



**JOSEDILTON ALVES DINIZ**

**PERCEPÇÕES DE GESTORES E ASSESSORES CONTÁBEIS DA  
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA SOBRE ASPECTOS DO SISTEMA DE CUSTOS E  
RESULTADOS: UMA ANÁLISE EM PREFEITURAS MUNICIPAIS DO ESTADO DA  
PARAÍBA**

João Pessoa

2004

**JOSEDILTON ALVES DINIZ**

**PERCEPÇÕES DE GESTORES E ASSESSORES CONTÁBEIS DA  
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA SOBRE ASPECTOS DO SISTEMA DE CUSTOS E  
RESULTADOS: UMA ANÁLISE EM PREFEITURAS MUNICIPAIS DO ESTADO DA  
PARAÍBA**

Dissertação apresentada ao Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. José Francisco Ribeiro Filho

João Pessoa

2004

## FICHA CATALOGRÁFICA

352:657.47

D858p DINIZ, Josedilton Alves

Percepções de gestores e assessores contábeis da Administração Pública sobre aspectos do sistema de custos e resultados: uma análise em prefeituras municipais do Estado da Paraíba / Josedilton Alves Diniz. – João Pessoa: UFPB, 2004.  
133 f.

Dissertação - Mestrado  
Bibliografia.

1. Administração Pública Municipal 2. Sistema de Custo e Resultado 3. Contabilidade. 4. Percepção  
Título

**JOSEDILTON ALVES DINIZ**

**PERCEPÇÕES DE GESTORES E ASSESSORES CONTÁBEIS DA  
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA SOBRE ASPECTOS DO SISTEMA DE CUSTOS E  
RESULTADOS: UMA ANÁLISE EM PREFEITURAS MUNICIPAIS DO ESTADO DA  
PARAÍBA**

Dissertação apresentada ao Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. José Francisco Ribeiro Filho

Aprovada em: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Dr. José Francisco Ribeiro Filho - Orientador  
Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da  
UnB, UFPB, UFPE e UFRN

---

Prof. Dr. Ricardo Correa Gomes  
Examinador Externo – UFV

---

Prof. Dr. Aldemar de Araújo Santos  
Examinador Interno – UnB, UFPB, UFPE e UFRN

À minha esposa, Aparecida, companheira sempre presente nesta caminhada, reconhecendo as conquistas e incentivando-me nos momentos difíceis que resultaram neste trabalho. Às minhas filhas, Talita e Tainá, que, apesar da idade, compreenderam e superaram as ausências ao longo destes dois anos.

## AGRADECIMENTOS

A Deus que, de uma forma magnânima, providenciou os meios para que eu pudesse chegar até aqui, usando todas as pessoas que me ajudaram ao longo desta jornada.

Ao Professor Dr. José Francisco Ribeiro Filho, por ter me concedido o privilégio e a oportunidade de concretizar um trabalho por ele iniciado em 1999, bem como pela a forma como ele conduziu a orientação deste trabalho, pela sua paciência e amizade, muito me honrando por ter sido meu orientador.

Ao Prof. Dr. Ricardo Correia Gomes, ao Prof. Dr. Aldemar de Araújo Santos, pelas preciosas inserções sugeridas a este trabalho, quando da sua defesa, as quais muito contribuíram para o enriquecimento do conteúdo desta pesquisa.

Aos colegas de turma, pelo apoio e incentivo, bem como pelo esforço integrado nos momentos mais difíceis, principalmente, aos colegas Edson, Álvaro, Adriana, Josué, Patrícia, Marcelo e Mamadou, que sempre me apoiaram de perto, demonstrando amizade incontestável.

Aos colegas de trabalho Cleneide, Carla, Fátima e Stalin, que me ajudaram a cumprir as metas do Gabinete, no exíguo espaço de tempo de que eu disponha. Ao Conselheiro Gleryston Holanda de Lucena, pelo seu apoio e incentivo desde o processo seletivo até a concretização deste trabalho. A Silvana Lucena, por seu empenho em me ajudar na difícil tarefa de equacionar as atividades acadêmica e profissional.

Aos colegas do TCE-PB e contadores que se empenharam na pesquisa de campo aplicando questionários à grande parte dos prefeitos paraibanos, em especial, a José Alberto, Kátia Maria, Aguinaldo, Noberto, Pinheiro, Ana Jovina, Kleber, Ramualdo, Suzana, Duarte, Enzo, Joselis, Mazélia, Ênio e Elinaldo.

Ao professor Felix de Carvalho, pela revisão de linguagem.

## RESUMO

A utilização do sistema de custo e resultado na Administração Pública tem sido apontada, tanto pela legislação quanto pela literatura, como uma ferramenta administrativa primordial para alcançar a dimensão da economicidade na prestação de serviços à sociedade. Este estudo objetivou obter evidências empíricas sobre as percepções de prefeitos e assessores contábeis de municípios paraibanos, acerca de aspectos do sistema de custo e resultado aplicados à administração pública municipal. A identificação, a análise e a discussão dessas percepções foram possíveis a partir da formulação de um questionário contendo dezenove perguntas, que foi submetido a prefeitos e assessores contábeis de municípios localizados no Estado da Paraíba. Definiu-se uma escala gradativa de respostas para cada questão, sendo os dados tratados utilizando-se o SPSS – Statistical Package for the Social Sciences. As medidas orientadoras do teste de hipóteses foram obtidas a partir da utilização de uma prova não-paramétrica, do teste U de Mann-Whitney, além da análise descritiva com base em tabelas e gráficos. Os resultados revelaram que as percepções dos gestores e assessores contábeis encontram-se alinhadas à base conceitual disposta na literatura e na legislação, demonstrando convergência de pensamento em torno dos aspectos de custo e resultado. Os respondentes têm a convicção de que, para se alcançar a dimensão da economicidade nas ações públicas, é necessário o estabelecimento de um sistema de custo capaz de mensurar e evidenciar os resultados alcançados.

**Palavras-chave:** administração pública municipal, sistema de custo e resultado, contabilidade, percepção.

## ABSTRACT

The use of the cost system and result in the public administration, it has been pointed so much by the legislation as for the literature as a primordial administrative tool to reach the dimension of the economy in the services rendered the society. This study aimed at to obtain empiric evidences about the mayor's perceptions and accounting advisories of paraiban's municipal districts, concerning aspect of cost system and result applied to the municipal public administration. The identification, analysis and discussion of the perceptions were possible starting from the formulation of a questionnaire containing 19 questions, that was submitted to mayors and accounting advisories of located municipal districts in the State of Paraíba. A graduate scale of answers was defined for each subject, being the treated data starting from SPSS - Statistical Package for the Social Sciences. The driver measures of the hypothese's test were obtained starting from the use of a non parametric proof, the test U of Mann-Whitney, besides the descriptive analysis through tables and graphics. The select results revealed that the manager's perceptions and accounting advisories they are aligned to the conceptual base disposed in the literature and in the legislation, and that there is thought convergence around the cost aspects and result. The answers have conviction that to reach the dimension of the economy in the public actions, it is necessary the establishment of a cost system capable of to measure and to evidence the reached results.

**Key-words:** municipal public administration, cost systems and results, accounting, perception.



## LISTA DE TABELAS

|   |     |
|---|-----|
| Tabela 1 – Número de questionários respondidos: assessores contábeis .....  | 73  |
| Tabela 2 – Número de questionários respondidos: prefeitos.....  | 73  |
| Tabela 3 – Caracterização dos respondentes: função .....  | 80  |
| Tabela 4 – Caracterização dos respondentes: grau de instrução .....   | 81  |
| Tabela 5 – Caracterização dos respondentes: tempo de experiência na função .....                                    | 81  |
| Tabela 6 – Caracterização dos respondentes: região de atuação .....   | 82  |
| Tabela 7 – Custo padrão como elemento-chave no processo orçamentário.....   | 84  |
| Tabela 8 – Sistema de custo como elemento da eficácia orçamentária.....   | 85  |
| Tabela 9 – Sistema de custo como elemento de controle de desperdício de recursos.....                               | 87  |
| Tabela 10 – Sistema de custo como elemento de controle de economia de recursos.....                                 | 88  |
| Tabela 11 – Sistema de custo como elemento facilitador da eficiência e economicidade .....                          | 90  |
| Tabela 12 – Utilização do sistema de custo como instrumento de controle.....  | 91  |
| Tabela 13 – Sistema de custo como instrumento de avaliação de desempenho dos gestores .                             | 93  |
| Tabela 14 – Sistema de custo como instrumento de comparação de desempenho dos<br>gestores .....                     | 94  |
| Tabela 15 – Sistema de custo como elemento favorecedor da reeleição do prefeito e<br>eleição do seu candidato ..... | 95  |
| Tabela 16 – Sistema de custo como elemento favorecedor da aprovação das contas do<br>prefeito.....                  | 96  |
| Tabela 17 – Relação entre custo e benefício nas aquisições .....  | 98  |
| Tabela 18 – Conhecimento prévio dos custos para tomada de decisão.....  | 99  |
| Tabela 19 – Conhecimento prévio dos custos para decisão sobre continuidade dos<br>serviços públicos .....           | 101 |
| Tabela 20 – Exigência da população por serviços de qualidade e de baixo custo .....                                 | 103 |
| Tabela 21 – Forma de divulgação dos custos para a população.....  | 104 |
| Tabela 22 – Custo por produto ou serviços .....   | 105 |
| Tabela 23 – Condições da atual administração para a implementação de um sistema de<br>custo.....                    | 106 |
| Tabela 24 – Necessidade de legislação específica para a implantação do sistema de<br>custo e resultado .....        | 107 |
| Tabela 25 – Síntese dos graus de concordância .....   | 113 |

## LISTA DE FIGURAS

|   |    |
|---|----|
| Figura 1 – Papel do Estado .....                                | 33 |
| Figura 2 – Estratégia básica da pesquisa .....                  | 67 |
| Figura 3 – Resumo das etapas do procedimento metodológico ..... | 68 |

## LISTA DE GRÁFICOS

|  |     |
|--|-----|
| Gráfico 1 – Caracterização dos respondentes: grau de instrução .....   | 81  |
| Gráfico 2 – Caracterização dos respondentes: tempo de experiência na função.....                                     | 82  |
| Gráfico 3 – Caracterização dos gestores: região de atuação .....   | 83  |
| Gráfico 4 – Custo padrão como elemento-chave no processo orçamentário .....  | 85  |
| Gráfico 5 – Custo como elemento de eficácia dentro do processo orçamentário.....                                     | 86  |
| Gráfico 6 – Sistema de custo como elemento de controle de desperdício de recursos .....                              | 88  |
| Gráfico 7 – Sistema de custo como elemento de controle de economia de recursos .....                                 | 89  |
| Gráfico 8 – Sistema de custo como elemento facilitador da eficiência e economicidade.....                            | 90  |
| Gráfico 9 – Utilização do sistema de custo como instrumento de controle .....  | 91  |
| Gráfico 10 – Sistema de custo como instrumento de avaliação de desempenho dos<br>gestores .....                      | 93  |
| Gráfico 11 – Sistema de custo como instrumento de comparação de desempenho dos<br>gestores .....                     | 94  |
| Gráfico 12 – Sistema de custo como elemento favorecedor da reeleição do prefeito e<br>eleição do seu candidato ..... | 95  |
| Gráfico 13 – Sistema de custo como elemento favorecedor da aprovação das contas do<br>prefeito.....                  | 97  |
| Gráfico 14 – Percepção dos prefeitos sobre avaliação de desempenho .....   | 97  |
| Gráfico 15 – Percepção dos assessores contábeis sobre avaliação de desempenho .....                                  | 97  |
| Gráfico 16 – Relação entre custo e benefício nas aquisições .....  | 99  |
| Gráfico 17 – Conhecimento prévio dos custos para tomada de decisão .....   | 100 |
| Gráfico 18 – Conhecimento prévio dos custos para decisão sobre continuidade dos<br>serviços públicos .....           | 101 |
| Gráfico 19 – Percepção dos prefeitos sobre custo para tomada de decisão .....  | 102 |

|   |     |
|---|-----|
| Gráfico 20 – Percepção dos assessores sobre custo para tomada de decisão .....                                | 102 |
| Gráfico 21 – Exigência da população por serviços de qualidade e de baixo custo .....                          | 103 |
| Gráfico 22 – Forma de divulgação dos custos para a população.....   | 104 |
| Gráfico 23 – Custo por produto ou serviços.....   | 105 |
| Gráfico 24 – Condições da atual administração para a implantação de um sistema de<br>custo.....               | 107 |
| Gráfico 25 – Necessidade de legislação específica para a implantação do sistema de<br>custo e resultado ..... | 108 |

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

|            |   |
|------------|---|
| ADCT       | Atos das Disposições Constitucionais Transitórias         |
| Art.       | Artigo  |
| ASYMP. SIG | Probabilidade de significância calculada assintoticamente |
| CEP        | Custo de Execução do Programa                             |
| CF/88      | Constituição Federal de 1998                              |
| CFC        | Conselho Federal de Contabilidade                         |
| CRC/PB     | Conselho Regional de Contabilidade da Paraíba             |
| CS         | Concepts Statement  |
| DOU        | Diário Oficial da União                                   |
| ENAP       | Escola Nacional de Administração Pública                  |
| GAO        | General Accounting Office                                 |
| GASB       | Governmental Accounting Standards Board                   |
| GECON      | Gestão Econômica  |
| IBGE       | Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística           |
| IFAC       | International Federation of Accountants                   |
| Inc.       | Inciso  |
| LC         | Lei Complementar  |
| LDO        | Lei de Diretrizes Orçamentárias                           |
| LOA        | Lei Orçamentária Anual                                    |
| LRF        | Lei de Responsabilidade Fiscal                            |
| NPM        | New Public Management                                     |
| PB         | Paraíba   |
| PPA        | Plano Plurianual  |

|        |   |
|--------|---|
| REP    | Resultado Econômico do Programa                               |
| RPS    | Receita Social do Programa                                    |
| SAGRES | Sistema de Acompanhamento da Gestão dos Recursos da Sociedade |
| SSPS   | Statistical Package for the Social Sciences                   |
| STN    | Secretaria do Tesouro Nacional                                |
| TCE/PB | Tribunal de Contas do Estado da Paraíba                       |
| TCU    | Tribunal de Contas da União                                   |

## SUMÁRIO

|  |           |
|--|-----------|
| <b>1. INTRODUÇÃO .....</b>   | <b>16</b> |
| 1.1 Apresentação do tema.....  | 16        |
| 1.2 Definição do problema .....                                      | 21        |
| 1.3 Objetivos.....   | 24        |
| 1.4 Hipótese orientadora.....  | 24        |
| 1.5 Justificativa.....   | 26        |
| 1.6 Limitações .....   | 29        |
| <b>2. PRINCIPAIS MARCOS TEÓRICOS.....</b>                            | <b>30</b> |
| 2.1 Percepção.....   | 30        |
| 2.2 O Estado e a Administração Pública .....                         | 32        |
| 2.2.1 Estado .....   | 32        |
| 2.2.2 Administração Pública.....                                     | 34        |
| 2.3 Princípios norteadores da Administração Pública brasileira ..... | 36        |
| 2.3.1 Princípio da legalidade .....                                  | 37        |
| 2.3.2 Princípio da eficiência. ....                                  | 38        |
| 2.3.3 Princípio da eficácia .....                                    | 41        |
| 2.3.4 Princípio da economicidade. ....                               | 43        |
| 2.3.5 Princípio da efetividade .....                                 | 45        |
| 2.4 Reforma administrativa .....                                     | 46        |
| 2.5 Administração pública gerencial .....                            | 51        |
| 2.5.1 Custo na Administração Pública .....                           | 53        |
| 2.5.2 Resultado na Administração Pública.....                        | 61        |
| <b>3. PROCEDIMENTO METODOLÓGICO.....</b>                             | <b>66</b> |
| 3.1 Estratégia da pesquisa.....                                      | 67        |
| 3.2 Delineamento da pesquisa .....                                   | 69        |
| 3.3 População-alvo da pesquisa.....                                  | 71        |
| 3.4 Instrumento de coleta de dados .....                             | 74        |
| 3.4.1 Metodologia de elaboração do questionário.....                 | 74        |
| 3.4.2 Pré-teste do instrumento de pesquisa .....                     | 76        |
| 3.4.3 Metodologia de aplicação do questionário .....                 | 77        |
| 3.4.4 Tratamento estatístico dos dados.....                          | 78        |

|   |            |
|---|------------|
| <b>4. RESULTADOS E ANÁLISE DOS DADOS .....</b>  | <b>80</b>  |
| 4.1 Análise descritiva dos resultados.....  | 80         |
| 4.1.1 Característica dos respondentes.....  | 80         |
| 4.1.2 Sistema de custo e resultado na Administração Pública: percepção de prefeitos e assessores contábeis .....                          | 83         |
| 4.1.2.1 Percepção da importância do conhecimento e da mensuração de custo e resultado dentro do planejamento orçamentário municipal ..... | 83         |
| 4.1.2.2 Percepção das informações de custo como instrumento de controle da gestão pública municipal .....                                 | 87         |
| 4.1.2.3 Percepção das informações de custo como instrumento de avaliação dos gestores municipais.....                                     | 92         |
| 4.1.2.4 Percepção das informações de custo como instrumento de tomada de decisão .....  | 98         |
| 4.1.2.5 Percepção sobre o grau de compreensão das informações de custo pelos cidadãos. ....   | 102        |
| 4.1.2.6 Percepção sobre a implantação do sistema de custo na administração pública municipal .....  | 105        |
| 4.2. Análise das hipóteses.....   | 108        |
| <b>5. CONCLUSÕES.....</b>   | <b>112</b> |
| <b>6. SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES.....</b>  | <b>116</b> |
| <b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>   | <b>116</b> |
| <b>APÊNDICE .....</b>   | <b>125</b> |
| APÊNDICE 1 - Questionário aplicado para o levantamento de dados .....   | 126        |
| APÊNDICE 2 – Correspondência enviada aos assessores contábeis .....   | 131        |
| APÊNDICE 3 – Correspondência enviada aos prefeitos.....   | 133        |

## **1. INTRODUÇÃO**

### **1.1 Apresentação do tema**

A fase vivenciada pela Administração Pública, nos últimos anos, pode ser caracterizada como uma verdadeira revolução no modo de gerir os recursos públicos. Novos conceitos foram incorporados nos atos de gestão pública, propiciados pelo grande desenvolvimento tecnológico na área das comunicações. Esses avanços impõem desafios na reestruturação de todo o aparato administrativo. As novas técnicas administrativas confrontam-se com os métodos tradicionais de gestão. Há, além disso, uma maior participação dos cidadãos, que se tornaram mais atuantes no processo de decisões e, principalmente, no controle dos serviços prestados pelas entidades públicas (Osborne e Gaebler, 1995).

Nessa mudança por que a gestão pública vem passando, evidencia-se a substituição de um modelo administrativo por um modelo mais parecido ao da gestão empresarial. Como resultado, observa-se a substituição de uma Administração Pública preocupada com a legislação, com a aplicação de normas formais e com a rotina administrativa por uma gestão preocupada com a busca de resultados. Esse novo modelo de gestão é legitimado pela avaliação de uma sociedade que exige, continuamente, a transparência, a eficiência e a eficácia da gestão pública.

Na tentativa de cumprir com suas funções institucionais, seja por ação voluntária ou por imperativo legal, a Administração Pública vem experimentando a inserção de novos conceitos, tais como: eficiência, eficácia, efetividade e economicidade na gestão dos recursos públicos. Assim, a gestão pública, tradicionalmente, caracterizada por um modelo burocrático, passa a assumir uma nova configuração com enfoque gerencial voltado para os resultados



almeçados pela sociedade e fundamentados nos princípios administrativos reguladores de toda a Administração Pública.

Assim, a implementação de gestão de contrato, as ações planejadas, a avaliação de desempenho, a transparência nas ações governamentais, a participação da sociedade na Administração Pública e a busca pela qualidade nos serviços públicos oferecidos à população têm se apresentado como modelo de uma administração desejada por toda a sociedade e sustentada nos princípios norteadores da Administração Pública.

Tais transformações começaram a ser delineadas, com mais ênfase, a partir da Constituição Federal de 1988, como resultado da imposição de políticas gerenciais para o equilíbrio das finanças públicas. Nesse contexto, a Constituição Federal de 1988 aponta para a implantação e manutenção, de forma integrada, de um sistema de controle interno, com a finalidade de avaliar o cumprimento das metas previstas e a execução das ações governamentais. Estabelece também a exigência de comprovação da legalidade e a avaliação dos resultados quanto à eficácia, eficiência e efetividade da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da Administração Pública.

Para a efetiva aplicação dos princípios basilares da Administração Pública, em especial daqueles vinculados à gestão dos recursos públicos – eficiência, eficácia, efetividade e economicidade – torna-se imperativo o conhecimento dos custos associados aos benefícios proporcionados pela atividade pública. A partir desses dois vetores, a gestão pública se torna mais transparente e eficiente, favorecendo a economicidade.

Neste sentido, a Lei de Responsabilidade Fiscal, segundo preconiza o art. 50, § 3º, determina que a Administração Pública deverá manter um sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Dispõe ainda que, na elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO, deverão existir "normas relativas ao controle de custos e à avaliação de resultados dos programas financiados com

recursos do orçamento" (art. 4º, I, *e*). Verifica-se assim que o sistema de controle de custo tem seu nascedouro junto com os instrumentos de planejamento, que é uma importante ferramenta de avaliação de resultado e desempenho. Dessa forma, a dimensão de economicidade encontra ancoragem quando o sistema de custo produz os elementos de acumulação, de forma sistemática e adequada.

Essa assertiva provoca os seguintes questionamentos: Em que medida será possível operacionalizar a dimensão da economicidade na Administração Pública brasileira, sem uma modelagem adequada para o tratamento de custos? Até que ponto as variáveis, tais como sua identificação, mensuração, comunicação e, principalmente, ambientação conceitual são requisitos de concretude de tal modelo?

Quando a LRF impôs a criação de um sistema de custos para Administração Pública, estabeleceu apenas generalidades, não especificando quais informações deveriam ser fornecidas por esse sistema e quais as metodologias a serem implementadas, tais como: sistema de acumulação de custo, sistema de custeio e método de apropriação de custo. Ante o caráter genérico da lei, o gestor pode se valer de qualquer umas dessas metodologias para obter as informações necessárias ao bom gerenciamento da coisa pública, de forma a atender os pressupostos institucionais.

É imprescindível, portanto, que o administrador público faça uso de um bom sistema contábil para a implementação de tais práticas gerenciais. Neste sentido, deve ser levado em consideração o destaque que a contabilidade de custo ganhou na Administração Pública, apresentando-se como um instrumento de avaliação de custo e resultado. É, além disso, uma ferramenta de controle orçamentário, financeiro e patrimonial. Como prova disso, a Federação Internacional de Contadores IFAC (2000), em estudo realizado sobre as perspectivas de utilização de custo na Administração Pública, conclui que esse fator favorece a análise da gestão, no que tange à eficiência e à efetividade das atividades promovidas pelo Estado.

Não se pretende com este trabalho focar custo da forma como é apresentado e abordado tradicionalmente na literatura, ou seja, concebido como fim na avaliação de estoque, mensuração de lucros ou com o propósito de reduzir custo para obter competitividade. Essa visão não pode ser aplicada ao setor público, até porque os serviços públicos não têm tais características.

O Decreto nº 35/91, que dispõe sobre a implantação do controle interno na Administração Pública Federal, a Lei de Responsabilidade Fiscal e a própria Constituição Federal, quando tratam de sistema de custo, enfatizam os seguintes aspectos: resultado, eficiência, eficácia e efetividade das ações públicas. Depreende-se, portanto, da própria legislação que a abordagem de sistema do custo na Administração Pública tem conotação diferente daquela adotada para o setor privado.

Especificamente, o art. 50, § 3º, da LRF estabelece um sistema de custo destinado à realização do acompanhamento e de avaliação de resultado. Conclui-se da leitura do referido dispositivo que deve ser abolida a concepção de custo que tenha um fim em si mesmo, adotando-se a visão de uma gestão pública eficiente, eficaz e efetiva.

É evidente que os dispositivos legais que regem a matéria direcionam-se para a implementação de uma Administração Pública comprometida com os princípios acima citados e ainda com o princípio da economicidade. Porém, os gestores públicos não percebem essa nova visão ou, muitas vezes, ignoram tais práticas mantendo a concepção tradicional da gestão pública.

Conforme sublinha Proulx (2003, p. 41), esses “objetivos não são simples elementos técnicos, podendo ser atingidos por uma nova regra ou regulamento definindo o que deve ser feito”. A dimensão informal da mudança, bem como a autonomia conferida ao gestor exigem que essa mudança seja mais “profunda e se traduza de maneira operacional nos princípios que

os gestores julguem apropriados e desejáveis” (*ibid.*, p. 41). Fica, assim, claro que tais mudanças derivam de elementos que envolvem, notadamente, aspectos de crenças e valores.

A Administração Pública funciona com base em leis e regulamentos, mas não se dá muita importância quando se trata de aplicar a legislação. As leis estabelecem a conduta dos gestores e outras práticas, porém as sanções ali estabelecidas nem sempre são aplicadas. Nesse aspecto, não se pode deixar de destacar os efeitos contraditórios das regras informais que regem as crenças e os valores em suas relações com as regras formais. Proulx (2003, p. 41) enfatiza que a Administração Pública funciona a partir da elaboração e aplicação de regras formais. Contudo, não se pode deixar de analisar e compreender como elas funcionam ou qual é a percepção dos gestores públicos a respeito delas. Infere-se que a análise da percepção dos gestores constitui elemento significativo para a compreensão desse sistema.

Nesta pesquisa, buscou-se identificar e mensurar a percepção de prefeitos e assessores contábeis sobre aspectos envolvendo custo e resultado na Administração Pública, utilizando-se como fio condutor os elementos encontrados na literatura e nos diplomas legais. Os resultados da investigação permitiram fazer uma reflexão acerca de como os prefeitos e assessores contábeis percebem as práticas de gestão delineadas na literatura e estabelecidas na legislação.

Como não é possível identificar diretamente as percepções dos gestores e assessores contábeis sobre as práticas de gestão, elaborou-se um questionário cujo objetivo foi observar os elementos da visão dos gestores sobre o tema. As respostas permitiram visualizar a percepção dos gestores. Comparando-se os resultados obtidos, foi possível perceber suas concepções sobre o que é e qual a importância do sistema de custo na administração pública municipal. Ao invés de procurar-se compreender esse sistema unicamente com base em suas regras, buscou-se firmar um melhor entendimento a partir das respostas fornecidas pelos gestores e assessores contábeis.

Entretanto, este estudo não tem a intenção de determinar um modelo de sistema de custo e resultado. Busca, na verdade, verificar se os princípios da gestão que guiam os gestores nas suas ações são compreendidos de maneira uniforme. Sobre a matéria, Ribeiro Filho (1999, p. 4) assinala:

Tais procedimentos poderiam gerar elementos novos, especialmente no campo comportamental, que confirmariam, ou não, os ingredientes de sucesso pretendidos e sugeridos na arquitetura conceitual e na percepção dos prefeitos e profissionais de contabilidade, quando dirigidos ao ambiente das administrações públicas municipais brasileiras.

## 1.2 Definição do problema

As atuais políticas econômicas voltadas para o setor público estabelecem que a Administração Pública deve, constantemente, buscar mecanismos de avaliação da qualidade e da eficiência dos serviços oferecidos à população. Uma forma sugerida pela literatura seria a concepção de um sistema de informação de custo capaz de identificar, mensurar e evidenciar os processos e seus custos, de modo a servir de base concreta para as decisões administrativas. Nessa direção, Machado (2002, p. 5) afirma que os administradores públicos têm que tomar, cotidianamente, decisões do tipo:

- produzir inteiramente ou terceirizar um determinado serviço ou atividade;
- construir ou alugar determinadas instalações;
- fomentar a comparação dos bens e serviços igualmente produzidos por organizações diferentes, objetivando, com isso, estímulos à busca pela eficiência e pela melhoria na performance administrativa.

O citado autor acrescenta que as informações produzidas pelo sistema de custo vão ser úteis na elaboração da proposta orçamentária. Antes de tomar decisões gerenciais, os gestores públicos devem dispor de informações úteis e pertinentes na avaliação de desempenho dos

projetos e atividades por eles executados. Porém, tomar decisão, nesse caso, requer a análise de alguns aspectos limitadores, apresentados por Tobelem *et al.* (2002, p. 6):

- a dificuldade de se dispor de uma informação completa sobre todas as alternativas possíveis e respectivos resultados;
- a dificuldade de análise em termos de custos e benefícios de todas as alternativas;
- a ordem de preferência, de valor ou de utilidade da decisão face às alternativas que conhece;
- os condicionalismos organizacionais internos e do meio envolvente.

Como se vê, tomar uma posição frente a uma ou várias escolhas é um desafio que os gestores, em geral, e administradores públicos municipais, em particular, devem enfrentar permanentemente. Para agravar o problema, os gestores públicos, especialmente os dos pequenos municípios, não têm conhecimentos técnicos específicos para a concepção e implantação de um sistema de custo. Muitas vezes, desconhecem o potencial de gerenciamento que pode propiciar o conhecimento de tais informações. Na maioria dos casos, os gestores julgam que a intuição administrativa é o suficiente para a implementação das políticas governamentais. Nesse aspecto, segundo Tobelem *et al.* (2002, p. 5), “a decisão se situa na representação de decisão empírica, com um grande componente intuitivo e casuístico”.

Para suprir essa deficiência ou atender os imperativos de ordem legal, os prefeitos se utilizam dos assessores contábeis, considerando a experiência e o conhecimento específico que têm sobre a matéria. Tais profissionais, na maioria das vezes, sobretudo nos pequenos municípios, já são responsáveis pela contabilidade do município.

O problema aqui proposto não reside em criar ou conceber um desenho de sistema de custo e resultado para as prefeituras municipais, a partir das bases conceituais apresentadas pela literatura. A questão fundamental é buscar compreender a visão gerencial e política do administrador público municipal, sobre uma gestão estruturada em um modelo explicitador dos resultados alcançados.

Para tanto, é preciso partir da base conceitual e das premissas de um modelo de gestão que possui suporte suficiente para evidenciar os resultados alcançados pelos administradores públicos municipais, no cotidiano dos procedimentos. Com essa preocupação, buscou-se realizar uma investigação que fosse capaz de traduzir as percepções (condicionadas pela cultura organizacional) dos gestores de prefeituras municipais do Estado da Paraíba.

Nessa investigação, procurou-se levar em consideração os aspectos inerentes a um sistema de custo e resultado, na esperança de confirmar ou não hipóteses que sintetizem a adequação conceitual, na busca de um modelo que fosse ser aplicado nas prefeituras municipais pesquisadas.

Com esse propósito, pretende-se identificar percepções sobre aspectos de um sistema de custo e resultados nas entidades municipais. Em seguida, com base nos aspectos conceituais apresentados pela literatura, passa-se a mensurar e analisar as visões dos gestores e dos assessores contábeis sobre sistema de custos e resultado.

Diante dessas concepções, surge o questionamento que esta pesquisa tentará responder e aprofundar: De que forma os prefeitos municipais e assessores contábeis de prefeituras do Estado da Paraíba percebem os conceitos explicitados nos diplomas legais (CF, LRF e Lei nº 4.320/64) sobre custo e resultado?

### 1.3 Objetivos

a) **Objetivo geral:** analisar as percepções dos gestores públicos municipais e assessores contábeis de prefeituras do Estado da Paraíba quanto aos conceitos especificados nos dispositivos legais no que diz respeito a custos e resultados.

b) **Objetivos específicos:**

- identificar, na legislação e na literatura especializada, os marcos conceituais referentes ao sistema de custo e resultado na Administração Pública;
- mensurar a percepção de gestores públicos municipais e assessores contábeis de prefeituras do Estado da Paraíba sobre sistema de custo e resultados na Administração Pública;
- identificar a percepção de gestores públicos municipais e assessores contábeis de prefeituras do Estado da Paraíba sobre a aplicação dos conceitos de custo no âmbito da Administração Pública;
- identificar a percepção de gestores públicos municipais e assessores contábeis de prefeituras do Estado da Paraíba sobre a importância de custo na apuração do resultado na Administração Pública.

### 1.4 Hipótese orientadora

Tendo em vista os objetivos propostos, sugere-se a seguinte hipótese orientadora, construída principalmente para guiar as análises e discussões aqui delineadas: *se a legislação estabelece mecanismos de aferição e explicitação de custos e resultados na Administração*



*Pública, então as percepções dos gestores e dos assessores são congruentes no que se refere aos conceitos especificados nos diplomas legais.*

Foram também construídas hipóteses a partir do questionário utilizado nesta pesquisa, sendo que cada uma das dezenove questões gerou uma hipótese a ser testada, conforme se verifica abaixo:

$H_{0:1} \dots H_{0:19}$  – Existe congruência estatisticamente relevante entre as percepções dos gestores e dos assessores contábeis sobre aspectos relacionados com sistema de custo e de resultados.

$H_{1:1} \dots H_{1:19}$  – Não existe congruência estatisticamente relevante entre as percepções dos gestores e dos assessores contábeis sobre aspectos relacionados com sistema de custo e de resultados.

Denotando-se o sistema de hipóteses a partir da simbologia usual, tem-se:

$$H_{0:1} \dots H_{0:19}: \mu_{\text{prefeito}} = \mu_{\text{assessores contábeis}}$$

$$H_{1:1} \dots H_{1:19}: \mu_{\text{prefeito}} \neq \mu_{\text{assessores contábeis}}$$

## 1.5 Justificativa

A justificativa desta pesquisa encontra seu principal fundamento na necessidade de avanços na Administração Pública focada nas políticas de gestão de recursos. É de se destacar que a gestão pública está passando de um modelo administrativo burocrático para um sistema gerencial. Porém, como afirma Ribeiro Filho (1999, p. 25), “os avanços conceituais obtidos no desempenho e na formulação de ambientes de controle gerencial e controladoria ainda são incipientes na Administração Pública”.

Tal problema deverá aflorar em torno dos aspectos gerenciais da administração pública municipal. Para Petri (1987, p. 210), “será importante alertar que os aspectos gerenciais do setor público constituem um campo extraordinário de pesquisas para os estudiosos e que se encontra carente de produções do gênero”.

Outro aspecto relevante e que merece ser estudado diz respeito aos constantes aumentos da demanda por serviços públicos sem um crescimento proporcional da receita. Esse novo quadro exige do poder público a implantação de medidas de ampliação das fontes de recursos e redução nos gastos, de modo a não ser afetado o cumprimento das metas fiscais que, nestes últimos anos, tem sido uma das principais prioridades governamentais. Neste ponto, a gestão de custos no âmbito governamental é decisiva, pois é um instrumento essencial ao gestor público para a satisfação dos interesses públicos, da forma como prevê a administração pública gerencial.

A necessidade de implantação de um sistema de informação de custo e de resultado na administração pública brasileira não é tão recente. A matéria começou a ser tratada em 1964, com a Lei n.º 4.320/64. Essa lei estabeleceu, nos seus arts. 85 e 99, que, nos serviços de natureza industrial, deveriam ser determinados seus custos, com o objetivo de fixar os preços e orientar a correção destes. Basicamente, tais serviços eram circunscritos ao fornecimento de

água, luz e telefone, não atingindo toda a Administração Pública. Como sucedâneo desse diploma legal, surgiram algumas leis que tentaram disciplinar a matéria, mas sem abranger toda a Administração Pública. Em consequência, não tiveram êxito nos seus objetivos.

A partir do ano 2000, com a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal, ficou estabelecido que todas as entidades públicas devem instituir e manter um sistema de custo, de maneira integrada e capaz de avaliar e acompanhar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial, com ênfase na avaliação da eficiência, eficácia e efetividade das ações públicas. Essa nova legislação representa um avanço em relação à Lei n.º 4.320/64, na medida em que saiu da esfera industrial e passou a abranger toda a Administração Pública. Além disso, criou o controle de custo como instrumento de avaliação de resultado.

Decorridos quase cinco anos da promulgação da LRF, esta ainda não alcançou sua eficácia plena, no tocante à implantação de sistema de custo e de resultado na Administração Pública. É de se notar que nenhum dos entes federativos implantou, de forma efetiva, um sistema de custo em conformidade com o modelo estabelecido pela LRF.

A gestão pública, historicamente, sempre foi influenciada por normas e regulamentos, dentro de um modelo, conforme afirma Ribeiro Filho (1997, p. 4), “excessivamente formalista e rígido, hierarquizado e pouco comprometido com resultados”. Esse modelo, de certa forma, engessou a implantação de mecanismos de avaliação de desempenho das ações governamentais.

De forma particular, na Administração Pública, as prefeituras municipais possuem características distintas e específicas, em razão do porte orçamentário e populacional, bem como da influência mais incisiva do poder político local. Por isso, ressentem-se de instrumentos e ferramentas de gestão desenhada a partir das necessidades gerenciais dos gestores.

A implantação de um sistema de custo na Administração Pública, conforme a abordagem aqui apresentada, demanda estudos e integração entre os gestores públicos e os assessores contábeis. Estabelecendo esses pressupostos, a Administração Pública estará apta a atender os anseios da sociedade, tendo fundamento nas ciências econômicas e nas ciências contábeis.

A legislação brasileira, quando tratou de sistema de custo, não especificou a forma e os mecanismos a serem implantados, tais como definição de sistema de acumulação de custo, sistema de custeio e método de apropriação de custo. Em face dessa lacuna, predominou o livre arbítrio do administrador público.

Conforme já se afirmou, o objetivo deste trabalho é identificar como os gestores públicos vêem o sistema de custo aplicado à administração pública municipal, evidenciando a importância e as informações que a apuração de custo pode proporcionar na tomada de decisão no processo de gestão dos recursos públicos. Paralelamente, buscou-se verificar a visão dos assessores contábeis sobre sistema de custo, tentando-se abstrair a sua percepção sobre os aspectos referentes aos custos e resultados na Administração Pública.

Outro aspecto a ser enfatizado é a carência de estudos mais profundos sobre o assunto, motivando a inércia na gestão pública. Uma tentativa de avanços conceituais nesta área revela-se como uma tarefa desafiadora, dada a carência de pesquisas a respeito do tema. Espera-se, entretanto, que este estudo possa identificar e mensurar a percepção que têm os gestores municipais e assessores contábeis, buscando as convergências e explorando as divergências. Dessa forma, será possível fornecer subsídios mais consistentes para que os administradores públicos municipais possam visualizar aspectos sobre sistema de custo e resultado, conferindo a esta pesquisa um caráter inovador e relevante no âmbito da administração pública municipal.

## 1.6 Limitações

A pesquisa abordou, de forma sistemática, os aspectos de um sistema de informação de custo na Administração Pública, à luz da percepção dos prefeitos e assessores contábeis. Para tanto, fixou a atenção nos pontos de vista tanto convergentes como divergentes, com relação aos dispositivos especificados nos diplomas legais e na literatura específica.

Os elementos conceituais de um sistema de custo, embora apresentando caráter secundário no estudo, também serão considerados como um foco de análise, uma vez que podem funcionar como um fator que mostre a importância da concepção de um sistema de custo na Administração Pública.

O estudo ficou restrito à pesquisa na legislação financeira pública e na literatura especializada sobre sistema de custo e resultado. Nesse aspecto, buscou firmar uma base conceitual sobre as percepções dos gestores públicos municipais a partir de uma amostragem nos municípios paraibanos. Noutra vertente, procurou-se identificar a opinião dos assessores contábeis que apresentam um vínculo com os municípios analisados.

Não foram objeto desta pesquisa os órgãos que compõem a administração pública indireta municipal, tendo em vista o foco aqui proposto e as características organizacionais das entidades vinculadas à administração municipal.

## **2. PRINCIPAIS MARCOS TEÓRICOS**

Neste capítulo, faz-se uma exposição de forma sistemática, dos conceitos mínimos necessários ao delineamento dos aspectos relacionados ao sistema de custo e resultado na Administração Pública. Inicialmente, apresentam-se os marcos teóricos relevantes, identificando as características e funções do Estado e da Administração Pública, destacando a reforma do Estado, implantada nestes últimos anos, bem como o novo modelo de Administração Pública. Busca-se, também, apresentar os elementos conceituais relativos ao sistema de custo e resultado. Analisam-se, ainda, os modelos apresentados pela literatura na avaliação de desempenho para entidades da administração pública municipal.

### **2.1 Percepção**

Ferreira (2001, p. 527) conceitua percepção como o “ato, efeito ou faculdade de perceber”. A palavra expressa também os seguintes significados: formar idéia de algo, adquirir conhecimento de alguma coisa, compreender, distinguir etc. Em sentido amplo, percepção é o processo pelo qual se interpretam as mensagens que são captadas através dos órgãos do sentido para dar algum significado ao ambiente. O que é percebido como verdadeiro é mais importante do que efetivamente existe, visto que as reações das pessoas se baseiam em suas percepções (Bowditch e Buono, 1992). Os citados autores acrescentam que a percepção, a compreensão e a interpretação dos problemas, da cultura e das disfuncionalidades organizacionais são elementos essenciais para a formulação e implementação de estratégias que visam a um desempenho superior.

De fato, esses elementos se originam na natureza das organizações. Nesse aspecto, a percepção que se tem da administração é subjetiva, na medida em que determina toda a definição das funções administrativas e o papel do gestor. Morgan, *apud* Proulx (2003, p. 39), afirma que “nossa maneira de pensar e ver determina a nossa compreensão do mundo e nossa visão da organização”.

Laurent, *apud* Proulx (2003, p. 39), observa que as organizações são “invenções sociais, produções humanas que são modeladas cotidianamente pelo comportamento de seus atores”. Aplicando-se esse conceito aos gestores, pode-se afirmar que eles utilizam seu próprio modelo da realidade, com base no que consideram como seu papel e sua função na organização. Eles devem definir e estruturar papéis num contexto onde sua ação não é inteiramente aleatória. Ao contrário, ela deve traduzir seu papel de representação social, seu modelo da realidade e sua concepção no que concerne à relação de poder e gestão.

Analisando, de modo mais específico, a Administração Pública, Proulx (2003, p. 40) assinala que o papel de um administrador público será o resultante de três elementos:

- aplicação de regras oficiais;
- referência a um paradigma que explica e define o que deve ser a Administração Pública;
- uma série de valores pessoais que dão sentido aos dois primeiros elementos.

Esses valores ajudam a determinar o que é importante e o que deve ser privilegiado tanto nas ações quanto nos resultados. Essas ações envolvem dimensões subjetivas, bem como valores ou paradigmas de referências dos gestores, que devem marcar diferentes sistemas administrativos.

## 2.2 O Estado e a Administração Pública

### 2.2.1 Estado

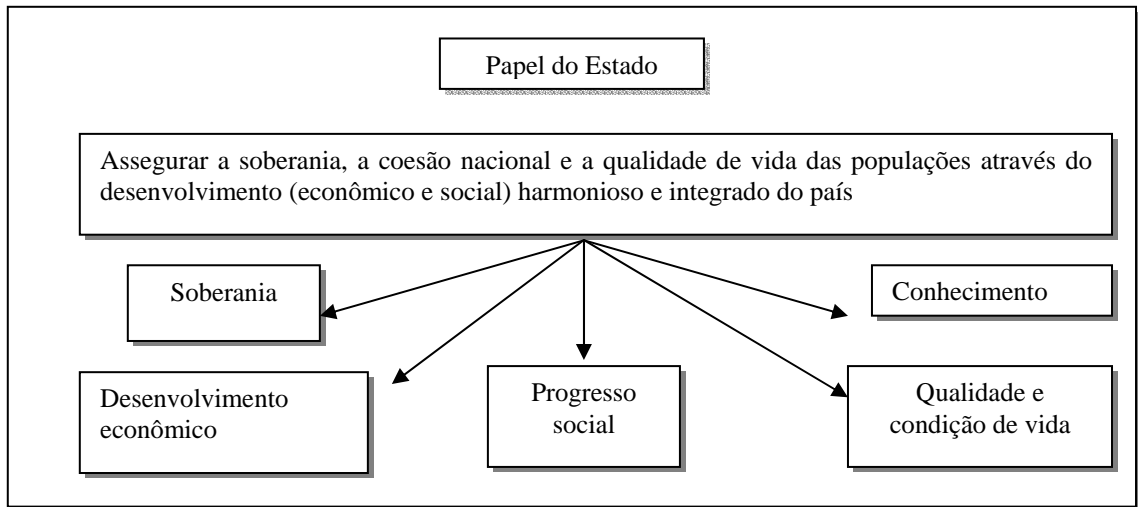
O Estado é um instrumento propulsor de satisfação das mais diversas necessidades humanas. Nesta perspectiva, Harada (1999, p. 26) afirma que basicamente a função do Estado é “a realização do bem comum, ou seja, a promoção do bem-estar da sociedade, permitindo o pleno desenvolvimento das potencialidades humanas, ao mesmo tempo em que estimula a compreensão e a prática de valores espirituais”. Slomski (1999, p. 14) enfatiza que a finalidade do Estado é promover o bem comum, acrescentando:

O Estado existe para realizar o bem comum. Daí se conclui não constituir ele um fim em si mesmo, mas instrumento, meio necessário, para que os indivíduos evoluam e aperfeiçoem-se, criando as condições indispensáveis para que todos os seus membros, no limite do possível, atinjam, livremente e espontaneamente, sua felicidade na terra.

A função básica atribuída ao Estado é assegurar a soberania, a coesão nacional e a qualidade de vida da população através do desenvolvimento econômico-social harmonioso e integrado do país.

Para a realização das suas atribuições, o Estado utiliza-se da Administração Pública, a quem compete, no seu conjunto e em cada uma das suas instituições, garantir o funcionamento adequado dos diferentes subsistemas sociais. Estes devem contribuir para o desenvolvimento e a qualidade de vida, bem como para a segurança e coesão nacionais, através do cumprimento das respectivas missões, de acordo com as políticas públicas definidas pelo governo e outros órgãos de soberania. Neves e Zorrinho (2003, p. 12) sintetizam o papel do Estado, representado na figura a seguir:





**Figura 1 – Papel do Estado**

Fonte: Neves e Zorrinho (2003, p. 12)

Em realidade, na condição de ente provedor dos elementos garantidores do bem-estar social, o Estado tem recebido questionamentos amplos e sistemáticos sobre a sua capacidade de agregar valor à produção nacional.

O “ideal socialista” de um Estado, presente em todos os quadrantes da civilização humana, encontra uma contracorrente na visão do “Estado mínimo”. Os problemas mais contundentemente criticados são, dentre outros, a lentidão no processo decisório (burocracia excessiva), uma demanda crescente por necessidade de financiamento (tributação elevada) e a ausência de um processo de avaliação do desempenho do gestor público que seja objetivo e eficaz, sugerindo quase que uma tendência da gestão pública para o desperdício (RIBEIRO FILHO, 1999, p. 7).

Essa realidade exige a atuação do Estado moderno, no sentido de adotar novos modelos de controle. Entretanto, não deve substituir totalmente os modelos já existentes, mas adicionar-lhe novos instrumentos, dentro de certos parâmetros. Ao lado das questões tradicionais, as novas abordagens da avaliação devem considerar, por exemplo, a avaliação de desempenho e dos resultados econômico-financeiros e administrativos da ação

governamental. Nessa direção, Giacomoni (2003, p. 306) chama a atenção para três modelos de avaliação:

- a) análise, no plano global, dos impactos do gasto público na economia como um todo, bem como de seus efeitos em certos ramos econômicos e nas mudanças sociais;
- b) estudo dos resultados concretos obtidos pelos planos, programas e projetos a cargo das distintas unidades governamentais;
- c) avaliação da eficiência, pela utilização de índices como produtividade/custo e produtividade/mão-de-obra, assim como análise de verificação de resultados, de aplicação de insumos e de qualidade.

Esses modelos de avaliação partem de um controle alicerçado em princípios que evidenciem analiticamente a eficiência e a eficácia do desenvolvimento de ações projetadas e implementadas. Dessa forma, é possível produzir elementos capazes de avaliar os atos de gestão administrativa com o objetivo de otimizar o uso racional dos recursos disponíveis.

### **2.2.2 Administração Pública**

Meirelles (1996, p.61) apresenta os seguintes significados abrangidos pela Administração Pública:

Em sentido formal, a Administração Pública é o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do Governo; em sentido material, é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral; em acepção operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico dos serviços do próprio Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade. Numa visão global, a Administração Pública é, pois, todo o aparelhamento do Estado preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas.

Ribeiro Filho (1997, p.347) apresenta outra dimensão inerente à Administração Pública:

[...] os meios de que se serve o Estado, entendido como ente soberano, organizado sobre um território para fins de defesa, bem-estar, ordem e progresso social, para efetivar o atendimento das necessidades públicas. Todo o conjunto da estrutura patrimonial de bens, equipamentos, tecnologias e servidores públicos, distribuídos

sistematicamente em função, programas, projetos e atividades, submetidos à lógica da captação e aplicação de recursos e organização sob a égide da legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade dos atos, traduz a macro-entidade denominada Administração Pública.

A Administração Pública divide-se em direta e indireta. A primeira é exercida por meio dos seus órgãos internos. Já a Administração indireta é a atividade estatal exercida por outras pessoas jurídicas (autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista, fundações), que foram surgindo em conseqüência da demanda de atuação do Estado. Analisando as características da Administração Pública, Limana (2003, p. 7) aponta duas ordens de fatores que impactam a gestão pública, quais sejam:

[...] uma interna à máquina administrativa e outra externa. A primeira está ligada à racionalização do aparato estatal, através da busca da produtividade ou através da diminuição dos gastos públicos, a planificação e a simplificação administrativa; o segundo está ligado ao melhoramento das relações do aparato estatal com a sociedade civil e com os cidadãos, objetivando a transparência das estruturas administrativas e de seus procedimentos mediante a informação aos cidadãos.

Nessas últimas décadas, a Administração Pública vem enfrentando as exigências requeridas pela sociedade, cada vez ávida por serviços de qualidade e de baixo custo. Para vencer esse desafio, a Administração Pública vem passando por um processo de mudança, que vai buscar inspiração nas técnicas de gestão utilizadas no setor privado.

Estudando esse assunto, Kravchuk e Schack (1996, p.3), entendem que a base teórica mais clara e mais sólida da gestão pública moderna é a conceituação do setor público em termos de mercado. Sustentam que muitos dos problemas individuais do setor público são atribuídos à ausência de uma efetiva concorrência na oferta dos serviços públicos e à inexistência da aplicação das técnicas de organização do setor privado no aparato de governo.

Discussão semelhante ocorre nas ações da direção e redefinição do papel do Estado. Asselin (1998, p.21), em artigo para o Banco Interamericano de Desenvolvimento, observa:

No final dos anos 90, reformas no gerenciamento financeiro do setor público na América Latina têm se tornado a regra, muito mais que a exceção. Isto pode ser atribuído a muitas mudanças, incluindo um período sem precedentes de estabilidade e a emergência de governos eleitos democraticamente, além de outros específicos fatores, incluindo a redução do papel e tamanho do setor público através do desinvestimento de empresas públicas e serviços, descentralização do poder e funções de tomada de decisão, e uma demanda dos cidadãos por mais participação e decisão. Estas mudanças significativas na estrutura e papel do governo, em muitos países latino-americanos, têm ocasionado a reforma e modernização dos sistemas de organização e gestão financeira, bem como mudanças de procedimentos.

Parte considerável desse esforço em busca da gestão pública eficiente traduz-se na tentativa de se operacionalizar a implementação, em forma de modelos e sistemas, de conceitos como *accountability*, *performance*, eficiência, eficácia e resultado (Coates, 2004, p. 630).

### **2.3 Princípios norteadores da Administração Pública brasileira**

A palavra princípio tem origem no latim “*princeps*”, que significa “primeiro”, no sentido básico. Entretanto, como afirma Hendriksen (1999, p. 73), o conceito de princípio suplanta a idéia de início de alguma coisa, expressando-se no sentido de primeiro em lógica ou pedra fundamental. Byrne, *apud* Hendriksen (1999, p. 73), insistia em dizer que princípios eram verdades absolutas ou ainda “uma verdade fundamental; uma lei ou doutrina abrangente, da qual outras decorrem, ou nas quais outras estão baseadas; uma verdade geral; uma proposição básica ou premissa fundamental; uma máxima; um axioma; um postulado”.

Para May, *apud* Hendriksen (1999, p. 73), a definição mais apropriada para princípio é a do Dicionário Oxford: “Princípio é uma lei ou regra geral adotada ou considerada como diretriz de ação; uma base aceita de conduta ou prática”.

Em uma visão voltada para a área jurídica, na qual se desenvolveram os princípios administrativos brasileiros, Meireles (1996, p. 105) leciona que os princípios são as idéias centrais de um sistema, esclarecendo:

Eles dão um sentido lógico, harmonioso, racional, permitindo a compreensão de seu modo de organizar-se. A enunciação dos princípios de um sistema tem a utilidade de ajudar o ato de conhecimento do sistema jurídico que o ordenam e possuem caráter normativo, pois são usados para resolverem casos concretos.

Assim, aplicados à administração pública brasileira, os princípios têm a finalidade de estabelecer diretrizes para os atos de gestão dos agentes públicos. Os princípios pelos quais os administradores públicos devem nortear suas decisões são aqueles estabelecidos na CF, especificamente, os dispostos nos arts. 37, 70 e 74, quais sejam: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência, eficácia, efetividade e economicidade. Não se discorrerá aqui sobre todos eles, destacando-se apenas aqueles que apresentam maior relevância ao objeto desta pesquisa e que têm relação direta com a gestão de recursos públicos.

### **2.3.1 Princípio da legalidade**

O primeiro da legalidade é considerado um dos sustentáculos da concepção de Estado de Direito e do próprio regime jurídico-administrativo. Está definido no inciso II do art. 5º da Constituição Federal ao prescrever: “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Da leitura do dispositivo, decorre a idéia de que apenas a lei pode introduzir inovações primárias, criando novos direitos e novos deveres na ordem jurídica. Assim, o gestor público deve ficar adstrito à lei, ou seja, só poder fazer o que a lei determina. Segundo ensina Meireles (1996, p. 89), “enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não

proíbe, na administração pública só é permitido fazer o que a lei autoriza”. Para o gestor da empresa privada, a lei significa “pode fazer assim”; já para o administrador público, significa “deve fazer assim”.

Portanto, o princípio da legalidade exige a completa submissão da Administração Pública às leis, que devem ser obedecidas, cumpridas e postas em prática. Em consequência, a atividade de todos os seus agentes, desde o Presidente da República, até o mais modesto dos servidores, deve estar submetida às disposições gerais fixadas pelo Poder Legislativo, pois esta é a posição que lhe compete no exercício da Administração Pública.

### **2.3.2 Princípio da eficiência**

Em se tratando de finanças públicas, o princípio da eficiência é aquele que recebe mais atenção dos doutrinadores, tendo em vista que, à sua sombra, existe uma série de outros princípios cujos conceitos têm raízes na eficiência. Apontam-se, por exemplo, os princípios da moralidade, da finalidade e da razoabilidade, sem os quais não se poderia falar em princípio da eficiência administrativa.

A inserção do princípio da eficiência, na Carta Magna, ao lado do princípio da legalidade, fundamenta-se, de acordo com Nunes (2004, p.66), no fato de que “a legalidade não deve proteger a ineficiência, pois a ineficiência do Estado é uma conduta injusta porque custa um preço que não é pago pelos ineficientes, mas por todos os cidadãos”. Significa dizer que a Administração Pública e seus sistemas de controle não devem ater-se apenas aos aspectos formais e burocráticos, tornando-se imperativo, desse modo, controlar não só a legalidade, mas também a eficiência administrativa.

O princípio constitucional da eficiência serve para atenuar o formalismo exacerbado que caracteriza a Administração Pública. Nesse aspecto, irmana-se com o princípio da razoabilidade, no sentido de que funciona para balizar a conduta do legislador, mas sem ferir a lei. Pretende-se, com tal princípio, alcançar uma Administração Pública compromissada com os resultados requeridos pela sociedade.

É de se notar que a eficiência é uma diretriz autônoma que não se coloca como subprincípio de nenhum outro. Muito menos se contrapõe ao princípio da legalidade, que é fundamental para a Administração Pública, a qual não pode admitir atos ilícitos. Quando se diz que a eficiência nutre a relação de resultado, é no sentido da busca de avaliação de desempenho dos gestores públicos. O objetivo é não estimular controles de cunho burocrático e formalista, os quais acabam recaindo num legalismo estéril que percorre os diversos níveis da Administração Pública, sem trazer qualquer benefício a ela e aos administrados. Conforme já foi observado, o objetivo da Administração Pública é atender os anseios da sociedade, de forma plena, estabelecendo a racionalidade na aplicação de recursos, bem como combatendo a malversação dos recursos públicos, a falta de planejamento e os erros cometidos mediante práticas gravosas.

Eficiência não é um conceito jurídico, mas econômico. Não qualifica normas, qualifica atividades. Num sentido amplo, eficiência significa agir com racionalidade, o que implica medir os custos exigidos para a satisfação das necessidades públicas, em relação ao grau de utilidade alcançado (SILVA, 2000). Assim, o princípio da eficiência orienta a atividade administrativa, no sentido de obter os melhores resultados com os meios escassos de que se dispõe e ao menor custo. Rege-se, portanto, pela regra de consecução do maior benefício com o menor custo possível. Discorrendo sobre o tema, leciona Meirelles (1996, p. 389):

Dever de eficiência é o que se impõe a todo agente público de realizar suas atribuições com presteza, perfeição e rendimento funcional. É o mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em ser desempenhada

apenas com legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros.

Por outro lado, mesmo assumindo uma postura jurídica, o princípio da eficiência não se afasta de uma visão econômica. Neste sentido, Cardozo (2003, p. 171) destaca que “uma atuação estatal só será juridicamente eficiente quando seu resultado quantitativo e qualitativo for satisfatório, levando-se em conta o universo possível de atendimento das necessidades existentes e os meios disponíveis”.

Como se pode observar, a idéia de eficiência administrativa não deve ser limitada apenas ao razoável aproveitamento dos meios e recursos colocados à disposição dos agentes públicos. Deve ser construída também com base na adequação lógica desses meios, utilizados no sentido de obter resultados efetivos, e pela relação apropriada desses resultados com as necessidades públicas existentes. Nessa mesma perspectiva, Machado (2002, p. 75) acrescenta:

[...] preocupa-se com a melhor utilização possível dos recursos públicos, coibindo desperdícios. Esse princípio está voltado para a razão-fim do Estado, ou seja, a prestação dos serviços essenciais à população, visando à adoção de todos os meios legais e morais possíveis para a satisfação do bem comum. [...] sendo ele a regra básica de alocação de recurso e avaliação de resultado.

Ainda discorrendo sobre o assunto, Machado (2002, p.75) enfatiza que “o conceito de eficiência se relaciona à forma pela qual os recursos são geridos”. Segundo Garcia (1997, p. 10), “eficiência pode ser expressa como a relação existente entre os produtos resultantes da realização de uma ação governamental programada e os custos incorridos diretamente em sua execução”. Oliveira, *in* Catelli (2001, p. 403), afirma que “uma medida de eficiência é o consumo de recursos realizado comparado com o consumo de recursos esperado, para uma unidade produzida ou para a prestação de um determinado serviço”.

Em artigo sobre o eterno dilema entre a equidade e a eficiência na administração pública municipal, Desbiens (2003) afirma que a promoção do bem-estar da coletividade, avaliado



pelo prisma da performance, deve apresentar duas dimensões: a eficácia e a eficiência. Esclarece que um processo é eficaz se consegue fazer o que é para ser feito, enquanto que um processo é eficiente se permite satisfazer o máximo de necessidades com o mínimo de recursos.

Outra vertente da eficiência está no uso racional de recursos, de forma que a produção seja maximizada para um dado nível de recursos, ou seja, a utilização de recursos deve ser mínima para uma produção de produtos e serviços em quantidade e qualidade IFAC (2001).

Segundo afirma Borins (1998, p. 43), a atividade governamental, ao avaliar seu desempenho, “deve fazer uso das informações de custos propiciadas pela contabilidade de custo, sendo este um instrumento de medida de eficiência”. De fato, se a eficiência está na equação do consumo de recursos com o consumo esperado, faz-se necessário estabelecer mecanismos que propiciem essa diferença de consumo, sendo a contabilidade de custo o mecanismo para tal mensuração.

Com base nessas análises e considerações, pode-se afirmar que a eficiência expressa-se no resultado obtido a partir da relação existente entre o volume de bens ou serviços produzidos e o volume de recursos consumidos. Seu objetivo é alcançar o melhor desempenho na operacionalidade das ações de competência de uma organização. Assim, a eficiência está voltada para a melhor maneira de administrar a coisa pública, relacionando produto e custos.

### **2.3.3 Princípio da eficácia**

Para atingir o princípio da eficácia na consecução de seus objetivos, a Administração Pública deve apresentar os resultados desejados, ou seja, deve realizar as metas a que se

propôs. A eficácia se expressa na relação entre resultados desejados/resultados obtidos. Neste sentido Lima, *in* Catelli (2001, p. 525), anota:

A eficácia de uma empresa, seja pública ou privada, refere-se ao grau em que ela cumpre sua missão. A missão constitui o principal objetivo (razão de ser) de uma entidade e se refere ao grau em que satisfaz as necessidades ambientais. Os seus produtos e serviços são meios pelos quais a empresa procura atender tais necessidades e, portanto, cumprir sua missão.

A eficácia só pode ser atingida se observar alguns requisitos: eficiência, produtividade, satisfação das pessoas, processo decisório adaptativo e, ainda, aperfeiçoamento contínuo.

As dimensões até aqui apresentadas indicam que o alcance dos resultados é requisito para a efetivação do princípio da eficácia. No âmbito do setor privado, o lucro é uma medida de eficácia empresarial e de sobrevivência. Entretanto, essa medida não se aplica ao setor público, até porque ele não tem como objetivo o lucro, mas sim a prestação de serviços à sociedade. Neste sentido, Machado (2002, p. 74) apresenta a seguinte argumentação:

O próprio critério de sobrevivência pode ser inconsistente para avaliação de programas governamentais. Isto porque são criados para resolver problemas. Quanto mais rápidos e melhor os problemas forem resolvidos e, portanto, os objetivos dos programas forem alcançados, mais rapidamente esses programas serão extintos.

De fato, a eficácia ocorre quando os objetivos estabelecidos são atingidos. De modo semelhante, Baracho (2000, p.141) afirma que “a eficácia deve ser medida pelo grau de cumprimento dos objetivos fixados nos programas de ação, comparando-se os resultados realmente obtidos com os previstos”. Em consequência, a avaliação da eficácia não pode ser realizada sem a existência prévia do planejamento dos programas de governo.

Para tanto, os objetivos devem estar claramente definidos e quantificados, dado que, para proceder à avaliação, será preciso analisar de que maneira os *outputs* produzidos em forma de bens ou serviços correspondem aos objetivos previstos. Esta também é a visão de Machado (2002, p.74), que esclarece: “Uma organização é eficaz quando alcança os produtos

e os resultados adequados à sua missão, e é eficiente quando o faz com o menor custo possível”.

A eficácia, sob a ótica da gestão econômica, é efetivada a partir do resultado econômico do programa – REP. Ressalte-se, contudo, que, na Administração Pública, esse resultado é o incremento líquido de benefícios gerados à sociedade, a partir da ação eficiente e eficaz do gestor público. Em outras palavras, é a diferença entre a receita dos benefícios gerados e os custos dos recursos (BEZERRA FILHO, 2002, p. 46).

O Estudo nº 13 da IFAC (2001), ao tratar da administração no setor público, destaca que ela pode apresentar-se mais transparente e compreensível se estiverem presentes informações referentes à eficácia, eficiência e efetividade da gestão governamental. Destaque-se ainda, nesse aspecto, a base de compreensão dos cidadãos, patrocinando o apoio para as decisões que tenham ancoragem nesses instrumentos de gestão.

Neste mesmo sentido, Bruijn (2002, p. 578) adverte: “Ao definir o planejamento dos produtos e serviços a serem oferecidos aos cidadãos, a gestão governamental deve também determinar os indicadores de eficácia, eficiência e efetividade das suas ações”. Ratificando esse pensamento, Coates (2004, p. 630) afirma que “a inserção no planejamento de mecanismo de avaliação de desempenho em que estejam presentes os requisitos da eficiência, da eficácia, da efetividade e da economicidade no fornecimento dos serviços públicos é imprescindível a uma gestão responsável”.

#### **2.3.4 Princípio da economicidade**

No domínio das ciências econômicas e de gestão, esse princípio se vincula à idéia fundamental de desempenho econômico. Trata-se da obtenção do melhor resultado estratégico

possível de uma determinada alocação de recursos financeiros, econômicos ou patrimoniais, em um dado contexto socioeconômico.

A economicidade consiste em considerar a atividade administrativa sob o prisma econômico. Para isso, ela representa a minimização dos custos utilizados na consecução de um projeto ou atividade, sem comprometer os padrões de qualidade e o alcance das metas. Alicerça-se no respeito à relação custo-benefício, cuidando para não haver desperdício dos recursos do Estado. Discorrendo sobre a natureza político-econômica das despesas públicas, Rezende (1980, p. 111) enfatiza que, nos programas governamentais, deve-se fazer a avaliação de custos e resultados com uma abordagem que procure revelar os custos e benefícios sociais de cada projeto, com a mesma desenvoltura adotada no mercado, na busca de maximização de lucros.

É preciso observar ainda que, na avaliação de desempenho, a economicidade é verificada inicialmente, quanto ao alcance das metas e consecução dos objetivos, para posteriormente serem analisados os valores envolvidos. Nesse tipo de avaliação, a economicidade representa a minimização dos custos utilizados na consecução de um projeto ou atividade, sem comprometer seus padrões de qualidade e o alcance das metas.

Nessa mesma direção, Torres (1991, p.37) afirma que o controle da economicidade expressa-se na relação custo-benefício. Esclarece que esta se fundamenta “na adequação entre receita e despesa, de modo que o cidadão não seja obrigado a fazer maior sacrifício e pagar mais impostos para obter bens e serviços que estão disponíveis no mercado a menor preço”.

Ao comentar os aspectos da economicidade, a IFAC (2001) sustenta que esta se refere ao processo de aquisição adequada e no momento apropriado, da qualidade e quantidade de recursos financeiros, humanos e físicos, que devem ser transformados em bens e serviços, colocando-os à disposição da população a um custo mais baixo possível. Revorêdo *et al.* (2004, p.2), a respeito do princípio da economicidade, firma o seguinte entendimento:

É uma abrangência conceitual alastrada, representando o gênero do qual a eficiência, eficácia e o resultado são as espécies. O ato do gestor público é econômico quando, ao mesmo tempo, é eficiente porque produz mais benefícios com menos recursos; é eficaz porque consegue atingir as metas previamente estabelecidas nos planos e, adicionalmente, é efetivo porque satisfaz as necessidades dos usuários/clientes, agregando resultado mensurável dos níveis de bem-estar alcançados.

O *Governmental Accounting Standards Board – GASB*, em seu *Concepts Statement - CS nº 2*, encoraja o Estado e os governos locais a publicarem indicadores de desempenho capazes de apoiar a gestão pública, nos aspectos da economicidade, eficiência e efetividade dos serviços disponibilizados aos cidadãos. De fato, a utilização desses mecanismos de avaliação de desempenho deveria estar presente em toda a Administração Pública, como forma de propiciar aos cidadãos informações pertinentes para o controle dos atos dos gestores públicos.

### **2.3.5 Princípio da efetividade**

A efetividade é um princípio pelo qual se verifica se o objetivo pretendido está sendo alcançado, ou seja, se as ações implementadas e suas metas estão produzindo os efeitos desejados. A efetividade procura mensurar os impactos e avaliar os resultados que a gestão pública gera sobre a população consumidora dos produtos e serviços públicos.

Segundo Cavalcanti (1991, p. 36), o exercício desse princípio é denominado “avaliação de impacto e implica o questionamento da desejabilidade e da prioridade atribuída às ações programadas, e conseqüentemente à análise dos efeitos reais ou impactos decorrentes da realização dos planos, programas e projetos”. Nesse mesmo sentido, Reis (1992, p.32-33) acrescenta que a efetividade, também, significa a preocupação da organização com seu relacionamento externo, sua sobrevivência e o atendimento das necessidades sociais,

pressupondo ainda certo grau de eficiência e eficácia. Sobre a matéria, Baracho (2000, p. 141) enfatiza:

A efetividade mede o impacto final da atuação sobre o total da população afetada. Na Administração Pública, o valor efetivo ou potencialmente criado não pode ser medido com base exclusivamente nos produtos (*outputs*), já que estes quase nunca têm significação em si, mas em relação aos resultados e impactos (*outcomes*) que geram.

De acordo com Machado (2002, p.74), “a distinção entre efetividade e eficácia é feita separando-se a avaliação do grau de realização das metas de produtos previstos, em um dado programa, da avaliação dos resultados efetivamente alcançados com esse mesmo programa”. Portanto, a efetividade está relacionada com objetivos e indicadores de impactos (resultados) na realidade que se quer transformar, com sua avaliação feita pela receita social do programa.

Em resumo, a efetividade pode ser compreendida e avaliada como o exame da relação entre a implementação de um determinado programa e seus impactos ou resultados, em termos de uma efetiva mudança nas condições sociais prévias da vida das populações atingidas (MACHADO, 2002, p. 78).

## **2.4 Reforma administrativa**

O debate sobre a Administração Pública gerencial teve início nos anos 80, nos países industrializados. A Inglaterra, segundo afirma Nunes (2004, p. 65), “foi quem primeiro passou pelo processo de reforma implantado à administração gerencial do governo Magareth Thatcher, muito embora já no século XIX o *managerialism* tivesse sido estruturado nos Estados Unidos”. Segundo esclarece, reformas semelhantes aconteceram na Nova Zelândia, entre 1984 e 1994, e na França, em 1995. Nos Estados Unidos, em 1993, com a reestruturação

da Administração Pública, foi implementado o programa intitulado Revisão do Desempenho Nacional (*National Performance Review*).

Programas de reforma nos entes públicos foram implementados em vários países. Mesmo havendo particularidades que os diferenciam entre si, têm em comum os mesmos princípios. Tais princípios, como comentam Naschold e Daley (1999, p. 31), são aqueles que envolvem a administração empresarial (ou gerencial) ligados à teoria da *New Public Management* – NPM. Com base em tais princípios, supõe-se que seja possível aplicar à Administração Pública as mesmas regras da gestão das empresas privadas.

Discorrendo sobre a implementação da *New Public Management*, Hood (1995, p. 94) afirma que esta tem, em sua estrutura básica, a pretensão de aproximar as práticas gerenciais utilizadas no setor privado à gestão pública, introduzindo conceitos como performance, avaliação de desempenho, eficiência e responsabilidade, voltados para resultados.

Uma das características apontadas por Beauregard (2003, p. 10), ao analisar a *New Public Management*, é que ela coloca o cidadão no centro das preocupações da gestão pública, gerindo seus recursos de maneira econômica, eficiente e efetiva. Acrescenta, nesse aspecto, que a performance, a transparência e a *accountability* tornaram-se valores fundamentais e, mais do que nunca, imprescindíveis à gestão pública.

Nesta mesma direção, Coates (2004, p. 630) afirma que a ênfase da *New Public Management* é colocada numa abordagem em que “o cidadão não é identificado, naquela visão tradicional governamental, como apenas usuário do serviço público, mas também como consumidor e proprietário da máquina governamental”.

A reforma da gestão pública deve ser compreendida a partir de duas grandes forças que moldaram a sociedade contemporânea no século XX (BRESSER PEREIRA, 2002). De um lado, a globalização, fazendo com que o capitalismo se tornasse dominante em nível mundial,

e os mercados fossem todos abertos para a competição capitalista; de outro, a democracia, que só nesse século se tornou o regime político dominante.

O tema envolvendo reforma nas administrações públicas parece ser uma constante em todos os países, a ponto de alguns teóricos terem identificado a existência de uma verdadeira “retórica” da reforma. Em sintonia com essa aspiração, os políticos que acendem ao poder, em praticamente todos os países do mundo, levam consigo os mesmos desejos de implementarem mudanças na estrutura institucional pública e no modo de administrar o Estado. Essa tendência mereceu referência de March e Olsen (1997), Bresser Pereira (1992), Hood (1995) e de tantos outros pesquisadores que têm se dedicado ao tema.

Limana (1997, p. 36) afirma que “o desenvolvimento de uma febril atividade de reformas (na Administração Pública) constitui-se hoje em uma regra, ao contrário de uma exceção”. Segundo esclarece, o fato se deve, provavelmente, a uma economia que a cada dia se internacionaliza mais. Assim, a eficiência e a eficácia da Administração Pública tornaram-se fatores determinantes para a capacidade competitiva dos vários países.

A reforma gerencial da Administração Pública busca modificar substancialmente as formas de controle no âmbito do aparato estatal, dando ao mesmo tempo maior transparência às decisões administrativas. Esse novo modelo de gestão pode contribuir para o aumento da responsabilização dos administradores públicos, à medida que eles tornam mais transparentes seus atos de gestão. Para isto, a informação é insumo fundamental. E não há, aí, contraposição entre aumento de eficiência e aumento de *accountability*.

Santana (2002, p. 1) afirma que, no Brasil, essa discussão tomou “vigor na década de 90”. No seu bojo, dois aspectos se destacam: a necessidade de tornar o novo modelo de gestão mais eficiente, eficaz e efetivo em seus aspectos administrativo e político; a exigência de revisão das suas funções nas relações com a sociedade e o mercado. Trata-se da superação do



Estado burocrático, produtor-empresário, com a introdução do Estado gerencial, regulador e, sobretudo, democrático.

O pressuposto básico da reforma administrativa em curso no Brasil é o de que o paradigma burocrático não pode mais contribuir efetivamente para o aumento da equidade, pelos limites até aqui discutidos. É preciso considerar ainda que o incremento substantivo nos padrões de eficiência (otimização no uso dos recursos disponíveis) e de *accountability* (transparência administrativa e contratualização das relações entre agências públicas) contribui, de forma significativa, para o aumento da equidade na prestação de serviços públicos.

É também de se notar que a reforma administrativa pretende substituir a desconfiança generalizada nos agentes públicos por “um grau ainda que limitado de confiança” (BRESSER PEREIRA, 1996). Nesse caso, a maior autonomia para administrar é balanceada pelo compromisso com os resultados a serem atingidos e pela transparência das informações sobre o desempenho institucional. Trata-se da mudança sobre o que controlar, na medida em que o controle não será mais exclusivo sobre processos, mas fundamentalmente sobre resultados. Significa dizer que a legalidade dos atos administrativos deve ser entendida como requisito necessário, mas não suficiente para a *accountability*.

As proposições são sempre na direção de oferecer aos usuários das entidades governamentais, bem como aos cidadãos, demonstrações e relatórios contábeis de fácil interpretação com relação às mutações patrimoniais ocorridas. De fato, para se chegar a um elevado nível de participação, conforme sublinha (HOOD, 1995), deve-se primeiramente instituir o método empresarial de Administração Pública. Com isso, é possível vencer a cultura tradicional burocrática, criando uma nova cultura e uma nova filosofia administrativa, segundo a qual a participação e a cooperação serão a consequência da adoção do modelo

empresarial. Esse nível de desenvolvimento será implementado juntamente com a execução de um programa de qualidade na Administração Pública.

No Brasil, o esforço tem sido no sentido da redução do tamanho do Estado, especialmente do governo federal, a partir de um programa de privatização e condução para uma reforma mais ampla do Estado. Isso inclui uma discussão sobre a superação do chamado modelo do Estado burocrático em direção ao modelo da administração pública gerencial. A esse respeito, Bresser Pereira (1998, p. 28) observa:

A Administração Pública gerencial emergiu na segunda metade deste século (século XX) como resposta à crise do Estado, como modo de enfrentar a crise fiscal, como estratégia para reduzir o custo e tornar mais eficiente a administração dos imensos serviços que cabiam ao Estado e como um instrumento de proteção do patrimônio público contra os interesses do *rent-seeking* ou da corrupção aberta. Mais especificamente, desde a década de 60, ou pelo menos desde o início dos anos 70, cresceu a insatisfação, amplamente disseminada, com relação à Administração Pública burocrática.

A idéia de uma Administração Pública no Brasil que se pautar, gerencialmente, pelo exercício permanente de cumprimento e evidenciação de metas e resultados, modelo já institucionalizado pelo princípio da economicidade enunciado na Constituição Federal de 1988, não faz parte da prática e experiência das entidades públicas em geral, especialmente, das prefeituras municipais. Tratando sobre a administração gerencial, Ribeiro Filho (1999, p.12) anota:

Enquanto as ações e questionamentos sobre o papel do Estado brasileiro ocorrem de forma mais intensa ao nível do governo federal, envolvendo a administração direta e indireta, e de forma menos intensa ao nível dos governos estaduais, é praticamente inexistente uma discussão mais sistemática sobre o aperfeiçoamento gerencial dos municípios brasileiros, nos mesmos níveis conceituais já tratados.

São 5.506 municípios brasileiros gerenciando recursos e oferecendo serviços públicos. Na verdade, o contato direto do cidadão com o Estado dá-se, essencialmente, nos municípios através das prefeituras municipais. Dessa forma, as preocupações com a ineficiência do Estado, os prejuízos decorrentes da ausência de instrumentos de mensuração do desempenho

da administração pública municipal, a utilização das ferramentas gerenciais e sistemas de informações, muito mais formais que efetivos, são deficiências imediatamente sentidas pelos munícipes sob a forma de lixo não recolhido, hospitais desaparelhados e escolas falidas.

## 2.5 Administração pública gerencial

A administração pública gerencial surgiu como mais uma alternativa ao processo evolutivo da organização do Estado, na busca da eficiência e da eficácia na aplicação regular dos recursos públicos.

Inspirado nas idéias de descentralização e flexibilização administrativa, que emergiram nas empresas após a Segunda Guerra, o paradigma gerencial tomou força. Na década de 70, no início da crise do Estado, passou então a rivalizar com o modelo burocrático e se consolidou como uma alternativa mais eficiente à Administração Pública (BRESSER PEREIRA, 2001).

Conforme explicita Ribeiro (1997, p.5), as mais visíveis vantagens da administração pública gerencial são: “a flexibilidade, a criatividade, o incentivo às inovações, a orientação para a obtenção de resultados, a avaliação de resultados através de indicadores de desempenho e a autonomia na gestão com o controle de resultados *a posteriori*”.

Ainda a esse respeito, Osborne e Gaebler (1995) enfatizam: “Ao contrário da administração burocrática, fixada nos controles formais, que se concentra excessivamente sobre as entradas dos recursos, a gestão empreendedora enfatiza o controle sobre as saídas e os resultados”.

A proposta do Estado gerencial deve estar pautada na busca da avaliação da performance, da *accountability* e da gestão através de resultados. Fundamenta-se ainda na

preocupação com a aferição de desempenho em todos os entes federativos, particularmente, no âmbito dos governos municipais. Ribeiro Filho (1999, p.12) faz alguns questionamentos que, muito embora tenham um tom reflexivo, podem conduzir aos objetivos desta pesquisa.

São eles:

- a) A cultura organizacional, no sentido do amálgama de variáveis administrativas, sociais e políticas, dos municípios poderia contemplar espaço que seja para um processo de explicação dos resultados da gestão?
- b) Qual a medida da contribuição, no processo de tomada de decisão do gestor municipal, dos sistemas de informações contábeis e gerenciais vigentes?
- c) As bases conceituais do modelo de gestão através de resultados, segundo a percepção dos administradores municipais, oferecem algum elemento indutor de uma outra visão da avaliação política da gestão? (Explicar o resultado da gestão é bom politicamente?)
- d) A gestão através de resultados, segundo a percepção dos administradores públicos municipais, se constituindo em uma ameaça ao projeto de continuidade política, firmar-se-ia como opção de modelo de gestão?
- e) Quais as variáveis externas, fora do controle do administrador municipal, e ainda segundo sua percepção, que o induziriam a uma proposta de modelo de gestão através de resultados?

O enfoque na modernização das administrações públicas, conforme sublinha Proulx (2003, p. 40), surgiu em “conseqüência de uma transformação fundamental da gestão pública, na busca de fomentar sua eficácia, sua eficiência, sua adaptabilidade e sua capacidade de inovar”. Pode-se dizer que se trata mais de uma mudança cultural do que uma mudança estrutural, o que justifica a importância de se analisar essa dimensão. Acrescenta ainda que é preciso responder a uma questão do tipo: O que leva a utilizar um sistema de custo e resultado no sentido de que a obrigação de prestar contas passa de uma lógica dos meios para uma lógica dos fins?

A implementação do paradigma gerencial deve funcionar como viga mestra da Administração Pública contemporânea, aumentando a responsabilidade dos gestores públicos e informando à sociedade que a dinâmica dessa nova filosofia administrativa não se trata apenas de mais um modismo. Nessa justificativa, é vital que sejam criados mecanismos de

aferição dos investimentos públicos que possam traduzir, com maior clareza e objetividade, a gestão dos administradores públicos.

### **2.5.1 Custo na Administração Pública**

A forma com que os recursos públicos são geridos tem sido alvo de muitas discussões no meio dos administrativistas atuantes no setor público. Foi alvo, inclusive, de mudança de postura de modelo administrativo, passando a Administração Pública do modelo burocrático para o modelo gerencial. Este deve estar centrado nos resultados diretamente voltados para o interesse público, objetivando promover o aumento da qualidade e da eficiência dos serviços ofertados pelo Estado, devendo ser o modelo perseguido pela Administração Pública.

A implementação do modelo de administração pública gerencial requer sistemas de informações gerenciais condizentes com as reais necessidades dos gestores, de modo a darem sustentação aos seus processos decisórios. Em particular, tais sistemas devem contemplar medidas de resultados e de custo. Um dos mecanismos que pode ser utilizado para a obtenção das informações gerenciais supõe fundamentalmente a existência de um sistema de custeamento. Nesse sentido, Leone (2000b, p.512) afirma:

A contabilidade de custos refere-se hoje às atividades de coleta e fornecimento de informações para as necessidades de tomada de decisão de todos os tipos, desde as relacionadas com operações repetitivas até as de natureza estratégica, não repetitivas, e, ainda, ajuda na formulação das principais políticas das organizações.

De fato, as informações gerenciais em qualquer empresa pública ou privada são cada vez mais requisitadas para o processo de tomada de decisões. Para tanto, necessita-se de sistemas de informações especializados e capazes de satisfazer as necessidades da administração, destacando-se o sistema de contabilidade de custos.

Em face de suas características naturais, a contabilidade de custo, no entendimento de Silva e Drumond (2004, p.9), apresenta-se como um instrumental adequado ao oferecimento de informações que “permitam uma melhor tomada de decisão por parte dos administradores públicos, uma vez que revela com maior clareza os pontos de desperdícios cometidos, permitindo, assim, a realocação de recursos em programas que melhor agreguem resultados para a sociedade”.

A tentativa de implantar um sistema de custo não é tão recente na Administração Pública brasileira. Várias foram as investidas formais, buscando-se a implementação de um sistema de custo no setor público. A primeira delas, como afirma Machado (2002, p. 6), foi a Lei Federal n.º 4.320, de 17 de março de 1964, ainda em vigor. Essa lei estabelece as normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e dos balanços de todos os entes da Federação: União, Distrito Federal, Estados e Municípios.

Ao tratar da necessidade de um controle específico da aplicação de recursos públicos no tocante a custos e resultados, a citada lei determina em seu art. 85:

Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Comentando este artigo, quanto à sua efetiva aplicação, Machado (2002, p. 6) esclarece que “a exigência de apuração de custo refere-se apenas aos serviços industriais, com o objetivo de orientar decisões na fixação de preço e correção de desvios detectados”. Acrescenta que os principais serviços industriais oferecidos à população eram: o fornecimento de água, o esgotamento e tratamento sanitário, a geração e distribuição de energia elétrica e a telefonia. À época, era necessário conhecer os custos desses serviços para se determinar o preço de seu fornecimento.

Tratando dos registros sistemáticos de custos e resultado a Lei nº 4.320/64, no seu art. 99, prescreve: “Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum”.

Mais uma vez, a mencionada lei faz referência a custos industriais, acrescentando a necessidade da contabilidade governamental incluir um novo sistema de contas, denominado “sistema de custo industrial, através do qual serão apurados os custos e serviços”. Além disso, mantém os quatro sistemas de escrituração: orçamentária, financeira, patrimonial e de compensação (MACHADO JR., 1993, p. 356).

Silva (1999, p. 403), tecendo comentários sobre o artigo em análise, observa que “a contabilidade pública vem, desde a sua origem, dando ênfase aos aspectos orçamentários, financeiros e patrimoniais, sem preocupar-se com a identificação de qualquer unidade de medida”. A expressão financeira de um produto é função de sua expressão física, isto é, só se pode saber quanto se gasta se puder estimar o valor de aquisição ou produção de cada unidade física, em um dado período.

Observa-se, entretanto, na prática que a eficácia da lei não foi alcançada. Corroborando esse ponto de vista, Machado (2002, p. 6) afirma que “a tendência no período era de descentralizar estes serviços por meio da criação de sociedades de economia mista e empresas públicas, que passaram a utilizar, para apuração dos custos, métodos similares aos do setor privado”.

Posteriormente à Lei 4.320/64, foram muitas as tentativas de preencher as lacunas sobre custo e resultado na Administração Pública. Nesse aspecto, Moura (2003, p. 44-45) cita vários diplomas legais, dentre eles o Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que implementou a reforma administrativa. Este dispunha, no art. 79, sobre “a obrigatoriedade da contabilidade em apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão”.

Destaca-se ainda o Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986, que dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente. Neste sentido, dispõe, em seu art. 137, que a contabilidade deverá apurar o custo, de forma a evidenciar os resultados da gestão, destacando no § 1º:

A apuração do custo dos projetos e atividades terá por base os elementos fornecidos pelos órgãos de orçamento, constantes dos registros do Cadastro Orçamentário de Projeto/Atividade, a utilização dos recursos financeiros e as informações detalhadas sobre a execução física que as unidades administrativas gestoras deverão encaminhar ao respectivo órgão de contabilidade, na periodicidade estabelecida pela Secretaria do Tesouro Nacional.

Apesar da existência de vários diplomas legais, ainda não foi implementado um sistema de custo e resultado, com fulcro numa abordagem que permita a análise dos princípios da eficiência, eficácia, economicidade e efetividade. Cumpre destacar que os custos estão entre os principais indicadores de desempenho das organizações. No entanto, a Administração Pública não tem dado a devida importância à matéria. Alonso (1998, p. 13) afirma que os “sistemas de custos desempenham um papel-chave nos processos decisórios e na avaliação do desempenho institucional”.

No setor privado, os sistemas de custos orientam as empresas sobre a quantidade ótima a ser produzida e sobre o corte dos produtos não-rentáveis. No setor público, o critério relevante não é o da rentabilidade, mas a identificação de custos elevados em relação a padrões de análise (custo histórico, custo de organizações ou serviços congêneres etc.). Esse sistema poderá orientar a Administração Pública sobre a necessidade de desenvolver ações de melhoria ou mesmo de reestruturar processos (terceirização, concessão, parceria, descentralização, contratos de gestão etc.).

A adoção de um sistema de custos, na visão de Leone (2000a, p.21), “se traduz pelo controle de custos das operações de cada atividade, no sentido de minimizá-los pela



comparação constante entre os dados previamente estabelecidos (como orçamentos, estimações e padrões) e os dados que realmente ocorreram”.

A elaboração do orçamento público se caracteriza como uma das principais atividades na gestão governamental, tendo em vista que sua estruturação deve ser calcada no sistema de controle de custo. Ao elaborar o orçamento, o administrador público utiliza-se ora de projetos, ora de atividades ou de ambos simultaneamente. Assim, para que se possa valorar o projeto ou a atividade, faz-se necessário o conhecimento prévio de custos.

Pode-se identificar a relevância do sistema de informações de custo na forma em que são utilizados os dados fornecidos aos administradores públicos, em especial, naquelas que subsidiam o planejamento das ações administrativas. De acordo Garrison e Noreen (2001, p. 2), “todas as alternativas importantes consideradas pela administração durante o planejamento têm algum efeito sobre as receitas e os custos, e as informações contábeis deste sistema são essenciais para a estimativa de tais efeitos”.

As informações gerenciais, em qualquer empresa pública ou privada, são cada vez mais requisitadas para o processo de tomada de decisões. Para tanto, necessita-se de sistemas de informações especializados e capazes de satisfazer as necessidades da administração, destacando-se os sistemas de contabilidade de custos. A tentativa mais recente de implantação de um sistema de custo e resultado foi feita pela LRF. Ao disciplinar a matéria, incorporou a normatização da prática orçamentária, conforme o disposto no art. 4º, inciso I, alínea e:

Art. 4º A **lei de diretrizes orçamentárias** atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:

I – disporá também sobre:

[...]

e) normas relativas ao **controle de custos** e à **avaliação dos resultados dos programas** financiados com recursos dos orçamentos[...]. (grifou-se)

A Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO, que é parte do sistema de planejamento integrado introduzido pela Constituição Federal de 1988, ficou fortalecida, pois incorporou, a partir da edição da LC nº 101/2000, novas e importantes dimensões, notadamente orientadas para os resultados das ações do poder público.

Comentando o art. 4º da Lei de Responsabilidade Fiscal, no tocante à utilidade dos custos sobre as despesas, Mileski (2000, p.12) afirma: “O conhecimento dos custos é condição para o cumprimento do princípio constitucional da transparência e, também, da eficiência, especialmente no sentido estrito da economicidade, que em outras palavras pode ser tomada como sinônimo de custo-benefício”.

A IFAC (2001), no *Study* nº 12, que trata das perspectivas de custo na Administração Pública, considera a apuração de custo como instrumento auxiliar na elaboração dos orçamentos públicos. Segundo esclarece, como mecanismo de planejamento e controle, o orçamento “desempenha papel preponderante no governo, em razão da visibilidade dos seus resultados e da necessidade de alocar recursos a um grande número de importantes atividades individuais cujos objetivos são complexos e normalmente não estão orientados para o lucro”. Vislumbra-se, por outro lado, que, a partir dos custos orçados, comparados com os custos efetivamente incorridos, é possível efetuar o controle e os ajustes necessários para o alcance das metas fixadas.

Moura (2003, p.46), comentando a política orçamentária, afirma que “o orçamento tem sido tradicionalmente associado à contabilidade, sendo que os sistemas contábeis governamentais são estruturados para verificar a probidade dos funcionários e controlar o exercício dos seus arbítrios”. Acrescenta que “o governo vem reconhecendo a necessidade de possuir uma contabilização dos custos, pois não existe uma conscientização ampla na análise do programa, projetos e atividades quanto à eficiência e eficácia na utilização dos insumos”.

Ao adotarem um sistema de gestão que privilegie o controle de custos e avaliação dos resultados, os entes públicos de todas as esferas estarão atendendo aos anseios de diversos segmentos da sociedade civil, em particular, do contribuinte-cidadão. Nesse aspecto, as prefeituras municipais estão a exigir especial atenção, essencialmente, aqueles municípios de pequeno contingente populacional, cujo aparelho administrativo e sistemas de informações não estão adequadamente estruturados para fazer frente às exigências, sobretudo, em termos de planejamento e controle.

No entendimento de Figueiredo e Nóbrega (2001, p. 53), a Administração Pública brasileira, por conta da fragilidade de seus controles, “não é capaz, por exemplo, de saber qual o custo/ano de um aluno matriculado na rede pública, ou mesmo do atendimento em um hospital”. Para os citados autores, “tais informações são fundamentais para o planejamento municipal, sobretudo para a melhoria dos serviços públicos prestados à população” acrescentado: “a utilização de um moderno sistema de custos pode contribuir em muito para a melhoria da qualidade desses serviços”.

Ao comentarem as práticas de gestão implantadas no nível de governo local, na Alemanha Klages e Löffler (1998) afirmam que a mensuração dos custos proporcionou maior transparência nos gastos públicos, propiciando um ambiente em que as metas e os resultados das ações governamentais eram facilmente identificados, permitindo a inserção do cidadão como controlador das políticas locais.

Ressalvadas algumas exceções, os municípios de pequeno contingente populacional não dispõem de dados levantados de forma sistemática que permitam estabelecer metas físicas reais para a produção e oferta de bens e serviços públicos em sua esfera de competência. Além de não cumprirem a exigência legal, não dão a devida importância à definição de uma metodologia de planejamento e de avaliação de desempenho da ação governamental.

Segundo Cruz e Platt (2001, p.1), o acompanhamento dos custos dos serviços públicos pode representar “o início de uma profunda evolução na cultura da Administração Pública brasileira. Com informações sobre custos, os debates sociais e políticos ganham uma perspectiva econômica mais elaborada, com a qual se beneficiam os bons gestores e a população, com transparência e responsabilidade”.

Em pesquisa realizada pela Escola Nacional de Administração Pública – ENAP (2001, p. 16), ficou patente que a implantação de sistemas de gestão de custos proporciona resultados significativos no aperfeiçoamento gerencial, destacando-se os seguintes aspectos verificados em casos concretos:

- redução de consumo;
- melhoria na gestão orçamentária, com a apuração adequada de custos;
- melhoria no monitoramento e controle de estoques;
- otimização do uso do espaço físico e do transporte de cargas;
- aperfeiçoamento da estratégia de novos produtos;
- ampliação da flexibilidade na definição de preços e produtos;
- descoberta de atividades com reduzida contribuição ao valor do produto;
- oferta de tratamento customizado aos clientes;
- criação de indicadores econômicos, financeiros e de desempenho;
- realização de compras mais racionais e planejadas;
- identificação de áreas em que existe ociosidade de mão-de-obra;
- identificação de órgãos ineficientes exercendo atribuições não-estratégicas;
- verificação da viabilidade econômica da terceirização de atividades.

Como se observa, é de grande valia a implementação de um sistema de custo capaz de produzir informações que privilegiem diversos níveis e setores da Administração Pública. Essa medida fortalece o planejamento e a execução das ações, com maior eficiência, eficácia, efetividade e controle, estabelecendo padrões e mantendo-os mediante vigilância constante dos custos e dos resultados alcançados.

### **2.5.2 Resultado na Administração Pública**

O conceito de resultado, conforme tem apresentado na literatura contábil, é o confronto de fatores positivos (receitas) e fatores negativos (despesas). Por conseguinte, se o valor for positivo, tem-se lucro; caso contrário, existe prejuízo. Nesta pesquisa, não se adotará o conceito de lucro ou prejuízo, tendo em vista que as entidades públicas não têm em seus objetivos a intenção de auferir lucros ou suportar prejuízos.

Uma das finalidades da apropriação de custos e resultado, em qualquer ente governamental, é mensurar o consumo dos bens e os dispêndios monetários da Administração Pública, por meio de contratações de compras, serviços e obras. Com isso, possibilita-se a execução de programas, desdobrados em atividades e projetos, os quais, indiscutivelmente, devem estar voltados para o interesse público.

Portanto, o principal objetivo não é o produto destinado à exploração econômica e voltado à lucratividade, mas sim o desempenho na execução das atividades, sejam elas meios ou fins, visando aos objetivos da organização e voltados à satisfação de necessidades. O resultado das atividades públicas aqui delineado está associado diretamente à eficiência, eficácia e efetividade das ações governamentais. Decorre da realização de seus objetivos e metas, com vista ao atendimento, através da prestação de serviços à sociedade.

A adoção de critérios para a obtenção de resultados por parte da gestão pública gerencial envolve questões relevantes de mensuração. A literatura voltada à mensuração de resultados da gestão pública tem defendido a utilização de indicadores físicos ou qualitativos para indicar os benefícios que constituem os objetivos e metas das políticas avaliadas. Apenas os custos são expressos em termos monetários e comparados aos benefícios físicos ou qualitativos, para fins de avaliação.

Os trabalhos que expressam a preocupação com custos e resultados no setor público chamam a atenção para o fato de que o bom desempenho das organizações públicas depende, primeiramente, do uso racional dos recursos disponíveis na busca das metas priorizadas nos instrumentos de planejamento e, em segundo lugar, de ações que realinhem os objetivos da organização com as aspirações da sociedade (SILVA; DRUMOND, 2004, p.6).

A identificação dos benefícios de políticas públicas demanda a determinação dos índices físicos e qualitativos de desempenho, conforme evidenciam as diversas experiências e estudos. Sobre o assunto, Osborne e Gaebler (1995, p. 67) citam os programas habitacionais que comparam seus custos orçados com o aumento da taxa de ocupação de apartamentos populares, os programas de emprego para jovens, que medem o percentual de estagiários que conseguiram colocar em empresas, bem como o nível de satisfação dos seus empregadores (*ibid.*, p. 155).

Quando governos municipais buscam identificar, através de *benchmarking*, as melhores práticas de outras edilidades que guardam as mesmas características socioeconômicas, a fim de compará-las com a eficiência de seus programas, os índices qualitativos de atendimento de programas alternativos, confrontados com os respectivos custos, constituem os parâmetros de avaliação. Contudo, é de se notar que as dificuldades da mensuração restrita aos indicadores físicos ou qualitativos são sentidas no setor público, conforme assinalam Catelli *et al.* (2001, p. 7):

Na avaliação das organizações públicas, é usual que resultados sejam definidos por indicadores físicos ou qualitativos. Tais critérios, entretanto, não são isentos de dificuldades. Tais valores, por exemplo, kWh e mortalidade infantil, são muitas vezes de natureza diversa e de difícil comparação. A aplicação de pesos e ponderações para se apurarem notas e *ratings* deixa largo espaço para arbitrariedades e pressões políticas. Merece um *rating* maior uma atividade que se destacou na geração de benefícios, mas necessitou de enormes subsídios? É bom ou mau desempenho atender a 5.000 famílias carentes a um custo de R\$ 50.000,00?

Por isso, a abordagem dos resultados das políticas e serviços públicos feita apenas mediante índices físicos e qualitativos levanta a questão da mensuração econômica dos benefícios que a atuação governamental proporciona à sociedade. E isso é crucial para os que financiam os custos desses benefícios na forma de tributos compulsórios.

Carroll *apud*, Proulx (2003. p. 40), enfatiza que a avaliação dos resultados, uma vez mensurados, cria duas grandes preocupações: a quantificação e a percepção. Assim, uma avaliação depende de critérios subjetivos fornecidos por pessoas que os estabelecem e percebidos por pessoas que os julgam, concluindo-se que a percepção num sistema de custo e resultado tem um papel de relevo.

A literatura evidencia que uma forma de se medir o resultado alcançado pela gestão encontra-se na mensuração do resultado econômico. Na Administração Pública, ele pode ser entendido como o incremento líquido de benefícios gerados à sociedade, a partir da ação eficiente e eficaz do gestor público. É, portanto, a diferença entre a receita dos benefícios gerados e os custos dos recursos.

A mensuração da receita deve considerar o custo de oportunidade associado à execução do serviço público, e não os ingressos de recursos derivados de tributação, que deveriam ser considerados como aporte ao patrimônio líquido da entidade pública. Bezerra Filho (2002, p. 60) enfatiza que “o resultado econômico do programa - REP é mensurado deduzindo-se a receita social do programa - RSP gerada à sociedade do custo de execução do programa -CEP, conforme a equação: **RES = RSP – CEP**”.

Segundo Catelli e Guerreiro (2001, p. 296), “o resultado econômico é o melhor indicador do nível de eficácia das empresas, tendo em vista a sua capacidade de absorver e refletir adequadamente os impactos de todos esses fatores, considerando, inclusive, a sinergia entre eles”.

Sobre a mensuração do resultado econômico em entidades públicas, a partir da base conceitual do modelo de sistema de informação de gestão econômica, Slomski (1996, p.85) justifica:

Para que o gestor eleito, ao final do seu mandato ou a qualquer tempo, preste seu “accountability” de outra forma, que não essa mostrada apenas pelas realizações de obras visíveis a olho nu, e, sim, venha à sociedade demonstrando concretamente aquilo que fez em benefício da coletividade de forma objetiva, baseado em demonstrativos capazes de comprovar se ele foi um bom ou um mau gestor do patrimônio, naquele período.

Em outra obra, Slomski (2001, p. 304) aponta alguns pressupostos importantes para que se possa mensurar o resultado econômico em entidades públicas:

- a) se não existisse o serviço, num país capitalista, o cidadão buscaria o menor preço de mercado a vista, para contratação de serviços;
- b) a entidade pública tem como missão a prestação de serviços para o desenvolvimento e bem-estar social da coletividade;
- c) o cidadão compõe o corpo contribuinte das fontes de recursos, para a manutenção da entidade pública.

O resultado econômico deverá expressar um valor desejado pelo próprio gestor, como forma de *accountability*. É provável que os gestores municipais, e não só estes, mas qualquer gestor público ou privado, tenham a “última palavra” quanto ao alcance, características e elementos a serem mensurados e comunicados, dentre outros aspectos importantes para a efetiva implantação do modelo gerencial. Obviamente, um processo de correlação de forças entre a perspectiva gerencial dos gestores (políticos) e a capacidade dos cidadãos em fazer prevalecer a sua visão da avaliação da performance condicionará o alcance e a profundidade do sistema de informação gerencial.

Um modelo de gestão deve atender aos seguintes requisitos: evidenciar os resultados econômicos, incorporar explicação do desempenho do administrador público municipal orientar sobre as várias percepções a respeito dos aspectos da informação gerencial, auxiliando no processo decisório e mostrando as ameaças e oportunidades sentidas.



Um ambiente gerencial é proposto no Modelo GECON. Vidigal Jr. *et al.* (1995, p.88)

fazem a seguinte análise a respeito desse ambiente:

- a) O sistema de gestão econômica deve estar embasado no modelo operacional e gerencial em uso, o qual deve considerar os anseios dos gestores e da alta administração.
- b) A gestão econômica deve visar ao desenvolvimento de um sistema que mensure as informações necessárias ao planejamento e controle das operações da empresa para a tomada de decisões e que possa estimular os gestores na busca de melhores resultados.
- c) Aspectos conceituais e premissas básicas devem ser previamente definidos para o desenvolvimento do Sistema de Gestão Econômica e para embasar a elaboração do modelo de mensuração econômica das atividades, e por conseguinte subsidiar o processo de tomada de decisões.
- d) O modelo de informações deve conter uma visão do contexto geral e funções necessárias para o atendimento dos requisitos deste;
- e) Faz-se necessário definir o papel e atribuições dos departamentos e áreas responsáveis pelos eventos/transações econômicas que compõem a empresa.
- f) O uso de uma moeda constante é condição fundamental para a utilidade e qualidade de informação.

A viabilidade conceitual da mensuração do resultado econômico, em um contexto de avaliação do desempenho, e, em consequência, a estruturação de um *novo* ambiente contábil-gerencial, a partir do modelo conceitual GECON, parte de premissas concebidas com base no método observacional, derivado da experiência profissional resultante do desenvolvimento de sistemas de informações gerenciais em várias entidades públicas e privadas.

### 3. PROCEDIMENTO METODOLÓGICO

Este capítulo apresenta o procedimento adotado no trabalho, abrangendo a estratégia da pesquisa, a delimitação da pesquisa, os critérios adotados na determinação da população, os procedimentos utilizados na elaboração e aplicação do instrumento de pesquisa, bem como os procedimentos estatísticos utilizados na análise dos dados.

Buscando-se atingir os objetivos propostos, foi realizado um procedimento metodológico tanto de natureza descritiva quanto exploratória na abordagem do problema delineado. Segundo Besta, *apud* Marconi e Lakatos (2003, p. 19), a pesquisa é descritiva porque “delineia o que é”, abordando quatro aspectos: “descrição, registro, análise e interpretação de fenômenos atuais, objetivando o seu funcionamento no presente”. É exploratória, na medida em que encontra fundamento na afirmação de Sellitz *et al.* (1965, p. 61): “Os estudos exploratórios têm como objetivo a formulação de um problema para investigação mais exata ou para criação de hipótese”. Os estudos exploratórios podem ter outras funções: “aumentar o conhecimento do pesquisador, acerca do fenômeno que deseja investigar, esclarecimentos de conceitos, obtenção de informações sobre as possibilidades práticas de realização a vida real” (*ibid.* p.61)

Tendo em vista o objetivo principal desta pesquisa, que é identificar a percepção dos gestores e assessores contábeis municipais sobre os conceitos envolvendo custos e resultados, buscou-se identificar o conhecimento direto da realidade sobre o tema. Para tanto, adotou-se um delineamento de pesquisa do tipo levantamento. Este, de acordo com Gil (1989, p. 56), pode ser assim apresentado:

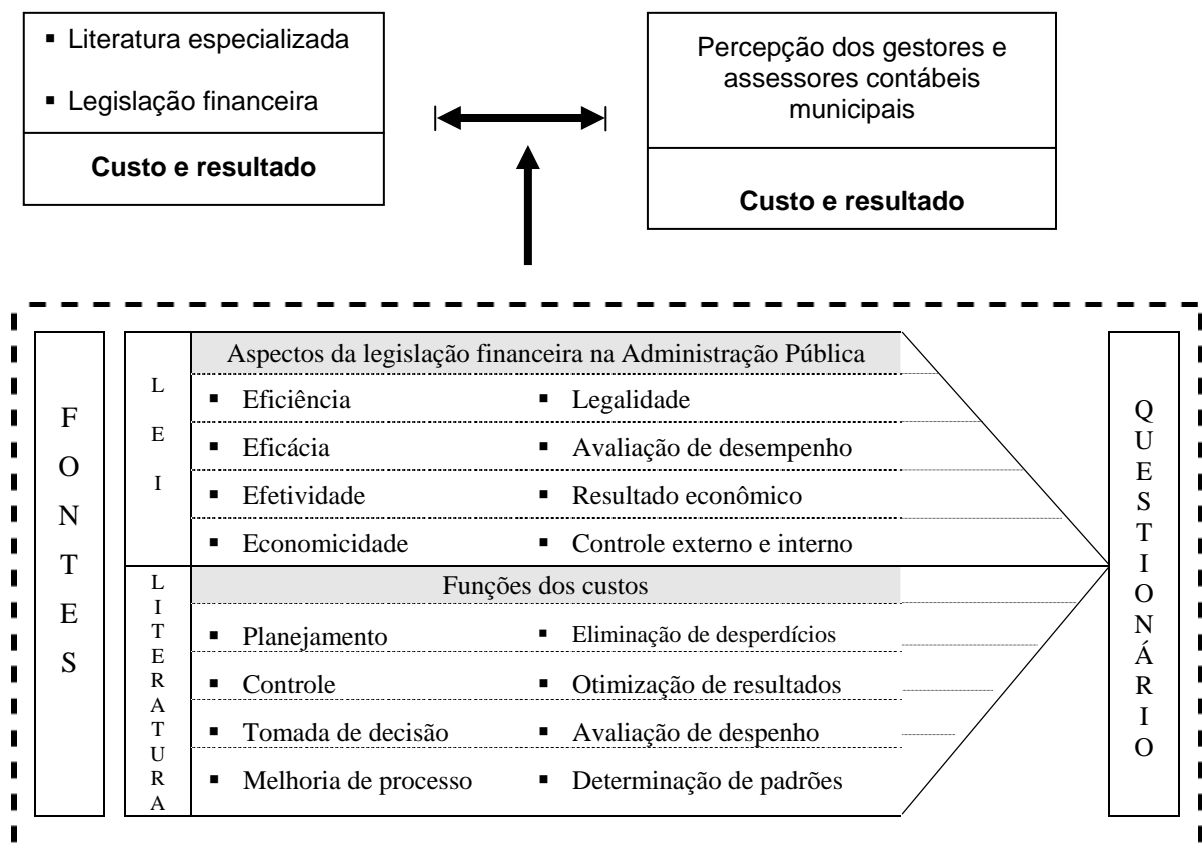
As pesquisas deste tipo caracterizam-se pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Basicamente, procede-se à solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para, em seguida, mediante análise quantitativa, obterem-se as conclusões correspondentes aos dados coletados.

Assim sendo, o ponto focal do procedimento metodológico foi a confecção de um instrumento de pesquisa em forma de questionário, capaz de traduzir os objetivos específicos da pesquisa em forma de perguntas estruturadas e consistentes.

### 3.1 Estratégia da pesquisa

O estudo foi conduzido objetivando a obtenção de evidências empíricas sobre a percepção dos gestores públicos e assessores contábeis em prefeituras municipais do Estado da Paraíba, acerca de custos e resultados, com base nos mandamentos explicitados nos diplomas legais que regem a matéria, como também na literatura especializada sobre o tema.

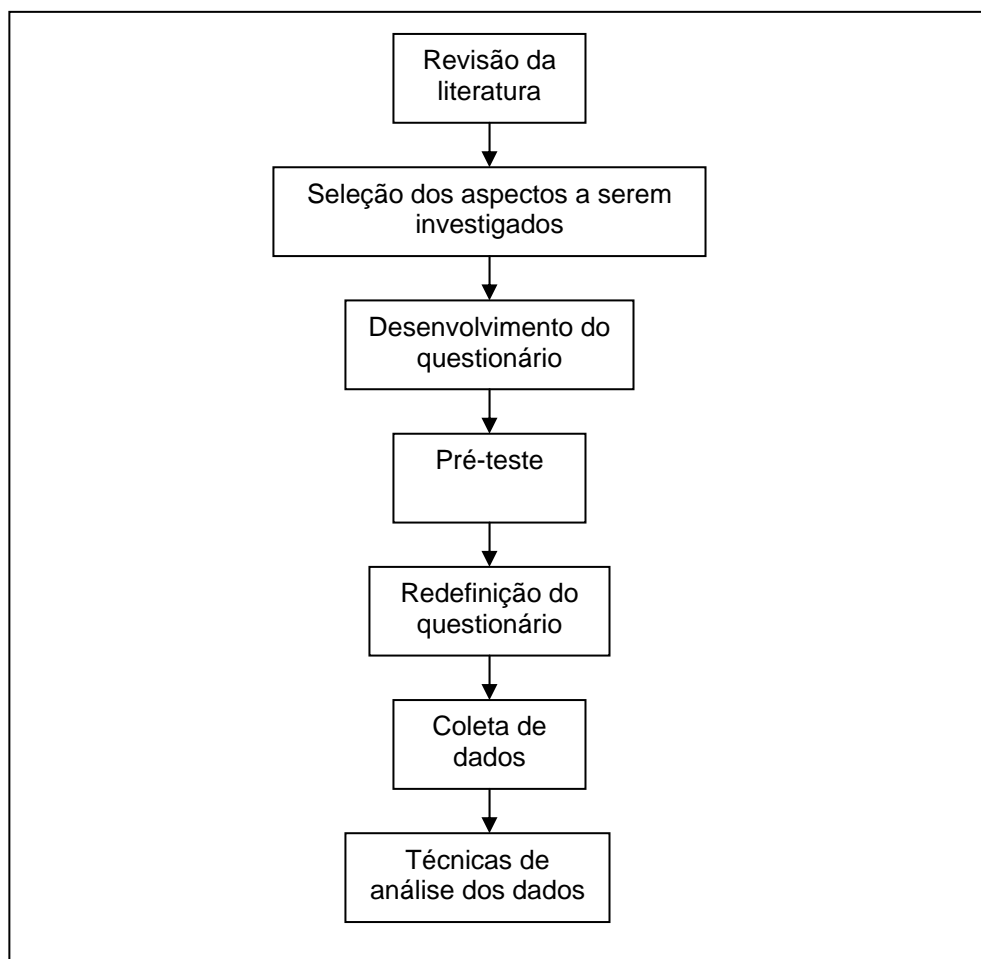
A Figura 2 apresenta a estrutura estratégica básica realizada no levantamento proposto:



**Figura 2 – Estratégia básica da pesquisa**

Fonte: Adaptada de Britto (1999, p. 59)

De forma estratégica, esta pesquisa buscou compreender e mensurar as percepções dos assessores contábeis e prefeitos, quando confrontados com a literatura e os diplomas legais, de forma a permitir o delineamento do grau de aproximação e viabilidade em torno de um sistema de custo para a administração pública municipal. A Figura 3 apresenta o resumo do procedimento metodológico utilizado neste trabalho, com base nas orientações de Wanderley (2002) e Marconi (2003).



**Figura 3 – Resumo das etapas do procedimento metodológico**

Fonte: Wanderley (2002, p. 19)

### 3.2 Delineamento da pesquisa

A coleta de dados foi realizada de duas formas, quais sejam: a) as informações primárias que foram colhidas em primeira mão pelo pesquisador, diretamente, das pessoas estudadas; b) as informações secundárias, que correspondem a entendimentos já consolidados na bibliografia, em trabalhos, documentos, relatórios, entre outros.

A pesquisa teve início com a busca de informações secundárias, quando da revisão bibliográfica. Tal levantamento, segundo Marconi e Lakatos (2003, p.183), engloba “toda a bibliografia tornada pública a respeito do tema estudado, tendo por finalidade colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto”.

A revisão bibliográfica possibilitou a compreensão dos assuntos relacionados ao tema em estudo. Além disso, oportunizou conhecer opiniões de diversos autores, especificamente sobre: teoria das organizações, com enfoque na Administração Pública; aspectos da administração pública municipal brasileira; sistemas de informações de custo; gestão pública; modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica; estado da arte do assunto pesquisado. Buscou-se, com a revisão bibliográfica, não apenas fundamentar a pesquisa, mas também colher subsídios para um novo enfoque, chegando a conclusões inovadoras.

Na fase descritiva, foi realizada a busca das informações primárias, fazendo-se um levantamento de campo com gestores públicos e assessores contábeis, com o objetivo principal de identificar o pensamento característico desses atores sobre aspectos relacionados com sistema de custo e resultado. Para isso, utilizou-se como instrumento de pesquisa a estruturação de um questionário expressando os objetivos desta investigação, em forma de perguntas estruturadas.

De acordo com Cozby (2003), as questões da investigação deverão ser cuidadosamente organizadas, de forma que os respondentes sejam capazes de entendê-las e respondê-las com facilidade, dentro de uma seqüência predefinida.

Contribuíram também para elaboração do questionário os fundamentos e as experiências do *United States General Accounting Office - GAO* (Escritório Geral de Contabilidade dos Estados Unidos, 1993). Nesse tipo de investigação, o pesquisador deve utilizar uma forma eficiente de coletar informações padronizadas. Essa exigência se impõe em situações do tipo: a informação a ser coletada varia em complexidade; é necessário um número relativamente amplo de respondentes; populações heterogêneas estão envolvidas; as pessoas que integram essas populações estão em locais diferentes e distantes.

Foi utilizado um único questionário na pesquisa, mas mediante dois tipos de intervenção: aplicação pessoal individual; aplicação pessoal grupal (COZBY, 2003). Neste segundo tipo de intervenção, o pesquisador distribui os questionários para grupos de indivíduos reunidos em sala de treinamento. Este procedimento será melhor explicitado na metodologia sobre a aplicação dos questionários.

Nesse tipo de levantamento, apresentam-se dois pontos limitadores, em conformidade com Gil (1999, p. 23), quando se trabalha com a percepção dos respondentes:

A introdução de subjetividade em uma resposta que nem sempre traduz o que realmente faz ou sente o entrevistado. Na outra vertente, tem-se a pouca capacidade do delineamento e discernimento do processo de mudança, na medida em que as respostas traduzem, estaticamente, uma percepção.

Quanto à primeira limitação apontada, trabalhar com a percepção dos respondentes foi o grande desafio desta pesquisa. Como se sabe, a adoção de sistema de informação contábil-gerencial, antes de ser uma questão simplesmente técnica de elaboração, é fundamentalmente uma questão de crenças e valores, de visão organizacional, de conjugação e de ponderação, de

ameaças e oportunidade. É, portanto, de cunho essencialmente subjetivo (RIBEIRO FILHO, 1999, p.23).

Sobre a segunda limitação, o citado autor afirma que a pouca capacidade de traduzir o processo de mudança decorre da falta de conhecimento das ferramentas gerenciais. Porém, o forte questionamento da sociedade sobre o papel da Administração Pública, os reclamos dos cidadãos em torno da transparência da gestão, o papel que a mídia tem desempenhado no sentido de informar os padrões nacionais e internacionais de gestão pública e a introdução da busca natural pelo *benchmarking*, em torno das melhores práticas para o serviço público, são os fatores que podem atenuar tal limitação, tendo em vista a busca das técnicas de gerenciamento pelos gestores públicos.

Não se pode deixar de considerar as dificuldades operacionais para aplicar o instrumento de pesquisa, especialmente em relação aos deslocamentos às sedes dos municípios e aos escritórios dos contadores. Os problemas foram minimizados com o apoio do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba, do Conselho Regional de Contabilidade da Paraíba e da Associação dos Contadores Públicos do Estado da Paraíba, especialmente na obtenção de dados dos prefeitos municipais e assessores contábeis públicos.

### **3.3 População-alvo da pesquisa**

Na definição da população pesquisada, foram utilizados os conceitos de população-alvo e população de estudo, apresentados por Corrar e Theóphilo (2004, p. 20). Segundo os autores, população-alvo representa todo o grupo do qual se deseja obter a informação; já a população de estudo consiste na parcela da população-alvo identificável e passível de ser pesquisada.

Nesta pesquisa, a população-alvo foi composta de todos os gestores e assessores contábeis das administrações públicas dos municípios localizados no Estado da Paraíba, enquanto a população de estudo envolveu todos os respondentes dos questionários aplicados.

Em razão da conveniência e da acessibilidade, bem como da relação do autor com a população-alvo, fruto de sua atuação profissional na área deste estudo, definiu-se o Estado da Paraíba como o lócus das análises empreendidas. Essa situação, segundo Cozby (2003, p. 154), “facilita bastante a coleta de dados da pesquisa, favorecendo também a autenticidade das informações obtidas”.

O Estado da Paraíba localiza-se no litoral oriental do Nordeste e limita-se com os Estados do Rio Grande do Norte, ao norte; Pernambuco, ao sul; Ceará, a oeste; e a leste com o Oceano Atlântico, onde está situado o ponto mais oriental das Américas (Ponta do Seixas). O Estado tem uma área de 56.584,6 km<sup>2</sup>, dos quais 48.502 km<sup>2</sup> estão situados no semi-árido, integrado pelas seguintes regiões: litoral, brejo, cariri, curimataú e sertão. Segundo o censo realizado pelo IBGE, no exercício de 2000, o Estado possui uma população de 3.443.825 habitantes, sendo que 2.447.212 habitantes formam a população urbana. O Estado tem 223 municípios, sendo que 52 foram emancipados em 1996.

A seleção dos assessores contábeis foi efetuada a partir da base de dados do SAGRES/TCE-PB. Trata-se do sistema de informação utilizado pelo Tribunal de Contas, para controle dos recursos públicos. Nele, encontra-se o cadastro de setenta e três contabilistas responsáveis pela contabilidade dos municípios paraibanos no exercício de 2004. A inferioridade numérica de contabilistas em relação à quantidade de município ocorre devido ao fato de que alguns contabilistas prestam serviços a mais de um município.

A escolha dos atores desta pesquisa (gestores e assessores) contábeis deu-se da seguinte forma: a) como representantes dos gestores públicos municipais, foram escolhidos os prefeitos, por serem responsáveis legais pela gestão dos recursos públicos municipais, como



também pela implementação da política administrativa; b) como representantes dos assessores contábeis, foram selecionados os responsáveis técnicos pela contabilidade municipal. O critério de escolha justifica-se porque, na grande maioria dos municípios paraibanos, esses profissionais são contratados tanto para fazer a contabilidade como para prestar assessoria na área de finanças públicas.

A investigação atingiu toda a população-alvo: 73 assessores contábeis e 223 prefeitos. Foram devolvidos, devidamente preenchidos, 72 questionários respondidos pelo assessores contábeis, representando aproximadamente 98,6%. Do total dos 223 questionários distribuídos aos prefeitos, foram devolvidos 104, representando 47%. Trata-se de um percentual bastante superior ao considerado como aceitável por Lakatos e Marconi (2003, p.201), que é de 25%.

Dos 72 questionários respondidos pelos assessores contábeis, 15% foram obtidos por meio de visitas aos escritórios e 85% através de resposta grupal, conforme dados da tabela abaixo:

**Tabela 1 – Número de questionários respondidos: assessores contábeis**

| <b>Forma de coleta</b> | <b>Frequência</b> | <b>Percentual</b> |
|------------------------|-------------------|-------------------|
| Aplicação em grupo     | 61                | 85%               |
| Visitas                | 11                | 15%               |
| Total                  | 72                | 100               |

Dos 104 questionários respondidos pelos prefeitos, 93% foram obtidos por meio de visitas às sedes dos municípios e 7% através de resposta grupal, de acordo com a tabela abaixo:

**Tabela 2 – Número de questionários respondidos: prefeitos**

| <b>Forma de coleta</b> | <b>Frequência</b> | <b>Percentual</b> |
|------------------------|-------------------|-------------------|
| Aplicação em grupo     | 7                 | 7%                |
| Visitas                | 97                | 93%               |
| Total                  | 104               | 100               |

### **3.4 Instrumento de coleta de dados**

#### **3.4.1 Metodologia de elaboração do questionário**

A partir da identificação dos aspectos de sistema de custo e resultado mais comumente abordados na literatura, e ainda com base naqueles apresentados na legislação pátria, elaborou-se um questionário que serviu de suporte à obtenção das informações necessárias à execução desta pesquisa.

Na elaboração do questionário, utilizou-se uma estratégia para solicitar aos atores da investigação que falassem sobre a sua visão e percepção acerca de custo e resultado na administração pública municipal. A importância de um levantamento dessa natureza, segundo afirma Cozby (2003, p. 143), “ganha relevância quando a sociedade passa a exigir dados sobre uma série de assuntos, não se satisfazendo apenas com registros informais”. Levantamento como este tem a finalidade de revelar à sociedade a visão de seus representantes acerca do assunto em comento. Além disso, embora não seja objetivo da pesquisa, levantamento deste tipo podem ser importantes para ajudar legisladores ou esferas governamentais a tomarem decisões em termos de políticas públicas.

As pesquisas que empregam questionários, com o objetivo de solicitar às pessoas informações sobre si mesmas, suas atitudes e crenças, dados demográficos e outros aspectos, devem ser rigorosamente elaboradas, utilizando-se técnicas estabelecidas na ciência do comportamento. Nesta pesquisa, foram utilizadas as técnicas orientadas por Cozby (2003); Gil (1999); Lakatos e Marconi (2003); Seltiz (1965), que podem ser assim resumidas:

- simplicidade: foi utilizada, no questionário, uma linguagem de fácil entendimento, respeitando o nível intelectual de todos os respondentes, tendo em vista que, na

população em estudo, existem pessoas com escolaridade que vai do ensino fundamental até a pós-graduação;

- clareza: na elaboração do questionário, procurou-se evitar questões que denotassem ambigüidade, fazendo-se perguntas precisas e de fácil compreensão;
- formulação positiva: no questionário, evitou-se apresentar questões na forma negativa, de modo a evitar confusão nas respostas;
- perguntas diretas: todas as perguntas foram elaboradas de forma concreta e específica, estando relacionadas diretamente à experiência pessoal dos respondentes;
- impessoalidade: na formulação das perguntas, utilizou-se uma redação impessoal, de modo a evitar constrangimento e extrair respostas mais francas;
- resposta única: as perguntas foram elaboradas, de modo a possibilitar apenas uma resposta;
- anonimato: foi garantido aos participantes o completo anonimato, evitando, no instrumento de pesquisa, informações de identificação pessoal;
- opinião: o objetivo das perguntas foi captar a tendência predominante de opiniões, bem como prováveis atitudes em situações ligadas ao tema pesquisado.

Utilizou-se um questionário com dezenove perguntas, dispostas em uma escala Likert possibilitando cinco níveis de respostas: *concordo totalmente; mais concordo do que discordo; mais discordo do que concordo; discordo totalmente; desconheço o assunto*. Além desse conjunto de perguntas, foram elaborados quatro referentes a dados demográficos da população-alvo, com o objetivo de identificar a função do respondente (contador ou prefeito), a formação acadêmica, o tempo de experiência na função e a região de atuação.

O questionário foi construído explorando seis aspectos sobre custo e resultado, a saber:

- percepção da importância do conhecimento e da mensuração de custo e resultado dentro do planejamento orçamentário municipal;
- percepção das informações de custo como instrumento de controle da gestão pública municipal;
- percepção das informações de custo como instrumento de avaliação dos gestores municipais;
- percepção das informações de custo como instrumento de tomada de decisão;
- percepção sobre o grau de compreensão das informações de custo pelos cidadãos;
- percepção sobre a necessidade de implantação do sistema de custo na administração pública municipal.

#### **3.4.2 Pré-teste do instrumento de pesquisa**

Antes de aplicar-se o questionário, foram apresentadas as questões a colegas de trabalho, professores e psicólogos, solicitando-lhes que avaliassem a forma de apresentação e as técnicas de elaboração do questionário. Algumas sugestões obtidas nessa etapa foram submetidas ao orientador da pesquisa, visando a uma melhor maturação do procedimento. Cumprida essa fase, o instrumento foi apresentado a um pequeno grupo de prefeitos e contadores, integrante da população-alvo, sendo-lhes solicitado que respondessem o questionário procurando interpretar cada questão e assinalar a alternativa que expressasse sua percepção sobre a questão. Esse procedimento deu ao pesquisador, oportunidade para fazer as alterações necessárias no questionário, antes de sua aplicação à totalidade da população-alvo.

### 3.4.3 Metodologia de aplicação do questionário

No levantamento, foi feito uso de apenas um tipo de questionário, mediante dois tipos de intervenção: aplicação pessoal grupal; aplicação pessoal individual. Nesta seção, serão detalhadas as estratégias empregadas em cada uma das formas de coleta de dados.

A aplicação pessoal grupal foi realizada em um treinamento promovido pelo TCE/PB a agentes públicos sobre a elaboração da LOA-2005. Na ocasião, estavam presentes prefeitos, contadores, secretários e outros funcionários públicos ligados ao assunto. Os 250 participantes foram distribuídos em quatro salas, tendo sido possível alcançar quase 85% dos contadores que prestam serviços aos 223 municípios paraibanos. Entretanto, a presença dos prefeitos municipais ao evento foi bastante reduzida, obrigando o pesquisador a utilizar outra forma de intervenção. Antes de iniciar a aplicação dos questionários, foram adotados alguns procedimentos apresentados por Cozby (2003) e Selltiz (1965), quais sejam:

- foi feita uma apresentação da pesquisa, explicitando o objetivo e a sua importância para a Administração Pública, bem como o valor das informações que seriam colhidas;
- o pesquisador garantiu o anonimato de todos os indivíduos que participassem da pesquisa;
- o questionário foi distribuído a todos os presentes ao evento, com o intuito de evitar possíveis críticas daqueles que não participariam da pesquisa; contudo, só foram analisados os questionários respondidos pelos prefeitos e contabilistas;
- o pesquisador pediu aos respondentes que não discutissem as questões com os colegas, garantindo assim sua opinião pessoal sobre o assunto;
- foi solicitado dos respondentes que, ao terminarem de responder o questionário, aguardassem até que os demais terminassem, de forma a garantir a tranquilidade daqueles que precisassem de um maior tempo para concluir as respostas.

As entrevistas pessoais individuais foram realizadas diretamente com os prefeitos e assessores contábeis, utilizando-se os seguintes tipos de abordagens:

- a aplicação dos questionários aos assessores contábeis foi feita pessoalmente pelo pesquisador e por pessoas que receberam treinamento para essa tarefa;
- alguns prefeitos foram abordados pessoalmente pelo pesquisador e por pessoas que receberam treinamento para essa abordagem;
- os demais prefeitos responderam os questionários aplicados pelos membros da Associação de Contadores Públicos da Paraíba, que previamente foram treinados pelo pesquisador; acrescentou-se ao questionário uma carta de apresentação do autor, onde se explicou também o objetivo da pesquisa (apêndices 1 e 2).

A pesquisa foi conduzida de forma que todos os participantes, ao responderem o questionário, foram devidamente assistidos por uma pessoa treinada para isso, garantindo-se a igualdade de assistência em todos os tipos de abordagens utilizadas nesta pesquisa.

#### **3.4.4 Tratamento estatístico dos dados**

Os dados coletados foram analisados com base no Statistical Package for the Social Sciences - SPSS, tanto para a confecção dos gráficos, quanto para o cálculo do teste utilizado. Conforme já foi assinalado, o interesse da pesquisa se concentrou na confrontação de percepções, medidas a partir de uma escala de respostas, dadas por dois grupos de respondentes independentes. Por isso, optou-se pelo teste não-paramétrico U de Mann-Whitney. Esse teste pressupõe um grau de mensuração pela ordem das variáveis e se destina a verificar se dois grupos independentes foram ou não extraídos da mesma população. Utiliza-se esse teste para aceitar a hipótese nula de que não existem diferenças significativas entre as médias dos dois grupos comparados (SIEGEL, 1979; PEREIRA, 2003).

Assim, comparando-se as respostas dadas pelos respondentes dos dois grupos, em torno da mesma pergunta, é possível fazer inferências sobre as percepções dos respondentes, estabelecendo-se a aceitação ou rejeição da hipótese de nulidade. Os modelos para cálculo de U e Z, no caso de  $n > 20$ , são:

$$U = n_1 n_2 + \frac{n_1(n_1+1)}{2} - R_1 \qquad Z = \frac{U - \frac{n_1 n_2}{2}}{\sqrt{\frac{(n_1)(n_2)(n_1 + n_2 + 1)}{12}}}$$

Onde:

n – número de observações de cada amostra;

R1 – somatório dos “postos” correspondentes às opções de respostas para cada grupo;

Z – valor calculado para comparação no intervalo da curva normal.

O nível de significância adotado, para testar as percepções em torno de cada pergunta, é de 5%. Por sua vez, a tomada de decisão, considerando os parâmetros fornecidos pelo SPSS, contempla as seguintes situações possíveis:

Se Asymp. Sig (probabilidade de significância calculada assintoticamente)  $\leq 0,05$ , então se rejeita  $H_0$  em favor de  $H_1$ , concluindo-se que existe diferença de percepção entre os dois grupos, em torno da mesma questão.

Se Asymp. Sig (probabilidade de significância calculada assintoticamente)  $> 0,05$ , então se aceita  $H_0$ , concluindo-se que não existe diferença de percepção entre os dois grupos, em torno da mesma questão.

Para mensurar a sensibilidade das respostas dentro do processo de análise, utilizou-se o software SPSS, versão 10, em conjunto com o Microsoft Excel, tabulando-se os dados e tratando-os estatisticamente através da estatística descritiva (frequência, média, moda), bem como das análises da álgebra linear, mediante as interpretações gráficas.

## 4. RESULTADOS E ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo, são apresentadas as principais informações extraídas da pesquisa feita junto a prefeitos e assessores contábeis em municípios localizados no Estado da Paraíba. O capítulo está dividido em duas seções: na primeira, apresenta-se a análise descritiva dos resultados do questionário; na segunda, a análise das hipóteses definidas no procedimento metodológico.

### 4.1 Análise descritiva dos resultados

#### 4.1.1 Característica dos respondentes

**Tabela 3 – Caracterização dos respondentes: função**

| <b>Função</b>        | <b>Frequência</b> | <b>Percentual</b> |
|----------------------|-------------------|-------------------|
| Prefeitos            | 104               | 59                |
| Assessores contábeis | 72                | 41                |
| <b>Total</b>         | <b>176</b>        | <b>100</b>        |

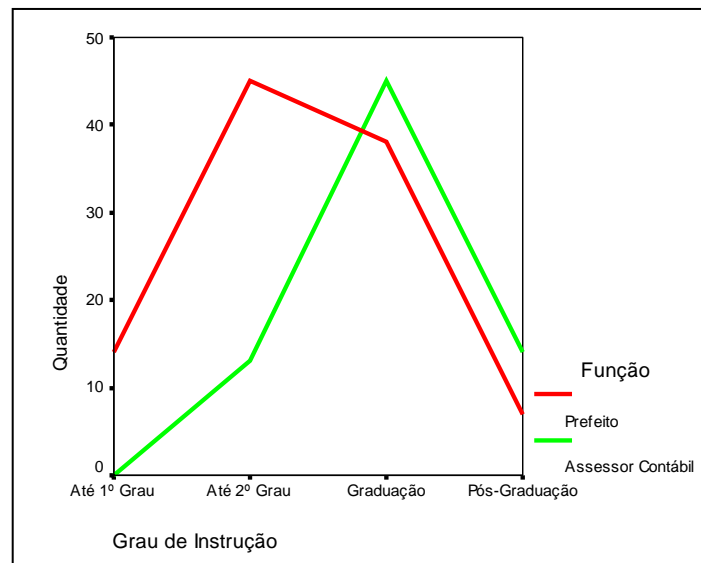
Os prefeitos da população-alvo tiveram uma participação efetiva nesta pesquisa, pois, dos 223 questionários enviados, foram devolvidos, devidamente respondidos, 104 equivalendo a 46,6% do total. Com relação aos assessores contábeis, dos 73 cadastrados no TCE-PB, 72 responderam o questionário, correspondendo a 98,6% da população-alvo.

No que diz respeito ao grau de instrução, verifica-se que 43,3% dos prefeitos só cursaram até o 2º grau. Já com relação aos assessores contábeis, 81,9% dos entrevistados têm curso superior. Os 18,1% que possuem escolaridade equivalente ao 2º grau são considerados técnicos contábeis (Tabela 4). As faixas de distribuição por grau de instrução podem ser vistas também no Gráfico 1.



**Tabela 4 – Caracterização dos respondentes: grau de instrução**

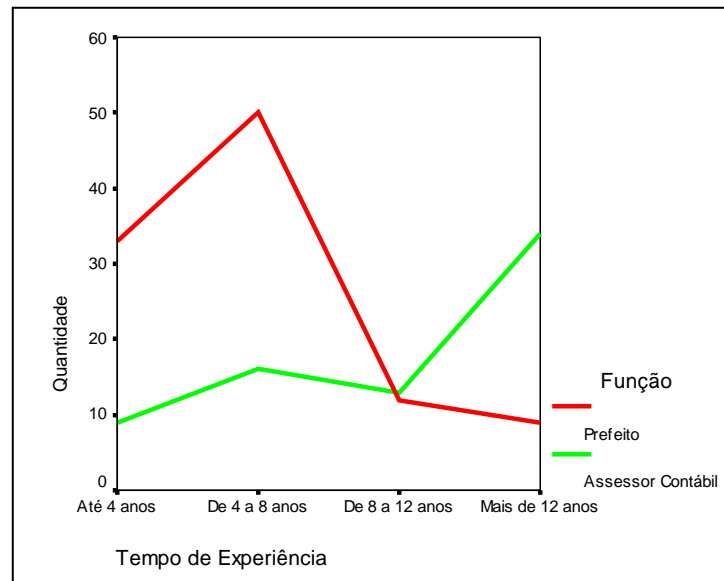
| Grau de instrução | Função   |       |                   |       |
|-------------------|----------|-------|-------------------|-------|
|                   | Prefeito |       | Assessor contábil |       |
|                   | Quant.   | (%)   | Quant.            | (%)   |
| Até 1º grau       | 14       | 13,5% | 0                 | 0,0%  |
| Até 2º grau       | 45       | 43,3% | 13                | 18,1% |
| Graduação         | 38       | 36,5% | 45                | 62,5% |
| Pós-graduação     | 7        | 6,7%  | 14                | 19,4% |
| Total             | 104      | 100%  | 72                | 100%  |

**Gráfico 1 – Caracterização dos respondentes: grau de instrução**

No que tange ao tempo de experiência na função, há uma grande concentração de gestores na faixa de quatro a oito anos, o que equivale a dois mandados eletivos, ou seja, 48,1% dos pesquisados. Por outro lado, 47,2% dos assessores contábeis possuem mais de doze anos de experiência, como pode ser observado na Tabela 5 e no Gráfico 2:

**Tabela 5 – Caracterização dos respondentes: tempo de experiência na função**

| Tempo de experiência | Função   |        |                   |        |
|----------------------|----------|--------|-------------------|--------|
|                      | Prefeito |        | Assessor contábil |        |
|                      | Quant.   | (%)    | Quant.            | (%)    |
| Até 4 anos           | 33       | 31,7%  | 9                 | 12,5%  |
| De 4 a 8 anos        | 50       | 48,1%  | 16                | 22,2%  |
| De 8 a 12 anos       | 12       | 11,5%  | 13                | 18,1%  |
| Mais de 12 anos      | 9        | 8,7%   | 34                | 47,2%  |
| Total                | 104      | 100,0% | 72                | 100,0% |

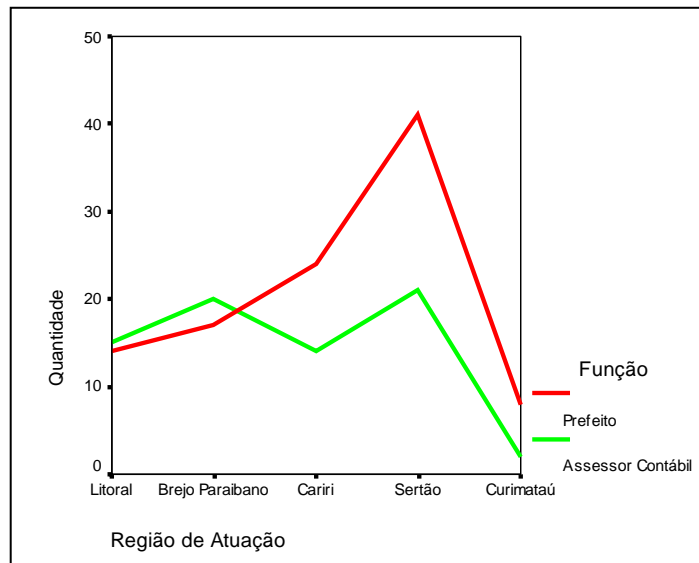


**Gráfico 2 – Caracterização dos respondentes: tempo de experiência na função**

No que diz respeito à região de atuação dos prefeitos, constata-se que a maior densidade de questionários respondidos se deu na região do sertão paraibano, alcançando 39,4% da população estudada, certamente em razão da maior quantidade de município nessa região. Quanto aos assessores contábeis, verifica-se que o maior agrupamento encontra-se localizado nas regiões do sertão e do brejo paraibano. É preciso observar que a região de atuação, no caso dos assessores contábeis, refere-se ao seu domicílio, muito embora sua atuação profissional se dê em diversas regiões do Estado. A distribuição, por região de atuação, está apresentada na Tabela 6 no Gráfico 3:

**Tabela 6 – Caracterização dos respondentes: região de atuação**

| Região de atuação | Função   |       |                   |       |
|-------------------|----------|-------|-------------------|-------|
|                   | Prefeito |       | Assessor contábil |       |
|                   | Quant.   | (%)   | Quant.            | (%)   |
| Litoral           | 14       | 13,5% | 15                | 20,8% |
| Brejo             | 17       | 16,3% | 20                | 27,8% |
| Cariri            | 24       | 23,1% | 14                | 19,4% |
| Sertão            | 41       | 39,4% | 21                | 29,2% |
| Curimataú         | 8        | 7,7%  | 2                 | 2,8%  |
| Total             | 104      | 100%  | 72                | 100%  |



**Gráfico 3 – Caracterização dos gestores: região de atuação**

#### **4.1.2 Sistema de custo e resultado na Administração Pública: percepção de prefeitos e assessores contábeis**

Neste tópico, será feita uma análise descritiva, visando à mensuração e identificação da percepção que têm os atores desta pesquisa sobre aspectos do sistema de custo e resultado, a partir de elementos conceituais encontrados na legislação e na literatura especializada.

##### **4.1.2.1 Percepção da importância do conhecimento e da mensuração de custo e resultado dentro do planejamento orçamentário municipal**

Ao tratar do planejamento orçamentário, a literatura o aponta como uma das fases iniciais da gestão pública, pois, a partir dele, são traçadas as formas de implementação das políticas públicas. Nessa fase, são estabelecidos parâmetros de referência, isto é, um conjunto de expectativas específicas com as quais os resultados reais possam ser comparados. Ao dispor sobre esta matéria, a LRF estabelece que as diretrizes orçamentárias devem conter normas relativas ao controle de custos e à avaliação de resultados dos programas financiados com recursos do orçamento.

As questões 1 e 2 objetivaram identificar a percepção de gestores e assessores com relação ao conhecimento de custo como um dos elementos-chave nas propostas orçamentárias. Esse conhecimento envolvia a previsão, na medida em que esta fornece dados para projeção dos projetos e atividades, o estabelecimento de padrões a ser alcançado, e ainda a execução, servindo de elemento de comparação e avaliação da eficiência e eficácia orçamentária.

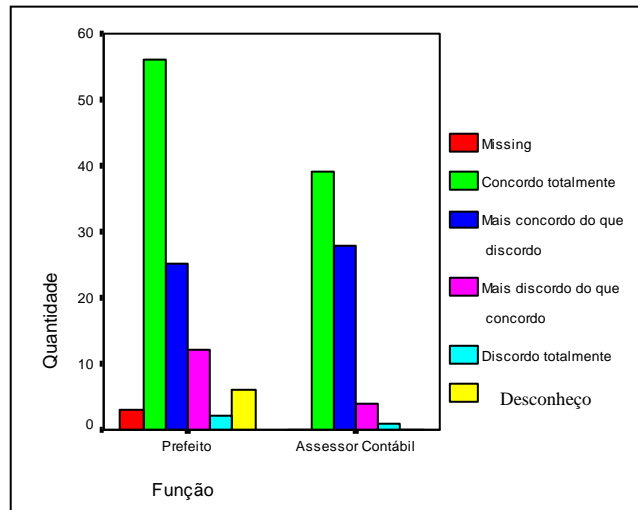
Após o processamento dos dados da pesquisa, quanto ao estabelecimento de padrões dentro do processo orçamentário, envolvendo todas as manifestações de concordância (*concordo totalmente; mais concordo que discordo*), constatou-se que 80,2% dos prefeitos e 93,1% dos assessores contábeis admitiram ser o sistema de custo e resultado uma ferramenta de grande utilidade na fase do orçamento municipal (Tabela 7).

**Tabela 7 – Custo padrão como elemento-chave no processo orçamentário**

| Resposta                      | Função   |        |                |                   |        |                |
|-------------------------------|----------|--------|----------------|-------------------|--------|----------------|
|                               | Prefeito |        |                | Assessor contábil |        |                |
|                               | Quant.   | (%)    | Conc./discord. | Quant.            | (%)    | Conc./discord. |
| Concordo totalmente           | 56       | 55,4%  | 80,2%          | 39                | 54,2%  | 93,1%          |
| Mais concordo do que discordo | 25       | 24,8%  |                | 28                | 38,9%  |                |
| Mais discordo do que concordo | 12       | 11,9%  | 13,9%          | 4                 | 5,6%   | 6,9%           |
| Discordo totalmente           | 2        | 2,0%   |                | 1                 | 1,4%   |                |
| Desconheço este assunto       | 6        | 5,9%   |                | 0                 | 0,0%   |                |
|                               | 101      | 100,0% |                | 72                | 100,0% |                |

Para 13,9% dos prefeitos, o estabelecimento de padrões de comparação para a tomada de decisão, dentro do processo orçamentário, é irrelevante; enquanto apenas 7% dos assessores contábeis têm essa mesma opinião. Analisando-se, mais detalhadamente, essas preferências, percebe-se que 55,4% dos prefeitos concordam totalmente com a questão apresentada, em um percentual aproximado ao dos assessores contábeis. Por outro lado,

apenas 2% dos prefeitos discordam totalmente da assertiva e 5,9% manifestaram desconhecimento deste assunto, conforme se visualiza também no Gráfico 4:



**Gráfico 4 – Custo padrão como elemento-chave no processo orçamentário**

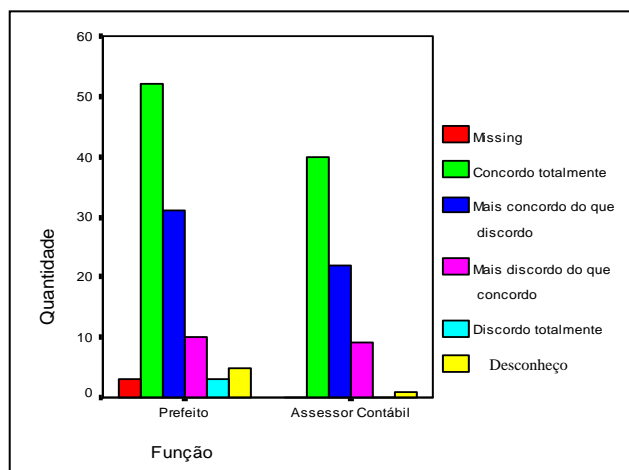
Quando questionados sobre a importância do sistema de custo e resultado na eficácia orçamentária (questão 01), 82,2% dos prefeitos responderam que o conhecimento dos custos dos produtos e serviços faz com que a proposta orçamentária atinja os resultados esperados. A percepção dos assessores contábeis é semelhante à dos prefeitos, visto que 86,2% assinalaram essa afirmativa, como mostra a Tabela 8.

**Tabela 8 – Sistema de custo como elemento da eficácia orçamentária**

| Resposta                      | Função   |        |                |                   |        |                |
|-------------------------------|----------|--------|----------------|-------------------|--------|----------------|
|                               | Prefeito |        |                | Assessor contábil |        |                |
|                               | Quant.   | (%)    | Conc./discord. | Quant.            | (%)    | Conc./discord. |
| Concordo totalmente           | 52       | 51,5%  | 82,2%          | 40                | 55,6%  | 86,2%          |
| Mais concordo do que discordo | 31       | 30,7%  |                | 22                | 30,6%  |                |
| Mais discordo do que concordo | 10       | 9,9%   | 12,9%          | 9                 | 12,5%  | 12,5%          |
| Discordo totalmente           | 3        | 3,0%   |                | 0                 | 0,0%   |                |
| Desconheço este assunto       | 5        | 5,0%   |                | 1                 | 1,4%   |                |
| <b>Total</b>                  | 101      | 100,0% |                | 72                | 100,0% |                |

Como se pode verificar na Tabela 8, 12,9% dos prefeitos e 12,5% dos assessores técnicos afirmavam que discordam da importância do sistema de custo como elemento propulsor para que os objetivos da proposta orçamentária sejam atingidos.

Sobre a mesma questão, verifica-se que 51,5% dos prefeitos e 55,6% dos assessores contábeis responderam que concordam totalmente com a afirmativa, enquanto apenas 3% dos prefeitos discordam totalmente de que a eficácia do orçamento tem como fio condutor o sistema de custo. Registrou-se que 5% dos prefeitos manifestaram-se desconhecedores do assunto em comento, conforme ilustra o Gráfico 5:



**Gráfico 5 – Custo como elemento de eficácia dentro do processo orçamentário**

Considerando-se os conceitos da literatura e os dispositivos legais referentes a esse grupo de questões, pode-se inferir que a percepção dos gestores e assessores contábeis apresenta-se alinhada com os elementos construtores desses quesitos. Também é possível afirmar que os prefeitos são menos sensíveis aos conceitos de custo como elemento de eficácia orçamentária. Já quando se analisam os assessores contábeis, constata-se que estes são mais incisivos ao destacarem que o sistema de custo permite a comparação e cria medidas e padrões úteis para a tomada de decisão dentro do processo orçamentário.

#### 4.1.2.2 Percepção das informações de custo como instrumento de controle da gestão pública municipal

A legislação brasileira, ao tratar das políticas de controle da Administração Pública, definiu como finalidades principais o controle de forma sistemática, voltado para a avaliação dos resultados quanto à legalidade, eficiência, eficácia, efetividade e economicidade. Nesse mesmo sentido, a LRF, em seu art. 50, §3º, prescreve um sistema de custo capaz de controlar e avaliar os resultados da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

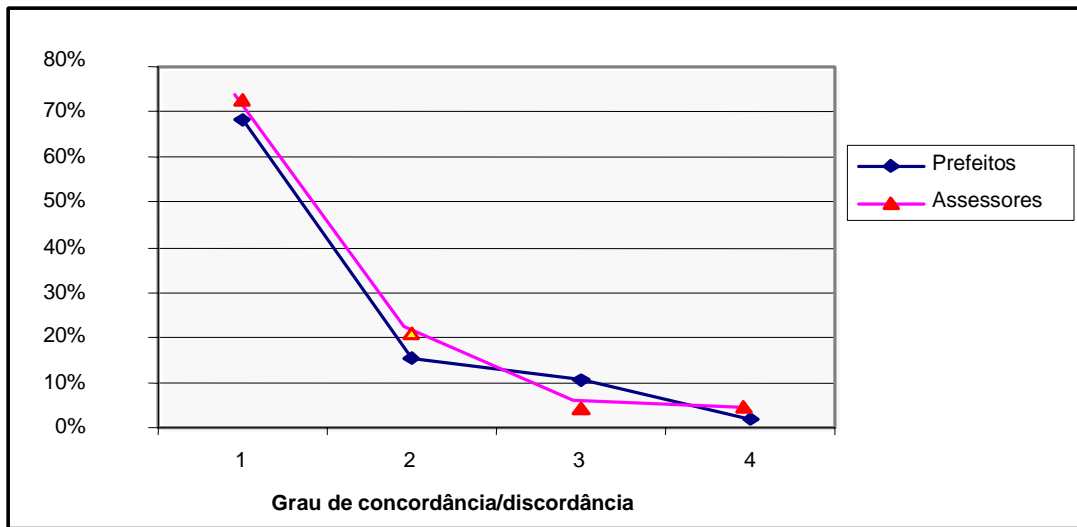
Diante disso, o objetivo desse grupo de questões (3 a 6) é identificar se os gestores públicos atribuem ao sistema de custo e resultado o valor estabelecido pela legislação e destacado na literatura, no que tange ao controle da gestão pública municipal, com base nos fundamentos descritos no tópico 2.2, destacando-se, nesse aspecto, a dimensão conceitual do princípio da economicidade.

Quando questionados sobre a importância do sistema de custo como ferramenta de controle de desperdícios de recursos públicos (questão 03), 83,7% dos prefeitos responderam que concordam com a afirmação, enquanto 93% dos assessores contábeis assinalaram respostas semelhantes. Por outro lado, 12,5% dos prefeitos e 7% e assessores contábeis afirmavam discordar dessa assertiva (Tabela 9).

**Tabela 9 – Sistema de custo como elemento de controle de desperdício de recursos**

| Resposta                      | Função   |        |                |                   |        |                |
|-------------------------------|----------|--------|----------------|-------------------|--------|----------------|
|                               | Prefeito |        |                | Assessor contábil |        |                |
|                               | Quant.   | (%)    | Conc./discord. | Quant.            | (%)    | Conc./discord. |
| Concordo totalmente           | 71       | 68,3%  | 83,7%          | 52                | 72,2%  | 93%            |
| Mais concordo do que discordo | 16       | 15,4%  |                | 15                | 20,8%  |                |
| Mais discordo do que concordo | 11       | 10,6%  | 12,5%          | 3                 | 4,2%   | 7%             |
| Discordo totalmente           | 2        | 1,9%   |                | 2                 | 2,8%   |                |
| Desconheço este assunto       | 4        | 3,8%   |                | 0                 | 0,0%   |                |
| <b>Total</b>                  | 104      | 100,0% |                | 72                | 100,0% |                |

É importante observar que tanto os prefeitos quanto os assessores contábeis têm praticamente o mesmo entendimento, quando afirmaram, em elevados percentuais (68,3% e 72%, respectivamente), que concordam totalmente com a indagação que lhes foi proposta (ver também Gráfico 6).



**Gráfico 6 – Sistema de custo como elemento de controle de desperdício de recursos**

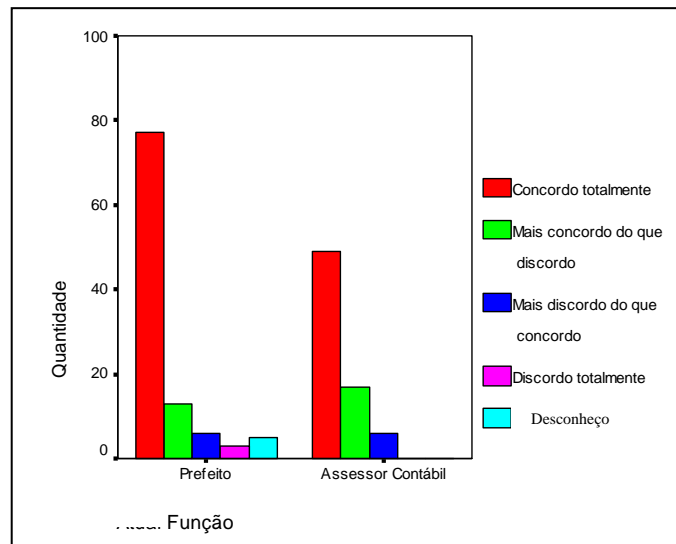
Pergunta semelhante foi formalizada, embora com outro enfoque. Indagados se o sistema de custo favorece a economia de recursos financeiros do município (questão 05), os prefeitos e assessores apresentaram um percentual de concordância de 86,5% e 91,7% respectivamente. Destaque-se que aproximadamente 8,7% dos prefeitos e 8,3% dos assessores contábeis afirmaram que o sistema de custo não propicia economia de recursos financeiros (Tabela 10).

**Tabela 10 – Sistema de custo como elemento de controle de economia de recursos**

| Resposta                      | Função     |               |                |                   |               |                |
|-------------------------------|------------|---------------|----------------|-------------------|---------------|----------------|
|                               | Prefeito   |               |                | Assessor contábil |               |                |
|                               | Quant.     | (%)           | Conc./discord. | Quant.            | (%)           | Conc./discord. |
| Concordo totalmente           | 77         | 74,0%         | 86,5%          | 49                | 68,1%         | 91,7%          |
| Mais concordo do que discordo | 13         | 12,5%         |                | 17                | 23,6%         |                |
| Mais discordo do que concordo | 6          | 5,8%          | 8,7%           | 6                 | 8,3%          | 8,3%           |
| Discordo totalmente           | 3          | 2,9%          |                | 0                 | 0,0%          |                |
| Desconheço este assunto       | 5          | 4,8%          |                | 0                 | 0,0%          |                |
| <b>Total</b>                  | <b>104</b> | <b>100,0%</b> |                | <b>72</b>         | <b>100,0%</b> |                |



Os dados da tabela revelam que 74% dos prefeitos e 68,1% dos assessores contábeis responderam que concordam totalmente quanto à importância da análise de custo como elemento de controle de aplicação de recursos. Por outro lado, 4,8% dos prefeitos afirmaram que não têm conhecimento deste assunto, conforme se explicita nas barras do Gráfico 7.



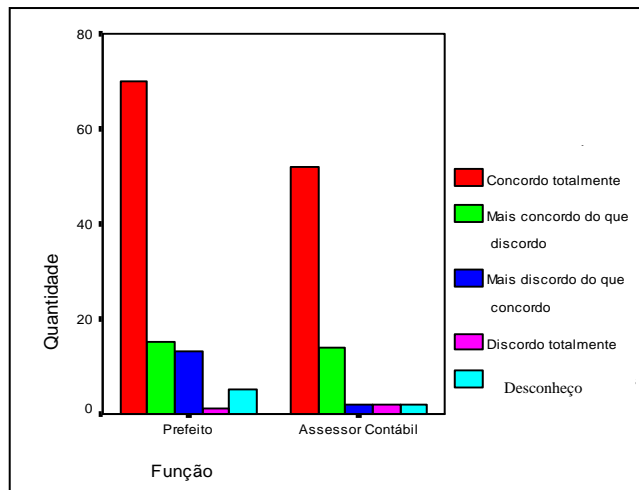
**Gráfico 7 – Sistema de custo como elemento de controle de economia de recursos**

Relativamente ao mesmo assunto, os participantes da pesquisa foram questionados se o sistema de custo facilita a prática da eficiência e da economicidade (questão 04). A grande maioria dos prefeitos e assessores contábeis (81,7% e 91,6% respectivamente) apontou o sistema de custo como facilitador da prática dos princípios constitucionais da eficiência e da economicidade. Em contrapartida, 13,5% dos prefeitos e 5,6% e assessores afirmaram que discordavam (Tabela 11).

**Tabela 11 – Sistema de custo como elemento facilitador da eficiência e economicidade**

| Resposta                      | Função   |        |                |                   |        |                |
|-------------------------------|----------|--------|----------------|-------------------|--------|----------------|
|                               | Prefeito |        |                | Assessor contábil |        |                |
|                               | Quant.   | (%)    | Conc./discord. | Quant.            | (%)    | Conc./discord. |
| Concordo totalmente           | 70       | 67,3%  | 81,7%          | 52                | 72,2%  | 91,6%          |
| Mais concordo do que discordo | 15       | 14,4%  |                | 14                | 19,4%  |                |
| Mais discordo do que concordo | 13       | 12,5%  | 13,5%          | 2                 | 2,8%   | 5,6%           |
| Discordo totalmente           | 1        | 1,0%   |                | 2                 | 2,8%   |                |
| Desconheço este assunto       | 5        | 4,8%   |                | 2                 | 2,8%   |                |
| <b>Total</b>                  | 104      | 100,0% |                | 72                | 100,0% |                |

É importante destacar que 4,8% dos prefeitos e 2,8% dos assessores contábeis expressaram desconhecimento do assunto, conforme demonstra também o Gráfico 8.

**Gráfico 8 – Sistema de custo como elemento facilitador da eficiência e economicidade**

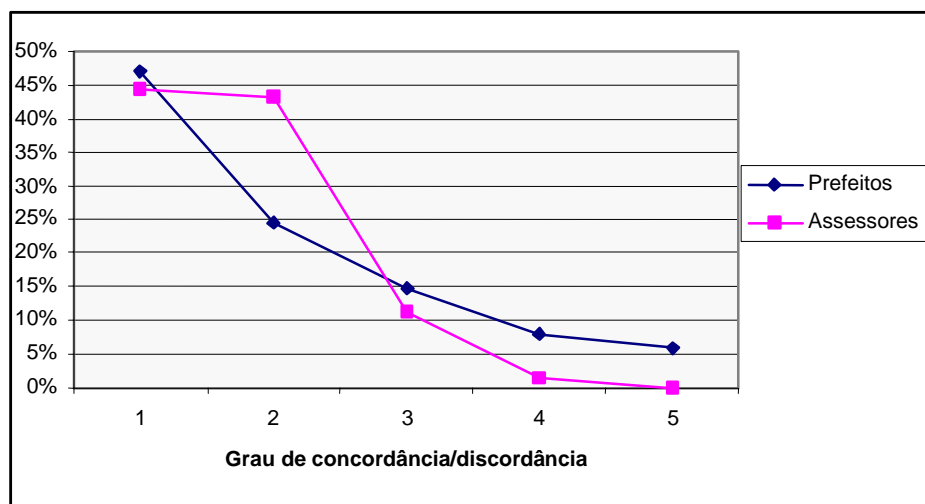
Finalizando este grupo de questões, foi perguntado aos participantes da pesquisa se a administração pública municipal tem se restringido basicamente a efetuar os registros contábeis, desprezando a busca de mecanismos de controle das ações governamentais (questão 06). De acordo com os dados da Tabela 12, 71,6% dos prefeitos concordam no sentido de que a administração pública municipal não tem buscado instrumento de controle das ações governamentais; 87,5% dos assessores contábeis também confirmaram essa lacuna. A tabela também evidencia que 22,5% dos prefeitos e 12,5% dos assessores contábeis

discordaram dessa afirmação, enquanto 5,9% dos prefeitos manifestaram desconhecimento do assunto.

**Tabela 12 – Utilização do sistema de custo como instrumento de controle**

| Resposta                      | Função   |        |                |                   |       |                |
|-------------------------------|----------|--------|----------------|-------------------|-------|----------------|
|                               | Prefeito |        |                | Assessor contábil |       |                |
|                               | Quant.   | (%)    | Conc./discord. | Quant.            | (%)   | Conc./discord. |
| Concordo totalmente           | 48       | 47,1%  | 71,6%          | 32                | 44,4% | 87,5%          |
| Mais concordo do que discordo | 25       | 24,5%  |                | 31                | 43,1% |                |
| Mais discordo do que concordo | 15       | 14,7%  | 22,5%          | 8                 | 11,1% | 12,5%          |
| Discordo totalmente           | 8        | 7,8%   |                | 1                 | 1,4%  |                |
| Desconheço este assunto       | 6        | 5,9%   |                | 0                 | 0,0%  |                |
| <b>Total</b>                  | 102      | 100,0% |                | 32                | 44,4% |                |

Sobre a mesma questão, a tabela mostra que 54,2% dos assessores não estão muito seguros sobre a busca efetiva de mecanismo de controle na gestão municipal, tendo em vista que suas manifestações concentraram-se nas seguintes respostas: *mais concordo do que discordo e mais discordo do que concordo*. Nessa questão, os prefeitos foram mais enfáticos que os assessores, visto que 47,1% afirmaram concordar totalmente como a propositura (ver também gráfico abaixo).



**Gráfico 9 – Utilização do sistema de custo como instrumento de controle**

Em síntese, diante da análise dos dados a respeito da percepção dos prefeitos e assessores contábeis, no tocante a esse grupo de quesitos, os dois grupos pesquisados admitiram que o sistema de custo se apresenta como uma ferramenta de controle da gestão pública municipal, confirmando o que consta na literatura e na legislação pertinente. Por outro lado, quando questionados sobre a busca de mecanismos para a implantação de um sistema de controle, embora concordassem com a medida, não foram muito enfáticos em afirmar se a administração municipal tem buscado o sistema de custo como ferramenta de gestão.

#### **4.1.2.3 Percepção das informações de custo como instrumento de avaliação dos gestores municipais**

A utilização das informações sobre custo e resultado, conforme tem apontado a literatura, pode ser vista como uma forma de avaliar o desempenho dos gestores e de seus auxiliares. Já a legislação que trata da matéria prescreve que os atos de gestão dos administradores públicos devem buscar a utilização de custo e resultado, no sentido de avaliar o desempenho alcançado pelos gestores de recursos públicos.

Diante disso, o objetivo desse conjunto de questões (8, 10 e 19) é identificar se os gestores atribuem às informações de custo a importância exigida pela legislação e enfatizada pela literatura, no que diz respeito à avaliação de desempenho e responsabilidade dos gestores municipais e de seus auxiliares no trato dos recursos públicos.

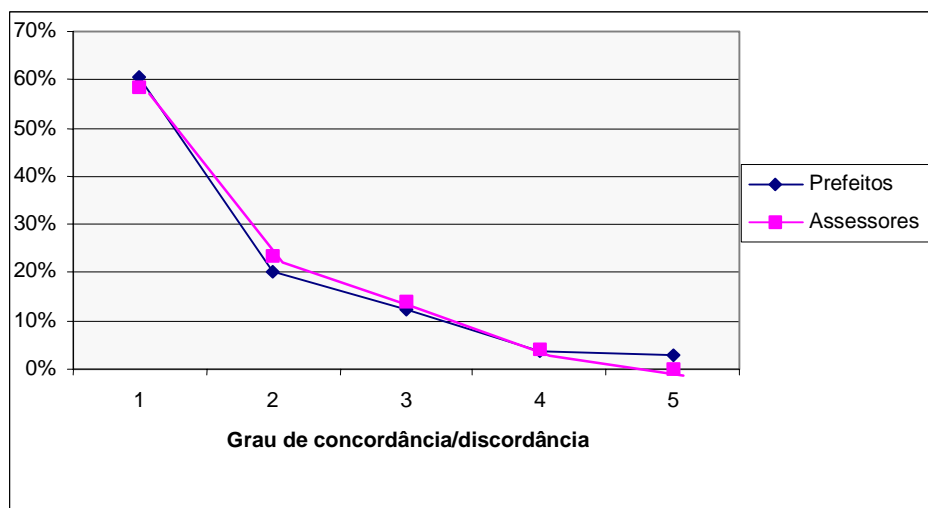
A questão n° 8 buscou saber se a ausência das informações sobre custo traz dificuldade na avaliação de desempenho, por parte do prefeito, quanto à aplicação de recursos efetuada pelos secretários municipais. Em resposta à questão, 80,8% dos prefeitos e 87,5% dos assessores admitiram que a ausência de informação sobre custo dificulta a avaliação de

desempenho dos secretários municipais. Por outro lado, 16,3% dos prefeitos e 18,1% dos assessores discordaram da assertiva (Tabela 13).

**Tabela 13 – Sistema de custo como instrumento de avaliação de desempenho dos gestores**

| Resposta                      | Função   |        |                |                   |        |                |
|-------------------------------|----------|--------|----------------|-------------------|--------|----------------|
|                               | Prefeito |        |                | Assessor contábil |        |                |
|                               | Quant.   | (%)    | Conc./discord. | Quant.            | (%)    | Conc./discord. |
| Concordo totalmente           | 63       | 60,6%  | 80,8%          | 42                | 58,3%  | 87,5%          |
| Mais concordo do que discordo | 21       | 20,2%  |                | 17                | 23,6%  |                |
| Mais discordo do que concordo | 13       | 12,5%  | 16,3%          | 10                | 13,9%  | 18,1%          |
| Discordo totalmente           | 4        | 3,8%   |                | 3                 | 4,2%   |                |
| Desconheço este assunto       | 3        | 2,9%   |                | 0                 | 0,0%   |                |
| <b>Total</b>                  | 104      | 100,0% |                | 68                | 100,0% |                |

Como pode se observar no Gráfico 10, há uma mesma tendência tanto dos prefeitos quanto dos assessores em concordar/discordar da assertiva proposta.



**Gráfico 10 – Sistema de custo como instrumento de avaliação de desempenho dos gestores**

No que tange à comparação de informações sobre custos entre municípios que possuem as mesmas características socioeconômicas (questão 09), indagou-se se essas informações contribuem para uma melhor análise do desempenho do prefeito (Tabela 14).

Tabela 14 – Sistema de custo como instrumento de comparação de desempenho dos gestores

| Resposta                      | Função   |        |                |                   |        |                |
|-------------------------------|----------|--------|----------------|-------------------|--------|----------------|
|                               | Prefeito |        |                | Assessor contábil |        |                |
|                               | Quant.   | (%)    | Conc./discord. | Quant.            | (%)    | Conc./discord. |
| Concordo totalmente           | 53       | 51,0%  | 77,9%          | 38                | 52,8%  | 79,2%          |
| Mais concordo do que discordo | 28       | 26,9%  |                | 19                | 26,4%  |                |
| Mais discordo do que concordo | 14       | 13,5%  | 18,3%          | 10                | 13,9%  | 19,5%          |
| Discordo totalmente           | 5        | 4,8%   |                | 4                 | 5,6%   |                |
| Desconheço este assunto       | 4        | 3,8%   |                | 1                 | 1,4%   |                |
| <b>Total</b>                  | 104      | 100,0% |                | 72                | 100,0% |                |

Nas suas respostas, 77,9% dos prefeitos e 79,2% dos assessores afirmaram que as informações sobre custo podem servir como instrumento de comparação entre municípios que apresentam as mesmas peculiaridades, favorecendo a análise comparativa de desempenhos dos prefeitos. Entretanto, os entrevistados não foram muito enfáticos, tendo em vista que 51% dos prefeitos e 52,8% dos assessores contábeis declaram concordar totalmente com a indagação. As curvas do Gráfico 11 mostram a similitude das respostas a essa pergunta.

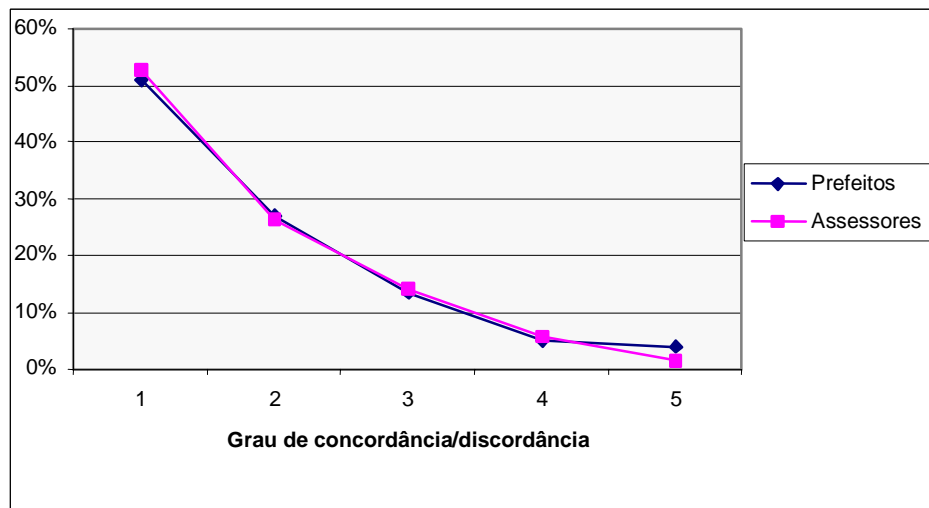


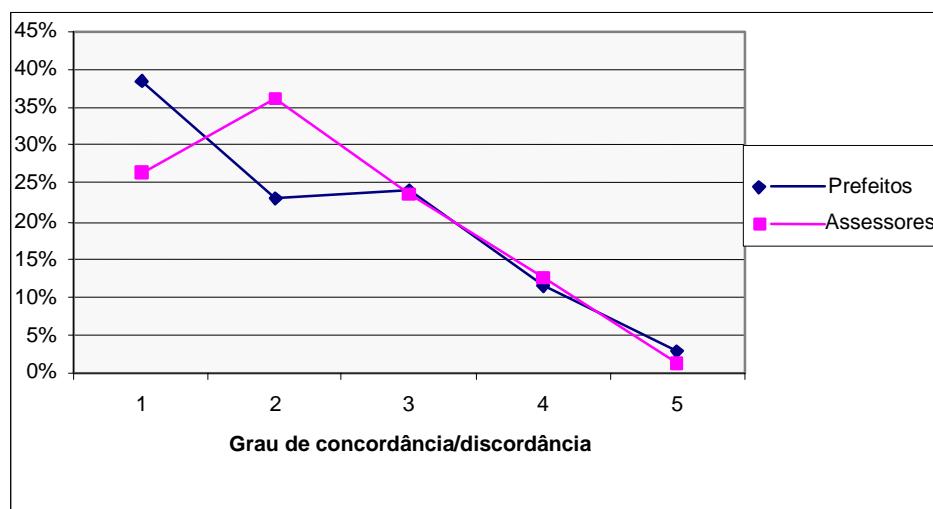
Gráfico 11 – Sistema de custo como instrumento de comparação de desempenho dos gestores

A questão 10 indagou dos participantes da pesquisa se a utilização do sistema de custo favorece a possibilidade de reeleição do prefeito ou eleição do seu candidato, uma vez que esse sistema pode contribuir para a realização de uma gestão eficiente, eficaz, efetiva e econômica. As respostas estão tabuladas na Tabela 15.

**Tabela 15 – Sistema de custo como elemento favorecedor da reeleição do prefeito e eleição do seu candidato**

| Resposta                      | Função   |        |                |                   |        |                |
|-------------------------------|----------|--------|----------------|-------------------|--------|----------------|
|                               | Prefeito |        |                | Assessor contábil |        |                |
|                               | Quant.   | (%)    | Conc./discord. | Quant.            | (%)    | Conc./discord. |
| Concordo totalmente           | 40       | 38,5%  | 61,6%          | 19                | 26,4%  | 62,5%          |
| Mais concordo do que discordo | 24       | 23,1%  |                | 26                | 36,1%  |                |
| Mais discordo do que concordo | 25       | 24,0%  | 35,5%          | 17                | 23,6%  | 36,10%         |
| Discordo totalmente           | 12       | 11,5%  |                | 9                 | 12,5%  |                |
| Desconheço este assunto       | 3        | 2,9%   |                | 1                 | 1,4%   |                |
| <b>Total</b>                  | 104      | 100,0% |                | 72                | 100,0% |                |

Embora o grau de concordâncias 61,6% entre os prefeitos e 62,5% entre os assessores contábeis tenha sido maior que o das discordâncias (35,5% entre os prefeitos e 36,1% entre os assessores contábeis), observa-se que os pesquisados não têm muita convicção em afirmar se o sistema de custo, baseado nos princípios norteadores da Administração Pública, é capaz de contribuir para reeleição do prefeito ou a eleição de seu candidato. De acordo com os dados, 47,1% dos prefeitos e 59,7% dos assessores contábeis concentraram suas respostas em: *mais concordo do que discordo e mais discordo do que concordo*.



**Gráfico 12 – Sistema de custo como elemento favorecedor da reeleição do prefeito e eleição do seu candidato**

O Gráfico 12 revela que os prefeitos são mais enfáticos do que os assessores contábeis na resposta a essa questão, quanto à resposta *concordo totalmente*. As curvas do gráfico mostram também a existência de dois pontos de inflexão no eixo das abscissas (1 e 2), evidenciando assim a simetria entre as resposta: *concordo totalmente* e *mais discordo do que concordo*.

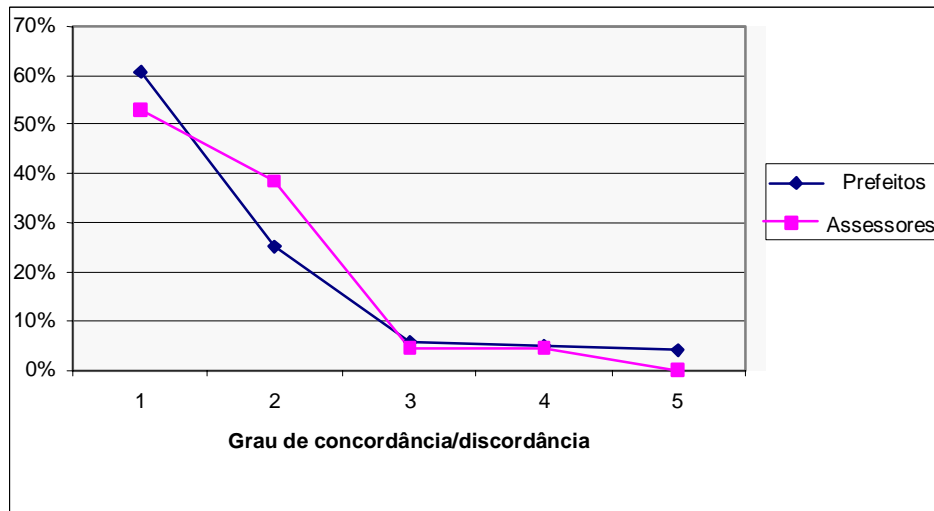
A última pergunta deste tópico procurou saber se os gestores e assessores percebem que as informações de custo favorecem a aprovação das contas municipais (questão 19), tendo em vista a diminuição da possibilidade de desperdícios ou má aplicação dos recursos públicos (Tabela 16).

**Tabela 16 – Sistema de custo como elemento favorecedor da aprovação das contas do prefeito**

| Resposta                      | Função   |        |                |                   |        |                |
|-------------------------------|----------|--------|----------------|-------------------|--------|----------------|
|                               | Prefeito |        |                | Assessor contábil |        |                |
|                               | Quant.   | (%)    | Conc./discord. | Quant.            | (%)    | Conc./discord. |
| Concordo totalmente           | 63       | 60,6%  | 85,6%          | 37                | 52,9%  | 91,5%          |
| Mais concordo do que discordo | 26       | 25,0%  |                | 27                | 38,6%  |                |
| Mais discordo do que concordo | 6        | 5,8%   | 10,6%          | 3                 | 4,3%   | 8,6%           |
| Discordo totalmente           | 5        | 4,8%   |                | 3                 | 4,3%   |                |
| Desconheço este assunto       | 4        | 3,8%   |                | 0                 | 0,0%   |                |
| <b>Total</b>                  | 104      | 100,0% |                | 70                | 100,0% |                |

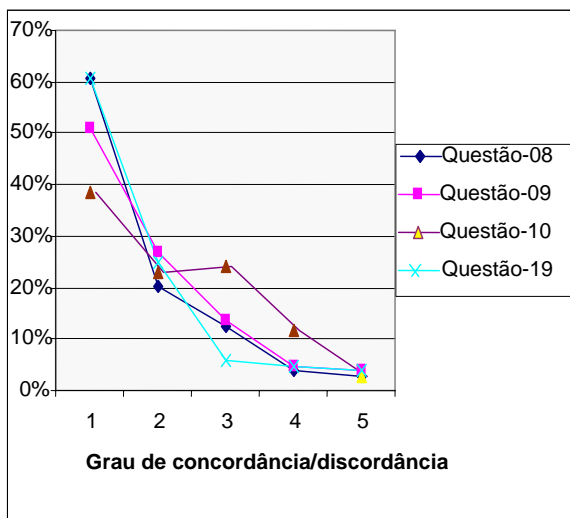
Os prefeitos e assessores participantes da pesquisa demonstraram elevado percentual de concordância (85,6% e 91,5%, respectivamente) quanto à possibilidade de aprovação das contas dos gestores, em virtude da utilização das informações de custo como mecanismo indutor da prática da economicidade. Nesse aspecto, os prefeitos demonstraram-se mais seguros, pois 60,6% concordaram totalmente com a afirmação, enquanto 52,9% dos assessores contábeis assinalaram a mesma resposta (Gráfico 13).



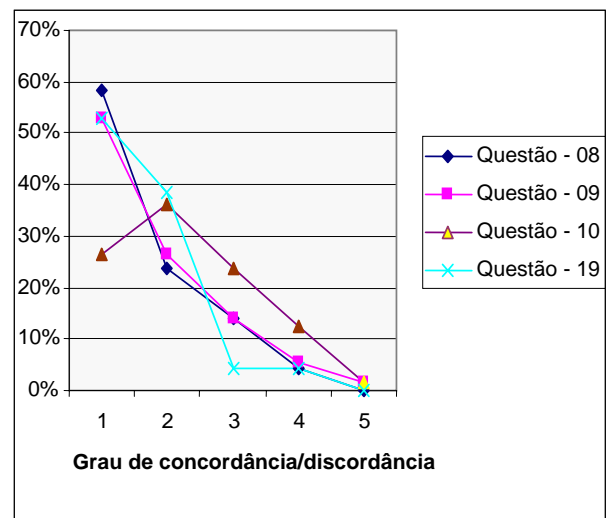


**Gráfico 13 – Sistema de custo como elemento favorecedor da aprovação das contas do prefeito**

Resumindo esse grupo de questões, verifica-se que, de uma maneira geral, prefeitos e assessores admitem que o sistema de custo favorece a avaliação de desempenho de suas gestões. Por outro lado, fazendo-se uma análise visual dos Gráficos 14 e 15, constata-se que apenas a curva referente à questão 10 apresenta uma tendência de concordância diferente em relação às demais questões do grupo. Entretanto, como será visto adiante, essa divergência não é significativa do ponto de vista estatístico. Em conclusão, pode-se inferir que as percepções dos prefeitos e assessores contábeis a propósito das questões formuladas são convergentes com a legislação e a literatura especializada.



**Gráfico 14 – Percepção dos prefeitos sobre avaliação de desempenho**



**Gráfico 15 – Percepção dos assessores contábeis sobre avaliação de desempenho**

#### 4.1.2.4 Percepção das informações de custo como instrumento de tomada de decisão

Tomar decisões é uma tarefa básica do administrador público, que está sempre se defrontando com questões do tipo: comprar ou produzir, realizar um determinado serviço ou terceirizar, continuar ou paralisar uma dada atividade, dentre outras. Muitas vezes, a tomada de decisão não é tarefa fácil, sendo agravada pela existência de diversas alternativas e pela inexistência de um sistema de custo provedor de informações úteis a esse processo. Qualquer decisão envolve a opção entre, pelo menos, duas alternativas. Ao tomar decisão, o gestor público, segundo determina a legislação e aconselha a literatura, deve considerar os custos e os benefícios de decisão tomada e comparar com os custos e benefícios das outras.

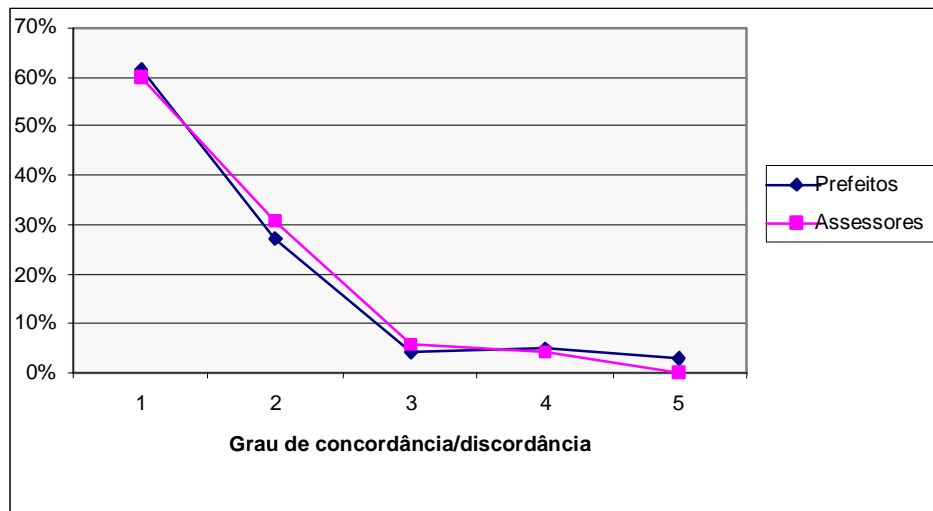
O objetivo desse grupo de questões foi identificar a percepção do gestor quanto à importância atribuída às informações de custo em seu processo de tomada de decisão. Nesse sentido, foram feitas algumas indagações (questões 11 a 13), com foco em algumas decisões típicas do cotidiano dos gestores municipais.

A questão 11 indagou dos participantes da pesquisa se, nas aquisições (materiais e serviços de terceiros), além da necessidade de se conhecer os custos, fazia-se necessário ter ciência dos benefícios, ou seja, se eles julgavam importante a relação custo x benefício. As respostas estão quantificadas na Tabela 17.

**Tabela 17 – Relação entre custo e benefício nas aquisições**

| Resposta                      | Função   |        |                |                   |        |                |
|-------------------------------|----------|--------|----------------|-------------------|--------|----------------|
|                               | Prefeito |        |                | Assessor contábil |        |                |
|                               | Quant.   | (%)    | Conc./discord. | Quant.            | (%)    | Conc./discord. |
| Concordo totalmente           | 64       | 61,5%  | 88,4%          | 43                | 59,7%  | 90,3%          |
| Mais concordo do que discordo | 28       | 26,9%  |                | 22                | 30,6%  |                |
| Mais discordo do que concordo | 4        | 3,8%   | 8,8%           | 4                 | 5,6%   | 8,6%           |
| Discordo totalmente           | 5        | 4,8%   |                | 3                 | 4,2%   |                |
| Desconheço este assunto       | 3        | 2,9%   |                | 0                 | 0,0%   |                |
| <b>Total</b>                  | 104      | 100,0% |                | 72                | 100,0% |                |

Os respondentes, na sua grande maioria (88,4% dos prefeitos e 90,3% dos assessores), destacaram a importância da análise da relação custo x benefício. Além disso, como pode ser visualizado nas curvas do Gráfico 16, apresentaram uma percepção de igual tendência.



**Gráfico 16 – Relação entre custo e benefício nas aquisições**

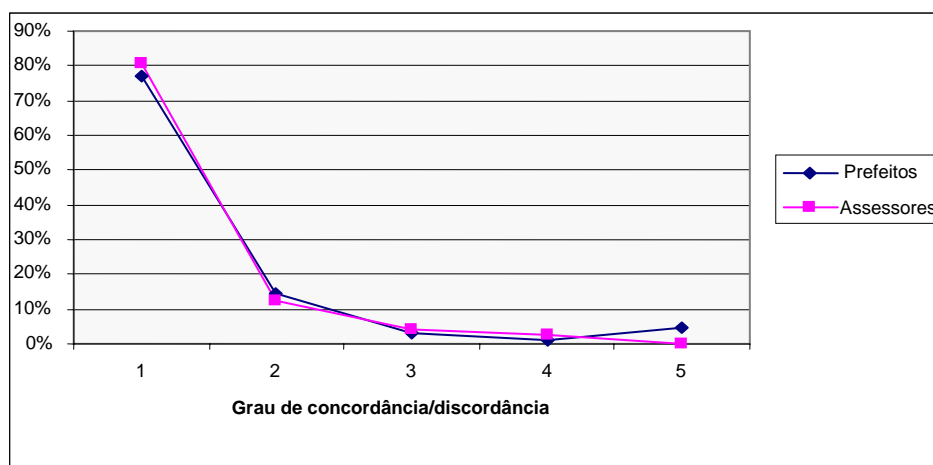
Questionados sobre a necessidade de se conhecer previamente os custos para tomar decisões típicas do cotidiano tais como comprar ou produzir um produto, fornecer ou terceirizar um determinado serviço, construir ou alugar determinadas instalações (questão 12), os prefeitos e assessores contábeis apresentaram as respostas registradas na tabela abaixo.

**Tabela 18 – Conhecimento prévio dos custos para tomada de decisão**

| Resposta                      | Função   |       |                |                   |       |                |
|-------------------------------|----------|-------|----------------|-------------------|-------|----------------|
|                               | Prefeito |       |                | Assessor contábil |       |                |
|                               | Quant.   | (%)   | Conc./discord. | Quant.            | (%)   | Conc./discord. |
| Concordo totalmente           | 80       | 76,9% | 91,3%          | 58                | 80,6% | 93,1 %         |
| Mais concordo do que discordo | 15       | 14,4% |                | 9                 | 12,5% |                |
| Mais discordo do que concordo | 3        | 2,9%  | 3,9%           | 3                 | 4,2%  | 7%             |
| Discordo totalmente           | 1        | 1,0%  |                | 2                 | 2,8%  |                |
| Desconheço este assunto       | 5        | 4,8%  |                | 0                 | 0,0%  |                |
| <b>Total</b>                  | 80       | 76,9% |                | 58                | 80,6% |                |

Os prefeitos e assessores admitiram que o conhecimento prévio dos custos para tomada de decisões é muito importante, pois 91,3% e 93,1%, respectivamente, concordaram com a

afirmativa. Destaque-se que os participantes da pesquisa foram bem taxativos nas suas respostas. Como se vê, 76,9% dos prefeitos e 80,6% dos assessores técnicos responderam que concordam totalmente quanto à necessidade de ter conhecimento prévio dos custos para a tomada de decisão. O Gráfico 17 expressa o grau de divergência dos prefeitos e assessores contábeis quanto a essa assertiva.

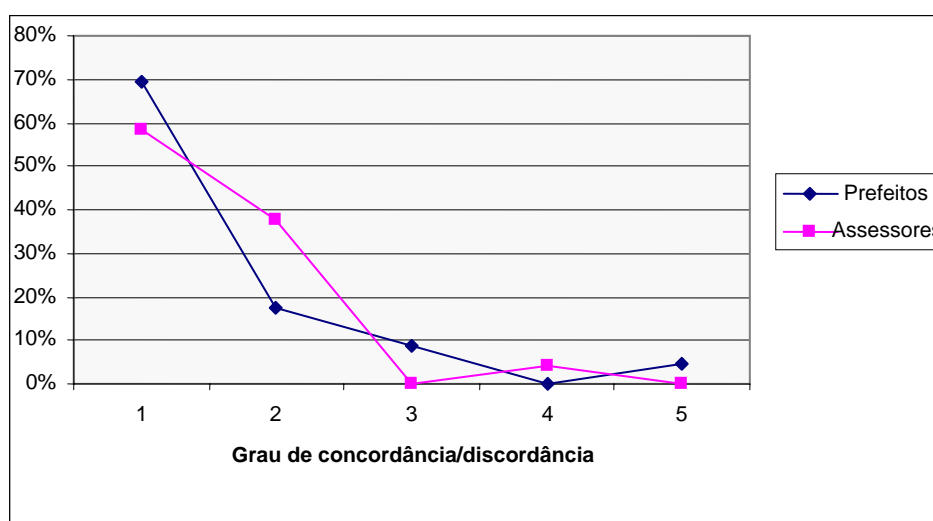


**Gráfico 17 – Conhecimento prévio dos custos para tomada de decisão**

Quando questionados sobre a importância do conhecimento prévio dos custos dos produtos e serviços, para que pudessem decidir por sua continuidade, seu incremento ou sua paralisação, os prefeitos e assessores contábeis apresentaram a mesma tendência de concordância. Nesse aspecto, merece destaque o fato de que todos os assessores (95,8%) afirmaram que o conhecimento dos custos para a tomada de decisão sobre a continuidade dos serviços públicos é importante. Entretanto, 37,5% não expressaram muita segurança nas suas respostas (*mais concordo do que discordo*). A tabela e o gráfico a seguir expressam os dados da resposta.

**Tabela 19 – Conhecimento prévio dos custos para decisão sobre continuidade dos serviços públicos**

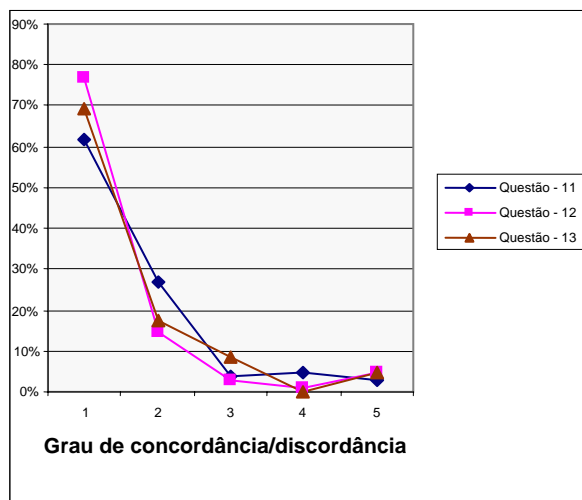
| Resposta                      | Função   |        |                |                   |        |                |
|-------------------------------|----------|--------|----------------|-------------------|--------|----------------|
|                               | Prefeito |        |                | Assessor contábil |        |                |
|                               | Quant.   | (%)    | Conc./discord. | Quant.            | (%)    | Conc./discord. |
| Concordo totalmente           | 72       | 69,2%  | 86,5%          | 42                | 58,3%  | 95,8%          |
| Mais concordo do que discordo | 18       | 17,3%  |                | 27                | 37,5%  |                |
| Mais discordo do que concordo | 9        | 8,7%   | 8,7%           | 0                 | 0,0%   | 4,2%           |
| Discordo totalmente           | 0        | 0,0%   |                | 3                 | 4,2%   |                |
| Desconheço este assunto       | 5        | 4,8%   |                | 0                 | 0,0%   |                |
| <b>Total</b>                  | 104      | 100,0% |                | 72                | 100,0% |                |

**Gráfico 18 – Conhecimento prévio dos custos para decisão sobre continuidade dos serviços públicos**

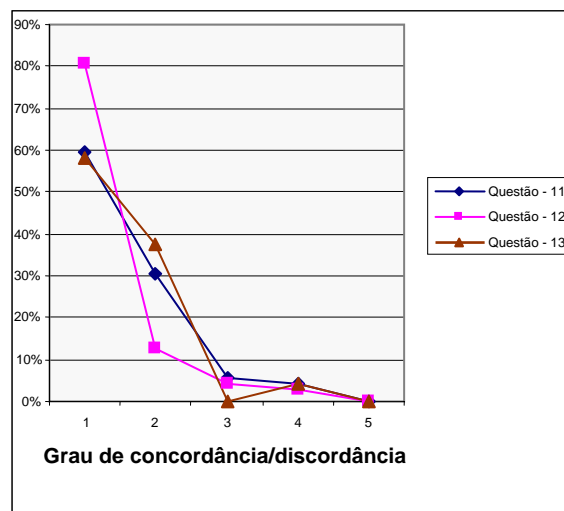
Como se pode verificar, nesse grupo de perguntas sobre a importância do conhecimento prévio do custo para tomada de decisão, as respostas apresentaram um resultado bem definido. Como se pode observar, cerca de 90% dos respondentes, em seu conjunto, afirmaram que, para a tomada de decisões acertadas, são necessárias informações sobre os custos dos produtos e serviços prestados à população. Verifica-se, no Gráfico 19, que as curvas das respostas às três questões formuladas apresentaram um razoável grau de paralelismo, demonstrando uniformidade nas respostas dos prefeitos.

Já o Gráfico 20 apresenta apenas uma curva que tem uma flexão diferente das demais (questão 12). Esse dado se explica pelo grau de convicção (*concordo totalmente*) apresentado pelos assessores contábeis. Contudo, não se verificou diferença significativamente relevante

do ponto de vista estatístico, como se verá mais adiante. Assim, pode-se concluir que as percepções dos prefeitos e assessores contábeis estão em sintonia com os mandamentos legais e os conceitos expressos na literatura.



**Gráfico 19 – Percepção dos prefeitos sobre custo para tomada de decisão**



**Gráfico 20 – Percepção dos assessores sobre custo para tomada de decisão**

#### 4.1.2.5 Percepção sobre o grau de compreensão das informações de custo pelos cidadãos

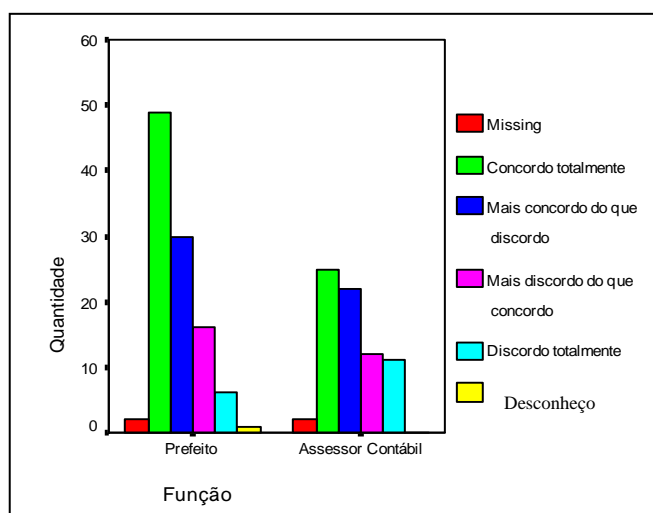
A finalidade desse grupo de questões foi identificar a percepção dos prefeitos e assessores sobre o grau de compreensão da forma como são divulgadas as informações acerca de custo e de que maneira elas seriam mais compreensíveis (questões 16 a 18).

A questão 16, muito embora não esteja diretamente relacionada com o tema em análise, teve o objetivo de verificar a forma como os cidadãos percebem a questão de custo na visão dos gestores. Nesse sentido, perguntou-se aos entrevistados se a população está mais exigente por serviços de qualidade e de baixo custo (questão 16). Em suas respostas, 77,4% dos prefeitos e 67,1% dos assessores contábeis afirmaram que a população assume essa atitude (Tabela 20).

**Tabela 20 – Exigência da população por serviços de qualidade e de baixo custo**

| Resposta                      | Função   |        |                |                   |        |                |
|-------------------------------|----------|--------|----------------|-------------------|--------|----------------|
|                               | Prefeito |        |                | Assessor contábil |        |                |
|                               | Quant.   | (%)    | Conc./discord. | Quant.            | (%)    | Conc./discord. |
| Concordo totalmente           | 49       | 48,0%  | 77,4%          | 25                | 35,7%  | 67,1%          |
| Mais concordo do que discordo | 30       | 29,4%  |                | 22                | 31,4%  |                |
| Mais discordo do que concordo | 16       | 15,7%  | 21,6%          | 12                | 17,1%  | 32,9%          |
| Discordo totalmente           | 6        | 5,9%   |                | 11                | 15,7%  |                |
| Desconheço este assunto       | 1        | 1,0%   |                | 0                 | 0,0%   |                |
| <b>Total</b>                  | 102      | 100,0% |                | 70                | 100,0% |                |

Os assessores contábeis apresentaram-se menos convictos a respeito dessa questão, pois apenas 35,7% responderam que concordam totalmente com a afirmação, enquanto 48,5% demonstraram dúvida e 32,9% afirmaram discordar da assertiva. O Gráfico 21 expressa o grau de convergência dos dois grupos de respondentes.

**Gráfico 21 – Exigência da população por serviços de qualidade e de baixo custo**

Questionados sobre a forma como são expressos os custos na administração pública municipal para a compreensão por parte dos cidadãos (questão 17), os prefeitos se demonstraram muito seguros nas respostas a essa pergunta. Como se pode observar, os graus de concordância e discordância foram praticamente iguais, tendo apenas 29,4% afirmado, com convicção, que a forma como os custos são apresentados aos cidadãos é de fácil entendimento (Tabela 21).

Tabela 21 – Forma de divulgação dos custos para a população

| Resposta                      | Função     |               |                |                   |               |                |
|-------------------------------|------------|---------------|----------------|-------------------|---------------|----------------|
|                               | Prefeito   |               |                | Assessor contábil |               |                |
|                               | Quant.     | (%)           | Conc./discord. | Quant.            | (%)           | Conc./discord. |
| Concordo totalmente           | 30         | 29,4%         | 46,1%          | 3                 | 4,3%          | 25,7%          |
| Mais concordo do que discordo | 17         | 16,7%         |                | 15                | 21,4%         |                |
| Mais discordo do que concordo | 31         | 30,4%         | 52,0%          | 26                | 37,1%         | 74,2%          |
| Discordo totalmente           | 22         | 21,6%         |                | 26                | 37,1%         |                |
| Desconheço este assunto       | 2          | 2,0%          |                | 0                 | 0,0%          |                |
| <b>Total</b>                  | <b>102</b> | <b>100,0%</b> |                | <b>70</b>         | <b>100,0%</b> |                |

A percepção dos assessores contábeis difere da visão dos prefeitos, pois 74,2% responderam que discordam da forma como são apresentados os custos dos produtos e serviços públicos. As curvas do Gráfico 22 evidenciam as divergências dos respondentes sobre essa pergunta.

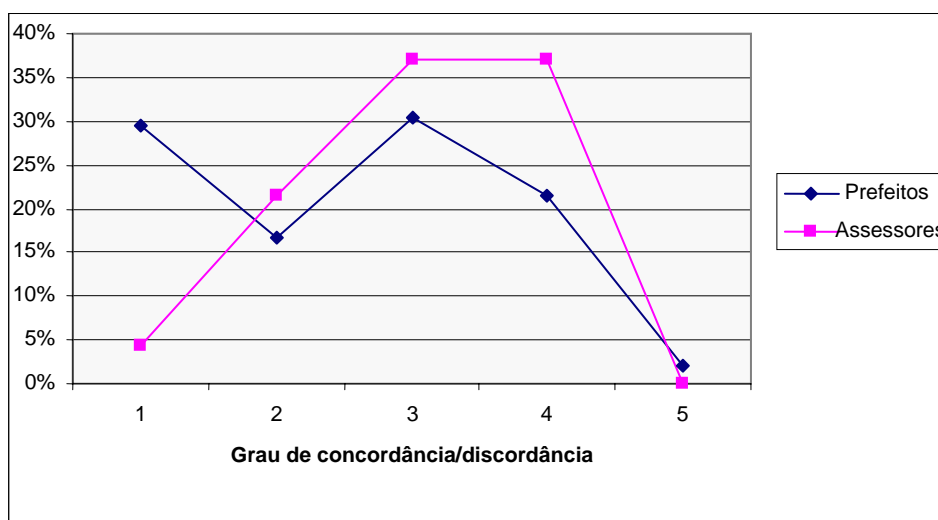


Gráfico 22 – Forma de divulgação dos custos para a população

A questão 18 teve como objetivo identificar a percepção dos participantes da pesquisa quanto à forma de divulgação dos custos através da individualização por unidade de produto ou serviço, como forma mais compreensível para os cidadãos. Os dados da Tabela 20, mostram que 85,6% dos prefeitos e 88,6% dos assessores técnicos admitiram que a individualização dos custos por produtos e serviços favorece o entendimento pelos cidadãos.

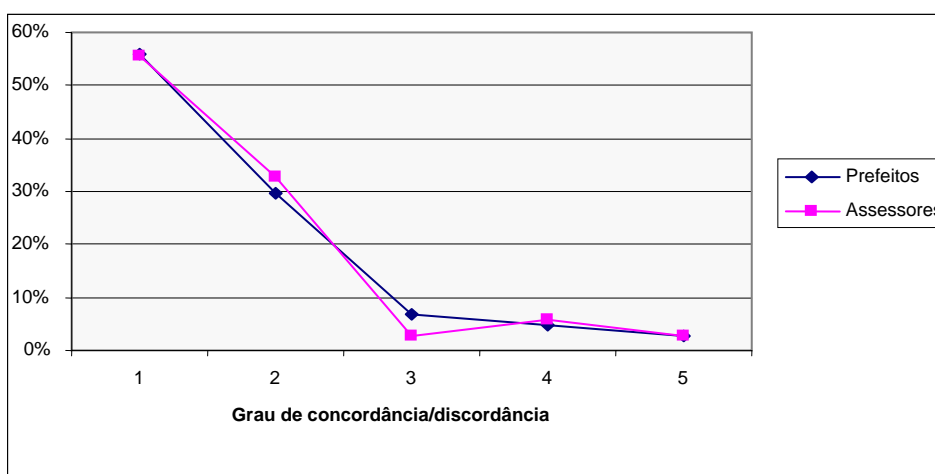


Entretanto, não foram incisivos no item *concordo totalmente*, pois 29,8% dos prefeitos e 32,9% e assessores técnicos assinalaram a resposta *mais concordo do que discordo*.

**Tabela 22 – Custo por produto ou serviços**

| Resposta                      | Função   |        |                |                   |        |                |
|-------------------------------|----------|--------|----------------|-------------------|--------|----------------|
|                               | Prefeito |        |                | Assessor contábil |        |                |
|                               | Quant.   | (%)    | Conc./discord. | Quant.            | (%)    | Conc./discord. |
| Concordo totalmente           | 58       | 55,8%  | 85,6%          | 39                | 55,7%  | 88,6%          |
| Mais concordo do que discordo | 31       | 29,8%  |                | 23                | 32,9%  |                |
| Mais discordo do que concordo | 7        | 6,7%   | 11,5%          | 2                 | 2,9%   | 8,6%           |
| Discordo totalmente           | 5        | 4,8%   |                | 4                 | 5,7%   |                |
| Desconheço este assunto       | 3        | 2,9%   |                | 2                 | 2,9%   |                |
| <b>Total</b>                  | 104      | 100,0% |                | 70                | 100,0% |                |

Como pode ser visto nas curvas de distribuição apresentadas no Gráfico 23, o comportamento dos dois grupos de respondentes demonstrou-se semelhante.



**Gráfico 23 – Custo por produto ou serviços**

#### 4.1.2.6 Percepção sobre a implantação do sistema de custo na administração pública municipal

As perguntas desse bloco tiveram como objetivo identificar se a gestão municipal está em condições de implantar um sistema de custo e resultado e se há necessidade de legislação específica para este fim. Nesse aspecto, a questão 14 buscou identificar se a atual estrutura

administrativa está em condições de implantar um sistema de custo. Nas respostas, 51,9% dos prefeitos e 44,4% dos assessores contábeis afirmaram que a estrutura municipal está em condições de implantar o sistema de custo. Entretanto, 55,6% dos assessores contábeis discordaram da afirmação, denotando-se que nem os prefeitos nem os assessores são enfáticos em concordar totalmente quanto às condições de se implantar o sistema de custo. Apenas 31,7% dos prefeitos e 13,9% dos assessores técnicos demonstraram essa convicção (Tabela 22).

**Tabela 23 – Condições da atual administração para a implementação de um sistema de custo**

| Resposta                      | Função   |        |                |                   |        |                |
|-------------------------------|----------|--------|----------------|-------------------|--------|----------------|
|                               | Prefeito |        |                | Assessor contábil |        |                |
|                               | Quant.   | (%)    | Conc./discord. | Quant.            | (%)    | Conc./discord. |
| Concordo totalmente           | 33       | 31,7%  | 51,9%          | 10                | 13,9%  | 44,4%          |
| Mais concordo do que discordo | 21       | 20,2%  |                | 22                | 30,6%  |                |
| Mais discordo do que concordo | 33       | 31,7%  | 48,1%          | 22                | 30,6%  | 55,6%          |
| Discordo totalmente           | 12       | 11,5%  |                | 17                | 23,6%  |                |
| Desconheço este assunto       | 5        | 4,8%   |                | 1                 | 1,4%   |                |
| <b>Total</b>                  | 104      | 100,0% |                | 72                | 100,0% |                |

Como se pode constatar, um elevado número de respondentes revelou não ter segurança nessa questão, de modo que, 51,9% dos prefeitos e 61,2% dos assessores contábeis assinalaram as duas opções: (*mais concordo do que discordo e mais discordo do que concordo*). O Gráfico 24 revela que, embora os percentuais referentes às concordâncias tenham apresentado valores semelhantes quando analisadas na escala inicial, as respostas apontam para um certo grau de divergência. Significa dizer que existe uma aproximação de percepções contrárias nas respostas quanto à implantação do sistema de custo na administração municipal.

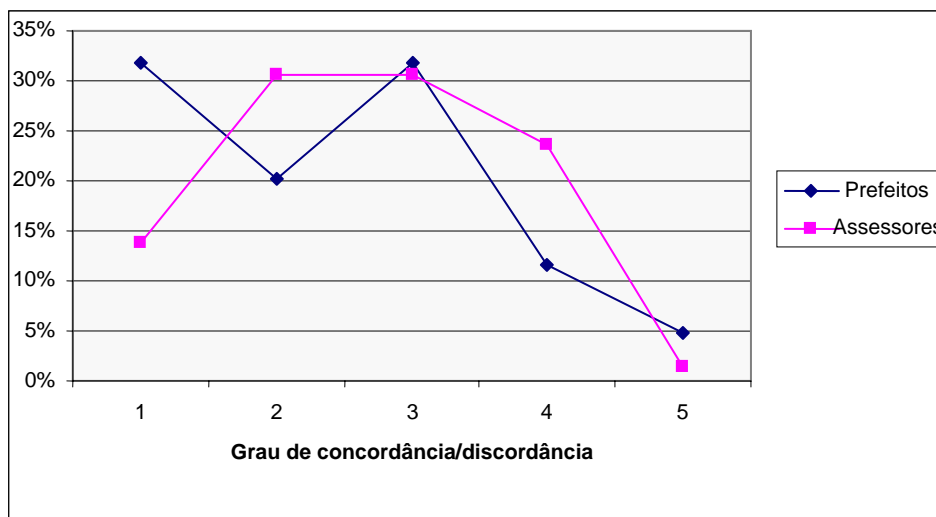


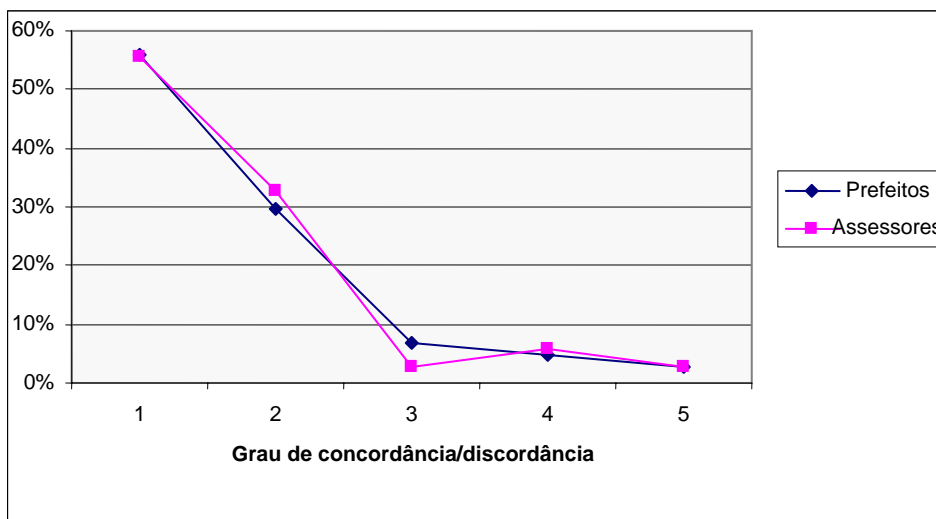
Gráfico 24 – Condições da atual administração para a implantação de um sistema de custo

A questão 15 refere-se à existência de lei específica para a implantação do sistema de custo (Tabela 24).

Tabela 24 – Necessidade de legislação específica para a implantação do sistema de custo e resultado

| Resposta                      | Função   |        |                |                   |        |                |
|-------------------------------|----------|--------|----------------|-------------------|--------|----------------|
|                               | Prefeito |        |                | Assessor contábil |        |                |
|                               | Quant.   | (%)    | Conc./discord. | Quant.            | (%)    | Conc./discord. |
| Concordo totalmente           | 28       | 26,9%  | 54,8%          | 18                | 25,7%  | 54,3%          |
| Mais concordo do que discordo | 29       | 27,9%  |                | 20                | 28,6%  |                |
| Mais discordo do que concordo | 22       | 21,2%  | 45,2%          | 15                | 21,4%  | 45,7%          |
| Discordo totalmente           | 19       | 18,3%  |                | 17                | 24,3%  |                |
| Desconheço este assunto       | 6        | 5,8%   |                | 0                 | 0,0%   |                |
| <b>Total</b>                  | 104      | 100,0% |                | 70                | 100,0% |                |

O Gráfico 25, a seguir, mostra que há uma semelhança nas respostas dos pesquisados, revelando também que não há uma convicção definida nas respostas apresentadas, seja nos graus de concordância ou discordância. Evidencia, além disso, que os prefeitos e assessores contábeis estão na faixa limite entre os conceitos da administração burocrática e da administração gerencial.



**Gráfico 25 – Necessidade de legislação específica para a implantação do sistema de custo e resultado**

#### 4.2. Análise das hipóteses

Feita a análise descritiva das questões integrantes do questionário de pesquisa, realizou-se um estudo estatístico, a fim de testar as hipóteses formuladas no primeiro capítulo, através da verificação da existência, ou não, de convergência entre as percepções dos prefeitos e assessores contábeis participantes desta pesquisa, com relação às questões propostas.

Para tanto, foram testadas dezenove hipóteses utilizando-se um teste não-paramétrico, cuja série de dados apresentava-se não-pareada. Com base nesse teste, foram comparados dois subgrupos de casos de uma mesma variável, pressupondo apenas que as duas variáveis envolvidas são pelo menos ordinais, podendo ter absolutamente qualquer distribuição, inclusive a normal, para uma série como mais de vinte termos (SIEGEL, 1979). A estatística utilizada para a efetivação dos testes foi o Teste U de Mann-Whitney. O quadro a seguir demonstra os resultados dos testes realizados, bem como a decisão correspondente a cada pergunta.

| Perguntas  | Teste Mann-Whitney U (Significância) | DECISÃO                  |
|--|--------------------------------------|--------------------------|
| 1. Informações sobre custo dos produtos e serviços públicos fazem com que a proposta orçamentária atinja seus objetivos.   | 0,453                                | Aceitar - H <sub>0</sub> |
| 2. Ao medir os insumos (materiais e mão-de-obra) dos produtos e serviços públicos, o sistema de custo torna possíveis as comparações e cria medidas e padrões de grande utilidade para a tomada de decisão dentro do processo orçamentário.              | 0,528                                | Aceitar - H <sub>0</sub> |
| 3. A existência de um sistema de custo permite o controle dos desperdícios de recursos públicos.   | 0,376                                | Aceitar - H <sub>0</sub> |
| 4. A existência de um sistema de custo na Administração Pública municipal facilita a prática dos princípios da eficiência e da economicidade.  | 0,344                                | Aceitar - H <sub>0</sub> |
| 5. A análise dos custos dos produtos e serviços permite a economia dos recursos financeiros da prefeitura.   | 0,649                                | Aceitar - H <sub>0</sub> |
| 6. As administrações públicas municipais, salvo raras exceções, têm se restringido basicamente aos registros contábeis, deixando de buscar instrumentos de controle capazes de propiciar a medida e a avaliação dos resultados das ações governamentais. | 0,337                                | Aceitar - H <sub>0</sub> |
| 7. A administração pública municipal deveria implantar um sistema de custo, mesmo sabendo que ele é capaz de mostrar a ineficiência e os desperdícios de recursos públicos.  | 0,436                                | Aceitar - H <sub>0</sub> |
| 8. A ausência de um sistema de custo traz dificuldade para a administração pública municipal avaliar a utilização dos recursos aplicados pelos secretários municipais e os resultados por eles atingidos.  | 0,917                                | Aceitar - H <sub>0</sub> |
| 9. O sistema de custo permite fazer uma comparação dos custos do município com os de municípios vizinhos, que possuem as mesmas peculiaridades, o que proporciona a obtenção de informações capazes de analisar o desempenho do prefeito.                | 0,763                                | Aceitar - H <sub>0</sub> |
| 10. A utilização de sistema de custo aumenta a possibilidade de reeleição do prefeito ou eleição de seu candidato indicado, em decorrência da realização de uma gestão econômica, eficiente e eficaz.  | 0,441                                | Aceitar - H <sub>0</sub> |
| 11. O conhecimento do custo das aquisições (materiais e serviços de terceiro) isoladamente não ajuda a tomar uma boa decisão. É necessário conhecer também os benefícios.  | 0,946                                | Aceitar - H <sub>0</sub> |
| 12. A decisão de comprar ou produzir um produto, fornecer ou terceirizar um determinado serviço, construir ou alugar determinadas instalações, deve ser precedida de um levantamento de custo.   | 0,530                                | Aceitar - H <sub>0</sub> |
| 13. O conhecimento dos custos dos produtos e serviços públicos é útil para que se possa decidir por sua continuidade, seu incremento ou sua paralisação.   | 0,369                                | Aceitar - H <sub>0</sub> |
| 14. A atual estrutura administrativa municipal está em condições de implantar um sistema de custo.   | 0,057                                | Aceitar - H <sub>0</sub> |
| 15. A inexistência de lei específica para a criação e implantação de um sistema de custo e resultado impede sua utilização.  | 0,966                                | Aceitar - H <sub>0</sub> |

| Perguntas   | Teste Mann-Whitney U (Significância) | DECISÃO                            |
|---|--------------------------------------|------------------------------------|
| 16. A população está cada dia mais esclarecida e exigente por serviços públicos de qualidade e de baixo custo.  | 0,058                                | Aceitar - $H_0$                    |
| 17. A forma como são prestadas informações de custo de alguns serviços públicos é de fácil entendimento pelos cidadãos.   | <b>0,001</b>                         | <b>Rejeitar - <math>H_0</math></b> |
| 18. A apresentação dos custos dos serviços públicos, tais como: custo por aluno, na educação; custo por paciente, na saúde; custo por beneficiário, na assistência social; custo por tonelada de lixo, nos serviços de coleta, seria uma forma mais transparente e de fácil entendimento pelos cidadãos das ações governamentais. | 0,906                                | Aceitar - $H_0$                    |
| 19. A utilização de informação de custo aumentaria a possibilidade de aprovação das contas dos prefeitos, pela diminuição da possibilidade de desperdícios ou má aplicação dos recursos públicos.   | 0,612                                | Aceitar - $H_0$                    |

Cabe destacar que os resultados apresentados contribuem, em boa parte, para as observações sensíveis desenvolvidas no subitem 4.1.2. Como se pode observar, as questões em que se verificaram maiores níveis de dispersão de percepções seguiram a mesma tendência no teste de hipótese aqui apresentado.

É preciso enfatizar, entretanto, que os altos graus de convergência proporcionados pelas questões 8, 11, 15 e 18, em que a probabilidade de significância calculada assintoticamente, apresentaram valores acima de 90%, apontando para quase a unanimidade de percepções. O significado dessa aproximação indica um estilo administrativo teoricamente correto, sugerindo uma disposição para a implantação do sistema de custo. Como se observou na análise, é relevante desenvolver a estrutura organizacional e, principalmente, de pessoas capacitadas para este fim.

Outro ponto que merece ênfase diz respeito ao alto grau de convergência apresentado na questão 15. Ela tratou da necessidade de se criar lei específica para a utilização do sistema de custo e resultado, tendo a probabilidade de significância calculada assintoticamente apresentado valor próximo de 97%. Esperava-se dos prefeitos e assessores contábeis uma

postura diferente no tocante a essa pergunta, tendo em vista a existência de lei federal que obriga a implantação e utilização de sistema de custo.

Analisando-se o quadro, verifica-se que apenas a questão 17 gerou percepções divergentes entre os dois grupos, concluindo-se pela rejeição da hipótese de nulidade. É de se destacar que as percepções dos dois grupos foram no sentido de reconhecer que as informações de custo atualmente apresentadas aos cidadãos são de fácil entendimento. A divergência se dá em torno do grau de concordância: entre os prefeitos, observou-se maior incidência no sentido de concordarem totalmente, enquanto entre os assessores contábeis, registrou-se uma tendência mais para concordar do que discordar.

Observa-se portanto, que existe uniformidade de percepções em torno dos aspectos conceituais de custo e resultado aplicados à administração pública municipal, em especial quanta à necessidade e importância de implantar-se essa ferramenta na gestão pública. Entretanto, a implantação do sistema de custo permeia sistematicamente um aspecto de natureza comportamental, sugerindo que o estilo legalista-burocrático, adotado no passado, encontra-se ainda muito presente na forma de gestão municipal.

Por fim, pode-se observar que os gestores públicos municipais sentem a necessidade de que os conhecimentos teóricos sejam aplicados concretamente. Contudo, conhecer a importância e necessidade de um sistema de custo e resultado é uma coisa e ter vontade política e procurar aplicá-lo é outra.

## 5. CONCLUSÕES

Nesta parte, serão sintetizados os principais resultados da pesquisa relacionando com os objetivos delineados, fazendo-se, ao final, algumas sugestões para futuras pesquisas.

O presente trabalho foi conduzido com o propósito de obter evidências empíricas sobre a percepção dos gestores e assessores contábeis de prefeituras dos municípios do Estado da Paraíba, acerca dos conceitos especificados nos dispositivos legais e na literatura especializada, no que diz respeito a custo e resultado.

Os aspectos conceituais identificados na fundamentação teórica foram organizados no sentido de adotar-se um instrumento de pesquisa em forma de questionário, de acordo com a metodologia proposta no capítulo 3. Numa etapa seguinte, o questionário foi submetido aos prefeitos e assessores contábeis integrantes da população estudada. Nas respostas, revelaram suas percepções sobre a aplicação dos conceitos de custo e resultado na administração pública municipal, bem como a importância na apuração de custo e resultado no serviço público. Os dados obtidos foram apresentados e analisados no capítulo 4.

Para validar o procedimento adotado, foram utilizados os elementos da estatística descritiva, com o objetivo de se identificar e mensurar o grau de percepção dos prefeitos e assessores contábeis. Em seguida, fazendo-se uso do Teste U de Mann-Whitney, as hipóteses foram testadas, buscando-se aquilatar se as percepções dos participantes da pesquisa são convergentes com os objetivos propostos. A estatística descritiva apontou para os seguintes graus de percepção, conforme se verifica na tabela a seguir.



**Tabela 25 – Síntese dos graus de concordância**

| Percepções   | Grau de concordância |                      |
|--|----------------------|----------------------|
|  | Prefeitos            | Assessores Contábeis |
| Custo no planejamento orçamentário municipal.  | 81%                  | 90%                  |
| Custo como instrumento de controle da gestão pública municipal.  | 81%                  | 91%                  |
| Custo como ferramenta de avaliação dos gestores municipais.  | 76%                  | 79%                  |
| Custo como instrumento de tomada de decisões.  | 89%                  | 93%                  |
| Compreensão das informações sobre custo pelos cidadãos.  | 86%                  | 89%                  |
| Existência de condições estruturais para implantação do sistema de custo na administração pública municipal. | 53%                  | 49%                  |

Com base nos extratos das questões formuladas, em conformidade com os dados da tabela, observa-se que a hipótese norteadora dessa pesquisa foi confirmada. Como se vê, as percepções dos prefeitos e assessores contábeis, com relação aos aspectos conceituais de custo e resultado na administração pública municipal, estão de acordo com os fundamentos conceituais dispostos na literatura e na legislação, à exceção dos aspectos ligados à implantação.

Quanto à implantação do sistema de custo, os gestores e assessores contábeis revelaram, de forma não muito enfática, que a atual estrutura administrativa municipal não está em condição de fazê-lo. Já quanto à necessidade de se criar legislação específica para a implantação do sistema, os pesquisados não foram incisivos em suas respostas.

Como foi observado, quase 50% expressaram a necessidade de legislação específica, embora a Constituição Federal não exija isto. Portanto, é de se notar que os gestores e assessores contábeis evidenciaram uma postura legalista-burocrática, revelando que o plano da legalidade está acima da dimensão da economicidade.

O fato de os prefeitos e assessores contábeis concordarem com os conceitos de custo e resultados apresentados da legislação e na literatura não indica que necessariamente façam uso desses conhecimentos. No entanto, certamente tais conhecimentos podem contribuir para

que as prefeituras municipais sigam o caminho teoricamente correto, traçando políticas públicas fundamentadas em práticas gerenciais.

Os testes de hipóteses indicaram que não há diferença estatisticamente significativa em dezoito hipóteses das dezenove formuladas. A única hipótese rejeitada foi a apresentada na questão 17 ( $H_{17}$ ), que testava se a forma como são prestadas informações de custo dos serviços públicos era de fácil entendimento pelos cidadãos.

Fazendo-se uma análise descritiva sobre a sensibilidade dos resultados dessa questão, verifica-se que a diferença estatisticamente significativa se deu em torno do grau de concordância dos respondentes. Entretanto, os prefeitos revelaram maior incidência no sentido de concordarem totalmente, enquanto os assessores contábeis expressaram uma tendência maior de mais concordar do que discordar.

Esta pesquisa resultou na explicitação dos principais conceitos de custo e resultado para a Administração Pública, bem como na identificação e mensuração das percepções dos prefeitos e assessores contábeis sobre o assunto. Também ficou evidente que, para a condução de uma administração pública gerencial, é imprescindível a implantação de um sistema de custo e resultado, modelado numa base conceitual em que estejam presentes os princípios da eficiência, eficácia, efetividade e economicidade.

## 6. SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES

No desenvolvimento desta pesquisa, foram identificados alguns temas ligados ao foco aqui delineado, mas que não é possível fazer-se uma análise sobre eles. Por outro lado, as limitações impostas ao pesquisador impediram a exploração de outras dimensões relevantes ao tema, objeto de estudo.

Desse modo, em pesquisas futuras, sugere-se o aprofundamento de estudos na área de gestão pública, especificamente na abordagem dos seguintes aspectos:

- identificação dos principais fatores que impedem a implementação de um sistema de custo e resultado na administração pública municipal;
- definição de um modelo de sistema de informação de custo e resultado para a administração pública municipal;
- transparência na gestão pública municipal, evidenciando a qualidade das informações contábeis e financeiras apresentadas à sociedade.

As sugestões acima especificadas acenam para a possibilidade de se adotar um modelo até aqui não muito explorado e que requer estudos mais profundos. É de se destacar que pesquisa desta natureza é desejada por toda a sociedade que espera dos pesquisadores o desenvolvimento de meios que possam promover uma Administração Pública que seja capaz de gerir os recursos a ela confiados de forma eficiente, eficaz, efetiva e, acima de tudo, econômica.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO, Roberto A. E. A contabilidade gerencial como instrumento de melhoria do desempenho. *In: Prêmio de Monografia Tesouro Nacional 3*. Anais... Brasília: ESAF, 1999.

\_\_\_\_\_. O direcionamento dos recursos públicos para as atividades-fins do Estado. *In: Prêmio Tesouro Nacional 4*. Anais...Brasília: ESAF, 2000.

ALONSO, Marcos. **Custo no serviço público**. In: Texto para Discussão. Brasília, v 31. p. 1-34, out. 1998.

ASSELIN, Lynnette McCornack. Financial management trends in Latin America. **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**. Boca Raton: Spring.v.10, n. 1; p. 121-141 1998.

BARACHO, Maria Amarante Pastor. A importância da gestão de contas públicas municipais sob as premissas da *governance* e *accountability*. **Revista do Tribunal de Contas de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 34, n. 1, p. 129-161, jan./mar. 2000.

BEAUREGARD, Claude. La Gestion municipale dans un monde en ébullition. **Revue Gestion HEC** ( Hautes Études Commerciales). Quebec, Vol. 28, Nº 3, 2003.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Modelo conceitual de decisão e apuração de resultado: uma contribuição para avaliação da eficiência e eficácia na gestão dos recursos públicos**. 2002. 116f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – FEA/USP, São Paulo.

BORINS, Sandford. Lessons from the New Public Management in Commonwealth Nations. **International Public Management Journal**, 1 (1): p. 37-58. 1998.

BOWDITCH, James. L, BUONO, Anthony F. **Elementos do comportamento organizacional**. São Paulo: Pioneiras, 1992.

BRASIL, Decreto nº 2.829, de 29 de outubro de 1998. Estabelece normas para a elaboração e execução do Plano Plurianual e dos Orçamentos da União, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, de 03 de outubro de 1998.

\_\_\_\_\_. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, nº 191-A, de 05 outubro de 1988.

\_\_\_\_\_. Escola Nacional de Administração Pública. **Gestão de custos no setor público**. Texto para discussão, 41 Brasília: ENAP 2001.

\_\_\_\_\_. Lei nº 4.320/60, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, de 23 de março de 1964.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, de 05 de maio de 2000.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter. **Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial**. Rio de Janeiro. Fundação Getúlio Vargas, 1998.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. Da administração pública burocrática à gerencial, in **Revista do Serviço Público**, Brasília v. 120, n.1, jan/abr, 2001.

\_\_\_\_\_. A reforma da gestão pública. **Correio Brasiliense**, p.21, 02 dez.2002.

\_\_\_\_\_. Reflexões sobre a reforma gerencial brasileira de 1995. **Revista do Serviço Público**, v. 50, nº. 4, maio 2000.

BRITTO, Antonio César Cardim. **Fatores-chave de sucesso do comércio varejista de calçados do município do Recife**. 1996. 126f. Dissertação (Mestrado), UFPE, Recife.

BRUIJN, de Hans. Performance measurement in the public sector: strategies to cope with the risks of performance measurement. **The International Journal of Public Sector Management**; 2002; v 15, n° 7, p. 578-594.

CARDOZO, José Eduardo Martins. *Princípios Constitucionais da Administração Pública (de acordo com a Emenda Constitucional n.º 19/98)*. In MORAES, Alexandre. Os 10 anos da Constituição Federal. São Paulo: Atlas, 1999.

CATELLI, Armando (coordenador). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CATELLI, Armando *et al.* Um sistema para a gestão econômica de organizações governamentais empreendedoras. **Revista do Serviço Público**. v 52, n° 3, julho 2001.

CATELLI, Armando. Gestão econômica de organizações governamentais. In: **Congresso do instituto internacional de custos**, 7., 2001, Leon. Disponível em: <[www.gecon.com.br](http://www.gecon.com.br)> Acesso em 05 abr 2004.

CAVALCANTI, Bianor Scelza. **Novos padrões gerenciais no setor público: medidas do governo americano**. ENAP. Brasília, n 16, jun/97.

COATES, Paul. Governance, management, and performance: they matter. **Public Administration Review**: ABI/INFORM Global, set/out 2004.

CORRAR, Luiz J.; THEÓPHILO, Carlos Renato (Coord.). **Pesquisa operacional para decisão em contabilidade e administração: contabilometria**. São Paulo: Atlas, 2004.

COZBY, Paul C. **Métodos de pesquisas em ciências do comportamento**. São Paulo: Atlas, 2003.

CRUZ, Flavio; PLATT *et.al.* As exigências de implantação de sistema de custos pela Lei de Responsabilidade Fiscal e a oportunidade para o surgimento da CEMP - Contabilidade Estatal Municipal Participativa. *In: Seminário de Contabilidade da USP 1.* São Paulo. **Anais eletrônicos...** USP. 2001. Disponível em: < <http://www.eac.fea.usp.br>> Acesso em: 15 ago 2004.

DESBIENS, Jacques. L'éternel compromis entre l'équité et la performance en administration publique appliqué au monde municipal. **Revue Gestion HEC ( Hautes Études Commerciales)**. Quebec, v. 28, n. 3, 2003.

ESTADOS UNIDOS. United States General Accounting Office (GAO). **Program evaluation and methodology division:** developing and using questionnaires. Washington, out. 1993.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário da língua portuguesa.** ed 4. São Paulo: Nova Fronteira, 2001.

FIGUEIRÊDO, Carlos Maurício Cabral; NÓBREGA, Marcos Antônio Rios da. **Os Municípios e a Lei de Responsabilidade Fiscal:** perguntas e respostas. BNDES. Brasília, 2001.

GARCIA, Ronaldo Coutinho. **Avaliação de ações governamentais: pontos para um começo de conversa.** Brasília: Mimeo, 1997.

GARRISON, Ray H; NORREN, Eric W. **Contabilidade gerencial.** Tradução de José Luiz Pavarato. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GIACOMONI, James. **Orçamento público.** 12. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** São Paulo: Atlas, 1989.

GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (GASB). **Concepts statement nº 2 in Service Efforts and Accomplishments Reporting (SEA).** Washington, 1994. Disponível em: < <http://www.gasb.gov>> Acesso em: 15 ago 2004.

HARADA, Kiyoshi. **Direrito Financeiro e Tributário.** São Paulo: Atlas, 1999.

HENDRIKSEN, Eldon S; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

HOOD, Christopher. The "New Public Management" In the 1980s: Variations on a theme. **Accounting Organizations and Society**, Vol. 20. n° 213. Elsevier Science Ltd, Grant Britain. p. 93-109. 1995.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS – IFAC – PUBLIC SECTOR COMMITTEE. Perspectives on Cost Accounting for Government. **Study 12**. New York: 2000. Disponível em <<http://www.ifac.org>>. Acesso em: 15 out. 2004.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS – IFAC – PUBLIC SECTOR COMMITTEE. Governance in the Public Sector: a governing body perspective. **Study 13**. New York: 2001. Disponível em <<http://www.ifac.org>>. Acesso em: 15 out. 2004.

KAPLAN, Robert S., ATKINSON, Anthony A. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

KLAGES, Helmut; LÖFFLER, Elke. Obstacles to the administrative modernization process in Germany. **International Public Management Journal**, 1(2): p. 165-176.1998.

KOHAMA, Heilio. **Balancos públicos: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

KRAVCHUK, Robert S & SCHACK, Ronal W. Designing effective performance-measurement systems under the Government Performance and Results Act of 1993. **Public Administration Review**. Washington. 1996.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**, 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de contabilidade de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000a.

\_\_\_\_\_. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2000b.



LIMA, Diana Vaz e CASTRO, Róbison Gonçalves. **Contabilidade Pública**. São Paulo: Atlas, 2000.

LIMANA, Almir. As reformas da administração pública no Brasil e na Itália: aspectos da “administração pública gerencial”. *In*: Simpósio Internacional de Gestão Pública, Desenvolvimento e Cidadania São Paulo. **Anais eletrônicos...** UNIJUÍ. 2002. Disponível em: <<http://www.unijui.br>> Acesso em: 15 fev 2004.

MACHADO JR, J. Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei nº4.320 comentada**. 26. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 1995.

MACHADO, Nelson. **Sistema de informação de custo; diretrizes para integração ao orçamento público e à contribuição governamental**. 2002. 220f. Tese (Doutorado em Contabilidade e Controladoria), FEA/USP, São Paulo.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custo**, São Paulo: Atlas, 2001.

March, James G., Johan P. Olsen, **Riscoprire le istituzioni. Le basi organizzative della politica**, Bologna, tr. It. Bologna, Il Mulino, 1992.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo brasileiro**. 21. ed. São Paulo. Malheiros, 1996.

MILESKI, Hélio Saul. **Gestão fiscal responsável**. Brasília: BNDES, 2000.

MOURA José Flávio de M. **O sistema de contabilidade do governo federal na mensuração dos custos dos programas de governo e das unidades gestoras**. 2003. Dissertação de Mestrado, UnB/UFPB/UFPE/UFRN, 155 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – UnB, UFPB, UFPE e UFRN, Brasília, Distrito Federal.

MOURA, José Flávio de M; SILVA, César Tibúcio da. Custo como instrumento de avaliação dos programas de governo do Poder Executivo Federal. In: Congresso Nacional de Contabilidade, 6., 2002. **Anais eletrônicos...**Rio Grande Sul. Disponível em: <<http://www.cnc.org.br>> Acesso em: 01 de out 2003.

NASCHOLD, Frieder; DALEY, Glenn. Learning from the pioneers: modernizing local government. Part One. **International Public Management Journal**, 2(1). p. 25-51. ISSN: 1096-7494. 1999.

NATIONAL PARTNERSHIP FOR REINVENTING GOVERNMENT **Balancing measures: best practices in performance management**, 1999. Disponível em: <<http://www.nna.gov>> Acesso em: 01 de out 2003.

NETO, Renata Valeska do Nascimento. **Identificação dos métodos de custeio de indústrias brasileiras**. Recife, 2002, 137 pg. (Mestrado em Engenharia de Produção). UFPE, Recife, Pernambuco.

NEVES. Armanda; ZORRINHO, Carlos. E-GOVERNMENT: Oportunidade de reinvenção para a Administração Pública Portuguesa. **Informação & Informática** n.º 27. Lisboa Portugal, 2003.

NUNES, Wanda Cláudia Galluzzi. Auditoria de desempenho. **Revista do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro**. Ano XX, n.º. 26, abr. 2004.

OSBORNE, David; GAEBLER, Ted. **Reinventando o governo**. Tradução de Sérgio Fernando G. Bath e Ewandro M. Júnior. 6 ed. Brasília: MH Comunicação, 1995.

PEREIRA, Alexandre. **Guia prático de utilização do SPSS** – análise de dados para ciências sociais e psicologia. 3 ed. Lisboa: Sílabo, 2003.

Petri, Nelson. **Análise de resultados no setor público**. 1987. Tese (Doutorado em Contabilidade e Contraladoria), FEA/USP, São Paulo.

PROULX, Denis. Le management par résultats : une perspective transculturelle.

**Management International**. Quebec, 2003 ; V 7, n° 4, p.39.

REA, Louis M.; PARKER, Richard A. **Metodologia de pesquisa: do planejamento à execução**. São Paulo: Pioneira, 2000.

REMÍGIO, Hipólito Gadelha. **Custo no serviço público: um modelo aplicado ao custeio dos processos judiciais**. 2002. Dissertação de Mestrado, UnB/UFPB/UFPE/UFRN, 154 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – UnB, UFPB, UFPE e UFRN, Brasília, Distrito Federal.

REWORÊDO, Wirla Cavalcanti et al. **Relatórios de Tribunais de Contas sobre dimensões de eficiência, eficácia, efetividade e resultados em entidades da administração pública: uma análise focada na percepção de auditores de contas públicas** In: Encontro de Administração Pública e Governança, 1. Anais... Rio de Janeiro: ANPAD, 2004.

REZENDE, Fernandes. **Finanças públicas**. São Paulo: Atlas, 1980.

RIBEIRO FILHO, José Francisco. Controle gerencial para entidade da Administração Pública - In: Prêmio Tesouro Nacional 2. **Anais...** Brasília: ESAF, 1997.

\_\_\_\_\_. **Percepções de administradores públicos municipais sobre aspectos da gestão através de resultados** - São Paulo. 1999. Anteprojeto de Tese de Doutorado em contabilidade e controladoria . FEA/USP. São Paulo.

RIBEIRO, Sheila Maria Reis. **Controle interno e paradigma gerencial**. Texto para Discussão n. 17, Brasília: MARE/ENAP, 1997.

RICHARDSON, Roberto Tarry, **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo Atlas: 1999.

SANTANA, Ângela. A reforma do Estado no Brasil: estratégias e resultados. In: Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, 7. **Anais**, Lisboa, Portugal, 8-11 Oct. 2002.

SELTTIZ, C. *et al.* **Métodos de pesquisa nas relações sociais**. São Paulo: Heder, 1965.

SIEGEL, Sidney. **Estatística não-paramétrica para ciências do comportamento**. São Paulo: Mc Graw-Hill do Brasil, 1975.

SILVA, Idenilson Lima da; DRUMOND Romeu Bizo. A necessidade da utilização de sistema de custos e de indicadores de desempenho na Administração Pública. In: Seminário de Contabilidade da USP, 4 . **Anais eletrônico**...São Paulo. USP. 2004. Disponível em: <<http://www.eac.fea.usp.br>> Acesso em: 15 out 2004.

SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 18 ed. São Paulo: Malleiros, 2000.

SILVA, Lino Martins da. Contribuição ao estudo para implantação de sistema de custo na Administração Pública. In: Prêmio Tesouro Nacional, 2. **Anais**. Brasília: ESAF, 1997.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal**. São Paulo: Atlas, 2001.

SLOMSKI, Valmor. **Teoria do agenciamento no Estado: uma evidenciação da distribuição de renda econômica produzida pelas entidades públicas da administração direta**. 1999. 106f. Tese (Doutorado em Contabilidade e Contraladoria), FEA/USP, São Paulo.

TOBELEM, *et al.* **O processo da tomada de decisão na gestão pública: identificação de necessidades (in)formativas**. Portugal: 2000. disponível em: <<http://home.utad.pt/>> acesso em 07 de abril de 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. O Tribunal de Contas e o controle da legalidade, economicidade e legitimidade. Rio de Janeiro, **Revista do TCE/RJ**, nº 22, jul/1991.

VIDIGAL JÚNIOR, Francinetti *et al.* **Custos para a tomada de decisões** - São Paulo: Atlas , 1995

WANDERLEY, Cláudio de Araújo. Uma investigação sobre a medição de desempenho da função produção nas indústrias de transformação de Pernambuco: um enfoque do balanced scorecard e do performance prism. 1999, 114 pg. (Mestrado em Engenharia de Produção). UFPE. Recife, Pernambuco.

## **APÊNDICES**

## APÊNDICE 1 - Questionário aplicado para o levantamento de dados



### QUESTIONÁRIO

#### Função atual

- Prefeito  
 Contador  
 Secretário da(e) \_\_\_\_\_  
 Outros: \_\_\_\_\_

#### Formação acadêmica

- Até 1º grau  
 Até 2º grau  
 Graduação  
 Pós-graduação

#### Experiências na atual função (prefeito/contador)

- Até 4 anos  
 De 4 a 8 anos  
 De 8 a 12 anos  
 Mais de 12 anos

#### Região de atuação

- Litoral  
 Brejo  
 Cariri  
 Sertão  
 Outra: \_\_\_\_\_

**Marque com um (x) apenas uma alternativa**

- 1. Informações sobre custo dos produtos e serviços públicos fazem com que a proposta orçamentária atinja seus objetivos.**
  - Concordo totalmente
  - Mais concordo do que discordo
  - Mais discordo do que concordo
  - Discordo totalmente
  - Desconheço este assunto
  
- 2. Ao medir os insumos (materiais e mão-de-obra) dos produtos e serviços públicos, o sistema de custo torna possíveis as comparações e cria medidas e padrões de grande utilidade para a tomada de decisão dentro do processo orçamentário.**
  - Concordo totalmente
  - Mais concordo do que discordo
  - Mais discordo do que concordo
  - Discordo totalmente
  - Desconheço este assunto
  
- 3. A análise dos custos dos produtos e serviços permite a economia dos recursos financeiros da prefeitura.**
  - Concordo totalmente
  - Mais concordo do que discordo
  - Mais discordo do que concordo
  - Discordo totalmente
  - Desconheço este assunto
  
- 4. A existência de um sistema de custo permite o controle dos desperdícios de recursos públicos.**
  - Concordo totalmente
  - Mais concordo do que discordo
  - Mais discordo do que concordo
  - Discordo totalmente
  - Desconheço este assunto
  
- 5. A existência de um sistema de custo na administração pública municipal facilita a implementação dos princípios da eficiência e da economicidade.**
  - Concordo totalmente
  - Mais concordo do que discordo
  - Mais discordo do que concordo
  - Discordo totalmente
  - Desconheço este assunto

6. **As administrações públicas municipais, salvo raras exceções, têm se restringido basicamente aos registros contábeis, deixando de buscar instrumentos de controle capazes de propiciar a medida e a avaliação dos resultados das ações governamentais.**
- Concordo totalmente
  - Mais concordo do que discordo
  - Mais discordo do que concordo
  - Discordo totalmente
  - Desconheço este assunto
7. **A administração pública municipal deveria implantar um sistema de custo, mesmo sabendo que ele é capaz de mostrar a ineficiência e os desperdícios de recursos públicos.**
- Concordo totalmente
  - Mais concordo do que discordo
  - Mais discordo do que concordo
  - Discordo totalmente
  - Desconheço este assunto
8. **A ausência de um sistema de custo traz dificuldade para a administração pública municipal avaliar a utilização dos recursos aplicados pelos secretários municipais e os resultados por eles atingidos.**
- Concordo totalmente
  - Mais concordo do que discordo
  - Mais discordo do que concordo
  - Discordo totalmente
  - Desconheço este assunto
9. **O sistema de custo permite comparar os custos do município com os de municípios vizinhos, que possuem as mesmas peculiaridades, o que proporciona a obtenção de informações capazes de analisar o desempenho do prefeito.**
- Concordo totalmente
  - Mais concordo do que discordo
  - Mais discordo do que concordo
  - Discordo totalmente
  - Desconheço este assunto
10. **A utilização de sistema de custo aumenta a possibilidade de reeleição do prefeito ou eleição de seu candidato, em decorrência da realização de uma gestão econômica, eficiente e eficaz.**
- Concordo totalmente
  - Mais concordo do que discordo
  - Mais discordo do que concordo
  - Discordo totalmente
  - Desconheço este assunto



**11. Conhecer o custo das aquisições (materiais e serviços de terceiro) isoladamente não ajuda a tomar uma boa decisão. É necessário conhecer também os benefícios.**

- Concordo totalmente
- Mais concordo do que discordo
- Mais discordo do que concordo
- Discordo totalmente
- Desconheço este assunto

**12. A decisão de comprar ou produzir um produto, fornecer ou terceirizar um determinado serviço, construir ou alugar determinadas instalações, deve ser precedida de um levantamento de custo.**

- Concordo totalmente
- Mais concordo do que discordo
- Mais discordo do que concordo
- Discordo totalmente
- Desconheço este assunto

**13. O conhecimento dos custos dos produtos e serviços públicos é útil para decidir por sua continuidade, seu incremento ou sua paralisação.**

- Concordo totalmente
- Mais concordo do que discordo
- Mais discordo do que concordo
- Discordo totalmente
- Desconheço este assunto

**14. A atual estrutura administrativa municipal está em condições de implantar um sistema de custo.**

- Concordo totalmente
- Mais concordo do que discordo
- Mais discordo do que concordo
- Discordo totalmente
- Desconheço este assunto

**15. A inexistência de lei específica para a criação e implantação de um sistema de custo e resultado impede sua utilização .**

- Concordo totalmente
- Mais concordo do que discordo
- Mais discordo do que concordo
- Discordo totalmente
- Desconheço este assunto

**16. A população está cada dia mais esclarecida e exigente por serviços públicos de qualidade e de baixo custo.**

- Concordo totalmente
- Mais concordo do que discordo
- Mais discordo do que concordo
- Discordo totalmente
- Desconheço este assunto

**17. A forma como são prestadas informações de custo de alguns serviços públicos é de fácil entendimento pelos cidadãos.**

- Concordo totalmente
- Mais concordo do que discordo
- Mais discordo do que concordo
- Discordo totalmente
- Desconheço este assunto

**18. A apresentação dos custos dos serviços públicos, tais como: custo por aluno, na educação; custo por paciente, na saúde; custo por beneficiário, na assistência social; custo por tonelada de lixo, nos serviços de coleta, seria uma forma mais transparente e de fácil entendimento pelos cidadãos das ações governamentais.**

- Concordo totalmente
- Mais concordo do que discordo
- Mais discordo do que concordo
- Discordo totalmente
- Desconheço este assunto

**19. A utilização de informação sobre custo aumentaria a possibilidade de aprovação das contas dos prefeitos, pela diminuição da possibilidade de desperdícios ou má aplicação dos recursos públicos.**

- Concordo totalmente
- Mais concordo do que discordo
- Mais discordo do que concordo
- Discordo totalmente
- Desconheço este assunto

## APÊNDICE 2 – Correspondência enviada aos assessores contábeis



Prezado (a) contador (a).

Como parte da minha dissertação de Mestrado em Contabilidade, realizada no Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – UnB/UFPB/UFPE/UFRN, estou realizando uma pesquisa junto aos contadores e prefeitos de municípios do Estado da Paraíba.

O tema da dissertação é **“Percepções de gestores e assessores contábeis da administração pública sobre aspectos do sistema de custos e resultados: uma análise em prefeituras municipais do Estado da Paraíba”**. O objetivo principal da pesquisa é identificar a percepção dos prefeitos e contadores sobre custo e resultado.

O questionário foi elaborado de forma que seu preenchimento será rápido, ocupando apenas cerca de dez minutos do seu tempo. As suas respostas devem expressar sua visão sobre o assunto questionado. Total sigilo é garantido às suas respostas. Nenhum nome ou município será identificado na pesquisa. Os resultados serão analisados de forma consolidada, sem que haja possibilidade de identificar o respondente de forma individual.

Peço-lhe o obséquio especial de aplicar este questionário aos prefeitos dos municípios de cuja contabilidade é responsável, pelos seguintes motivos:

- inexistência de recursos financeiros para deslocamento do pesquisador aos municípios;
- dificuldade de encontrar o prefeito na sede do município.
- relação de confiabilidade entre o contador e o prefeito, permitindo maior autenticidade nas respostas;
- o fato de o pesquisador ser Auditor de Contas Públicas do TCE/PB poderia gerar conotação de fiscalização, o que talvez pudesse provocar vieses nas respostas.

Por fim, sugere-se que o questionário seja preenchido na sua presença ou de uma pessoa do seu escritório, de forma a garantir que o respondente é o prefeito.

Meu orientador é o Professor Dr. José Francisco Ribeiro Filho, pesquisador na área de Contabilidade e Administração Pública e autor de vários artigos e livros. Caso queira obter referências, o *e-mail* do Prof. Francisco Ribeiro é: [ribeirofilho@fipecafi.fea.usp.br](mailto:ribeirofilho@fipecafi.fea.usp.br).

Agradeço, antecipadamente, por sua valiosa colaboração.

**Josedilton Alves Diniz**

Mestrando do Programa de Mestrado em Contabilidade

UnB/UFPB/UFPE/UFRN

### APÊNDICE 3 – Correspondência enviada aos prefeitos



Prezado (a) prefeito (a).

Como parte da minha dissertação de Mestrado em Contabilidade, no Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – UnB/UFPB/UFPE/UFRN, estou realizando uma pesquisa junto aos contadores e prefeitos de municípios do Estado da Paraíba.

O tema da dissertação é **“Percepções de gestores e assessores contábeis da administração pública sobre aspectos do sistema de custos e resultados: uma análise em prefeituras municipais do Estado da Paraíba”**. O objetivo principal é identificar a percepção dos prefeitos e contadores sobre custo e resultado.

O questionário foi elaborado de forma que seu preenchimento será rápido, ocupando apenas cerca de dez minutos do seu tempo.

As respostas devem expressar a sua visão sobre o assunto questionado. Total sigilo é garantido às suas respostas. Nenhum nome ou município será identificado na pesquisa. Os resultados serão analisados de forma consolidada, sem que haja possibilidade de identificar o respondente de forma individual.

Meu orientador é o Professor Dr. José Francisco Ribeiro Filho, pesquisador na área de Contabilidade e Administração Pública e autor de vários artigos e livros. Caso queira obter referências, o e-mail do Prof. Francisco Ribeiro é: [ribeirofilho@fipecafi.fea.usp.br](mailto:ribeirofilho@fipecafi.fea.usp.br).

Agradeço, antecipadamente, por valiosa colaboração.

**Josedilton Alves Diniz**

Mestrando do Programa de Mestrado em Contabilidade

UnB/UFPB/UFPE/UFRN