

A Utilização de Sistemas de Custos na Administração Pública Municipal: um estudo sob o enfoque comportamental.

Autoria: Josedilton Alves Diniz, Mamadou Dieng, Edson Franco de Moraes

A utilização do sistema de custo na administração pública tem sido apontada, tanto pela legislação quanto pela literatura, como uma ferramenta administrativa primordial para alcançar a dimensão da economicidade na administração pública. O presente estudo objetivou obter evidências empíricas sobre as percepções de prefeitos municipais, acerca da concepção conceitual do sistema de custo e sua aplicação na administração pública municipal. A identificação, a análise e a discussão dessas percepções foram possíveis a partir da formulação de um questionário, submetido aos prefeitos de municípios paraibanos. Testou-se também a possibilidade da interferência das variáveis: grau de instrução, experiência e localização do município na percepção acerca de custo no setor público. Para validação do questionário calculou-se a consistência interna das variáveis observadas com *Alfa de Cronbach*. Já para o cruzamento das variáveis utilizou-se o *Teste Kruskal-Wallis*. Utilizou-se também análise descritiva e sensitiva com base em tabelas e gráficos. Os resultados revelaram que as percepções dos gestores encontram-se alinhadas à base conceitual disposta na literatura e na legislação, demonstrando convergência de pensamento em torno dos aspectos de custo. 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 obtidos.

Palavras Chaves: Contabilidade pública, contabilidade de custo, administração pública.

1 INTRODUÇÃO

1.1 Objetivos e problematização

Nas últimas décadas, a contabilidade passou a atuar mais próximo da alta administração das empresas, numa nova configuração da contabilidade de custo no processo decisório das entidades. O paradigma de uso da contabilidade de custo, apenas para mensurar os estoques e apuração de lucro, foi ampliado, sendo ela agora vista como uma ferramenta estratégica que provê informação capaz de satisfazer uma variedade de necessidades de seus usuários, propondo uma nova sistemática de informação pertinente ao processo decisório.

A contabilidade, enquanto ciência social recebe os impactos do comportamento típico das atividades econômicas que envolvem empresas, as instituições governamentais e as famílias, sendo que tais impactos são maiores no contexto da contabilidade das instituições governamental por apresentar um número maior de potenciais usuários, porquanto dela pode se utilizar toda a sociedade.

Os objetivos da contabilidade governamental não se restringem a: quantificar, registrar e controlar a riqueza pública, voltando-se, apenas, ao cumprimento de requisitos técnicos ou operacionais, mas também prover continuamente revisões e análises sobre as causas e conseqüências das ações na gestão de uma entidade, provocando nos seus usuários reação que lhe oriente na tomada de decisão.

Dada a subjetividade da legislação pátria a respeito da aplicabilidade da contabilidade de custo nos entes públicos, bem como os aspectos comportamentais dos gestores frente à inserção desta ferramenta do processo de gestão pública, esta investigação se situa no contexto de uma pesquisa empírica, na tentativa de compreender os aspectos pessoais que

guiam todas as ações dos indivíduos (IUDICIBUS, 2004). Como base nessa visão, entende-se que os gestores públicos precisam acionar os mecanismos que lhes permitam conhecer a administração pública, mais especificamente a compreensão dos sistemas, o seu papel e sua função de relações de poder e de autoridade.

Esta preocupação origina-se da natureza própria das organizações, pelo fato de que a percepção que se tem dela é subjetiva e que ela determina em seguida toda a questão da definição da função da administração e do papel do gestor.

Corroborando com essa linha de pensamento, Diniz (2004) sublinha que as organizações são invenções sociais, produções humanas modeladas cotidianamente pelos comportamentos dos seus atores. Os gestores devem utilizar seu próprio modelo da realidade, para definir o que consideram como seu papel e sua função organizacional. Significa que devem definir e estruturar papéis num contexto em que sua ação não seja inteiramente aleatória.

Com isso, eles serão capazes de traduzir seu próprio sistema de representação social, seu modelo da realidade e sua mentalidade, particularmente no que se refere à sua concepção do poder, de autoridade hierárquica e da estruturação dos papéis numa organização. Escrevendo sobre este assunto, Morgan (1989) assegura que nossa maneira de pensar e de ver determina nossa compreensão do mundo e nossa visão de organização.

As divergências características dos modelos administrativos utilizados pelos gestores ocorrem em consequência das teorias de gestão que são adaptadas a cada um. Muito embora exista, no âmbito da administração pública, uma visão abstrata da organização, os gestores a tratam como se ela tivesse uma vida concreta. Isso porque a abordagem de um sistema de gestão nos faz ver a organização como um sistema, levando-se a ignorar que esta imagem não é a realidade, mas sua representação.

Diante dessas concepções, surge o questionamento que esta pesquisa tentará responder e aprofundar: de que forma os gestores municipais de Prefeituras do Estado da Paraíba percebem os conceitos de custo na Administração Pública explicitados nos diplomas legais (CF, LRF e Lei nº. 4320/64)?

Alinhado a esta problemática buscou-se identificar a percepção dos gestores públicos municipais sobre aspectos envolvendo custo 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 gestores percebem as práticas de gestão delineadas na literatura e estabelecidas na legislação.

Foram também definidas hipóteses que guiaram as análises e discussões aqui delineadas a partir das premissas de que o grau de instrução o tempo de experiência e a região no qual o município esta inserido favorece compreensão do sistema de custos.

1.2 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 (1997, 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”.

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.

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 tem os gestores municipais, 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.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Aspectos comportamentais ligados a percepção dos gestores públicos acerca de custos

Ferreira (2001, p. 527), conceitua percepção como o “ato, efeito ou faculdade de perceber”. A palavra expressa também os significados de formar idéia de algo, adquirir conhecimento de alguma coisa, compreender, distinguir e 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; BUONO 1992, p.72). 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”.

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 a eficiência, com a eficácia, com a efetividade e com a economicidade. Porém, conforme afirma Diniz (2004) os gestores públicos não percebem essa nova visão ou, muitas vezes, ignoram tais práticas mantendo a concepção tradicional da gestão pública.

Proulx (2003, p. 41), sublinha que esse “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 apropriado e desejável” (*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.

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:

- a) aplicação de regras oficiais;
- b) referência a um paradigma que explica e define o que deve ser a Administração Pública;
- c) 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 Sistemas de custo no contexto da Administração pública

A administração pública gerencial surgiu como mais uma alternativa ao processo evolutivo da organização do Estado, na busca da eficiência e eficácia na aplicação regular dos recursos públicos. A reestruturação do Estado ocasionou uma administração pública efetiva, que tenha a finalidade de conseguir os melhores resultados, uma vez que a sociedade não tolera mais que suas contribuições sejam gastas de forma irresponsável. Melhores investimentos, por sua vez, estão associados a adquirir o melhor produto ou serviço, com um menor custo e com análise prévia de necessidade.

Argumentando a esse respeito, Ribeiro (1997, p.5) mostra que as mais visíveis vantagens da administração pública gerencial são: “a flexibilidade, a criatividade, o incentivo da inovação, 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*”.

Trata-se, portanto, de um modelo gerencial, cuja estratégia fundamental está voltada para o alcance de resultados. A respeito do assunto, Osborne Gaebler (1995) enfatizam, com muita propriedade, que administração burocrática, ancora-se nos controles formais, que se concentram excessivamente sobre as entradas dos recursos, já a gestão empreendedora enfatiza o controle sobre as saídas e os resultados.

A utilização de custos no setor público foi favorecida com uma nova política governamental adotada por vários países denominada: *New Public Management* – NPM, a qual, dentro da sua estrutura conceitual, recepciona as mesmas práticas utilizadas pelas entidades privadas.

Segundo o IFAC (2000), países como o Canadá, Nova Zelândia, Reino Unido, Estados Unidos, Austrália e Malásia são exemplos de governos que passaram a utilizar a contabilidade de custos como ferramenta de gestão e de incremento da qualidade, eficiência e efetividade na

prestação dos serviços públicos. Contudo, como afirma Silva (2004), as experiências com custos no setor público, mesmo nesses países, ainda são pontuais e não envolvem todos os níveis da Administração Pública. Ainda assim, mesmo de forma incipiente, há evidências de que um maior número de países está se voltando para a contabilidade de custos como instrumento de gestão, revelando a aplicabilidade que tem esse ramo do conhecimento no setor público.

No Brasil, com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, ficou evidente a necessidade da utilização da contabilidade de custo, pois conforme estatui o art. 50, § 3º, 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 uma dessas metodologias para obter as informações necessárias ao bom gerenciamento da coisa pública, de forma a atender os pressupostos institucionais.

Para a avaliação de gestão, um sistema de custo é o instrumento a ser usado para averiguar os resultados, no que tange à eficácia e eficiência. Contudo tanto a análise da eficácia quanto a eficiência são dadas pelas formas modernas de estrutura do orçamento. A classificação por programas, projetos e atividades e a explicitação das metas físicas orçamentárias viabilizam os testes de eficácia, enquanto, a incorporação dos custos estimativos (no orçamento) e efetivos (na execução) auxiliam na avaliação da eficiência.

Observa também que a contabilidade de custos produz informações gerenciais para que os diversos níveis hierárquicos da administração sejam capazes de planejar, controlar e decidir com maior eficiência e eficácia.

Segundo Ribeiro Filho (1997), a contabilidade pública está baseada no atendimento das informações concernentes ao gasto, informando pontos importantes ao controle do fluxo financeiro, orçamentário e patrimonial. Todavia, a mesma fica em silêncio acerca do momento em que o Governo, de fato, consome os recursos disponíveis. Percebe-se, portanto, a importância do conceito de "custo", como um dado novo colocado à disposição do gestor público para efetivamente tomar conhecimento do seu desempenho. A Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001, ainda organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo.

Ainda nesse rumo, a LRF disciplina que entre as finalidades e atribuições dos Sistemas de Contabilidade Federal e Controle Interno está a de evidenciar os custos dos programas de governo e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência.

Especificamente quando se trata de custo a Lei de Responsabilidade Fiscal, insiste na implantação de um sistema de custos na administração pública, instituindo normas de finanças públicas e estabelecendo, no parágrafo 3º do seu artigo 50, que “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Mediante o fundamento de Diniz (2004) a Lei de Responsabilidade Fiscal, apesar de ser inovadora, não faz menção a aspecto que aponte a uma metodologia de custo para Administração Pública, assim compete ao gestor definir metodologia que possa aferir a efetividade dos gastos públicos.

Verifica-se também, algumas limitações de aplicação de custo no setor público, mas que não impede a aplicação da mesma, conforme Moura (2004), destacam-se os seguintes aspectos: Planejamento como definidor de um sistema de custos; os gestores dos programas e seus custos; orçamento e custos; depreciação do imobilizado; normas sobre demonstrativos de custos; sistemas de custeio para as entidades da administração pública; fatores comportamentais.

Conforme Diniz (2004), com relação ao orçamento e aos custos, percebe-se a ausência de um sistema que proporcione informações adequadas e que façam medidas do desempenho da administração, observa-se então, que os entes federados possuem grande dificuldade para prever receitas, fixar despesas e definir os programas e subprogramas de atuação.

No que tange ao aspecto depreciação do imobilizado, verifica-se que excetuando parte dos imóveis do governo federal, que são individualizados pelo Sistema Patrimonial de Imóveis da União – SPIUNet, os demais imobilizados não possuem um sistema único que permitam a individualização desses bens. Assim, ocorre o processo de depreciação, mensalmente, com taxas diferenciadas para cada grupo do imobilizado, em função do que antever a técnica de depreciação, reservando esses custos aos programas, sem, entretanto, individualizar o bem depreciado. A individualização da depreciação seria realizada pelo sistema de controle patrimonial de cada entidade (MOURA 2003).

Observa-se frente a esse aspecto que, majoritariamente, os municípios brasileiros não realizam o cálculo da depreciação dos bens imóveis e caso o façam, realizam registrados por seus valores totais, por categoria de bem (mobiliário, máquinas para oficinas, equipamentos hidráulicos, veículos, etc.) sem individualização, o que não dá condições que seja realizado o processo de depreciação de cada bem.

Quanto às normas sobre demonstrativos de custos, observa-se que os dispositivos legais existentes não fazem menção a demonstrativos que evidenciem os custos da administração pública. A necessidade de existir um dispositivo legal que determine ao administrador público evidenciar seus custos está associada ao dever de cumprir o que está previsto na lei, princípio da legalidade, no qual o administrador público está em toda a sua atividade funcional sujeito aos mandamentos da lei.

No que tange aos sistemas de custeio para as entidades da administração pública, observa-se que dada sua diversidade, torna-se difícil determinar qual seria o melhor sistema de custo a ser adotado na administração pública, de modo que há a necessidade de implementação de um sistema de custos voltados para as características individuais de cada entidade

No que concerne aos fatores comportamentais, verificam-se certas dificuldades na introdução de elementos de gestão na atividade das organizações públicas, em que aspectos políticos evitam, por vezes, uma nítida distinção entre a gestão dos serviços e os aspectos políticos.

Existem vários métodos de custeio aplicável ao setor público com suas devidas características, o sistema de custo durante anos teve várias terminologias, significados distintos ou similares dependendo do autor, segundo Machado (2002) deve conter no sistema de custo em sua estrutura básica os seguintes pontos:

a) Sistema de acumulação de custo – cuida de processo de acumulação dos custos e o seu desenho está associado ao sistema de produção da entidade. Assim sendo, acumulação por processo ou ordem de produção. No setor público, os serviços característicos tais como, educação, saúde segurança, são oferecidos à população de forma contínua, enquadrando-se no conceito de acumulação custo por processo. Já quando o Estado cria capacidade para prestar serviço quando constrói uma escola, uma ponte, um conjunto habitacional, etc. esta situação esta inserida como uma encomenda específica, ou seja, um projeto, caracterizando, portanto acumulação por ordem de produção.

b) Sistema de custeio – está associado ao modelo de mensuração e depende do tipo de informação que os gestores necessitam: se baseados em dados reais, atuais, histórico, estimados e/ou predeterminado. Aplicando este conceito para o setor público, pode-se afirmar que os custos se assentam em custo histórico e orçado. Por sua vez, o custo orçado poderá basear-se em simples estimativa ou numa fase posterior a de implantação utilizar a ferramenta do custo-padrão;

c) Método de custeio ou método de apropriação de custo – associa-se ao processo de identificação e integração do custo ao objeto que se está sendo custeado. Podendo ser custeio por absorção, variável, ABC, pleno, etc.

O método ABC parte da hipótese fundamental segundo a qual são as atividades, e não os produtos, que consomem recursos na organização. Essas atividades é que geram custos. Assim, um sistema de custo ABC mostra essencialmente quais são as atividades e como elas geram os custos (Alonso, 1998).

Desse modo, pelo mapeamento das atividades pode-se fazer uma descrição mais acurada da forma pela qual os recursos são consumidos dentro de uma organização. O mapeamento de atividades identificará quais atividades agregam valor ao produto e quais não agregam. Para cada atividade é avaliada a taxa de consumo de recursos (Alonso, 1998).

Portanto, para implantação do sistema ABC, de conformidade com AFONSO (2002) compreende as seguintes etapas:

- a) identificação das atividades e o custo correspondente;
- b) alocação do custo departamental ao custo da atividade;
- c) pode ser útil à separação entre custos variáveis e fixos, estes últimos considerados variáveis no longo prazo;
- d) identificação dos direcionadores de custo (“cost drivers”);
- e) divisão do custo da atividade pelo “cost driver”.

O custeio por absorção diz respeito ao método de apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, apenas os de produção, uma vez que todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos (Martins, 2000).

O custeio, variado ou direto, vem a ser o método de apropriação de todos os custos variáveis, sejam eles diretos ou indiretos. É relevante observar que nesse método são alocados

aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado; para os estoques só irão, como consequência, custos variáveis. Apesar de não ser aceito pela legislação, o custeio variável é uma alternativa para fins gerenciais, já que fornece informações mais detalhadas e criteriosas.

Acerca do Custeio Pleno, verifica-se que consiste em método mais conhecido como RKW (a sigla representa as iniciais de um antigo conselho governamental para assuntos econômicos (Reinhsckuratorium fuer Winrtschaftlichtkeit) que subsistiu na Alemanha, o qual, mediante Martins, (2003, p.236): “seria semelhante ao antigo Conselho Interministerial de Preços”.

O Método de Custeio Pleno é aquele em que todos os custos e despesas de uma entidade são levados aos objetos (produto e/ou serviços) de custeio, com base em rateios (Silva e Souza, 2002, p. 3).

3 METODOLOGIA

Em congruência com o foco principal do estudo, que gira em torno das percepções dos gestores públicos municipais a respeito de custo na administração, utilizou-se um questionário com 19 perguntas, cujas respostas foram dispostas em uma escala de quatro posições, indicativas das seguintes possibilidades: Concordo totalmente; Mais concordo do que discordo; Mais discordo do que concordo; Discordo totalmente.

A investigação tentou atingir toda a população-alvo, localizada no Estado da Paraíba composta de 223 prefeitos. Contudo Foram devolvidos e devidamente preenchidos 104 questionários, representando 47%. Trata-se de um percentual bastante superior ao considerado como aceitável por Lakatos e Marconi (2003, p.201), que é de 25%.

O ponto focal se concentrou na identificação de percepções, medidas a partir de uma escala de respostas. Assim, os dados coletados foram analisados a partir do *SPSS (Statistical Package for the Social Sciences)*, utilizando a estatística descritiva e análise de sensibilidade mediante interpretação gráfica.

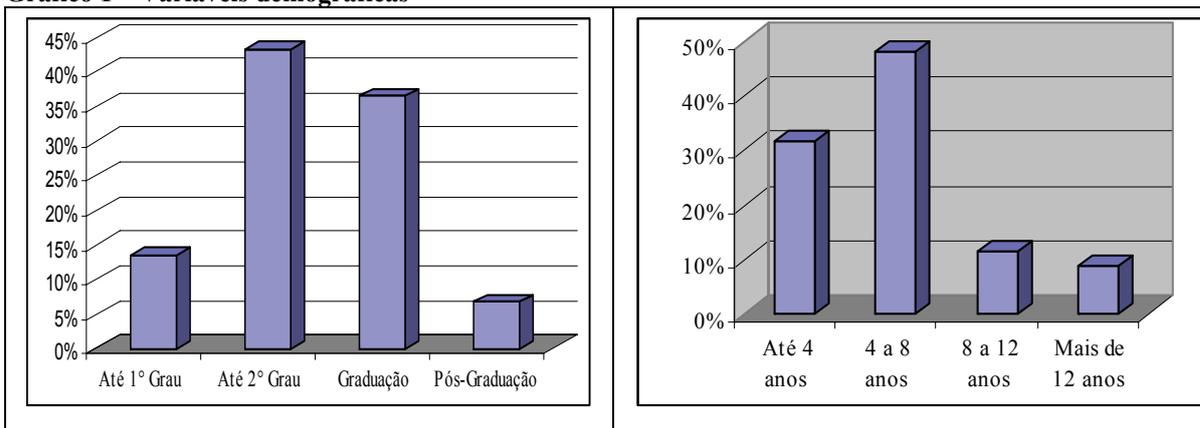
Para validação do questionário calculou-se a consistência interna das variáveis observadas no questionário com Teste da Estatística Alfa de Cronbach para a verificação do nível de confiabilidade. Após validação do questionário, testou-se a possibilidade da interferência do grau de instrução, a experiência do gestor e localização do município na percepção acerca de custo no setor público, para isso, utilizou-se o Teste Kruskal-Wallis. O nível de significância adotado foi de 0,05.

4. ANÁLISE DOS DADOS E RESULTADOS

Em relação à validação do questionário, coeficientes Alfa de Cronbach apresentou valores do ponto de vista estatístico elevados (acima de 0,900), podendo-se, dessa forma, inferir que os dados apresentam consistência interna

A seguir são apresentadas as principais informações extraídas da pesquisa feita junto a prefeitos em municípios localizados no Estado da Paraíba. Conforme se verifica no Gráfico 1, as variáveis demográficas revelam que a maioria dos Prefeitos tem o 2º Grau e tem mais de gestão a frete da direção municipal.

Gráfico 1 – Variáveis demográficas



4.1 Percepção da importância do conhecimento e da mensuração de custo dentro do planejamento orçamentário municipal;

Objetivando identificar a percepção de gestores com relação ao conhecimento de custo como um dos elementos-chave nas propostas orçamentárias foram feitas duas questões. Esse conhecimento envolvia a previsão, na medida em que essa fornece dados para projeção dos projetos e atividades, o estabelecimento de padrões a ser alcançado (Q1), e ainda a execução, servindo de elemento de comparação e avaliação da eficiência e eficácia orçamentária (Q2).

Tabela 1- Percepção sobre a utilização de informações de custo no processo orçamentário

Grau de instrução	Q1 (%)	Q2 (%)
Concordo totalmente	55,4%	51,5%
Mais concordo do que discordo	24,8%	30,7%
Mais discordo do que concordo	11,9%	9,9%
Discordo totalmente	2,0%	3,0%
Desconheço este assunto	5,9%	5,0%
Total	100,0%	100,0%

Considerando-se os conceitos da literatura e os dispositivos legais referentes a esse grupo de questões, pode-se inferir que a percepção dos gestores apresenta-se alinhada com os elementos construtores desses quesitos. Também é possível afirmar que os prefeitos são mais sensíveis aos conceitos de custo como elemento de comparação e avaliação da eficiência e eficácia orçamentária (Q2), pois, 82,% concordam com a assertiva.

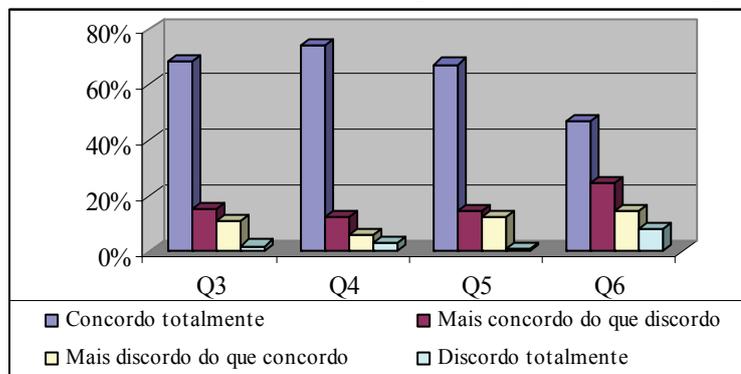
4.2 Percepção das informações de custo como instrumento de controle da gestão pública municipal

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, destacando-se, nesse aspecto, a dimensão conceitual do princípio da economicidade. Assim as questões tentaram buscar a visão dos pesquisados a sobre (a): (Q3) - a importância do sistema de custo como ferramenta de controle de desperdícios de recursos públicos; (Q4) – a utilização do sistema de custo facilita a prática da eficiência e da economicidade; (Q5) - o sistema de custo favorece o controle de recursos

financeiros do município; (Q6) - a administração pública municipal tem se restringido basicamente a efetuar os registros contábeis. Abaixo pode-se visualizar os resultado:

Gráfico 02- Percepção das informações de custo como instrumento de controle da gestão pública municipal



Em síntese, diante da análise dos dados a respeito da percepção dos prefeitos, no tocante a esse grupo de quesitos, estes 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. Além disso, muito embora as barras do gráfico da questão 6 apresentem-se achatada não, se configura, nessa análise, incongruência a respeito do tema, como foi mencionado acima, trata-se só de ênfase nas respostas.

4.3 Percepção das informações de custo como instrumento de avaliação de desempenho dos gestores municipais

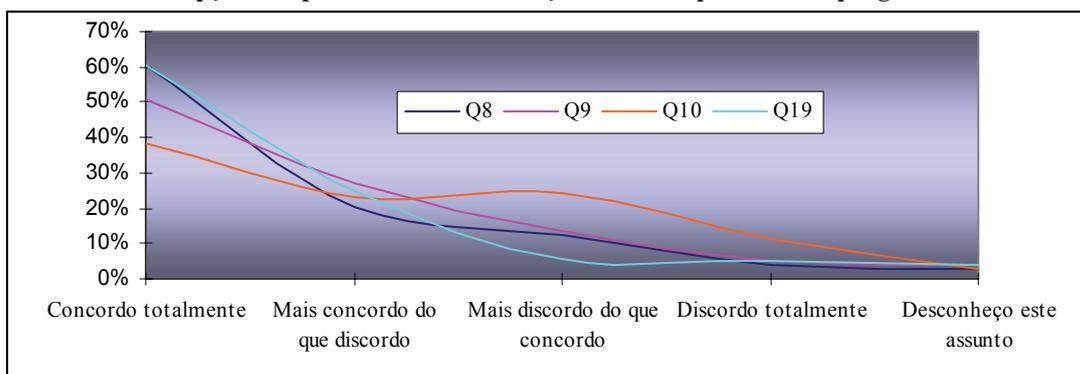
A utilização das informações sobre custo, conforme tem apontado a literatura pode ser vista como uma forma de avaliar o desempenho dos gestores e de seus auxiliares, bem como avaliação dos programas de governo. Já a legislação que trata da matéria prescreve que os atos de gestão dos administradores públicos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

Alinhado a esse tópico, o objetivo desse conjunto de questões (8, 9, 10 e 19) é identificar se os gestores atribuem às informações de custo à 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.

Na questão nº 8 buscou-se saber se a ausência das informações sobre custo traz dificuldade na avaliação, por parte do prefeito, quanto à aplicação de recursos efetuada pelos secretários municipais; na questão nº 9 indagou-se sobre a contribuição da comparação de informações sobre custos entre municípios que possuem as mesmas características socioeconômicas; na questão nº 10 perguntou-se os 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. por fim, na questão nº 19, procurou saber se os gestores percebem que as informações de custo favorecem a aprovação das contas municipais, tendo em vista a diminuição da possibilidade de desperdícios ou má aplicação dos recursos públicos.

Após a análise conjunta desse grupo de questões, verifica-se que, de uma maneira geral, prefeitos admitem que o sistema de custo favorece a avaliação de desempenho de suas gestões. Por outro lado, fazendo-se uma análise visual do Gráfico 3, constata-se que apenas a curva referente à questão 10 (reeleição do prefeito) apresenta uma tendência diferente em relação às demais questões do grupo, entretanto, essa divergência não é significativa do ponto de vista estatístico. Em conclusão, pode-se inferir que as percepções dos prefeitos a propósito das questões formuladas são convergentes com a legislação e a literatura especializada.

Gráfico 3 – Percepção dos prefeitos sobre avaliação de desempenho e dos programas



4.4 Percepção das informações de custo como instrumento de tomada de decisão de escolhas econômicas

Tomar decisões é uma tarefa básica do administrador público, que está sempre se defrontando cotidianamente. 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.

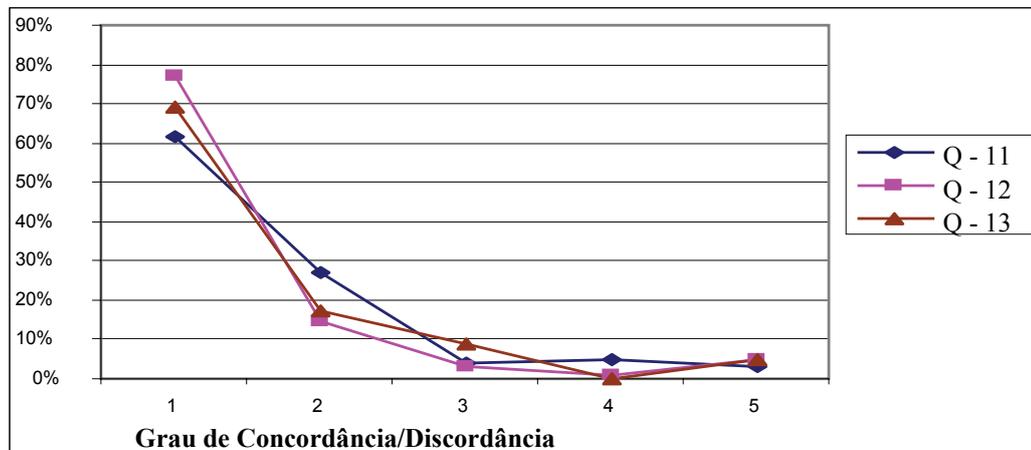
O objetivo desse grupo de questões foi identificar a percepção do gestor quanto à importância atribuída às informações de custo em seu processo de tomada de decisão. Nesse sentido, foram feitas algumas indagações (questões 11 a 13), com foco em algumas decisões típicas do cotidiano dos gestores municipais.

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; A questão 12 questionou 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. Finalizando, na questão 13 investigou a importância do conhecimento prévio dos custos dos produtos e serviços, para que pudessem decidir por sua continuidade, seu incremento ou sua paralisação.

Verifica-se, 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 (concordo totalmente e mais concordo do que discordo), 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 4, que as curvas das respostas às três questões formuladas

apresentaram um razoável grau de paralelismo, demonstrando uniformidade nas respostas dos prefeitos.

Gráfico 4– Percepção sobre custo para tomada de decisão



Faz-se agora um cruzamento entres as variáveis: grau de instrução, tempo de atuação como prefeito e região na qual o município se localiza, com a finalidade de abstrair influências que estas variáveis têm na percepção do sistema de custo na administração pública municipal. Os valores estão dispostos no quadro a seguir:

Quadro 1 - Teste Kruskal-Wallis

Itens	Grau Instrução Asymp. Sig.	Experiência Asymp. Sig.	Região Asymp. Sig.
Comparação e avaliação da eficiência e eficácia orçamentária	0,445	0,444	0,213
O estabelecimento de padrões a ser alcançado	0,151	0,738	0,162
O Sistema de custo como ferramenta de controle de desperdícios de recursos público	0,601	0,885	0,406
A utilização do sistema de custo facilita a prática da eficiência e da economicidade	0,911	0,918	0,608
O sistema de custo favorece o controle de recursos financeiros do município	0,482	0,906	0,654
a administração pública municipal tem se restringido basicamente a efetuar os registros contábeis	0,015	0,934	0,409
Implanta o sistema de custo mesmo sabendo os resultados que ele pode apontar as ineficiências	0,877	0,648	0,777
O sistema de custo avaliação os desempenhos dos Secretários Municipais	0,980	0,430	0,376
Comparação dos custos com municípios vizinhos	0,156	0,979	0,946
Custo garante a manutenção do gestor no poder	0,544	0,239	0,049
Nas aquisições é importante saber o Custo Benefício	0,318	0,540	0,372
Comprar, Alugar ou terceirizar deve-se saber os custos	0,890	0,457	0,999
A decisão da continuidade, paralisação ou incremento dos serviços requer informação de custo	0,948	0,536	0,756
O município está em condições de implantar um Sistema de Custo	0,144	0,417	0,012
Implantação do sistema de custo depende de Lei Específica	0,905	0,563	0,165
A população recente a falta de informação sobre custo	0,150	0,456	0,344
A população entende os custos como se apresenta hoje	0,330	0,794	0,050
É importante saber custo por produto ou serviço	0,799	0,984	0,123
A utilização de custo favorece a aprovação da contas anuais	0,064	0,942	0,091

Compulsando as os valores obtidos no Teste Kruskal-Wallis é possível fazer algumas inferências acerca das percepções dos prefeitos. A primeira variável adotada no modelo (grau de instrução) revela, do ponto de vista estatístico (Asymp. Sig. =0,015), que há apenas

divergência quando a afirmação de que a contabilidade efetua apenas os registros dos fatos econômicos e financeiros. Esta divergência de percepções se deu na medida em que os prefeitos que têm graduação e pós-graduação foram mais enfáticos em afirmar que a contabilidade só efetua apenas o registrar dos fatos contábeis, em detrimento de fornecer informações gerenciais.

A segunda variável (tempo de atuação como prefeito), não apresentou divergência a um nível de significância de 5%, porém a afirmação de que a utilização de custo pode garantir a manutenção do gestor no poder apresentou o Asymp. Sig. (0,239) mais baixo do grupo. Buscando uma análise, a partir do rank das médias disponível no modelo adotado, verificou-se que os gestores mais experientes têm a concepção de que em se aplicado o sistema de custo na gestão municipal à continuidade administrativa é favorecida.

Por fim, a última variável (região na qual o município se localiza) evidenciou que a população compreende os custos da forma como é apresentado hoje, nesse sentido tem-se o Asymp. Sig. =0,050, já a afirmação de que os municípios estão aptos a implantar o sistema de custos apresentou um Asymp. Sig. =0,012, evidenciando divergência de pensamento acerca do assunto. Tal divergência de pensamento se deu de forma mais acentuada na região sertaneja, já que os gestores daquela região expressaram uma atitude positiva quanto a estas questões.

A partir dos resultados desta pesquisa, pode-se afirmar que o sistema de custo não sofre rejeição por parte dos gestores. Ao contrário, percebe-se que os gestores são sensíveis a eles. Mas, de uma maneira geral, a cultura legalista míope, fortemente presente na administração pública brasileira faz com que os gestores se prendam às regras e aos parâmetros excessivamente detalhista para sua implementação.

Demonstra-se, assim, uma preocupação exacerbada com a abordagem legalista, dentro de uma ótica que preserva a importância do Estado de Direito. É claro que a tendência a funcionar num quadro mais informal deveria levar em consideração esta particularidade observando-se, também aqui, que a diferença é mais uma questão de perspectiva do que de contradições.

5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Esta pesquisa resultou na explicitação das perspectivas da legislação e com amparo na literatura sobre custo na administração pública, bem como na identificação e mensuração das percepções dos gestores sobre o assunto. Nesse aspecto, ficou evidente que, para a prática de uma administração pública gerencial, é imprescindível a implantação de um sistema de custo, modelado numa base conceitual em que estejam presentes os princípios da eficiência, da eficácia, da efetividade e da economicidade.

Ficou também patente que o fato de os gestores concordarem com os conceitos e a importância da contabilidade de custo na gestão pública, apresentados da legislação e na doutrina não indicam que necessariamente eles façam uso desses conhecimentos. No entanto, tais conhecimentos podem contribuir para que a administração pública brasileira siga o caminho teoricamente correto, traçando políticas públicas fundamentadas em práticas gerenciais.

Com base nos extratos das questões formuladas, em conformidade com os dados do Quadro 1, observa-se, de uma forma geral que as hipóteses dessa pesquisa não foram confirmadas, porquanto as variáveis como o grau de instrução o tempo de experiência e a região no qual o município esta inserido não são fatores determinantes para compreensão do sistema de custos.

Quanto à implantação do sistema de custo, os gestores 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 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 evidenciaram uma postura legalista-burocrática, revelando que o plano da legalidade está acima da dimensão da economicidade.

O fato de os prefeitos 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.

Verificou-se que há um o desejo por parte dos gestores, de passar da teoria à prática. Nesse aspecto, questiona-se: em que medida os tomadores de decisões de um determinado ente sentem a necessidade de fazer aplicações concretas em oposição ao fato de se limitarem a um conhecimento teórico ou a ensaios superficiais? Conhecer as perspectivas e vantagens de um sistema de custo é uma coisa, ter vontade política para aplicá-los e buscar variações para adaptá-los às condições locais é outra totalmente diferente.

REFERÊNCIA

- ALONSO, Marcos. **Custo no serviço público**. In: Texto para Discussão. Brasília, v 31. p. 1-34, out. 1998.
- BEAUREGARD, Claude. La Gestion municipale dans un monde en ébullition. **Revue Gestion HEC** (Hautes Études Commerciales). Quebec, Vol. 28, N° 3, 2003.
- 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. 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. Da administração pública burocrática à gerencial, in **Revista do Serviço Público**, Brasília v. 120, n.1, jan/abr, 2001.
- 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, nº 7, p. 578-594.
- BRUNI, Adriano L.; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- CATELLI, Armando. Gestão econômica de organizações governamentais. In: **Congresso do instituto internacional de custos**, 7., 2001, Leon. Disponível em: <www.gecon.com.br> Acesso em 05 abr 2004.
- COATES, Paul. Governance, management, and performance: they matter. **Public Administration Review**: ABI/INFORM Global, set/out 2004.

- COZBY, Paul C. **Métodos de pesquisas em ciências do comportamento**. São Paulo: Atlas, 2003.
- DINIZ, Josedilton Alves. 2003. **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**. UnB/UEPB/UFPE/UFRN, 134 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – UnB, UEPB, UFPE e UFRN, Brasília, Distrito Federal.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário da língua portuguesa**. ed 4. São Paulo: Nova Fronteira, 2001
- GARRISON, Ray H; NORREN, Eric W. **Contabilidade gerencial**. Tradução de José Luiz Pavarato. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.
- Hasen, Don R. MOWEN, Maruane M. **Gestão de custos**. Pioneira Thomson Learning. São Paulo. 2003.
- HOOD, Christopher. The "New Public Management" In the 1980s: Variations on a theme. **Accounting Organizations and Society**, Vol. 20. nº 213. Elsevier Science Ltd, Grant Britain. p. 93-109. 1995.
- HORNGREEN, Chalers T. *et al.* **Contabilidade de custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000
- 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. 2005.
- Iudícibus, Sergio. LOPES, Alexsandro Broedel (coordenadores). **Teoria avançada de contabilidade**. São Paulo: Atlas, 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.
- 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.
- 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.
- MORGAN, G. Images de l'organisation, Québec. Presses de l'Université laval. 1989
- 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/UEPB/UFPE/UFRN, 155 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – UnB, UEPB, UFPE e UFRN, Brasília, Distrito Federal
- OSBORNE, David; GAEBLER, Ted. **Reinventando o governo**. Tradução de Sérgio Fernando G. Bath e Ewandro M. Júnior. 6 ed. Brasília: MH Comunicação, 1995.

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

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

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

SHANK, John K; GOVINDARAJAN, Vijay. **A revolução dos custos**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997

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. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo Atlas: 2005.

WERNKE, Rodney. **Análise de custo e preço de vendas**. São Paulo. Saraiva. 2005.