

SISTEMA DE CUSTO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: UMA ANÁLISE DA PERCEPÇÃO DE PREFEITOS E ASSESSORES CONTÁBEIS

SYSTEM COST IN PUBLIC ADMINISTRATION: CONCEPTUAL INSIGHT OF MAYORS AND ACCOUNTING ADVISORS

JOSEDILTON ALVES DINIZ

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela USP, Professor da Universidade Federal da Paraíba e Auditor/TCEPB. E-mail: josedilton@gmail.com

LEANDRO DA COSTA SANTOS

Graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Federal da Paraíba. E-mail: leandrosantoscont@gmail.com

Endereço: Campus I Universidade Federal da Paraíba, Via Expressa Padre Zé, 289 - Castelo Branco III, PB, CEP 58051-900

Resumo: Este estudo objetivou obter evidências empíricas sobre as percepções de prefeitos e assessores contábeis de municípios paraibanos acerca de aspectos conceituais do sistema de custo e resultado aplicados à administração pública municipal. A identificação, a análise e a discussão das percepções foram realizadas a partir dos dados obtidos por meio de um questionário que foi submetido a prefeitos e assessores contábeis. A hipótese de pesquisa é que a percepção conceitual dos autores da investigação, acerca do sistema de custo no setor público, seja a mesma. O teste de hipóteses foi feito a partir da utilização de uma prova não-paramétrica, do teste U, de Mann-Whitney, além da análise descritiva com base em tabelas. Os resultados revelaram que as percepções dos gestores e assessores contábeis encontram-se alinhadas à base conceitual disposta na literatura contábil e na legislação, demonstrando convergência de pensamento em torno dos aspectos de custo e resultado. Os resultados dos testes de hipóteses revelaram que os gestores e assessores contábeis têm convicção de que para se alcançar a dimensão de economicidade nas ações públicas é necessário o estabelecimento de um sistema de custo capaz de mensurar e evidenciar as operações governamentais.

Palavras-chave: Gestão Pública. Percepção. Contabilidade de Custo.

Abstract: *This study has aimed to obtain empiric evidences about the mayor's perceptions and accounting advisors of paraibanos municipalities related to aspects of cost system and results applied to the municipal public administration. The identification, analysis and discussion of the perceptions were performed based on the data gathered from a questionnaire that was submitted to mayors and accounting advisors of the municipalities. The research hypothesis is that the conceptual perception authors' research, about the cost system in the public sector are the same. The hypothesis test was done from the use of a nonparametric test, U test Mann-Whitney, besides the descriptive analysis through tables. The select results revealed that the manager's perceptions and accounting advisors are aligned to the conceptual base disposed in the accounting literature and in the legislation. It shows that there are convergence between the cost aspects and results. The hypothesis test presents that the mayors and accounting advisors are convicted that to reach the dimension of the economy in public actions it is necessary to establish a cost system capable to measure and to evidence the governments operations.*

Keywords: *Public Management. Government Accounting. Public Sector Costs.*

1 INTRODUÇÃO

É necessário por parte do Governo o planejamento e estabelecimento de ações e critérios, com vistas ao desenvolvimento de soluções voltadas ao atendimento das mais diferentes demandas da sociedade. Todavia, para que esse desenvolvimento seja alcançado, é necessário a utilização de práticas gerencias com ênfase no uso de ferramentas de controle e gestão que melhorem os resultados almejados pela sociedade. Dessa maneira, a administração pública tem tentado desenvolver um sistema de controle de gestão mais eficiente, baseando-se nas técnicas de gestão utilizadas nas organizações privadas, convergindo para os

princípios da *New Public Management* – NPM, cujo enfoque central é a adaptação e a transferência dos conhecimentos gerenciais desenvolvidos no setor privado para o público.

Os sistemas são desenvolvidos para que determinados objetivos sejam alcançados, assim como para o auxílio nas tomadas de decisões. Neste contexto, Lovato (2015, p. 45) assinala que a função primordial da Administração Pública é empregar com eficiência os recursos obtidos por meio dos tributos em favor do bem-estar social, constituindo-se de grande relevância o conhecimento dos custos na Administração Pública, pois proporciona aos gestores, informações mais precisas para a tomada de decisão, tornando a utilização dos recursos públicos mais transparente, principalmente no que tange a prestação de contas aos cidadãos sobre a origem e alocação dos recursos.

Todavia, Alonso (1999) salienta que a gestão pública desconhece, em sua maioria, quanto custam os serviços prestados, o que prejudica a mensuração de sua eficiência, tendo em vista que é necessário à Gestão, no curso de suas atividades, o conhecimento de informação sobre os custos presentes nos seus serviços. Tal fato aumenta a necessidade de um sistema de custos nos órgãos públicos, pois sem ele a mensuração e a fixação de medidas de desempenho ficam comprometidas no que tange à prestação de serviços à sociedade.

Rezende, Cunha e Cardoso (2010) comentam que a importância das informações sobre os custos governamentais não se resume apenas à contribuição que elas podem dar para a eficiência e a eficácia do gasto público, mas também pelo que representam à luz da necessidade da promoção de uma profunda reforma da gestão pública no país.

A mensuração de custos no setor público brasileiro vem sendo discutida desde 1964, por meio da Lei 4.320/64. Em fase posterior, a Lei Complementar nº101/00, intitulada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), também contemplou essa exigência, pois além de estabelecer normas para a gestão fiscal, exige que os atos da gestão pública sejam voltados para a eficiência, eficácia e efetividade dos gastos públicos, mediante ações em que se previnam riscos e corrijam desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas. É importante salientar que a LRF determina em seu art. 50, § 3º que todos os entes públicos alcançados por ela deverão instituir um sistema de controle de custo que acompanhe a gestão desde a fase orçamentária até a efetiva aplicação dos recursos.

Outra principal e mais direta determinação nasceu por intermédio da Resolução CFC 1.129/2008, que aprovou a NBC T SP 16.2, a qual segundo Darós e Pereira (2009) estabeleceu a definição de patrimônio público e classificou os elementos patrimoniais sob o aspecto contábil, além de apresentar conceitos de sistema e subsistemas de informações contábeis para os Entes Públicos, dentre eles o subsistema de custos, responsável por informar o custo dos programas, dos projetos e das atividades desenvolvidas pelas diversas esferas da gestão pública.

Sobre o tema, Andersen (2010) sustenta que a eficácia desses dispositivos está relacionada à compreensão de aspectos comportamentais que delineiam a percepção sobre um modelo para sistema de custo por parte do gestor, fazendo-se necessário compreender os aspectos pessoais que guiam todas as ações dos administradores. Com base nessa visão, os gestores públicos precisam acionar os mecanismos que lhes permitam conhecer a administração pública, mais especificamente, a compreensão dos sistemas, o seu papel e sua função de relações de poder e de autoridade para então definir uma modelagem de um sistema de custo na sua gestão.

Essa preocupação se origina da natureza própria das organizações, pelo fato de que a percepção que se tem dela é subjetiva e que ela determina em seguida toda a questão da definição da função da administração e do papel do gestor. Nesse norte, Diniz (2003) sublinha que as organizações são invenções sociais, produções humanas modeladas cotidianamente pelos comportamentos dos seus atores. Devendo os gestores utilizarem seu próprio modelo da realidade para definir o que consideram como seu papel e sua função organizacional. Significa que devem definir e estruturar papéis num contexto em que sua ação não seja inteiramente aleatória ou obrigatória.

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

Outro aspecto importante a frisar é que os gestores públicos municipais têm uma visão política da administração pública, sendo responsáveis pela decisão de implantação, entretanto os aspectos do controle gerencial são delegados geralmente aos assessores contábeis, conforme destacado em pesquisa realizada por Diniz, Dieng e Moraes (2008). Neste contexto, tem-se a importância da convergência da percepção destes dois agentes, tendo em vista a efetiva obtenção de vantagens na implementação do sistema de custo, gerando melhoria nos controles, maior nível de comparabilidade dos demonstrativos, redução de possíveis fraudes e aumento da credibilidade das informações.

Neste norte, a relevância deste estudo está diretamente relacionada ao atual contexto de transição por qual a gestão pública brasileira vem passando, mais especificamente a respeito da percepção do gestor público municipal e assessores contábeis sobre a importância da utilização de um sistema de custo que, efetivamente, dê suporte a uma gestão pública eficiente e eficaz, buscando demonstrar de que maneira os respondentes percebem os conceitos explicitados nos diplomas legais (Constituição Federal/88, Lei Complementar nº 101/2000 e Lei nº 4320/64) sobre o sistema de custos aplicado ao setor público.

Diante dessas concepções, surge o questionamento que esta pesquisa se propôs a investigar: Qual a percepção dos prefeitos municipais e assessores contábeis sobre o sistema de custo no setor público como ferramenta capaz de otimizar o processo gerencial nas ações governamentais?

Nesse sentido, o objetivo geral desta pesquisa é verificar a percepção dos prefeitos municipais e assessores contábeis sobre sistema de custo no setor público como ferramenta capaz de otimizar o processo gerencial nas ações governamentais.

A justificativa para a presente pesquisa encontra seu principal fundamento na necessidade de avanços na Administração Pública focada nas políticas de gestão de recursos. Então, começar pela compreensão da percepção de custos dos dois principais agentes responsáveis pela implementação do sistema de custos na gestão municipal é de fundamental importância para seu desenho e implantação.

É de se destacar que a gestão pública tem que buscar mecanismos capazes de mensurar e evidenciar a eficiência e eficácia da sua gestão. Assim, como afirma Ribeiro Filho (1997, p. 25), “os avanços conceituais obtidos no desempenho e na formulação de ambientes de controle gerencial e controladoria na Administração Pública devem ser objetos de constantes buscas”.

Outro fator motivador deste trabalho é a análise da percepção por parte dos gestores públicos municipais e assessores contábeis, das influências que o emprego dos sistemas de custos podem gerar sobre o desenvolvimento dos municípios, evidenciando, assim, o potencial que este instrumento pode proporcionar na geração de informações úteis, confiáveis e tempestivas, que poderão colaborar com o bom direcionamento das políticas públicas, contribuindo também com o amadurecimento do conhecimento no campo da administração pública, mais precisamente a ligada aos custos no setor público.

O presente estudo está dividido em cinco seções, incluindo esta introdução. A segunda seção apresenta a contextualização teórica do tema. Na terceira seção, são apresentados os aspectos metodológicos e as hipóteses orientadoras da pesquisa, e os resultados são abordados na quarta seção. Por último, a quinta seção apresenta as considerações finais do estudo acompanhadas das referências utilizadas.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 *NEW PUBLIC MANAGEMENT* E A PERCEPÇÃO DOS GESTORES NA IMPLEMENTAÇÃO DE FERRAMENTAS GERENCIAIS

A gestão pública se constitui de uma prática difundida pelo conjunto de atos fundados na legalidade, de acordo com a estrutura de poder apresentada, em que pessoas são selecionadas de forma democrática para dirigir uma parcela do patrimônio público, sob a responsabilidade de uma determinada unidade (ABREU; SILVA, 2011). Desse modo a administração pública a qual detém como objetivo tratar das políticas públicas através de atividades direcionadas ao interesse coletivo social, vem sofrendo mudanças em suas estruturas tendo em vista os aperfeiçoamentos das tecnologias de informação e comunicação, que ao serem inseridas, acabam por alterar de maneira significativa as formas de coordenação e realização do trabalho no setor público.

É neste norte que a *New Public Management* – NPM (Nova Administração Pública, em tradução livre), cujo enfoque central é a adaptação e a transferência dos conhecimentos gerenciais desenvolvidos no setor privado para o público ganha força, sendo impulsionada pelo cenário internacional frente as restrições fiscais e uma maior pressão da sociedade por eficiência (PIERANTI; RODRIGUES; PECI, 2007). Destaca-se que dentre os princípios que regem a NPM, encontram-se o estabelecimento de normas e medidas de desempenho através de indicadores de sucessos e a ênfase na redução de custos e o aumento da eficiência.

Conforme se observa, a ideia de um sistema de custos na gestão pública está ligada aos princípios da NPM, surgindo como mais uma alternativa ao processo evolutivo da organização do Estado, na busca da mensuração da eficiência na aplicação regular dos recursos públicos. A reestruturação do Estado requer uma administração pública efetiva, que tenha a finalidade de conseguir os melhores resultados, uma vez que a sociedade não tolera mais que seus tributos sejam gastos de forma irresponsável. Sobre o tema, Wiemer e Ribeiro (2004), destacam que a inexistência de um sistema de custos na atividade pública acaba por deixar de fornecer informações valiosas quanto ao controle social dos atos de gestão.

Segundo Bozkurt, Islamoğ e Öz (2013), a concepção e implementação de um modelo contábil aplicado ao setor público depende de como se dará esse processo. Desse modo, as vantagens de sua efetiva aplicação

podem depender da visão e da expectativa expressas na percepção dos membros do corpo técnico que indicará os caminhos a serem trilhados, ou seja, as vantagens na implementação dependem das expectativas expressas na percepção dos agentes quanto aos seus benefícios e dificuldades.

No Brasil, vários dispositivos legais como a CF/88, Lei 4320/64 e a Lei Complementar 101/2000 – LRF, direcionam a implementação de uma Administração Pública comprometida com a eficiência, com a eficácia e com a efetividade. Porém, conforme afirma Diniz (2003), a maioria dos gestores públicos não percebem essa nova visão ou, muitas vezes, ignoram tais práticas, mantendo a concepção tradicional da gestão pública.

Neste prisma, o conceito referente a percepção está ligado ao juízo consciencioso de como os gestores públicos e assessores qualificam o sistema de custo de acordo com a sua utilidade, uma vez que é de sua responsabilidade a análise e elaboração de diagnósticos e estudos visando à padronização mínima de conceitos e práticas contábeis relacionadas a estas normas. Logo, o entendimento mais nítido de instrumentos gerenciais, no que tange a sua utilidade para a gestão pública no que trata a melhoria da informação contábil no futuro, converge para o aumento das vantagens esperadas na sua implantação.

Proulx (2003) enfatiza que a Administração Pública funciona a partir da elaboração e aplicação de regras formais. Contudo, não se pode deixar de analisar e compreender como elas funcionam ou qual é a percepção dos gestores públicos a respeito delas. Infere-se que a análise da percepção dos gestores constitui elemento significativo para a compreensão da gestão pública. Dessa maneira, Lovato (2015) afirma que o motivo pelo qual a percepção e a vontade do administrador influenciam o desempenho das organizações, é a maneira como estas são administradas, pois determinará se serão utilizados ou não com eficiência os recursos disponíveis para atingir os objetivos projetados.

Em sentido amplo, percepção é o processo pelo qual se interpretam as mensagens que são captadas através dos órgãos do sentido para dar algum significado ao ambiente. O que é percebido como verdadeiro é mais importante do que efetivamente existe, visto que as reações das pessoas se baseiam em suas percepções (BOWDITCH; BUONO, 1992). Esses autores acrescentam que a percepção, a compreensão e a interpretação dos problemas, da cultura e das disfuncionalidades organizacionais são elementos essenciais para a formulação e implementação de estratégias que visam a um desempenho superior. Morgan (1989, p. 39) afirma que “nossa maneira de pensar e ver, determina a nossa compreensão do mundo e nossa visão da organização”.

Neste norte, ao analisar mais precisamente a gestão pública, Proulx (2003, p. 40) assinala que o papel de um administrador público será o resultante de três elementos: “aplicação de regras; referência a um paradigma que explica e define o que deve ser a Administração Pública; e uma série de valores pessoais que dão sentido aos dois primeiros elementos”, dessa maneira, esses valores ajudam a determinar o que é importante e o que deve ser privilegiado tanto nas ações quanto nos resultados.

Com base no que foi posto, tem-se que o avanço tecnológico e o desenvolvimento dos dispositivos legais têm gerado uma evolução nas demais ferramentas de apoio aos gestores públicos, que tem por fim, auxiliar nas tomadas de decisão. Dessa maneira, acaba-se envolvendo dimensões subjetivas, bem como valores ou paradigmas de referências dos gestores, que acabam por influenciar diferentes sistemas administrativos, como por exemplo, o sistema de custos aplicado ao setor público.

2.2 SISTEMAS DE CUSTOS NO CONTEXTO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Sabe-se que a informação é um recurso de grande importância para as organizações, especialmente se planejada e disponibilizada de forma estruturada e antecipada, visando a facilidade na tomada de decisão. Segundo Rezende (2013, p.8) “quando a informação é “trabalhada” por pessoas e pelos recursos computacionais, possibilitando a geração de cenários, simulações e oportunidades, pode ser chamada de conhecimento”. Dessa forma, o referido autor define sistema de informação como sendo “todo sistema, usando ou não recursos de tecnologia da informação, que manipula dados e gera informação”.

Desse modo, o controle de custos deve ser fundamentado de forma a munir de respostas os gestores públicos de acordo com seus questionamentos, quanto à origem e ao destino de cada gasto, devendo o sistema de custeio ser desenvolvido para medir e atribuir valores ao objeto de estudo. Assim, a utilização de custos no setor público, segundo o IFAC (2000), vem sendo prática em países como o Canadá, Nova Zelândia, Reino Unido, Estados Unidos, Austrália e Malásia. Estes países são exemplos de governos que passaram a utilizar a contabilidade de custos como ferramenta de gestão e de incremento da qualidade, eficiência e efetividade na prestação dos serviços públicos.

No Brasil, a obrigatoriedade da implantação da contabilidade de custos no setor público, se deu desde a criação da Lei 4.320/64, todavia sem a devida adoção, pois as entidades públicas se encontravam voltadas somente ao cumprimento do orçamento. Posteriormente com o advento da criação da Lei 101/2000 - LRF,

conforme esclarece Nascimento (2008), o tema de custos voltou à tona com a sua devida relevância, cabendo aos gestores se adequarem para a implantação do sistema de custos.

Em 2011, foi aprovada pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) n.º 1.366, a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica – NBC T n.º 16.11, a qual discorre sobre Sistema de Informações de Custos do Setor Público, que deve registrar, processar e evidenciar os custos de bens e serviços, da mesma forma que outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade. Conforme destaca Lovato (2015) esta norma se refere ao método de apropriação de custos, sendo este o processo de identificação e associação do custo ao objeto que está sendo custeado, assim posto, na escolha do método mais adequado, deve-se levar em consideração as características do setor e da própria organização.

Equitativamente, Guedes e Silvério (2003, p.29) discorrem que na área de gestão de custos "não existe um modo de custeio ideal para todas as organizações", pois cada uma tem as suas "características, limitações e necessidades". Logo, o sistema de custos a ser implantado deve buscar atender a essas peculiaridades.

A Norma Brasileira de Contabilidade Técnica n.º 16.11, determina que o processo de implantação do sistema de custos, deve ser realizado de forma sistemática e gradual, levando em conta a estrutura física e organizacional que a entidade possui no momento, buscando atender aos critérios de transparência e controle social, dentro de uma perspectiva positiva de custo/benefício.

No que tange as responsabilidades pelas informações de custos, a referida norma Técnica n.º 16.11 determina três personalidades responsáveis, em que a análise, a avaliação e a verificação da consistência das informações de custos são de responsabilidade da "entidade do setor público, seja qual for o nível da sua estrutura organizacional, a qual se refere às informações, abrangendo todas as instâncias e níveis de responsabilidade"; quanto à fidedignidade das informações originadas de outros sistemas, a responsabilidade é do "gestor da entidade onde a informação é gerada"; e, por fim, relativamente à consistência conceitual e apresentação das informações contábeis do subsistema de custos, a responsabilidade recai sobre o "profissional contábil".

Assim, conforme se observa, a implantação do sistema de custos no setor público, requer primeiramente que os atores responsáveis pela geração das informações, saibam dimensionar esse sistema de acordo com a percepção de suas necessidades e objetivos organizacionais, em que a escolha do melhor método deva estar apoiada na disponibilidade e no volume de recursos imprescindíveis para obtenção das informações, destacando que as esferas públicas (União, Estados e Municípios) podem implantar mais de um método de custeio, considerando as suas características.

2.3 PERSPECTIVAS SOBRE A UTILIZAÇÃO DA CONTABILIDADE DE CUSTO NA GESTÃO PÚBLICA

O conhecimento a respeito dos custos dos serviços públicos é fundamental para se atingir uma alocação eficiente de recursos, logo, o desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos. Comungando da mesma ideia Piscitelli (2007) destaca que a falta de um sistema de custos nos órgãos públicos impede a mensuração e fixação de medidas de desempenho, o que acaba causando falhas no processo orçamentário e na gestão dos recursos públicos.

Neste horizonte, cabe esclarecer, que são várias as abordagens do conteúdo informacional do desenho de um sistema de custos. Na presente pesquisa, optou-se pelas perceptivas apontadas pelo IFAC (2000) no *Study* n.º 12, que trata das perspectivas de custo na Administração Pública. A escolha desse estudo se deu por ele estar mais direcionado para a utilização da contabilidade de custo como uma ferramenta capaz de otimizar o processo gerencial nas ações governamentais. Ressalte-se, também, que serão utilizadas as bases conceituais abordadas pela literatura de base da contabilidade de custo.

Assim, para atendimento dessa demanda de informações gerenciais, dentro do processo de tomada de decisão, a contabilidade de custo pode fomentar informações que permeiam todo o processo administrativo, desde o planejamento até indicadores de performance. Alinhado a esse enfoque, a IFAC (2000) definiu as seguintes perspectivas de custo para a Administração Pública: Contabilidade de custo no processo orçamentário; Utilização de custos como controle dos gastos públicos; Contabilidade de custos e mensuração de desempenho; Contabilidade de custos e avaliação de programas; Contabilidade de custos e formação de preços e tarifas; e Contabilidade de custos e decisões de escolha econômica. Destaca-se que cada uma dessas perspectivas será abordada na presente pesquisa.

2.3.1 Contabilidade de custo no processo orçamentário

A literatura aponta o planejamento orçamentário como uma das fases iniciais da gestão pública, pois, a partir dele, são traçadas as formas de implementação das políticas públicas. Nessa fase, de acordo com

Garrison (2007) são estabelecidos parâmetros de referência, isto é, um conjunto de expectativas específicas com as quais os resultados reais possam ser comparados com aqueles previamente estabelecidos.

Neste norte que a NBC T 16.11 destaca a importância que a contabilidade de custo tem para o processo orçamentário, ao deixar claro que um de seus objetivos é apoiar a função de planejamento e orçamento, fornecendo informações mais aderentes à realidade. Ainda sobre o tema a LRF estabelece que as diretrizes orçamentárias devem conter normas relativas ao controle de custos e à avaliação de resultados dos programas financiados com recursos do orçamento.

2.3.2 Utilização de custos como controle dos gastos públicos

No que tange a utilização de custos como controle dos gastos públicos, a IFAC (2000) destaca que, da mesma forma como é utilizada nas empresas privadas, a informação de custo pode ser usada como forma de controle dos gastos públicos, e que mesmo com falta de incentivos econômicos para administrar custos, isto é, participação nos lucros ou nos retornos sobre o investimento, os gestores públicos deverão tomar iniciativas para analisar o comportamento dos custos e, após cuidadosas considerações sobre todas as consequências, proceder aos ajustes quando necessários, no sentido de tornar o uso dos recursos mais eficientes.

Esse aspecto gerencial da contabilidade de custo, conforme aponta Silva (1997), ganha relevância no cenário brasileiro atual em virtude do ambiente de restrição orçamentária em que vivem os órgãos públicos, tendo em vista que a necessidade de corte de gastos faz surgir a preocupação com a seleção daquelas despesas cuja redução não afetasse drasticamente as atividades do Órgão.

2.3.3 Contabilidade de custos e mensuração de desempenho

Nessa perspectiva, em que se têm indicadores quantitativos, a contabilidade de custos é o instrumento inevitável de que os governos terão de lançar mão na gestão dos recursos públicos. Essa ferramenta é essencial na gestão dos governos, pois a partir dela, pode-se identificar os gastos com os projetos e atividades, bem como os benefícios proporcionados à sociedade, e evidenciados nos indicadores de *performance*. A IFAC (2000) afirma que governos como os dos Estados Unidos e do Reino Unido têm dado importância crescente a medidas de avaliação de desempenho.

A adoção de critérios para a obtenção de indicadores de desempenho, por parte da gestão pública gerencial, envolve questões relevantes de mensuração. Diniz (2003) revela que a mensuração de resultados da gestão pública é possível a partir da utilização de indicadores físicos ou qualitativos capazes de medir os benefícios que constituem os objetivos e metas das políticas avaliadas.

Desse modo, torna-se praticamente inquestionável o conceito de que a mensuração de desempenho está diretamente interligada e integrada ao sistema de controle de custos do setor público, e este ao conceito da eficiência, bem como o da economicidade. Sobre o assunto, Lovato (2015) esclarece que, uma vez realizados os atos em conformidade com o princípio da eficiência, e estando estes em conformidade ao princípio da economicidade, o sistema de controle de custos irá naturalmente chancelá-los e vice-versa, tendo em vista a interrelação que existe entre os princípios.

2.3.4 Contabilidade de custos e avaliação de programas

Segundo descreve a IFAC (2000), o custo dos programas de governo, quando combinado com a adequada mensuração de desempenho pode ajudar a avaliar os programas. É evidenciado, ainda, que muitos países, a exemplo o Canadá, utilizam as informações sobre os custos dos programas como base para considerações sobre custo-benefício.

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

Todavia conforme asseveram Silva e Drumond (2004) a avaliação de programas apresenta complexidades que extrapolam a mera aplicação da contabilidade de custos pelo governo. Assim, considerações sobre externalidades e a influência de outros custos incorridos pelo próprio governo em outros programas, devem estar presentes na avaliação de cada programa, além de outros indicadores não-financeiros.

2.3.5 Contabilidade de custos e formação de preços e tarifas

Sabe-se que uma das finalidades da mensuração de custo é a precificação. A IFAC (2000) apresenta as experiências de alguns países na utilização de dados de custos, no processo de tomada de decisão sobre formação de preços e tarifas para usuários externos, e também como base para estipular preços de transferência entre unidades do próprio governo.

Nos Estados Unidos, a menos que a lei determine o contrário, os preços dos bens e serviços públicos devem ser cobrados dos usuários com base no preço de mercado ou no custo total incorrido pelo governo. O Canadá tem adotado como política de preços para certos bens e serviços a recuperação de custos, utilizando também o custo total como ponto de partida para a determinação de tarifas.

Destaca-se que a presente pesquisa não investigará a contabilidade de custos como elemento de formação de preços e tarifas, tendo em vista que na amostra vários municípios não adotam preços e tarifas para prestação de serviços.

2.3.6 Contabilidade de custos e decisões de escolha econômica

O processo de escolher entre várias alternativas disponíveis é o que se denomina por tomada de decisão. Essa permissiva função administrativa está entrelaçada com o planejamento e controle. Conforme afirmam Hansen e Mowen (2003) os gestores precisam escolher entre os objetivos e os métodos mais econômicos para cumprir com as metas previamente definidas. Nesse processo, vislumbra-se que o sistema de informação de custo é um dos principais veículos capaz de oferecer aos gestores subsídios para tais escolhas.

Dessa maneira, as atuais políticas econômicas voltadas para o setor público estabelecem que a Administração Pública deve, constantemente, buscar mecanismos de avaliação da qualidade e da eficiência dos serviços oferecidos à população. Uma forma sugerida por Diniz (2003) seria a concepção de um sistema de informação de custo capaz de identificar, mensurar e evidenciar os processos e seus custos, de modo a servir de base concreta para as decisões administrativas. Assim, a falta de um sistema de custos públicos, possivelmente, aumenta a probabilidade de se cometer um erro de avaliação. Vê-se, logo, que, sem a utilização da contabilidade de custos, o processo de tomada de decisão entre alternativas de investimento ou aplicação de recursos públicos torna-se mais difícil e sujeito a equívocos.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 TIPOLOGIA DE PESQUISA

Dadas às peculiaridades do presente estudo, esta pesquisa investigativa embasou-se no procedimento analítico clássico da busca de resultados, advindos, segundo Beuren (2012), das três categorias de pesquisa: quanto aos objetivos a pesquisa caracteriza-se como descritiva; quanto aos procedimentos, bibliográfica e levantamento ou *survey*; e, quanto à abordagem do problema, o enfoque é quantitativo. O escopo do tópico é delineado para um estudo estatístico, pois este tenta capturar as características de uma população e fazer inferências das características desta amostra.

3.2 AMOSTRA

A amostra da pesquisa foi constituída dos prefeitos e assessores contábeis localizados no Estado da Paraíba, cujo principal objetivo foi o de identificar a percepção desses atores sobre aspectos relacionados ao sistema de custos no âmbito público.

A justificativa para escolha dos atores pesquisados se deu da seguinte maneira: i) como representantes dos assessores contábeis foram selecionados os responsáveis técnicos pela contabilidade, tendo em vista que em grande parte dos municípios da Paraíba, esses profissionais são contratados para realizarem assessoria na área de finanças, assim como para fazer a contabilidade do ente público; ii) como representante dos gestores públicos, foram selecionados os prefeitos municipais, pois são os responsáveis legais pela gestão dos recursos públicos nestes entes.

As informações sobre os assessores contábeis foram obtidas na base de dados do SAGRES/TCE-PB, que é o sistema de informação utilizado pelo Tribunal de Contas do Estado da Paraíba para controle dos recursos públicos. Neste sistema se encontrou o cadastro de 73 (setenta e três) assessores contábeis responsáveis pela contabilidade destes municípios e 223 (duzentos e vinte e três) prefeitos constitucionais. Destaca-se que o fato de haver mais municípios do que assessores contábeis, é em decorrência de que alguns destes assessores prestam serviços para mais de um município.

Assim, do total de assessores contábeis e prefeitos municipais, o estudo foi conduzido tendo como amostra um total de 72 questionários válidos e respondidos pelos assessores contábeis, representando aproximadamente 98,6% do público pesquisado, e 104 questionários válidos e respondidos pelos prefeitos, representando 47% do público pesquisado.

3.3 INSTRUMENTO DE MENSURAÇÃO

Em congruência com o foco principal do estudo, que gira em torno das percepções dos prefeitos e assessores contábeis a respeito do sistema de custo na Administração Pública, utilizou-se para a coleta de dados, um questionário nos termos das perspectivas apresentada pela IFAC – Study 12, em formato eletrônico, enviado para os respondentes via e-mail.

O questionário contou com 4 perguntas sobre o perfil demográfico dos respondentes (1 - função do respondente - contador ou prefeito, 2 - formação acadêmica, 3 - tempo de experiência na função e 4 - região de atuação) e 16 perguntas construídas estruturalmente com base em escala *Likert* de cinco pontos, cujas respostas foram dispostas em uma escala indicativa com as seguintes possibilidades: 1 - Discordo totalmente; 2 - Mais discordo do que concordo; 3 - Indiferente; 4 - Mais concordo do que discordo; 5 - Concordo totalmente.

Destaca-se que foi realizado um pré-teste antes da aplicação do questionário, o qual foi apresentado a professores, psicólogos, prefeitos e contadores para que avaliassem a maneira de apresentação e as técnicas de elaboração deste instrumento de pesquisa.

Quadro 01: afirmações sobre sistema de custo

Item	Afirmação
Q1	Informações sobre custo dos produtos e serviços públicos fazem com que a proposta orçamentária atinja seus objetivos.
Q2	Ao medir os insumos (materiais e mão-de-obra) dos produtos e serviços públicos, o sistema de custo torna possíveis as comparações e cria medidas e padrões de grande utilidade para a tomada de decisão dentro do processo orçamentário.
Q3	A existência de um sistema de custo permite o controle dos desperdícios de recursos públicos.
Q4	A existência de um sistema de custo na Administração Pública municipal facilita a prática dos princípios da eficiência e da economicidade.
Q5	A análise dos custos dos produtos e serviços permite a economia dos recursos financeiros da prefeitura.
Q6	A Administração Pública municipal, salvo raras exceções, tem se restringido basicamente aos registros contábeis, deixando de buscar instrumentos de controle capazes de propiciar a medida e a avaliação dos resultados das ações governamentais.
Q7	A ausência de um sistema de custo traz dificuldade para a Administração Pública municipal avaliar a utilização dos recursos aplicados pelos secretários municipais e os resultados por eles atingidos.
Q8	O sistema de custo permite fazer uma comparação dos custos do município com os de municípios vizinhos, que possuem as mesmas peculiaridades, o que proporciona a obtenção de informações capazes de analisar o desempenho do prefeito.
Q9	A utilização de sistema de custo aumenta a possibilidade de reeleição ou eleição do prefeito de candidato indicado, em decorrência da realização de uma gestão econômica, eficiente e eficaz.
Q10	O conhecimento do custo das aquisições (materiais e serviços de terceiros) isoladamente não ajuda a tomar uma boa decisão. É necessário conhecer também os benefícios.
Q11	A decisão de comprar ou produzir um produto, fornecer ou terceirizar um determinado serviço, construir ou alugar determinadas instalações, deve ser precedida de um levantamento de custo.
Q12	O conhecimento dos custos dos produtos e serviços públicos é útil para que se possa decidir por sua continuidade, seu incremento ou sua paralisação.
Q13	A utilização de informação de custo aumentaria a possibilidade de aprovação das contas dos prefeitos, pela diminuição da possibilidade de desperdícios ou má aplicação dos recursos públicos.
Q14	A atual estrutura administrativa municipal está em condições de implantar um sistema de custo.
Q15	A inexistência de lei específica para a criação e implantação de um sistema de custo e resultado impede sua utilização.

Fonte: Adaptado do IFAC (2000)

3.4 HIPÓTESES DE PESQUISA

Conforme revisão literária apresentada e em convergência com o objetivo proposto que é a verificação da percepção dos prefeitos municipais e assessores contábeis sobre sistema de custo no setor público como ferramenta capaz de otimizar o processo gerencial nas ações governamentais, obteve-se a seguinte hipótese orientadora:

H0: Não há diferenças significativas entre as percepções dos prefeitos municipais e dos assessores contábeis no que se referem aos conceitos especificados nos diplomas legais, os quais estabelecem mecanismos de aferição e explicitação de custos e resultados na Administração Pública.

3.4 TRATAMENTO ESTATÍSTICO DOS DADOS

Para verificação da validade interna dos questionários se utilizou do *Alfa de Cronbach*. Para averiguar se existe diferenças significativas entre as percepções dos prefeitos e assessores contábeis com relação aos aspectos conceituais do sistema de custo na administração pública utilizou-se o teste não paramétrico *U* de *Mann-Whitney*.

Para a análise dos itens *Likert* foi utilizado o cálculo do *Ranking Médio* (RM) proposto por Oliveira (2005). O *Ranking Médio* (RM) consiste na atribuição de valores às “respostas nominais” de tal forma que se possibilite entender a variação ou abordagem quantitativa entre elas e, estabelecer uma resposta que represente a visão da maioria dos entrevistados. No presente modelo foi atribuído valores de 1 a 5 para cada resposta a partir da qual é calculada a média ponderada para cada item, baseando-se na frequência das respostas.

Sobre o *Ranking Médio* (RM), Oliveira (2005) explica que os valores menores que 3 são considerados como discordantes e, maiores que 3, como concordantes, considerando uma escala de 5 pontos. O valor exatamente 3 seria considerado “indiferente” ou “sem opinião”, sendo o “ponto neutro”, equivalente aos casos em que os respondentes deixaram em branco. Desse modo salienta-se que, quanto mais próximo de 5 o RM estiver maior será o nível de concordância dos respondentes, e quanto mais próximo de 1 menor. Desta forma foi obtido o RM através da seguinte estratégia:

$$\begin{aligned} \text{Média Ponderada (MP)} &= \sum(\mathbf{f_i.V_i}) \\ \text{Ranking Médio (RM)} &= \text{MP} / (\mathbf{NS}) \\ \mathbf{f_i} &= \text{frequência observada de cada resposta para cada item} \\ \mathbf{V_i} &= \text{valor de cada resposta} \\ \mathbf{NS} &= \text{n}^\circ \text{ de sujeitos} \end{aligned}$$

4 ANÁLISE DOS DADOS E RESULTADOS

Em relação à validação do questionário, o teste dos coeficientes *Alfa de Cronbach* apresentou valores elevados do ponto de vista estatístico (acima de 0,923), podendo-se, dessa forma, inferir que os dados apresentam consistência interna.

4.1 ANÁLISE DESCRITIVA DOS RESULTADOS DO QUESTIONÁRIO

4.1.1 Características dos respondentes

Tabela 01 – Caracterização dos respondentes por Grau de instrução

Grau de Instrução	Assessor Contábil (%)	Prefeito (%)
Até 1º Grau	0,00	14,00
Até 2º Grau	18,00	43,00
Graduação	63,00	37,00
Pós-graduação	19,00	6,00
Total	100,00	100,00

Fonte: dados da pesquisa, 2015

Conforme se observa na Tabela 1, a maioria dos prefeitos municipais possuem até o 2º grau de escolaridade (43%). Quanto aos assessores contábeis, verifica-se que a maioria possui curso superior (63%) e que 18% dos assessores são considerados técnicos, por possuírem escolaridade equivalente ao 2º grau.

Tabela 2 – Caracterização dos respondentes por tempo de experiência na função

Experiência	Assessor Contábil (%)	Prefeito (%)
Até 4 anos	13,00	32,00
De 4 a 8 ano	22,00	48,00
De 8 a 12 anos	18,00	11,00
Mais de 12 anos	47,00	9,00
Total	100,00	100,00

Fonte: dados da pesquisa, 2015

Quanto ao tempo de experiência no exercício da função, a Tabela 2 revela que cerca de 48% dos prefeitos tem experiência equivalente a dois mandatos. No que tange os assessores contábeis, destaca-se que a maioria possui mais de 12 anos de experiência. Essas informações demonstram que a maioria dos pesquisados são experientes no exercício de suas funções no âmbito público.

Tabela 3 – Caracterização dos respondentes por região de atuação

Região de Atuação	Assessor Contábil (%)	Prefeito (%)
Litoral	21,00	14,00
Brejo	28,00	16,00
Cariri	19,00	23,00
Sertão	29,00	39,00
Curimataú	3,00	8,00
Total	100,00	100,00

Fonte: dados da pesquisa, 2015

A Tabela 3 revela que a maioria dos assessores contábeis estão localizados no sertão (29%) e do brejo (28%) paraibano, todavia cabe destacar que estas informações são referentes ao domicílio dos respondentes, sendo assim, destaca-se que muitos assessores contábeis atuam em diversas regiões. Quanto aos prefeitos, observa-se que a maioria (30%) estão localizados na região do sertão paraibano, sendo esta a região com maior quantidade de municípios.

4.1.2 Percepção da importância do conhecimento e da mensuração de custo dentro do planejamento orçamentário municipal e avaliação de programas

O objetivo deste grupo de questões (Q1 e Q2) é identificar a percepção de gestores com relação ao conhecimento de custo como um dos elementos-chave nas propostas orçamentárias e avaliações de programas.

Tabela 4 - Percepção sobre a utilização de custo no processo de planejamento e avaliação de programas

ASSERTIVAS		RESPONDENTES	1	2	3	4	5	TOTAL	RM
Q1	As informações sobre custo dos produtos e serviços públicos fazem com que a proposta orçamentária atinja seus objetivos.	Gestores	2	12	6	26	58	104	4,21
		Assessores	1	4	-	28	39	72	4,39
Q2	Ao medir os insumos (materiais e mão-de-obra) dos produtos e serviços públicos, o sistema de custo torna possíveis as comparações e cria medidas e padrões de grande utilidade para a tomada de decisão dentro do processo orçamentário.	Gestores	3	10	5	32	54	104	4,19
		Assessores	-	9	1	22	40	72	4,29
								RM GERAL	4,27

Fonte: dados da pesquisa (2015).

Considerando os conceitos da literatura e os dispositivos legais referentes a esse grupo de questões e consoante aos dados da Tabela 4, pode-se inferir que a percepção dos atores se apresenta alinhada com os elementos construtores desses quesitos (RM GERAL 4,27). Também é possível afirmar que os prefeitos são menos sensíveis aos conceitos de custo como elemento de comparação e avaliação da eficiência e eficácia orçamentária proposto em Q1 (RM 4,19); já os assessores contábeis afirmam de forma mais enfática que as informações sobre custos dos produtos e serviços públicos proporcionam o atingimento dos objetivos da proposta orçamentária (RM 4,39).

Quando se analisam os assessores contábeis, quanto a indagação sobre o sistema de custo permitir a comparação e criação de medidas e padrões úteis para a tomada de decisão dentro do processo orçamentário (Q2), constata-se que estes são mais incisivos do que os prefeitos (RM 4,29). Esse posicionamento dos assessores contábeis, se dá tendo em vista que esta fase do orçamento requer conhecimentos técnicos acurados que ficam sob a responsabilidade do contador; daí a ênfase nessa questão respondida. Este é um achado importante e converge com os resultados obtidos por Cruz e Platt (2007) e Souza e Carvalho (2012).

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

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

Diante disso, o objetivo desse grupo de questões (Q3 a Q6) é identificar se os gestores públicos atribuem, ao sistema de custo e resultado, o valor estabelecido pela legislação e destacado na literatura, quanto ao controle da gestão pública municipal, destacando-se nesse aspecto, a dimensão conceitual do princípio da economicidade.

Tabela 5 - Percepção das informações de custo como instrumento de controle da gestão pública

ASSERTIVAS		RESPONDENTES	1	2	3	4	5	TOTAL	RM
Q3	A existência de um sistema de custo permite o controle dos desperdícios de recursos públicos.	Gestores	-	5	12	16	71	104	4,47
		Assessores	-	3	4	14	51	72	4,57
Q4	A existência de um sistema de custo na Administração Pública municipal facilita a prática dos princípios da eficiência e da economicidade.	Gestores	3	5	16	13	67	104	4,31
		Assessores	-	4	2	14	52	72	4,58
Q5	A análise dos custos dos produtos e serviços permite a economia dos recursos financeiros da prefeitura.	Gestores	4	6	6	10	78	104	4,46
		Assessores	-	-	7	17	48	72	4,57
Q6	A Administração Pública municipal, salvo raras exceções, tem se restringindo basicamente aos registros contábeis, deixando de buscar instrumentos de controle capazes de propiciar a medida e a avaliação dos resultados das ações governamentais.	Gestores	2	8	21	26	47	104	4,04
		Assessores	-	-	8	32	32	72	4,33
								RM GERAL	4,42

Fonte: elaborado pelos autores (2015).

Em síntese, diante da análise dos dados a respeito da percepção dos prefeitos e assessores contábeis, no tocante a esse grupo de quesitos, infere-se que os dois grupos pesquisados admitiram que o sistema de custo se apresenta como uma ferramenta de controle da gestão pública municipal, confirmando o que consta na literatura e na legislação pertinente (RM GERAL 4,42). Os achados corroboram com os encontrados por Slomski (2010) e Souza e Carvalho (2012), evidenciando que a contabilidade adquire seu papel de fonte de informações para a avaliação dos atos da gestão pública. Salienta-se que neste grupo de questões os assessores contábeis são mais enfáticos do que os prefeitos sobre o sistema de custos como ferramenta de gestão.

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

A utilização das informações sobre custo, conforme tem apontado a literatura, pode ser vista como uma forma de avaliar o desempenho dos gestores e de seus auxiliares, bem como servir de base para a avaliação dos programas de governo. Já a legislação que trata da matéria prescreve que os atos de gestão dos

administradores públicos devem buscar a utilização de custo, no sentido de avaliar o desempenho alcançado pelos gestores de recursos públicos.

Alinhado a esse tópico, o objetivo desse conjunto de questões (Q7, Q8, Q9 e Q10) 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 6 - Percepção dos prefeitos e contadores sobre avaliação de desempenho

ASSERTIVAS		RESPONDENTES	1	2	3	4	5	TOTAL	RM
Q7	A ausência de um sistema de custo traz dificuldade para a Administração Pública municipal avaliar a utilização dos recursos aplicados pelos secretários municipais e os resultados por eles atingidos.	Gestores	2	7	12	21	62	104	4,29
		Assessores	-	4	10	16	42	72	4,33
Q8	O sistema de custo permite fazer uma comparação dos custos do município com os de municípios vizinhos, que possuem as mesmas peculiaridades, o que proporciona a obtenção de informações capazes de analisar o desempenho do prefeito.	Gestores	1	7	15	27	54	104	4,21
		Assessores	-	4	11	19	38	72	4,26
Q9	A utilização de sistema de custo aumenta a possibilidade de reeleição ou eleição do prefeito de candidato indicado, em decorrência da realização de uma gestão econômica, eficiente e eficaz.	Gestores	2	5	11	23	63	104	4,35
		Assessores	1	8	17	27	19	72	3,76
Q10	A utilização de informação de custo aumentaria a possibilidade de aprovação das contas dos prefeitos, pela diminuição da possibilidade de desperdícios ou má aplicação dos recursos públicos.	Gestores	4	8	13	27	52	104	4,11
		Assessores	-	4	4	27	37	72	4,35
								RM GERAL	4,21

Fonte: elaborado pelos autores (2015).

Após a análise conjunta desse grupo de questões, verifica-se que, de uma maneira geral, os respondentes admitem que o sistema de custo favorece a avaliação de desempenho de suas gestões (RM GERAL 4,21). Por outro lado, fazendo-se uma análise visual da tabela 6, no quanto a questão nº 9, constata-se que os assessores contábeis detêm uma percepção menos enfática da dos prefeitos, uma vez que na percepção daqueles, a utilização de sistema de custos não aumenta necessariamente a possibilidade de reeleição ou eleição do prefeito ou de candidato indicado (RM 3,76).

Em conclusão, pode-se inferir que os respondentes concordam que a utilização de um sistema de custos proporcionará à Administração Pública uma melhor avaliação do seu desempenho, assim como a possibilidade de comparar administrações públicas similares. As percepções dos prefeitos e assessores contábeis, a propósito das questões formuladas, são convergentes com a legislação e a literatura especializada.

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

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

Tabela 7 - Percepção dos prefeitos e contadores sobre custo para tomada de decisão

ASSERTIVAS		RESPONDENTES	1	2	3	4	5	TOTAL	RM
Q11	O conhecimento do custo das aquisições (materiais e serviços de terceiros) isoladamente não ajuda a tomar uma boa decisão. É necessário conhecer também os benefícios.	Gestores	2	6	3	30	63	104	4,40
		Assessores	-	3	5	21	43	72	4,44
Q12	A decisão de comprar ou produzir um produto, fornecer ou terceirizar um determinado serviço, construir ou alugar determinadas instalações, deve ser precedida de um levantamento de custo.	Gestores	4	1	4	14	81	104	4,61
		Assessores	-	2	4	8	58	72	4,69
Q13	O conhecimento dos custos dos produtos e serviços públicos é útil para que se possa decidir por sua continuidade, seu incremento ou sua paralisação.	Gestores	4	-	9	20	71	104	4,48
		Assessores	-	3	-	27	42	72	4,50
								RM GERAL	4,52

Fonte: elaborado pelos autores (2015).

Verifica-se, nesse grupo de perguntas sobre a importância do conhecimento prévio do custo para tomada de decisão, que as respostas apresentaram um resultado bem definido (RM GERAL 4,52). Como se pode observar, os respondentes, afirmaram que, para a tomada de decisões acertadas, são necessárias informações sobre os custos dos produtos e serviços prestados à população.

Assim, observa-se na Tabela 7 que as respostas às três questões formuladas apresentaram um razoável grau de paralelismo, demonstrando uniformidade nas respostas dos indivíduos. Tais achados convergem para os encontrados por Slomski (2010) e Souza e Carvalho (2012), na qual a eficiência da coisa pública está relacionada a obtenção do melhor resultado possível com o mínimo de insumos possíveis para essa produção, o que reveste de essencialidade as informações sobre os custos incorridos para a tomada de decisão.

4.1.6 Percepção sobre a implantação do sistema de custo na Administração Pública municipal

As perguntas deste bloco tiveram como objetivo identificar se na percepção dos respondentes a gestão municipal está em condições de implantar um sistema de custo e resultado (Q14) e se há necessidade de legislação específica para esse fim (Q15). De maneira geral os resultados revelam que há certo grau de dúvida quanto à capacidade técnica de se implantar um sistema de custo na administração municipal na atual gestão (RM GERAL 3,10), estas informações caminham para o apresentado na literatura, convergindo com os resultados obtidos pelos estudos de Martins (2010) e Souza e Carvalho (2012).

Nesse aspecto, a questão nº 14 buscou identificar se a atual estrutura administrativa está em condições de implantar um sistema de custos, sobre este fato observa-se uma uniformidade nas respostas dos dois grupos, demonstrando assim, certa incerteza na percepção dos respondentes sobre a implantação de um sistema de custos no âmbito público.

A questão nº 15 refere-se à necessidade de lei específica para a implantação do sistema de custos. Conforme se observa na Tabela 5, há uma semelhança nas respostas dos pesquisados, revelando que não há uma convicção nas respostas apresentadas pelos respondentes (RM 2,89), assim como pelos prefeitos (RM 2,73), os dois grupos acreditam que a inexistência de uma lei específica para a criação de um sistema de custos não impede sua utilização. Destaca-se, além disso, que os prefeitos e assessores contábeis estão na faixa limite entre os conceitos da administração burocrática e da administração gerencial.

Tabela 8 - Condições da atual administração para a implantação de um sistema de custo

ASSERTIVAS		RESPONDENTES	1	2	3	4	5	TOTAL	RM
Q14	A atual estrutura administrativa municipal está em condições de implantar um sistema de custo.	Gestores	5	36	5	22	36	104	3,46
		Assessores	12	14	4	25	19	74	3,34
Q15	A inexistência de lei específica para a criação e implantação de um sistema de custo e resultado impede sua utilização.	Gestores	26	32	-	36	10	104	2,73
		Assessores	18	22	-	14	18	72	2,89
								RM GERAL	3,10

Fonte: elaborado pelos autores (2015).

4.2 ANÁLISE DA HIPÓTESE

Para averiguar se existe diferenças significativas entre as percepções dos prefeitos e assessores contábeis com relação aos aspectos conceituais do sistema de custo na Administração Pública, utilizou-se o teste não-paramétrico *U* de *Mann-Whitney*, que se destina a averiguar se dois grupos autônomos foram ou não extraídos da mesma população. Esse teste, também conhecido por Teste da Soma dos Postos de *Wilcoxon*, não utiliza valores médios em seu cálculo, porém verifica se as distribuições de probabilidade de uma variável podem ser consideradas iguais nas duas populações em análise. Utiliza-se esse teste para aceitar a hipótese nula de que não existem diferenças significativas entre as médias dos dois grupos comparados.

Assim, as inferências a respeito das percepções dos indivíduos respondentes quanto aos aspectos conceituais do sistema de custo na Administração Pública, foram realizadas ao se comparar as respostas apresentadas pelos indivíduos dos dois grupos para cada pergunta. Destaca-se que o nível de significância adotado foi de 0,05.

Quadro 2 - Resultados dos testes de hipóteses realizados com o teste *U* de *Mann-Whitney*

Afirmações	Teste <i>Mann-Whitney</i> u (significância)	Decisão
Q1	0,453	Aceitar - H_0
Q2	0,528	Aceitar - H_0
Q3	0,376	Aceitar - H_0
Q4	0,344	Aceitar - H_0
Q5	0,649	Aceitar - H_0
Q6	0,337	Aceitar - H_0
Q7	0,917	Aceitar - H_0
Q8	0,763	Aceitar - H_0
Q9	0,441	Aceitar - H_0
Q10	0,946	Aceitar - H_0
Q11	0,530	Aceitar - H_0
Q12	0,369	Aceitar - H_0
Q13	0,612	Aceitar - H_0
Q14	0,057	Aceitar - H_0
Q15	0,966	Aceitar - H_0

Fonte: elaborado pelos autores (2015).

Como se pode observar, as questões em que se verificaram maiores níveis de dispersões de percepções seguiram a mesma tendência no teste de hipótese aqui apresentada. É preciso enfatizar, entretanto, que os altos graus de convergência proporcionados pelas questões de nº 7, 11 e 15, em que a probabilidade de significância calculada assintoticamente apresentou valores acima de 90%, apontando para quase a unanimidade de percepções. O significado dessa aproximação indica um estilo administrativo teoricamente correto, sugerindo uma disposição para a implantação do sistema de custo. Como se observou na análise, é relevante desenvolver a estrutura organizacional e principalmente de pessoas capacitadas para esse fim.

Destaca-se ainda o alto grau de convergência apresentado na questão nº 15, que tratou da necessidade de se criar lei específica para a utilização do sistema de custo e resultado, tendo a probabilidade de significância calculada assintoticamente apresentado valor próximo de 97%. Esperava-se dos prefeitos e assessores contábeis uma postura diferente no tocante a essa pergunta, tendo em vista a existência de lei federal que obriga a implantação e utilização de sistema de custo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa teve como objetivo verificar a percepção dos prefeitos municipais e assessores contábeis sobre sistema de custo no setor público como ferramenta capaz de otimizar o processo gerencial nas ações governamentais.

Conforme revelam os resultados, no que tange à percepção dos respondentes sobre a mensuração de custo dentro do planejamento orçamentário municipal e avaliação de programas, assim como instrumento de controle, ficou evidente que, para a prática de uma Administração Pública gerencial, é imprescindível a implantação de um sistema de custo, modelado numa base conceitual em que estejam presentes os princípios da eficiência, da eficácia, da efetividade e da economicidade.

De uma maneira geral, os respondentes admitem que o sistema de custo favorece a avaliação de desempenho de suas gestões. Quando indagados sobre o aumento das chances de reeleição ou eleição de prefeito ou de candidato indicado, proporcionado pelo sistema de custos, houve divergências entre os grupos respondentes. Na percepção dos assessores contábeis, a utilização de sistema de custos não aumenta necessariamente a possibilidade de reeleição ou eleição do prefeito ou de candidato indicado, demonstrando que para este grupo de respondentes a sociedade brasileira ainda não se encontra madura para fazer uma análise profunda sobre os critérios de uma boa gestão no âmbito público.

No que tange à análise das percepções sobre a importância do conhecimento prévio de custos para tomada de decisão, os respondentes asseguraram que, para a tomada de decisões acertadas, as informações sobre os custos dos produtos e serviços prestados à população são imprescindíveis. Estes resultados convergem para os encontrados por Slomski (2010) e Souza e Carvalho (2012), em que a obtenção do melhor resultado possível no âmbito público está diretamente ligada à utilização do mínimo de insumos possíveis para a produção, o que torna essencial o uso das informações sobre os custos incorridos.

Quanto à implantação do sistema de custos, os respondentes revelaram, de forma não muito enfática, que a atual estrutura administrativa municipal não está em condição de fazê-lo. Já quanto à necessidade de se criar legislação específica para implantação do sistema de custos, os pesquisados não foram incisivos em suas respostas; os dois grupos acreditam que a inexistência de uma lei específica não impede a utilização do sistema. Como foi observado, quase metade dos respondentes expressaram a necessidade de legislação específica, embora a Constituição Federal de 88, não a exija. Portanto é de se notar que os gestores evidenciaram uma postura legalista-burocrática, revelando que o plano da legalidade está acima da dimensão da economicidade.

Os testes de hipóteses revelaram que não há diferenças significativas entre as percepções dos prefeitos municipais e dos assessores contábeis no que se referem aos conceitos especificados nos diplomas legais, os quais estabelecem mecanismos de aferição e explicitação de custos e resultados na Administração Pública, uma vez que a relação entre ambas as variáveis não se mostrou significativa.

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

REFERÊNCIAS

- ABREU, D. Q.; SILVA, J. J. M. C. A gestão pública sustentável do ambiente e a perícia ambiental. *Gespública*, Rio de Janeiro, Abr. 2011. Disponível em: <<http://www.gespublica.gov.br>>. Acesso em: 28 nov. 2015.
- ALONSO, M. Custos nos serviços públicos. *Revista do Serviço Público*, v. 50, n. 1, p. 37-54, Jan-Mar 1999.
- ANDERSEN, J. A. Public versus Private Managers: How Public and Private Managers Differ in Leadership Behavior. *Public Administration Review*, v. 70, n. 1, p. 131-141, Jan./Fev. 2010.
- BEUREN, I. M. (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 3ª edição, 2012.
- BOWDITCH, J. L.; BUONO, A. F. *Elementos do comportamento organizacional*. São Paulo: Pioneira, 1992.

BOZKURT, O., ISLAMOGLU, M., & OZ, Y. (2013). Perceptions of professionals interested in accounting and auditing about acceptance and adaptation of global financial reporting standards. *Journal of Economics, Finance & Administrative Science*, 18(34).

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, nº 191-A, 05 out. 1988.

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

_____. Lei nº 4.320/1964. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Poder Legislativo, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Seção 1, p. 2745

CHIAVENATO, I. *Recursos humanos*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1998.

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

DARÓS, L. L.; PEREIRA, A. S. Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público – NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública. In: IX Congresso de Controladoria e Contabilidade da USP, 2009. *Anais...* São Paulo: FEA/USP, 2009 – CD-ROM.

DINIZ, J. A. *Percepções de gestores e assessores contábeis da administração pública sobre aspectos do sistema de custos e resultados: uma análise em prefeituras municipais do Estado da Paraíba*. UnB/UFPB/UFPE/UFRN, 134 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – UnB, UFPB, UFPE e UFRN, Brasília, 2003.

DINIZ, J. A.; DIENG, M.; MORAES, E. F. A Utilização de Sistemas de Custos na Administração Pública Municipal: um estudo sob o enfoque comportamental. In: EnANPAD, 2008, *Anais...* ANPAD: Rio de Janeiro, 2008.

GARRISON, R. H; NORREN, E. W. *Contabilidade gerencial*. Tradução de José Luiz Pavarato. 11. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

GUEDES, A. M.; SILVÉRIO, J. P. *Metodologia de controle de custos aplica à área pública*. 1.ed. Ribeirão Preto-SP: IBRAP, 2003.

HASEN, D. R.; MOWEN, M. M. *Gestão de custos*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS – IFAC – Public Sector Committee. *Perspectives on Cost Accounting for Government*. Study 12. New York: 2000. Disponível em <<http://www.ifac.org>>. Acesso em: 15 fev. 2012.

LOVATO, E. L. *Sistema de Informações de Custos no Setor Público: percepção dos usuários sobre a adoção, implementação e utilidade das Informações de custos na gestão e desenvolvimento municipal*. 138 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – curso de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2015.

MARTINS, E. *Contabilidade de custos*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MAUSS, C. V.; SOUZA, M. A. *Gestão de custos aplicada ao setor público*. São Paulo: Atlas, 2008.

MORGAN, G. *Images de l'organisation*, Québec: Presses de l'Université laval, 1989

NASCIMENTO, M. L. *Sistema de custos do Superior Tribunal de Justiça: uma abordagem para gestão estratégica de custos na administração pública*. Brasília, DF, 2008. 38 f. Monograf a. Instituto de Cooperação e Assistência Técnica (Icat) do Centro de Ensino Unif cado do Distrito Federal (UniDF), 2008.

BONETTI, E.; WERNKE, R.; JUNGES, I. Aplicação do *Economiv Value Added* em uma cooperativa...

OLIVEIRA, L. H. *Exemplo de cálculo de Ranking Médio para Likert*. Notas de aula. Metodologia científica e técnicas de pesquisa em administração. Mestrado em Administração e Desenvolvimento Organizacional. PPGA CNEC/FACECA: Varginha, MG, 2005.

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

PEREIRA, A. *SPSS – Guia Prático de Utilização – Análise de Dados para Ciências Sociais e Psicologia*. 4a Edição Revista e Atualizada. Edições Silabo. Portugal, 2003.

PIERANTI, O. P.; RODRIGUES, S.; PECI, A. Governança e New Public Management: Convergências e Contradições no Contexto Brasileiro. In: EnANPAD, 2007, *Anais...* ANPAD: Rio de Janeiro, 2007.

PISCITELLI, R. B; TIMBÓ, M. Z. F. *Contabilidade Pública: uma abordagem da Administração financeira pública*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PROULX, D. Le management par résultats: une perspective transculturelle. *Management International*, Quebec, v. 7, n 4, p.39, 2003.

REZENDE, D. A. *Sistemas de informações organizacionais: guia prático para projetos em cursos de administração, contabilidade e informática*. 5.ed. São Paulo. Atlas, 2013.

REZENDE, F.; CUNHA, A.; CARDOSO, R. L. Custos no setor público. *Revista de Administração Pública*, v. 44, n. 4, p. 789-790, jul./ago. 2010.

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

SIEGEL, S. *Estatística não-paramétrica para as ciências do comportamento*. 2.ed. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1979.

SILVA, I. L.; DRUMOND, R. B. A necessidade da utilização de sistema de custos e de indicadores de desempenho na Administração Pública. In: Seminário de Contabilidade da USP, 4. **Anais eletrônico...**São Paulo. USP. 2004. Disponível em: < <http://www.eac.fea.usp.br>> Acesso em: 21.abril.2010.

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

SLOMSKI, V. *Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal*. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SOUZA, M. A.; CARVALHO, M. P.. Implantação de Sistemas de Custos no Setor Público: um estudo em municípios do Rio Grande do Sul face as determinações da STN e do CFC. In: VI Congresso ANPCONT, 2012. *Anais...* 28 a 30 de novembro. Florianópolis, SC.

TURBAN, E.; RAINER, R. K.; POTTER, R. E. *Administração de tecnologia da informação: teoria e prática*. Rio de Janeiro. Elsevier, 2005.

WIEMER, A. P. M.; RIBEIRO, D. C.. Custos no serviço público. In: Congresso Usp de Controladoria e Contabilidade, 4. São Paulo. *Anais...* São Paulo: FEA/USP, 2004 – CD-ROM.