

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO –

FECAP

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

VILSON VENDRAMIN JUNIOR

**GESTÃO DE CUSTOS PARA QUALIDADE E EFICIÊNCIA
DOS GASTOS PÚBLICOS: MAPEAMENTO DA PERCEPÇÃO
DOS GESTORES PÚBLICOS E CONTADORES DA REGIÃO
METROPOLITANA DE CAMPINAS (RMC)**

São Paulo

2015

VILSON VENDRAMIN JUNIOR

**GESTÃO DE CUSTOS PARA QUALIDADE E EFICIÊNCIA DOS
GASTOS PÚBLICOS: MAPEAMENTO DA PERCEPÇÃO DOS
GESTORES PÚBLICOS E CONTADORES DA REGIÃO
METROPOLITANA DE CAMPINAS (RMC)**

Dissertação apresentada à Fundação Escola
de Comércio Álvares Penteado - FECAP,
como requisito para a obtenção do título de
Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Claudio Parisi

São Paulo

2015

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO – FECAP

Reitor: Prof. Dr. Edison Simoni da Silva

Pró-reitor de Graduação: Prof. Dr. Ronaldo Frois de Carvalho

Pró-reitor de Pós-graduação: Prof. Dr. Edison Simoni da Silva

Diretor da Pós-Graduação Lato Sensu: Prof. Alexandre Garcia

Coordenador de Mestrado em Ciências Contábeis: Prof. Dr. Cláudio Parisi

Coordenador do Mestrado Profissional em Administração: Prof. Dr. Heber Pessoa da Silveira

FICHA CATALOGRÁFICA

V453	<p>Vendramin Junior, Wilson</p> <p>Gestão de custos para qualidade e eficiência dos gastos públicos: mapeamento da percepção dos gestores públicos e contadores da Região Metropolitana de Campinas (RMC) / Wilson Vendramin Junior. - - São Paulo, 2015.</p> <p>106 f.</p> <p>Orientador: Prof. Dr. Claudio Parisi.</p> <p>Dissertação (mestrado) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP - Mestrado em Ciências Contábeis.</p> <p>1. Contabilidade pública – Campinas (SP). 2. Despesa pública – Campinas (SP). 3. Despesa pública – Administração.</p> <p>CDD 657.61</p>
------	---

VILSON VENDRAMIN JUNIOR

**GESTÃO DE CUSTOS PARA QUALIDADE E EFICIÊNCIA DOS GASTOS
PUBLICOS: MAPEAMENTO DA PERCEPÇÃO DOS GESTORES PÚBLICOS E
CONTADORES DA REGIÃO METROPOLITANA DE CAMPINAS (RMC)**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

COMISSÃO JULGADORA

Prof. Dr. Antonio Robles Júnior
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP

Prof. Dr. Aldy Fernandes da Silva
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP

Prof. Dr. Claudio Parisi
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP
Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora

São Paulo, 31 de agosto de 2015.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por me proteger em todos os momentos da minha vida e me conceder a graça de conhecer e estar ao lado de pessoas maravilhosas, sem as quais não haveria possibilidade dessa realização pessoal.

Aos meus pais, por toda educação, exemplo e incentivo oferecido em minha vida.

Ao Professor Claudio Parisi, pelas importantes orientações dadas ao longo do mestrado, sendo estas fundamentais para o êxito deste trabalho.

Aos professores do Mestrado em Ciências Contábeis da FECAP, pelos ensinamentos.

Aos colegas pelos momentos que compartilhamos.

Muito obrigado!

*Pensar é o trabalho mais difícil
que existe. Talvez por isso tão
poucos se dediquem a ele.*

Henry Ford

RESUMO

A gestão de custos na administração pública é fundamental para que os gestores possam tomar decisões eficientes, eficazes e econômicas na condução dos recursos públicos, fornecendo a sociedade serviços de qualidade, garantindo a equidade no atendimento das necessidades da população. Logo, este estudo tem por objetivo principal analisar a percepção dos gestores ocupantes de cargos de direção da área administrativa dos Poderes Executivos (Prefeituras) da Região Metropolitana de Campinas (RMC) – a respeito da gestão de custos para a qualidade e eficiência do gasto público. A metodologia qualifica-se como, descritiva, uma vez que resulta da aplicação de um questionário e, porque tem como fundamento principal a descrição de variáveis e análise das relações existentes entre elas. O instrumento de coleta de dados utilizado foi um questionário de 20 assertivas, utilizando a escala Likert para respostas as cinco dimensões visando uma melhor análise. A área de abrangência da pesquisa foi 102 gestores dos 20 municípios pertencentes a RMC, sendo: 20 Prefeitos, 62 Secretários e 20 Contadores. Os dados foram tabulados e para análise das diferenças de médias entre os grupos de gestores respondentes, foi realizado o teste não paramétrico Teste U de Mann-Whitney. Como resultado foi revelado que apesar da necessidade de uma melhor capacitação os gestores percebem a importância e a necessidade da gestão de custos para a qualidade e eficiência do gasto público, os posicionamentos vão de encontro com a base conceitual disposta na literatura e na legislação. Os respondentes em sua maioria estão convictos que a transparência e as informações de custos são peça essencial para um boa gestão e em análise não se observou diferenças significativas entre as percepções dos gestores.

Palavras-chave: Custos. Eficiência. Gasto Público. Gestão. Qualidade.

ABSTRACT

The budget management in public administration is key to the managers so they can make efficient, effective and economic decisions in the management of public resources, providing quality services to the public, ensuring equity in meeting the needs of the population. Therefore, this study aims to analyze the main perception of occupants of positions in the administrative area of the executive powers (Prefectures) of the metropolitan region of Campinas (CMR) – about the cost management for the quality and efficiency of public spending. The methodology qualifies as quantitative, descriptive and case study, once it results from applying a questionnaire and, because it has as main basis the variable description and analysis of the relationship between them. The data-gathering instrument used was a questionnaire of 20 probes using Likert scale for answers the five dimensions for a better analysis. The research area was 102 public office managers from 20 municipalities belonging to CMR, being: 20 Mayors, 62 Head of Departments and 20 Accounting Managers. The data was tabulated and for analysis of the differences of averages among groups of managers respondents, was conducted the nonparametric test U Mann-Whitney Test. As a result it was revealed that despite the need for better training managers realize the importance and the necessity of cost management for the quality and efficiency of public spending, the positions go with the conceptual basis prepared in literature and legislation. Respondents mostly are convinced that transparency and cost information are essential for good management.

Keywords: Costs. Efficiency. Public Spending. Management. Quality.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – A Gestão para Resultado no Setor Público.....	25
Figura 2 – Inter-relações sistemáticas da contabilidade de custos.....	49
Figura 3 – Modalidades de Gestão de Custos	52

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Evolução dos Custos no Setor Público	42
Quadro 2 – Descrição detalhada dos municípios.....	55
Quadro 3 – Descrição dos Respondentes.....	56
Quadro 4 – Variáveis da Pesquisa	60
Quadro 5 – Assertivas	61
Quadro 6 – Informações Complementares dos Respondentes	63
Quadro 7 – Quantidade de respondentes por município.....	64

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Distribuição dos Gestores Respondentes.....	63
Gráfico 2 – Distribuição do Tipo de Gestor	66
Gráfico 3 – Tempo de Experiência no Setor Público	67
Gráfico 4 – Formação dos Gestores	68

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Caracterização dos Respondentes – Tipo de Gestor	65
Tabela 2 – Caracterização dos Respondentes - Tempo de experiência no Setor Público	66
Tabela 3 – Caracterização dos Respondentes - Formação	67
Tabela 4 – Emissão de relatórios gerenciais para auxílio da gestão	69
Tabela 5 – Conhecimento e leitura dos relatórios	70
Tabela 6 – Acatamento / Utilização dos relatórios pelos gestores.....	71
Tabela 7 – Resumo da análise das assertivas 01 a 03	71
Tabela 8 – Publicação de informações de custos	72
Tabela 9 – Clareza nas informações prestadas.....	73
Tabela 10 – Publicações voluntárias de informações de custos.....	74
Tabela 11 – Resumo da análise das assertivas 04 a 06	75
Tabela 12 – Conhecimento de custos para tomada de decisões.....	76
Tabela 13 – Análise de custos para tomada de decisões.....	77
Tabela 14 – Decisão de comprar e contratar	77
Tabela 15 – Conhecimento de custo para decisões de manter serviços e produtos.....	78
Tabela 16 – Resumo da análise das assertivas 07 a 10	79
Tabela 17 – Sistema de custo demonstra a ineficiência e desperdício de recursos.....	80
Tabela 18 – Gestão baseada em resultados	80
Tabela 19 – Avaliação da utilização dos recursos.....	81
Tabela 20 – Informações de custos para qualidade e eficiência do gasto público	82
Tabela 21 – Análise de custos para qualidade e economia	82
Tabela 22 – Resumo da análise das assertivas 11 a 15	83
Tabela 23 – Conhecimentos de informações de custos para utilização de sistema de custos de forma eficiente	84
Tabela 24 – Gestão de Custos para controle do desperdício de recursos públicos.....	85
Tabela 25 – Controles capazes de reduzir, eliminar e conter custos e maximizando os resultados.....	86
Tabela 26 – Comparação e análise de desempenho entre os municípios.....	86
Tabela 27 – Aprovação das contas dos gestores	87
Tabela 28 – Resumo da análise das assertivas 16 a 20	88

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CFC	Conselho Federal de Contabilidade
IFAC	International Federation of Accountants (Federação Internacional de Contabilistas)
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards (Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público)
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NGP	Nova Gestão Pública
NPM	New Public Management
RMC	Região Metropolitana de Campinas
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SICSP	Subsistema de Informação de Custos do Setor Público
STN	Secretaria do Tesouro Nacional

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO	13
1.2 QUESTÃO DA PESQUISA	16
1.3 OBJETIVOS	16
1.3.1 OBJETIVO GERAL.....	16
1.3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS	16
1.4 DELIMITAÇÕES DO ESTUDO.....	17
1.5 JUSTIFICATIVA	17
2 REFERENCIAL TEÓRICO	18
2.1 A NOVA GESTÃO PÚBLICA (<i>NEW PUBLIC MANAGEMENT</i>)	19
2.1.1 GESTÃO BASEADA EM RESULTADO	23
2.2 TRANSPARÊNCIA NO SETOR PÚBLICO	26
2.3 EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO	29
2.4 CUSTOS PARA TOMADA DE DECISÃO	33
2.5 GASTO PÚBLICO	37
2.5.1 QUALIDADE E EFICIÊNCIA DO GASTO PÚBLICO	39
2.6 CUSTOS NO SETOR PÚBLICO	41
1.6.1 SISTEMA DE CUSTOS.....	47
1.6.2 GESTÃO DE CUSTOS.....	50
3 METODOLOGIA.....	54
3.1 ÁREA DE ABRANGÊNCIA	54
3.2 VARIÁVEIS DA PESQUISA.....	60
3.3 INSTRUMENTO DA PESQUISA	54
3.3.1 COLETA DE DADOS.....	63
3.3.2 TRATAMENTO DOS DADOS	64
4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	65
4.1 CARACTERIZAÇÃO DOS RESPONDENTES.....	65
4.2 ANÁLISE DAS PERCEPÇÕES.....	69
4.2.1 PERCEPÇÃO DA IMPORTÂNCIA E UTILIZAÇÃO DOS RELATÓRIOS	69

4.2.2 PERCEPÇÃO DA IMPORTÂNCIA E NECESSIDADE DA TRANSPARÊNCIA	72
4.2.3 PERCEPÇÃO DA IMPORTÂNCIA DE CUSTOS NO PROCESSO DE TOMADA DE DECISÃO	76
4.2.4 PERCEPÇÃO DA IMPORTÂNCIA DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS PARA QUALIDADE E EFICIÊNCIA DO GASTO PÚBLICO	79
4.2.5 PERCEPÇÃO DA IMPORTÂNCIA DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS COMO INSTRUMENTO DE CONTROLE E GESTÃO	83
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	89
REFERÊNCIAS.....	92
APÊNDICE.....	105

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Vista a evolução da contabilidade pública no Brasil nos últimos anos, o Estado tem enfrentado profundas mudanças na condução das políticas, cujo cenário indica a necessidade de uma gestão pública voltada para resultados, que busca analisar e atender os interesses e necessidades da sociedade, prestando serviços de qualidade, modernizados, eficientes e efetivos. Temas antes pouco explorados, como Custos, Planejamento e Controle, assumem uma dimensão de praticabilidade imediata requerendo respostas urgentes de instrumentos de Contabilidade Gerencial, surgindo com o desafio da produtividade – fazer cada vez mais e melhor, com cada vez menos.

A implantação do sistema de custos na administração pública é essencial para que o gestor possa, através das informações geradas pela contabilidade de custo, tomar as decisões gerenciais de forma eficiente, econômica e eficaz, e também viabilizar a prestação de contas para a sociedade, demonstrando como os recursos estão sendo utilizados na prestação de serviços e no fornecimento de produtos pelos órgãos públicos.

Lima e Castro (2001, p. 181) salientam a necessidade que o setor público tem de “um sistema que permita verificar os resultados obtidos com a utilização dos recursos financeiros, humanos, materiais e institucionais empregados, bem como os custos unitários dos produtos/serviços oferecidos pela máquina pública ao cidadão”.

A sociedade cobra cada vez mais serviços e produtos de qualidade, neste sentido a administração pública assume o dever de atender essas necessidades, além de tornar transparentes suas ações no uso dos recursos públicos, logo, para que isso seja possível se faz necessária a implantação de um sistema de custo no setor público (FARIA, C. E. R, 2010; MACHADO, 2002; SIQUEIRA, 2006).

Seja nas entidades públicas ou privadas a gestão de custos é uma ferramenta fundamental para que o administrador possa tomar decisões (MAUSS; SOUZA, 2008). A utilização de recursos econômicos sejam estes financiados pela iniciativa privada, ou financiada pelo governo a partir dos tributos que recolhe da sociedade, exige atenção suficiente para atender a qualidade e eficiência na prestação de serviços e no fornecimento de produtos.

Informações de custos, financeiras e não financeiras, são primordiais para o sucesso das organizações (ANSARI; BELL, 2009). Em ao um ambiente cada vez mais competitivo (BLOCHER; STOUT; COKINS, 2010; HANSEN; MOWEN; GUAN, 2009; SOUZA; ROCHA, 2009) a gestão de custos tem passado por muitas transformações nas últimas décadas.

Conforme os artigos 70 e 74 da Constituição, os órgãos da administração pública devem comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficiência e eficácia aos órgãos de controle, logo, se faz necessária a criação do sistema de custo. Disposto na LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal, o artigo 50, § 3º, “a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (BRASIL, 2001). Observa-se então, que a gestão e a mensuração dos custos se tornam elementares para a transparência e para o bom funcionamento da gestão pública.

Analisando a utilidade dos custos ao comentar o art. 4º da Lei de Responsabilidade Fiscal, Mileski (2000, p. 12), ensina que “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”.

Em março de 2011 ocorre a emissão da Portaria nº 157 da Secretaria do Tesouro Nacional, criando o Sistema de Custo no âmbito do Governo Federal, e no mesmo ano, o CFC aprovou a NBC T 16.11 – Sistema de Custo do Setor Público, estabelecendo e conceituando os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público, além de determinar responsabilidades ao profissional contábil pela apresentação das informações e pela consistência conceitual do sistema de custos.

Para Hansen e Mowen (2003, p. 28), “a gestão de custos identifica, coleta, mensura, classifica e relata informações que são úteis aos gestores para o custeio, planejamento, controle e tomada de decisão”. Na concepção desses autores, o sistema de custo é um subsistema de informações contábeis cuja finalidade é gerar informações para os usuários internos da organização. Tem por objetivos: fornecer informações para a apuração do custo de produtos, serviços e outros itens de interesse da gestão; munir informações para o planejamento e controle; e prover informações para as tomadas de decisão.

Para Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010), os administradores públicos necessitam de um conjunto de informações gerenciais para auferir eficiência, eficácia e

efetividade nas suas ações políticas. Dessa forma, surge a necessidade de um sistema de informações de custos capaz de auxiliar decisões típicas, tais como comprar ou alugar, terceirizar determinado serviço ou atividade. Ou, ainda, permitir comparações entre os custos de atividades ou serviços, permitindo conhecer e estimular o desempenho de seus dirigentes. Num modelo de gestão moderno, em bases gerenciais, não se deve tomar decisão sem conhecer as diferentes alternativas de ação, seus custos e seus benefícios.

O termo custos é definido por Atkinson et al. (2000, p. 85) como os “recursos usados para fornecer um serviço ou produto”. Custo “é o valor em dinheiro, ou o equivalente em dinheiro, sacrificado para produto e serviço que se espera que traga um benefício atual ou futuro para a organização” (HANSEN; MOWEN, 2003, p. 61). Segundo Hendriksen e Van Breda (2014, p. 235), “o custo é medido pelo valor corrente dos recursos econômicos consumidos ou a serem consumidos na obtenção dos bens ou serviços a serem utilizados nas operações - ou seja, trata-se do valor de troca”.

A palavra qualidade pode ter diversas definições, uma delas é a Eficiência que é a virtude ou característica de se conseguir o melhor rendimento com o mínimo de erro e/ou dispêndios de energia, tempo, dinheiro possível. Para Mendes (2006), a redução de custos e a maior eficiência do gasto público são condições necessárias para que o Brasil possa gozar de taxas mais elevadas de crescimento econômico, menos desigualdade social, mais oportunidades de trabalho, menos violência e uma vida mais longa e humana para a população.

Alonso (1999, p. 43) apresenta uma série de questões para as quais não se tem, resposta na administração, como: “Quanto custa uma aula? ”, “Quanto custa determinado serviço de saúde? ”, “Quanto custam as auditorias governamentais? ”, “Quais atividades agregam valor aos processos de trabalho governamentais? ”, e “Qual o impacto em termos de custos nas mudanças organizacionais propostas ou implementadas? ”.

Monteiro (2008) destaca um aumento da preocupação por parte dos gestores públicos com a questão da eficiência na tentativa de produzir mais com menos, demonstrando a importância de alocar os recursos de forma eficiente, sendo entendida como a otimização entre o menor custo possível e o maior benefício alcançado.

Tanto por razões culturais quanto econômicas, o cumprimento da lei se tornou fundamental no serviço público, logo cumprindo a lei, o serviço público é eficaz. Eficiência é um conceito privado, portanto, estranho ao setor público. Esse vem sendo o paradigma do

setor público. O maior problema enfrentado pela Administração Pública pode ser traduzido na frase “sempre foi assim”, pois não faz parte de sua cultura a consciência de que não basta cumprir a lei, mas que é necessário cumpri-la com bom desempenho, com economia de recursos e com a satisfação dos usuários desses serviços.

1.2 QUESTÃO DA PESQUISA

Os trabalhos inerentes ao setor público exigem um novo perfil dos gestores, com competências e habilidades que atendam o interesse social, o intuito é de melhorar a gestão para fornecimento de serviços de qualidade a fim de garantir que os direitos fundamentais dos cidadãos sejam atendidos. Logo, a questão principal que norteará este estudo será:

Qual a percepção dos gestores da área administrativa dos Poderes Executivos da região metropolitana de Campinas – RMC, (Prefeitos, Secretários ligados a gestão e apoio estratégico nas áreas de Finanças/Fazenda, Planejamento, Governo, Administração) e Contadores, a respeito da gestão de custos, para a qualidade e eficiência do gasto público?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 OBJETIVO GERAL

Estudar e avaliar a percepção dos gestores (Prefeitos, Secretários de Finanças/Fazenda, Governo, planejamento, Administração) e Contadores do poder executivo da região Metropolitana de Campinas (RMC) a respeito da gestão de custos, para a qualidade e eficiência do gasto público.

1.3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Identificar e avaliar a percepção dos gestores da RMC sobre a importância e utilização dos relatórios emitidos pela contabilidade e demais secretarias na tomada de decisões;

Identificar e avaliar a percepção dos gestores da RMC sobre a importância da transparência de suas ações no Setor Público;

Identificar e avaliar a percepção dos gestores quanto ao uso ou intenção de uso das informações de custo no processo de tomada de decisão;

1.4 DELIMITAÇÕES DO ESTUDO

A pesquisa fica limitada a percepção dos gestores (Prefeitos, Secretários de Governo, Finanças, Planejamento, Administração) e Contadores do Poder Executivo dos municípios da Região Metropolitana de Campinas (RMC).

Conforme consta na enciclopédia eletrônica Wikipédia (2014), a RMC foi criada pela Lei Complementar Estadual de São Paulo nº 870, de 19 de junho de 2000 é composta por vinte municípios. A região é uma das mais dinâmicas no cenário econômico brasileiro e representa 1,8% do PIB (produto interno bruto) nacional e 7,81% do PIB paulista, ou seja, cerca de 105,3 bilhões de reais. Em 2014 a Região Metropolitana de Campinas chegou à marca de 2,97 milhões de habitantes, distribuídos em 3.791 km².

1.5 JUSTIFICATIVA

O presente estudo se faz necessário em função da importância da implantação de sistema de custos para a QUALIDADE e EFICIÊNCIA do gasto no setor público. A boa aplicação dos recursos depende das informações e gestão de custos para que os gastos sejam eficazes e apresentem qualidade, ou seja, que sejam bem aproveitados.

Logo, identificar e mapear a percepção dos gestores públicos é um importante passo para a implementação de custos no setor público e dada a importância, alguns estudos buscam mapear, conhecer, identificar e analisar a percepção dos que estão à frente da coisa pública.

Ferreira (2001, p. 527) conceitua percepção como o “ato, efeito ou faculdade de perceber”. A palavra expressa também: formar ideia de algo, compreender, distinguir etc.

Aluko et al. (2010) observa uma preocupação da operacionalização da melhoria da gestão de custos no desenvolvimento de apoio estratégico nas organizações e em seu estudo descreve a percepção dos contadores gerenciais em relação a gestão de custos. Muitas iniciativas estratégicas da gestão de custos não são alcançadas pelos contadores gerenciais, ou seja, conforme analisado por Aluko et al. (2010) os contadores alegam uma fragilidade na implantação da gestão estratégica de custos, uma vez que a perspectiva dos profissionais sobre o que é gestão de custos e quais são as suas iniciativas pode estar deturpada.

O estudo conduzido por Diniz et al. (2006) observou evidências empíricas sobre as percepções de prefeitos e assessores contábeis de municípios brasileiros, acerca da concepção conceitual do sistema de custo do *Study 12* do IFAC e da aplicação na administração pública

municipal, dos municípios localizados no estado da Paraíba. Os autores observaram que os respondentes estão convictos 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.

O *Study 12* do IFAC consiste em um estudo realizado sobre as perspectivas de utilização de custo na Administração Pública, o qual concluiu que a gestão pública pode ser favorecida nos seus aspectos pertinentes à eficiência e à efetividade das atividades promovidas pelo Estado, a partir da implementação da utilização da contabilidade de custo. Para tanto, a IFAC apresentou algumas perspectivas sobre a sua utilização na Administração Pública: a) no processo de elaboração de orçamentos; b) no controle e na redução de custos; c) na formação de preços, tarifas e reembolsos entre unidades do governo; d) na avaliação de desempenho e de programas de governo; e) em decisões de escolha econômica.

O trabalho desenvolvido por Machado (2002) busca proposição de diretrizes para a construção de um sistema de informação de custo. O sistema de custo proposto tem como objetivo principal fornecer informações alinhadas com a avaliação da eficiência, da eficácia e da efetividade dos gestores no uso dos recursos públicos. A análise do atual sistema de informação do Estado de São Paulo revelou a forte integração conceitual e sistêmica entre a contabilidade governamental e o sistema orçamentário. Além disso, a pesquisa empírica indicou que os gestores percebem claramente a importância das informações de custo em seu processo de tomada de decisão.

A escolha da RMC justifica-se pela sua importância e relevância no cenário econômico brasileiro, como sua extensão abrange municípios de pequeno, médio e grande porte, pode-se observar também as disparidades que por ventura existirem. Sob a perspectiva acadêmica este estudo contribui para implantação das ferramentas gerenciais, uma delas o custo no setor público, devido a sua necessidade e dificuldade da implantação. Outro ponto refere-se sobre a informação detalhada e clara sob forma de relatórios orientando e ajudando o gestor no exercício de suas atribuições a evitar desperdícios aplicando os recursos de forma eficiente, além de transparecer suas ações perante a sociedade e aos órgãos fiscalizadores, contribuindo para eficiência e qualidade dos serviços públicos.

Para Corley e Gioia (2011), a utilidade prática é vista como decorrente de uma teoria que pode ser aplicada diretamente aos problemas praticados pelos gestores. Logo, alcançando o objetivo deste estudo pode-se analisar a melhor forma de implantação do sistema de custo na RMC.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A NOVA GESTÃO PÚBLICA (*NEW PUBLIC MANAGEMENT*)

Nas últimas décadas o modelo de gestão pública vem evoluindo buscando alcançar resultados mais eficazes com custos mais racionais. O administrador público passou a se deparar com um novo ambiente global, com novas exigências sociais, novas tecnologias e novos conceitos de desenvolvimento de projetos, que o tem forçado a adaptar a uma nova gestão pública.

Este novo paradigma para a gestão pública, chamada de "Nova Gestão Pública", surgiu desde 1980 que é formado para enfrentar os problemas atuais, este modelo é originado a partir da fusão das teorias econômicas e técnicas de gestão do setor privado dando ênfase a eficiência, eficácia e economia (FATEMI; BEHMANESH, 2012).

O movimento da Nova Administração Pública conhecido mundialmente como “*New Public Management*”, teve seu início em alguns países da Europa e nos Estados Unidos nas décadas de 1970 e 1980, em razão da necessidade da criação de um estado eficiente, da diminuição de custos, de uma estrutura organizacional mais compacta e com o apelo social de uma administração mais transparente e democrática, trazendo instrumentos da administração de gestão voltados originalmente da área privada para a gestão pública (FARIA, 2012).

Para Mello (2006), o processo de transição da administração de negócios para a administração pública é conhecido como “*New Public Management*” (*NPM*) ou Nova Gestão Pública (NGP), com uma característica que enfatiza a maneira como o setor privado pratica a gestão. Esse processo de administração pressupõe que o grupo unificado de práticas, com origem no setor privado, pode também ser aplicado no setor público (POLLIT, 1990).

A antiga forma de administrar empregada pela Administração Pública se calcava essencialmente em uma gestão carregada de processos burocráticos, criados para evitar desvios de recursos públicos, o que a tornava lenta, pouco econômica e ineficiente. Entretanto a nova gestão pública passou a exigir do gestor uma nova postura e a adoção de técnicas de gestão utilizadas pela iniciativa privada, com o acompanhamento constante do desempenho das atividades propostas para que efetivamente se chegue a uma gestão eficiente.

Para Ribeiro, Silva Neto e Pereira (2008) esse movimento foi motivado pela necessidade de uma administração pública mais ágil e flexível para dar uma resposta à

sociedade que começa a cobrar dos administradores públicos uma maior eficiência nos gastos e por um melhor resultado gerencial. Ainda conforme os autores, a Nova Administração Pública busca alternativas para as críticas feitas pelo modelo burocrático.

Haworth e Pilott (2014) relatam o reconhecimento da Nova Zelândia, desde os anos 1980, por sua experimentação no que é hoje amplamente conhecido como "*New Public Management*" (NPM).

O estudo elaborado por Luke, Kearins e Verreyne (2011) teve por objetivo considerar o sucesso em termos de retornos financeiros e os riscos da "*new public management*" (NPM) em *state-owned enterprises* (SOE), ou seja, empresas estatais. Retornos financeiros da Nova Zelândia empresas estatais foram examinados através de uma revisão dos seus relatórios anuais referentes a um período de cinco anos. Dimensões de risco foram examinadas através de entrevistas realizadas em duas fases ao longo de um período de dois anos com altos executivos de 12 dos (então) 17 empresas estatais que operam na Nova Zelândia. Os resultados indicam o potencial de empresas estatais para operar os investimentos do governo tão rentável, com um claro apoio retornos financeiros positivos ao abrigo do NPM, no entanto, as variações verificadas no SOEs individuais também indicam que operações lucrativas e comerciais pode não ser possível em todos os casos.

De acordo com Larbi (1999), apesar de haver variações devido à particularidade de cada país, a *New Public Management* parte de ações gerais tais como: descentralização e uso do mercado para a provisão de bens e serviços de interesse público, busca da eficiência financeira para obtenção de melhores resultados e foco no usuário/consumidor.

Bresser Pereira (2006) afirmam que a Nova Administração Pública está voltada para o atendimento das necessidades da população com a obtenção de resultados, utilizando-se de estratégias para atingir seus fins e incentivar a inovação.

Com a necessidade de transformação da administração burocrática para uma administração gerencial, a Constituição de 1988 inseriu o princípio da eficiência para que os órgãos públicos busquem melhorias no resultado, na diminuição dos custos e uma avaliação mais apurada da gestão. Leone (2000, p. 25) confirma 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".

Araújo (2010, p. 145) expõem as principais características da Nova Gestão pública quando afirma que:

Constituem ideias centrais da Nova Gestão pública um Estado administrativo ao estilo da iniciativa privada; contratos de gestão entre unidades; avaliação de desempenho; ênfase em resultados; redução do poder da burocracia; focalização na eficiência; busca de mecanismos regulatórios; introdução sistemática de conceitos de produtividade; flexibilidade; competitividade administrada; participação dos agentes sociais e controle dos resultados; foco no cidadão, orçamento e avaliação por resultados e performance; fortalecimento e aumento da autonomia da burocracia; descentralização na formulação e execução de políticas e por fim maior autonomia às unidades executoras.

Ferlie et al. (1999) e Bresser Pereira (2006) partem de seis pontos básicos para a melhoria do desempenho da Administração Pública, que são: preocupação com a eficiência da ação governamental; orientação para obtenção de resultados; foco no atendimento às necessidades dos cidadãos-usuários; controle voltado para o resultado; fortalecimento do controle social; transparência e gestão responsável.

A Nova Gestão Pública é um modelo atual voltado à superação da administração burocrática e centralizadora, por meio da união de preceitos fundamentais e qualitativos da gestão privada e pública. É também uma ambientação onde o desenvolvimento de ações se efetiva pela discussão de ideias oriundas da análise, tanto político, como social. Neste contexto a gestão precisa contemplar a máxima eficiência possível, com democracia e transparência, equidade e probidade, garantindo quantidade e qualidade nas políticas e serviços públicos prestados.

De acordo com Di Pietro (2008), o objetivo do Princípio da Eficiência é alcançar melhores resultados na prestação de serviços públicos através da melhoria no modo de atuação do agente público e no modo de organizar e disciplinar a Administração Pública. O princípio da efetividade busca avaliar se, nos planos de metas e ações, os objetivos foram alcançados. Diniz (2004, p. 45) acrescenta que “a efetividade procura mensurar os impactos e avaliar os resultados que a gestão pública gera sobre a população consumidora dos produtos e serviços públicos”.

Conforme Castro et al. (2003), a política social deve ser entendida como um conjunto de programas e ações do Estado. Seu objetivo é o atendimento de necessidades e direitos sociais fundamentais que afetam vários dos elementos que compõem as condições básicas de vida da população.

Machado (2002) ainda afirma que, para avaliação das políticas públicas, são necessários os seguintes critérios e informações: Efetividade – objetivos e indicadores de seus impactos (resultados) na realidade que se quer transformar; Eficácia – produtos e suas metas, e; Eficiência – produtos e seus custos.

Importante observar que o conceito de Nova Gestão Pública surgiu como uma proposta de reforçar o conceito de cidadania; reforçar valores da coisa pública nos servidores (eficácia, eficiência e ética); reconhecer novos direitos como garantia dos cidadãos; ter como horizonte a satisfação do cidadão (simplificando processos, reduzindo tempo, melhorando a qualidade do atendimento); focar na universalidade e igualdade; incrementar a qualidade e a quantidade de serviços; fazer uma clara delimitação dos serviços externos (exemplo, as privatizações, mas a partir de uma prévia discussão sobre o que é e o que não é papel do Estado, e não como iniciativas de minimizar o papel do Estado).

Uma das principais recomendações da NGP que vem sendo referenciada como promotora da eficiência e da eficácia pública é a gestão orientada para resultados, defendida como uma forma de se garantir que o poder público busque os resultados almejados, contribuindo, não somente para a eficiência da máquina pública, mas também para melhorar os resultados obtidos com as ações do Estado.

Em relação à gestão com foco em resultados, principal prescrição da Nova Gestão Pública, a ênfase recai sobre o uso eficaz da informação, o estabelecimento de indicadores de desempenho e, enfim, a preocupação constante com o monitoramento e a avaliação do efeito dos serviços e políticas públicas visando ao aumento da eficiência, efetividade e “*accountability*” da gestão pública. Simultaneamente, torna-se condição essencial para o aumento da autonomia processual dos gestores e da flexibilidade dos processos públicos.

O foco nos resultados também pode ser um mecanismo de controle social, pela sociedade, que visa trazer mais transparência à gestão pública e, por conseguinte, melhor aproveitamento do orçamento público. Logo, a população pode “controlar”, “fiscalizar” os governos para além dos períodos eleitorais. Na nova gestão pública, a responsabilização do poder público pelos resultados alcançados tem sido aclamada como um meio de trazer eficiência e efetividade à máquina estatal.

Na busca por um novo padrão de administração pública, credita-se ao modelo de gestão pública orientada para resultados a modernização e o fortalecimento da gestão, por meio do uso adequado dos recursos para, assim, alcançar os resultados determinados. Nesse

caso, também compete ao poder público, além de dirigir e executar, planejar e avaliar, sem esquecer que o foco central será o resultado da ação.

Santos, C. S. (2006, p. 23-24) enfatiza a importância e a responsabilidade do planejamento no âmbito da administração pública e afirma que "a crescente complexidade das necessidades, a escassez de recursos e as novas aspirações das populações têm exigido, cada vez mais, a introdução de critérios científicos no processo de tomada de decisões governamentais".

2.1.1 GESTÃO BASEADA EM RESULTADO NO SETOR PÚBLICO

Com o aumento da flexibilidade e qualidade da atuação administrativa, o enfoque deixa de ser, exclusivamente, procedimental e legal, passando a ter grande relevância com um incremento na qualidade da atuação, focada no cumprimento de metas e resultados, que podem e devem ser medidos e controlados, visando a maximização da legitimidade da Administração Pública.

Além da necessidade de elevar os níveis de desempenho da gestão, essa nova atuação exige dos governos maior atenção no que se refere à ética, à moral e à transparência na administração pública, à *accountability* (MATIAS-PEREIRA, 2009).

A Gestão por Resultados alinha-se ao planejamento, a avaliação e o controle, promovendo a eficácia e a eficiência na organização. Caracteriza-se pela tradução de objetivos em resultados, proporcionando uma melhoria contínua dos processos de trabalho na qual a informação sobre o desempenho é usada para melhorar a tomada de decisão. Portanto, é uma dimensão fundamental para a gestão estratégica, pois constituem o fluxo de atividades necessárias para alcançar os resultados da organização.

Uma definição importante é a escolha de quais resultados efetivamente devem ser perseguidos pela instituição pública. A participação de todos os atores envolvidos neste processo é de fundamental importância para que os resultados propostos sejam os que o público-alvo efetivamente precisa, de acordo com as suas prioridades, e também que estes não sejam elaborados de uma forma idealista.

De acordo com Garces e Silveira (2002, p. 56), entende-se por **resultado** "a solução de um problema ou o atendimento de demanda da sociedade - mensurados pela evolução de indicadores no período de execução do programa, possibilitando, assim, avaliação objetiva da atuação do governo".

São consideradas funções da gestão por resultados (HILÁRIO, 2009), definir a direção estratégica da organização criação da missão e estabelecimento dos objetivos estratégicos, levando em consideração a visão e os valores da organização, implementar e administrar o processo de mudança alinhado com a direção estratégica compromisso da organização com a ação e melhorar continuamente o desempenho das atividades em andamento através de planos de ação frequentemente monitorados.

Assim, segundo Gomes (2009), pode-se entender que a gestão por resultados é desenvolvida por meio de um ciclo que começa com o estabelecimento dos resultados desejados, a partir da tradução dos objetivos; seguido do monitoramento e da avaliação do desempenho da organização a partir do alcance desses resultados; e retroalimenta o sistema de gestão, propiciando ações corretivas decorrentes dessa avaliação.

O estudo conduzido por Gomes (2009) analisa a relação causal entre Gestão por Resultados, eficiência e “*accountability*”, subjacente ao receituário da Nova Gestão Pública. Logo, realiza uma discussão teórica que visa a definir o conceito de eficiência, principalmente para incorporar sua dimensão política, os limites políticos e organizacionais à sua realização, e os contornos de um modelo normativo de Gestão por Resultados, este elaborado à luz dos conceitos de coordenação intragovernamental da tomada de decisão e da implementação, mecanismos de coordenação e indicadores de resultados. As implicações dessa discussão são então ilustradas e complementadas a partir da análise do Choque de Gestão de Minas Gerais, experiência importante no âmbito da NGP, particularmente no tocante à aferição de resultados. Como conclusões, a constatação que a experiência mineira ainda é tímida na orientação para resultados entendidos como efeitos, embora tenha avançado no controle por produtos, e que o próprio modelo de Gestão por Resultados apresenta alta probabilidade de incorrer em déficits de “*accountability*” e mesmo em ineficiência.

A gestão para resultados trata-se de um marco conceitual de gestão organizacional, cujo fator resultado se dissemina por todo o processo de gestão; é um marco de vinculação de responsabilidades e compromisso do gestor com o resultado; é um marco de integração de todos os componentes do processo de gestão; por fim, caracteriza-se por ser uma linha condutora e direcionadora de resultados.

Figura 1 – A Gestão para Resultado no Setor Público



Fonte: Elaborado pelo autor

Uma boa gestão é aquela que alcança resultados e, no setor público, significa atender às demandas, criando valor público. Nesse sentido, muitos autores e estudiosos atribuem-na a diferentes fatores geradores de resultados, tais como consciência estratégica, liderança, estrutura (clareza nas competências e níveis de responsabilidade), processos devidamente detalhados, projetos passíveis de monitoramento, contratualização para pactuação de resultados, pessoas com competências desenvolvidas e mobilizadas, tecnologias de informação e comunicação (inovadoras e integradas) e recursos financeiros disponíveis e previsíveis (MARTINS; MARINI, 2010).

O estudo de Kanufre e Rezende (2012) teve por objetivo analisar como se manifestam os princípios da gestão para resultados, identificando sua presença no planejamento e gestão municipal de Curitiba. Como metodologia da pesquisa, optou-se por um estudo de caso na gestão da Prefeitura Municipal de Curitiba no período de 1997 a 2010. O protocolo de pesquisa contemplou as variáveis que se caracterizaram como qualitativas e quantitativas, orientadas em quatro períodos distintos do tempo. Os resultados auferidos demonstraram a evidência, as características e as influências diferenciadas das variáveis nos períodos observados, reiterando que a administração municipal apresenta um processo evolutivo e contínuo, decorrente dos movimentos de planejamento de várias décadas. Identificou-se como forte a presença dos princípios de uma gestão por resultado, tanto no

recorte por período como no recorte por variável, tendo-se constatado a média de 87% de presença das variáveis nos períodos estudados. Como conclusão do estudo, observa-se que essa temática pode trazer contribuições no âmbito de formulações e definição de estratégias adequadas ao atendimento de uma gestão municipal que priorize resultados à sociedade.

A gestão pública para resultados caracteriza-se como uma estratégia no início do planejamento, desenvolve-se no processo de *feedback* e pode ser considerada como uma prática de boa governança, respeitando princípios de distribuição eficiente de recursos públicos e *accountability* (CORRÊA, 2007). Assim, segundo Martins e Marini (2010), não se trata apenas de formular resultados que atendam ou satisfaçam as demandas sociais de modo realista, desafiador e sustentável, mas também de alinhar arranjos de implementação amparados por mecanismos de monitoramento e avaliação.

2.2 TRANSPARÊNCIA NO SETOR PÚBLICO

A transparência vem da necessidade de se tornarem públicas as atividades governamentais, que complementam o princípio da publicidade, conforme art. 37 da Constituição, que afirma que Administração Pública Direta e Indireta de quaisquer dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. A transparência no setor público é fundamental para que a sociedade, através dos relatórios, possa avaliar a gestão pública, sendo esses documentos muito utilizados, também, para os controles internos.

A publicidade, como princípio da administração pública, compreende toda a atuação do Estado. Esta publicidade se dá, não apenas sob o aspecto da divulgação oficial de seus atos, mas também a de propiciar a toda população, o conhecimento da conduta interna de seus agentes. Logo, publicidade não é apenas tornar público, isto é, tornar do conhecimento público, mas, principalmente, tornar claro e compreensível ao público. É fazer com que a publicidade cumpra o seu papel principal que é de informar o público.

Como expressa Nogueira (2005), em princípio, todo ato administrativo deve ser publicado, porque pública é a administração que o realiza. Conforme Paulo (2006), o Princípio da Publicidade refere-se à publicação oficial dos atos administrativos, a fim de que eles possam produzir efeitos externos.

Na Publicidade, o gerenciamento deve ser feito de forma legal, não oculta. A publicação dos assuntos é importante para a fiscalização, o que contribui para ambos os lados,

tanto para o administrador quanto para o público. Porém, a publicidade não pode ser usada de forma errada, para a propaganda pessoal, e, sim, para haver um verdadeiro controle social.

Leal (2006, p. 123) apresenta algumas características do princípio da publicidade:

- a) Embora a publicidade não seja elemento formativo do ato, é requisito de eficácia e de moralidade;
- b) A simples publicação do ato não tem força de convalidar os atos irregulares;
- c) Os atos não dispensam a publicação para se tornarem exequíveis, quando a lei ou o regulamento a exige;
- d) O sigilo dos atos administrativos só é admitido em situações excepcionais, previamente autorizadas por lei válida e competente;
- e) A de possibilitar o seu conhecimento e seu controle pelos interessados diretos e pelo povo em geral, através dos meios processuais constitucionais;
- f) Sem publicação não fluem os prazos para impugnação administrativa ou anulação judicial, quer o da decadência, quer o da prescrição.

Para Abou-Moghli, Al-moumany e Al-Abdallah (2013), a divulgação e conceito de transparência é importante para o sucesso do negócio, esta importância ainda está crescendo após as várias crises internacionais que atingiu a maioria das economias globais. Os Acionistas e as autoridades estão olhando atentamente para o desempenho das empresas, a fim de tomar decisões e qualquer informação enganosa pode levar a decisões incorretas.

Em seu estudo Abou-Moghli, Al-moumany e Al-Abdallah (2013), teve por objetivo analisar o papel de divulgação e transparência no combate à corrupção, financeira e administrativamente, baseando-se na revisão da literatura e estudos anteriores, surgiram duas hipóteses principais. A população de estudo compreendeu as de ações conjuntas de empresas industriais públicas jordanianas. A amostra do estudo foi composta de (60) gestores de jordanianos de ações conjuntas empresas industriais públicas. (30) os gerentes administrativos, e (30) os gestores financeiros, elevando o percentual da amostra do estudo a 55% da população total. Pessoalmente questionários apresentados foram utilizados para coletar dados a partir da amostra representativa, *Statistical Package for Social Science* (SPSS) foram utilizados para descrever e analisar os dados e para testar as hipóteses. Os principais resultados da pesquisa mostraram que a divulgação e transparência tem um papel significativo no combate à corrupção.

A divulgação e transparência visam perceber clareza na apresentação dos relatórios e das demonstrações financeiras e não financeiras anuais, além de ser um método de tomada de decisão nos diferentes níveis de administração. Isto implica no monitoramento do desempenho financeiro e administrativo para o combate à corrupção.

A transparência da informação pública ganhou mais relevância social a partir da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) (BRASIL, 2000) e assume significativa importância na responsabilização pública (accountability) por: possibilitar uma transparente prestação de contas, pelo gestor público, referente à condução das ações governamentais, e possibilitar um alinhamento entre os interesses do cidadão e do Estado visando o bem-estar social.

No meio acadêmico nacional apesar de o tema suscitar grande interesse entre os pesquisadores, ainda pouco se sabe sobre o nível de divulgação das informações públicas e, principalmente, sobre os incentivos associados. Diversamente, a literatura internacional sobre evidenciação no setor público aborda diferentes entidades governamentais (federal, municipal, estadual, regional), variados instrumentos de evidenciação (websites, relatórios, demonstrativos financeiros) e diversos incentivos (político, governamental, social, institucional e financeiro) (BAKAR; SALEH, 2011; GANDIA; ARCHIDONA, 2008; LASWAD; FISHER; OLEYERE, 2005; MARTANI; LESTIANI, 2012; SMITH, 2004; WEI; DAVEY; COY, 2008).

O controle social diz respeito ao ânimo do cidadão em buscar informações sobre as atividades governamentais e fiscalizar se os recursos (tributos, taxas, contribuições) foram bem utilizados. A fácil acessibilidade (variável representativa) a informação sobre o ente público estimula um melhor nível de evidenciação e reflete o comprometimento com a transparência e a public accountability (BAKAR; SALEH, 2011).

Os níveis de transparência obrigatória e voluntária podem variar entre os entes públicos, devido a práticas de evidenciação. Estudos internacionais associam à transparência pública, a incentivos políticos, financeiros, governamentais, institucionais e sociais. No contexto político, a evidenciação pública é mais comumente associada a variáveis explicativas como competição política e porte: a primeira explicita que os gestores estariam dispostos a fornecer mais informação como forma de melhor visibilidade para se eleger ou permanecer nos cargos (PEREZ; BOLIVAR; HERNANDEZ, 2008), e, a segunda que os maiores entes possuem maiores custos de agência, e, portanto, divulgam mais informação com vistas a reduzir tais custos (BAKAR; ALEH, 2011).

No que diz respeito a evidenciação, divulgação e transparências dos gastos públicos o que pode-se observar é o cumprimento da lei, ou seja, a divulgação obrigatória. Já em relação a variável receita, pesquisas anteriores (LASWAD; FISHER; OLEYERE, 2005; MARTANI;

LESTIANI, 2012) apontam uma evidenciação positiva, possivelmente, porque maiores níveis de receita aumentam a disposição dos gestores públicos em divulgar a informação.

Bairral e Silva (2013) analisam o nível de transparência dos relatórios de gestão pública dos entes federais no exercício de 2010, a pesquisa é empírico-analítica com construção de um índice de transparência pública. Como resultado observou um baixo nível de transparência pública (50%), deficiência de cumprir o nível de transparência conforme as normas (80%) e baixa aderência à evidenciação voluntária (19%).

Por ultimo cabe relatar sobre a Lei Complementar nº 131/2009 (Lei da Transparência) que assegura a “liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público” (BRASIL, 2009). E recentemente a Lei 12.527/2011 é válida para a administração direta e indireta de todos os Poderes e entes federativos. A Lei de Acesso à Informação é a cartilha do agente público. Ao estabelecer rotinas para o atendimento ao cidadão, a Lei organiza e protege o trabalho do servidor.

2.3 EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

A Contabilidade aplicada ao Setor Público no Brasil muito tem evoluído nos últimos anos, em um primeiro momento a falta de um sistema de contabilidade adequado 1914, foi considerado como vergonhoso, pois a Inglaterra se recusou a conceder empréstimos ao Brasil, devido ao fato do Ministro da fazenda não conseguir apresentar documentação contábil necessária para comprovar as garantias. Esta situação serviu de base para que os governantes pudessem ver as consequências da falta de informações contábeis e financeiras.

Dado tal acontecimento nomeou-se uma comissão cuja finalidade era organizar os trabalhos contábeis, em especial os dados referentes às receitas e despesas. No ano de 1918, por mérito desta comissão, a mesma se transformou em uma seção técnica da diretoria Geral de contabilidade pública, cuja função era redigir instruções e confeccionar modelos contábeis.

De modo a reparar os danos da falta de um sistema de contabilidade apropriado, que era incompatível com o desenvolvimento do país, no início do ano de 1922, foi assinado por Epitácio Lindolfo da Silva Pessoa, presidente da República, o Decreto 4.536 que aprovou o Código de Contabilidade Pública, revolucionando a área pública com a reorganização de sistema de contabilidade e orçamento.

Conforme Lock e Pigatto (2005), o código de contabilidade pública de 1922 foi marco dos esforços de organização e sistematização de construção de uma contabilidade de fato informativa. Isto ensejou uma preocupação maior dos governantes para com o povo, entendendo que os recursos deveriam beneficiar de alguma forma a nação como um todo, mas ainda sem transparência nenhuma.

Buscando o aperfeiçoamento dos procedimentos contábeis, em 1940, foi editado o Decreto-Lei nº 2.416, este aprovou normas adotadas na II Conferência dos Técnicos em contabilidade pública, que versou sobre a harmonização de padrões a serem observados pelos governos municipais e estaduais, referentes aos procedimentos de classificação da receita e da despesa, além de outros serviços contábeis.

Para Pereira (1996), a administração pública burocrática surge para refutar a corrupção existente no modelo anterior. A impessoalidade, o formalismo, a ideia de carreira pública, a profissionalização do servidor e a hierarquia são características deste tipo de administração. Já no entendimento de Ribeiro (2009) o início deste modelo de administração no Brasil, foi em 1936, com a criação do Departamento Administrativo do Serviço Público.

O surgimento da administração burocrática tem como base o Decreto de 1940, sendo promulgada, em 17 de março de 1964, a Lei 4.320, ainda em vigor. Esta por sua vez regula normas orçamentárias e contábeis, estabelece a estrutura e quais demonstrações às entidades públicas dever apresentar, além de reforçar conceitos de exercício financeiro.

Esta Lei estabeleceu regras para assegurar o equilíbrio das finanças públicas, sendo voltada para o orçamento público, arrecadação da receita e a execução da despesa em detrimento a previsão e a fixação inclusas na Lei do Orçamento, sendo o orçamento público o principal instrumento (BRASIL, 1964). Como o orçamento é o instrumento que promove o atendimento das necessidades da população, tais como: saúde, educação, segurança, o mesmo sendo bem elaborado proporciona mais qualidade de vida às pessoas, o orçamento apropriou da contabilidade pública passando a ser o foco a partir de então, sendo necessária a previsão de qualquer ação do governo.

A Lei 4.320/64 ainda reforça a ideia da impessoalidade, de carreira pública e de hierarquia, porém conforme Ribeiro (2009) observa-se que a burocracia atende as demandas do governo nos modelos do Estado, que tem como característica a defesa da liberdade individual nos campos: econômico, político religioso e intelectual e da propriedade privada.

Porém, com o aumento do papel do Estado nas áreas sociais e econômicas, o modelo de administração burocrática se apresenta inadequado em razão de sua ineficiência.

Como a administração burocrática apresentava uma certa ineficiência, houve tentativas de simplificar este modelo, conforme Ribeiro (2009), foi o Decreto-lei n° 200/67 que aprovou a reforma administrativa federal podendo ser considerado o primeiro momento da administração gerencial. A partir deste Decreto-lei, o controle interno passou por mudanças energéticas, passando a dar ênfase ao processo de fiscalização financeira. Foi instituído como princípios a descentralização do governo, o planejamento, o controle de resultados e o orçamento.

O governo até então formado por militares, percebeu que com o atual aparelho do Estado não era possível implantar seu projeto desenvolvimentista, sendo necessário organizar o Estado para obter os resultados esperados. Juntamente com a aprovação deste Decreto-lei n° 200/67 nasce à administração gerencial com a intenção de priorizar a eficiência, qualidade dos serviços e redução de custos. Este sistema procurava desenvolver uma cultura organizada com destaque nos resultados.

Passado quase vinte anos, com a evolução da administração gerencial, foi publicado em 10 de março de 1986, o Decreto n° 92.452, o qual cria a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), na estrutura do Ministério da Fazenda. A STN passou a controlar as finanças da União e essa estrutura alterou o foco de controle e auditoria para a ênfase nos aspectos financeiros do orçamento.

A STN, por sua vez, identificou a necessidade de informações que permitissem aos gestores agilizar o processo decisório, tendo sido essas informações qualificadas, à época, de gerenciais. Dessa forma, optou-se pelo desenvolvimento e implantação de um sistema informatizado, que integrasse os sistemas de programação financeira, de execução orçamentária e de controle interno do Poder Executivo e que pudesse fornecer informações gerenciais, confiáveis e precisas para todos os níveis da Administração. Logo, a STN definiu e desenvolveu, em conjunto com o SERPRO, o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI foi implantando-o em janeiro de 1987, para suprir o Governo Federal de um instrumento moderno e eficaz no controle e acompanhamento dos gastos públicos.

Em 5 de outubro de 1988, foi promulgada a Constituição da República Federativa do Brasil, que trouxe uma série de pontos positivos, tais como o aconselhamento da criação do

controle interno em cada poder e a necessidade de transparência do gasto público. Segundo Ribeiro (2009), a constituição foi uma referência para o controle social no Brasil, sendo baseada na participação do povo, criando instrumentos constitucionais que possibilitaram a atuação da sociedade, ganhando poder para realizar o controle dos atos do Estado em detrimento do bem comum defendendo o interesse público.

Com a finalidade de dar transparência na gestão fiscal, a fim de suprir as necessidades de controle para evitar déficits, aplicar os recursos de forma racional, foi publicada em maio de 2000, a Lei complementar nº 101, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estipula para federação restrições nas operações de crédito, impõem limites de dívida consolidada, restos a pagar e despesa de pessoal, e outras medidas, tendo a finalidade de assegurar o equilíbrio das finanças públicas, dando a devida transparência que até o presente momento quase inexistia.

A LRF foi criada como código de conduta para os Municípios, Estados, Distrito Federal e União, disciplinando a atuação do administrador, estabelecendo limites para a dívida pública e imputando-o responsabilização fiscal.

Nos dias atuais a Contabilidade pública no Brasil vem passando por um momento histórico, visto o desenvolvimento do processo de convergência às normas internacionais, que busca informações estruturadas e de maior relevância. O Setor público segue as Normas Internacionais de Contabilidade ao Setor Público (IPSAS), que são editadas pela Federação Internacional de Contadores (IFAC), cujo objetivo é colaborar com o desenvolvimento da economia internacional, o IFAC é uma organização mundial e o Brasil é um dos países que fazem parte.

Acompanhando a tendência mundial de otimização da contabilidade, o Ministério da Fazenda publicou, em 25 de agosto de 2008, a Portaria 184/08, que segundo o Tesouro Nacional (2013), é considerada o marco inicial do processo de convergência da contabilidade aos padrões internacionais.

Por participar deste processo a STN editou o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), em conformidade com as IPSAS e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), anualmente este estipula procedimentos contábeis a serem adotados pela Administração Pública. Em 2008, o CFC lançou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) que também faz parte do processo de convergência as normas internacionais.

Outro ponto importante neste processo de convergência, de acordo com o Tesouro Nacional (2013), foi a tradução das IPSAS, que é resultado de um trabalho conduzido pelo Comitê Gestor de Convergência do Brasil, juntamente com o Conselho Federal de Contabilidade, com o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil e com o auxílio técnico da Secretaria do Tesouro Nacional. Em novembro de 2011, foi publicada pelo CFC a 11ª Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público através da Resolução nº 1366/11, a qual trata sobre Subsistema de Informação de Custos do Setor Público.

Esta Norma NBCT 16.11 estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e apresentado, nesta Norma, como Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP), que por sua vez registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública.

Cabe ainda ressaltar a necessidade da evidenciação através de notas explicativas os objetos de custos definidos previamente. Na geração de informação de custo, é obrigatória a adoção dos princípios de contabilidade em especial o da competência, devendo ser realizados os ajustes necessários quando algum registro for efetuado de forma diferente.

O processo de implantação do SICSP deve ser sistemático e gradual e levar em consideração os objetivos organizacionais pretendidos, os processos decisórios que usarão as informações de custos segmentados por seus diferentes grupos de usuários, bem como os critérios de transparência e controle social.

2.4 CUSTOS PARA TOMADA DE DECISÃO

A tomada de decisão envolve a escolha do melhor curso da ação, a fim de decidir sobre a melhor opção. Um dos objetivos mais importantes de custos é o auxílio à tomada de decisão, que ocorre quando as informações de custos subsidiam o processo decisório. (BÓRNIA, 2002) as mesmas informações que auxiliam o controle podem propiciar importante ajuda no processo de planejamento da empresa. A utilização do sistema de custo serve de base para que os gestores tomem decisões gerenciais importantes para a sobrevivência das organizações (SCRAMIM; BATALHA; FARIAS DE JESUS, 2002).

Em um mercado altamente competitivo as empresas devem promover mudanças rápidas e eficazes para sua sobrevivência (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2006), logo se faz necessário o desenvolvimento da contabilidade de custos, sendo esta a principal ferramenta no

fornecimento de informações para tomada de decisão, além de facilitar o entendimento entre os setores, reduzindo os desperdícios e maximizando os ganhos.

Para Santos, J. (2005) a Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes, ela auxilia no controle e ajuda às tomadas de decisões.

Muitas empresas ainda passam por dificuldades de ajustamento e readequação de custos e preços de sua estrutura em função da globalização da economia, as empresas, que não se reorganizarem e se readaptarem a esse (novo ambiente competitivo, certamente não sobreviverão. E essa reorganização e readaptação estão diretamente inseridas na valorização ainda maior da Contabilidade de custos, como a melhor ferramenta de controle e de avaliação de desempenho da gestão de um negócio empresarial.

A Contabilidade de Custos é o ramo da Contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões.

Pereira (2011) propõe em seu estudo um modelo teórico-conceitual que demonstra os fluxos nos processos de busca e uso da informação, tendo como base teórica os modelos de identificação das necessidades informacionais, bem como modelos de tomada de decisão estratégica organizacional. A principal abordagem metodológica de pesquisa utilizada na tese foi o estudo do tipo “formulador ou exploratório”, o qual permitiu a construção e proposição de diversos modelos, consolidados no Modelo Integrativo: comportamento informacional para decisões estratégicas. Como teste desse modelo, foram realizadas entrevistas com gestores de MPE localizadas em Belo Horizonte, Minas Gerais.

Cooper e Kaplan (1988), frisam a necessidade de informações qualificadas para que a empresa possa apoiar suas estratégias competitivas, dado que um grande problema na realidade empresarial é tomar decisões relevantes sobre: preços, quantidade e variedade de produtos, tecnologia de processos, em busca de competitividade e lucratividade.

Decisões gerenciais para produção ou compra de produtos e serviços, produzir ou terceirizar e/ou privatizar pelos gestores terão que vir baseadas em informações fornecidas pelo sistema de custo, oferecendo aos gestores a melhor alternativa para uma tomada de decisão eficiente (SLOMSKI, 2006).

Machado e Holanda (2010) acrescentam ainda que o sistema de custos além de proporcionar aos gestores a tomada de decisões, pode permitir a comparação de órgãos com

atividades semelhantes com o objetivo de melhorias no desempenho dos administradores públicos e que a formulação da proposta orçamentária deva ser baseada na associação das informações de custo e dos benefícios das políticas públicas.

Para uma gestão empresarial ser eficiente, é necessário um conjunto de relatórios gerados por uma rede de processamentos, entre os quais o sistema contábil, que irão auxiliar no processo decisório (planejamento estratégico, gerencial e operacional), (MAGALHÃES; LUNKES, 2000; STAIR; REYNOLDS, 2006) um sistema de informação contábil executa inúmeras tarefas, fornecendo informações detalhadas, assim o sistema de custos demonstra os gastos e receitas de uma empresa. Para Guerreiro (2002) a informação útil é aquela que atende as necessidades específicas dos gestores estimulando-o a tomar as melhores decisões para a empresa.

Santos, E. F. (2014) dedica à proposição de diretrizes para implantação de Subsistema de Mensuração e Acumulação de Informação de Custos no Setor Público (SMAIC-SP), integrado com os princípios da Contabilidade e com as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público, em especial a NBC TSP 16.11. Os resultados apontam que a estrutura proposta do SMAIC-SP pode auxiliar no processo de identificação dos custos dos serviços públicos, por objeto de custo, em atendimento aos princípios e normas de contabilidade aplicada ao setor público, e, por conseguinte contribuir com as entidades públicas nos processos de implantação do SICSP. Observou-se ainda, que as informações de custos geradas pelo SMAIC-SP podem contribuir para o processo de prestação de contas, tomada de decisão e instrumentalização do controle social.

O estudo de Julnes (2000) sugere que o debate sobre produtividade do governo pode ser deslocado, pois a produtividade pode ser prejudicada como resultado de uso inadequado de ferramentas de tomada de decisão na alocação dos recursos. Logo em seu trabalho defende um grande repertório de técnicas de tomada de decisão, em especial a análise envoltória de dados (DEA) na busca por melhores resultados além do custo-benefício.

O trabalho de Al-Jedaiah (2010) tem como objetivo identificar o impacto da tecnologia da informação no processo de tomada de decisão no setor público. Citando experiências internacionais (o sistema de tributação na União Europeia) e da Associação de Resíduos Sólidos da América do Norte como estudos de caso, os resultados mais importantes foram: (a) O setor público tem de reunir informações complexas através da utilização de equipamentos tecnológicos e software, (b) organizações do setor público podem construir seus próprios sistemas de informação, sistemas de (c) informação fornecer uma ajuda

significativa para o tomador de decisão e permitir a troca de informações com outros governos.

Para muitas organizações (seja no setor privado quanto no setor público), os gestores devem tomar decisões cruciais em uma base diária, o sucesso das entidades que os gestores executam é articulada em quão bem as suas decisões são realizadas.

Os gestores de organismos do setor público devem considerar uma série de fatores em sua busca para trabalhar com outros organismos públicos ou privados, esses fatores podem ser internos, externos e pessoais. A sua experiência, qualificações, as equipes, os políticos, comunidade que está sendo servido, e os meios de comunicação e intuição, todos desempenham um papel-chave na tomada de tais decisões. Através da utilização de estudos de caso desenvolvidos a partir dos dados recolhidos a partir de uma série de autoridades locais, essa discussão analisou a posição de tomada de decisão como um artefato e um objeto no quadro geral da teoria da atividade. Portanto, este estudo desenvolvido por McBride, Hall e Okwaro (2013) explica a complexidade da tomada de decisão no setor público.

Para Iudicibus (1980), dentre várias aplicações, a contabilidade de custos fornece informações contábeis e financeiras para decisão entre alternativas e afirma que esse tipo de decisão requer informações contábeis que não são facilmente encontradas nos registros da contabilidade financeira. Bembenek, Jankowska-Miñulowicz e Piecuch (2014) enfatizam em seu trabalho a necessidade do processamento de informações como recurso de conhecimento tornando-se a base de (boas) decisões, sendo essencial a gestão estratégica.

Os gestores em geral no desenvolvimento de suas funções devem examinar o curso das ações e discernir pela sua continuidade ou não, para isso se faz necessário dispor de informações que o permita ter controle gerencial da missão da organização. A informação de custos é um instrumento que contribui para a tomada de decisões do gestor de uma organização, para atender aos objetivos com responsabilidade, observando-se os benefícios e custos, relevância, confiabilidade, não apontando somente fatos históricos, mas também contribuindo no processo de planejamento e controle.

2.5 GASTO PÚBLICO

Os gastos estão sempre ocorrendo em uma empresa, havendo necessidade de um desembolso financeiro por meio de um consumo e da produção de bens ou de serviços. Os desembolsos no setor público são constantes e indispensáveis para que a oferta dos serviços públicos seja efetiva e possa suprir as carências da população.

Gasto é todo sacrifício financeiro, (BLOCHER; STOUT; COKINS, 2010; BUCHANAN, 1993; HANSEN MOWEN; GUAN, 2009; SHIN; SIEGEL, 2009) evidenciam a relevância da palavra sacrifício como representante do conceito econômico de custo de oportunidade. Conforme o artigo 12 da Lei 4.320/64 o gasto público é dividido em despesa corrente (despesas de custeio) e despesa de capital (investimentos, transferências de capital e inversões financeiras).

Segundo Wernke (2004, p. 11-12), gasto é um termo usado para:

Definir as transações financeiras nas quais a empresa utiliza recursos ou assume uma dívida, em troca da obtenção de algum bem ou serviço. É um conceito abrangente e pode englobar os demais itens. Por exemplo: um gasto poder ser relacionado a algum investimento (caso em que será contabilizado no ativo da empresa) ou a alguma forma de consumo (como custo ou despesa, quando será registrado em conta de resultado).

Os gastos públicos constituem na principal peça de atuação do governo, através dele, estabelece uma série de prioridades no que se refere à prestação de serviços públicos e investimentos a serem realizados. Gasto é todo o dispêndio de dinheiro público utilizado em compras de diversos materiais de consumo, contratação e pagamento de vários tipos de serviços necessários à prestação dos serviços públicos ou à manutenção das ações e dos bens públicos.

Gastos são todos os sacrifícios para aquisição de um bem ou serviço, com pagamento no ato (desembolso) ou no futuro (dívida). Os gastos podem ser subdivididos em custos e despesas, custos representa gastos relativos a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços e despesa são gastos diretos ou indiretos realizados para a obtenção de receitas.

Borges, Mario e Carneiro (2013) relata que as informações sobre custos no setor público são importantes para uma análise adequada de eficiência e qualidade do gasto.

A diferenciação entre custos e despesas é importante para a contabilidade financeira, pois os custos são incorporados aos produtos (estoques) e serviços, ao passo que as despesas são levadas diretamente ao resultado do exercício. Entretanto, no enfoque gerencial essa diferenciação não muito relevante. Os contadores de custos devem dispensar a mesma atenção aos custos e as despesas. Se a eficiência é importante no setor de produção, ela deve ser considerada da mesma forma na área administrativa.

Os gastos surgem em razão de uma necessidade do órgão, cuja finalidade deve ser estritamente o atendimento ao interesse público amparados pelos princípios da legalidade, eficiência, razoabilidade e prudência, por tanto, os setores administrativos devem agir em conformidade com estes preceitos.

Em 2009 foi instituído pelo Decreto 2.262-R o programa Mais com Menos cujo objetivo é reduzir os gastos com custeio para aumentar o investimento, sensibilizar os servidores públicos quanto à otimização do gasto público, fomentar a preocupação e a responsabilidade com o gasto público, consolidar a cultura da ética e do gerenciamento do gasto público, eliminar eventuais gastos desnecessários, divulgar “Boas Práticas” de gestão para dirigentes e servidores e promover capacitações em gestão do gasto, além de dar maior transparência aos gastos públicos.

O programa foi desenvolvido tendo como diretrizes: CONTROLE, ÉTICA, TRANSPARÊNCIA E EFICIÊNCIA. Assim, utilizam-se relatórios e informações oficiais da Secretaria de Estado da Fazenda, por meio dos dados registrados no SIAFEM – Sistema Integrado de Administração Financeira dos Estados e Municípios, a fim de controlar e acompanhar o gasto.

Os gastos realizados com programas e projetos voltados para a melhoria da qualidade da gestão pública são sempre realizados com a justificativa de uma expectativa de retorno na qualidade do serviço público percebida pelo cidadão, assim como na economia futura de custos operacionais em função do aumento da eficiência organizacional.

A boa gestão do gasto público permite a redução de desperdícios, o que possibilita o aumento dos recursos disponíveis para o Estado atender melhor a população nas mais diversas formas: desde a manutenção e o aparelhamento dos hospitais públicos à aquisição de viaturas para as instituições de segurança pública.

2.5.1 QUALIDADE E EFICIÊNCIA DO GASTO PÚBLICO

Muito se tem discutido sobre a eficiência e a qualidade dos serviços públicos. No entanto, torna-se indispensável discutir a importância da “EFICIÊNCIA” na aplicação dos recursos públicos, considerando que esta deveria ser fator determinante por remeter, antes de tudo, à economicidade versus qualidade.

No âmbito privado o princípio da eficiência tem sua ênfase na melhor utilização dos recursos, reduzindo os custos para maximização do lucro. Já no setor público se busca, além de eficiência financeira, o cumprimento da legislação a fim de se obter a satisfação da população quanto à prestação de serviços e atividades. Assim, a eficiência está relacionada ao fazer as coisas da maneira certa, com o mínimo de gastos, perdas e esforços, sem a perda da qualidade da prestação de serviços ou atividades (SILVA, C. A. T, 2007).

A eficiência como princípio assume duas direções: a primeira refere-se a regular a atuação dos agentes públicos fazendo que estes tenham um melhor desempenho possível a fim de atingirem os melhores resultados e a segunda, é organizar e estruturar a máquina pública para torná-la racional na busca de atender satisfatoriamente a necessidade da população.

Para que uma gestão pública seja satisfatória, é necessário que o gestor saiba como e onde aplicar os recursos financeiros para que possa atender às necessidades da população. A otimização e o controle são bases para que haja uma administração eficiente e eficaz, pois devido à escassez de recursos e a constante variação na demanda dos serviços prestados o administrador precisa definir quais as prioridades a serem consideradas, sem, contudo, esquecer da qualidade e tempestividade na oferta dos serviços.

Muitos trabalhos acadêmicos nacionais e internacionais buscam analisar, evidenciar, comparar e propor melhorias para eficiência e qualidade do gasto público, sobretudo nas áreas da saúde, educação e segurança.

Santos et al. (2012) busca mensurar o nível de eficiência da gestão dos gastos com saúde nos municípios da Microrregião de Montes Claros - MG. Analisaram-se três indicadores de resultados, na sub função atenção básica em relação aos gastos *per capita*: Índice de Bem-Estar Social (IBE), Índice de Insumo (II) e índice de Qualidade do Gasto Público (IQGP). Verificou-se que, embora o IQGP médio da região tenha alcançado nível de eficiência, menos da metade dos municípios atingiu esse patamar. A análise se estendeu à reflexão sobre os efeitos do índice de bem-estar e do índice de insumo sobre as medidas apresentadas pelo IQGP.

No estudo conduzido por Faria, Jannuzzi e Silva (2008) apresenta uma revisão de várias aplicações de DEA no campo das políticas públicas e, em seguida, os indicadores e modelos propostos para análise da eficiência dos gastos sociais nas áreas da saúde e educação. O artigo destaca como “boas práticas”, no que se refere à eficiência das políticas públicas, pelos resultados que alcançam em termos do que alocam como recursos ou pelas condições de renda média, os municípios de São Gonçalo, Japeri, Queimados, Cantagalo, São João de Meriti e Resende.

Conforme dispõem o trabalho realizado por Baldacci, Guin-Siu e Mello (2003) usando dados de uma amostra de países em desenvolvimento e economias em transição, o presente trabalho estima a relação entre os gastos do governo em saúde e educação. Os resultados sugerem que a despesa pública é um determinante importante de resultados sociais, em particular no setor da educação. No geral, a abordagem variável latente produz melhores estimativas de uma função de produção social do que a abordagem tradicional, com elasticidades mais elevadas de indicadores sociais em relação a renda e os gastos, o que proporciona uma maior evidência de que o aumento dos gastos públicos tem um impacto positivo sobre os resultados sociais

Já no trabalho de Borges (2010) aplica o Índice de Qualidade do Gasto Público nas micros regiões do Estado do Rio Grande do Sul e observa que o aumento da despesa não gera um retorno proporcional em termos de indicadores sociais, revelando a ineficiência dos recursos públicos.

No estudo de Baptistelli (2009) que trata da Qualidade dos gastos públicos dos municípios mineiros na área da educação, o objetivo deste estudo foi avaliar se os recursos despendidos pela administração pública dos municípios mineiros têm sido aplicados de modo eficiente na esfera da educação. Por meio de pesquisa exploratório-descritiva, levantaram-se dados referentes aos municípios mineiros, sendo uma amostra de 644 municípios para o ano de 2005 e 804 municípios para o ano de 2007, como resultado observou que os municípios e regiões que apresentaram menor despesa *per capita* em educação são os que apresentaram, em sua grande maioria, melhor desempenho em termos de qualidade do gasto público.

De acordo com Manasan, Cuenca e Villanueva-Ruiz (2007) os gastos do governo são geralmente justificados com base na eficiência e equidade, ou seja, os gastos do governo devem promover a eficiência (corrigir falhas de mercado e / ou gerar ações positivas) e equidade, isto é, para melhorar o acesso dos pobres aos serviços ou distribuição de bem-estar econômico.

2.6 CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

Ao contrário do setor privado, as experiências com sistemas de custos no serviço público são bem recentes, pode-se dizer que não há cultura de apuração de custos no setor público no Brasil. A obrigatoriedade da utilização de sistemas de custos nas entidades públicas foi instituída inicialmente pela Lei nº 4.320/1964 em seu artigo 99; reforçada pelo art. 79 do Decreto Lei nº 200/1967 e pela Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF), que estabelece a obrigatoriedade da implantação de sistemas de custos nos órgãos públicos, como destaca o seu parágrafo 3º do art. 50: “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”. (BRASIL, 2000).

De acordo com Martins e Rocha (2010, p. 9), custo é “expressão monetária do consumo, da utilização ou da transformação de bens ou serviços no processo de produção de outros bens ou serviços”.

Através da portaria nº 157 de 9 de março de 2011, o governo federal deu um grande passo para implantação do Sistema de Custos no Setor Público, criando no âmbito do Governo Federal o Sistema de Custos do Governo Federal considerando:

“[...] a necessidade de manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial [...]”;
· “[...] a importância do Sistema de Custo do Governo Federal que tem por objetivo proporcionar conteúdo informacional para subsidiar as decisões governamentais de alocação mais eficiente de recursos e gerar as condições para a melhoria da qualidade do gasto público [...]”.(BRASIL, 2011).

Em 25 de novembro de 2011 o CFC aprova a NBCT 16.11, tornando obrigatório para todas as entidades do setor público, destacando os objetivos da norma:

- a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custo de entidade;
- b) apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades;
- c) apoiar a tomada de decisões em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço;
- d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados;
- e) apoiar programas de redução de custos e de melhoria da qualidade do gasto. (CFC, 2011).

Quadro 1 – Evolução dos Custos no Setor Público

PERÍODO	DISPOSITIVOS LEGAIS	INFORMAÇÕES
1964	Lei 4320	Conforme artigo 99, os serviços públicos industriais, (...), manterão contabilidade especial para determinação dos custos.
1967	Decreto Lei 200	Conforme artigo 79, a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.
2000	Lei Complementar 101 - LRF	Conforme artigo 50 § 3º a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.
2001	Lei 10180	Conforme artigo 15, o sistema de contabilidade Federal tem por finalidade (...) evidenciar: V – os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal.
2004	Acórdão nº 1078 do Tribunal de Contas da União (TCU)	Determina a adoção de providências para que a administração pública federal possa dispor com maior brevidade possível de sistemas de custos.
2008	Resolução CFC nº 1.129	Busca a convergência da contabilidade pública as <i>International Public Sector Accounting Standard (IPSAS)</i> , Padrões Internacionais, estabelecendo os novos subsistemas de informações, destacando-se o subsistema de custos que servirá para registro, processamento e evidenciação dos custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública.
2011	Resolução CFC nº 1.366	Aprova a NBCT 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Esta Norma estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e apresentado, nesta Norma, como Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP)

Fonte: Elaborado pelo autor.

Muitos dispositivos legais determinam a apuração de custos no setor público como requisito de transparência e prestação de contas, seja para controle interno, externo ou controle social. Além dos aspectos legais, esta norma também destaca o valor da informação de custos para fins gerenciais. Sua relevância para o interesse público pode ser entendida pelo seu impacto sobre a gestão pública, seja do ponto de vista legal ou de sua utilidade.

Os serviços públicos possuem características peculiares tais como: universalidade e obrigação de fornecimento, encaradas na maioria das vezes como direito social, em muitas situações, tem apenas o estado como fornecedor do serviço. Os atributos da informação de custos são: relevância, utilidade, oportunidade, valor social, fidedignidade, especificidade, comparabilidade, adaptabilidade e granularidade.

Machado e Holanda (2012, p. 247) elenca os principais atributos essenciais para que a informação de custos seja adequada:

1. Relevância: entendida como a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões de seus usuários auxiliando na avaliação de eventos passados, presentes e futuros.
2. Utilidade: deve ser útil à gestão devendo a sua relação custo benefício sempre positiva.
3. Oportunidade: refere-se à necessidade de que a variação dos custos seja reconhecida na sua totalidade, independentemente dos cumprimentos formais (legais) para sua ocorrência, de forma tempestiva e íntegra.
4. Compreensibilidade: característica que a informação precisa ter de ser compreensível aos usuários a que se destina.
5. Valor social: deve proporcionar maior transparência e evidenciação do uso dos recursos públicos.
6. Fidedignidade: a informação tem de estar livre de erros materiais e de juízos prévios, devendo para esse efeito apresentar as operações e acontecimentos de acordo com sua substância e realidade econômica, e não meramente com a sua forma legal.
7. Especificidade: as informações de custos devem ser elaboradas de acordo com a finalidade específica pretendida pelos usuários.
8. Comparabilidade: entende-se como a qualidade que a informação deve ter para possibilitar a comparação de fatos em momentos diferentes e entre instituições da mesma área. É fundamental que o custo seja mensurado por um mesmo critério e quando houver mudança estas deverão constar em nota explicativa.
9. Adaptabilidade: deve-se permitir o detalhamento das informações em razão das diferentes expectativas e necessidade dos usuários.
10. Granularidade: a sistemática de apuração de custos deve ser capaz de produzir informações em diferentes níveis de detalhamento, mediante a geração de diferentes relatórios, sem perder o atributo da comparabilidade.

Para Mauss e Souza (2008), no Brasil, a maioria dos gestores públicos não utilizam informações do custo da oferta de bens e serviços como base de suas decisões diárias. Isso quer dizer que há um desconhecimento dos custos dos bens e serviços públicos produzidos e colocados à disposição da sociedade, em valores totais e em valores unitários.

As técnicas de custos são úteis para que se conheça até que ponto o serviço é deficitário, até onde poder-se-ia empregar outros meios mais baratos e até mesmo de que modo os valores poderiam ser cobrados. A economicidade na gestão pública está estreitamente ligada às informações adequadas de custos, sem as quais não se sabe quais insumos prejudicam os resultados esperados.

A Contabilidade de Custos é muito conhecida pelos profissionais do setor privado, pois as empresas utilizam amplamente essa técnica para avaliar seus processos, seus preços e assim buscar a eficiência. O que se espera agora, é que também o setor público desperte interesse em apurar seus custos reais de prestação de serviços e manutenção da estrutura administrativa, para poder avaliar melhor a aplicação dos recursos e buscar a eficiência nos gastos.

O trabalho desenvolvido por Cardoso, Aquino e Bitti (2011) sumarizam uma proposta de *framework* da informação de custos para o setor público no Brasil. A proposta emergiu de contribuições promovidas pelo governo central no Brasil na realização de duas equipes de trabalho, a primeira pela comissão interministerial em 2005, e a segunda coordenada pelo Ministério da Fazenda em 2008/09. Essas contribuições foram validadas em relação às críticas veiculadas no meio acadêmico quanto às estruturas conceituais da contabilidade financeira (*framework*) emitidas pelo International Accounting Standards Board e Financial Accounting Standards Board, e em relação à literatura internacional de implantação de sistemas de custos no setor público. A adoção de um sistema de custos é exigida para as entidades públicas no Brasil desde 1964; entretanto, somente agora é objeto de um trabalho conduzido pelo Ministério da Fazenda para o governo federal, cujos primeiros resultados serão divulgados neste ano. O acórdão emitido pelo Tribunal de Contas da União em 2004, determinando que a legislação seja observada, tende a ampliar tal adoção. Contudo, a adoção não é suficiente, é necessária a utilização, que é função da relevância percebida da informação de custos. Sugere-se que a difusão da adoção e uso de sistemas de custos no setor público brasileiro seja feita através de uma implantação gradual, flexível, mediante a adoção do regime de competência, e baseada num *framework* único e comum às diversas entidades.

Em seu estudo Machado e Holanda (2010) apresentam o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal, descrevendo o modelo e suas principais características, desde o conceito até a finalidade e os grupos de usuários, explorando a correspondência entre os conceitos de contabilidade governamental e de custos. O artigo demonstra o relacionamento entre as políticas públicas, recursos, atividades e objetos de custo. Para tanto, remete aos

conceitos de sistema de acumulação e método de custeio de custos no setor público, correlacionando-os aos sistemas de informação governamentais. O artigo também apresenta o modelo teórico conceitual, as diretrizes que sustentaram a sua concepção e a descrição do seu processo de implantação que ainda está em curso e finalmente olha para o futuro, depois de vencida a etapa de implantação do sistema, e exorta os leitores a se inserirem no debate sobre mensuração de custos. A importância do SIC é enfatizada como elemento de melhoria da qualidade do gasto no setor público.

Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010) relatam em seu estudo que o conhecimento dos custos do governo é de suma importância para a adoção de mudanças nos procedimentos que regem as decisões sobre o uso dos recursos públicos, bem como sobre os métodos aplicados à gestão das políticas e dos programas governamentais, de modo a aumentar o valor dos recursos aplicados pelo governo e ampliar o benefício social da tributação. Sob a ótica dos especialistas em orçamento, a questão está em escolher a melhor maneira de usar as informações geradas pela contabilidade de competência para aumentar a eficiência e melhorar a qualidade do gasto. Uns defendem que tais informações devem ser vistas como mais uma ferramenta importante para a melhoria das decisões sobre o uso dos recursos públicos. Outros, que elas poderiam revolucionar o processo orçamentário levando à posterior adoção do orçamento de competência. Este artigo explora essa questão, com base na análise de experiências internacionais, apontando para aspectos relevantes que devem ser observados na sequência dos debates sobre esse tema no Brasil.

O objetivo principal do trabalho elaborado por Zittei et al. (2014) é identificar os benefícios da Contabilidade de Custos no controle de gastos do Setor Público. A Contabilidade de Custos é uma das mais importantes ferramentas para a busca da eficiência nos gastos públicos, pois através dela identificam-se os processos utilizados na prestação de serviços bem como os efetivos custos. Com as informações levantadas, é possível a simplificação do processo de execução das atividades e também a otimização dos gastos na execução. As metodologias utilizadas para o desenvolvimento deste trabalho foram: a pesquisa bibliográfica e a aplicação de questionário junto aos profissionais que atuam na área de Orçamento, Finanças e Contabilidade de uma Autarquia Federal. De acordo com as informações levantadas, a maioria absoluta (95,24%) concorda que a Contabilidade de Custos pode melhorar a gestão orçamentária e financeira da Autarquia.

A importância do tema é de relevância mundial ficando evidente a obrigatoriedade da implantação da contabilidade de custos no setor público, cabendo aos municípios se adequarem a esta nova obrigação como fonte de informações para a tomada de decisão.

Reis, Ribeiro e Slomski (2005) esclarecem que os produtos que consomem custos nas entidades públicas não conseguem ser avaliados da mesma forma como nas empresas do setor privado, onde a diminuição da qualidade do produto representa rejeição e perda de produtos. Destacam que o setor público é compreendido como prestador de serviços de natureza complexa, onde os processos não são de conhecimento dos consumidores.

Para Cruz e Platt Neto (2007), na contabilidade pública o termo relacionado a custos que mais se assemelha com o setor privado é a despesa orçamentária, na qual estão incluídos: pessoal e encargos, juros, despesas correntes, investimentos, inversões financeiras e amortização de dívidas.

Silva, C. A. T, (2007, p. 4) classifica a contabilidade de custos no setor público como pilar de apoio ao processo decisório, auxiliando os gestores em:

- a) decidir entre produzir e prestar serviços ou terceirizar sua execução;
- b) calcular e justificar o valor das taxas e preços públicos a serem cobrados;
- c) facilitar a elaboração dos orçamentos;
- d) medir a eficiência, eficácia, economia, sub-atividades ou sobre atividades;
- e) fundamentar o valor dos bens produzidos pelo órgão para uso próprio ou bens de uso comum do povo; f) apoiar decisões sobre continuar responsável pela produção de determinado bem, serviço ou atividade ou entregar a entidades externas;
- g) facilitar informação a entidades financiadoras de produtos, serviços ou atividades;
- h) comparar custos de produtos ou serviços similares entre diferentes órgãos do setor público;
- i) determinar o valor pelo qual deve ser registrado contabilmente um ativo que está sendo produzido pela própria administração.

Segundo Slomski (2006), a administração pública, como qualquer empresa privada, deve conhecer o custo daquilo que produz. Dessa forma, devem ser utilizados métodos de custeio capazes de viabilizar sua aplicação, com a finalidade de poderem tomar as melhores decisões entre as alternativas de produzir ou comprar produtos e serviços, de produzir ou privatizar serviços.

A importância das informações de custos do setor público não se resume à contribuição que elas podem dar para eficiência e eficácia do gasto público, mas também pela necessidade da promoção de uma profunda reforma na gestão pública, indispensável para que o administrador da coisa pública possa responder adequadamente aos desafios e necessidades da sociedade brasileira.

2.6.1 SISTEMA DE CUSTOS

A utilização do Sistema de Custos no setor público é um dos pontos defendidos nas Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas no Setor Público, como forma de avaliar a eficiência da gestão pública.

Machado e Holanda (2010) afirmam que para a implantação do sistema de custos no setor público obtenha resultado, será necessário aperfeiçoamento dos conceitos de custos de forma contínua e da mudança de comportamento dos gestores para que as informações sejam úteis e apropriadas para as tomadas de decisões gerenciais dos administradores públicos.

Reis, Ribeiro e Slomski (2005) relatam que a principal finalidade de um sistema de custos no setor público é alcançar a eficiência e servir como instrumento de gestão, uma vez que o Estado tem como propósito o bom desempenho e gerenciamento da coisa pública. O que motiva a implantação de sistema de custos no setor público é a adoção sempre maior dos princípios gerenciais da eficácia, eficiência e avaliação de resultados, advindos do setor privado e incorporados pelos gestores públicos, a fim de dotá-los de maior capacidade gerencial (CHING; SILVEIRA, 2008).

Os objetivos da implantação de um sistema de contabilidade de custos conforme Carvalho, Costa e Macedo (2007) são necessários para: a) justificar o valor das taxas e preços cobrados; b) facilitar a elaboração do orçamento; c) mensurar a eficiência, a eficácia, a economia e as atividades; d) apoiar as decisões sobre a responsabilidade das entidades por determinado serviço; e) oferecer informações as entidades financiadoras; f) comparar os custos entre entidades diferentes; g) comparar os custos entre exercícios diferentes; e h) comparar os custos ocorridos com os previstos.

Os sistemas de informação de custos são mais voltados à decisão ou ao controle, dependendo das características ambientais às quais a organização está sujeita. A literatura de teoria da contingência (CHENHALL, 2003) prevê certa aderência entre o desenho dos sistemas de custos e: (i) a estratégia escolhida pela organização (LANGFIELD-SMITH, 1997), (ii) os determinantes estruturais (como mix de serviços, porte, entidade controladora) (LAWRENCE, 1990) e (iii) o ambiente competitivo (HILL, 2001). Complementarmente, as exigências impostas por tarefas técnicas incentivam a adoção de meios para coordenar atividades internas, o que demanda geração e fluxo de informação acurada (GUPTA; DIRSMITH; FOGARTY, 1994).

A característica dos sistemas de custos se dá pela utilização de métodos e princípios de custeio, os métodos de custeio indicam aonde os recursos foram consumidos e os princípios identificam o que e quanto foi consumido de recursos. Os custos podem ser atribuídos direta ou indiretamente ao produto ou serviço, sendo os custos diretos apropriados aos produtos de acordo com o volume de produção como matéria prima e mão-de-obra direta e os custos indiretos são todos aqueles que não se identificam diretamente nos produtos, sendo apropriados aos produtos e serviços através de critérios de rateio.

Bitti, Aquino e Cardoso (2011) realizam em seu estudo uma análise temática dos estudos sobre a aplicação de sistemas de custos no setor público brasileiro, o uso de sistemas de custos no setor público tem recebido crescente atenção na literatura internacional, que se propõe, prioritariamente, a explicar a adoção dos sistemas e seus impactos nas organizações. Os resultados da análise temática indicam que os estudos publicados no Brasil, ao contrário da tendência estrangeira, utilizam estudos de caso descritivos ou propõem modelos prescritivos de gestão e mensuração de custos; adicionalmente, desconsideram os achados de estudos empíricos anteriores. Conclui-se que, por estas características, torna-se difícil consolidar e comparar resultados, assim como construir teorias no contexto brasileiro. Espera-se que essa constatação permita a reflexão e o amadurecimento da pesquisa nacional sobre a temática da aplicação de sistemas de custos no setor público brasileiro.

A iniciativa de implantação de um Sistema de Custos encontrou apoio não apenas na existência de dispositivos legais e normativos, que determinam a implantação de sistemas de custo em organizações públicas, como a Lei de Responsabilidade Fiscal, mas principalmente na possibilidade de utilização das informações a serem geradas pelo sistema no aperfeiçoamento dos seus processos de trabalho e das ferramentas de gestão, levando em conta a efetividade, eficácia e eficiência.

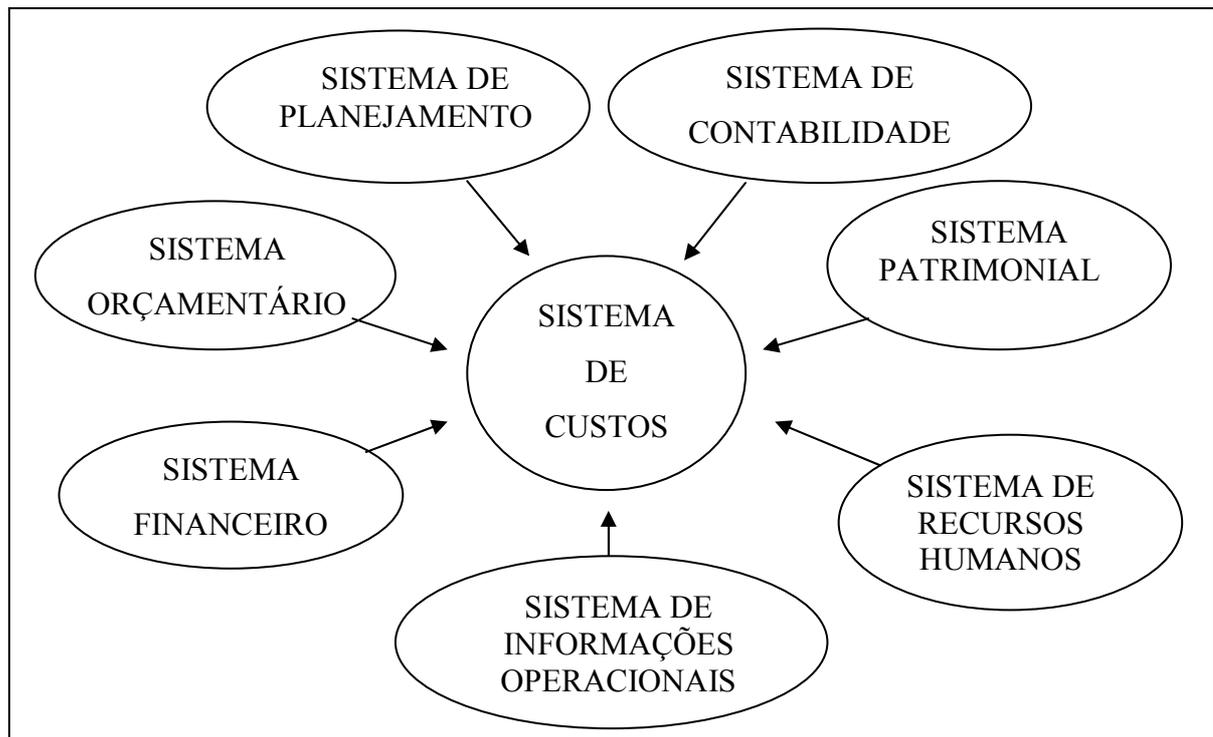
A existência de um Sistema de Custos permite que a administração pública possa avaliar a utilização dos recursos alocados e os resultados por eles atingidos. A melhoria no desempenho de uma organização governamental requer sistemas de informações gerenciais que deem sustentação aos processos decisórios, contemplando medidas de resultado e custo para obtê-los. É necessário maximizar os esforços desenvolvidos, buscando-se soluções simples, mas que melhor permitam viabilizar as informações necessárias.

As organizações brasileiras, tanto privadas como públicas, de forma crescente passaram a se conscientizar da importância da revisão dos seus modelos de gestão: no caso das empresas privadas, a motivação era a sua sobrevivência e competitividade no mercado; no

caso das empresas públicas, tal motivação era sua capacidade de cumprir sua missão, ou seja, atender com qualidade a prestação de serviços de interesse da sociedade.

É fundamental desenhar um sistema coerente de Contabilidade Governamental que leve em consideração as características internas e externas da entidade pública, de tal forma que facilite a alocação de recursos nas distintas atividades, bem como a apropriação dos custos.

Figura 2 - Inter-relações sistemáticas da contabilidade de custos.



Fonte: Silva (1996, p. 64)

A implantação de um sistema de custos deve ser feita de maneira gradativa, levando em conta que a qualidade das informações geradas vai depender da qualidade do pessoal envolvido na alimentação e seu processamento (MARTINS, 2003). Complementa o autor, que a implantação de um sistema de custos deve ser feita de maneira progressiva e a melhoria da qualidade das informações será acompanhada gradualmente, levando em consideração a qualidade do pessoal envolvido no processamento e a necessidade da informação do usuário final. O sistema deverá contemplar e adequar-se às necessidades específicas de cada empresa.

Para Slomski (2006), os métodos que podem ser utilizados com maior sucesso na gestão governamental são: a) custeio por absorção; b) custeio direto ou variável; c) custeio padrão; e) custeio baseado em atividades. O trabalho desenvolvido por Raupp (2011), que

teve como objetivo analisar a gestão de custos no Legislativo Municipal por meio do custeio por absorção demonstrando que este sistema pode ser menos oneroso e mais fácil de ser implantado.

2.6.2 GESTÃO DE CUSTOS

A melhoria da produtividade e da qualidade, e a redução dos custos através da eliminação de todas as formas de desperdício, estão ligadas a gestão estratégica de custos, que dependem de informações precisas, atualizadas, no tempo e hora oportuna sendo estas as peças fundamentais para o sucesso de uma instituição.

Wiemer e Ribeiro (2004) discutem, que na gestão pública apesar de inexistir competitividade de caráter concorrencial, a competitividade na área pública incorpora a comparação de atuação via indicadores de desempenho, dos gestores em relação a demanda social e em relação ao que é gasto em outras unidades da gestão pública, sendo desta forma a gestão de custos públicos orientado pela necessidade de aperfeiçoamento de processos.

Para Slomski e Fernandes (2011, p. 1) o termo “gestão de custos”:

Foi adotado primeiramente pela iniciativa privada para reunir os mecanismos de gerenciamento do custeio operacional em seu processo produtivo – e sua relação com o processo de melhoria da qualidade no serviço público, promovido no país de forma crescente a partir dos programas e ações governamentais advindos com as Reformas do Aparelho do Estado e da Gestão Pública.

Almeida, Borba e Flores (2009, p. 580) ainda sobre a utilidade da gestão de custos: “A gestão de custos em qualquer tipo de organização é útil e proporciona ao administrador uma visão mais acurada e ampliada da realidade financeira”. Conclui afirmando que “A gestão de custos visa não somente gastar menos, mas principalmente gastar melhor”.

Slavov (2013) apresenta em seu trabalho a definição coerente para gestão estratégica de custos, sistematizando os conceitos de gestão, gestão estratégica, custos e gestão de custos, para isso desenvolve uma pesquisa exploratória e descritiva. Após sistematizar os elementos conceituais, o trabalho apresentou o resultado do processo de identificação e classificação dos eventos e artefatos da gestão de custos, enquanto estratégicos ou operacionais, estes achados permitem um desenvolvimento mais coerente de uma estrutura conceitual para gestão estratégica de custos.

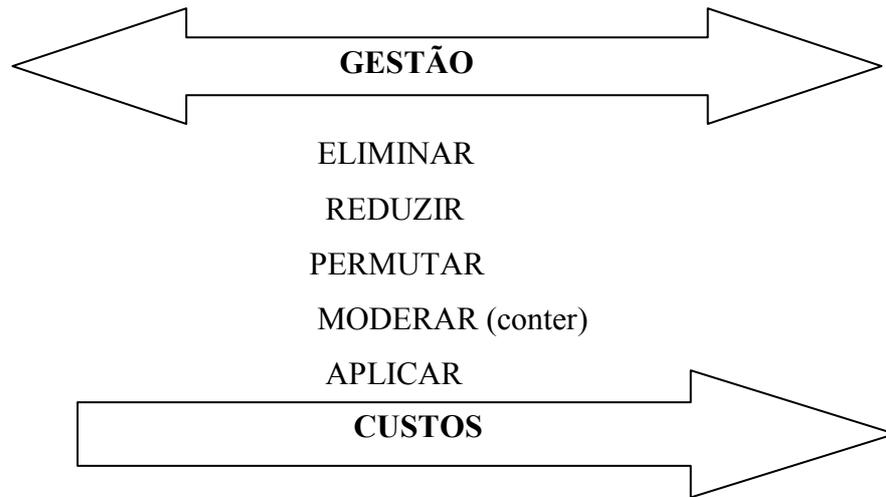
O trabalho desenvolvido por e Fernandes e Slomski (2013) faz uma reflexão sobre as condições de monitoramento e avaliação do custeio operacional nas organizações públicas brasileiras e sua relação com a efetividade do próprio processo de melhoria da qualidade da gestão pública, onde demonstra os resultados de uma pesquisa empírica realizada junto a 16 (dezesesseis) organizações públicas, entre os Poderes Executivo e Judiciário, envolvendo os três níveis de atuação governamental: Federal, Estadual e Municipal. O estudo evidenciou fortes indícios do vínculo entre o desenvolvimento das práticas de gestão de custos nas referidas organizações e a efetividade de seus programas de melhoria da qualidade. Entre as constatações deste levantamento, também estão registradas as práticas mais adotadas pelas instituições que compuseram a amostra, diagnosticando-se o nível de conscientização de seus gestores quanto à necessidade de se buscar o alinhamento de todas essas práticas em prol da qualidade dos gastos públicos.

O sucesso efetivo dos programas de melhoria da qualidade, nos diversos tipos de organização, envolve necessariamente a mensuração e análise dos “custos da qualidade” – que pode-se considerar produto do processo de gestão de custos, pois se trata de informação específica depurada a partir de um sistema de custeio eficaz e, ainda, demonstra que tal prática gerencial tem demanda cada vez maior para o *accountability* das organizações públicas.

Kee e Robbins (2004) em seu estudo de gestão de custos no setor público revisa análise de custo funcional e discute sua aplicação ao setor público, que ao contrário dos sistemas tradicionais de custos que se concentram em um objeto de custo único, utiliza os componentes que constituem um produto ou serviço como o objeto de análise de gestão. Além disso, a análise de custo funcional permite aos gestores identificar propostas reduções de custos que corroem o valor que os clientes depositam em um produto e, assim, evitar a redução de custos que são contraproducentes.

Segundo Souza e Rocha (2009), podem ser observadas nas organizações cinco modalidades distintas de Gestão de Custos: redução, eliminação, moderação, aplicação e troca compensatória.

Figura 3 – Modalidades de Gestão de Custos



Fonte: Adaptado de Souza e Rocha (2009, p. 16).

Na eliminação de custos, o recurso deixa de ser utilizado totalmente, Souza e Rocha (2009) citam o encerramento das atividades de uma planta, eliminação de um departamento ou a descontinuidade de um produto.

No processo de redução de custos, busca-se a diminuição de determinados recursos sem, no entanto, eliminá-los, como por exemplo: efetuar ligações de telefone fixo para móvel, substituindo as ligações de telefone fixo para móvel, substituir lâmpadas de consumos maiores por lâmpadas de menor consumo. Nas décadas de 70 e 80, (SHIELDS; YOUNG, 1992), as maiorias das empresas se dedicaram aos programas de redução de custos, principalmente no quadro de funcionários, automatizando processos, reduzindo a quantidade de horas trabalhadas, aumentando a eficiência operacional e reduzindo influências de sindicatos.

De acordo com Bacic (2011), a gestão de custos abrange muito mais do que a redução de custos, isto quer dizer que a diminuição de custos deve ser uma preocupação constante, visto que a simples redução ou corte de custos pode colocar em risco o futuro da organização.

A respeito de permutar, Souza e Rocha (2009) citam o exemplo de uma decisão operacional para realizar uma reunião por telefone, ao invés de deslocar os participantes de localidades distantes. Embora a decisão gere custos com telefonia, evitam-se custos de deslocamento, refeições, diárias, hospedagem e etc.

A moderação ou contenção de custos é a utilização de um recurso de forma equilibrada. Para Slavov (2013) o custo padrão e o orçamento são exemplos de moderação ou contenção de custos, na medida em que limitam a utilização de recursos, com base em metas

pré-estabelecidas. Esta forma de gestão está ligada ao estabelecimento de um limite de custos, ou seja, decisão de um valor máximo de recursos a serem utilizados na realização de algumas atividades como, por exemplo, desenvolvimento, propaganda, pesquisa.

Uma forma de aplicação de custos é a melhoria das funções e atributos de um produto, a exemplo, pode-se considerar a compra de uma memória superior para um computador, tornando-o mais rápido na execução das tarefas, ampliando sua capacidade e diminuindo o tempo de produção. De acordo com Souza e Rocha (2009), quando uma empresa investe em determinado recurso com a expectativa de obter benefícios futuros superiores ao valor investido, tem-se uma forma de gestão de custos.

Para Bacic (2011), a gestão de custos deve dar conta de um conjunto de demandas que, às vezes podem parecer contraditórias, como racionar custos sem destruir competências internas. Mas mantendo o foco na competitividade, a gestão de custo fornecerá algumas respostas aos gestores, que deverá valer-se de artefatos que afetam direta ou indiretamente os custos totais da empresa e os custos dos produtos.

3 METODOLOGIA

O cenário atual do Setor Público denota a necessidade de uma gestão voltada para resultados, onde a sociedade almeja serviços de qualidade que atendam as suas necessidades de modo eficiente e transparente. Daí surge a necessidade de mapear e analisar a percepção dos gestores e contadores no que diz respeito ao conhecimento e uso da informação de custos.

A pesquisa classifica-se como descritiva com utilização de métodos qualitativos e quantitativos uma vez que usa padrões textuais como, por exemplo, questionários para identificação do conhecimento, analisando os dados obtidos. Segundo Gil (1999), as pesquisas descritivas têm como finalidade principal a descrição das características de determinada população ou fenômeno, ou o estabelecimento de relações entre variáveis. A pesquisa descritiva exige do investigador uma série de informações sobre o que deseja pesquisar. Esse tipo de estudo pretende descrever os fatos e fenômenos de determinada realidade (TRIVIÑOS, 1987).

Vergara (2000, p. 47) argumenta que a pesquisa descritiva expõe as características de determinada população ou fenômeno, estabelece correlações entre variáveis e define sua natureza. "Não têm o compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação". Cita como exemplo a pesquisa de opinião.

Para Alyrio (2008), este método é utilizado nos casos em que se procura identificar quantitativamente o nível de conhecimento, as opiniões, hábitos, comportamentos, quando se procura observar o alcance do tema, do ponto de vista do universo pesquisado, em relação a um produto, serviço, comunicação ou instituição.

3.1 ÁREA DE ABRANGÊNCIA

A pesquisa se estende aos gestores da área administrativa dos Poderes Executivos da região metropolitana de Campinas – RMC, (Prefeitos, Secretários ligados a gestão e apoio estratégico nas áreas de Finanças, Planejamento, administração, Governo) e Contadores.

As escolhas destes se deram pelo fato dos gestores serem os responsáveis pela elaboração, execução e controle do orçamento de cada órgão e ainda segundo a NBCT 16.11: “A responsabilidade pela fidedignidade das informações originadas de outros sistemas é do gestor da entidade em que a informação é gerada” (CFC, 2011) e a escolha dos contadores por serem os mesmos detentores de conhecimentos técnicos para a geração das informações de

custos para a tomada de decisões dos gestores, a NBCT 16.11 assim determina: “A responsabilidade pela consistência conceitual e apresentação das informações contábeis do subsistema de custos é do profissional contábil” (CFC, 2011).

A RMC é formada por vinte municípios paulistas e foi criada pela Lei Complementar estadual 870, de 19 de junho de 2000. A seguir o Quadro 2 detalhamento de municípios:

Quadro 2 – Descrição detalhada dos municípios

MUNICÍPIO	ÁREA (em km²)	POPULAÇÃO (em milhares de pessoas)
Americana	133,93	226.970
Artur Nogueira	178,03	49.346
Campinas	794,43	1.154.617
Cosmópolis	154,66	65.628
Engenheiro Coelho	109,94	18.153
Holambra	65,58	13.046
Hortolândia	62,28	212.527
Indaiatuba	312,05	226.602
Itatiba	322,23	111.620
Jaguariúna	141,40	50.719
Monte Mor	240,41	54.462
Morungaba	146,75	12.779
Nova Odessa	74,32	56.008
Paulínia	138,72	95.221
Pedreira	108,59	45.052
Santa Barbara d'Oeste	270,90	189.223
Santo Antonio da Posse	154,00	22.176
Sumaré	153,50	262.308
Valinhos	148,59	118.302
Vinhedo	81,60	71.217

Fonte: Elaborado pelo autor.

Considerando a divergência da estrutura de cargos e funções entre os municípios, será necessária à aplicação do questionário para os respondentes em conformidade com a apresentação do Quadro 3 – Descrição dos Respondentes.

Quadro 3 – Descrição dos Respondentes

MUNICÍPIOS (PREFEITURAS)	CARGOS	TOTAL
Americana	Prefeito	6
	Secretaria de Governo	
	Secretaria de Administração	
	Secretaria de Fazenda	
	Secretaria de Planejamento	
	Contador	
Artur Nogueira	Prefeito	5
	Secretaria Administração	
	Secretaria de Finanças	
	Secretaria de Planejamento	
	Contador	
Campinas	Prefeito	5
	Secretaria de Gestão e Controle	
	Secretaria de Finanças	
	Secretaria de Planejamento e desenvolvimento urbano	
	Contador	
Cosmópolis	Prefeito	6
	Secretaria de Administração	
	Secretaria de Governo e Comunicação	
	Secretaria de Finanças	
	Secretaria de Planejamento	
	Contador	

Continua

Continuação

MUNICÍPIOS (PREFEITURAS)	CARGOS	TOTAL
Engenheiro Coelho	Prefeito	4
	Secretaria de Administração e Finanças	
	Secretaria de Governo	
	Contador	
Holambra	Prefeito	4
	Diretor Administrativo	
	Diretoria Financeira	
	Contador	
Hortolândia	Prefeito	5
	Secretaria de Administração	
	Secretaria de Finanças	
	Secretaria de Governo	
	Contador	
Indaiatuba	Prefeito	5
	Secretaria De Governo	
	Secretaria de Administração	
	Secretaria da Fazenda	
	Contador	
Itatiba	Prefeito	5
	Secretaria de Administração	
	Secretaria de Finanças	
	Secretaria de Governo	
	Contador	
Jaguariúna	Prefeito	5
	Secretaria de Administração e Finanças	
	Secretaria de Governo	
	Secretaria de Planejamento	
	Contador	

Continuação

MUNICÍPIOS (PREFEITURAS)	CARGOS	TOTAL
Monte Mor	Prefeito	5
	Secretaria de Finanças	
	Secretaria de Planejamento	
	Secretaria de Administração	
	Contador	
Morungaba	Prefeito	4
	Diretoria de Administração	
	Diretoria de Finanças e tributos	
	Contador	
Nova Odessa	Prefeito	5
	Secretaria de Administração	
	Secretaria de Governo	
	Secretaria de Finanças	
	Contador	
Paulínia	Prefeito	5
	Secretaria de Administração e Finanças	
	Secretaria de Governo	
	Secretaria de Planejamento	
	Contador	
Pedreira	Prefeito	6
	Secretaria de Planejamento	
	Secretaria de Governo	
	Secretaria de Finanças	
	Secretaria de Administração	
	Contador	
Santa Barbara d'Oeste	Prefeito	6
	Secretaria de Governo	
	Secretaria de Administração	
	Secretaria de Planejamento	
	Secretaria da fazenda	
	Contador	

Conclusão

MUNICÍPIOS (PREFEITURAS)	CARGOS	TOTAL
Santo Antônio da Posse	Prefeito	4
	Diretoria Administrativa	
	Diretoria de Planejamento	
	Contador	
Sumaré	Prefeito	7
	Secretaria de Administração e RH	
	Secretaria de Finanças e Orçamento	
	Secretaria de Planejamento	
	Secretaria de Governo e Participação Cidadã	
	Secretaria de Controle Interno e Transparência	
	Contador	
Valinhos	Prefeito	5
	Secretaria de Assuntos Internos	
	Secretaria da Fazenda	
	Secretaria de Planejamento	
	Contador	
Vinhedo	Prefeito	5
	Secretaria de Administração	
	Secretaria de Governo	
	Secretaria de Fazenda	
	Contador	
TOTAIS	PREFEITOS	20
	SECRETÁRIOS / DIRETORES	62
	CONTADORES	20
TOTAL GERAL		102

Fonte: Elaborado pelo autor

A população total corresponde a 102 respondentes, sendo composta pelos seguintes gestores: 20 prefeitos, 62 secretários / diretores e 20 contadores.

Cabe observar que os municípios de Morungaba e Santo Antônio da Posse apresentam em sua estrutura diretorias ao invés de secretarias.

3.2 VARIÁVEIS DA PESQUISA

As 20 (vinte) assertivas da pesquisa foram distribuídas em 5 (cinco) dimensões a fim de analisar a percepção dos gestores sobre custos no setor público, conforme apresentado no Quadro 4.

Quadro 4 – Variáveis da Pesquisa

QUADRO DE VARIÁVEIS			
DIMENSÕES	VARIÁVEIS/ASSERTIVAS	OBJETIVOS	FONTE TEÓRICA
1. RELATÓRIOS	1. Emissão de relatórios gerenciais para auxílio da gestão	Percepção dos gestores sobre a importância da utilização dos relatórios gerenciais fornecidos pela contabilidade e demais secretarias.	(RAMOS, 2013; DINIZ, 2004; RAMOS; ARAUJO; CHACON 2010, DINIZ; DIENG; DINIZ, 2006).
	2. Conhecimento e leitura dos relatórios.		
	3. Acatamento / Utilização dos relatórios pelos gestores.		
2 TRANSPARÊNCIA	4. Publicação de informações de custos	Percepção sobre a importância da transparência e clareza das informações à sociedade sobre custos e resultado.	(RAMOS, 2013; DINIZ, 2004; RAMOS; ARAUJO; CHACON 2010, DINIZ; DIENG; DINIZ, 2006; DIAS et al. 2009).
	5. Clareza nas informações prestadas		
	6. Publicações voluntárias de informações de custos.		
3. TOMADA DE DECISÃO	7. Conhecimento de custos para tomada de decisão.	Percepção sobre a importância e necessidade da informação de custos para a tomada de decisões frente à administração pública.	(RAMOS, 2013; DINIZ, 2004; RAMOS; ARAUJO; CHACON 2010, DINIZ, DIENG; DINIZ, 2006; DIAS et al. 2009).
	8. Análise de custos para tomada de decisões.		
	9. Decisão de comprar e contratar.		
	10. Decisões de manter serviços e produtos.		
4. QUALIDADE E EFICIÊNCIA DO GASTO PÚBLICO	11. Ineficiência e desperdício de recursos.	Percepção dos gestores sobre a importância da informação de custos para qualidade e eficiência do gasto público.	(RAMOS, 2013; DINIZ, 2004; RAMOS; ARAUJO; CHACON 2010, DINIZ; DIENG; DINIZ, 2006; DIAS et al. 2009).
	12. Gestão baseada em resultados.		
	13. Avaliação da utilização dos recursos.		
	14. Controle e eficiência do gasto público.		
	15. Qualidade e economia.		
5. CUSTO COMO INSTRUMENTO DE CONTROLE E GESTÃO	16. Conhecimentos de sistemas e informações de custos.	Percepção dos gestores sobre a importância das informações de custo como instrumento de controle e gestão pública.	(RAMOS, 2013; DINIZ, 2004; RAMOS; ARAUJO; CHACON 2010, DINIZ; DIENG; DINIZ, 2006; DIAS et al. 2009).
	17. Gestão de custos.		
	18. Controle de custos e resultados.		
	19. Comparar e analisar desempenho entre os municípios.		
	20. Aprovação das constas dos gestores.		

Fonte: Elaborado pelo autor

3.3 INSTRUMENTO DA PESQUISA

O Instrumento utilizado na pesquisa foi um questionário formado por vinte assertivas, adaptadas de (DIAS et al., 2009; DINIZ, 2004; DINIZ; DIENG; DINIZ, 2006; RAMOS, 2013; RAMOS; ARAUJO; CHACON, 2010). A adaptação foi necessária considerando as peculiaridades dos municípios inseridos na RMC.

Para resolução do questionário foi adotada a escala Likert, visando medir as percepções dos gestores elencados no Quadro 3 em relação a utilização, conhecimento e aplicação de custos para qualidade e eficiência do gasto no setor público, e também em atendimento aos objetivos específicos analisar a percepção dos gestores em relação a utilização dos relatórios e informações de custos no processo de tomada de decisões e a importância da transparência das ações públicas. Logo, o questionário do **Quadro 5** deve ser respondido de acordo com as opções da escala Likert de três pontos com as possibilidades das seguintes respostas:

- (1) – Discorda;
- (2) - Não concorda e nem discorda;
- (3) – Concorda.

Quadro 5 – Assertivas

ASSERTIVAS	PERCEPÇÕES		
1. A Contabilidade e demais secretarias devem emitir relatórios gerenciais para auxílio da gestão.	1	2	3
2. Os gestores devem possuir conhecimento suficiente para utilização dos relatórios contábeis e gerenciais para uso das informações durante a gestão.	1	2	3
3. Os gestores devem utilizar/acatar as informações gerenciais contidas nos relatórios emitidos pela contabilidade e secretarias.	1	2	3
4. Uma forma mais transparente e de fácil entendimento pelos cidadãos das ações governamentais é a apresentação dos custos dos serviços públicos, tais como: custo por aluno, na educação; custo por paciente, na saúde; custo por tonelada de lixo, nos serviços de coleta.	1	2	3
5. A forma de apresentação das informações de custos dos serviços públicos é de fácil entendimento para a população.	1	2	3
6. As publicações voluntárias, isto é, publicações de documentos não previstos pela lei da transparência e de acesso a informação, dá a população melhores condições de acompanhamento e esclarecimento das ações do gestor, evidenciando a qualidade e baixo custo dos serviços públicos.	1	2	3
7. Conhecimentos dos custos dos serviços, produtos e processos são fundamentais no processo de tomada de decisão.	1	2	3

Continua

Conclusão

ASSERTIVAS	PERCEPÇÕES		
8. A análise de custos permite ao gestor tomar decisões mais acertadas em atendimento às necessidades da população.	1	2	3
9. As informações de custos permitem os gestores tomar decisões mais acertadas a respeito de comprar ou produzir um produto, fornecer ou terceirizar um determinado serviço, construir ou alugar determinadas instalações.	1	2	3
10. O conhecimento dos custos dos produtos e serviços públicos é útil para decidir por sua continuidade, seu incremento ou sua paralisação.	1	2	3
11. A administração pública municipal deve manter um sistema de custo, mesmo sabendo que ele é capaz de demonstrar a ineficiência e desperdício de recursos públicos da gestão.	1	2	3
12. Uma boa gestão é aquela que alcança resultados exigindo responsabilidades e compromisso do gestor e no setor público, significa atender às demandas, criando valor público.	1	2	3
13. A ausência de um sistema de custo poderia trazer dificuldades para a administração pública municipal na avaliação a utilização dos recursos aplicados e os resultados atingidos durante a gestão.	1	2	3
14. Com base em informações de custos os gestores da administração pública podem tomar decisões que assegurem maior qualidade e eficiência do gasto.	1	2	3
15. A análise dos custos dos produtos e serviços permite maximizar a qualidade gerando economia dos recursos financeiros.	1	2	3
16. A falta de conhecimentos específicos dos gestores sobre a utilização das informações de custos fará com que os mesmos não utilizem o sistema de custos de forma eficiente.	1	2	3
17. A gestão de custo permite o controle dos desperdícios de recursos públicos.	1	2	3
18. A administração pública deve buscar instrumentos de controle capazes de propiciar medidas para redução, eliminação e contenção de custos e maximização dos resultados.	1	2	3
19. 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 dos gestores no sentido de aprimorar e corrigir processos.	1	2	3
20. A gestão e utilização de sistema de custo aumenta a possibilidade de aprovação das contas do gestor pelos órgãos de controle.	1	2	3

Fonte: Adaptado de Dias et al.(2009), Diniz (2004), Diniz, Dieng e Diniz (2006), Ramos (2013) e Ramos, Araujo e Chacon (2010).

Além do questionário foram elaboradas três questões que extraem algumas características dos respondentes tendo por objetivo identificar o tipo de gestor, tempo de experiência no setor público e grau de formação, conforme apresentado no Quadro 6.

Quadro 6 – Informações Complementares dos Respondentes

1 - Das Características do Respondente	
1.1. Tipo de gestor	<input type="checkbox"/> Político <input type="checkbox"/> Efetivo <input type="checkbox"/> Comissionado
1.2. Tempo de experiência no Setor Público	<input type="checkbox"/> inferior a 1 ano <input type="checkbox"/> de 1 a 5 anos <input type="checkbox"/> de 6 a 10 anos <input type="checkbox"/> superior a 10 anos
1.3. Formação	<input type="checkbox"/> Técnico <input type="checkbox"/> Graduação <input type="checkbox"/> Pós graduação/ Especialista <input type="checkbox"/> Mestrado <input type="checkbox"/> Doutorado

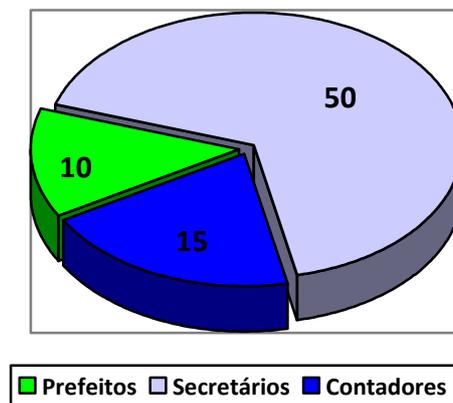
Fonte: Elaborado pelo autor.

3.3.1 COLETA DE DADOS

Os dados foram coletados por meio do questionário, sendo necessário contato prévio com o Poder Executivo de cada municipalidade da RMC. Após contato prévio o questionário foi encaminhado a cada um dos respondentes por meio eletrônico (e-mail) e/ou visita pessoal. As respostas foram obtidas junto aos participantes em ligações telefônicas, em mensagens eletrônicas ou pessoalmente.

Quanto à participação dos respondentes, foram obtidos 75 questionários respondidos, dos então 102 almejados o que corresponde a 73,53% do total, distribuídos conforme o gráfico 1.

Gráfico 1 – Distribuição dos gestores respondentes



Fonte: Elaborado pelo autor.

Quanto a distribuição dos respondentes por município, pode-se observar a composição do Quadro 7 a seguir.

Quadro 7 – Quantidade de respondentes por município

MUNICÍPIO	Quantidade de Respondentes	Quantidade Total
Americana	6	6
Artur Nogueira	5	5
Campinas	3	5
Cosmópolis	6	6
Engenheiro Coelho	2	4
Holambra	4	4
Hortolândia	3	5
Indaiatuba	3	5
Itatiba	2	5
Jaguariúna	5	5
Monte Mor	5	5
Morungaba	2	4
Nova Odessa	5	5
Paulínia	2	5
Pedreira	2	6
Santa Barbara d'Oeste	5	6
Santo Antonio da Posse	2	4
Sumaré	5	7
Valinhos	2	5
Vinhedo	4	5
TOTAL	75	102

Fonte: Elaborado pelo autor.

3.3.2 TRATAMENTO DOS DADOS

Os dados foram inicialmente tabulados e analisados quantitativamente através da estatística descritiva, conforme respostas de cada questão e colocados em forma de tabelas evidenciando sua distribuição de frequência por classe. A fim de realizar a análise da confrontação de percepções entre os grupos de respondentes foi realizado o teste U de Mann-Whitney, utilizando o MINITAB 17, para aceitar a hipótese nula comprovando que não existem diferenças significativas entre as médias dos grupos pesquisados, com nível de significância de 5%. Desta forma se o VALOR - p for menor ou igual 0,05 se rejeita H₀, podendo concluir que existem diferenças de percepção entre os grupos. Para VALOR - p maior que 0,05, aceita a hipótese de que não existem diferenças de percepções entre os grupos sobre cada questão analisada.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 CARACTERIZAÇÃO DOS RESPONDENTES

A fim de analisar algumas características dos respondentes, foram realizadas 03 questões, que no instrumento de coleta de dados foram estrategicamente colocadas ao final, a fim de evitar possíveis entendimentos direcionados. A identificação do tipo de gestor torna-se oportuna, uma vez que os gestores ocupantes de cargos públicos podem ser políticos, servidores de provimento efetivo (exige prévia aprovação em concurso público) e servidores de provimento comissionado (cargos definidos por lei como livre nomeação e exoneração “indicações/escolha de pessoas de confiança do político”). É importante observar também que a experiência dos pesquisados, seja pelo tempo de atuação no serviço público e/ou nível de formação é fundamental para que os mesmos possuam conhecimento de gestão suficiente para implantação bem-sucedida de custos.

O Estado age por meio de pessoas, que são denominadas agentes públicos, estes abrangem os servidores públicos (ocupantes de cargos públicos, que podem ser efetivos ou em comissão), os delegatários do Poder Público (ex. notários e registradores), os concessionários do serviço público, os agentes políticos (Presidente da República, Prefeitos, vereadores, secretários etc.), enfim, todo aquele que está investido de alguma função estatal.

O Prefeito tem a missão de administrar o município juntamente com seus secretários dentre suas principais funções está o cumprimento a Lei Orgânica do município cujo objetivo maior é proporcionar melhorias para os municípios e seus habitantes, como visto anteriormente o prefeito é um agente político que é eleito por sufrágio universal, secreto, direto. Em análise a Tabela 1 pode-se observar que dos secretários respondentes 3 são comissionados, isto pode ser explicado em razão da estrutura de cargos dos municípios de Morungaba e Santo Antonio da Posse cuja denominação de cargos são de diretores. Já entre os contadores 80% dos respondentes são efetivo/concursados e 20% são comissionados.

Tabela 1 – Caracterização dos Respondentes – Tipo de Gestor.

	Prefeitos		Secretários		Contadores	
	F	(%)	F	(%)	F	(%)
Político	10	100%	47	94%	0	0
Efetivo/Concursado	0	0	0	0	12	80%
Comissionado	0	0	3	6%	3	20%
TOTAL	10	100%	50	100%	15	100%

Fonte: Elaborado pelo autor

É importante destacar a existência de 3 (20%) contadores comissionados, por se tratar de um cargo de natureza técnica, esperava-se inexistir servidores comissionados, sendo uma afronta aos órgãos de controle em especial o Tribunal de Contas.

Gráfico 2 – Distribuição do tipo de gestor



Fonte: Elaborado pelo autor.

Quanto ao tempo de experiência pode ser observado que a maioria dos gestores possuem mais de cinco anos de atuação no setor público, cabendo destacar que 1 (10%) prefeito e 1 (2%) secretário possuem experiência inferior a um ano, fato este motivado pela cassação do Prefeito anterior.

Tabela 2 – Caracterização dos Respondentes - Tempo de experiência no Setor Público.

	Prefeitos		Secretários		Contadores	
	F	(%)	F	(%)	F	(%)
Inferior a 1 ano	1	10%	1	2%	0	0
De 1 a 5 anos	2	20%	12	24%	6	40%
De 6 a 10 anos	5	50%	18	36%	4	26,67%
Superior a 10 anos	2	20%	19	38%	5	33,33%
TOTAL	10	100%	50	100%	15	100%

Fonte: Elaborado pelo autor

Pode-se verificar tanto na tabela 2, quanto no gráfico 3 que os gestores de modo geral conhecem os trabalhos do setor público sendo que na faixa de 6 a 10 anos existem 27 gestores e na faixa superior a 10 anos 26 gestores.

Gráfico 3 – Tempo de Experiência no Setor Público



Fonte: Elaborado pelo autor.

É cada vez maior a gama de atribuições que os gestores devem atender e compreender. Para isso profissionalização e capacitação são demandas cada vez mais prementes. Não poderiam ficar de fora os gestores públicos, visto que administram e gerenciam: setores, verbas e pessoas, além de, na maior parte dos casos, terem de integrar as necessidades do público atendido, com o serviço prestado e as metas setoriais.

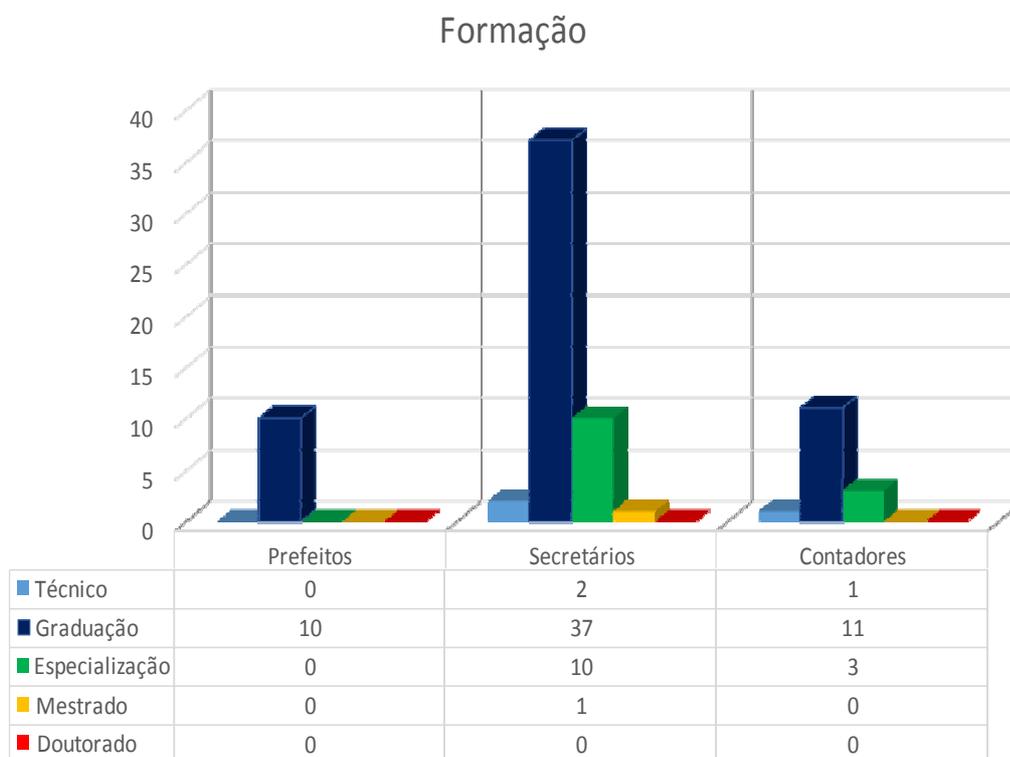
Tabela 3 – Caracterização dos Respondentes - Formação

	Prefeitos		Secretários		Contadores	
	F	(%)	F	(%)	F	(%)
Técnico	0	0,00	2	4%	1	6,67%
Graduação	10	100%	37	74%	11	73,33%
Pós Graduação/Especialização	0	0	10	20%	3	20%
Mestrado	0	0	1	2%	0	0
Doutorado	0	0	0	0	0	0
TOTAL	10	100%	50	100%	15	100%

Fonte: Elaborado pelo autor

No que diz respeito à Formação dos gestores, pode-se vislumbrar que em relação aos prefeitos 100% dos respondentes afirmaram possuir formação com nível de graduação, em relação aos Secretários 2 (4%) possui nível técnico, 37 (74%) com nível de graduação, 10 (20%) com nível de especialização e apenas 1 (2%) possui mestrado. Já entre os contadores o nível de formação mais frequente também é o que graduação com 73,33%, com 1 servidor (6,67%) com nível técnico e 3 servidores (20%) com especialização, nenhum dos contadores possuía mestrado ou doutorado até a realização da pesquisa. Em análise a tabela 3 e em observação ao gráfico 4 pode-se constatar que o nível de formação ainda é mínimo entre os gestores.

Gráfico 4 – Formação dos Gestores



Fonte: Elaborado pelo autor.

Para Chiavenato (2008), a qualificação, a capacitação e o aperfeiçoamento é um entrelaçamento de ações de caráter pedagógico, devidamente vinculadas ao planejamento da instituição, que visa promover continuamente, o desenvolvimento dos servidores, para que desempenhem suas atividades com mais qualidade e eficiência.

4.2 ANÁLISES DAS PERCEPÇÕES

A seguir apresenta-se as análises das respostas referentes às 5 dimensões apresentadas no Quadro 4 da metodologia: importância e uso dos relatórios, importância e necessidade de transparência, importância de custos no processo de tomada de decisão, importância das informações de custos para qualidade e eficiência do gasto público e importância das informações de custos para o controle e gestão.

4.2.1 PERCEPÇÃO DA IMPORTÂNCIA E UTILIZAÇÃO DOS RELATÓRIOS

Relatório Gerencial, de maneira geral, é um documento escrito, baseado em fatos, contendo informações relevantes para avaliação e possíveis tomadas de decisão. Os relatórios são peças fundamentais de auxílio a gestão, a contabilidade pode fornecer diversos relatórios basta saber se os mesmos serão utilizados. A utilização de relatórios gerenciais por parte dos gestores é apontada pelos estudiosos como essencial para atender os objetivos do sistema de custos, visto que o custo de implantação só valerá se for menor do que sua contribuição (MACHADO; HOLANDA, 2012).

Quando perguntado se a contabilidade e demais secretarias devem emitir relatórios para auxílio da gestão, todos os gestores atestaram ser fundamental a emissão dos relatórios para apoio a gestão, não se observou diferenças significativas entre as percepções dos gestores conforme pode ser visualizado na tabela 4.

Tabela 4 – Emissão de relatórios gerenciais para auxílio da gestão.

	Prefeitos		Secretários		Contadores	
	F	(%)	F	(%)	F	(%)
Discorda	0	0	0	0	0	0
Nem concorda nem Discorda	0	0	0	0	0	0
Concorda	10	100%	50	100%	15	100%
TOTAL	10	100%	50	100%	15	100%
TESTE U DE MANN-WHITNEY						
	Descrição		Valor P ($\alpha=5\%$)		Teste Hip	
	Prefeitos x Secretários		1,000		Aceita Ho	
	Prefeitos x Contadores		1,000		Aceita Ho	
	Secretários x Contadores		1,000		Aceita Ho	

Fonte: Elaborado pelo autor

A utilização de relatórios contábeis e gerenciais para a tomada de decisões requer conhecimentos contábeis e de gestão suficientes por parte dos gestores, para que a decisão venha a ser útil e eficiente quanto ao fornecimento de produtos e serviços oferecidos a sociedade. Logo, a assertiva 02 analisa a percepção dos gestores (prefeitos, secretários e contadores) sobre o conhecimento dos gestores para utilização dos relatórios e por consequência na tomada de decisões. Assim, constatou-se que 100% dos prefeitos respondentes concordam com a assertiva, já os secretários 90% concordam, 8% não concordam e nem discordam e apenas 1 (2%) discorda assertiva, afirmando que os gestores não precisam possuir conhecimento suficiente para uso dos relatórios (tabela 5).

Na percepção da maioria dos contadores respondentes (93,33%) concordam que os gestores devem possuir conhecimento suficiente para utilização dos relatórios contábeis e gerenciais durante gestão, não há entre os contadores discordância em relação a negação da assertiva (tabela 5).

Tabela 5 – Conhecimento e leitura dos relatórios.

	Prefeitos		Secretários		Contadores	
	F	(%)	F	(%)	F	(%)
Discorda	0	0	1	2%	0	0
Nem concorda nem Discorda	0	0	4	8%	1	6,67%
Concorda	10	100%	45	90%	14	93,33%
TOTAL	10	100%	50	100%	15	100%
TESTE U DE MANN-WHITNEY						
Descrição			Valor P ($\alpha=5\%$)	Teste Hip		
Prefeitos x Secretários			1,000	Aceita Ho		
Prefeitos x Contadores			1,000	Aceita Ho		
Secretários x Contadores			0,6981	Aceita Ho		

Fonte: Elaborado pelo autor.

Os gestores do Poder Executivo da RMC acatam e utilizam as informações contidas nos relatórios gerenciais emitidos pela contabilidade e secretarias, nos seguintes percentuais: 90% dos prefeitos concordam e 10% nem concorda e nem discorda com a assertiva 03, entre os secretários respondentes 88% concordam, 10% foram imparciais e apenas 1 (2%) discorda da assertiva. Em relação a percepção dos contadores pode ser observado que todos os respondentes (100%) concordam com que os gestores utilizem os relatórios durante a gestão conforme observado na tabela 6.

Tabela 6 – Acatamento / Utilização dos relatórios pelos gestores.

	Prefeitos		Secretários		Contadores	
	F	(%)	F	(%)	F	(%)
Discorda	0	0	1	2%	0	0
Nem concorda nem Discorda	1	10%	5	10%	0	0
Concorda	9	90%	44	88%	15	100%
TOTAL	10	100%	50	100%	15	100%

TESTE U DE MANN-WHITNEY			
Descrição	VALOR-p ($\alpha=5\%$)	Teste Hip	
Prefeitos x Secretários	0,8586	Aceita Ho	
Prefeitos x Contadores	1,0000	Aceita Ho	
Secretários x Contadores	1,0000	Aceita Ho	

Fonte: Elaborado pelo autor.

A finalidade desse grupo de questões (01, 02 e 03) é verificar o nível de concordância dos gestores em relação à emissão, conhecimento e utilização dos relatórios visto que estes preceitos estão relacionados diretamente com a tomada de decisão.

Tabela 7 – Resumo da análise das assertivas 01 a 03.

Referência	ASSERTIVAS	% dos Gestores que concordam / discordam		Teste U de Mann-Whitney		
		P x S	P x C	S x C		
Tabela 4	1. A Contabilidade e demais secretarias devem emitir relatórios gerenciais para auxilio da gestão.	100% (75)	0%	1,0000 Aceita	1,0000 Aceita	1,0000 Aceita
Tabela 5	2. Os gestores devem possuir conhecimento suficiente para utilização dos relatórios contábeis e gerenciais para uso das informações durante a gestão.	92% (69)	1,33% (1)	1,0000 Aceita	1,0000 Aceita	0,6981 Aceita
Tabela 6	3. Os gestores devem utilizar/acatar as informações gerenciais contidas nos relatórios emitidos pela contabilidade e secretarias.	90,66% (68)	1,33% (1)	0,8586 Aceita	1,0000 Aceita	1,0000 Aceita

Fonte: Elaborado pelo autor.

Como resultado foi observado que os gestores, em sua maioria, utilizam, acatam e reconhecem que é necessário o uso das informações emitidas pelos relatórios fornecidos pelo setor de contabilidade e pelas secretarias para tomada de decisões gerenciais. Não houve diferenças significativas entre as respostas dos gestores conforme pode ser verificado no teste U de Mann-Whitney.

4.2.2 PERCEPÇÃO DA IMPORTÂNCIA E NECESSIDADE DA TRANSPARÊNCIA

Considerada como um dos alicerces da gestão fiscal pública, a transparência está ligada diretamente ao princípio constitucional da publicidade, e seu estímulo consiste em um dos principais objetivos da administração pública moderna. A ampliação da divulgação das ações governamentais à população, além de fortalecer a democracia, prestígio e desenvolve as noções de cidadania.

A transparência na gestão pública é consubstanciada na divulgação periódica de relatórios, na realização de audiências e na prestação de contas dos chefes dos poderes. Constitui-se, ao mesmo tempo, em requisito fundamental para a boa governança, formando um elo entre Estado e sociedade civil, aumentando o nível de acesso do cidadão às informações sobre a gestão (CULAU; FORTIS, 2006).

Em análise a tabela 8 pode-se verificar que em sua maioria os gestores concordam que a forma mais transparente e de fácil entendimento pelos cidadãos é a apresentação dos custos dos serviços públicos como, por exemplo, custo por aluno na educação. 30% dos secretários e 20% dos prefeitos e contadores não concordam e nem discorda da assertiva e apenas 2 (13,33%) dos contadores discorda da assertiva, conforme teste U de Mann-Whitney não foi vislumbrada diferenças significativas entre as percepções.

Tabela 8 – Publicação de informações de custos.

	Prefeitos		Secretários		Contadores	
	F	(%)	F	(%)	F	(%)
Discorda	0	0	0	0	2	13,33%
Nem concorda nem Discorda	2	20%	15	30%	3	20%
Concorda	8	80%	35	70%	10	66,67%
TOTAL	10	100%	50	100%	15	100%
TESTE U DE MANN-WHITNEY						
	Descrição		VALOR-p ($\alpha=5\%$)		Teste Hip	
	Prefeitos x Secretários		0,5336		Aceita Ho	
	Prefeitos x Contadores		0,4176		Aceita Ho	
	Secretários x Contadores		0,6012		Aceita Ho	

Fonte: Elaborado pelo autor.

As informações devem ser disponibilizadas de forma transparente, ou seja, à divulgação deve esta somada a compreensão dos dados. Desta forma, tão importante quanto a prestação de contas, é a forma como estas informações são disponibilizadas ao público.

Objetividade, clareza e transparência são características que devem estar sempre presentes no que se deseja transmitir.

O art. 5º da Lei 12.527/11 Lei Nacional de Acesso a Informação, exige objetividade, agilidade, transparência, clareza e uso de linguagem de fácil compreensão nos procedimentos de acesso à informação

Ceneviva e Farah (2006) afirmam que os mecanismos de controle e fiscalização são condicionados pela transparência e pela visibilidade das ações do poder público. Sem transparência, fidedignidade e clareza das informações não há como cidadãos apropriarem-se dos dados das avaliações para cobrarem dos agentes públicos. Sacramento e Pinho (2007) observa na transparência um instrumento capaz de contribuir para redução da corrupção no espaço público e de aumentar a democracia entre o Estado e a sociedade.

Quando perguntado aos gestores se a forma de apresentação das informações de custos dos serviços públicos é de fácil entendimento para a população, a maioria discordou da assertiva e boa parte dos gestores demonstrou imparcialidade não concordando e nem discordando. Conforme a tabela 9, pode-se verificar que o percentual de concordância com a assertiva é inferior aos percentuais de discordância, onde apenas 2 (20%) dos prefeitos, 12 (24%) dos secretários e 3 (20%) dos contadores concordaram com a assertiva. Isso demonstra que na percepção dos gestores a atual forma de apresentação das informações não é de fácil entendimento para a população. Em Observação ao teste U de Mann-Whitney, não houve diferenças significativas entre as percepções dos gestores.

Tabela 9 – Clareza nas informações prestadas.

	Prefeitos		Secretários		Contadores	
	F	(%)	F	(%)	F	(%)
Discorda	4	40%	21	42%	8	53,33%
Nem concorda nem Discorda	4	40%	17	34%	4	26,67%
Concorda	2	20%	12	24%	3	20%
TOTAL	10	100%	50	100%	15	100%
TESTE U DE MANN-WHITNEY						
Descrição			VALOR-p ($\alpha=5\%$)		Teste Hip	
Prefeitos x Secretários			0,9746		Aceita Ho	
Prefeitos x Contadores			0,6518		Aceita Ho	
Secretários x Contadores			0,4979		Aceita Ho	

Fonte: Elaborado pelo autor.

Destaca-se que as evidenciações consideradas voluntárias, são aquelas que a legislação não obriga a sua publicação, no entanto são muito importantes para uma completa análise dos resultados e patrimônio dos governos. Hendriksen e Van Breda (1999, p. 515) acrescentam que, “num mundo ideal, as decisões sobre o nível apropriado de divulgação seriam baseadas no aumento do bem-estar social que qualquer divulgação adicional produzisse”. Dessa forma, as informações adicionais ou voluntárias deverão ser divulgadas quando possibilitarem o aumento da satisfação do usuário.

Para a maioria dos gestores respondentes as publicações voluntárias dá a população melhores condições de acompanhamento e esclarecimento das ações do governo, isto fica claro ao verificar a tabela 10 onde demonstra que 60% dos prefeitos, 58% dos Secretários e 53,33% dos contadores concordam com a assertiva, enquanto os percentuais de discordância ficam respectivamente em 30%, 14% e 13,34%. Cabe destacar que muitos gestores não se posicionaram claramente optando assim por nem concordar e nem discordar da assertiva.

Tabela 10 – Publicações voluntárias de informações de custos.

	Prefeitos		Secretários		Contadores	
	F	(%)	F	(%)	F	(%)
Discorda	3	30%	7	14%	2	13,34%
Nem concorda nem Discorda	1	10%	14	28%	5	33,33%
Concorda	6	60%	29	58%	8	53,33%
TOTAL	10	100%	50	100%	15	100%

TESTE U DE MANN-WHITNEY		
Descrição	VALOR-p ($\alpha=5\%$)	Teste Hip
Prefeitos x Secretários	0,7877	Aceita Ho
Prefeitos x Contadores	0,9507	Aceita Ho
Secretários x Contadores	0,8128	Aceita Ho

Fonte: Elaborado pelo autor.

Padrões elevados de governança pública são vistos por todos os países, sem esses padrões elevados, não pode haver confiança na integridade das instituições públicas ou mesmo na capacidade dos processos democráticos em promover e proteger os interesses e o bem-estar dos cidadãos, para atingir tais padrões se faz necessária uma conduta transparente, estabelecendo linhas claras de modo a transparecer as ações do governo.

A Contabilidade representa fator de proteção do patrimônio dos entes públicos, na medida em que gera informações que permitam a adequada tomada de decisão pelo gestor

público. A divulgação dessas informações também contribui para o monitoramento da responsabilidade fiscal requerida do gestor, objetivando uma administração responsável e transparente, permitindo o conhecimento dos resultados da gestão por parte da sociedade.

Transparência é prestar conta à população do que se faz com aquilo que de fato lhe pertence. A finalidade desse grupo de questões (04, 05 e 06) foi identificar a percepção dos prefeitos, Secretários e Contadores sobre o grau de compreensão da forma como são divulgadas as informações de custo e de que maneira elas seriam mais compreensíveis para população.

Tabela 11 – Resumo da análise das assertivas 04 a 06.

Referência	ASSERTIVAS	% dos Gestores que concordam / discordam		Teste U de Mann-Whitney		
				P x S	P x C	S x C
Tabela 8	4. Uma forma mais transparente e de fácil entendimento pelos cidadãos das ações governamentais é a apresentação dos custos dos serviços públicos, tais como: custo por aluno, na educação; custo por paciente, na saúde; custo por tonelada de lixo, nos serviços de coleta.	70,66% (53)	2,66% (2)	0,5336 Aceita	0,4176 Aceita	0,6012 Aceita
Tabela 9	5. A forma de apresentação das informações de custos dos serviços públicos é de fácil entendimento para a população	22,66% (17)	44% (33)	0,9746 Aceita	0,6518 Aceita	0,4979 Aceita
Tabela 10	6. As publicações voluntárias, isto é, publicações de documentos não previstos pela lei da transparência e de acesso a informação, dá a população melhores condições de acompanhamento e esclarecimento das ações do gestor, evidenciando a qualidade e baixo custo dos serviços públicos.	57,33% (43)	16% (12)	0,7877 Aceita	0,9507 Aceita	0,8128 Aceita

Fonte: Elaborado pelo autor.

Em análise a este conjunto de assertivas (04, 05 e 06), pode-se verificar que conforme o teste U de Mann-Whitney não houve diferenças significativas de percepções ente os gestores, pode-se auferir também que de modo geral os prefeitos, secretários e contadores entendem a importância e necessidade do papel da transparência de suas ações e que atualmente esse objetivo não tem alcançado seu papel visto que a população pouco utiliza ou entendem os dados publicados.

4.2.3 PERCEPÇÃO DA IMPORTÂNCIA DE CUSTOS NO PROCESSO DE TOMADA DE DECISÃO

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.

A tomada de decisão é o processo cognitivo pelo qual se escolhe um plano de ação dentre vários outros (baseados em variados cenários, ambientes, análises e fatores) para uma situação-problema. Todo processo decisório produz uma escolha final. A saída pode ser uma ação ou uma opinião de escolha. Ou seja, a tomada de decisão refere-se ao processo de escolher o caminho mais adequado à empresa, em uma determinada circunstância.

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. A informação de custos surge para auxiliar no controle dos gastos e ajudar na tomada de decisão, favorecendo uma análise mais precisa e real da situação.

A assertiva 07 indagou dos participantes da pesquisa se, a necessidade de se conhecer os custos dos serviços, produtos e processos para a tomada de decisões. A tabela 12 demonstra que não há diferenças significativas entre os gestores, considerando que 100% dos prefeitos, 96% dos secretários e 100% dos contadores concordam que é necessário possuir conhecimentos dos custos dos serviços e produtos para tomada de decisão.

Tabela 12 – Conhecimento de custos para tomada de decisões.

	Prefeitos		Secretários		Contadores	
	F	(%)	F	(%)	F	(%)
Discorda	0	0	0	0	0	0
Nem concorda nem Discorda	0	0	2	4%	0	0
Concorda	10	100%	48	96%	15	100%
TOTAL	10	100%	50	100%	15	100%
TESTE U DE MANN-WHITNEY						
Descrição			Valor P ($\alpha=5\%$)		Teste Hip	
Prefeitos x Secretários			1,0000		Aceita Ho	
Prefeitos x Contadores			1,0000		Aceita Ho	
Secretários x Contadores			1,0000		Aceita Ho	

Fonte: Elaborado pelo autor.

A assertiva 08 refere-se a análise de custos para decisões acertadas em atendimento as necessidades da população. Considerando as informações da tabela 13 pode-se verificar que 100% dos prefeitos, 96% dos secretários e 100% dos contadores concordam com a assertiva em questão, apenas 2 (4%) dos secretários não concordam e nem discordam da questão, logo, verifica-se que não houve diferenças significativas entre as percepções dos gestores.

Tabela 13 – Análise de custos para tomada de decisões.

	Prefeitos		Secretários		Contadores	
	F	(%)	F	(%)	F	(%)
Discorda	0	0	0	0	0	0
Nem concorda nem Discorda	0	0	2	4%	0	0
Concorda	10	100%	48	96%	15	100%
TOTAL	10	100%	50	100%	15	100%

TESTE U DE MANN-WHITNEY

Descrição	Valor P ($\alpha=5\%$)	Teste Hip
Prefeitos x Secretários	1,0000	Aceita Ho
Prefeitos x Contadores	1,0000	Aceita Ho
Secretários x Contadores	1,0000	Aceita Ho

Fonte: Elaborado pelo autor.

A assertiva 09 questionou os gestores 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. Conforme tabela 14 a maioria dos gestores concordam com a assertiva, apenas 2 secretários se manifestaram de forma imparcial. Ainda em análise ao teste U de Mann-Whitney, pode-se concluir que não há diferenças significativas entre as percepções dos gestores.

Tabela 14 – Decisão de comprar e contratar.

	Prefeitos		Secretários		Contadores	
	F	(%)	F	(%)	F	(%)
Discorda	0	0	0	0	0	0
Nem concorda nem Discorda	0	0	2	4%	0	0
Concorda	10	100%	48	96%	15	100%
TOTAL	10	100%	50	100%	15	100%

TESTE U DE MANN-WHITNEY

Descrição	Valor P ($\alpha=5\%$)	Teste Hip
Prefeitos x Secretários	1,0000	Aceita Ho
Prefeitos x Contadores	1,0000	Aceita Ho
Secretários x Contadores	1,0000	Aceita Ho

Fonte: Elaborado pelo autor.

A aplicação de custos no setor público visa aumentar a qualidade dos gastos públicos, não por meio único do corte dos gastos, mas pela administração eficaz dos gastos públicos, o que sempre foi uma necessidade na gestão financeira, sendo possível, dessa forma, realizar uma estimativa dos custos dos serviços públicos auxiliando o gestor na decisão de manter ou cortar serviços e produtos. A questão 10 investigou a importância do conhecimento prévio dos custos dos produtos e serviços, para que pudessem decidir por sua continuidade, seu incremento ou sua paralisação.

De acordo com os dados constantes na tabela 15, é possível observar que 100% dos prefeitos e dos secretários concordam com a assertiva. Já em relação aos contadores pode-se verificar que 80% concordam e 20% não concordam e nem discordam da assertiva. Em análise ao teste U de Mann-Whitney não se vislumbrou diferenças significativas entre as percepções. De modo geral os gestores concordam que se faz necessário o conhecimento de custos dos produtos e serviços para decisão da continuidade, paralisação ou seu incremento.

Tabela 15 - Conhecimento de custos para decisões de manter serviços e produtos.

	Prefeitos		Secretários		Contadores	
	F	(%)	F	(%)	F	(%)
Discorda	0	0	0	0	0	0
Nem concorda nem Discorda	0	0	0	0	3	20%
Concorda	10	100%	50	100%	12	80%
TOTAL	10	100%	50	100%	15	100%

TESTE U DE MANN-WHITNEY		
Descrição	VALOR-p ($\alpha=5\%$)	Teste Hip
Prefeitos x Secretários	1,0000	Aceita Ho
Prefeitos x Contadores	1,0000	Aceita Ho
Secretários x Contadores	1,0000	Aceita Ho

Fonte: Elaborado pelo autor.

Atender as necessidades da gestão em conhecer os custos dos recursos empregados ou a empregar nas atividades-fim e na atividade-meio é uma questão de conhecimento de custos cuja função é de auxiliar o gestor a tomar decisão. Elevar a relação custo/benefício na administração pública significa ter controle dos seus custos para melhor gerenciá-los.

O objetivo desse grupo de questões (07 a 10) foi identificar e analisar as percepções dos gestores quanto à importância atribuída às informações de custo em seu processo de tomada de decisão.

Tabela 16 – Resumo da análise das assertivas 07 a 10.

Referência	ASSERTIVAS	% dos Gestores que concordam / discordam		Teste U de Mann-Whitney		
				P x S	P x C	S x C
Tabela 12	7. Conhecimentos dos custos dos serviços, produtos e processos são fundamentais no processo de tomada de decisão.	97,33% (73)	0%	1,0000 Aceita	1,0000 Aceita	1,0000 Aceita
Tabela 13	8. A análise de custos permite ao gestor tomar decisões mais acertadas em atendimento às necessidades da população.	97,33% (73)	0%	1,0000 Aceita	1,0000 Aceita	1,0000 Aceita
Tabela 14	9. As informações de custos permitem os gestores tomar decisões mais acertadas a respeito de comprar ou produzir um produto, fornecer ou terceirizar um determinado serviço, construir ou alugar determinadas instalações.	97,33% (73)	0%	1,0000 Aceita	1,0000 Aceita	1,0000 Aceita
Tabela 15	10. O conhecimento dos custos dos produtos e serviços públicos é útil para decidir por sua continuidade, seu incremento ou sua paralisação.	96% (72)	0%	1,0000 Aceita	1,0000 Aceita	1,0000 Aceita

Fonte: Elaborado pelo autor.

Em análise a tabela 16 é possível visualizar que de modo geral a este conjunto de assertivas demonstrou que os gestores julgam importantes e necessárias às informações de custos para a tomada de decisão, não havendo discordância dos gestores em relação às afirmações, conforme o teste U de Mann-Whitney não há diferenças significativas. Verifica-se também que nenhum dos gestores discordou das assertivas relacionadas a custos no processo de tomada de decisão, logo, pode-se concluir que os gestores entendem a importância e a necessidade da informação de custos para a tomada de decisões frente à administração pública.

4.2.4 PERCEPÇÃO DA IMPORTÂNCIA DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS PARA QUALIDADE E EFICIÊNCIA DO GASTO PÚBLICO

A questão do uso eficiente de recursos públicos tem ganhado importância nas discussões referentes às boas práticas de gestão fiscal. O sistema de custos no setor público, segundo Alonso (1999) proporciona ao gestor a possibilidade de avaliar se ocorrem desperdícios ou se os recursos estão sendo corretamente aplicados e gerando benefícios à população. Para Wiemer e Ribeiro (2004) a aplicação do sistema de custos no setor público visa aumentar a qualidade dos gastos públicos, não por meio único do corte dos gastos, mas pela administração eficaz dos gastos públicos.

Alinhado a esse tópico, o objetivo desse conjunto de questões (11 a 14) 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.

Tabela 17 – Sistema de custo demonstra a ineficiência e desperdício de recursos.

	Prefeitos		Secretários		Contadores	
	F	(%)	F	(%)	F	(%)
Discorda	2	20%	4	8%	0	0
Nem concorda nem Discorda	0	0	11	22%	1	6,67%
Concorda	8	80%	35	70%	14	93,33%
TOTAL	10	100%	50	100%	15	100%

TESTE U DE MANN-WHITNEY		
Descrição	VALOR-p ($\alpha=5\%$)	Teste Hip
Prefeitos x Secretários	0,7348	Aceita Ho
Prefeitos x Contadores	0,3020	Aceita Ho
Secretários x Contadores	0,0653	Aceita Ho

Fonte: Elaborado pelo autor.

Em análise a tabela 17 pode-se verificar que os 93,33% dos contadores respondentes concordam com a assertiva, já entre os prefeitos e secretários esse percentual é um pouco menor 80% e 70% respectivamente. Verifica-se também que 2 (20%) dos prefeitos e 4 (8%) dos secretários discordam em manter sistema de custos sabendo que o mesmo pode demonstrar ineficiência da gestão.

Tabela 18 – Gestão baseada em resultados.

	Prefeitos		Secretários		Contadores	
	F	(%)	F	(%)	F	(%)
Discorda	0	0	0	0	0	0
Nem concorda nem Discorda	0	0	4	8%	0	0
Concorda	10	100%	46	92%	15	100%
TOTAL	10	100%	50	100%	15	100%

TESTE U DE MANN-WHITNEY		
Descrição	Valor P ($\alpha=5\%$)	Teste Hip
Prefeitos x Secretários	1,0000	Aceita Ho
Prefeitos x Contadores	1,0000	Aceita Ho
Secretários x Contadores	1,0000	Aceita Ho

Fonte: Elaborado pelo autor.

Conforme dados da tabela 18 não se vislumbra diferenças significativas entre as percepções dos gestores, uma vez que não houve discordância da assertiva, sendo a concordância com a questão foi de 100% entre os prefeitos e os contadores e 92% os secretários, apenas 8% dos secretários não possuía uma opinião formada. De modo geral os gestores concordam que uma boa gestão é aquela que alcança os resultados.

A assertiva 13 indaga que a ausência de um sistema de custo poderia trazer dificuldades para administração na avaliação e utilização dos recursos aplicados e os resultados atingidos durante a gestão.

Tabela 19 – Avaliação da utilização dos recursos.

	Prefeitos		Secretários		Contadores	
	F	(%)	F	(%)	F	(%)
Discorda	1	10%	1	2%	0	0
Nem concorda nem Discorda	0	0	2	4%	4	26,67%
Concorda	9	90%	47	94%	11	73,33%
TOTAL	10	100%	50	100%	15	100%

TESTE U DE MANN-WHITNEY		
Descrição	Valor P ($\alpha=5\%$)	Teste Hip
Prefeitos x Secretários	0,6300	Aceita Ho
Prefeitos x Contadores	0,4256	Aceita Ho
Secretários x Contadores	0,0298	Rejeita Ho

Fonte: Elaborado pelo autor.

Os administradores públicos necessitam de todas as informações necessárias para executarem um bom trabalho. De acordo com a tabela 19 apenas 1 (10%) prefeito e 1 (2%) secretários discordam da assertiva, já os percentuais de concordância entre os prefeitos secretários e contadores é de 90%, 94% e 73,33% respectivamente, observa-se que através do teste U de Mann-Whitney houve diferenças significativas entre as percepções dos secretários e contadores, pode-se notar que os contadores estão mais indecisos não possuindo uma opinião formada sobre a assertiva, pois 26,67% dos contadores respondentes nem concorda e nem discorda da questão.

Alonso (1999) afirma que o conhecimento do custo dos serviços públicos é fundamental para uma alocação eficiente de recursos e o desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos. A assertiva 14 indaga se com base em informações de custos os gestores da administração pública podem tomar decisões que assegurem maior qualidade e eficiência do gasto.

Tabela 20 – Informações de custos para qualidade e eficiência do gasto público.

	Prefeitos		Secretários		Contadores	
	F	(%)	F	(%)	F	(%)
Discorda	0	0	0	0	0	0
Nem concorda nem Discorda	0	0	0	0	1	6,67%
Concorda	10	100%	50	100%	14	93,33%
TOTAL	10	100%	50	100%	15	100%

TESTE U DE MANN-WHITNEY		
Descrição	Valor P ($\alpha=5\%$)	Teste Hip
Prefeitos x Secretários	1,0000	Aceita Ho
Prefeitos x Contadores	1,0000	Aceita Ho
Secretários x Contadores	1,0000	Aceita Ho

Fonte: Elaborado pelo autor.

Em relação a informações de custos para tomada de decisão que assegurem qualidade e eficiência do gasto, observa-se que 100% dos prefeitos, 100% dos secretários e 93,33% dos contadores, concordam com a assertiva, apenas 1 (6,67%) contador nem concorda e nem discorda, não há diferenças significativas entre as percepções dos gestores (tabela 20).

A assertiva 15 investiga a percepção dos gestores quanto à maximização da qualidade e economia dos recursos financeiros através da análise dos custos dos produtos e serviços.

Tabela 21 – Análise de custos para qualidade e economia.

	Prefeitos		Secretários		Contadores	
	F	(%)	F	(%)	F	(%)
Discorda	0	0	0	0	0	0
Nem concorda nem Discorda	0	0	3	6%	2	13,33%
Concorda	10	100%	47	94%	13	86,67%
TOTAL	10	100%	50	100%	15	100%

TESTE U DE MANN-WHITNEY		
Descrição	Valor P ($\alpha=5\%$)	Teste Hip
Prefeitos x Secretários	1,0000	Aceita Ho
Prefeitos x Contadores	1,0000	Aceita Ho
Secretários x Contadores	0,3624	Aceita Ho

Fonte: Elaborado pelo autor.

Em análise a tabela 21 observa-se que 100% dos prefeitos, 94% dos secretários e 86,67% dos contadores concordam a afirmação, tem-se também que 3 (6%) dos secretários e 2 (13,33) dos contadores nem concorda e nem discorda. Conforme teste U de Mann-Whitney não há diferenças significativas entre as percepções.

Tabela 22 – Resumo da análise das assertivas 11 a 15.

Referência	ASSERTIVAS	% dos Gestores que concordam / discordam		Teste U de Mann-Whitney		
				P x S	P x C	S x C
Tabela 17	11. A administração pública municipal deve manter um sistema de custo, mesmo sabendo que ele é capaz de demonstrar a ineficiência e desperdício de recursos públicos da gestão.	76% (57)	8% (6)	0,7348 Aceita	0,3020 Aceita	0,0653 Aceita
Tabela 18	12. Uma boa gestão é aquela que alcança resultados exigindo responsabilidades e compromisso do gestor e no setor público, significa atender às demandas, criando valor público.	94,66% (71)	0%	1,0000 Aceita	1,0000 Aceita	1,0000 Aceita
Tabela 19	13. A ausência de um sistema de custo poderia trazer dificuldades para a administração pública municipal na avaliação a utilização dos recursos aplicados e os resultados atingidos durante a gestão.	89,33% (67)	2,66% (2)	0,6300 Aceita	0,4056 Aceita	0,0298 Rejeita
Tabela 20	14. Com base em informações de custos os gestores da administração pública podem tomar decisões que assegurem maior qualidade e eficiência do gasto.	98,66 (74)	0%	1,0000 Aceita	1,0000 Aceita	1,0000 Aceita
Tabela 21	15. A análise dos custos dos produtos e serviços permite maximizar a qualidade gerando economia dos recursos financeiros.	93,33% (70)	0%	1,0000 Aceita	1,0000 Aceita	0,3624 Aceita

Fonte: Elaborado pelo autor.

Conforme fundamentação teórica e em atendimento ao objetivo do quadro de variáveis, a análise do conjunto das assertivas revela que em sua maioria os gestores jugam importantes e necessárias as informações de custos para qualidade e eficiência do gasto público em detrimento aos serviços prestados a sociedade, apenas na assertiva 13 a comparação das percepções entre secretários e contadores demonstrara possuir uma diferença significativa, conforme aponta o teste U de Mann-Whitney.

4.2.5 PERCEPÇÃO DA IMPORTÂNCIA DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS COMO INSTRUMENTO DE CONTROLE E GESTÃO

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.

Logo, o objetivo desse grupo de questões (16 a 20) 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, destacando-se, a dimensão conceitual do princípio da economicidade. Assim as assertivas tentaram buscar a visão dos pesquisados a sobre (a): (Assertiva 16) - a importância de conhecimentos específicos sobre a utilização da informação para a utilização de um sistema de custo de forma eficiente; (Assertiva 17) – a gestão de custo permite o controle dos desperdícios de recursos públicos; (Assertiva 18) – busca de instrumentos de controle capazes de proporcionar medidas para redução, eliminação e contenção de custos e maximização dos resultados; (Assertiva 19) – se o sistema de custo permite fazer uma comparação dos custos do município com os de municípios vizinhos, que possuam a mesma peculiaridades, proporcionando a obtenção de informações capazes de analisar o desempenho dos gestores no sentido de aprimorar e corrigir processos e a (Assertiva 20) – A gestão e utilização de sistema de custos aumenta a possibilidade de aprovação das contas do gestor pelos órgãos de controle.

Tabela 23 – Conhecimentos de informações de custos para utilização de sistema de custos de forma eficiente.

	Prefeitos		Secretários		Contadores	
	F	(%)	F	(%)	F	(%)
Discorda	1	10%	1	2%	0	0
Nem concorda nem Discorda	3	30%	8	16%	2	13,33%
Concorda	6	60%	41	82%	13	86,67%
TOTAL	10	100%	50	100%	15	100%

TESTE U DE MANN-WHITNEY			
Descrição	Valor P ($\alpha=5\%$)	Teste Hip	
Prefeitos x Secretários	0,1145	Aceita Ho	
Prefeitos x Contadores	0,1265	Aceita Ho	
Secretários x Contadores	0,6666	Aceita Ho	

Fonte: Elaborado pelo autor.

A verificação na tabela 23, revela que 60% dos prefeitos, 82% dos secretários e 86,67% dos contadores concordam que são necessários conhecimentos de custos para utilização de sistema de forma eficiente em auxílio e controle da gestão, observa-se também a discordância de 1 prefeito e 1 secretário e 17,33% dos respondentes nem concordam nem discordam da assertiva, em análise ao teste U de Mann-Whitney não se observou diferenças significativas entre as percepções.

A Gestão de Custos relaciona-se com os princípios da Administração Pública ao fornecer as informações para o gestor, possibilitando controlar os gastos, otimizá-los, saber da viabilidade de possíveis investimentos, a fim de atender as necessidades coletivas, com qualidade, transparência e respeito aos cidadãos.

Para que uma gestão pública seja satisfatória, é necessário que o gestor saiba como e onde aplicar os recursos financeiros para que possa atender às necessidades da população. A otimização e o controle são bases para que haja uma administração eficiente e eficaz, pois devido a escassez de recursos e a constante variação na demanda dos serviços prestados o administrador precisa definir quais as prioridades a serem consideradas, sem, contudo, esquecer da qualidade e tempestividade na oferta dos serviços.

Considerando os dados constantes na tabela 24, verifica-se que 90% dos prefeitos, 92% dos secretários e 86,67% dos contadores entendem que a gestão de custos permite o controle de desperdícios financeiros, 2 secretários e 2 contadores foram imparciais a resposta da assertiva, observa-se também que 1 prefeito e 1 secretário discorda da assertiva e 1 secretário discorda totalmente, de forma geral os gestores entendem que uma boa gestão de custos evita desperdícios.

Tabela 24 – Gestão de Custos para controle do desperdício de recursos públicos.

	Prefeitos		Secretários		Contadores	
	F	(%)	F	(%)	F	(%)
Discorda	1	10%	2	4%	0	0
Nem concorda nem Discorda	0	0	2	4%	2	13,33%
Concorda	9	90%	46	92%	13	86,67%
TOTAL	10	100%	50	100%	15	100%

TESTE U DE MANN-WHITNEY			
Descrição	Valor P ($\alpha=5\%$)	Teste Hip	
Prefeitos x Secretários	0,8199	Aceita Ho	
Prefeitos x Contadores	0,9217	Aceita Ho	
Secretários x Contadores	0,5872	Aceita Ho	

Fonte: Elaborado pelo autor.

A redução de gastos com melhoria de desempenho tornou-se uma alternativa inexorável, ainda que necessária, pois ao comprometer a qualidade dos serviços públicos, os cortes de despesa comprometem, por extensão, a competitividade da economia nacional. Segundo Alonso (1999), o governo desconhece onde há desperdício e onde há eficiência na aplicação dos recursos. O conhecimento do custo dos serviços públicos é fundamental para se

atingir uma alocação eficiente de recursos e o seu desconhecimento é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos.

Tabela 25 – Controles capazes de reduzir, eliminar e conter custos e maximizando os resultados.

	Prefeitos		Secretários		Contadores	
	F	(%)	F	(%)	F	(%)
Discorda	0	0	0	0	0	0
Nem concorda nem Discorda	0	0	0	0	0	0
Concorda	10	100%	50	100%	15	100%
TOTAL	10	100%	50	100%	15	100%

TESTE U DE MANN-WHITNEY			
Descrição	Valor P ($\alpha=5\%$)	Teste Hip	
Prefeitos x Secretários	1,0000	Aceita Ho	
Prefeitos x Contadores	1,0000	Aceita Ho	
Secretários x Contadores	1,0000	Aceita Ho	

Fonte: Elaborado pelo autor.

Como pode ser visto a tabela 25 demonstra que 100% dos gestores concordam que a administração pública deve sempre buscar instrumentos de controle capazes de proporcionar medidas de redução, eliminação e contenção de custos com efeito a maximizar os resultados. Portanto, conforme análise do teste U de Mann-Whitney não se observou diferenças significativas entre as percepções dos gestores.

Tabela 26 – Comparação e análise de desempenho entre os municípios.

	Prefeitos		Secretários		Contadores	
	F	(%)	F	(%)	F	(%)
Discorda	0	0	0	0	2	13,33%
Nem concorda nem Discorda	1	10%	2	4%	1	6,67%
Concorda	9	90%	48	96%	12	80%
TOTAL	10	100%	50	100%	15	100%

TESTE U DE MANN-WHITNEY			
Descrição	Valor P ($\alpha=5\%$)	Teste Hip	
Prefeitos x Secretários	0,4462	Aceita Ho	
Prefeitos x Contadores	0,4866	Aceita Ho	
Secretários x Contadores	0,0382	Rejeita Ho	

Fonte: Elaborado pelo autor.

A maioria dos gestores, concordam que o sistema de custos permite confrontar dados e resultados entre municípios proporcionando a obtenção de informações capazes de analisar o desempenho dos gestores objetivando aprimorar e corrigir processos, esta informação pode ser verificada observando a tabela 26, onde 90% dos prefeitos, 96% dos secretários e 80% dos contadores concordaram com a assertiva, observa-se também que 2 (13,33%) contadores discordam a afirmação. Em relação ao teste U de Mann-Whitney é possível verificar a existência de diferenças significativas entre as percepções dos secretários e contadores, tal fato decorre da discordância de 13,33% dos contadores em relação à assertiva.

Tabela 27 – Aprovação das contas dos gestores.

	Prefeitos		Secretários		Contadores	
	F	(%)	F	(%)	F	(%)
Discorda	1	10%	1	2%	4	26,66%
Nem concorda nem Discorda	3	30%	12	24%	2	13,34%
Concorda	6	60%	37	74%	9	60%
TOTAL	10	100%	50	100%	15	100%
TESTE U DE MANN-WHITNEY						
	Descrição		Valor P ($\alpha=5\%$)		Teste Hip	
	Prefeitos x Secretários		0,3245		Aceita Ho	
	Prefeitos x Contadores		0,7759		Aceita Ho	
	Secretários x Contadores		0,1429		Aceita Ho	

Fonte: Elaborado pelo autor.

A tabela 27 revela que, (60%) dos prefeitos, (74%) dos secretários e (60%) dos contadores percebem a importância do sistema de custos como favorecedor para aprovação das contas da gestão, entre as percepções pode-se verificar que 26,66% dos contadores discordam a assertiva revelando uma surpresa já que apenas 1 (10%) dos prefeitos e 1 (2%) dos secretários manifestaram discordância, observa-se também que 22,66% dos gestores foram imparciais em suas respostas. Aplicado o teste U de Mann-Whitney não se verificou diferenças significativas nas percepções dos gestores.

Observa-se, 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. Entre tanto, conhecer a importância de custos é uma coisa ter vontade política para implantação é outra.

De acordo com os tópicos 2.6 Custo no setor público, 2.6.1 Sistema de custos e 2.6.2 Gestão de custos, que abordam assuntos referentes a informações de custos como instrumento

de gestão, verifica-se que em geral o conjunto de assertivas revelou que a maioria dos gestores (prefeitos, secretários e contadores) julgam importantes as informações de custos como instrumento de controle e gestão e entendem que se faz necessário o conhecimento de sistemas e informações de custos e a comparação de desempenho entre municípios para uma melhor gestão dos recursos.

Tabela 28 – Resumo da análise das assertivas 16 a 20.

Referência	ASSERTIVAS	% dos Gestores que concordam / discordam		Teste U de Mann-Whitney		
				P x S	P x C	S x C
Tabela 23	16. A falta de conhecimentos específicos dos gestores sobre a utilização das informações de custos fará com que os mesmos não utilizem o sistema de custos de forma eficiente.	80% (60)	2,66% (2)	0,1145 Aceita	0,1265 Aceita	0,6666 Aceita
Tabela 24	17. A gestão de custo permite o controle dos desperdícios de recursos públicos.	90,66% (68)	4% (3)	0,8199 Aceita	0,9217 Aceita	0,5872 Aceita
Tabela 25	18. A administração pública deve buscar instrumentos de controle capazes de propiciar medidas para redução, eliminação e contenção de custos e maximização dos resultados.	100% (75)	0%	1,0000 Aceita	1,0000 Aceita	1,0000 Aceita
Tabela 26	19. 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 dos gestores no sentido de aprimorar e corrigir processos.	92% (69)	2,66% (2)	0,4462 Aceita	0,4866 Aceita	0,0382 Rejeita
Tabela 27	20. A gestão e utilização de sistema de custo aumenta a possibilidade de aprovação das contas do gestor pelos órgãos de controle.	69,33% (52)	8% (6)	0,3245 Aceita	0,7759 Aceita	0,1429 Aceita

Fonte: Elaborado pelo autor.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo abordou temas fundamentais da gestão de custos para qualidade e eficiência do gasto público, o tema custos no setor público está cada vez mais frequente na literatura, e sua implantação nos órgãos públicos é um desejo dos estudiosos, da administração pública e da população, que anseia por melhores serviços e uso eficiente e eficaz dos recursos, evitando desperdícios do dinheiro público.

Os aspectos conceituais descritos 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. Posteriormente, o questionário foi submetido aos gestores (Prefeitos, Secretários e Contadores) da Região Metropolitana de Campinas conforme verificado no Quadro 3, dos 102 gestores houve 75 respondentes, compostos por 10 (50%) prefeitos, 50 (80,65%) secretários e 15 (75%) contadores. Os dados foram tabelados e analisados através do teste U de Mann-Whitney conforme capítulo 4.

O objetivo principal do estudo é estudar e avaliar a percepção dos gestores (Prefeitos, Secretário de Finanças/Fazenda, Governo, Planejamento, Administração e Contadores) do poder executivo da região Metropolitana de Campinas (RMC) a respeito da gestão de custos, para a qualidade e eficiência do gasto público. Afim que cumprir com o objetivo principal pode ser observada a quarta e quinta dimensões analisadas logo adiante.

Já os objetivos específicos da pesquisa buscaram: identificar e avaliar a percepção dos gestores da RMC sobre a importância e utilização dos relatórios emitidos pela contabilidade e demais secretarias na tomada de decisões; identificar a percepção dos gestores da RMC sobre a importância da transparência de suas ações no Setor Público; identificar a percepção de gestor quanto ao uso ou intenção de uso das informações de custo no processo de tomada de decisão. Em respaldo aos objetivos específicos podem ser notadas as análises da primeira, segunda e terceira dimensão.

Em relação às características dos gestores, observa-se que apenas 8% do total dos gestores respondentes ocupam cargos em comissão, este percentual pode ser considerado como baixo, entretanto, esse percentual entre os contadores representa 20%, diante das atribuições e responsabilidades dos contadores e sob a ótica dos órgãos fiscalizadores em especial o Tribunal de contas todos os contadores devem ser concursados/efetivos. No que diz respeito ao tempo de experiência no setor público verifica-se que 70,66% atuam mais de cinco anos no setor público. Já a questão 03 revela uma carência no nível de instrução/formação dos

gestores, onde a maioria 77,33% informou possuir apenas graduação e em 3 casos apenas técnico, ou seja, possuem apenas o requisito básico para ocupação do cargo.

A primeira dimensão (relatórios) buscou avaliar as variáveis: Emissão, conhecimento e utilização dos relatórios, cujo objetivo é analisar as percepções dos gestores sobre a importância e necessidade da utilização dos relatórios gerenciais emitidos pela contabilidade e demais secretarias. Como resultado 100% dos gestores entendem ser fundamental a emissão de relatórios para apoio a gestão, 92% afirmam que os gestores devem possuir conhecimento suficiente para interpretação dos relatórios e 90,66% concordam que os relatórios devem ser utilizados no auxílio da gestão bem como na tomada de decisões. Sobre os relatórios pode-se concluir que os gestores compreendem a importância da emissão, conhecimento e uso dos relatórios.

Dentro do arcabouço teórico descrito no item 2.2, a segunda dimensão (Transparência) buscou avaliar as variáveis: Publicação das informações de custos, Clareza das informações e Publicações voluntárias, o objetivo é analisar as percepções dos gestores sobre a importância e necessidade da transparência das informações de custos e resultados da gestão a sociedade. Observa-se que 70,66% dos gestores concordam com as publicações das informações de custos, somente 38,66% entendem que as informações prestadas são claras, e a maioria dos gestores afirmaram que atualmente não há clareza nas divulgações, pois a população não compreende as informações e 57,33% concordam que as publicações voluntárias trariam a população melhor entendimento. Conclui-se que em relação a transparência os gestores entendem a sua importância, porém atestam uma carência na clareza visto que a população não entende as informações prestadas.

A terceira dimensão (tomada de decisão) revela que os gestores se preocupam e entendem a importância e necessidade da informação de custos para a tomada de decisão, sendo que os percentuais de concordância com as assertivas (07, 08 e 9) foram respectivamente de 97,33% e para assertiva (10) de 96%, demonstrando assim que os gestores buscam tomar decisões baseadas nas informações de custos.

A quarta dimensão (qualidade e eficiência do gasto Público) tem por objetivo verificar e analisar a percepção dos gestores sobre a importância de auferir qualidade e eficiência nos serviços prestados. Verifica-se que os gestores preocupam-se com a questão da eficiência e qualidade do gasto em especial com a gestão baseada em resultado, controle, qualidade e economia, o percentual de concordância foi menor apenas na para a assertiva 11, pois quando perguntado que a administração deve manter sistema de custos mesmo que ele demonstre a

ineficiência e desperdícios de recursos 24% não concordaram com a assertiva e foi observada diferenças significativas na questão 13 nas percepções entre secretários e contadores, tal fato se deu em razão dos contadores estarem mais indecisos em relação a assertiva.

A quinta dimensão (Custo com instrumento de controle e gestão) busca avaliar se os gestores percebem a importância e necessidade das informações de custos como instrumento de gestão pública. Como resultado observou-se que os gestores julgam importantes as informações de custos como instrumento de controle e gestão e entendem que se faz necessário o conhecimento de sistemas e informações de custos e a comparação de desempenho entre municípios para uma melhor gestão dos recursos. Apenas na assertiva 19 observou-se diferenças significativas entre as percepções os secretários e contadores, pois 20% dos contadores não concordar com a assertiva, enquanto 96% dos secretários concordam.

Quanto a Aplicação teste U de Mann-Whitney com exceção das Assertivas 13 e 19 não se vislumbrou diferenças significativas nas percepções, podendo concluir que de modo geral os gestores tem posicionamentos semelhantes.

Em atendimento a questão principal que norteou este estudo, esta pesquisa resultou na explicitação dos principais conceitos de custo, resultado e transparência para a Administração Pública, bem como na identificação e mensuração das percepções dos prefeitos, secretários e contadores sobre o assunto. De modo geral as avaliações das 5 dimensões analisadas revelam que os gestores da RMC compreendem a importância da gestão de custos para qualidade e eficiência do gasto público.

Em um processo de mudança administrativa como vem acontecendo em relação à obrigatoriedade de um sistema de custos, até então desconhecida por grande parte dos gestores, conhecer a percepção dos envolvidos no processo é o primeiro passo para uma implantação de sucesso. Sendo assim, o presente trabalho oferece uma contribuição importante para implantação das ferramentas gerenciais, uma delas o custo no setor público, outro ponto refere-se sobre a informação detalhada e clara sob forma de relatórios orientando e ajudando o gestor no exercício de suas atribuições a evitar desperdícios aplicando os recursos de forma eficiente, além de transparecer suas ações perante a sociedade e aos órgãos fiscalizadores, contribuindo para eficiência e qualidade dos serviços públicos.

Para pesquisas futuras recomenda-se a o aprofundamento na transparência da gestão pública, evidenciando a qualidade das informações contábeis apresentadas à sociedade.

Recomenda-se também a extensão deste estudo á outras regiões e estados.

REFERÊNCIAS

- ABOU-MOGHLI, A.; AL-MOUMANY, S.; AL-ABDALLAH, G. The role of the disclosure and transparency in combating financial and administrative corruption: a field study on Jordanian public Joint-Stock industrial companies listed in amman Stock Market. **Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business**, [S.I.] v. 5, n. 4, Aug. 2013. Disponível em: <<http://search.proquest.com/docview/1440185618/fulltextPDF/33FFB5F8B3E04D51PQ/11?accountid=34586>>. Acesso em: 10 jan. 2015.
- AL-JEDAIAH, M. N. The impact of information technology (IT) on decision-making process in the public sector. **Interdisciplinary Journal of Contemporary Research In Business**, [S.I.], v. 2, n. 5, p. 320-329, Sept. 2010. Disponível em: <<http://search.proquest.com/docview/815310405/fulltextPDF/350FDFC3C01B41AEPQ/10?accountid=34586>>. Acesso em: 02 jan. 2015.
- ALMEIDA, A. G.; BORBA, J. A.; FLORES, L. C. S. A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública: um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 43, n. 3, p. 579-607, maio/jun. 2009.
- ALONSO, M. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 50, n. 1, p. 37-63, jan./mar. 1999. Disponível em: <http://www.enap.gov.br/index.php?option=com_docman&task=doc_view&gid=2708>. Acesso em: 15 nov. 2014.
- ALUKO, S., et al. Strategic cost management. **Financial Management**, London, p. 34-36, Sept. 2010. Disponível em: <<http://www.amazon.com/Strategic-cost-management-transparency-Management/dp/B0047YEKLLK>>. Acesso em: 16 jan. 2015.
- ALYRIO, R. D. **Metodologia científica**. Rio de Janeiro: PPGEN, 2008.
- ANSARI, S.; BELL, J. Five easy pieces: a case study of cost management as organizational change. **Journal of Accounting & Organizational Change**, Bradford, v. 5, n. 2, p. 139-167, 2009.
- ARAÚJO, M. A. D. Responsabilização da administração pública: limites e possibilidades do gestor público. In: MEDEIROS, P. C.; LEVY, E. (Org.). **Construindo uma nova gestão pública**: coletânea de textos do I Ciclo de Palestra organizado pela Escola de Governo do RN –Natal. Natal: SEARH/ RN, 2010. p. 135-162.
- ATKINSON, A. A. et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BACIC, M. J. **Gestão de custos**: uma abordagem sob o enfoque do processo competitivo e da estratégia. Curitiba: Juruá, 2011.
- BAIRRAL, M. A. C.; SILVA, A. Transparência no setor público: uma análise do nível de transparência dos relatórios de gestão dos entes públicos federais no exercício de 2010. In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PROGRAMAS DE PÓS-

GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 17., 2013, Rio de Janeiro. **Anais eletrônicos...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2013. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/2013_EnANPAD_CON1819.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2015.

BAKAR, A. N. B.; SALEH, Z. Incentives for disclosure of accounting information in public sector: a literature survey. **International Research Journal of Finance and Economics**, [S.l.], n. 75, 2011. Disponível em: <http://www.academia.edu/1039957/Incentives_for_Disclosure_of_Accounting_Information_in_Public_Sector_A_Literature_Survey>. Acesso em: 12 jan. 2015.

BALDACCI, E.; GUIN-SUI, M. T.; MELLO, L. More on the effectiveness of public spending on health care and education: a covariance structure model. **Journal of International Development**, Chichester, v. 15, n. 6, p. 709-725, Aug. 2003. Disponível em: <<http://search.proquest.com/docview/214902100/fulltextPDF/27E2F91FB2364A70PQ/5?accountid=34586>>. Acesso em: 11 jan. 2015.

BAPTISTELLI, P. M. F. **Qualidade dos gastos públicos dos municípios mineiros na área da educação**. 2009. 188 f. Dissertação (Mestrado em Administração)-Faculdades Integradas de Pedro Leopoldo - Fipel, Pedro Leopoldo, 2009. Disponível em: <http://www.fpl.edu.br/2013/media/pdfs/mestrado/dissertacoes_2009/dissertacao_patricia_maria_2009.pdf>. Acesso em: 16 jan. 2015.

BEMBENEK, B.; JANKOWSKA-MIHUŁOWICZ, M.; PIECUCH, T. Strategic decision making within the cluster in the context of organizational entrepreneurship. In: INTERNATIONAL SCIENTIFIC CONFERENCE ON ECONOMIC AND SOCIAL DEVELOPMENT, 6., EASTERN EUROPEAN ESD CONFERENCE: BUSINESS CONTINUITY, 3, 2014, Vienna. **Proceedings...** Vienna: ESD, 2014. Disponível em: <http://search.proquest.com/docview/1542112132/fulltextPDF/350FDFC3C01B41AEPQ/45?accountid=34586>. Acesso em: 03 jan. 2015.

BITTI, E. J. S.; AQUINO, A. C. B.; CARDOSO, R. L. The adoption of costs systems in the public sector: reflexions on the Brazilian literature published in academic journals. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 7, n. 3, p. 06-24, jul./set. 2011. Disponível em: <<http://search.proquest.com/docview/911967697/fulltextPDF/AD505B85A09C44D2PQ/7?accountid=34586>>. Acesso em: 10 jan. 2015.

BLOCHER, E.; STOUT, D.; COKINS, G. **Cost management: a strategic emphasis**. 5th ed. New York: McGraw, 2010.

BORGES, M. F. **Qualidade do gasto público municipal: uma abordagem microrregional para o estado do Rio Grande do Sul**. 2010. 121 f. Dissertação (Mestrado em Economia)-Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010. Disponível em: <<https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/25789/000745589.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 13 dez. 2014.

BORGES, T. B.; MARIO, P. C.; CARNEIRO, R. A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. **Revista Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 47, n. 2, p. 469-491, mar./abr. 2013. Disponível em:

<http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122013000200009>
Acesso em: 06 jan. 2015.

BÓRNIA, A. C. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 200**, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm>. Acesso em: 14 dez. 2014.

_____. **Lei n. 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 12 jan. 2015.

_____. **Lei n. 10.180**, de 6 de fevereiro de 2001. 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 Federal, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 07 de fevereiro de 2001.

_____. **Lei Complementar n. 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 12 dez. 2014

_____. **Lei Complementar n. 131**, de 27 de Maio de 2009. Lei da Transparência. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm>. Acesso em: 14 jan. 2015.

_____. **Portaria n. 157**, de 9 de março de 2011. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, de 10 de março de 2011.

_____. Secretária do Tesouro Nacional. **Nova contabilidade e gestão fiscal: modernização da gestão pública**. Brasília, 2013. Disponível em:
<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/Responsabilidade_Fiscal/Contabilidade_Publica/arquivos/CARTILHA_ENCONTRO_PREFEITOS.pdf>. Acesso em: 12 nov. 2014.

BRESSER-PEREIRA, L. C. Estratégia nacional de desenvolvimento. **Revista de Economia Política**, São Paulo, v. 26, n. 2 (102), p. 203-230, abr./jun. 2006. Disponível em:
<<http://www.scielo.br/pdf/rep/v26n2/a03v26n2.pdf>>. Acesso em: 27 dez. 2014.

BUCHANAN, J. M. **Custo e escolha: uma indagação em teoria econômica**. Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 1993.

CARDOSO, R. L.; AQUINO, A. C. B.; BITTI, J. S. Reflexões para um framework da informação de custo do setor público. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v.

45, n. 5, p. 1565-1586, set./out. 2011. Disponível em:

<http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122011000500014&lang=pt>. Acesso em: 13 fev. 2015.

CARVALHO, J.; COSTA, T. C.; MACEDO, N. A contabilidade analítica ou de custos no sector público administrativo. In: X CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 2007, Lyon. **Anais...** 13 a 15 de junho, Lyon, França, 2007. Disponível em:

<<http://www.intercostos.org/documentos/Carvalho-Joao.pdf>>. Acesso em: 05 dez. 2014.

CASTRO, J. A., et al. Análise da evolução e dinâmica do gasto social federal: 1995-2001.

Texto para discussão, Brasília, n. 988, p. 1-59, out. 2003. Disponível em:

<http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0988.pdf>. Acesso em: 14 dez. 2014.

CENEVIVA, R.; FARAH, M. F. S. Democracia, avaliação e accountability: a avaliação de políticas públicas como instrumento de controle democrático. In: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA DA ANPAD, 2., 2006, São Paulo.

Anais eletrônicos... São Paulo: ANPAD, 2006. Disponível em:

<http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnAPG/enapg_2006/2006_ENAPG160.pdf>. Acesso em: 06 jun. 2015.

CHENHALL, R. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**, [S.l.], v. 28, n. 2-3, p. 127-168, 2003. Disponível em:

<[http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7)>. Acesso em: 06 jan. 2015.

CHIAVENATTO, I. **Gestão de pessoas**. São Paulo: Elsevier, 2008.

CHING, H. Y.; SILVEIRA, H. F. R. Gestão de custos na administração pública: estudos de casos do governo da Bahia e do Banco Central do Brasil. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 15., 2008, Curitiba. **Anais eletrônicos...** São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, 2008. Disponível em:

<http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=2732>. Acesso em: 11 nov. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução n. 1129**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001129>. Acesso em: 15 dez. 2014.

_____. **Resolução n. 1366**, 25 de novembro de 2011. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em:

<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001366>. Acesso em: 28 dez. 2014.

COOPER, R.; KAPLAN, R. S. Measure costs right: make the right decisions. **Harvard Business Review**, Boston, p. 96-103, Set./Oct, 1988. Disponível em:

<http://host.uniroma3.it/facolta/economia/db/materiali/insegnamenti/588_3930.pdf>. Acesso em: 01 dez. 2014.

CORLEY, K. G.; GIOIA, D. A. Building theory about theory building: what constitutes a theoretical contribution? **Academy of Management Review**, Briarcliff Manor, v. 36, n. 1, p. 12-32, 2011.

CORRÊA, I. M. Planejamento estratégico e gestão pública por resultados no processo de reforma administrativa do estado de Minas Gerais. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 41, n. 3, p. 487-504, maio/jun. 2007. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v41n3/a06v41n3.pdf>>. Acesso em: 15 jan. 2015.

CRUZ, F.; PLATT NETO, O. A. **Contabilidade de custos para entidades estatais: metodologia e casos simulados**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

CULAU, A. A.; FORTIS, M. F. A. Transparência e controle social na administração pública brasileira: avaliação das principais inovações introduzidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal. In: CONGRESO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, 11., 2006, Ciudad de Guatemala. **Anais eletrônicos...** Ciudad de Guatemala: CLAD, 2006. Disponível em: <https://bvc.cgu.gov.br/bitstream/123456789/3235/1/transparencia_controle_social_administracao.pdf>. Acesso em: 05 jun. 2015.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito administrativo**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DIAS, H. L. et al. Custos no setor público: a percepção dos controladores de recursos públicos do estado de Santa Catarina. **Revista del Instituto Internacional de Costos**, Santa Catarina, n. 5, p. 373-399, jul./dic. 2009. Disponível em: <http://www.revistaic.org/articulos/num5/articulo16_esp.pdf>. Acesso em: 17 jan. 2015.

DINIZ, J. A. **Percepção de Gestores e assessores contábeis da administração sobre aspectos do sistema de custos e resultado: uma análise em prefeituras municipais do estado da Paraíba**. 2004. 133 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)-Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, João Pessoa, 2004. Disponível em: <http://www.cca.unb.br/images/dissert_mest/mest_dissert_054.pdf>. Acesso em: 24 nov. 2014.

_____; DIENG, M.; DINIZ, M. A. A. Percepção de gestores públicos brasileiros acerca da aplicabilidade do *Study 12* do IFAC na administração pública gerencial. In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 30., 2006, Salvador. **Anais eletrônicos...** Salvador: ANPAD, 2006. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/enanpad/2006/dwn/enanpad2006-apsb-2752.pdf>>. Acesso em: 17 jan. 2015.

DUBOIS, A.; KULPA, L.; SOUZA, L. E. **Gestão de custos e formação de preços**. São Paulo: Atlas, 2006.

FARIA, A. M. B. **Gestão de custos e orçamento gerencial na administração pública federal : o caso do Banco Central do Brasil**. 131 f. Dissertação (Mestrado em Administração)-Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2012. Disponível em: <<http://www.bibliotecadigital.ufmg.br/dspace/handle/1843/BUOS-8YWP4W>>. Acesso em: 11 jan. 2015.

FARIA, C. E. R. **A implantação do Sistema Gerencial de Custos (SISCUSTOS) desenvolvido pelo Exército Brasileiro**: Estudo de Caso na 1ª Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército. 2010. 140 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)- Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2010.

FARIA, F. P.; JANNUZZI, P. M.; SILVA, S. J. Eficiência dos gastos municipais em saúde e educação: uma investigação através da análise envoltória no estado do Rio de Janeiro. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 42, n. 1, p. 155-177, jan./fev. 2008. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v42n1/a08v42n1.pdf>>. Acesso em: 12 jan. 2015.

FATEMI, M.; BEHMANESH, M. R. New Public Management Approach and Accountability. **International Journal of Management, Economics and Social Sciences**, [S.l.], v. 1, n. 2, p. 42-49, 2012. Disponível em: <<http://www.ijmess.com/volumes/volume-I-2012/issue-II-12-2012/full-3.pdf>>. Acesso em: 27 dez. 2014.

FERLIE, E. et al. **A nova administração pública em ação**. Brasília: EdUNB-ENAP, 1999.

FERNANDES, J. C. C.; SLOMSKI, V. Gestão de custos pela melhoria da qualidade na administração Pública: Um estudo empírico entre organizações brasileiras. In: CONGRESSO DO CONSELHO NACIONAL DE SECRETÁRIOS DE ESTADO DA ADMINISTRAÇÃO, 2., 2013, Brasília. **Anais eletrônicos...** Brasília: CONSAD, 2013. Disponível em: <<http://consad.org.br/wp-content/uploads/2013/02/GEST%C3%83O-DE-CUSTOS-PELA-MELHORIA-DA-QUALIDADE-NA-ADMINISTRA%C3%87%C3%83O-P%C3%9ABLICA-UM-ESTUDO-EMP%C3%8DRICO-ENTRE-ORGANIZA%C3%87%C3%95ES-BRASILEIRAS.pdf>>. Acesso em: 21 dez. 2014.

FERREIRA, A. B. H. **Novo dicionário da língua portuguesa**. 4. ed. São Paulo: Nova Fronteira, 2001.

GANDIA, J. L.; ARCHIDONA, M. C. Determinants of web' site information by Spanish city councils. **Online Information Review**, Bradford, v. 32, n. 1, p. 35-57, 2008. Disponível em: <<http://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/14684520810865976>>. Acesso em: 12 jan. 2015.

GARCES, A.; SILVEIRA, P. Gestão pública orientada para resultados no Brasil. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 53, n. 4, p. 53-77, 2002.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GOMES, E. G. M. **Gestão por resultados e eficiência na administração pública**: uma análise à luz da experiência de Minas Gerais. 2009. 187 f. Tese (Doutorado em Administração Pública)-Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2009. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/seges/EPPGG/producaoAcademica/tese_EduardoGranha.pdf>. Acesso em: 23 nov. 2014.

GUERREIRO, R. Um Modelo de Sistema de Informação Contábil para Mensuração do Desempenho Econômico das Atividades Empresariais. **Caderno de Estudos FIPECAFI**, n.

4, p. 1-17, abr./ago. 2002. Disponível em:
<<http://www.revistas.usp.br/cest/article/viewFile/5570/7100>>. Acesso em: 25 nov. 2014.

GUPTA, P.; DIRSMITH, M.; FOGARTY, T. Coordination and control in a government agency: contingency and institutional theory perspectives on GAO audits. **Administrative Science Quarterly**, Ithaca, v. 39, n. 2, p. 264-284, June 1994. Disponível em:
<<http://dx.doi.org/10.2307/2393236>>. Acesso em: 06 jan. 2015.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. 3 ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

_____; _____. **Cost management: accounting and control**. Mason: South-Western Cengage Learning, 2009.

HAWORTH, N.; PILOTT, B. The New Zealand Public Sector: Moving Beyond New Public Management? **New Zealand Journal of Employment Relations (Online)**, [S.l.], v. 39, n. 1, p. 69-78, 2014. Disponível em:
<<http://search.proquest.com/docview/1620819990/fulltext/66679E5D6DE54D9BPQ/3?accountid=34586>>. Acesso em: 05 jan. 2015

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da contabilidade**. Tradução da americana por Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

_____; _____. **Teoria da contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

HILÁRIO, M. A. S. **Gestão por Resultados na Administração Pública**. 2009. 61 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialista em Planejamento Governamental e Orçamento Público) - Universidade do Estado do Amazonas - UEA, Manaus, 2009. Disponível em:
<http://www.seplancti.am.gov.br/arquivos/download/arqeditor/monografia_marcia.pdf>. Acesso em: 18 jan. 2015.

HILL, N. Adoption of costing systems in U.S. hospitals: an event history analysis 1980-1990. **Journal of Accounting and Public Policy**, New York, v. 19, n. 1, p. 41-71, 2001. Disponível em: <[http://dx.doi.org/10.1016/S0278-4254\(99\)00013-7](http://dx.doi.org/10.1016/S0278-4254(99)00013-7)>. Acesso em: 05 jan. 2015.

HOLANDA, V. B.; LATTMAN-WELTMAN, F.; GUIMARÃES, F. **Sistema de informação de custos na administração federal: uma política de Estado**. Rio de Janeiro: FGV, 2010.

IUDÍCIBUS, S. **Contabilidade gerencial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1980.

JULNES, P. L. Decision-making tools for public productivity improvement: a comparison of DEA to cost-benefit and regression analyses. **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**, [S.l.], v. 12, n. 4, p. 625-646, Winter 2000. Disponível em:
<<http://search.proquest.com/docview/205003953/fulltextpdf/a70829aca0dc46f8pq/1?accountid=34586>>. Acesso em: 02 jan. 2015.

LANGFIELD-SMITH, K. Management control systems and strategy: a critical review. **Accounting, Organizations and Society**, [S.l.], v. 22, n. 2, p. 207-232, Feb. 1997. Disponível em: <[http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682\(95\)00040-2](http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682(95)00040-2)>. Acesso em: 06 jan. 2015.

- LARBI, G. **The new public management approach and state crisis**. Discussion Paper 112. United States Research Institute for Social Development, 1999. Disponível em: <<http://www.isn.ethz.ch/isn/DigitalLibrary/Publications/Detail/?ots591=0c54e3b3-1e9c-be1e-2c24-a6a8c7060233&lng=en&id=29005>>. Acesso em: 28 dez. 2014.
- LASWAD, F.; FISHER, R.; OLEYERE, P. Determinants of voluntary internet financial reporting by local government authorities. **Journal Accounting and Public Policy**, New York, v. 24, n. 2, p. 101 – 121, 2005. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0278425404000973>>. Acesso em: 11 jan. 2015.
- LAWRENCE, C. The effect of ownership structure and accounting system type on hospital costs. **Research in Governmental and Nonprofit Accounting**, [S.l.], v. 6, p. 35-60, 1990.
- LEAL, R. G. **Estado, administração pública e a sociedade: novos paradigmas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.
- LEONE, G. S. G. **Custos, planejamento, implantação e controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- LIMA, D. V.; CASTRO, R. G. **Contabilidade pública**. São Paulo: Atlas, 2001.
- LOCK, F. N.; PIGATTO, J. A. M. A dificuldade de alinhamento entre a contabilidade pública brasileira e o Government Finance Statistics GFS. **Revista Eletrônica de Contabilidade Curso de Ciências Contábeis UFSM**, Santa Maria, v. 1, n. 3, p. 162-181, 2005. Disponível em: <<http://cascavel.ufsm.br/revistas/ojs-2.2.2/index.php/contabilidade/article/view/161>>. Acesso em: 11 dez. 2014.
- LUKE, B.; KEARINS, K.; VERREYNNE, M. L. The risks and returns of new public management: political business. **International Journal of Public Sector Management**, Bradford, v. 24 n. 4, p. 325-35, 2011. Disponível em: <<http://search.proquest.com/docview/868248983/fulltextPDF/8CE3FD6DE3B94D1CPQ/13?accountid=34586>>. Acesso em: 10 jan. 2014.
- KANUFRE, R. A. M.; REZENDE, D. A. Princípios da gestão orientada para resultados na esfera municipal: o caso da prefeitura de Curitiba. **Revista de Administração**, São Paulo, v. 47 n. 4, p. 638-652, Oct./Dec. 2012. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0080-21072012000400010&script=sci_arttext>. Acesso em: 20 fev. 2015.
- KEE, R. C.; ROBBINS, W. A. Cost management in the public sector: a case for functional cost analysis. **The Journal of Government Financial Management**, [S.l.], v. 53, n. 2, p. 38-49, Summer 2004. Disponível em: <<http://search.proquest.com/docview/222380033/fulltextPDF/AD2AADC1E614D99PQ/1?accountid=34586>>. Acesso em: 04 jan. 2015.
- MACHADO, N. **Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental**. 2002. 211 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade)-Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002. Disponível em:

<http://www.ena.gov.br/downloads/ec43ea4fNelson_Machado_Tese_Doutorado.pdf>. Acesso em: 24 nov. 2014.

_____; HOLANDA, V. B. Custos no Setor Público: diretrizes, modelo conceitual e processo de implantação (a partir experiência do governo federal). In: MACHADO, N. et al. (Org.). **GBRSP - gestão baseada em resultado no setor público**: uma abordagem didática para implementação em prefeituras, câmaras municipais, autarquias, fundações e unidades organizacionais. São Paulo: Atlas, 2012. p. 245-267.

_____; _____. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 791-820, 2010. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a03.pdf>>. Acesso em: 23 set. 2014.

MAGALHÃES, A. D. F.; LUNKES, I. C. **Sistemas contábeis**: o valor informacional da contabilidade nas organizações. São Paulo: Atlas, 2000.

MANASAN, R. G.; CUENCA, J. S.; VILLANUEVA-RUIZ, E. C. Benefit incidence of public spending on education in the Philippines. **Philippine Journal of Development**, [S.l.], v. 34, n. 2, p. 71, 2007. Disponível em: <<http://search.proquest.com/docview/753952709/fulltextPDF/27E2F91FB2364A70PQ/46?accountid=34586>>. Acesso em: 10 jan. 2015.

MARTANI, D.; LESTIANI, A. Disclosure in local government financial statements: the case of Indonesia. **Global Review of Accounting and Finance**, [S.l.], v. 3, n.1, p. 67-84, 2012. Disponível em: <<http://www.globalraf.com/static/documents/March/2012/6.%20Dwi.pdf>>. Acesso em: 11 jan. 2015.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____; ROCHA, W. **Métodos de custeio comparados**. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, H. F.; MARINI, C. **Um guia de governança para resultados na administração pública**. Brasília, DF: Publix, 2010. Disponível em: <http://bvsmms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/guia_governanca_resultados_administracao_publica.pdf>. Acesso em: 14 jan. 2015.

MATIAS-PEREIRA, J. **Manual da gestão pública contemporânea**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MAUSS, C. V.; SOUZA, M. A. **Gestão de custos aplicada ao setor público**: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas, 2008.

MCBRIDE, N.; HALL, R.; OKWARO, I. Examining managerial decision making process in information technology shared services in public sector entities from an activity theory perspective. **International Journal of Information, Business and Management**, [S.l.], v. 5, n. 1, p. 20-41, 2013. Disponível em: <<http://search.proquest.com/docview/1511120731/fulltextPDF/350FDFC3C01B41AEPQ/29?accountid=34586>>. Acesso em: 27 dez. 2014.

MELLO, G. R. **Governança corporativa no setor público federal brasileiro**. 2006. 119 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

MENDES, M. **Gasto público eficiente: 91 propostas para o desenvolvimento do Brasil**. São Paulo: Instituto Braudel, 2006.

MILESKI, H. S. Novas regras para a gestão e a transparência fiscal: lei de responsabilidade fiscal. **Revista Controle - Tribunal de Contas do Ceará**, Ceará, ano 3, n. 01, out. 2000. Disponível em: <<http://www.amdjus.com.br/doutrina/administrativo/149.htm>>. Acesso em: 27 dez. 2014.

MONTEIRO, D. A. A. **Alocação de recursos e eficiência na gestão do Programa Bolsa Família**. 2008. 77 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal de Viçosa, Viçosa-MG, 2008.

NOGUEIRA, C. A. **Administração pública**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

PAULO, V. **Aulas de direito constitucional**. 7. ed. Niterói: Impetus, 2006.

PEREIRA, B. **Administração pública gerencial: estratégia e estrutura para um novo Estado**. Brasília: MARE, 1996.

PEREIRA, F. C. M. **Comportamento informacional na tomada de decisão: proposta de Modelo Integrativo**. 2011. 231 f. Tese (Doutorado em Ciências da Informação) – Universidade Federal de Minas Gerais, Minas Gerais, 2011. Disponível em: <http://www.bibliotecadigital.ufmg.br/dspace/bitstream/handle/1843/BUOS-8PGLKJ/tese_doutorado_frederico_mafra_vfinal.pdf?sequence=1>. Acesso em: 06 dez. 2014.

PEREZ, C. C.; BOLIVAR, M. P. R.; HERNANDEZ, A. M. L. E-government process and incentives for online public financial information. **Online Information Review**, Bradford, v. 32, n. 3, p. 379-400, 2008. Disponível em: <<http://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/14684520810889682>>. Acesso em: 15 jan. 2015.

POLLIT, C. **Managerialism and the public service**. Oxford: Blackwell, 1990.

RAMOS, A. M. **Gestão de custos aplicada ao setor público: estudo de caso no instituto federal de educação, ciência e tecnologia do Rio Grande do Norte**. 2013. 87 f. Dissertação (Mestrado em administração) – Universidade Potiguar, Natal, 2013. Disponível em: <http://www.pos.unp.br/administracao/dissertacoes_2013/DISSERTAÇÃO%20MESTRADO%20ANDRÉ%20MAGALHÃES.pdf>. Acesso em: 13 nov. 2014.

RAMOS, A. L. M.; ARAÚJO, A. O.; CHACON, M. J. M. Percepção dos profissionais de contabilidade das Instituições Federais de Ensino do Estado do Rio Grande do Norte acerca das práticas de custos no setor público brasileiro. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 17., 2011, Punta del Este. **Anais...** Uruguai: Instituto Internacional de Custos (IIC), 2011.

RAUPP, F. M. Gestão de custos no legislativo municipal como instrumento de prestação de contas: um comparativo entre o custeio por absorção e o custeio baseado em atividade.

Cadernos de Gestão Pública e Cidadania, São Paulo, v. 16, n. 59, jul./dez. 2011.

Disponível em:

<<http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CB8QFjAA&url=http%3A%2F%2Fbibliotecadigital.fgv.br%2Fojs%2Findex.php%2Fcgpc%2Farticle%2Fdownload%2F3701%2F2325&ei=-MjTVPzhMaHIsQS71oDYDA&usg=AFQjCNG85s3EwXoFWYGTyB3KOO1BMfUZPg&sig2=0UlyXw59cwESK-oy-M9r0A&bvm=bv.85464276,d.cWc>>.

Acesso em: 16 jan. 2015.

REIS, L. G.; RIBEIRO, P. A.; SLOMSKI, V. Custos no setor público: uma proposta de implementação de sistemas de custeio. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9., 2005, Florianópolis. **Anais eletrônicos...** Santa Catarina: UFSC, 2005. Disponível em:

<http://pessoas.feb.unesp.br/vagner/files/2009/02/Custos-no-setor-publico_uma-proposta-de-implementacao.pdf>. Acesso em: 4 nov. 2014.

REZENDE, F.; CUNHA, A.; BEVILACQUA, R. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 959-992, jul./ago. 2010.

RIBEIRO, D. C. **Sistema de controle dos gastos públicos do Governo Federal: uma ênfase no Programa Bolsa Família**. 2009. 165 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em:

<<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-07102009-145113/pt-br.php>> .

Acesso em: 22 dez. 2014.

RIBEIRO, P. R.; SILVA NETO, J. M.; PEREIRA, S. A. Estudo do comportamento das variáveis restritivas ao sucesso dos programas federais executados pelos municípios, ente aos princípios da Nova Administração Pública. In: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA - EnAPG, 3., 2008, Salvador/BA. **Anais eletrônicos...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2008. Disponível em: <

http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnAPG/enapg_2008/2008_ENAPG507.pdf>.

Acesso em: 27 dez. 2014.

SACRAMENTO, A. R. S.; PINHO, J. A. G. Transparência na administração pública: o que mudou depois da lei de responsabilidade fiscal? Um estudo exploratório em seis municípios da região metropolitana de Salvador. **Revista de Contabilidade da UFBA**, Salvador, v. 1, n. 1, p. 48-61, 2007. Disponível em:

<<http://www.portalseer.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/view/2579/1822>>. Acesso em: 06 jun. 2015.

SANTOS, C. S. **Introdução à gestão pública**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

SANTOS, E. F. **Subsistema de mensuração e acumulação de custos no setor público: uma contribuição, em conformidade com a NBC TSP 16.11**. 2014. 139 f. Dissertação de (Mestrado)- Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças - FUCAPE, Vitória, 2014. Disponível em:

<http://www.fucape.br/_public/producao_cientifica/8/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20Elisangela%20Fernandes%20dos%20Santos.pdf>. Acesso em: 06 dez. 2014.

SANTOS, I. O. et al. Gestão da saúde pública: uma análise da qualidade dos gastos públicos dos municípios da microrregião de Montes Claros, na subfunção Atenção Básica, no período de 2006 a 2010. In: ENAPG ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNAMENTAL, 5., 2012, Salvador. **Anais eletrônicos...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2012. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnAPG/enapg_2012/2012_EnAPG467.pdf>. Acesso em: 11 nov. 2014.

SANTOS, J. **Análise de custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas 2005.

SCRAMIM, F. C.; BATALHA, M. O.; FARIAS DE JESUS, C. D. Sistema informatizado para gestão de custos em laticínio de médio porte. **Revista Brasileira de Agroinformática**, Viçosa/MG, v. 4, n. 1, p. 13-27, 2002.

SHIELDS, M. D.; YOUNG, S. M. Effective long-term cost reduction: a strategic perspective. **Journal of Cost Management**, [S.I.], 6, n. 1, p. 16-30, 1992.

SHIN, J. K.; SIEGEL, J. G. **Modern cost management analysis**. Hauppauge: Barons Educational Series, 2009.

SILVA, C. A T. **Custos no setor público**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2007.

SILVA, L. M. **Contribuição ao estudo para implantação de um sistema de custeamento na administração pública**. 1996. 76 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Administração)-Universidade Gama Filho, Rio de Janeiro, 1996.

SIQUEIRA, G. R. **Sistema de custo na administração pública**: estudo da implantação do método ABC em prefeituras de pequeno porte. 2006. 138 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia da Produção)-Universidade Federal de Itajubá, Itajubá, 2006.

SLAVOV, T. N. B. **Gestão estratégica de custos**: uma contribuição de sua estrutura conceitual. 2013. 281 f. Tese (Doutorado Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-02052013-135506/pt-br.php>>. Acesso em: 04 jan. 2015.

SLOMSKI, V. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

_____; FERNANDES, J. C. C. A gestão de custos no contexto da qualidade no serviço público: um estudo entre organizações brasileiras. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 8., 2011, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: USP, 2011. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos112011/473.pdf>>. Acesso em: 03 dez. 2014.

SMITH, K. A. Voluntarily reporting performance measures to the public: a test of accounting reports from U.S. cities. **International Public Management Journal**, Abingdon, v. 7, n. 1, p. 19-48, 2004. Disponível em: <http://www.ipmn.net/index.php/archives/ipmj-free-archive/cat_view/919-vol-7-no-1>. Acesso em: 15 jan. 2015.

SOUZA, B. C.; ROCHA, W. **Gestão de custos interorganizacionais**. São Paulo: Atlas, 2009.

STAIR, R.; REYNOLDS, G. W. **Princípios de sistemas de informação**. Rio de Janeiro: Thomson, 2006.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução a pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987. Disponível em: <<http://pt.scribd.com/doc/84708933/Livro-Introducao-a-pesquisa-em-Ciencias-Sociais-Trivinos#scribd>>. Acesso em: 12 nov. 2014.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 3. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2000.

WEI, T. L.; DAVEY, H.; COY, D. A disclosure index to measure the quality of annual reporting by museums in New Zealand and the UK. **Journal of Applied Accounting Research**, [S.I.], v. 9, n.1, p. 29–51, 2008. Disponível em: <<https://www.deepdyve.com/lp/emerald-publishing/a-disclosure-index-to-measure-the-quality-of-annual-reporting-by-NqNA4BQ2BX>>. Acesso em: 12 jan. 2015.

WERNKE, R. **Gestão de custos: uma abordagem prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

WIEMER, A. P. M.; RIBEIRO, D. C. Custos no serviço público. In: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4., 2004, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: FEA-USP, 2004. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos42004/187.pdf>>. Acesso em: 03 mar. 2015.

WIKIPÉDIA. **Região Metropolitana de Campinas**. Disponível em: <http://pt.wikipedia.org/wiki/Regi%C3%A3o_Metropolitana_de_Campinas#cite_note-ibge_2014-13> Acesso em: 6 nov. 2014.

XAVIER, M. Q. A contabilidade gerencial como instrumento de apoio à gestão de uma entidade pública: Um estudo de caso na prefeitura municipal de Maringá-Pr. 2007. 140 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade)- Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2007. Disponível em: <<http://www.ppgcontabilidade.ufpr.br/wp-content/uploads/2015/05/D002.pdf>> Acesso em: 23 dez. 2014.

ZITTEI, M. V. M. et al. Contabilidade de custos como ferramenta para o controle de gastos no setor público. In: ENCONTRO NACIONAL DE PESQUISADORES EM GESTÃO SOCIAL - ENAPEGS, 8., 2014, Cachoeira/BA. **Anais eletrônicos...** [Ceará]: Rede de Pesquisadores em Gestão Social – RGS, 2014. Disponível em: <<http://anaisenapegs.com.br/2014/dmdocuments/2925.pdf>> Acesso em: 06 jan. 2015.

APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO APLICADO

Prezado Respondente.

Desde já agradeço por sua disponibilidade para a participação desta pesquisa acadêmica.

O presente questionário é parte integrante de uma pesquisa, que servirá para conclusão do Mestrado em Ciências Contábeis, cujo tema trata da percepção dos gestores e contadores dos Poderes Executivos da Região Metropolitana de Campinas – RMC em relação à gestão de custos para qualidade e eficiência do gasto público.

Todos os dados coletados servem apenas para fins acadêmicos, motivo pelo qual sigilo e confidencialidade serão mantidos em sua plenitude.

Em análise o tempo médio para responder o questionário variou de 10 a 15 minutos.

Como cortesia do pesquisador, será enviado um resumo com as principais conclusões do trabalho.

Mais uma vez, obrigado por sua importante colaboração.

Atribua à nota conforme a percepção das questões a seguir:

Legenda:

- (2) – Discorda;
- (3) - Não concorda e nem Discorda;
- (4) – Concorda.

ASSERTIVAS	PERCEPÇÕES		
1. A Contabilidade e demais secretarias devem emitir relatórios gerenciais para auxílio da gestão.	1	2	3
2. Os gestores devem possuir conhecimento suficiente para utilização dos relatórios contábeis e gerenciais para uso das informações durante a gestão.	1	2	3
3. Os gestores devem utilizar/acatar as informações gerenciais contidas nos relatórios emitidos pela contabilidade e secretarias.	1	2	3
4. Uma forma mais transparente e de fácil entendimento pelos cidadãos das ações governamentais é a apresentação dos custos dos serviços públicos, tais como: custo por aluno, na educação; custo por paciente, na saúde; custo por tonelada de lixo, nos serviços de coleta.	1	2	3
5. A forma de apresentação das informações de custos dos serviços públicos é de fácil entendimento para a população.	1	2	3
6. As publicações voluntárias, isto é, publicações de documentos não previstos pela lei da transparência e de acesso a informação, dá a população melhores condições de acompanhamento e esclarecimento das ações do gestor, evidenciando a qualidade e baixo custo dos serviços públicos.	1	2	3
7. Conhecimentos dos custos dos serviços, produtos e processos são fundamentais no processo de tomada de decisão.	1	2	3
8. A análise de custos permite ao gestor tomar decisões mais acertadas em atendimento às necessidades da população.	1	2	3

9. As informações de custos permitem os gestores tomar decisões mais acertadas a respeito de comprar ou produzir um produto, fornecer ou terceirizar um determinado serviço, construir ou alugar determinadas instalações.	1	2	3
10. O conhecimento dos custos dos produtos e serviços públicos é útil para decidir por sua continuidade, seu incremento ou sua paralisação.	1	2	3
11. A administração pública municipal deve manter um sistema de custo, mesmo sabendo que ele é capaz de demonstrar a ineficiência e desperdício de recursos públicos da gestão.	1	2	3
12. Uma boa gestão é aquela que alcança resultados exigindo responsabilidades e compromisso do gestor e no setor público, significa atender às demandas, criando valor público.	1	2	3
13. A ausência de um sistema de custo poderia trazer dificuldades para a administração pública municipal na avaliação a utilização dos recursos aplicados e os resultados atingidos durante a gestão.	1	2	3
14. Com base em informações de custos os gestores da administração pública podem tomar decisões que assegurem maior qualidade e eficiência do gasto.	1	2	3
15. A análise dos custos dos produtos e serviços permite maximizar a qualidade gerando economia dos recursos financeiros.	1	2	3
16. A falta de conhecimentos específicos dos gestores sobre a utilização das informações de custos fará com que os mesmos não utilizem o sistema de custos de forma eficiente.	1	2	3
17. A gestão de custo permite o controle dos desperdícios de recursos públicos.	1	2	3
18. A administração pública deve buscar instrumentos de controle capazes de propiciar medidas para redução, eliminação e contenção de custos e maximização dos resultados.	1	2	3
19. 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 dos gestores no sentido de aprimorar e corrigir processos.	1	2	3
20. A gestão e utilização de sistema de custo aumenta a possibilidade de aprovação das contas do gestor pelos órgãos de controle.	1	2	3

1. Das características

1.1. Tipo de Gestor

- Político
 Efetivo/Concursado
 Comissionado

1.2. Tempo de experiência no Setor Público

- inferior a 1 ano
 de 1 a 5 anos
 de 6 a 10 anos
 superior a 10 anos

1.3. Formação

- Técnico
 Graduação
 Pós graduação/ Especialista
 Mestrado
 Doutorado