books, 1993.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; PEREIRA, Elias. **Dicionário de termos de contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

JOHNSSON, Marcelo Evandro. **Jogos de empresas: Modelo para identificação e análise de percepções da prática de habilidades gerenciais**. 2006. 203 f. Tese (Doutorado) - Curso de Engenharia de Produção, Departamento de Engenharia de Produção, Ufsc, Florianópolis, 2006.

KLABBERS, Jan H. G.. The Saga of ISAGA. **Simulation & Gaming**, [s.l], v. 40, n. 1, p.30-47, fev. 2009.

KLOCK, Cristina; PLATT NETO, Órion Augusto. **Uma proposta estrutural e de conteúdos para as notas explicativas referentes aos balanços públicos municipais**. Florianópolis: UFSC, 2009.

KOHAMA, Heilio. **Balancos públicos: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

_____. **Contabilidade pública: Teoria e Prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia científica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

LANZANA, Antônio Gustavo. **Economia brasileira: fundamentos e atualidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 34. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2006.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de direito administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

MUSGRAVE, Richard Abel. **Teoria das finanças públicas: um estudo da economia governamental**. São Paulo: Atlas, 1976. Tradução: Auriphebo Berrance Simões.

MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática**. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980.

OSBORNE, David; GAEBLER, Ted. **Reinventando o governo: como o espírito empreendedor está transformando o setor público**. 6. ed. Brasília: Mh Comunicações, 1995. 436 p. Tradução: Sérgio Fernando Guarischi Bath e Ewandro Magalhães Jr..

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

POULANTZAS, Nicos. **O Estado, o poder e o socialismo**. São Paulo: Paz e Terra, 1978.

REZENDE, Fernando. **Finanças públicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

REALE, Miguel. **O estado democrático de direito e o conflito das ideologias**. São Paulo: Saraiva, 1999.

RONCALIO, Michele Patrícia; BERNARD, Ricardo Rodrigo Stark. **Um Modelo de Simulação para o Ensino de Contabilidade Pública no Brasil**. In: ENCONTRO ANUAL DA ANPAD, 32., Rio de Janeiro, 2008. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2008.

SANTOS, Alvacir Correa Dos. **Princípio da eficiência da administração pública**. São Paulo: Ltr, 2003.

SAUAIA, Antonio Carlos Aidar. **Satisfação e aprendizagem em jogos de empresas: Contribuição para a educação gerencial**. 1995. 237 f. Tese (Doutorado) - Curso de Administração, Departamento de Administração, USP, São Paulo, 1995.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SROUR, Robert Henry. **Poder, cultura e ética nas organizações: o desafio das formas de gestão**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

APÊNDICE A – MANUAL DA SIMULAÇÃO

1 - Apresentação

A contabilidade das entidades públicas estatais é composta por quatro sistemas contábeis: a) orçamentário, b) patrimonial, c) financeiro e d) de contas de compensação. Nessa simulação será abordado apenas o sistema orçamentário, por ser o sistema mais tradicional.

Sua equipe assumiu a administração do município Jacinto Novo. Para fins didáticos este possui apenas 3 secretarias: secretaria da educação, secretaria da saúde e secretaria de segurança pública. No entanto em uma prefeitura real o número de funções e secretarias é maior. Observe que cada secretaria representa uma função estatal, portanto, no presente manual “gastos com secretaria” ou “gastos com função” serão sinônimos, uma vez que cada secretaria assume as atribuições de uma função e não realiza despesas atípicas de sua função.

Cada uma das secretarias é avaliada por indicadores de eficiência criados pelo departamento de controladoria, o qual, a cada quadrimestre, disponibiliza um relatório com os índices de desempenho por secretaria, e o índice de desempenho geral - composto pelo somatório dos índices das secretarias.

O objetivo de sua equipe é administrar o orçamento da prefeitura de Jacinto Novo e obter a melhor alocação dos recursos à sua disposição nas três secretarias para que consiga maximizar o desempenho do índice de desempenho geral.

O orçamento do município Jacinto Novo é composto por três peças orçamentárias: o Plano plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), as quais foram votadas e aprovadas pela câmara dos vereadores. A sua equipe deve executar o orçamento visando uma integração entre as peças orçamentárias para que não seja penalizada devido à inconsistência entre as peças orçamentárias e a execução do orçamento.

1.1 - O PPA

O Plano Plurianual – PPA - foi elaborado com base no plano de governo, envolvendo um processo de orçamento participativo, no qual foram identificadas as principais carências do município. O PPA deve ser consultado durante todas as

etapas, pois o mesmo contém as metas mínimas de execução dos projetos, ações e operações especiais. O PPA é apresentado no apêndice.

Os projetos são programas de duração limitada com a finalidade de sanar problemas específicos. O município apresentou três problemas principais: poucos computadores na sala de informática da escola municipal, um espaço pequeno no presídio para comportar todos os presos, e uma falta de leitos hospitalares. Para tanto, foi aprovado pelo legislativo a proposta do executivo para as atividades a serem realizadas para sanar tais problemas. O plano estabeleceu metas mínimas de compra de computadores, ampliação do hospital e da penitenciária, das quais foram executadas as referentes ao ano 1, 2 e 3 na gestão anterior, ficando a do ano 4 para a sua gestão, uma vez que o PPA baseado no plano de governo da gestão atual ainda está em fase de elaboração.

As ações são programas de duração continuada para a manutenção de determinadas atividades recorrentes. As ações desenvolvidas no município são a substituição da frota de ambulâncias e de viaturas policiais, as quais são leiloadas a partir de um determinado tempo de uso; a distribuição de equipamentos policiais, tais como bafômetros, algemas e armamento para melhorar a qualidade do policiamento; a distribuição de livros para os alunos e de medicamentos para a população.

As operações especiais são programas que não se encaixam na categoria de projetos ou de ações e são representadas no município pelas metas de amortização da dívida fundada.

A equipe deve planejar a alocação de recursos para atingir as metas mínimas contidas no PPA, pois o não cumprimento acarretará em penalizações. No entanto, uma vez alcançadas as metas anuais, a equipe pode com os recursos excedentes superar as mesmas a fim de melhorar seu rendimento nos índices de avaliação de cada secretaria.

1.2A LDO

A Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO - contém diretrizes básicas da política de pessoal para o ano, bem como diretrizes para a execução do orçamento. A LDO é apresentada no apêndice deste manual.

No campo política de pessoal será informado o número total de servidores efetivos ao final do ano, o qual subtraído do número inicial de servidores efetivos resulta no número de contratações de efetivos para o ano. Também é informado o aumento salarial pretendido para cada categoria de funcionários, no entanto não informa o quadrimestre em que as contratações e/ou o aumento salarial que será concedido.

No campo diretrizes orçamentárias são informados limites que devem ser observados na execução do orçamento. Esses limites foram estabelecidos pela câmara dos vereadores com base em diversas legislações, como a constituição estadual e federal, a lei de responsabilidade fiscal e resoluções do senado. Eles dizem respeito a limites de amortização da dívida, despesas com pessoal e aplicação mínima em saúde e educação. A equipe deve considerar esses limites no planejamento de suas despesas para o ano, pois a quebra dos mesmos resultará em penalizações.

1.3 A LOA

A Lei Orçamentária Anual – LOA – contém os a previsão de receita orçamentária para o ano, e fixação das dotações para autorização de despesas. A LOA é apresentada no apêndice deste manual.

Quanto à receita, a equipe não terá autonomia para modificar as previsões, nem mesmo para estabelecer políticas que melhorem a arrecadação. Essa tarefa é efetuada pelo departamento de administração da receita (função do professor), o qual fornece todo quadrimestre o valor de receitas arrecadadas no mesmo.

Na parte das despesas há maior flexibilidade de administração das dotações orçamentárias, uma vez que a equipe pode solicitar o cancelamento de parcela de dotação que julgar desnecessária, bem como suplementar dotações que julgar insuficientes para a execução de seu planejamento. A realização das despesas ficará limitada a existência de dotação na categoria pretendida, e as despesas que excederem às dotações condicionadas ao cancelamento.

2. Planejamento orçamentário

A equipe deve verificar as metas do PPA para o ano em exercício (ano 4) e traçar, com base nos dados disponíveis, um planejamento para alcançar as mesmas, e até mesmo superá-las, se possível. A equipe pode decidir por não cumprir as metas do PPA, no entanto o descumprimento acarretará em penalizações.

A LDO será fornecida anualmente, o que corresponde a três rodadas, e conterá diretrizes a serem seguidas pelas equipes. O planejamento das despesas deve considerar os limites impostos pela LDO, pois novamente a inobservância dos mesmos acarretará em penalizações.

A LOA não estabelece limites de gastos para cada função, podendo haver dessa forma flexibilidade no manejo de recursos entre as funções. Contudo deve ser observado o cumprimento das despesas de caráter continuado, que no jogo são referentes apenas a pessoal. A LDO estabelece limites mínimos de aplicação em educação e saúde. A figura a seguir ilustra o processo de planejamento

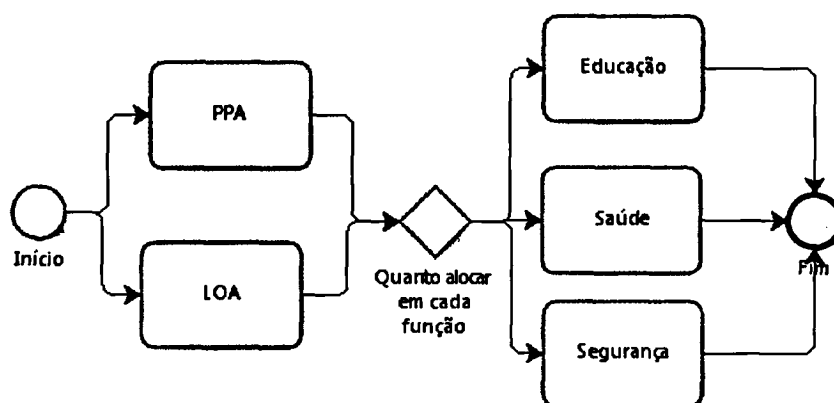


Figura 1 – Planejamento das despesas em observância nas peças orçamentárias

3 Execução da despesa

A cada início de quadrimestre é fornecido o valor de receitas arrecadas, que servirá de base para a execução das despesas do quadrimestre. A equipe tem como limite de gastos para o quadrimestre o somatório: 1) da receita arrecadada; 2) do

superávit do ano anterior autorizado; e 3) das parcelas não utilizadas de limites de quadrimestres anteriores.

Mesmo que exista dotação suficiente para a realização das despesas, as mesmas não poderão exceder ao valor do limite de gastos para o quadrimestre. Tal medida foi estabelecida pelo legislativo do município para evitar atrasos de pagamento devido à realização de despesa maior do que o saldo existente em caixa. No entanto, se as despesas do quadrimestre forem inferiores aos recursos arrecadados a diferença será acrescida ao limite do período subsequente.

Na hipótese de as despesas da equipe ultrapassarem o limite de gastos estabelecido o professor, discricionariamente, procederá ao cancelamento do excedente. A equipe deve evitar exceder os limites de gastos, pois o cancelamento discricionário poderá não ser favorável aos planos de gestão da equipe.

A equipe deverá autorizar as despesas das secretarias de educação, saúde e segurança, bem como as despesas com amortização de dívida para o período. Há também despesas com juros, contudo estas serão automaticamente calculadas e autorizadas, uma vez que as mesmas são proporcionais a dívida total.

As despesas em cada secretaria dividem-se em despesas com pessoal, despesas de consumo e despesas com investimento. Portanto, a dotação estabelecida na LOA para despesas com pessoal, deve comportar as despesas com pessoal de educação, saúde e segurança, o mesmo ocorrendo para as despesas com investimentos e despesas com materiais de consumo. O esquema de gastos de cada função é representado a seguir:

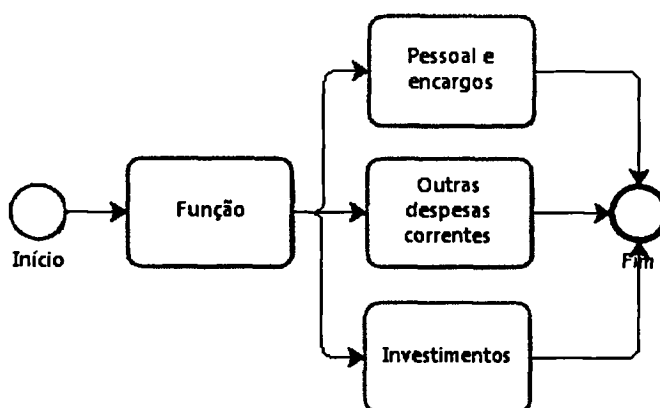


Figura 2: Esquema de gastos de cada função

Note que há duas modalidades de controles a serem efetuados: os controles de gastos de cada uma das três funções estatais e o controle de gastos por categoria de gasto. É fundamental compreender a relação entre eles para realizar um controle adequado.

De maneira geral a alocação de recursos por categorias em cada função é similar, portanto é fundamental o conhecimento do esquema genérico de despesas em cada função. A título ilustrativo será apresentado o esquema genérico de gastos da função saúde. Compreendendo bem este esquema não haverá dificuldades na operacionalização dos gastos com educação e segurança.

Esquema genérico da dinâmica de despesas da função saúde

As despesas com saúde são divididas em despesas com pessoal e encargos, outras despesas correntes e despesas com investimentos. Essas despesas irão variar de acordo com os dados físicos escolhidos para cada categoria econômica.

A) As despesas com pessoal são uma função do número de servidores em exercício e o salário da categoria. Quanto ao salário, esse poderá sofrer alterações de um ano para o outro, entretanto, tais diretrizes de aumento salarial estarão contidas na LDO. O número de temporários é decidido pela equipe, já o número de efetivos é definido pelo professor em conformidade com a LDO. Para fins de simplificação a equipe gerenciará apenas pessoal temporário com salário igual ao do pessoal efetivo.

A função remuneração para a saúde é apresentada a seguir:

$$D(p) = (T + E) \times S$$

$D(p)$ = Despesa com pessoal

T = Número de temporários contratados

E = Número de efetivos

S = Salário unitário no quadrimestre

A função de despesas com pessoal é genérica, podendo ser utilizada para o cálculo das despesas com pessoal de educação e segurança. É importante nessa etapa a consulta a LDO para verificar o limite de despesas com pessoal no ano, para que a equipe não ultrapasse o mesmo.

B) As outras despesas correntes referentes à saúde serão resumidas a um único elemento que é o número de medicamentos distribuídos por período. Essa despesa corrente diferencia-se da despesa com pessoal, pois o administrador tem maior discricionariedade no gasto uma vez que não possui uma parcela fixa. Ela é representada pela função:

$$D(c) = M \times CM$$

D(c) = Despesas com medicamentos

M = Número de medicamentos comprados e consumidos no período

CM = Custo unitário do medicamento

No caso da educação e da segurança, a função seria semelhante, bastando trocar a designação medicamentos por equipamentos policiais, no caso da função segurança e livros na função educação.

C) As despesas com investimentos são divididas em despesas com aquisição de ambulâncias e despesas com ampliação de leitos hospitalares. A despesa com aquisição de ambulâncias tem a finalidade de substituir a frota baixada. A equação da despesa com ambulâncias é representada pela equação:

$$D(v) = A \times CA$$

D(v) = Despesa com veículos

A = Número total de ambulâncias adquiridas

CA = Custo unitário da ambulância

Para chegar-se a função de gastos com viaturas na função segurança, basta alterar a palavra ambulâncias por viaturas. A função educação não possui investimentos em veículos, ou construções, apenas em computadores. Para tanto é calculada a despesa multiplicando do número de computadores comprados pelo seu custo unitário.

A despesa com construção hospitalar visa a ampliação da estrutura física do sistema de saúde municipal para melhoria das condições de saúde. As despesas com ampliação hospitalar são representadas pela equação:

$$D(h) = A \times CA$$

D(h) = Ampliação hospitalar

A = Metros quadrados construídos

CA = Custo unitário do metro quadrado

A seguir é apresentado um esquema de alocação de recursos para a função de saúde. Note que para cada categoria de gastos há dados físicos associados, os quais serão confrontados com as tabelas de avaliação para formação do índice setorial do quadrimestre.

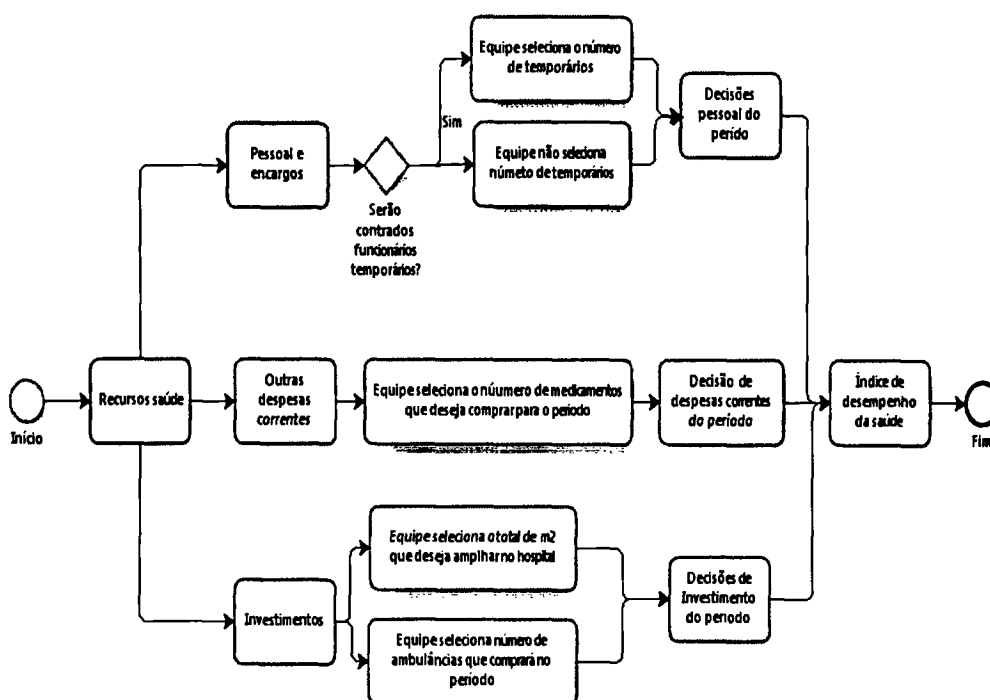


Figura 3: Esquema de gastos genérico na função saúde

4 Administração dos Créditos Orçamentários

As decisões sobre as despesas do período são efetuadas por equipe, contudo as mesmas devem estar em conformidade com a LOA. No caso de não haver essa conformidade, a equipe pode solicitar alterações na LOA a fim de adequar os créditos que nela constam com as despesas planejadas.

A equipe verifica primeiramente as dotações insuficientes, que irão necessitar de suplementação e em seguida verifica a fonte de cobertura a ser utilizada. A equipe pode efetuar o cancelamento de alguma dotação que esteja com um saldo superior a aquele que a equipe pretende utilizar. Contudo não será permitido o cancelamento de dotações para despesas com juros que não permitam a cobertura

das despesas com juros para o ano. Também não será permitido o cancelamento de dotação de pessoal que comprometa a cobertura do salário de pessoal efetivo.

As dotações canceladas poderão ser utilizadas para a abertura de créditos adicionais. Se a necessidade de créditos adicionais for superiores às dotações canceladas, a equipe poderá utilizar-se do superávit financeiro do exercício passado. O superávit financeiro constitui-se da diferença entre a receita arrecadada e a despesa executada no ano anterior.

No caso da equipe não possuir créditos a serem anulados, ela poderá utilizar diretamente o superávit financeiro para abertura de créditos suplementares. A equipe, contudo, poderá solicitar a utilização do superávit financeiro, mesmo possuindo créditos a serem anulados.

A concessão das anulações e do superávit financeiro como fonte de cobertura de créditos está condicionado ao correto preenchimento dos campos destinados aos mesmos. A figura a seguir elucida a dinâmica da administração dos créditos orçamentários.

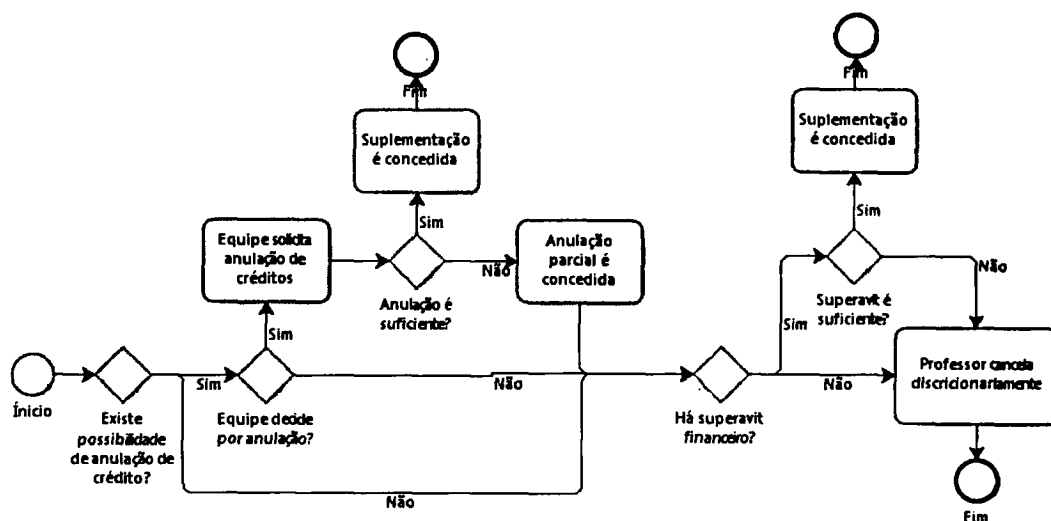


Figura 4: Administração de créditos orçamentários

5 Formulários

A operacionalização do jogo se dará por meio da utilização de formulários, no qual as equipes preenchem os dados referentes ao planejamento dos gastos e da administração dos créditos orçamentários. Os dados constantes no formulário serão

inseridos no simulador, para a elaboração do relatório de desempenho do período. este relatório será entregue a todas as equipes, juntamente com os dados necessários para as decisões do próximo período.

Os formulários devem ser completamente preenchidos e entregues nos prazos estabelecidos sob pena de eliminação da equipe.

Dúvidas sobre o preenchimento do formulário devem ser discutidas com o professor em tempo hábil para resposta antes do final do prazo de entrega das decisões.

6 Avaliações Quadrimestral

A pontuação do quadrimestre é composta do somatório dos índices das três secretarias. O índice de cada secretaria por sua vez é influenciado pelas decisões com pessoal, despesas correntes e investimentos em determinada função.

O índice de segurança melhora ao aumentar-se o número de pessoal em segurança, uma vez que representa maior nível de policiamento. Contudo, a partir de uma determinada quantidade de policiais o ganho com aumento de pessoal é mínimo. O mesmo ocorre com as despesas com equipamentos policiais, que aumentam a eficiência do policiamento. Entretanto, à medida que atingirem uma quantidade limite não contribuem para o aumento do índice de segurança, pois que haverão equipamentos subutilizados.

Por fim, o aumento da penitenciária melhora a segurança das novas instalações, o que contribui para diminuição do número de fugas e melhoria das condições de reabilitação dos detentos, contribuindo, dessa forma, para a melhoria do índice de segurança. Mas, a partir de determinada capacidade física ampliada de penitenciária não haverá contribuição para o índice, pois haverão áreas subutilizadas.

O mesmo raciocínio efetuado anteriormente sobre as contribuições dos gastos com pessoal, despesas de consumo e despesas correntes deve ser efetuado para as demais secretarias a fim de identificar as relações existentes entre cada gasto e a composição do índice geral.

O objetivo da equipe é atingir a melhor pontuação nos três índices sem desrespeitar as metas do PPA, as diretrizes da LDO e os créditos orçamentários da

LOA. A seguir é apresentada uma tabela com as pontuações máximas dos referidos índices:

Índices	Pontuação máxima do período
Índice de Educação	10
Índice de Saúde	10
Índice de Segurança	10
Índice Geral	30

Quadro 1- Tabela de pontuação

O somatório dos índices de cada função resultará no índice de desempenho do quadrimestre conforme fluxograma a seguir:

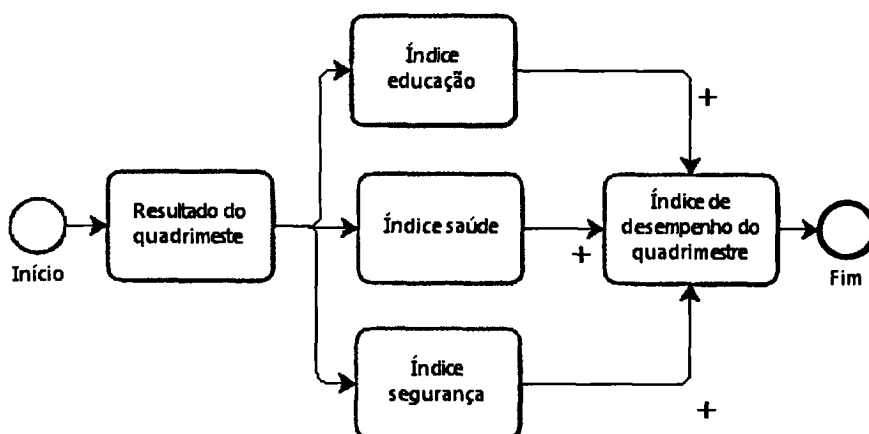


Figura 5: Formação do resultado do quadrimestre

7 Avaliação Final

A soma do índice de desempenho dos três quadrimestres forma o índice de desempenho anual. Deste índice será descontado um ponto para cada item descumprido do PPA, da LDO e da LOA. Esses descontos são penalidades pela não observância do aspecto da legalidade.

Após os devidos descontos chega-se a pontuação final. A equipe que obtiver a maior pontuação é declarada vencedora. A seguir é apresentado um fluxograma para melhor elucidar a composição do índice final de desempenho:

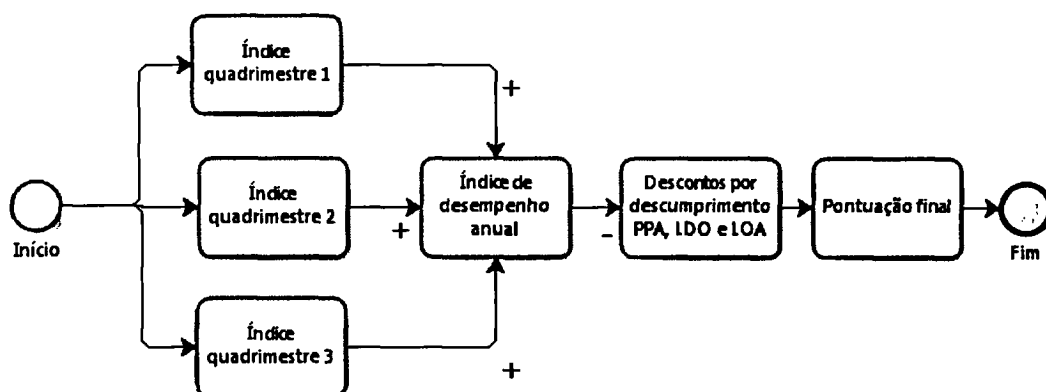


Figura 6: Pontuação final

8 Dinâmica do jogo

O jogo começa pela distribuição das peças orçamentárias, PPA, LDO e LOA. depois da análise das demonstrações e com base nos dados recebidos do professor a equipe irá decidir a alocação dos recursos disponíveis. No caso dos gastos não possuírem cobertura pela LOA, as equipes podem solicitar a alteração da mesma.

As decisões sobre alteração da LOA serão analisadas pelo professor e, se aprovadas, inseridas no simulador. Já às decisões de gastos serão inseridas sem a necessidade de aprovação. O simulador irá gerar os índices de desempenho do período e o balanço orçamentário, os quais serão repassados para a equipe. Também serão distribuídos os comentários do professor a respeito da administração de créditos orçamentários, bem como os dados para o período subsequente. A equipe analisará os resultados obtidos e tentará consertar seus erros para melhorar seu desempenho.

O ciclo é realizado três vezes na simulação. A seguir é apresentada a dinâmica da simulação:

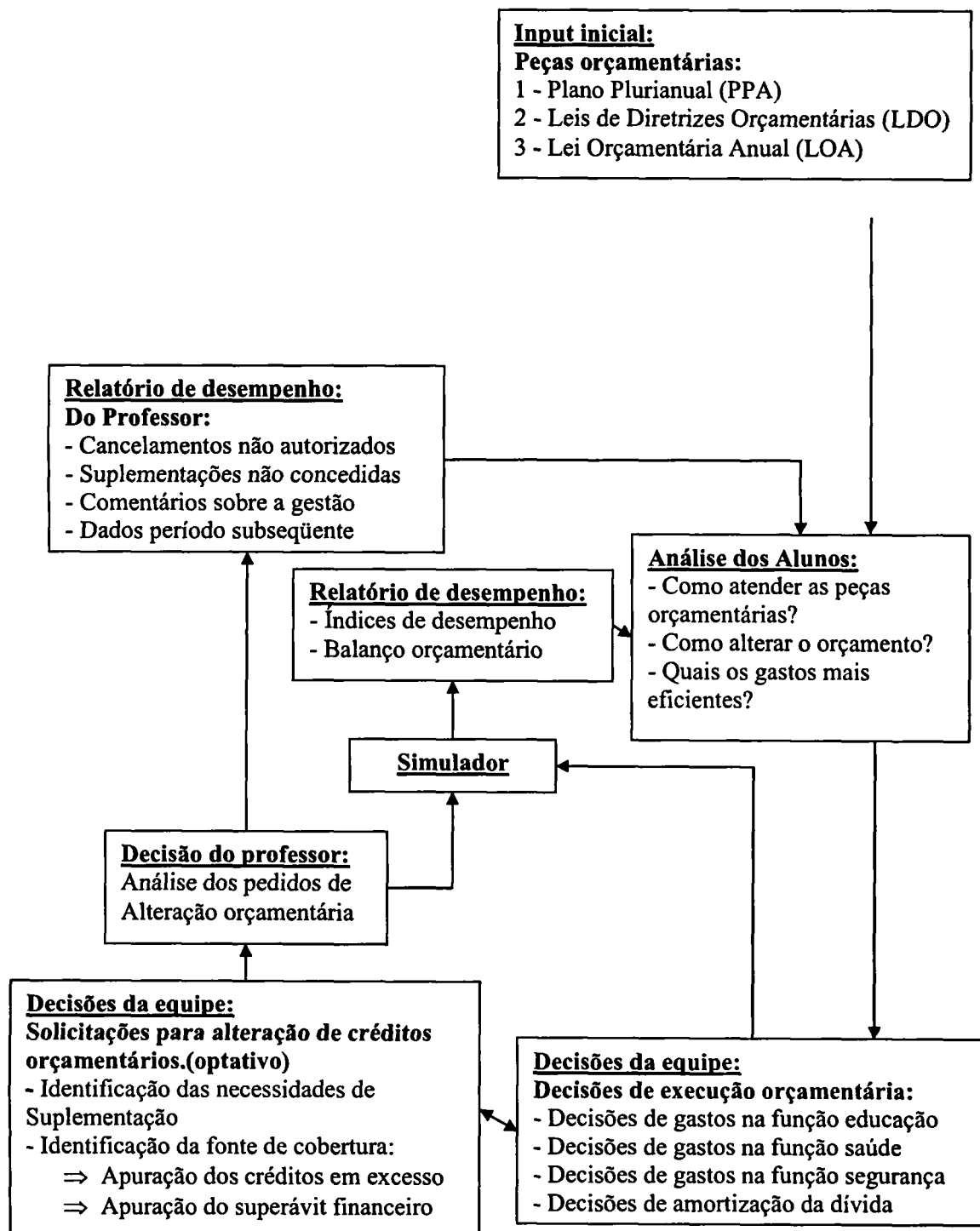


Figura 7: Dinâmica da simulação

PEÇAS ORÇAMENTÁRIAS

1 - Plano Plurianual (PPA)					
	Unidade de	Ano1	Ano2	Ano3	Ano4
	Gestão	Anterior	Anterior	Anterior	Atual
	Status	Concluído	Concluído	Concluído	A executar
Projetos					
Computadores na escola	nº total de	100	180	140	150
Ampliação ala hospitalar	m² construído	450	350	550	480
Ampliação penitenciárias	m² construído	470	400	430	450
Ações					
Renovação de veículos	nº ambulâncias	4	5	4	6
Renovação de veículos	nº de viaturas	8	5	6	9
Distribuição de equipamentos	nº de	200	180	175	150
Distribuição de remédios	nº de remédios	3.300	3.100	3.050	3.000
Distribuição de livros	nº de livros	3.000	4.000	5.000	6.000
Operações especiais					
Pagamentos da dívida	amortizações	R\$ 65.000	R\$ 65.000	R\$ 65.000	R\$ 60.000

2 - Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)			
	base	Ano4 início	Ano4 final*
política de pessoal			
Número de efetivos	nº de efetivos	62	75
Salário educação	salário funcionário	R\$ 1.000	R\$ 1.200
Salário saúde	salário funcionário	R\$ 2.000	R\$ 2.200
Salário segurança	salário funcionário	R\$ 700	R\$ 800
Diretrizes orçamentárias			
Valor máximo de amortizações	Resolução do Senado nº 43 de 2001	11,5%	
Aplicação mínima em educação	Constituição Federal de 1988	25,0%	
Aplicação mínima em saúde	Constituição Federal de 1988	15,0%	
Valor máximo com pessoal	Lei de responsabilidade Fiscal	60,0%	

* Será executado até o final do Quadrimestre 3

3 - Lei Orçamentária Anual (LOA)			
RECEITAS PREVISTAS	ANO 4	DESPESAS FIXADAS	ANO 4
RECEITAS CORRENTES			
Receitas tributária	R\$ 2.800.000	Pessoal e encargos sociais	R\$ 840.000
transferências correntes		Juros e encargos da dívida	R\$ 140.000
		Outras despesas correntes	R\$ 560.000
RECEITAS DE CAPITAL			
Operações de crédito	R\$ -	Investimentos	R\$ 700.000
Alienação de bens	R\$ -	Amortização da dívida	R\$ 560.000
Transferências de capital	R\$ -		
TOTAL	R\$ 2.800.000	TOTAL	R\$ 2.800.000
Déficit de orçamento	R\$ -	Superávit de orçamento	R\$ -
TOTAL DE RECEITAS	R\$ 2.800.000	TOTAL DE DESPESAS	R\$ 2.800.000

FORMULÁRIO 1: PLANEJAMENTO DAS DESPESAS

Dados Quadrimestre 1				
Receita a ser arrecadada		R\$ 800.000		
Salário	Educação	R\$ 1.000	Custo matérias de consumo	
	Saúde	R\$ 2.000		Livros
	Segurança	R\$ 700		Medicamentos
				Equipamentos policiais
Número de efetivos			Custo dos investimentos	
	Inicial	Contratados	Total	
Educação	33	0	33	
Saúde	13	2	15	
Segurança	16	0	16	
			Viaturas	
			Ambulância	
			m ² hospital	
			m ² penitenciária	
			Computador	
			Administração da dívida	
			Dívida total	
			Juros	
			R\$ 260.000	
			2%	
Decisões de planejamento das despesas - a ser tomada pela equipe				
Despesas função segurança				
nº de efetivos		16		
nº de contratações temporárias				
nº total de pessoal		16		
Salário		R\$ 700		
total despesas com pessoal	A	R\$ 11.200		
Nº de equipamentos				
custo unitário do equipamento		R\$ 350		
total despesas com equipamentos	B	R\$ -		
nº de viaturas a comprar				
custo unitário viatura		R\$ 25.000		
total de despesas com viaturas	C	R\$ -		
m ² construídos da penitenciária				
custo m ²		R\$ 900		
total de despesas com construção	D	R\$ -		
Despesas função saúde				
nº de efetivos		15		
nº de contratações temporárias				
nº total de pessoal		15		
salário		R\$ 2.000		
total despesas com pessoal	e	R\$ 30.000		
nº de medicamentos				
custo unitário do medicamento		R\$ 50		
total despesas com medicamentos	f	R\$ -		
nº de ambulância				
custo unitário ambulância		R\$ 90.000		
total de despesas com ambulância	g	R\$ -		
m ² construídos hospital				
custo m ² hospital		R\$ 1.200		
total de despesas com construção	h	R\$ -		
Administração da dívida				
total das dívidas		R\$ 260.000		
taxa de juros		R\$ 0		
despesas com juros	i	R\$ 5.200		
despesas com amortizações da	j			
despesa por função				
despesas com segurança	(a+b+c+)	R\$ 11.200		
despesas com saúde	(e+f+g+)	R\$ 30.000		
despesas com educação	(i+j+k)	R\$ 33.000		
despesas com encargos especiais	(l+)	R\$ 5.200		
despesa por categoria econômica				
despesas com pessoal	(a+e+i)	R\$ 74.200		
juros e encargos da dívida	l	R\$ 5.200		
outras despesas correntes	(b+f+j)	R\$ -		
investimentos	(c+d+g+)	R\$ -		
amortização da dívida	j	R\$ -		
total despesas	m	R\$ 79.400		
despesas acima do limite de gastos	m-l	R\$ -		
Receita arrecadada		R\$ 800.000		
Superavit financeiro solicitado		R\$ -		
Limite não utilizado de quadrimestre anterior		R\$ -		
Limite de gastos do período	L	R\$ 800.000		

FORMULÁRIO 2: ADMINISTRAÇÃO DE CRÉDITOS

Formulário de administração de créditos orçamentários				
Fontes de cobertura de crédito				
	Saldo	Anulações	Receita arrecadada ano anterior	
Pessoal e encargos			Despesa efetuada ano anterior	
juros e encargos da dívida			Superávit financeiro	
Outras despesas correntes			Superávit utilizado	
investimentos			Superávit disponível	
amortização da dívida			Superávit solicitado	
Créditos a serem suplementados				
	Total de	Dotação	Despesas sem cobertura	Créditos
Pessoal e encargos				
juros e encargos da dívida				
Outras despesas correntes				
investimentos				
amortização da dívida				
Subtotal				

Relatório de desempenho quadrimestre

Pontuação*	
Índice de segurança	
Índice de saúde	
Índice de educação	
Índice total	

Desempenho das outras equipes	Equipe 1	Equipe 2	Equipe 3
Índice de segurança			
Índice de saúde			
Índice de educação			
Índice total			

* - Máximo de 10,0 por índice de cada função e 30 no índice total

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO - Quadrimestre 1

RECEITAS	Previsto	Executado	DESPESAS	Fixado	Executado	Diferença
RECEITAS CORRENTES			DESPESAS CORRENTES			
Receitas tributárias			Pessoal e encargos sociais			
Transferências correntes			Juros e encargos da dívida			
			Outras despesas correntes			
RECEITAS DE CAPITAL			DESPESAS DE CAPITAL			
Operações de crédito			Investimentos			
Alienação de bens			Amortização da dívida			
Transferências de capital						
TOTAL			TOTAL			
Déficit de orçamento			Superávit de orçamento			
TOTAL DE RECEITAS			TOTAL DE DESPESAS			

Plano Plurianual	Meta	Realizado	Diretrizes da LDO	Percentuais	Limites	Despesas
Projetos			Valor máximo de amortizações da dívida	11,5%		
Computadores na escola	150		Aplicação mínima em educação	25,0%		
Ampliação ala hospitalar	480		Aplicação mínima em saúde	15,0%		
Ampliação penitenciarias	450		Valor máximo com pessoal	60%		
Ações			Comentários do professor			
Renovação de veículos saúde	6					
Renovação de veículos segurança	9					
Distribuição de equipamentos	150					
Distribuição de remédios	3.000					
Distribuição de livros	6.000					
Operações especiais						
Pagamentos da dívida	R\$ 60.000					

APÊNDICE B - QUESTIONÁRIO APLICADO AOS ESPECIALISTAS

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA – UFSC
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO – CSE
Q1 - Questionário com especialistas de Contabilidade Pública

As questões a seguir foram elaboradas com a finalidade de avaliar o modelo proposto de simulação gerencial aplicada ao setor público. Este questionário é composto por questões estruturadas e campos para comentários referentes aos itens respondidos na questão. A disponibilização desse espaço para argumentações escritas visa colher informações que possam enriquecer a pesquisa. Desde já grato pela colaboração.

01 – Quanto à lógica de operacionalização dos seguintes itens avalie:

Itens	Péssimo	Ruim	Razoável	Bom	Excelente
Manual					
Regras do jogo					
Plano Plurianual					
Lei de diretrizes Orçamentárias					
Lei Orçamentária Anual					
Formulário de planejamento de despesas					
Formulário de administração de créditos					
Sistema de pontuação					

Comentários: (Utilize o verso para os comentários)

02 – Quanto ao possível aprendizado obtido através do jogo nos itens a seguir avalie:

Itens	Será vivenciado em situações reais	Somente em alguns casos será vivenciado em situações reais	Não é vivenciado na realidade.
Atendimento aos limites orçamentários			
Integração entre as peças orçamentárias			
Concorrência entre as funções por recursos			
Necessidade de fontes de cobertura			

Comentários: (Utilize o verso para os comentários)

03 – Quanto aos objetivos que a simulação se propôs avalie:

Objetivos:	Não atendeu	Atendeu parcialmente	Atendeu Completamente
Limitações de recursos e eventuais conflitos de alocação de recursos entre as funções governamentais			
Aspectos básicos da administração de créditos orçamentários			
Aspectos básicos de planejamento orçamentário			

Comentários: (Utilize o verso para os comentários)

APÊNDICE C - QUESTIONÁRIO APLICADO AOS ALUNOS VOLUNTÁRIOS

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA – UFSC
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO – CSE
Q2 - Questionário com alunos

As questões a seguir foram elaboradas com a finalidade de avaliar o modelo proposto de simulação gerencial aplicada ao setor público. Este questionário é composto por questões estruturadas e campos para comentários referentes aos itens respondidos na questão. A disponibilização desse espaço para argumentações escritas visa colher informações que possam enriquecer a pesquisa. Desde já grato pela colaboração.

01 - Quanto o modelo consegue representar a realidade nos seguintes aspectos:

Aspectos	Não representa	Representa razoavelmente	Representação mediana	Boa representação	Representação excelente
Plano Plurianual					
Lei de diretrizes Orçamentárias					
Lei Orçamentária Anual					
Gastos com pessoal					
Gastos com investimentos					
Outros gastos correntes					
Conflito de funções					
Fonte de cobertura de crédito					
Suplementação					
Avaliação por função					
Limites orçamentários					

02 – Quanto às seguintes variáveis avalie sua construção:

Variáveis	Relação correta	Relação parcialmente correta	Relação incorreta
Peças orçamentárias			
Despesas por função			
Despesas por categoria econômica			
Limites orçamentários			
Avaliação por função			

03 – Quanto aos objetivos que a simulação se propôs avalie:

Objetivos	Não atendeu	Atendeu parcialmente	Atendeu completamente
Limitações de recursos e eventuais conflitos de alocação de recursos entre as funções governamentais			
Aspectos básicos da administração de créditos orçamentários			
Aspectos básicos de planejamento orçamentário			

04 - Quanto às seguintes afirmativas avalie:

Perguntas:	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Indiferente	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente
O modelo proporciona uma aprendizagem válida e útil para o ensino de contabilidade pública.					
Os dados utilizados no modelo são coerentes com a realidade.					
Os dados são adequados à simulação.					
É possível vivenciar aspectos da realidade através do jogo.					
É possível vivenciar conflitos de relacionamento comuns de uma situação real através do modelo proposto.					
O modelo é plausível com a realidade da administração de um município.					
O modelo apresenta incoerências lógicas.					

05 - Sobre suas percepções e comportamentos a respeito da simulação avalie:

	Sim	Parcialmente	Não
Você participou ativamente na simulação?			
Você gostou da simulação?			
Você aprendeu com a simulação?			
Você considera válida a simulação?			
Você recomendaria a simulação para ser utilizada em sala de aula?			

06 – Quais seus comentários e sugestões a respeito da simulação vivenciada?

APÊNDICE D – SITE DESENVOLVIDO E UTILIZADO PARA A SIMULAÇÃO

[Pesquisar o site](#)



Home

- Cronograma
- Dados para decisão
- Peças Orçamentárias
- Formulário de decisões de gastos
- Formulário de alteração de LOA
- Manual
- Contato
- Relatórios de resultados
 - Relatórios de resultado do período 1
 - Relatórios de resultados do período 2

[Editar base lateral](#)

Home


Esse site será utilizado para a simulação de administração orçamentária. Nele serão enviadas as decisões da equipes por meio dos formulários de decisões, e serão recebidas as respostas através do relatório de resultados.

Seus rascunhos de postagens: [Postagem sem título](#), [Postagem sem título](#)

Não há postagens atualmente. Crie uma agora clicando no botão "Nova postagem".

[Área de Inscritos](#) | [Área de Administradores](#) | [Área de Usuários](#) | [Área de Relatores](#) | [Área de Apoio](#)

[Pesquisar o site](#)



Home

- Cronograma
- Dados para decisão
- Peças Orçamentárias
- Formulário de decisões de gastos
- Formulário de alteração de LOA
- Manual
- Contato
- Relatórios de resultados
 - Relatórios de resultado do período 1
 - Relatórios de resultados do período 2

[Editar base lateral](#)

Peças Orçamentárias

1 - Plano Plurianual (PPA)					
Unidade de Gestão	Ano 1	Ano 2		Ano 3	
		Anterior	Anterior	Anterior	Atual
Estado	Concluído	Concluído	Concluído	Concluído	A executar
Projetos	n° total de	100	160	143	150
Comodidades na escola	m² construído	450	350	350	488
Atenção ao hospital	m² construído	470	400	430	450
Ações	n° ambulâncias	4	5	4	6
Renovação de veículos	n° de viaturas	8	10	6	8
Renovação de equipamentos	n° de	200	180	175	150
Distribuição de medicamentos	n° de remédios	2.700	3.100	3.050	3.000
Distribuição de livros	n° de livros	3.000	4.000	3.000	6.000
Operações especiais					
Pagamentos da dívida	amortizações	R\$ 65.000	R\$ 65.000	R\$ 65.000	R\$ 60.000

2 - Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)					
política de pessoal	Estat	Ano 1 início		Ano 1 final	
		Anterior	Atual	Anterior	Atual
Número de servidores	n° de ateliês	62	75		
Salário educação	salário funcionário	R\$ 1.000	R\$ 1.200		
Salário saúde	salário funcionário	R\$ 2.000	R\$ 2.200		
Salário segurança	salário funcionário	R\$ 700	R\$ 800		
Diretrizes orçamentárias		Porcentagem da receita			
- taxa máxima de amortizações	Resolução do Senado n° 43 de 2001			11,5%	
- aplicação mínima em educação	Constituição Federal de 1988			25,0%	
- aplicação mínima em saúde	Constituição Federal de 1988			15,0%	
- valor mínimo com pessoal	Lei de responsabilidade fiscal			60,0%	

* Será o resultado até o final do 4º trimestre?

3 - Lei Orçamentária Anual (LOA)			
RECEITAS PREVISTAS		DE SPESAS FIXADAS	
ANO 3		ANO 4	
RECEITAS CORRENTES		DE SPESAS CORRENTES	
Previdenciária	R\$ 2.800.000	Fretos e encargos sociais	R\$ 840.000
Transferências correntes		Juros e encargos da dívida	R\$ 140.000
		Outras despesas correntes	R\$ 560.000
RECEITAS DE CAPITAL		DE SPESAS DE CAPITAL	
Operações de crédito	R\$ -	Investimentos	R\$ 700.000
Alienação de bens	R\$ -	Amortização da dívida	R\$ 560.000
Transferências de capital	R\$ -		
TOTAL	R\$ 2.800.000	TOTAL	R\$ 2.840.000
Deficit de orçamento	R\$ -	Superavit de orçamento	R\$ -

Formulário de decisões de gastos

Formulário – Decisões período 3
*Obrigatório

*Equipe **

*Segurança – nº de contratações temporarias **

*Segurança – nº de equipamentos **

*Segurança – nº de viaturas a comprar **

*Segurança – nº de m² construídos da penitenciaría **

[Editar barra lateral](#)

Relatórios de resultado do período 1

Adicionar arquivo | Mover para | Excluir | Receber notificações sobre alterações no site

Equipe 1 - Folha de decisão pdf	35k	versã o 1	28/05/2010 01:21	Robson Soares
Equipe 1 - Relatório de resultados pdf	43k	versã o 1	28/05/2010 01:22	Robson Soares
Equipe 2 - Folha de decisão pdf	35k	versã o 1	28/05/2010 01:22	Robson Soares
Equipe 2 - Relatório de resultados pdf	43k	versã o 1	28/05/2010 01:22	Robson Soares
Equipe 3 - Folha de decisão pdf	35k	versã o 1	28/05/2010 01:22	Robson Soares
Equipe 3 - Relatório de resultados pdf	43k	versã o 6	28/05/2010 01:23	Robson Soares
Equipe 4 - Folha de decisão pdf	35k	versã o 1	28/05/2010 01:23	Robson Soares
Equipe 4 - Relatório de resultados pdf	43k	versã o 1	28/05/2010 01:23	Robson Soares
Equipe 5 - Folha de decisão pdf	35k	versã o 1	28/05/2010 01:23	Robson Soares

[Editar barra lateral](#)