

SERVIÇOS AUXILIARES

ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA

Problemas com a Implantação de um Orçamento Funcional

Luiz O. BELTRÃO NEIVA

Técnico de Administração do D.A.S.P.
Especialista em O & M

INTRODUÇÃO

DENTRE outras recomendações da Comissão de Estudos e Projetos Administrativos (C.E.P.A.), órgão criado durante a gestão do Sr. Juscelino Kubitschek, figura a de adoção de um orçamento funcional, tendo em vista que a tradicional forma do orçamento brasileiro não tem permitido o conhecimento de certas informações para oportunas tomadas de decisão.

O estudo que vai descrito a seguir é antes um ensaio despretencioso à técnica de elaboração de orçamento funcionais e, mais do que isso, uma tentativa de preparação do espírito de nossos administradores para uma filosofia que precisa ser considerada no serviço público, se da forma como o orçamento se apresenta pode depender a quase totalidade das decisões administrativas no tocante ao plano de aplicações e das respectivas origens.

Desde já prevenimos o leitor de que nossas pretensões foram antes as de estabelecer um ponto de partida para a formulação de uma série de problemas ligados à implantação de um orçamento funcional. O maior ou menor êxito da sua implantação no quadro brasileiro tem muito que ver com a capacidade de nossos administradores, políticos e técnicos de identificar êsses problemas e, bem assim, com o tratamento que devam receber, desde os mais baixos níveis. Muitos desses problemas, como veremos adiante, não dizem sólamente respeito à técnica de elaboração orçamentária. É importante reconhecer igualmente os aspectos estruturais mais condizentes com a atual conjuntura, não necessariamente os mais ideais e, também, aquêles aspectos educacionais reclamados para o correto funcionamento do sistema. Se a identificação de alguns desses problemas fosse conseguida sem muito esforço não tinhemos dúvida de que pelo menos o mérito

de provocar debates em torno do que deve ou não ser considerado dentro de limites razoáveis de tempo nessa implantação facilmente seria alcançado.

No desenvolvimento deste estudo há de parecer que talvez fosse mais compreensível definir primeiramente o que vem a ser um orçamento funcional, antes de atingir seus aspectos mais íntimos. Nós o fizemos, de fato, esboçando porém alguns despretensiosos passos ao especularmos o conceito relativo de grandeza, no primeiro capítulo e sobre o que vem a ser um padrão de medida para os fins de conhecer, acompanhar e avaliar as gestões do Governo no que se refere às aplicações dos recursos públicos em prol do interesse geral.

Gostaríamos de ressalvar que nos capítulos de matéria contábil não nos preocupamos com as práticas atuais para os fins de identificar legalmente o nosso trabalho. Preferimos mesmo um tratamento diferente, à guisa de contribuição.

Finalmente, sendo de fundo acadêmico, o trabalho nos deixa bem à vontade para receber críticas, mesmo porque ele não teve a pretensão de esgotar o assunto.

CONCEITO RELATIVO DE GRANDEZA

Desde tempos imemoriais sómente entendemos a importância relativa dos fatos e fenômenos quando temos a maior ou menor capacidade de estabelecer relações entre suas causas e efeitos, utilizando-nos de conhecimentos voltados para a sua compreensão. Essas relações se estabelecem sempre em função de uma grandeza. Dificilmente poderemos acompanhar, avaliar e orientar nossos passos no seu dinâmico evolver se não estivermos plenamente identificados com as grandezas a que se relacionam. Estabelecemos relações de grandeza ao compararmos, por exemplo, as alturas das pirâmides do Egito, ou o potencial bélico de uma nação e o seu consumo efetivo de alimentos, da mesma forma que ao relacionarmos as receitas de um exercício com as de anos anteriores.

Um sumário financeiro jamais há de se fazer representar por outros dados que não sejam monetários, o que nem poderia deixar de ser. Talvez fosse mais compreensível para o leigo se relacionasse uma aplicação em dinheiro qualquer a 500 km de estradas de rodagem, naturalmente entendendo que, para tanto, haveria a possibilidade de escoar produções agrícolas de uma área aproximada de x quilômetros quadrados, o que permitiria um substancial reforçamento da oferta de alimentos nas zonas urbanas ali existentes. Se ao menos ele soubesse que, em relação ao total de quilômetros que liga as cidades A e B, o custo médio

de construção apurado por km fôsse inferior em 40% ao custo que se espera obter (estimado ou de reposição) entre as cidades C e D, suas dificuldades para compreender o modo pelo qual são orientados os investimentos públicos estariam sendo resolvidos. As causas dessas diferença, talvez estivessem nos próprios elementos formadores do custo.

Reportarmo-nos simplesmente a cifras globais, ao que me parece, não tem expressão alguma, nem nos permite avaliar a eficiência de uma aplicação. Ficaremos à margem da realidade tôdas as vêzes que entendermos suficiente o conhecimento do vulto das operações de determinado componente se não tivermos a capacidade de relacionar esse custo a uma, a duas e mais unidades de medida. Saber que as despesas de certa unidade operacional montam a tantas unidades monetárias em pessoal, material, serviços de terceiros e encargos diversos e que os seus investimentos e as suas transferências somam x pouco ou quase nada contribui para a quase totalidade das decisões que um administrador deve tomar, se a presunção é a necessidade e a melhor forma de aplicar um volume disponível de dinheiro e, ainda, a mais adequada oportunidade de fazê-lo bem.

Muitos podem julgar que o Estado dá cabo de suas finalidades a contento se utiliza a metade de seus atuais servidores, dispensando a outra metade e, naturalmente, retribuindo melhor aos que derem provas de capacidade e, o que é mais importante, de utilidade na prestação de seus serviços. E' bem verdade que o Estado assume um compromisso para o exercício seguinte quanto ao pagamento de seu funcionalismo depois que o orçamento é votado, não importando estarem reduzidas ou ampliadas as necessidades desse e daquele órgão, ainda que leve em relativa consideração algumas proibições regulares para aumento dos gastos com pessoal. Poderia ser leviana aquela afirmativa, sem dúvida, se desvinculada de certos estudos próprios à técnica organizacional que considerassem marginal todos os incrementos nas aplicações com pessoal, destoantes daqueles três fatores já mencionados, quais sejam:

- .01 — capacidade de se relacionar o custo incremental a resultados expressos em unidade de medida outra que não, apenas, a monetária;
- .02 — necessidade evidente de atingir, quantitativa ou qualitativamente, certos resultados dentro de período limitado de tempo;
- .03 — oportunidade de aumentar as aplicações com pessoal, atendendo a formalidade da legislação e, bem assim, aos programas políticos predominantes.

Ajustar as projeções dos diferentes tipos de receita implicaria a compreensão das reciprocidades que se devem estabelecer quando se tenta admitir que o Estado cobra um tributo que lhe "é devido". Na afirmativa de que o "realmente devido" é, com certeza, aquilo que o Estado cobra, estaria possivelmente, a chave de muitos de nossos problemas. Evidentemente o Estado tem a capacidade de alongar ou de retrair sua receita, mas o importante para a coletividade seria a determinação de áreas máximas previstas para cada tipo de receita que representassem uma forma de compra efetiva daquilo que o Governo Central lhe retribui dentro de limites razoáveis de tempo.

UNIDADES-PADRÕES

As operações do Governo devem ser relacionadas a unidades de medida perfeitamente distintas, para que se possa avaliar até que ponto têm sido utilizados com eficiência os recursos de que dispõe. A maior parte das aplicações é mensurável, e quase sempre é possível estabelecer uma unidade de medida que se identifique melhor com o propósito da administração.

No custeamento de um programa as discriminações devem ser tais que, por exemplo, no caso de "obras" mantidas pelo governo, poderão ser considerados os seguintes itens:

Detalhe: Ampliação das construções na Universidade X.

Justificativa:...

Unidade de medida padrão utilizada: Área em metros quadrados.

Custo total classificado em: realizado no ano anterior, previsto para este ano, realizado neste ano até uma data prefixada e estimado para o ano seguinte, a saber:

.1 — *Material direto:*

.01 — Planejado de acordo com as especificações de engenharia;

.02 — Variação:

.1 — por diferenças de preços na aquisição;

.2 — por edições de reposição: fretes, seguro, comissões, armazenagem e outras;

.3 — por incorreção no planejamento ou modificação na qualidade dos materiais;

.4 — outros motivos: especificar.

.03 — Perdas de material:

- .1 — recuperação pela venda de sucata (favorável);
- .2 — impossibilidade comprovada de recuperação ou reutilização em outro fim (desfavorável).

.04 — Materiais diversos.

.2 — *Mão-de-obra direta:*

.01 — Planejada conforme especificações de engenharia;

.02 — Variação:

- .1 — por modificação na taxa de retribuição;
- .2 — por incorreção ou modificação no planejamento do emprêgo da mão-de-obra direta e/ou diversas.

.03 — Perdas de mão-de-obra:

- .1 — por retrabalho despendido na correção ou tentativa de correção do emprêgo dos materiais, objetivando padrões de qualidade;
- .2 — por estragos de mão-de-obra decorrentes de construções em desacordo com o planejado.

.04 — Mão-de-obra diversa.

.3 — *Despesas indiretas de construção:*

.01 — Retribuição a engenheiros, técnicos, supervisores de obras, desenhistas, projetistas e outros trabalhadores indiretos;

.02 — Despesas com o planejamento, com as ferramentas especiais à construção, com a manutenção de veículos e de equipamentos diversos empregados na obra, com a pagadoria de pessoal, com o telefone, telégrafo e despesas postais, com a luz, energia e o gás, com a inspeção da obra por administradores, com o seguro, com as depreciações de equipamentos diversos, com as utilidades de modo geral aplicadas à obra, com outros desembolsos previstos que não forem diretamente atribuíveis.

Faixa efetiva de trabalho por unidade de medida:

- .1 — Realizada no ano anterior;
- .2 — Prevista para este ano;
- .3 — Realizada no ano até uma data prefixada;
- .4 — Estimada para o ano seguinte.

Custo unitário de construção:

- .1 — Realizado no ano anterior;
- .2 — Previsto para êste ano;
- .3 — Realizada no ano até uma data prefixada;
- .4 — Estimado para o ano seguinte.

UM CONCEITO DE ORÇAMENTO FUNCIONAL

Se algum instrumento de trabalho pode constituir a própria essência do orçamento funcional, ele há de estar relacionado, por certo, às modernas técnicas de O & M. Desde o levantamento e análise do que deve ser "trabalhado" até a formulação de recomendações mediante o emprêgo das técnicas do planejamento, o serviço de O & M geralmente contribui para: a) identificar os objetivos do trabalho a ser feito; b) limitar seu campo de ação; c) relacionar seus elementos integrantes a padrões de qualidade exigidos; d) fixar quantitativos ótimos da carga de trabalho em função da própria natureza do que deve ser feito e dos recursos humanos e materiais disponíveis e de que se possa dispor em um período razoável de tempo e, finalmente; e) descrever a melhor forma de processar o trabalho, tendo em vista não só o menor custo operacional, mas também, a melhor forma de controle. Eis por que emerge uma nova filosofia no trato de orçamentos públicos, não que seja uma idéia nova em Administração, mas porque sómente a partir de uns anos para cá vem sendo divulgada no Brasil.

Nunca seria demais reproduzir as qualidades do orçamento funcional, como, por exemplo, as entende Daniel Keplak, quais sejam: a) clareza; b) controle; c) relatório; d) estabelecimento de programas; e) flexibilidade na Administração e f) redução do ciclo orçamentário. Analisando cada uma das qualidades relacionadas pelo autor chegamos às seguintes conclusões:

Clareza — Evidenciando imediatamente os programas, atividades, funções e projetos do Governo, e bem assim, os respectivos custos estimados, o orçamento funcional deixa de ser um aglomerado de números sem a menor expressão para, antes de tudo, representar um instrumento racional de trabalho, dos que pode orientar uma administração qualquer no processo das tomadas de decisão e permitir sejam avaliados os resultados das gestões; pelo legislador, pelo administrador, e, especialmente, pelo público em geral.

Controle — O orçamento funcional produz um efeito psicológico voltado para essa atitude mental que se exige do pessoal

financeiro, isto é, a de que "custos" não diz sómente com uma simples tabulação matemática de valores, mas pressupõe muitas vezes, a capacidade de estratificar no papel certos elementos até mesmo intangíveis. Por outro lado sua implantação exige o sistemático acompanhamento de cada programa, fase, subfase e operação, numa garantia à consecução dos objetivos que, uma vez programados, têm nos seus executantes os que, direta ou indiretamente, por êles se devem responsabilizar, principalmente perante a opinião pública.

Relatório — O orçamento funcional cria um sistema de relatórios periódicos (forecasts) de custos, tendo em vista as oportunas interferências do administrador em cada fase, subfase e operação de um mesmo programa, objetivando com isso não permitir que sejam distorcidos os seus resultados a ponto de prejudicar sensivelmente o programa original. Além disso os relatórios exigem de tôdas as pessoas direta ou indiretamente envolvidas na execução do programa de trabalho permanentes indagações, interando melhor todo o pessoal da unidade-administrativa.

Estabelecimento de programas — Ao exigir uma prévia definição dos objetivos que devem ser custeados pelo Governo, e bem assim, uma escala de prioridade segundo as políticas que em dado momento predominam na Administração Pública, o orçamento funcional está contribuindo para o próprio aperfeiçoamento dos serviços prestados à comunidade.

Flexibilidade na Administração — O orçamento funcional permite a cada um dos administradores, segundo sua maior ou menor responsabilidade na execução do programa, gerir os fundos públicos da maneira mais eficiente.

Redução do ciclo orçamentário — Justamente porque é elaborado com base nos reajustes de custos unitários estimados o orçamento funcional permite duas economias de tempo: a) na sua fase de preparação ainda embrionária e b) na de revisão pelo órgão central de orçamento. As estimativas passam a ser um processo de indagação à idoneidade dos custos unitários e cargas de trabalho; o resto nada mais é do que somar os produtórios.

O orçamento funcional é também um poderoso instrumento de relações públicas porque, sendo muito objetivo e fácil de compreender, ele se permite dominar por tôdas as classes, esclarecendo melhor quanto aos programas que o Governo tenciona realizar para a comunidade e dando aquêles elementos que geralmente lhe são negados para uma imparcial análise das gestões administrativas, tendo em vista que da escolha de seus representantes pode depender a defesa de seus mais legítimos interesses.

Do ponto-de-vista estrutural três características básicas podem identificar a funcionalidade de um orçamento:

- relacionamento de custos estimados a programas, funções, atividades ou projetos, ao invés de por objeto da despesa ou por unidade administrativa;
- distinção clara das prioridades governamentais no que diz respeito à execução dos objetivos programados;
- interrelacionamento funcional das aplicações a suas origens de fundos.

Para o administrador o orçamento funcional deve permitir:

- em circunstâncias especiais, a interferência de fatores de correção dos custos reais, como forma capaz de prevenir futuras distorções;
- ajustamento das origens de fundos às possíveis reformulações de custo.

A introdução de fatores de correção dos custos reais só é possível se, na medida em que se processam as acumulações segue-se projetar, também, êsses valores de reposição a uma época futura, na tentativa de estabelecer limites dentro dos quais admitir-se-ia a maior ou menor resistência do padrão orçamentário, sem abalar, porém, a sua estrutura. Com a deterioração dos valores nominais é importante que se estabeleçam periódicos reajustes de custos.

Em economias relativamente estáveis a elaboração de padrões orçamentados não constitui problema, se entendemos que a interferência de custos reais pouco ou nada distorce os resultados. Isto não quer dizer que não se pudessem obter melhores resultados quando, pelo menos no setor público, a influência das áreas políticas nem sempre deixa administradores e técnicos à vontade. Um dos fatores que geralmente contribui para reduzir as possibilidades de êxito do orçamento funcional é o que se refere à quase intocabilidade do elemento de custo "pessoal". Normalmente é possível obter excelentes economias com a retração ou, pelo menos, redistribuição de algumas aplicações em pessoal, mas é muito pouco provável que tais economias sejam conseguidas totalmente.

Dentro do mesmo programa os administradores devem ter uma suficiente liberdade de aplicação das dotações para que suas ações possam ser orientadas em função de certas prioridades, de tal sorte que uma parte da mesma receita ou renda possa ser canalizada ora para determinado setor de aplicações, ora para outro do mesmo programa. Sempre que possível deve-se protelar

a quitação de algumas despesas em benefício de outras em um permanente jogo de reorientação dos fundos disponíveis.

Mesmo sem considerar a interferência do poder político as práticas atuais para execução do orçamento no Brasil se têm revelado à margem da realidade, dificultando mesmo a sua fiscalização e, consequentemente, o controle dos fundos públicos. Sendo assim, é importante que se reconheça como caráter essencial em um orçamento a sua elasticidade, e é indiscutível que o orçamento funcional pode tê-la. É possível que, para se ajustar às reformulações do Governo Central, ele esteja exigindo certa democratização nas aplicações, mas isso não representaria, em absoluto, um afrouxamento no controle que deve ser feito pelos órgãos do poder Legislativo. Admite-se mesmo a fixação de razoáveis limites porcentuais de variação dos custos estimados, como forma capaz de permitir aos executivos a livre reformulação de programas dentro de cada faixa autorizada. Essas faixas de custo estimado, evidentemente, devem ser as melhores possíveis, para valerem como padrões orçamentados.

Análise do custo das aplicações, finalmente, é o que deve nortear a elaboração de um orçamento funcional. Não basta estabelecer metas; o importante é saber atingi-las, não de forma cômoda, mas obediente a um bem elaborado programa de trabalho que leve em consideração as melhores faixas de custo e também as que, em circunstâncias especiais, apresente um conjunto de variáveis que, embora não seja o melhor, seja o mais adequado. A garantia relativa de que as metas serão atingidas dentro dos prazos previstos, a partir dos quais produziriam os efeitos que delas se espera sómente pode ser sentida através de permanentes acompanhamentos de cada programa, fase e subfase, operação e suboperação, para que seja possível a oportuna interferência dos órgãos controladores sobre o que está contribuindo para modificar a trajetória ou reduzir a velocidade do programa originalmente estabelecido. Naturalmente que, sendo flexível, um programa de trabalho funcional deve sofrer periódicas indagações e, se fôr o caso, reformulações. Se a política administrativa do governo não é a de aquinhar determinados grupos de pessoas com uma parcela retirada dos recursos públicos, mas a de permitir à comunidade o conhecimento do modo pelo qual são orientados os recursos da nação, e até que ponto essas aplicações vêm consultando os legítimos interesses do povo, é óbvio que o simples relacionamento de gastos com pessoal, material, serviços de terceiros e outras classificações quase nada contribui para o processo de aferição daquela legitimidade. Supondo que a política de subsídios do governo destine uma parcela razoável para o setor de transportes, até certo ponto é secundário conhecer o

volume em dinheiro a ser despendido com pessoal, material e outros encargos, mas é muito importante que o público tenha elementos para analisar o que vai integrar esse programa, para sentir a conveniência ou não de manter futuramente os mesmos administradores, já que pode utilizar o voto na sua plenitude. Se o Congresso aprova uma lei aumentando os vencimentos de portuários e o poder executivo a sancionou porque não lhe ocorreu uma solução melhor, não há dúvida alguma de que a única maneira de cumprir a finalidade máxima de "educar" esse povo será transferir-lhe o ônus resultante daquela majoração, antes fruto da interferência política do que da necessidade de retribuir melhor uma classe de servidores. Enquanto transferências como essas estiverem contribuindo para a formação de uma consciência nacional, nada há de que se lamentar. Informado de que boa parte das causas inflacionárias decorre desses aumentos meramente políticos e de suas implicações, o povo há de reagir, buscando interar-se melhor na comunidade e eleger aqueles que realmente sejam capazes de bem administrar sem tanto ônus. Se um programa de educação prevê tantos alunos por mestre de uma certa especialidade e a capacidade de saturação é de n professores, o orçamento funcional permite conhecer o que é marginal. Supondo que a saturação média é de 30 alunos por mestre e os estabelecimentos de ensino têm a capacidade de manter até 6.000 alunos ocupados nessa disciplina, é claro que 50 professores a 200 turmas distribuídas em 4 turnos resolveriam a questão. Qualquer aplicação fora desse limite estabelecido seria imediatamente acusada. Por deficiência na quantidade de professores alguns estabelecimentos aumentariam o número de alunos por turma, enquanto outros, talvez, preferissem reduzir esse número para manter novos professores, mas no conjunto do programa haveria de aparecer tóda e qualquer administração abusiva. O mesmo raciocínio pode ser aplicado à área útil ocupada pelos estabelecimentos, isoladamente, de tal sorte que qualquer excesso ou insuficiência de aplicação há de saltar logo aos olhos. O orçamento funcional, também nesse caso, permite conhecer a quantidade "ideal" de professores e de alunos que cada um dos estabelecimentos custeados pelo governo tenha ou venha a ter em um certo período de tempo.

A título de ilustração mostramos parte de um problema específico à elaboração de um orçamento funcional. O problema implicava a determinação de custos unitários orçamentados, supondo a existência de várias etapas de um trabalho, antes de se chegar ao seu produto final, de tal sorte que nenhuma delas tinha a menor expressão se considerada isoladamente. A produção total desejada na fase "A" era de 7.500 unidades de trabalho, e porque houvesse 12.5 turmas, cada uma delas ficaria responsável

Unidade Administrativa:

PROPOSTA ORÇAMENTÁRIA PARA 19

Projeto: "K"

Document:

APLICAÇÕES/DÉBITOS

PROPOSTA	Cr\$	Cr\$	Cr\$	DETALHES		ORIGENS/CRÉDITOS			Cr\$
				1.ª REVIS.	2.ª REVIS.	RECURSOS VINCULADOS	RECURSOS ORÇAMENTÁRIAS	OUTRAS ORIGENS	
PREPARAÇÃO DO PROJETO:									
5.000				Estudos Preliminares.....					
1.900				Discussão e Revisão.....					
600				Elaboração Final.....					
EXECUÇÃO DO PROJETO:									
15.300				Fase A.....	15.300	—			15.300
18.000				Fases B e C.....	18.000	—			18.000
23.000				Fase D.....	—	23.000	—		23.000
12.000				Fase E.....	—	8.000	(a) 4.000		12.000
				Últimas Fases.....	—	—	(b) 7.000		7.000
17.000					—	—	(c) 10.000		10.000
ASSESSMENTS P/PROJETO:									
3.500				Transferências da Unidade X.....	—	—	(d) 5.500		3.500
13.000				Da Administração Geral.....	7.000	6.000	—		13.000
109.300				TOTAL DO PROJETO.....	40.300	44.500	24.500		109.300

(a) Redução de ativos fixos; (b) Financiamentos contratados; (c) Financiamentos da Unidade X — Setor Público.

por 600 daquelas unidades. O processamento completo exigia várias providências, de tal sorte que na primeira subfase do trabalho, na segunda e na última eram, respectivamente, de 4, 2 e 1, a diferentes níveis de dificuldade. Sómente depois de concluídas as quatro providências iniciais é que se passava às duas da subfase seguinte e, daí, para a única da última subfase. Feito o levantamento do fluxo de trabalho optamos pelo custeamento por processo. A produção útil decorreu de fatos observados durante a realização do trabalho, tendo sido consideradas todas as possíveis improdutividades. Para a formação de custos unitários aplicados tomamos por base as médias de períodos anteriores e do exercício em que se deu o estudo. Os custos unitários orçamentados referentes a "outras aplicações" foram calculados em 150% da mão-de-obra direta orçamentada.

NOSSO CAMPO DE ESTUDO

A delimitação de um campo que se identifique com os propósitos de nosso trabalho leva-nos às unidades organizacionais que se dedicam às seguintes atividades:

- .01 — Elaboração de propostas orçamentárias, parciais e/ou totais;
- .02 — Registro contábil e acompanhamento sistemático das operações;
- .03 — Previsão e orientação dos fatores de custo dentro das políticas econômica, financeira e fiscal;
- .04 — Promoção de trabalhos de auditoria;
- .05 — Projetos de redução de custo e análise das cargas de trabalho (unidades de O & M);
- .06 — Aperfeiçoamento e treinamento de pessoal financeiro;
- .07 — Tesouraria: pagamentos e recebimentos.

TRÍPLICE ASPECTO DOS PROBLEMAS A RESOLVER

Os problemas a resolver no campo que delimitamos pertencem, no mínimo, a três grupos que se interrelacionam:

Estruturais, quando se referem a estudos de:

- .1 — classificação da natureza, do nível, da hierarquia, da subordinação e das principais funções e objetivos do órgão centro de custo;
- .2 — classificação dos recursos humanos que devem provê-lo, atendendo ao padrão de qualidade dos programas que lhe são afetos;

- .3 — classificação dos recursos materiais adequados a seu econômico funcionamento;
- .4 — funcionamento do órgão;
- .5 — relações que deve estabelecer com todos os demais que, direta e indiretamente, contribuem para a boa marcha dos seus programas.

Educacionais, quando se referem a:

- .1 — limitações no comportamento do pessoal financeiro;
- .2 — treinamento intensivo de pessoal não especializado, para formação de quadros de reserva;
- .3 — intensiva especialização de pessoal graduado;
- .4 — promoção e divulgação de novas diretrizes de controle financeiro;
- .5 — sensata divulgação dos resultados obtidos e intensificação dos vínculos com o público em geral.

Instrumentais propriamente ditos, quando se referem a estudos de:

- .1 — critérios para análises, previsões e estimativas dos fundos gerados e aplicados;
- .2 — sistematização dos registros contábeis;
- .3 — forma para apresentação de relatórios financeiros entre as unidades que administram um mesmo programa em diferentes fases;
- .4 — melhor e mais profundo aproveitamento dos trabalhos de auditoria financeira;
- .5 — sistematização dos registros para acumulação dos custos reais (atuais);
- .6 — critérios para distribuição de custos periódicos, tais como depreciação, seguros e outros custos que não se alteram com a variação da faixa efetiva de volume do trabalho.

ASPECTO ESTRUTURAL

Vistos sob o aspecto estrutural os problemas nos conduziram a uma possível reformulação das unidades que atualmente exercem controle sobre as origens e as aplicações do patrimônio público, numa tentativa de torná-las contemporâneas, ante as reais necessidades exigidas para uma análise do comportamento progressivo das operações.

Para justificar um completo reaparelhamento das unidades que exercem controle da gestão financeira teríamos que formular inicialmente umas tantas perguntas, a saber:

- .01 — De que forma têm sido aproveitados para análise financeira os sumários operacionais consolidados pela Contadoria Central?
- .02 — Até que ponto êsses sumários têm concorrido para decisões?
- .03 — Quais os critérios para consolidação das operações que, simultaneamente, registram e controlam a Contadoria Central e o Tribunal Central de Contas?
- .04 — Até que ponto trabalhos de auditoria têm contribuído para a reformulação de controles e até que ponto essas contribuições têm merecido o apoio da Administração Central?
- .05 — As propostas orçamentárias parciais se acham revestidas de critérios técnicos de elaboração? Por que se deve concluir pela idoneidade dessas informações parciais?
- .06 — A proposta orçamentária geral tem sido válida para o período a que pretende referir-se, ante a interferência de fatores dinâmicos endógenos e exógenos ao processo de elaboração?
- .07 — Seriam válidos os critérios já inseridos para ajustamento de informações prestadas pelas unidades orçamentárias (para cortes e/ou reforçamento de verbas, por exemplo)?
- .08 — Até que ponto se tem exercido a fiscalização da execução orçamentária?
- .09 — As rotinas contábeis em uso têm permitido uma minuciosa análise do contínuo evolver das operações?
- .10 — Por que razão não funcionam adequadamente os serviços de O & M?
- .11 — Por que os departamentos de pessoal pouco têm cuidado do treinamento de pessoal financeiro?
- .12 — Até que ponto, finalmente, os atuais órgãos de controle da gestão financeira do Estado têm correspondido às expectativas para as quais foram criados, em face das alterações de dinâmica estrutural?

Evidentemente que a elaboração de propostas orçamentárias gerais, o registro e acompanhamento sistemático das execuções do orçamento, a orientação de fatores de custo segundo as políticas que em dado momento predominam, a coordenação geral dos

trabalhos de O & M e bem assim, os trabalhos de auditoria são exemplos concretos de atividades que, de forma alguma, entenderíamos descentralizadas, ainda que bem coordenadas por um órgão superior, salvo se a autoridade coordenadora não só detivesse esse poder, mas se preocupasse diariamente com ele. A essas atividades poderíamos juntar, ainda, as que se referem ao processamento de dados, convencional ou eletrônico, considerando que para esse setor deverão convergir naturalmente, muitos elementos para acumulação de custos e confecção de relatórios diversos.

Esse último Anteprojeto de Código de Contabilidade da União (D. O. publicado em 4-1-63) pretende criar uma Auditoria Geral da República, órgão que supõe atribuições muito definidas, por sinal. O aparecimento de uma Auditoria já altera o panorama das intervenções se entendemos que também a Contadoria Geral da República, o Tribunal de Contas e o D.A.S.P., através da sua Divisão de Orçamento e Organização, mantêm atividades intimamente relacionadas com as daquele órgão. Ao invés de descentralizar ainda mais a função controle, a presunção seria a de consolidá-la o mais possível, mediante criação de um só órgão técnico de planejamento e execução, estruturado com aquelas atividades comuns, obediente, porém, às diretrizes governamentais emanadas dos poderes Executivo e Legislativo, simultaneamente.

ASPECTO EDUCACIONAL

Na apreciação dêste grupo de problemas somos forçados a admitir que muito pouco se tem feito no sentido de melhorar a qualidade do pessoal financeiro. Não se pode mais pensar em deslocar servidores de um para outro setor da administração pública sem antes consultar os interesses exigidos pela qualidade dos respectivos trabalhos. Nem todas as atividades podem ser geridas em bases de improvisação, muito menos quando a máquina administrativa se vai tornando cada vez mais e mais complexa. Uma dessas atividades está, sem dúvida alguma, relacionada à administração financeira. Têm sido muito comuns as readaptações indiscriminadas no Brasil, num franco processo desintegrador de profissões. Não se pode pensar em conceder readaptação para a carreira de contador ou técnico de administração simplesmente porque o servidor, durante mais de dois anos, esteve desempenhando algumas das múltiplas tarefas exigidas àqueles profissionais, mas o Estado persiste em financiar desorganizações. Ao contrário do que muitos possam imaginar, o contador de hoje não pode ser mais aquêle bisonho guarda-livros que antes sómente sabia "ler, escrever e contar", no dizer de um certo autor,

"cabendo-lhe registrar os atos e fatos a fim de que a direção não tenha de guardar de memória os números (*sic*)". Nos dias atuais é inegável que a responsabilidade daquele profissional exige um esforço muito maior e os registros chegam mesmo a ser uma tarefa "a posteriori" de uma série de indagações e de análises.

Limitações no comportamento do pessoal financeiro — E' preciso distinguir no quadro de pessoal aqueles que, simultânea ou separadamente: a) concebem, b) dirigem e c) executam. Conceber e desenvolver idéias nem sempre está ao alcance de todos, por certo, mas os que assim procedem merecem estar em primeiro plano. Também a pessoa que aceita e adota boas sugestões, fazendo-as executar, situa-se em um plano não muito distante daquele primeiro. Os que não podem de algum modo, por si só, idear e desenvolver boas sugestões porque lhes é difícil imaginá-las e os que deixam de aplicá-las porque se acham incapazes de comprehendê-las, evidentemente não podem estar no mesmo nível daquelas duas primeiras categorias.

Uma forma capaz de desenvolver qualidades no pessoal financeiro é a de não permitir que se perturbe o trabalho de superiores desnecessariamente, incrementando-se a idéia de que todos os problemas devem e podem ser resolvidos, ou pelo menos tentados, desde os níveis mais baixos possíveis, enquanto seja muita pretensão julgar que problemas os mais complexos possam ser solucionados sem que antes se tenha aprendido os mais simples. O servidor deve ter em mente que é pouco provável assimilar conhecimentos dependendo de outras pessoas da mesma unidade em que serve. Se ele não der início a um processo independente de decolagem ninguém o ajudará a fazê-lo. Se um homem ascende na sua carreira profissional parte foi porque seus superiores precisam dele e dos conhecimentos que domina, mas boa parte também, decorre do fato de que seus subordinados e colegas o incentivaram porque acreditaram nas suas ações. A cada passo do progresso individual o servidor deve lembrar-se que, da sua atuação no trabalho, dependerá quase sempre, a maior ou menor reputação de seu nome. Há quem se acomode com facilidade a diferentes mutações sem antes indagar a si próprios até que ponto elas podem contribuir para a melhoria das condições de trabalho. Essas pessoas dificilmente exploram novos caminhos ou criam idéias, não fazem esforço algum para cultivarem e desenvolverem seus valores individuais. E' preciso conhecer o bom servidor por aquilo que atualmente faz e não pelo que julga ser ou saber.

Quando se procura desenvolver a própria personalidade no trabalho, é importante que se diga "sim" e "não" a pessoas e a suas idéias, sem obstinação, naturalmente, mas com firmeza de

opinião, principalmente quando se conhece aquilo que se faz. "Middlemarch", escrito por George Eliot, bem reproduz essa firmeza, quando um de seus personagens, referindo-se a um serviçal, observava: "Brooke é um ótimo sujeito, mas não tem opiniões próprias, amolda-se a qualquer idéia que apareça sem tomar nunca, porém, uma posição definida". Homens assim, por certo, jamais chegarão a dirigir coisa alguma e não consultam os interesses de uma administração financeira.

Obedecer é tão importante quanto comandar. A obediência tem sido um dos sustentáculos de grandes organismos, sejam êles militares, religiosos ou econômicos. Ninguém se torna apto a comandar se não aprendeu ainda a obedecer. E' bem verdade que em todo o trabalho humano é preciso paciência para realizar tarefas que, não raro, estão muito aquém do nível de capacidade de cada um.

Aceitar a responsabilidade, finalmente, não é tarefa das mais fáceis. A tomada de decisões em qualquer nível chega a ser um compromisso que o servidor assume consigo próprio. É, porém, confortante saber que os que nos cercam, apóiam e respeitam estão conosco quando é necessário tomar uma decisão. Nenhum general, político ou executivo alcança elevados objetivos sem o concurso de outros homens dirigentes. Difícilmente se consegue êxito hoje em dia através de métodos ditoriais. A pessoa que atualmente se apega obstinadamente a suas opiniões, mais cedo ou mais tarde há de descobrir que vai ficando para trás, pois a vida mudou.

Intensivo treinamento de pessoal financeiro. Dentro de cada unidade administrativa é de se esperar que o pessoal de "reserva" faça justamente aquilo que o chefe executivo faria se lá estivesse à mesa de cada um. Se alguma atividade profissional reclama comportamentos bem definidos uma delas é, por certo, a relacionada ao setor financeiro. Desde a preparação de orçamentos até os trabalhos de auditoria, nada deve ser improvisado, mas obedecendo a criteriosos planos de trabalho. Nada mais aborrece o administrador do que a falta de elementos que comprovem a veracidade dos "reporters" e "statements" que lhe chegam às mãos, não raras vezes, para tomadas de decisão. Quando vários procedimentos devem ser tomados com certa uniformidade pelas diferentes unidades financeiras, valemo-nos de manuais de instrução e de rotina. Observações nos têm intrigado, porém, quanto aos resultados obtidos através dessas instruções e rotinas de serviço. Chegamos à conclusão de que, embora valiosos, êsses documentos poderiam ser mais bem aproveitados se nos permitissemos algumas horas por semana para ministrar cursos teórico-práticos àqueles que desejassem ingressar corretamente no setor financeiro. Bás-

camente êsses cursos trariam duas vantagens imediatas e uma possível desvantagem. Enquanto o servidor pudesse ser introduzido mentalmente dentro do conjunto de atividades financeiras e enquanto estivéssemos contribuindo para elevar o nível de qualidades dos trabalhos financeiros êsses cursos nos trariam vantagens. A introdução mental de qualquer pessoa em uma determinada área de trabalho presume uma atitude consciente de quem deseja identificar-se com êsses trabalhos, mas qualquer tentativa para forçar essa identificação haveria de criar áreas de conflito, uma inerente ao próprio indivíduo, conduzindo-o à frustração parcial, outra por êle criada junto a seus pares, superiores e subordinados, conduzindo-o à frustração total. O importante é que, imbuídos de um sentido prático, nossos "formados" passariam a exigir mais de si próprios, não se contentando em apresentar um trabalho incompleto ou impreciso. Por outro lado, haveriam de exigir mais, também, de seus subordinados, conscientes da qualidade de trabalho que desejam receber, e, finalmente, exigiriam também de seus superiores, obrigando-os a periódicas atualizações de seus conhecimentos.

Intensiva especialização de pessoal graduado. Assim como existe a necessidade de forjar uma mentalidade financeira através da arregimentação em massa, da seleção e do treinamento de servidores não especializados nesse campo, é também muito importante que, aos detentores de postos de chefia sejam ministrados diversos conhecimentos especializados. Já se tem tornado uma rotina no serviço público o natural afrouxamento da capacidade técnica, na medida em que se vão galgando diversos postos da escala hierárquica. E' preciso compreender que em nenhuma posição executiva da atividade financeira, como a definimos em capítulo dêste trabalho, a capacidade administrativa, pelo menos como a define. H. Fayol, deveria superar, em termos relativos, a capacidade técnica, numa garantia aos padrões de qualidade exigidos por um satisfatório funcionamento dos trabalhos financeiros. E' claro que não estamos cogitando daquelas esferas eminentemente deliberativas, em que as políticas financeiras são estudadas e decididas nos mais altos níveis. Sendo assim, é para os que detêm postos de chefia meramente executiva que precisamos dedicar nossas atenções. Cursos altamente especializados podem ser ordenados em nível de pós-graduação universitária, muito embora não devam ser tão rigorosos na seleção de candidatos, a ponto de não permitirem o ingresso de servidores que, não sendo universitários formados, tenham sido habilitados mediante prova em concurso regular. O trabalho financeiro de custos, em particular, justamente porque sempre pressupõe uma análise qualitativa das informações, exige a participação de ele-

mentos humanos altamente qualificados, de preferência com a formação de economistas, contadores, matemáticos ou estatísticos capazes de se identificar com o abstrato. Essa sensibilidade profissional decorre do fato de que nem sempre é possível obter dados de comparação, razão por que tem sido a experiência aproveitável e até mesmo a capacidade para estratificar no papel o que tem permitido a criação de certos valores, cuja obtenção de outra forma, seria onerosa, imprecisa ou demorada.

Promoção e divulgação de novas diretrizes de controle financeiro. A elaboração de novos métodos e instruções financeiros é uma técnica que não admite meios-térmos. É constrangedor ter uma instrução confusa, imprecisa, prolixo, e até mesmo dúbia, quando a presunção é facilitar, garantir a precisão ou ampliar a capacidade do controle financeiro. Quando a pessoa que emite a ordem é a mesma que vai supervisionar o trabalho é possível manter a integridade do que se desejava, mas se essa ordem percorre um trajeto capaz de nela imprimir a vontade de muitas pessoas, é pouco provável que no fim de todo o processo retransmissor ela ainda se mantenha original. Certas atitudes negativas como "instruir inadequadamente" podem contribuir para a desintegração de um controle. Quando um militar dá uma ordem a seus subordinados ele deseja uma ação reflexa, ou pelo menos quase isso, ao passo que em todos os níveis da atividade financeira o que se deseja é uma reação inteligente. Saber instruir para obter informações através de reações inteligentes constitui outro problema para a implantação de um sistema funcional.

Sensata divulgação dos resultados obtidos. A preparação de relatórios financeiros representa uma importante norma de serviço. A empresa particular preocupa-se em divulgar seus demonstrativos operacionais e outros sumários para que: a) acionistas possam sentir a eficiência da administração e, então, decidir quanto a manter, comprar ou vender suas ações, b) banqueiros possam conceder empréstimos e c) a própria Administração da empresa possa projetar-se ao futuro, tanto quanto possível, com êsses elementos de gestões passadas. Também o Estado não pode deixar de cuidar desse aspecto, se se entende que é o público quem financia as operações governamentais e quer estar bem informado quanto à eficiência ou não de seus administradores. A distorção de resultados tem constituído, algumas vezes, um recurso "para inglês ver", e a quase totalidade do povo é indiferente aos relatórios apresentados pelo Governo, a maioria dos quais acessível sómente a técnicos especializados em assuntos financeiros e econômicos. Não foram poucas as vezes que manipulamos dados levianos, em que as "estatísticas" abundavam sómente para impressionar. É compreensível que a interpretação de um balanço

não esteja ao alcance de todos, mas nem por essa razão se deixa de divulgá-lo. O que não podemos compreender é por que motivo as tradicionais formas de apresentação ao público dos resultados obtidos pelo Governo não possam ser modificadas por outras "ao alcance de todos", tanto quanto possível, ou pelo menos servirem de ilustração daquelas formas ortodoxas. O povo ficaria muitíssimo agradecido se o ajudassem a votar.

ASPECTO INSTRUMENTAL

Sob esse aspecto torna-se evidente que a maior ou menor garantia de resistência dos padrões orçamentados vai depender do tipo de análise que se fizer da contribuição ideal de cada um dos elementos de custo à consecução de cada um dos programas. Sendo assim, orçamento funcional não implica somente, a consideração dos fins de um programa, mas também, dos meios que devem provê-lo.

Alguns problemas foram considerados neste capítulo, sem que pretendêssemos, naturalmente, esgotar o assunto nem sermos tão completos na exposição do que foi sugerido. Daqui por diante mostraremos episódicamente, alguma contribuição que pode ser considerada na fase de preparação do orçamento funcional, ainda pelas repartições orçamentárias que devem elaborá-lo, sob a forma de proposta parcial.

Análise das aplicações com pessoal. Antes de pressupor os quantitativos numéricos por grupo ocupacional essa análise exige:

— quanto à técnica de O & M:

- .1 — clara definição das atribuições que se exigem a cada grupo ocupacional para executar um determinado programa;
- .2 — fixação do número mínimo de horas exigidas às especialidades escolhidas dentro de cada grupo ocupacional, segundo a natureza do trabalho a ser feito e já objetivamente definido, e quanto a isso o analista deve:
 - .01 — fixar uma carga mínima de trabalho por especialidade, em cada fase do mesmo programa, se fôr o caso;
 - .02 — indagar quanto à qualificação profissional exigida pelos padrões de qualidade do trabalho a realizar;
 - .03 — indagar quanto à dificuldade de execução desse trabalho;
 - .04 — determinar em função da carga de trabalho, da qualificação profissional segundo padrões de qua-

lidade exigidos e das dificuldades de execução, o tempo total abonado para ocupação de cada uma das especialidades escolhidas, nêle incluindo-se uma parcela de improdutividades correspondentes a perdas de tempo por retrabalho, demoras na execução, saídas forçadas, esperas, procuras de material e outras improdutividades.

- .3 — estudo da contemporaneidade ou adequabilidade das estruturas;
- .4 — estudo do funcionamento de cada programa, tendo em vista indagar se admite ou não significativas racionalizações.
 - quanto ao aspecto econômico:
 - .1 — prováveis estudos sobre contenção e/ou ampliação de despesas em algumas faixas de custo;
 - .2 — perspectivas de aumentos gerais nas despesas com pessoal;
 - .3 — determinação do custo padrão por unidade de tarefa ou grupo delas no que se referir a pessoal.
 - quanto ao aspecto legal:
 - .1 — códigos disciplinadores da lotação máxima, independentemente de programa;
 - .2 — perspectivas de ampliação, supressão e transformação de órgãos, cargos e programas de trabalho.

Com base nesses elementos o analista pode indagar quanto à necessidade, possibilidade e oportunidade das aplicações com pessoal, tendo em vista:

- aumentar ou reduzir vencimentos, salários, gratificações e outras vantagens, não em seu custo unitário, mas em seu custo global?
- ajustar automaticamente algumas vantagens dentro de períodos limitados, em face de programas de incentivo?
- permitir certas aplicações sómente se redistribuídas as lotações, no tempo e no espaço físico?
- permitir novas admissões na tentativa de acelerar o andamento de certos projetos?
- permitir novas aplicações desde que recomendadas por estudos de O & M?

Se as unidades de O & M funcionassem no Brasil dentro de padrões recomendáveis poder-se-iam utilizar fluxos de trabalho para análise dos custos de certas operações, ante a possibilidade

de vermos reduzidas algumas aplicações. Através dessa análise saberíamos que parcelas de custo poderiam identificar-se com o programa, e bem assim, quais os seus limites máximos dentro dos padrões de qualidade exigidos ao trabalho. Separando nitidamente o que pertence ao programa e o que lhe está onerando tem-se uma idéia melhor quanto à política de pessoal a ser adotada no futuro.

Análise das aplicações com material de consumo. Nas aplicações com material de consumo tem sido comum usar índices médios de "output" ou o valor total despendido nos anos anteriores como bases para estimativa. Se levados ao exagero êsses dados costumam dar uma falsa noção ao analista sobre as efetivas necessidades do órgão. Desde que estamos falando de orçamento funcional a suposição é a de que sejam viáveis ou o custeio direto das requisições de material com base nos custos médios ou o custeio por distribuição, com base em certos índices lógicos de correntes de um trabalho de amostragem. Se a implantação de um órgão de material não for dispendiosa (e muito raramente o é) pode-se pensar, desde já, no seguinte:

- obediência das requisições de material a uma tramitação controlada e centralizada;
- existência de registros completos de entrada e saída de material, somente com:
 - .1 — elementos de identificação;
 - .2 — quantidades físicas: entrada, saída e saldo existente.
- existência de órgão especializado no controle e registro dos custos desses materiais, com discriminação de:
 - .1 — custo de mercado referente à última compra;
 - .2 — custos de distribuição assumidos pelo fornecedor por conta do comprador; fretes, seguros, custos de armazenagem, principalmente;
 - .3 — custos aplicados pelo órgão que recebe o material: controle de qualidade e arrumação do material, principalmente;
 - .4 — custo médio pelo qual serão custeadas as unidades de "output";
 - .5 — valor total de: débito, crédito e saldo existente.
- indispensabilidade de todos os itens de material para o órgão, em função dos objetivos de suas programações;
- práticas correntes de concorrência para reposição do material;

- compatibilidade entre o volume proposto em unidades físicas e a carga de trabalho de cada um dos programas;
- compatibilidade entre o volume proposto em unidades monetárias e:
 - .1 — as perspectivas de uma elevação ou rebaixa de preços, pelo menos de alguns itens mais representativos, quer em quantidade, quer em volume monetário quanto em dificuldades para reposição;
 - .2 — perspectivas de amplas padronizações que visem à eliminação de alguns itens propostos.
- possibilidade de manter registros gerais de preços através de um órgão que trimestral ou semestralmente, edite um boletim elucidativo sobre a matéria.

Análise das aplicações com material permanente. Dificilmente a execução de um programa dispensará o uso de material permanente. Desde que seja possível apropriá-lo em um programa específico, não há maiores problemas, mas a partir do instante em que o mesmo ativo estiver contribuindo para muitos programas resta-nos distribuir o valor correspondente a sua depreciação, segundo uma base lógica qualquer. Certos ativos de elevado custo por unidade devem ser depreciados isoladamente. Há outros, porém, ou porque de baixo custo por unidade ou porque não sejam tão duráveis, cujo cálculo da depreciação se torna mais econômico se realizado no conjunto desses ativos. A análise deve estender-se aos seguintes pontos:

- registro e controle dos bens patrimoniais, indicando:
 - .1 — elementos de identificação: espécie, número de registro, nome do fornecedor, número e data da nota fiscal/fatura, data da "carga" para o órgão e origem (se do fornecedor ou de outro órgão);
 - .2 — custo inicial ou histórico: preço de venda excluindo impôsto de consumo, despesas de seguro, fretes, comissões, mão-de-obra com a instalação e outros gastos havidos com o instrumental na época de sua aquisição, menos os descontos de caixa obtidos;
 - .3 — depreciação parcial e acumulada, com indicação do critério utilizado (linha reta, índices de bases e níveis móveis, horas-máquina, débitos decrescentes, etc.);
 - .4 — custo das benfeitorias nêle realizadas; reparos, consertos, pinturas, recuperações ou restaurações;
 - .5 — custo de rearrumações, no caso de grandes unidades como, por exemplo: máquinas industriais de imprensa, tornos gi-

gantes, grandes prensas, esteiras transportadoras, pontes rolantes e outros instrumentais de grande porte;

- .6 — valor residual, isto é, o que se espera obter caso seja vendido o instrumental, por irrecuperável econômicamente quanto por obsolescência;
- maior ou menor grau de utilização do bem pela unidade que propõe novas aquisições, ante o aproveitamento que dêle esperam seus construtores em condições normais de uso;
- possíveis ampliações do órgão, comprovada por trabalho de O & M, desde que haja espaço físico para comportar novas inclusões de ativos fixos ou seja êsse espaço aumentado por obras, novos arrendamentos, etc.;
- impossibilidade comprovada de recuperação dos bens similares já existentes na unidades e que se acham "encostados";
- compatibilidade entre o volume monetário pretendido e uma possível elevação ou rebaixa de preços de alguns itens mais representativos;
- comprar ou recuperar?
- necessidade indiscutível de prover o órgão com determinados instrumentais, em face da natureza dos seus programas de realização, devidamente comprovada.

As recuperações, reparos, consertos, pinturas e restaurações de bens patrimoniais podem ser entendidos segundo três diferentes critérios de aplicação, isolados para uns, combinados para outros bens. São êles:

- .01 — considerar as aplicações como despesas de operações correntes e, nesse caso, levá-las a uma conta de resultado no fim do período;
- .02 — considerar essas aplicações como débitos de capital e, nesse caso, debitar às contas de ativo fixo correspondentes: máquinas, instalações, veículos, móveis, motores, equipamentos diversos;
- .03 — considerar as aplicações, até um certo limite monetário, como uma despesa de operações correntes, a partir do qual seriam debitadas às respectivas contas patrimoniais.

Análise das aplicações em ativos produtores de receita. A presunção aqui não é a de estabelecer um critério de separação entre as despesas correntes operacionais e as aplicações à conta de capital, tendo em vista apurar o montante das parcelas que

contribuem para a formação do ativo real do Estado. Nossa pensamento foi o de, uma vez estabelecido um tratamento contábil para os gastos que produzem receita, analisar detalhadamente o evolver dessas operações, para determinar até que ponto as rendas geradas vêm compensando os investimentos realizados, como forma capaz de permitir uma decisão entre manter, vender ou alienar o ativo, ou entre reduzir o volume de aplicações ou aumentá-lo e de quanto. Como se sabe os gastos produtores de receita podem relacionar-se, por exemplo, às obras de um conjunto de silos, depósitos ou armazéns com objetivos específicos de auferir renda, às obras com prédios a serem arrendados ou alugados a terceiros, às obras de uma ponte que renda pedágio e, ainda, às construções de uma granja ou fazenda do Estado para produção agropecuária e venda direta a consumidores. Justamente porque tem sido um pensamento corrente não depreciar essas aplicações, é importante que se estabeleça um critério qualquer de controle contábil que substitua, tanto quanto possível para melhor, a ausência daquela reserva. Se levássemos às operações todas as despesas orçadas com a finalidade de obtenção de receita poderíamos formar uma reserva cujo saldo, pelo menos em valores históricos, refletiria exatamente, o volume a ser coberto com rendas. O tratamento para a conta de ativo não sofreria alterações, sendo normalmente debitada pelas aplicações efetivas, ainda que previstas a pagar. De um lado teríamos, portanto, o registro puramente escritural de um ativo real; de outro, a conta de reserva. Sendo assim, o valor registrado no ativo real só aparece de fato quando as aplicações forem sendo cobertas pelas rendas geradas. Na medida em que as rendas forem sendo geradas o custo histórico do ativo real será restabelecido, não pelo valor da renda efetiva do exercício em que se deu, mas pelo valor que começa a aparecer quando as aplicações globais se deixam ultrapassar pelas rendas globais referentes a tantos períodos financeiros quantos tenham consignado dotações para aquêle fim.

— Os lançamentos contábeis no início e no decorrer de um mesmo exercício financeiro seriam os seguintes:

- .1 — Renda não Realizada — Custo das Operações a Reserva para Renda não Realizada
(débitos mensais com base na previsão do ano)
- .2 — Ativo Real -- Conta X
a Tesouro ou Contas a Pagar
(registro das aplicações efetivas)
- .3 — Tesouro ou Contas a Receber
a Renda de Aplicações
(registro da renda auferida)

— Antes do encerramento das contas de rendas e despesas do ano far-se-ia um lançamento de ajuste da conta de Reserva, desde que exista: a) uma superestimativa, quando a conta de Renda não Realizada debitada às operações tiver sido maior do que a efetivamente aplicada e b) subestimativa, no caso contrário:

- .1 — Reserva para Renda não Realizada
 - a Renda não Realizada — Custo das Operações
(ajuste por superestimativa da Reserva)
- .2 — Renda não Realizada — Custo das Operações
 - a Reserva para Renda não Realizada
(ajuste por subestimativa da Reserva)

— É preciso, porém, que se reduzam os efeitos das aplicações da conta de Reserva, na medida em que as rendas forem sendo geradas. Enquanto o saldo da reserva fôr suficiente para absorver a diferença entre rendas e aplicações do mesmo exercício far-se-á um débito à conta de Reserva para Renda não Realizada igual ao valor da renda auferida no ano em causa. A partir do instante em que aquela diferença estiver cobrindo o saldo da reserva considerado para o início do ano em causa, o débito a ela no fim do período será igual ao que lhe estiver faltando para ir a zero. O lançamento contábil seria o seguinte:

- .1 — Reserva para Renda não Realizada
 - a Renda não Realizada — Custo das Operações
(reversão de aplicações)

— naturalmente que se há de entender como ano de conclusão das aplicações aquêle que der por terminadas as despesas com o ativo real para formação do seu custo inicial. Isto vale dizer que quaisquer reparos, consertos ou recuperações após o ano de conclusão das aplicações conforme o definimos aqui, seriam levados imediatamente a débito das operações correntes, custeadas pelas próprias rendas que o ativo estiver gerando.

Para facilitar a compreensão do mecanismo dessas contas vamos supor a existência dos seguintes balanços sucessivos:

— Situação em data t :
k — 4

.1 — Caixa	\$100
.2 — Resultado favorável	\$100

— Situação em data t :
k — 3

.1 — Caixa	\$ 50	
.2 — Ativo Fixo	100	\$150
.3 — Restos a Pagar	\$ 50	
.4 — Resultado favorável	100	\$150

— Situação em data t : aplicação de \$100 com ativos
k — 2

produtores de receita:

.1 — Caixa	\$ 50	
.2 — Ativo Fixo	200	
.3 — Reserva para Renda não Realizada ..	(100)	\$150
.4 — Restos a Pagar	\$150	
.5 — Resultado	—	\$150

— Situação em data t (renda de \$50 foi gerada):
k — 1

.1 — Caixa	\$100	
.2 — Ativo Fixo	200	
.3 — Reserva para Renda não Realizada ..	(50)	\$250
.4 — Restos a Pagar	\$150	
.5 — Resultado	100	\$250

— Situação em data t (renda de \$100 foi gerada):
k

.1 — Caixa	\$200	
.2 — Ativo Fixo	200	
.3 — Reserva para Renda não Realizada ..	—	\$400
.4 — Restos a Pagar	\$150	
.5 — Resultado	250	\$400

O mecanismo das contas do Razão podem ser descritos como segue:

RENDA NÃO REALIZADA CUSTO DAS OPERAÇÕES		RENDA DE X		RESULTADO ACUMULADO	
Cr\$	Cr\$	Cr\$	Cr\$	Cr\$	Cr\$
(a) 100	100 (a ₁)	(b ₁) 50 (c ₁)	(b) 50 (c) 100	(a ₁) 100	100 (b ₂) 50 (b ₂) 50 (b ₂) 100 (c ₂)
(b ²) 50	50 (b ¹)	50 (c ¹)	150	150	
(c ²) 50	50 (c ¹)				
200	200				100 350
				250	

Para tornar mais completo o problema vamos supor que, muito embora as rendas globais já tenham ultrapassado as despesas globais, o processo de aplicações ainda se prolongue por mais alguns períodos. E' o que se dá a partir do 8º ano no quadro abaixo.

RESERVA PARA RENDA NÃO REALIZADA		CAIXA	
Cr\$	Cr\$	Cr\$	Cr\$
(b ¹) 50	100 (a)	100	
(c ¹) 50		(b) 50 (c) 100	50 (Redução de Restos a Pagar).
100	100	250	50 200

No ano de conclusão das obras o volume de reversões havia atingido a \$2.935 unidades, restando outras \$235 para justificar as \$3 170 escrituradas no ativo real. Isto vale dizer que um volume de \$235 unidades de rendas ainda se torna necessário para capitalizar integralmente o ativo real. O coluna "h", portanto, mostramos essa gradativa recuperação do valor do ativo real, na medida em que as rendas eram geradas, muito embora persistissem as aplicações para formação de seus custo inicial.

O comportamento da reserva para renda não realizada é descrito a seguir. Seu saldo é igual ao daquela coluna "h", conforme já dissemos quase no início da seção 08.10, com a ressalva de

ANO	ESTIMATIVA APLICAÇÕES	APLICAÇÕES EFETIVAS NO ANO ATÉ O ANO		AJUSTE DA C/RESERVA		RENDAS GERADAS NO ANO ATÉ O ANO		DIFERENÇA A COBRIR NO ANO ATÉ O ANO	
		<i>a</i>	<i>b</i>	<i>c</i>	<i>d = a - b</i>	<i>e</i>	<i>f</i>	<i>g = b - e</i>	<i>h = c - f</i>
1.....	Cr\$ 120	Cr\$ 120	Cr\$ 120	—	—	—	—	120	120
2.....	160	170	90	(10)	—	—	—	170	290
3.....	200	180	470	20	130	130	50	50	340
4.....	260	280	750	(20)	145	275	135	135	475
5.....	280	280	1.030	—	260	535	20	20	495
6.....	340	330	1.360	10	360	895	(50)	(50)	465
7.....	400	410	1.770	(10)	580	1.475	(170)	(170)	95
8.....	350	350	2.120	—	730	2.205	(380)	(380)	(85)
9.....	320	310	2.430	10	950	3.155	(640)	(640)	(725)
10.....	350	350	2.780	—	1.280	4.435	(930)	(930)	(1.655)
11.....	370	390	3.170	(20)	1.670	6.105	(0.280)	(0.280)	(2.935)
12.....	...	—	—	—	—	—	—	—	—
	3.050	3.170	—	(20)	6.105	—	(2.935)	(2.935)	—

que, tendo ido a zero no fim do 8º ano, êle assim deve continuar, muito embora persistam as aplicações.

ANO	DÉBITO	CRÉDITO	AJUSTAMENTOS		SALDO
			DÉBITO	CRÉDITO	
	Cr\$	Cr\$	Cr\$	Cr\$	Cr\$
1.....	—	120			120
2.....	—	160			290
3.....	130	200	20	10	340
4.....	145	260		20	475
5.....	260	280			495
6.....	360	340	10		465
7.....	580	400		10	295
8.....	645	550			—
9.....	310	320	10		—
10.....	350	350			—
11.....	390	370		20	—
12.....	...				
	3.170	3.150	40	60	—

Análise das aplicações com as atividades-meios. Certas atribuições, como a seleção e o treinamento de pessoal, o registro da vida funcional, os trabalhos de uma pagadoria, de um setor de O & M, de um serviço médico-dentário, o registro para controle de materiais, toda a atividades financeira, os estudos e planejamentos de qualquer natureza que não representem um ativo real, os serviços de transporte, de limpeza e de conservação, as comunicações internas e outros serviços que não representam um fim, mas um meio de que se vale uma Administração para atingir seus objetivos, podem ser analisadas segundo suas respectivas aplicações, através do método que distribui pelas unidades-fins aqueles valores monetários. Essas distribuições são de fato, muito importantes para uma análise das aplicações com a administração-meio e, em alguns casos ela exige, realmente, a presença de recursos mais científicos, em que o método de amostragens é, às vezes, solicitado. Em primeiro lugar é importante que se considere até que ponto devem ser justificados os volumes em dinheiro aplicados com a administração-meio, no todo e/ou em parte, tendo em vista que os resultados obtidos com a administração-fim devem ser mais ou menos correspondentes, na presunção de que foram máxiros os benefícios ou satisfações globais e/ou mínimos os custos operacionais decorrentes do funcionamento, ainda que precário, da administração específica, quer pela ineficiência dos trabalhos ali executados, quanto pela insuficiência de dotações. É preciso conhecer, também, como se têm orientado os diferentes recursos para a administração-meio, na tentativa de torná-la contemporânea, em face das possíveis mudanças nas infra-estruturas de uma administração específica. Ainda que o Estado nem sempre

possa obter resultados à altura das aplicações com a sua administração-meio não podemos deixar de considerar que tem sido um grave erro supor que assim se deva proceder eternamente, como forma de justificar a existência de certas estruturas, do modo como presumem funcionar, isto é, no papel. Não têm sido os casos e poucos casos de aplicações quase sempre desnecessárias, porque excessivas e, bem assim, de outras insuficientes com a administração-meio. Nenhum membro de conselhos-diretores e nenhum parlamentar deixa de aplaudir a correta dosagem dessas aplicações, se comprovadamente tiverem a certeza de que assim eram reclamadas pelas necessidades que tem o organismo de atingir seus fins. Embora possa transparecer subjetiva a análise dos resultados de uma administração-fim em alguns casos, sempre é possível "mensurar" as aplicações com a administração-meio e justificar, assim, a conservação, redução, ampliação ou extinção de um certo volume de aplicações, principalmente se estabelecermos padrões de comparação a condições ideais para medir a utilidade, eficiência, adequabilidade ou contemporaneidade das aplicações com a administração-meio, ainda que em grau aparente de subjetividade. Naturalmente que a maior ou menor resistência do padrão será aferida quando se tiver apurado a média das aplicações reais, em suas diferentes formas de apresentação. Tal seria o caso, por exemplo, das aplicações feitas com os serviços de O & M ministeriais, em relação aos objetivos específicos de cada Ministério. Como em toda distribuição proporcional, aqui também devemos identificar primeiro as melhores e/ou as mais adequadas "bases" e que poderiam ser, dentre outras:

— Setor de Pessoal: distribuir as aplicações estimadas com este setor diretamente proporcionais às vantagens com pessoal em cada unidade-fim;

— Setor de Material: as aplicações aqui estimadas podem ser distribuídas em função do custo total dos materiais consumidos pelas unidades-fins no período anterior ao de preparação do orçamento e, ainda, pelo valor acumulado das depreciações dos bens instrumentais nelas existentes desde a data da aquisição ou transferência.

.1 — Se entendemos que os instrumentais mais recentemente adquiridos são de custo inicial mais elevado e que as aplicações com o setor de material se elevaram também, em termos relativos, para que se mantenha certa igualdade na distribuição das aplicações com os serviços que a unidade-meio vem prestando, o critério será o diretamente proporcional, como forma de compensar o débito de uma unidade-fim com o de outra;

.2 — Se, porém, para favorecer mais as unidades-fins com instrumentais já quase totalmente depreciados, a suposição é a de que novas aquisições venham a onerá-las ainda mais, a distribuição será feita inversamente proporcional, como forma de compensar aquelas unidades que antes gozavam dos mesmos serviços a custo unitário mais baixo.

— Setor de Finanças: distribuições podem ser feitas diretamente proporcionais ao volume monetário de todas as aplicações realizadas com a unidade-fim no período anterior ao da preparação do orçamento;

— Setor de O & M: distribuir as aplicações aqui estimadas em função das possíveis economias, principalmente de tempo, obtidas no período anterior de elaboração do novo orçamento ou, ainda, do custo que se poderia obter se os mesmos serviços fôssem prestados por empresas especializadas;

— Setor Médico-Dentário: essas aplicações estimadas podem ser distribuídas diretamente proporcionais ao número controlável de atendimentos por unidade-administrativa;

— Setor de transporte: também aqui a distribuição pode ser diretamente proporcional ao número controlável de pessoas atendidas, por unidade-administrativa;

— Setor de Comunicações: as aplicações estimadas com este setor seriam distribuídas proporcionalmente ao número de processos e documentos de modo geral remetidos e recebidos por unidade-administrativa;

— Setor de Limpeza: aqui as distribuições podem ser feitas diretamente proporcionais à área do espaço físico ocupado pela unidade-administrativa, ainda que em diferentes pavimentos ou prédios.

Análise dos Restos a Pagar. As véperas do término de um exercício contábil tem sido comum o aparecimento de cinco "estágios" de despesas, todos eles "relacionados" em Restos a Pagar. Esses estágios são os seguintes: a) contas totalmente processadas, já em vias de pagamento no "guichet"; b) contas que, embora formalizadas por um competente registro no Tribunal de Contas, ainda não foram encaminhadas ao "guichet" de pagamento; c) contas ainda não registradas e que ainda se encontram no Tribunal de Contas para formalizações; d) contas ainda na repartição de origem do crédito e que, por requerimento desta foram relacionadas em Restos a Pagar, e, finalmente, e) contas ainda não encaminhadas à repartição de origem do crédito e que, por requerimento da parte credora, foram relacionadas em Restos a Pagar. Nossas pretensões aqui seriam as de analisar essas

“despesas” separadamente, tendo em vista estimar as possíveis reduções nas reais obrigações do Estado e, a partir daí, conhecer o volume líquido disponível para futuras aplicações. Quando se autoriza uma despesa a presunção é a de legalizá-la através de um registro competente. Que não seja essa exigência de caráter formal, porém, o suficiente para a compreensão de que se tenha realizado efetivamente no período contábil para o qual foi autorizada. Por outro lado, empenha-se uma despesa na suposição de que, pelo menos, venha a ser realizada oportunamente. Para o analista, contudo, é importante a consideração do seguinte: a despesa foi realizada efetivamente dentro do período para o qual foi autorizada, isto é, o título de propriedade do bem que se pretendia adquirir já foi transmitido e aceito pelo Estado, e ainda, o crédito já foi utilizado, como por exemplo, uma viagem já realizada, uma utilidade já obtida, uma usufruto já gozado? Sendo assim, o desembolso é o de menos. O que importa são as condições em que se contabiliza uma aplicação como despesa efetiva do período para o qual foi autorizada.

Um tratamento contábil para o problema é descrito a seguir, mas para que nenhuma dúvida seja levantada quanto à interpretação das contas aqui utilizadas, adotamos a seguinte classificação:

— Contas orçamentárias:

- .1 — Despesa orçamentária;
 - .2 — Órgão A — C/Crédito.
- Contas nominais, de resultado ou diferenciais.
- .1 — Despesa X;
 - .2 — Despesa Y.

— Contas reais, de balanço ou patrimoniais:

- .1 — Tesouro — C/Disponibilidades;
- .2 — Ativo Fixo;
- .3 — Débitos Antecipados;
- .4 — Valores a Empenhar;
- .5 — Valores a Registrar;
- .6 — Valores a Liquidar.

Para efeitos didáticos adotamos uma interpretação para os seguintes termos:

— Liquidação: contas totalmente processadas, aguardando pagamento, ainda que a despesa não se tenha efetivamente realizado no período para o qual foi ou não autorizada no orçamento;

— Registro: contas apenas registradas no Tribunal de Contas, embora não totalmente processadas;

- Empenho: contas sómente empenhadas.
- Consoante isto as despesas poderiam ser classificadas em função;
- da sua realização efetiva no período para o qual foram ou não autorizadas no orçamento, em:
 - .1 — Realizada efetivamente, mas:
 - .01 — liquidada e não paga;
 - .02 — registrada e não liquidada;
 - .03 — empenhada e não registrada;
 - .04 — realizada e não empenhada.
 - .2 — Não realizada, mas:
 - .01 — liquidada e não paga;
 - .02 — registrada e não liquidada;
 - .03 — empenhada e não registrada.
 - do seu tempo de processamento, em que as despesas podem vir a ser realizadas efetivamente:
 - .1 — antes da extração do empenho;
 - .2 — após a extração do empenho:
 - .01 — na fase de registro;
 - .02 — na fase de liquidação;
 - .03 — após o desembolso.

Suponhamos agora que, aprovado o Orçamento Geral, tenha-se distribuído um crédito para o órgão A. A partir daí apresentamos uma rotina completa que nos permite aquelas análises. Para facilitar a compreensão utilizamo-nos de contas "T" do Razão, com os lançamentos numerados entre parêntesis.

Contas Orçamentárias:

Despesa Orçamentária	Órgão A — C/Crédito
(1) \$450	\$450 (1)
\$400 (35)	(35) \$400
50	50

Contas Nominais:

Despesa X		Despesa Y	
(2)	\$10	(24)	\$60
(10)	20		
(27)	70		
\$100			

Contas Patrimoniais:

Ativo Fixo		Débitos Antecipados	
(14)	\$30	(6)	\$20
(20)	40	(11)	30
(30)	80	(16)	40
(32)	90	(21)	50
\$240		\$140	
			\$90
			50

Valôres a Empenhar		Tesouro — C/Disponib.	
(3)	\$10	\$10	(2)
		20	(6)
(7)	20	30	(11)
(12)	30	40	(16)
(17)	40	50	(21)
(22)	50	60	(24)
(25)	60	70	(27)
(28)	70	80	(30)
(31)	80	90	(32)
\$360		\$450	
	90		
Restos a Pagar		\$50	
			(33)
			60
			(34)
			\$110

Valôres a Registrar			Valôres a Liquidar		
(4)	\$10	\$10 (3)	(5)	\$10	\$10 (4)
(8)	20	20 (7)	(9)	20	20 (8)
(13)	30	30 (12)	(14)	30	30 (13)
(18)	40	40 (17)	(19)	40	40 (18)
(23)	50	50 (22)	(33)	50	50 (23)
(26)	60	60 (25)	(34)	60	60 (27)
(29)	70	70 (28)			70 (30)
		80 (31)		\$210	\$280
	\$280	\$360		70	
	80				

Com base nos dados do Razão, elaboramos o seguinte balancete de verificação antes do encerramento das contas nominais:

Contas	Débito	Crédito
.1 — Ativo Fixo	\$240	
.2 — Tesouro		\$100
.3 — Débitos Antecipados	50	
.4 — Valôres a Empenhar		90
.5 — Valôres a Registrar		80
.6 — Valôres a Liquidar		70
.7 — Restos a Pagar		110
.8 — Despesa X	100	
.9 — Despesa Y	60	
	\$450	\$450

Analisando os saldos do Razão concluimos:

- 1 — Valôres a Empenhar: o saldo de \$90 se refere a despesas levadas às operações do exercício porque efetivamente realizadas e só não foram creditadas a Restos a Pagar porque ainda estão em fase de processamento;
- 2 — Valôres a Registrar: o saldo de \$80 se refere a despesas também levadas às operações (de capital) e se não foi creditado a Restos a Pagar é porque ainda está com suas parcelas em processamento;

- .3 — Valôres a Liquidar: o saldo de \$70 corresponde também a despesas efetivamente realizadas no exercício, mas por questões de últimas formalidades ainda não foi creditado em Restos a Pagar, muito embora um lançamento de ajustamento possa ocorrer quando o exercício fôr encerrado.
- .4 — Débitos antecipados; o saldo de \$50 diz respeito a despesas ainda não levadas às operações porque não realizadas no exercício para o qual foram autorizadas;
- .5 — Restos a Pagar: muito embora possa sofrer ajustamentos no encerramento do exercício, o saldo de \$110 representa a verdadeira obrigação do Estado nesse estágio. Assim é que, no Diário, correspondem a quase os últimos lançamentos do exercício. Esses ajustamentos possivelmente dirão respeito àquelas parcelas que formam o saldo das contas Valôres a Liquidar, Valôres a Registrar e Valôres a Empenhar, desde que, no encerramento definitivo, entenda-se incluí-las em Restos a Pagar.

Para concluir, tôdas as rotinas contábeis devem ser preparadas no sentido de evitarem erros, mas se isso não fôr no todo possível, que pelo menos permitam a revisores e auditores sejam encontrados com relativa segurança e facilidade. Uma escrituração deve ser planejada no sentido de atender aos requisitos de fidelidade, clareza, concisão e precisão. Sendo assim, pelo menos quanto às obrigações e aos direitos do Estado, as operações devem expressar a realidade dos atos.

Análise dos Sumários de Origem e Aplicação de Fundos. O orçamento funcional é antes o plano de ação de que se vale a Administração Central para dar continuidade às operações de governo, face às políticas que junto a ela predominam em dado momento. Um bem elaborado orçamento deve ter a capacidade de resistir, tanto quanto possível, às interferências que se prolongam em todo um período financeiro, decorrentes da ação de fatôres dinâmicos. Dos instrumentos capazes de aferir a resistência dos padrões orçamentados, o sumário de origem e aplicação de fundos reserva para si um lugar predominante. Ele tem por objetivo mostrar: a) o modo pelo qual fluem todos os recursos para a emprêsa (ou Estado) e b) o modo pelo qual se esvaem êsses recursos da emprêsa (ou do Estado). Tôda e qualquer operação envolve, teóricamente, uma origem ou uma aplicação de caixa. Se os aumentos nas contas de ativo são registrados por débitos, da mesma forma que o são as reduções nas contas de exigibilidades e patrimônio (Capital e Lucros Suspensos), todo débito corresponderá a uma aplicação patrimonial representada, teóricamente, por caixa. Igualmente, se os créditos reduzem as con-

tas ativas e aumentam as de exigibilidade e patrimônio, todo o crédito corresponderá a uma origem patrimonial representada, teóricamente por caixa. O sumário de origem e aplicação de fundos é elaborado com base nos elementos de balanços patrimoniais, geralmente referentes a dois exercícios seguidos e, também, com base em certos valôres incluídos e apurados nos demonstrativos operacionais de lucros e perdas e lucros suspensos do exercício para o qual se estabelece a comparação. Sua utilidade para tomadas de decisão tem sido de uma importância extraordinária, principalmente se se entende que pode ser elaborado com vistas para o futuro, através da previsão das origens de fundos e estimativa das aplicações, razão por que, assim considerando, muito se identifica com o orçamento. Uma idéia prática de sua utilização é ilustrada a seguir.

Através de pesquisas conseguiu-se identificar um satisfatório mercado para a fabricação do produto X e os dados que se seguiram foram levantados para elaboração de um sumário de origem e aplicação de fundos:

- .1 — as vendas desse novo produto foram estimadas em 1.000 unidades por mês durante o primeiro ano de operações, com um aumento de 10% no volume físico sobre a quantidade do ano anterior, em cada um dos 3 anos seguintes, a preços de venda de \$100, \$150, \$250 e \$310, respectivamente;
- .2 — uma estimativa do engenheiro de produção revelou que seriam necessários \$80 000 de novos equipamentos para essa linha de produção, todos numa base aproximada de 10 anos de vida útil, muito embora seja necessária a previsão de uma reserva para obsolescência que o deprecie em 4 anos, tendo em vista o próprio desenvolvimento da técnica.
- .3 — o lucro líquido, após dedução do Impôsto de Renda, foi estimado em 3% sobre as vendas líquidas faturadas;
- .4 — o saldo do inventário em unidades monetárias deveria ser igual a 75 dias de vendas do ano subsequente;
- .5 — o impôsto de renda tem sido numa base de 50% sobre o lucro líquido do exercício;
- .6 — sómente em setembro do primeiro ano de operações poder-se-ia liquidar a dívida com ativos fixos;
- .7 — a empreesa cobra regularmente os seus clientes, mas a experiência passada tem indicado que o total de recebíveis no fim de cada exercício aproxima-se de 0,8% o faturamento do mês anterior;

.8 — as condições de vendas da emprêsa têm sido numa base de 30 dias líquido;

.9 — o equipamento e o inventário necessário à nova produção podem ser adquiridos em janeiro do primeiro ano de operações.

O cálculo dessas previsões e estimativas é descrito com segue:

.1 — *Vendas Líquidas Faturadas:*

Ano	Unid. p/ mês	Unid. p/ ano	Preço p/ unidade	Vendas p/mês	Líquidas p/ano
1	1 000	12 000	\$100	\$100 000	\$ 1 200 000
2	1 100	13 200	150	165 000	1 980 000
3	1 210	14 520	250	302 500	3 630 000
4	1 331	15 972	310	412 610	4 951 320

.2 — *Contas a Receber* (0,8% das vendas do mês anterior — novembro):

Ano	Base	Contas a Receber	Diferença
1	\$100 000	\$ 80 000	\$ 80 000
2	165 000	132 000	52 000
3	302 500	242 000	110 000

.3 — *Inventários* (75 dias de vendas do ano subseqüente):

Ano	Base	Inventários	Diferença
1	\$165 000	\$ 412 500	\$412 500
2	302 500	756 250	343 750
3	412 610	1 031 525	275 275

.4 — *Depreciação:*

Ano	Normal	P/Obsolescência	Total
1	\$8 000	\$12 000	\$20 000
2	8 000	12 000	20 000
3	8 000	12 000	20 000
4	8 000	12 000	20 000

Depreciação em \$1 000

Ano	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Total
Normal	\$8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	\$80
Obsolesc.	\$12	12	12	12	(8)	(8)	(8)	(8)	(8)	(8)	—
	\$20	20	20	20	—	—	—	—	—	—	\$80

.5 — *Lucro Líquido* (3% das Vendas Líquidas Faturadas):

Ano	Base	Lucro Líquido
1	\$1 200 000	\$36 000
2	1 980 000	59 400
3	3 630 000	108 900

.6 — Impôsto de Renda (50% sobre Lucro Líquido):

Ano	Base	Provisão
1	\$ 36 000	\$18 000
2	59 400	29 700
3	108 900	54 450

Calculados todos os valôres passamos à elaboração do Sumário de Operações Previsto para a linha X de produção:

Ano	1	2	3
.1 — Vendas Líquidas	\$1 200 000	\$1 980 000	\$3 630 000
.2 — Menos: Lucro Líquido	36 000	59 400	108 900
Provisão I. Renda	18.000	29 700	54 450
Depreciação	20 000	20 000	20 000
.3 — Custo das Operações	1 126 000	1 870 900	3 446 650
	<hr/>	<hr/>	<hr/>
	\$1 200 000	\$1 980 000	\$3 630 000

Podemos elaborar, finalmente, o Sumário de Origem e Aplicação de Fundos para a linha X de produção:

	1	2	3
.1 — Fundos Gerados:			
.01 — Lucro Líquido	\$ 36 000	\$ 59 400	\$108 900
.02 — Provisão I. Renda..	18 000	29 700	54 450
.03 — Depreciação	20 000	20 000	20 000
Total	<hr/>	<hr/>	<hr/>
	\$ 74 000	\$109 100	\$183 350

.2 — Fundos Aplicados:

.01 — Aquisição de Ativos Fixos	\$ 80 000	—	—
.02 — Aumento (redução):			
.1 — Inventários ..	\$412 500	\$343 750	\$275 275
.2 — C/Recebe: ..	80 000	52 000	110 000
Total	<hr/>	<hr/>	<hr/>
	\$572 500	\$395 750	\$385 275
.3 — Aumento (redução) de Caixa	(\$498 500)	(\$286 650)	(\$201 925)

Justamente porque era política da empresa não fazer qualquer novo investimento que não apresentasse um resultado positivo dentro de três anos a partir de iniciado, o projeto foi abandonado.

O exemplo acima foi elaborado para uma instituição particular, no entanto o Estado pode utilizar o sumário de origem e aplicação de fundos também. Supondo sejam dados: a) orçamento de receita e despesa, corrente e de capital do ano em que se elabora o novo orçamento; b) o resultado líquido esperado para esse mesmo ano e c) o balanço patrimonial elaborado em função das variações programadas juntamente com o balanço patrimonial estimado para o an em que se elabora o novo orçamento, é possível considerar o sumário de origem e aplicação de fundos da seguinte forma:

Fundos Gerados:

.1 — Resultado líquido estimado para o ano do novo orçamento	(\$ 6 000)
.2 — Depreciações estimadas para o ano do novo orçamento	100
.3 — Empréstimos a longo prazo, previstos ou a contratar	15 000
	<hr/>
	\$ 9 100

Fundos Aplicados:

.1 — Aquisição de novos Ativos Fixos	.....	\$10 000
.2 — Aumento ou (redução) de:		
.01 — Dívida Ativa	.....	(\$17 000)
.02 — Devedores em C/C	.....	2 000
.03 — Devedores por indenizações	(	1 500)
.04 — Inventários	.....	( 800) (\$17 300)
.3 — Redução ou (aumento) de:		
.01 — Depósitos Diversos	.....	(\$ 1 000)
.02 — Obrigações Diversas	.....	6 000
.03 — Valores em Circulação — (Notas do Tesouro)	.....	9 000 \$14 000 \$ 6 700
Aumento ou (redução) nas disponibilidades do Tesouro	.....	\$ 2 400

Análise da Participação do Estado nas Operações de Empresas. — As operações de empresas públicas e daquelas particulares de que o Estado é participante majoritário deveriam ser consolidadas para figurarem no orçamento geral. Já em 1920 A. E. Buck preconizava a inclusão dessas operações, segundo o autor, em três modalidades diferentes. É preciso reconhecer que se os resultados dos balanços governamentais incluíssem certas parcelas significativas dos balanços e sumários operacionais dessas empresas, a realidade seria bem outra. Para que tal seja possível é necessária, em primeiro lugar, uma consolidação de balanços e é sobre isso que discorremos a seguir. O sistema que vamos adotar é o de múltiplas eliminações e ajustes em folhas de tra-

balho, o que vale dizer, não devem aparecer nem nos livros do Estado nem nos das emprêsas do grupo consolidado. Essas eliminações e ajustes podem ser, dentre outros:

Eliminação da participação no patrimônio das emprêsas:

.1 — Contas de Ativo:

- .01 — Investimento na emprêsa X;
- .02 — Investimento na emprêsa Y.

.2 — Contas de Capital:

- .01 — Capital da emprêsa X;
- .02 — Capital da emprêsa Y.

.3 — Contas de Lucros Suspensos (acumulação de lucros desde o início de funcionamento da emprêsa menos dividendos pagos ou debitados no mesmo período):

- .01 — Lucros Suspensos na emprêsa X;
- .02 — Lucros Suspensos na emprêsa Y.

Ajustamento pela variação de Lucros Suspensos da emprêsas, segundo a participação do Estado:

.1 — Saldo anterior (favorável ou desfavorável) mais Lucro (ou menos prejuízo) do ano menos Dividendos pagos e/ou debitados no ano:

.01 — Crédito à conta de Resultado Líquido do Estado e débito à conta de Investimentos/Emprêsa...: se a variação é favorável, isto é, se o saldo final da conta de Lucros Suspensos indicar uma tendência no sentido de lucro maior ou prejuízo menor; ou

.02 — Crédito à conta de Investimentos/Emprêsa... e débito à conta de Resultado Líquido do Estado: se a variação é desfavorável, isto é, se o saldo final da conta de Lucros Suspensos estiver indicando uma tendência no sentido de lucro menor ou prejuízo maior.

Eliminação de recebíveis e pagáveis entre o Estado e as emprêsas e/ou entre elas do grupo consolidado;

Eliminação dos lucros existentes nos inventários, quer do Estado quanto das emprêsas das quais êle participa, em que:

— pela venda efetuada pelo Estado a eliminação seria de 100%, ao passo que o será pela participação (%) nos negócios da emprêsa vendedora, se a transação se efetuar dela para o Estado ou para outra do grupo consolidado.

Eliminação de lucros em ativos fixos, quer do Estado quanto das empresas das quais ele participa, em que:

— pela venda efetuada pelo Estado a eliminação seria de 100%, ao passo que o será pela participação (%) nos negócios da empresa vendedora, se a transação se efetuar dela para o Estado ou para outra do grupo consolidado e, nesse caso:

- .01 — debitar a conta Resultado Líquido do Estado pela diferença entre a participação no lucro das operações com a venda do ativo fixo e a participação sobre a parcela de lucro a ser incluída à conta de Depreciação, pelo comprador;
- .02 — debitar a conta Reserva para Depreciação pela participação no lucro a ser incluído à conta das operações;
- .03 — creditar a conta Ativo Fixo pela participação no lucro das operações com a venda do ativo.

O investimento do Estado nessas empresas pode ser ajustado anualmente, como no exemplo abaixo:

Custo inicial do investimento	\$100 (a)
Menos: Eliminação pela participação no Patrimônio das empresas do grupo consolidado	\$ 60 (b)
Mais ou menos: Ajuste pela variação de lucros suspensos (por exemplo: favorável)	30 (c) 90
	—
	\$ 10

Se:

- .1 — a for maior do que b mais ou menos c — investimento subamortizado;
- .2 — a for igual a b mais ou menos c — investimento amortizado;
- .3 — a for menor do que b mais ou menos c — investimento superamortizado.

Um exemplo prático certamente esclarecerá melhor esse processamento. Nós o veremos a seguir, com a ressalva de que a consolidação dos balanços apresentados não deve passar das folhas de trabalho.

Em novembro de 1950 o Estado adquiria 70% das ações da Empresa X, com um deságio de \$11 000 total. Em outubro de 1947 ele já havia adquirido 90% das ações da empresa Y, pagando um prêmio de 5% sobre o valor contábil dessas ações. Em dezembro de 1956 o Estado adquiria os 100% das ações da empresa Z por \$120 000. Nessa data os lucros da empresa Z apresentavam um desfavorável (ou descoberto) de \$15 000, enquanto os lucros suspensos da empresa Y reduziram-se de 30%

desde a data da compra dos títulos e os da emprêsa X aumentaram de 300%. Até hoje nenhuma modificação no capital dessas emprêses havia ocorrido. Em 1958 as transações entre essas empresas e o Estado foram as seguintes:

Venda de produtos:	Vendas	Custo de Vendas
.1 — Da Emprêsa X para Emprêsa Z	\$85 000	\$68 000
.2 — Do Estado para Emprêsa Y	20 000	15 000
.3 — Da Emprêsa Y para Emprêsa X	10 000	8 000

Ainda em fins de dezembro de 1958 havia nos inventários de algumas emprêses do grupo consolidado os seguintes valôres, referentes a compras e vendas inter-companhias:

- .1 — Emprêsa Y \$4 000 referentes a compras do Estado;
 .2 — Emprêsa Z 8 000 referentes a compras da Emprêsa X.

Em 1950 a Emprêsa X vendera à Emprêsa Y um ativo fixo por \$10 000, embora seu custo inicial fôsse de \$6 000. Esse ativo tinha uma vida útil de 10 anos e a Emprêsa Y deu inicio a sua depreciação sómente em 1951.

Débitos entre as emprêses do grupo consolidado eram os seguintes em fins de 1958:

- .1 — Emprêsa Z com a Emprêsa Y \$10 000;
 .2 — Estado com a Emprêsa X 7 000;
 .3 — Emprêsa X com o Estado 5 000;
 .4 — Emprêsa Y com a Emprêsa X 4 000.

Os cálculos de eliminações e ajustes, com base ainda nos dados dos sumários operacionais e dos balanços, são descritos a seguir.

Eliminação da participação do Estado no Capital e nos Lucros Suspensos das emprêses do grupo consolidado:

	Emprêsa X	Emprêsa Y	Emprêsa Z
	70%	90%	100%
.1 — Capital	\$42 000	\$81 000	\$120 000
.2 — Lucros Suspensos	28 000	6 300	30 000
.3 — C/Investimentos	\$70 000	\$87 300	\$150 000

Ajustamento na variação de Lucros Suspensos das empresas do grupo consolidado:

.1 — Cálculo dos Lucros Suspensos na data da compra das ações:

.01 — Empresa X:

.1 — Primeiro processo: considerando que não fossem dados os 300% de variação percentual:

Eliminações	\$70 000
Mais: Ajustamentos	X
Menos: C/Investimentos	38 000

Igual a ágio \$11 000

X = — 21 000 (crédito à conta Investimentos de X)

Mas: 21 000 corresponde a 70% (participação do Estado)

Logo: Variação de Lucros Suspensos será igual a:

$$\frac{21 000 \cdot 100}{30} = \$30 000$$

.2 — Segundo processo:

Lucros Suspensos em 31-12-58 \$40 000

Aumento percentual sofrido desde a data da compra das ações 300%

Então: $40 000 \cdot 100$

$$\frac{400}{400} = \$10 000 \text{ (Lucro Suspensos em novembro de 1950)}$$

Logo: Variação será igual a \$30 000.

.02 — Empresa Y:

.1 — Primeiro processo:

C/Investimentos \$94 500

Ágio na compra 5%

Então: $94 500 \cdot 100$

$$\frac{105}{105} = \$90 000 \text{ (Capital da Empresa)}$$

C/Investimentos \$94 500

Menos: Eliminações, a saber:

C/Capital (90%) \$81 000

C/Lucros Suspensos X

Ágio de \$ 4 500

Donde X = \$9 000, que corresponde a 90%

Logo: $9 000 \cdot 100$

$$\frac{90}{90} = \$10 000 \text{ (Lucros Suspensos em outubro/1947)}$$

E a variação será, finalmente, de:

Lucros Suspensos em 31-12-58	\$ 7 000
Lucros Suspensos em out./1947	10 000
Variação de Lúcros Suspensos	(\$ 3 000)

.2 — Segundo processo:

Lucros Suspensos em 31-12-58	\$ 7 000
Redução sofrida desde a data da compra das ações	30%
Logo: 7 000 . 100 = \$10 000 (Lucros Suspensos em	
70	out./1947)

.2 — Cálculo dos ajustamentos nas variações, pela participação do Estado:

	Saldo inicial	Saldo final	Variação L. Suspens.	Ajustamento p/particip.
Emprêsa X/70%	\$10 000	\$40 000	\$30 000	\$21 000
Emprêsa Y/90%	10 000	7 000	(3 000)	(2 700)
Emprêsa Z/100% ...	(15 000)	30 000	45 000	45 000

Eliminação de lucros nos inventários das empresas do grupo consolidado:

	Vendas	Custo de vendas	% sobre vendas
.1 — Emprêsa X para Emprêsa Z ..	\$85 000	\$68 000	20
.2 — Estado para Emprêsa Y	20 000	15 000	25
.3 — Emprêsa Y para Emprêsa X ..	10 000	8 000	20
	Inventários	Lucro nos inventários	Eliminação valor
.4 — Emprêsa Y	\$4 000	\$1 000	100
.5 — Emprêsa Z	8 000	1 600	70
Débito à C/Resultado Líquido do Estado e crédito à C/Inventários na fólha de trabalho..			\$2 120

Eliminação de lucros em ativos fixos vendidos entre empresas do grupo consolidado:

.1 — Cálculo da depreciação (método da linha reta) se:

.01 — Ativo Fixo nos livros da Emprêsa X (vendedora):

$$\frac{\$6 000}{10} = \$600 \text{ por ano}$$

.02 — Ativo Fixo nos livros da Emprêsa Y (compradora):

$$\frac{\$10 000}{10} = \$1 000 \text{ por ano}$$

.2 — Quadro de depreciação elaborado para as duas empresas até 31 de dezembro de 1958:

Valores em \$100

1951 1952 1953 1954 1955 1956 1957 1958

.01 — Empresa Y:

.1 — Ativo Fixo..	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0
.2 — Res. Deprec.	1.0	2.0	3.0	4.0	5.0	6.0	7.0	8.0
.3 — V. Contábil.	9.0	8.0	7.0	6.0	5.0	4.0	3.0	2.0

.02 — Empresa X:

.1 — Ativo Fixo..	6.0	6.0	6.0	6.0	6.0	6.0	6.0	6.0
.2 — Res. Deprec.	.6	1.2	1.8	2.4	3.0	3.6	4.2	4.8
.3 — V. Contábil.	5.4	4.8	4.2	3.6	3.0	2.4	1.8	1.2

.03 — Lucro incluído nos livros da Emp. Y

3.6 3.2 2.8 2.4 2.0 1.6 1.2 .8

.3 — Cálculo da eliminação em 31-12-58:

Se \$800 de lucro incluído correspondem a 100% o lucro a ser eliminado será de: $\frac{\$800}{100} = \560

.4 — E podemos elaborar, finalmente, o seguinte quadro:

	Empresa X (Vend.)	Empresa Y (Comp.)	Lucro	Elimin. 70%
.01 — Ativo Fixo	\$10 000	\$6 000	\$4 000	\$2 800
.02 — Reserva Deprec. ..	8 000	4 800	3 200	2.240
.03 — Lucros Suspens. ..	2 000	1 200	800	
.04 — Result. Patrimon. ..				\$ 560

Eliminação de débitos existentes entre as empresas do grupo consolidado: — eliminar conforme dados do problema.

Eliminação da participação do Estado nos dividendos a receber distribuídos pelas empresas do grupo consolidado: — conforme dados dos balanços patrimoniais, a saber:

.1 — Empresa X	\$20 000 $\times .70 = \$14 000$
.2 — Empresa Y	15 000 $\times 1 = 15 000$
.3 — Eliminação de dividendos a receber ...	\$29 000

CONSOLIDAÇÃO

DETALHES	ESTADO	EMPRESA X		EMPRESA Y		EMPRESA Z		ELIMINAÇÕES		OUTRAS ELIMINAÇÕES E AJUSTAMENTOS		BALANÇO CONSOLIDADO 30-12-58
		70%	90%	100%	100%	Débito	Credito	Cr\$	Cr\$	Cr\$	Cr\$	
ATIVO		Cr\$	Cr\$	Cr\$	Cr\$	Cr\$	Cr\$	Cr\$	Cr\$	Cr\$	Cr\$	
Ativos Fixos Diversos.....		75.000	105.000	72.000	45.000	—	—	(g)	2.500	—	292.200	
Reserva para Depreciação.....		(15.000)	(5.000)	(7.000)	—	(h)	2.240	—	—	(g)	(24.760)	
Contas a Receber.....		50.000	20.000	10.000	42.000	(i)	26.000	—	—	—	96.000	
Dividendos a Receber.....		30.000	1.000	—	—	(i)	29.000	—	—	—	2.000	
Inventários		20.000	9.000	35.000	100.000	—	—	—	—	—	161.880	
Investimento/Empresa X.....		38.000	—	—	—	(a)	70.000	(f)	2.120	(f)	(11.000)	
Investimento/Empresa Y.....		94.600	—	—	—	(b)	87.300	(g)	—	(e)	4.500	
Investimento/Empresa Z.....		120.000	—	—	—	(c)	150.000	(d)	45.000	(e)	15.000	
TOTAL DO ATIVO.....		412.500	130.000	110.000	185.000	362.300	68.240	7.620	7.620	7.620	535.820	
PASSIVO												
Restos a Pagar.....		230.000	—	10.000	13.000	20.000	(h)	26.000	—	—	230.000	
Contas a Pagar.....		—	—	20.000	—	15.000	(i)	29.000	—	—	17.000	
Dividendos a Pagar.....		—	—	—	—	—	—	—	—	—	6.000	
Saldo de Valores do Tesouro em Circulação.....		170.000	—	—	—	—	—	—	—	—	70.000	
Outras Exigibilidades.....		37.500	—	—	—	—	—	—	—	—	37.500	
Capital da Empresa X.....		60.000	—	—	—	(a)	42.000	—	—	—	(P.M) 18.000	
Capital da Empresa Y.....		—	90.000	—	120.000	(b)	81.000	—	—	—	(P.M) 9.000	
Capital da Empresa Z.....		40.000	—	7.000	—	(c)	120.000	—	—	—	(P.M) 12.000	
Lucros Suspensos de X.....		—	—	—	30.000	(a)	28.000	—	—	—	(P.M) 700	
Lucros Suspensos de Y.....		(25.000)	—	—	—	(b)	6.300	—	—	—	—	
Lucros Suspensos de Z.....		—	—	—	—	(c)	30.000	—	—	—	—	
Resultado Patrimonial.....		—	—	—	—	(g)	2.700	(d)	65.000	(g)	—	
TOTAL DE PAS VZ.....		412.500	150.000	110.000	185.000	362.300	5.380	66.000	66.000	5.380	535.820	

PM) — Participação Minoritária.

Resumindo os lançamentos na fôlha de trabalho:

- .01 — Eliminação da participação do Estado no patrimônio das emprêsas do grupo consolidado:
 - .1 — Emprêsa X ... lançamento a
 - .2 — Emprêsa Y ... " b
 - .3 — Emprêsa Z ... " c
- .02 — Ajustamento na variação de lucros suspensos das emprêsas do grupo:
 - .1 — Emprêsa X ... lançamento d
 - .2 — Emprêsa Y ... " e
 - .3 — Emprêsa Z ... " d
- .03 — Eliminação de lucros nos inventários provenientes de vendas entre emprêsas do grupo consolidado:
 - .1 — Emprêsa Y ... lançamento f
 - .2 — Emprêsa Z ... " f
- .04 — Eliminação de lucros em ativos fixos vendidos entre emprêsas do grupo consolidado:
 - .1 — Emprêsa X ... lançamento g
 - .2 — Emprêsa Y ... " g
- .05 — Eliminação de débitos existentes entre as emprêsas do grupo consolidado:
 - .1 — No total das emprêsas ... lançamento h
- .06 — Eliminação da participação do Estado nos dividendos distribuídos pelas emprêsas do grupo consolidado:
 - .1 — Emprêsa X ... lançamento i
 - .2 — Emprêsa Y ... " i