

UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM
PLANEJAMENTO E GOVERNANÇA PÚBLICA

EDERSON LUIZ LOVATO

**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**

DISSERTAÇÃO

CURITIBA

2015

EDERSON LUIZ LOVATO

**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**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança Pública da Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR), como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Planejamento e Governança Pública.

Orientador: Prof. Dr. Antônio Gonçalves de Oliveira

CURITIBA

2015

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação

L896s Lovato, Ederson Luiz
2015 Sistema de informações de custos no setor público :
percepção dos usuários sobre a adoção, implementação
e utilidade das informações de custos na gestão municipal /
Ederson Luiz Lovato. -- 2015.
138 f.: il.; 30 cm

Texto em português, com resumo em inglês.

Dissertação (Mestrado) - Universidade Tecnológica
Federal do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Planejamento
e Governança Pública, Curitiba, 2015.

Bibliografia : f. 123-130

1. Sistemas de informação gerencial - Custos - Estudo
de casos. 2. Contabilidade pública - Normas. 3. Percepção.
4. Pessoal - Treinamento. 5. Administração municipal -
Controle de custo. 6. Política pública. 7. Administração
Pública - Dissertações. I. Oliveira, Antonio Gonçalves de,
orient. II. Universidade Tecnológica Federal do Paraná -
Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança
Pública. III. Título.

CDD: Ed. 22 -- 351



Ministério da Educação

Universidade Tecnológica Federal do Paraná

Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação

Diretoria de Pesquisa e Pós-Graduação

Programa de Mestrado em Planejamento e Governança Pública



TERMO DE APROVAÇÃO

Título da Dissertação

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

Por

EDERSON LUIZ LOVATO

Esta dissertação foi apresentada às 08h do dia 27 de fevereiro de 2015 como requisito parcial para a obtenção do título de MESTRE EM PLANEJAMENTO E GOVERNANÇA PÚBLICA, Área de Concentração – Planejamento Público e Desenvolvimento, Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança Pública da Universidade Tecnológica Federal do Paraná. O candidato foi arguido pela Banca Examinadora composta pelos professores abaixo assinados. Após deliberação, a Banca Examinadora considerou o trabalho:

- (X) Aprovado
- () Aprovado com restrições
- () Reprovado

Prof. Dr. Antonio Gonçalves de Oliveira
(PPGPGP-UTFPR)

Prof. Dr. Ivan Carlos Vicentin
(PPGPGP-UTFPR)

Prof. Dr. Denis Alcides Rezende
(UFPR)

Prof. Dr. Inácio Andruski Guimarães
(UFPR)

Prof. Dr. Lauro Brito de Almeida
(UFPR)

Visto da Coordenação

Prof. Dr. Sérgio Tadeu Gonçalves Muniz
Coordenador PPGPGP (UTFPR)



UTFPR - CT Av. Sete de Setembro, 3165
CEP: 80230-901 - Curitiba-PR - Brasil
Tel.: (41) 3310-4611

Segundo as Normas da Instrução Normativa Conjunta 01/2011, "A Folha de Aprovação assinada encontra-se na Coordenação do Curso (ou Programa)".

Talvez não tenhamos conseguido fazer o melhor, mas lutamos para que o melhor fosse feito. Não somos o que deveríamos ser, não somos o que iremos ser.... mas Graças a Deus, não somos o que éramos.

(MARTIN LUTHER KING)

AGRADECIMENTOS

Qualquer um pode tencionar uma grande jornada sozinho, mas certamente só poderá torná-la possível com a ajuda e o apoio de pessoas que, em maior ou menor grau, contribuirão para que esta jornada possa ser concluída com sucesso.

E é desta forma que concluo esta caminhada, restando-me somente tecer os meus mais sinceros agradecimentos.

Primeiramente, agradeço a Deus, pela graça de ter me permitido iniciar esta jornada e finalmente concluir este estudo.

Ao meu pai, que me ensinou até seu último suspiro e a minha mãe que continua a me ensinar.

A minha amada Adriane, que com amor soube me compreender nos momentos que me ausentei e ao mesmo tempo me motivou nos momentos de fraqueza.

Ao professor Dr. Antônio Gonçalves de Oliveira, pelo compromisso e amizade sincera e, sobretudo, pelo profissionalismo de suas orientações, que possibilitou o desenvolvimento deste trabalho.

Aos professores Doutores Inácio Andruski Guimarães, Ivan Carlos Vicentin e Lauro Brito de Almeida, pelas inquestionáveis contribuições promovidas na qualificação desta dissertação.

Aos professores e colegas do mestrado, pelo compartilhamento de seus conhecimentos, pela amizade e pelo companheirismo que aliviaram vários momentos nesta jornada.

Aos servidores públicos dos municípios que destinaram seu tempo a participarem efetivamente da pesquisa desenvolvida.

Agradeço, ainda, pelo admirável trabalho realizado de revisão e editoração da dissertação, a Estelita Matias e a Maria Laura Zocolotti. Sem sombra de dúvida, um trabalho talentoso de extrema minuciosidade que valoriza a construção de mais essa etapa acadêmica.

RESUMO

LOVATO, Ederson Luiz. **Sistema de informações de custos no setor público: percepção dos usuários sobre a adoção, implementação e utilidade das informações de custos na gestão municipal.** 2015. 138f. Dissertação (Mestrado em Planejamento e Governança Pública) – Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança Pública (PPGGP), Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR), Curitiba, 2015.

Nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público encontra-se a NBC T 16.11, que visa estabelecer a utilização do Sistema de Informações de Custos no Setor Público (SICSP), em que, pela Portaria nº 753/2012 do STN, definiu-se que a sua implantação deveria ocorrer até o final de 2014. Neste contexto, é imprescindível conhecer quais as dificuldades e expectativas que os atores envolvidos nesse processo de implantação possuem e qual a contribuição do SICSP para o desenvolvimento local. Com efeito, este trabalho tem por norte discutir: Qual a percepção dos usuários sobre a importância do Sistema de Informações de Custos no Setor Público para a gestão e desenvolvimento municipal? Assim, para iniciar a discussão, colocou-se como objetivo geral do estudo investigar a percepção dos responsáveis pela implantação do SICSP, quanto à sua contribuição como ferramenta de Gestão e Planejamento para o Desenvolvimento dos respectivos Municípios. A pesquisa se utilizou do questionário como instrumento de coleta de dados em campo. A metodologia da análise de dados aplicada ao questionário se valeu da análise univariada e com o auxílio do teste qui-quadrado, utilizou-se também a análise bivariada. Demonstra-se, por meio da pesquisa de campo, aliada ao referencial teórico, alicerçado pelas pesquisas bibliográfica e documental que, findado o prazo legal de implantação, grande parte dos respondentes ainda não concluíram o processo, mesmo entendendo que o SICSP contribui significativamente para a gestão e desenvolvimento do município. Como resultado e conclusão, nota-se, que há uma carência de pessoal qualificado tecnicamente para a implantação e utilização do SICSP bem como se salienta ainda que o quantitativo de pessoal é insuficiente em muitos dos casos pesquisados.

Palavras-chave: Sistema de Informações de Custos. Setor Público. Gestão Municipal. Planejamento. Desenvolvimento.

ABSTRACT

LOVATO, Ederson Luiz. **Public sector cost information system**: how users see the adoption, implementation and use of cost information by the municipal management. 2015. 138f. Dissertation (Planning and Public Governance Master's degree) – Planning and Public Governance Post-graduation Program under the State of Paraná Federal Technological University (Universidade Tecnológica Federal do Paraná - UTFPR). Curitiba, 2015.

Norm T16.11 of the Brazilian Accounting Norms (Normas Brasileiras de Contabilidade - NBC), regulated through Law regulation no. 753/2012 of the National Treasury Department, is applied to the Public Sector and provides rules for the Public Sector Cost Information System determining that its implantation should have been effective until the end of 2014. In such context, it is indispensable to know the difficulties and expectations facing the people involved in the implantation process, as well as the Public Sector Cost Information System contribution to local development. Thus, the present work aims at discussing if users understand the importance of the Public Sector Cost Information System to municipal management and development. The study general objective is to investigate if people in charge of implanting [the Public Sector Cost Information System](#) see it as a management and planning tool to help municipality development. The study field research methodology used questionnaires as data collection tool. Data analysis was performed using univariate analysis with the help of chi-squared test and bivariate analysis. Based on the field research, that was associated to a theoretical referential and to bibliographic and documental researches, we inferred that although the legal implantation term have expired, most of the interviewed have not yet completed the process, even though they understood that the Public Sector Cost Information System contributes significantly to improve municipality management and development. The study conclusion is that there is a lack of technically qualified personnel to implant and use the Public Sector Cost Information System. We also highlight that in most of the study cases personnel qualification is unsatisfactory.

Key-words: Cost Information System. Public sector. Municipal management. Planning. Development.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 - ESQUEMA TÉCNICO DA NATUREZA DA DESPESA	62
FIGURA 2 - COMPARATIVO ENTRE A CONTABILIDADE GERENCIAL E O SISTEMA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO.....	66
FIGURA 3 - ATIVOS TANGÍVEIS E INTANGÍVEIS	69
FIGURA 4 - GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS	73
FIGURA 5 - INFLUÊNCIA DO SISTEMA DE CUSTOS NA AÇÃO GERENCIAL	74
FIGURA 6 - ESQUEMA LÓGICO DO MÉTODO DE CUSTEIO ABC.....	83
FIGURA 7 - DISTRIBUIÇÃO DOS MUNICÍPIOS RESPONDENTES	99

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 - EVOLUÇÃO DO PERFIL DO ESTADO BRASILEIRO	25
QUADRO 2 - EVOLUÇÃO HISTÓRICA DOS MUNICÍPIOS NO BRASIL.....	32
QUADRO 3 - LIMITES CONSTITUCIONAIS E LEGAIS	35
QUADRO 4 - PERÍODOS HISTÓRICOS DA CONTABILIDADE.....	37
QUADRO 5 - EVOLUÇÃO HISTÓRICA DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS	38
QUADRO 6 - PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE SOB A PERSPECTIVA DO SETOR PÚBLICO.....	41
QUADRO 7 - TERMINOLOGIA DA CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	45
QUADRO 8 - CLASSIFICAÇÃO DOS TIPOS DE CUSTOS	46
QUADRO 9 - NOMENCLATURA UTILIZADA NA CONTABILIDADE DE CUSTOS - SETOR PÚBLICO - NTBC T 16.11.....	47
QUADRO 10 - MÉTODOS DE CUSTEIO - NBC T 16.11	49
QUADRO 11 - ATRIBUTOS DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS	59
QUADRO 12 - CLASSIFICAÇÃO FUNCIONAL	61
QUADRO 13 - NATUREZA DA DESPESA	62
QUADRO 14 - CLASSIFICAÇÃO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA	63
QUADRO 15 - INFORMAÇÕES DE CUSTOS X AÇÕES GERENCIAIS.....	72
QUADRO 16 - ESTRUTURA DE CRITÉRIOS DE PESQUISA.....	97
QUADRO 17 - RECURSOS X PERCENTUAL DE IMPLANTAÇÃO DO SICSP.....	111
QUADRO 18 - INSTRUMENTOS/FERRAMENTAS/AÇÕES X TEMPO DE ATUAÇÃO NA ÁREA PÚBLICA	112
QUADRO 19 - INSTRUMENTOS/FERRAMENTAS/AÇÕES X QUALIFICAÇÃO ACADÊMICA.....	113
QUADRO 20 - INSTRUMENTOS/FERRAMENTAS/AÇÕES X GÊNERO	114
QUADRO 21 - RECURSOS HUMANOS/MATERIAL X QUALIFICAÇÃO ACADÊMICA.....	114
QUADRO 22 - RECURSOS HUMANOS/MATERIAL X GÊNERO	115

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 - DISTRIBUIÇÃO POR RECEITA ESTIMADA PARA O EXERCÍCIO DE 2014.....	99
TABELA 2 - DISTRIBUIÇÃO DOS RESPONDENTES EM RELAÇÃO A REGIÃO GEOGRÁFICA DO ESTADO DO PARANÁ.....	100
TABELA 3 - DISTRIBUIÇÃO POR GÊNERO.....	101
TABELA 4 - DISTRIBUIÇÃO POR TEMPO DE SERVIÇO NA ÁREA PÚBLICA	101
TABELA 5 - DISTRIBUIÇÃO POR NÍVEL DE ESCOLARIDADE.....	101
TABELA 6 - DISTRIBUIÇÃO POR PERCENTUAL DE IMPLANTAÇÃO DO SICSP	102
TABELA 7 - DISTRIBUIÇÃO POR CAPACIDADE DE IMPLANTAÇÃO	103
TABELA 8 - DISTRIBUIÇÃO DAS DIFICULDADES DE IMPLANTAÇÃO DO SICSP	104
TABELA 9 - DISTRIBUIÇÃO QUANTO AOS INSTRUMENTOS GERENCIAIS	106
TABELA 10 - DISTRIBUIÇÃO POR GRAU DE CONTRIBUIÇÃO	107

LISTA DE SIGLAS

ABC	Custeio Baseado em Atividades
ABM	<i>Activity Based Management</i>
ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
BSC	<i>Balanced Scorecard</i>
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CIF	Custo Indireto de Fabricação
CT	Carga Tributária
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DRE	Demonstração do Resultado Econômico
EVA	Valor Econômico Adicionado
FGV	Fundação Getúlio Vargas
FTE	<i>Full Time Equivalent</i>
GAAP	<i>Generally Accepted Accounting Principles</i>
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
IDH	Índice de Desenvolvimento Humano
IDHM	Índice de Desenvolvimento Humano Municipal
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IPA	Índice de Pressão Antrópica
IPARDES	Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico e Social
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
IRBES	Índice de Retorno de Bem Estar à Sociedade
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
MCCI	Módulo de Captura e Consolidação de Informações

MF	Ministério da Fazenda
MIG	Módulo de Informações Gerenciais
MTO	Manual Técnico de Orçamento
NBC T SP	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica do Setor Público
NBC T	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ONU	Organização das Nações Unidas
PIB	Produto Interno Bruto
PME	Pesquisa Mensal de Emprego
PNAD	Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios
PPA	Plano Plurianual
PRONAF	Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar
PRONAT	Programa de Desenvolvimento Sustentável dos Territórios Rurais
SDT/MDA	Secretaria de Desenvolvimento Territorial, do Ministério do Desenvolvimento Agrário
SIC	Sistema de Informações de Custo
SICSP	Sistema de Informações de Custos do Setor Público
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCE/MT	Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso
UTFPR	Universidade Tecnológica Federal do Paraná

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
1.1 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA	18
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA	19
1.2.1 Objetivo Geral	19
1.2.2 Objetivos Específicos	19
1.3 PERSPECTIVAS DA PESQUISA	19
1.4 DELIMITAÇÃO DO TEMA	20
1.5 PRESSUPOSTOS NORTEADORES	21
1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO	21
2 MARCO TEÓRICO - EMPÍRICO	23
2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	23
2.1.1 Administração Pública como Direito Fundamental	26
2.1.2 Administração Pública Municipal	31
2.2 CONTABILIDADE PÚBLICA NO BRASIL	36
2.2.1 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP	42
2.3 CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	44
2.3.1 Princípios da Eficiência e Economicidade no Setor Público	50
2.3.2 Sistemas de Informações	55
2.3.3 Sistema de Informações de Custos - NBC T 16.11	57
2.3.4 Inter-Relações do Sistema de Informações de Custos com outros Instrumentos de Gestão	65
2.3.5 Sistema de Custos e Ações Gerenciais	70
2.3.6 Custos como Ferramenta para Avaliar a Eficiência dos Gastos Públicos	75
2.4 DESENVOLVIMENTO MUNICIPAL	86
3 METODOLOGIA DA PESQUISA	89
3.1 TIPO DE PESQUISA	89
3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA	91
3.3 COLETA DE DADOS EM CAMPO	93

3.4 TRATAMENTO DOS DADOS.....	94
3.5 TRATAMENTO ESTATÍSTICO DOS DADOS COLETADOS.....	95
3.6 LIMITAÇÕES DO MÉTODO E DAS TÉCNICAS.....	96
3.7 ESTRUTURA DE CRITÉRIOS DE PESQUISA.....	97
4 RESULTADOS E DISCUSSÃO.....	98
4.1 ASPECTOS GERAIS/SITUACIONAIS DA ANÁLISE.....	98
4.1.1 Análise Profissiográfica.....	100
4.2 ANÁLISE DESCRITIVA UNIVARIADA.....	102
4.3 ANÁLISE DESCRITIVA BIVARIADA.....	108
4.4 RESUMO DOS ATENDIMENTOS AOS OBJETIVOS PROPOSTOS.....	115
5 SUGESTÕES PARA NOVOS ESTUDOS.....	117
6 CONCLUSÃO.....	118
REFERÊNCIAS.....	123
APÊNDICES.....	131
APÊNDICE A - CARTA DE APRESENTAÇÃO.....	132
APÊNDICE B - QUESTIONÁRIO APLICADO.....	134

1 INTRODUÇÃO

O Governo necessita planejar suas ações e estabelecer critérios para desenvolver soluções voltadas às mais diferentes demandas da sociedade. Para que possam ser alcançados os resultados almejados, são requeridas ferramentas sofisticadas de gestão e de controle que otimizem os recursos despendidos pelo cliente cidadão (*shareholder da res-pública*). A função primordial da Administração Pública é empregar com eficiência esses recursos obtidos por meio dos tributos em favor do bem-estar social.

Em virtude da Constituição de 1988, o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), denominados de sistema de planejamento integrado, passaram a ser de obrigatoriedade constitucional para as esferas do governo, que devem, por meio desse sistema, organizar e administrar seus orçamentos, viabilizando, assim, uma maior solidez na efetividade da governança no setor público. Esse sistema busca, principalmente, analisar a situação atual, diagnosticando e identificando as ações ou alterações a serem desenvolvidas para atingir a situação desejada (KOHAMA, 2003, p.56).

O orçamento passou a ser, então, a espinha dorsal de qualquer planejamento que o governo busque realizar, o qual deve, por princípio, possuir o equilíbrio entre suas receitas e despesas. Logo, o governo precisa estabelecer programas capazes de atender à população, fazendo mais e melhor com menos recursos aplicados.

É importante destacar que essa ferramenta não evita que haja políticas públicas apenas de governo e não de Estado, ou seja, os governantes, em sua maioria, acabam por se preocupar em elaborar e executar programas de governo que gerem poder, mas não se preocupam em desenvolver políticas de Estado que perdurem às vigências de cada PPA no sentido de gerar efetivamente o bem-estar social, que em termos práticos significa proporcionar padrões mínimos de saúde, educação, segurança, renda, seguridade social, entre outras garantias essenciais.

Foi então que, em 1993, a procura pela eficiência na gestão pública brasileira e pela harmonia fiscal nas contas públicas ganhou um novo impulso com o programa de

estabilização econômica, que ascendeu ao Plano Real. A LRF 101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal, continuação do trabalho iniciado em 1993, trouxe avanços importantes para o País em termos econômicos e sociais.

Diante desse cenário, constata-se a necessidade de desenvolver e aprimorar ferramentas que permitam à população colher dados quantitativos da execução dos programas de governo, que lhe darão condições de avaliar a eficiência e a eficácia da gestão da administração pública e, assim, ter subsídios consistentes para cobrar as melhorias necessárias.

Em face das tendências dos países mais desenvolvidos, há alguns anos o Brasil começou a repensar suas práticas contábeis aplicadas no setor público, inclusive tomando por base a própria Lei 4.320/64¹, que buscava distinguir a Contabilidade do Orçamento, tratando das matérias em capítulos separadamente.

Com uma visão holística, os órgãos reguladores perceberam como essencial aprimorar o foco da contabilidade pública para o patrimônio, seguindo o exemplo dos países que adotaram as Normas Internacionais de Contabilidade Pública (IPSAS - *International Public Sector Accounting Standards*), que são publicadas pela *International Federation of Accountants* (IFAC), organismo internacional encarregado de convergir a contabilidade pública para os padrões IFRS (*International Financial Reporting Standards*).

Diante desse desafio, o Ministério da Fazenda, por meio da Portaria 184 de 25 de agosto de 2008, incumbiu o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) da tarefa de emitir as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP ou NBC T SP), visando à convergência para os padrões internacionais (IPSAS), com o acompanhamento da Secretaria do Tesouro Nacional.

Até o ano de 2011 foram emitidas onze Normas Brasileiras de Contabilidade para o Setor Público, as NBC T 16.1 a 16.11, que tratam de vários pontos da denominada "nova contabilidade pública". De todas as exigências presentes nessas Normas, há uma que merece especial atenção, que é a obrigatoriedade da

¹ Lei n.º 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.

implantação² de um Sistema de Informações de Custos do Setor Público (SICSP) ou NBC T 16.11, capaz de gerar informações em relação: aos custos dos programas, projetos e atividades desenvolvidas; à otimização dos recursos públicos; e aos custos das unidades contábeis. Esta é uma ferramenta importante que pode trazer informações tempestivas e confiáveis e contribuir com o bom direcionamento das políticas públicas.

Logo, da mesma forma que no setor privado, o SICSP possui a prerrogativa de gerar diversas informações relativas a custos, tais como: custo dos serviços prestados à população, custo por aluno da escola pública, custo por paciente atendido nos hospitais e postos de saúde. Com base nessas informações poder-se-á comparar a eficiência dos gestores públicos, de um município em relação a outro, e até compará-las com os custos dos serviços do setor privado.

Todavia, para que essas informações possam ser utilizadas pelos cidadãos de forma satisfatória, é importante que elas sejam geradas a partir de fontes fidedignas, confiáveis, sustentadas por documentos adequados, e que respeitem os princípios fundamentais de contabilidade.

Com esta preocupação, o presente estudo demonstra sua importância não somente para os profissionais da área mas também para os cidadãos de modo geral, pois traz a análise de pesquisas já desenvolvidas, proporcionando reflexões sobre o posicionamento dos gestores e dos profissionais das áreas envolvidas no tocante à utilização do SICSP, não apenas como mais um sistema contábil, mas sobretudo como ferramenta de gestão e planejamento.

Outro fator motivador deste trabalho é a análise sobre quais as influências que esse SICSP pode gerar sobre o desenvolvimento dos municípios, demonstrando, assim, todo o potencial que essa ferramenta pode proporcionar, gerando informações úteis, confiáveis e tempestivas, que poderão contribuir com o bom direcionamento das políticas públicas.

Considerando-se que o enfoque dado ao tema ainda é pouco debatido no meio acadêmico, este estudo soma-se às demais fontes de pesquisa, corroborando com o amadurecimento do conhecimento no campo da gestão da administração pública ligada ao custo no setor público.

² Por meio da Portaria 753/2012, definiu-se que sua implantação deve ocorrer obrigatoriamente até o final de 2014 em todas as entidades públicas.

1.1 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA

A sociedade moderna é organizada sob um Estado Democrático de Direito, estruturada em princípios implícitos e explícitos à Constituição, que assegura direito à liberdade, à saúde, à educação, à moradia, entre outros, e, ao mesmo tempo, exige do Estado que esses direitos sejam realmente conferidos ao cidadão. Por certo, a administração pública demonstra sua eficácia e materialidade ao conferir esses direitos aos cidadãos. No entanto, é necessário que os seus processos administrativos sejam rigorosamente realizados com eficiência e que seus controles sejam efetivos. Logo, a Boa Administração Pública é um conjunto de realizações positivas que atendem quantitativa e qualitativamente aos anseios da sociedade, que lhe são, por direito, garantidos na Constituição.

Das três esferas públicas, federal, estadual e municipal, esta última é a que está mais próxima das necessidades do "cliente" cidadão, motivo pelo qual é justificável a intensificação das forças políticas que visem ao desenvolvimento local. Com a escassez de recursos, faz-se necessário um controle maior sobre os gastos públicos, bem como sobre se os processos dos atos administrativos são realizados com eficiência, eficácia e economicidade. Nesse sentido, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) trouxeram em seu bojo a NBC T 16.11, que trata da implantação de um Sistema de Informações de Custos no Setor Público.

Logo, o problema da pesquisa encontra-se em consonância com a inquietação existente em relação ao tema proposto, pois uma vez que a boa administração pública, de acordo com os ditames constitucionais, é um direito fundamental que exige eficiência e economicidade e que está diretamente ligado à efetividade das formas existentes de gestão e de governança pública, questiona-se:

Qual a percepção dos usuários sobre a importância do Sistema de Informações de Custos no Setor Público para a gestão e desenvolvimento municipal?

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

1.2.1 Objetivo Geral

Investigar a percepção dos responsáveis pela implantação do SICSP, quanto à sua contribuição como ferramenta de Gestão e Planejamento para o desenvolvimento dos respectivos municípios.

1.2.2 Objetivos Específicos

- a) Analisar os princípios, métodos e sistemas de custos aplicados à Administração Pública;
- b) Investigar as relações existentes entre o SICSP e os Instrumentos de Gestão e de Ações Gerenciais utilizados nos municípios pesquisados;
- c) Pesquisar relações entre a qualificação dos municípios e respondentes com a utilidade do SICSP para a definição e execução de Políticas Públicas de desenvolvimento municipal; para a avaliação de resultados; e para a mudança cultural na gestão dos recursos.

1.3 PERSPECTIVAS DA PESQUISA

Soma-se ao presente estudo três perspectivas específicas que justificam o interesse pelo seu desenvolvimento da presente pesquisa, a primeira, para o Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança Pública (PPGGP), o problema proposto possui aderência à linha de pesquisa relacionada ao Planejamento e Políticas Públicas, consoante seus objetivos de estudar os princípios, métodos e sistemas de custos aplicados à Administração Pública; o estudo busca investigar a percepção dos responsáveis pela implantação do SICSP,

quanto à sua contribuição como ferramenta de Gestão e Planejamento para o desenvolvimento dos respectivos municípios.

Em segundo, uma perspectiva institucional, o trabalho representa um estudo multicaso teórico-empírico que ajuda a retratar a percepção dos responsáveis pela implantação do SICSP, nos municípios pesquisados, quanto à sua contribuição como ferramenta de gestão e planejamento para o desenvolvimento local, capaz de proporcionar dados quantitativos e qualitativos que influenciarão positivamente para uma gestão pública voltada a qualidade de vida dos cidadãos;

E por fim, na perspectiva pessoal, a concretização deste mestrado profissional representa a realização de um grande sonho, uma ambição pela ampliação dos horizontes do conhecimento que proporcione valor a sociedade, tanto como cidadão quanto investido na função de servidor técnico em contabilidade há mais de doze anos na esfera pública municipal, a Prefeitura do município de São José dos Pinhais, buscando a excelência na prestação dos serviços, ciente dos seus deveres no desempenho profissional no atendimento das demandas da comunidade interna e externa daquela municipalidade.

1.4 DELIMITAÇÃO DO TEMA

Este estudo tem seu escopo limitado à analisar o Sistema de Informações de Custos Aplicado ao Setor Público como ferramenta de Gestão e Planejamento, bem como analisar a sua influência no desenvolvimento municipal, sob a ótica dos usuários que estão diretamente envolvidos com a implantação nos municípios pesquisados. Limita-se o universo pesquisado à aplicação desse sistema na esfera pública municipal brasileira, mais precisamente nos 399 municípios do Estado do Paraná.

Por meio desta análise busca-se verificar a aplicabilidade do Sistema de Informações de Custos e sua influência como ferramenta de Gestão e de Planejamento, bem como identificar a existência ou não da influência desse sistema no desenvolvimento dos municípios.

Cabe salientar, de acordo com as afirmações de Barquero (2001), que o desenvolvimento local pode ser entendido como:

[...] um processo de crescimento e mudança estrutural que ocorre em razão da transferência de recursos das atividades tradicionais para as modernas, bem como pelo aproveitamento das economias externas e pela introdução de inovações, determinando a elevação do bem-estar da população de uma cidade ou região. Este conceito está baseado na ideia de que localidades e territórios dispõem de recursos econômicos, humanos, institucionais e culturais, bem como de economias de escala não aproveitadas, que formam seu potencial de desenvolvimento.

Deste modo, entendendo que o desenvolvimento local (municipal) alia à intenção de aumento da produtividade e da competitividade ações que direcionem o movimento dos agentes econômicos envolvidos no local para tais objetivos, bem como busca a melhoria da distribuição de renda e conservação dos recursos naturais e de aspectos históricos e culturais favorecedores do crescimento (BARQUERO, 2001), este trabalho visa alcançar determinados resultados, por meio de pesquisas e análises de dados, que contribuam, principalmente, para o desenvolvimento da região delimitada, ou ainda, em menor escala, que sirvam de inspiração para novos estudos.

1.5 PRESSUPOSTOS NORTEADORES

Busca-se demonstrar, com o presente estudo, a partir da percepção dos respondentes, que o sistema de informações de custos aplicado ao setor público, pode ser uma ferramenta de gestão administrativa capaz de empregar com maior qualidade e economicidade os recursos públicos dispensados na execução dos serviços ofertados, melhorando a qualidade de vida das pessoas e promovendo o desenvolvimento local.

1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO

Para uma melhor compreensão do assunto, e sem a pretensão de esgotar o tema, que representa um fértil campo de estudos, este trabalho está estruturado em sete capítulos, incluindo a introdução e a bibliografia, a qual sustenta o referencial teórico.

Este capítulo introdutório traz os elementos norteadores do estudo, apresentando a definição do problema e os objetivos.

O capítulo segundo expõe em suas seções os fundamentos da Administração Pública, principalmente como Direito Fundamental; apresenta aspectos importantes sobre a Administração Pública Municipal; aborda os contornos históricos sobre a evolução da Contabilidade Pública no Brasil; apresenta as Normas Brasileiras de Contabilidade Pública, buscando tornar o tema mais compreensível ao tratar dos Custos na Administração Pública, discutindo os princípios da Eficiência e da Economicidade; aborda a NBC T 16.11, investigando a inter-relação do SICSP com outros instrumentos de gestão; e, ainda, trata dos aspectos importantes do Desenvolvimento Municipal.

O terceiro capítulo apresenta a metodologia utilizada, esclarecendo o tipo da pesquisa, a população e a amostra, bem como os instrumentos de coleta e tratamento dos dados obtidos por ocasião da pesquisa de campo.

A quarta parte do trabalho é voltada à análise dos resultados da pesquisa, relativamente aos objetivos propostos.

O quinto capítulo sugere outras abordagens correlacionadas à temática do trabalho que venham a contribuir para o desenvolvimento de outros estudos sobre o assunto.

Por fim, o sexto capítulo apresenta algumas considerações finais levando em conta os objetivos propostos e os resultados e discussões acerca da pesquisa.

2 MARCO TEÓRICO - EMPÍRICO

Com o objetivo de alcançar uma melhor compreensão da temática abordada no presente estudo, o marco teórico – empírico apresenta algumas teorias e conceitos relevantes no campo da Administração Pública, estudando-a como direito fundamental, bem como seu comportamento na esfera municipal.

2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Há duas versões para a origem da palavra *administração*. Uma delas vem de *ad* (preposição) mais *ministro*, *as*, *are* (verbo), que tem o significado de servir, executar; a outra vem de *ad manus trahere*, que denota a ideia de direção ou gestão (MELLO, 1979, p.33-34).

A lume das duas versões expressas, percebe-se que o sentido do vocábulo em pauta é o de servir, ao mesmo tempo que é o de gerenciar, ou seja, ainda de acordo com Mello (1979), sugere-se aí uma relação de subordinação e hierarquia, quando executa e quando comanda. De acordo com Di Pietro (2008, p.48), "o vocábulo tanto abrange a atividade superior de planejar, dirigir, comandar, como a atividade subordinada de executar".

De acordo com os ensinamentos de Matias-Pereira (2010, p.23), de modo geral pode-se entender a Administração Pública como toda e qualquer forma de governo, assim como todas as formas de conduta humana que definem como se distribui e exerce a autoridade política, e como se atendem aos interesses públicos. O autor esclarece ainda que a administração pública pode ser aceita como a estrutura do poder executivo que tem por finalidade tratar das políticas públicas por meio de um aglomerado de atividades visando ao interesse público ou comum a uma coletividade ou organização estatal.

Vale lembrar que a maneira como são administradas as organizações determina se estas utilizarão ou não com eficiência os recursos disponíveis para atingir os objetivos projetados, motivo pelo qual a vontade do administrador influencia diretamente o

desempenho das organizações. Contudo, como expressa Di Pietro (2008, p.49), "no caso da Administração Pública, a vontade decorre da lei que fixa a finalidade a ser perseguida pelo administrador", e mais, segundo o princípio da legalidade

[...] a Administração Pública só pode fazer o que a lei permite. No âmbito das relações particulares, o princípio aplicável é o da autonomia da vontade, que lhes permite fazer tudo o que a lei não proíbe. [...] Em decorrência disso, a Administração Pública não pode, por simples ato administrativo, conceder direitos de qualquer espécie, criar obrigações ou impor vedações aos administrados; para tanto, ela depende de lei (DI PIETRO, 2008, p.63).

Neste matiz, significa dizer que, na administração pública só se pode fazer aquilo que a lei expressamente autoriza, enquanto na administração privada pode-se fazer tudo aquilo que a lei não proíbe.

Matias-Pereira (2010, p.37) traz uma observação interessante acerca da discussão, explicando que: "o papel do setor público é insubstituível no mundo contemporâneo. Por sua vez, a boa governança no setor público se apresenta como um fator decisivo para encorajar o uso eficiente, eficaz e efetivo das ações governamentais, e dessa forma contribuir para o bem comum da sociedade".

Dessa forma, quando se tem uma administração pública realmente interessada em atender às demandas dos "clientes" cidadãos, pode-se observar em funcionamento o que se chama de modelo gerencial, o qual oferece serviços públicos com melhor qualidade e o menor custo possível. Pressupõe-se, neste caso, que a qualidade está diretamente voltada à combinação de mais eficácia e eficiência, ou seja, que efetivamente os serviços públicos oferecidos pelo governo devem vir ao encontro das necessidades dos clientes cidadãos, atendendo-os de forma a atingir o melhor custo-benefício (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.37).

O mesmo autor faz outra importante observação quanto à nova administração pública, ao argumentar que não basta atender às necessidades dos clientes cidadãos, mas é preciso também atendê-las de forma a satisfazer suas exigências, isto é, nessa nova forma de gestão é necessário que a qualidade dos serviços seja cada vez melhor e, se possível, haja um diferencial qualitativo substancial.

Seguindo a ideia de nova administração pública, pode-se ver a trajetória percorrida pelo Estado (quadro 1) e sua tendência de Estado tecnoburocrático-

indutor ao surgimento do modelo de Estado inteligente-mediador-indutor, que, para Matias-Pereira (2010, p.44), "surge na primeira década deste século XXI, apoiado nas concepções do Estado de Direito, resultado da redução do tamanho do Estado".

Estado tecnoburocrático-indutor 1964-1985	Estado moderno Fase de transição 1988-2002	Estado inteligente-mediador-indutor 2003-
Administração pública distanciada das questões que envolvem a melhoria na qualidade e no atendimento das demandas dos usuários de serviços públicos.	Administração pública em fase de transição. Tem início o processo de modernização da administração pública, a partir das inovações contidas na Constituição de 1988.	Inclusão na agenda política e avanços na estruturação da reforma do Estado e da administração pública.
O Estado atua como principal indutor do crescimento. Enfoque no planejamento de longo prazo.	Discurso político antitecnoburocracia. Início da introdução do conceito de Estado mínimo e abertura do mercado.	Estado orientado para melhorar a eficiência, a eficácia e a efetividade da gestão pública. Aumento do envolvimento com as questões socioambientais.
Presença forte do Estado na economia. Provedor de diversos tipos de serviços.	Intensificação das pressões da sociedade civil para a administração pública melhorar a qualidade de prestação de serviços públicos.	Recomposição e valorização da carreira no setor público. Priorização da atuação como Estado-rede. Elevação da transparência na administração pública. <u>Ampliação do governo eletrônico.</u>
Tecnoburocracia com forte influência na tomada de decisões estratégicas.	Início da implantação da nova administração pública. Orientação para o desempenho e o usuário.	Administração pública direcionada para a criação de valor público. Geração de capital social. Promotor de inclusão social.
	Transferência de ações, sob a ótica de Estado-Rede.	Postura de transigência da administração pública no compartilhamento das decisões das políticas públicas. Contribui para elevar o nível de participação cívica e da cidadania.
		O Estado atua de forma proativa na coordenação de atores públicos e privados. Passa a compartilhar responsabilidades com o setor privado e o terceiro setor.
		O Estado amplia a sua atuação como ente regulador. Retoma o papel de indutor do crescimento. Introdução dos conceitos de governança corporativa no setor público.
		Discussão de uma agenda para o setor público.

Quadro 1 - Evolução do Perfil do Estado Brasileiro

Fonte: Matias-Pereira (2010, p.44-45).

Com o advento do Estado inteligente-mediador-indutor, orientado para melhorias substanciais à Administração Pública Brasileira, por meio de ações

concretas que visam à eficiência, eficácia e efetividade dos atos públicos, dão-se os primeiros passos para a conquista de uma boa administração pública, ampliando seus horizontes conceituais relativos à prestação dos serviços públicos com qualidade, que induzem ao bem-estar social. Essa nova tendência passa a dar esperança a uma administração vislumbrada na Constituição Federal de 1988, a qual remete ao direito do povo de ser atendido em suas necessidades com excelência, e, assim, percebe-se que a boa administração pública é um direito fundamental ao qual todo cidadão "cliente" tem direito, como se vê a seguir.

2.1.1 Administração Pública como Direito Fundamental

Historicamente, na trajetória da humanidade, governante e lei foram sinônimos, o que, em outras palavras, significa dizer que prevalecia a vontade dos governantes independentemente do que estabeleciam as leis, que, por sinal, eram utilizadas apenas para atender aos interesses dos próprios governantes e não do povo (MATIAS-PEREIRA, 2010). O que também se observa na história é que praticamente não há nenhuma forma de participação do povo na elaboração das normas ou regras sociais, levando a prevalecer, mais uma vez, a vontade dos seus governantes e sua tirania. Todavia, foi por meio dos bárbaros que surgiu a ideia de que os costumes mais antigos deveriam ser observados por ambos, o povo e os governantes (LOPES, 2012).

Neste mesmo horizonte, constata-se que, conforme assinala Dallari (2009, p.68), "a gênese do constitucionalismo encontra-se na Idade Média e na adoção dos costumes antigos como meio de solução dos conflitos entre o povo e seus governantes". Ainda no debate acerca do constitucionalismo, Mendes, Coelho e Branco (2000, p.33) ponderam que "o movimento queria que se assegurasse a separação dos poderes e se proclamassem direitos individuais, em documento constitucional, como garantias da liberdade almejada". Desta feita, a história começa a ser reescrita, e surge então a noção de que se deve governar segundo a lei, apoiado em instrumentos legais, e que todos, inclusive os governantes, devem se submeter à lei.

Nessa mesma linha continua Matias-Pereira (2010, p.61), afirmando que "com as democracias instaura-se o Estado de Direito, que tem o dever de proteger os direitos fundamentais, políticos, sociais e econômicos da sociedade". Segundo o mesmo autor, ao final da Idade Média, e com as contribuições de pensadores iluministas, que buscavam encontrar uma forma de descentralizar o poder das mãos de um só ou de um grupo, surgem então os princípios fundamentais da ideia de Estado, o qual vigora até a atualidade, sendo conhecido como Estado Contemporâneo.

É consensual que a sociedade organizou-se politicamente para dar forma ao Estado, em que a ordem é estabelecida por meio do Direito (KELSEN, 2000), que define o ordenamento jurídico do Estado fundamentado numa Constituição, a qual estabelece a estrutura do Estado e a garantia das liberdades fundamentais (MATIAS-PEREIRA, 2010).

Nesse viés, é interessante observar o que expressa Canotilho (1993, p.38-43) que hoje o Estado apresenta-se como "Estado Constitucional Democrático, porque ele é conformado por uma lei fundamental escrita, a Constituição juridicamente constitutiva das estruturas básicas de justiça, e pressupõe um modelo de legitimação reconduzível à legitimação democrática".

Assim, no tocante ao Estado democrático de direito, Matias-Pereira (2010, p.63) explica que "pode ser aceito como qualquer Estado que se propõe a garantir o respeito das liberdades civis, por meio de mecanismos de uma proteção jurídica". Como é perceptível, a liberdade aqui destacada é portanto o principal diferencial entre o Estado de Direito e o Estado Democrático de Direito, que visa preservar as liberdades públicas, os direitos fundamentais, tais como a liberdade de comércio, de pensamento e de expressão, entre outras.

Considerando que a forma de governo está constituída num Estado Democrático de Direito, e a máxima de que todo poder emana do povo (SLOMSKI, 2003), é correto pensar que o povo tem o direito e a liberdade de exigir que seus representantes, eleitos por ele, usem esse poder com responsabilidade e consciência política para o bem comum.

Conforme expressa Slomski (2003, p.367), ao dizer que "na administração pública, é, certamente, onde mais deve estar presente a filosofia da *accountability* (dever de prestar contas), espera-se que os mesmos administradores mandatários ajam

em nome do povo, detentor da propriedade da res-pública que materializa o Estado. Mais, que este agir seja de forma correta, e que prestem contas de seus atos".

Considerando os mecanismos de controle como ferramenta essencial para aferir a competência da gestão pública, Slomski (2003, p.367) afirma que "cabe ao Estado, por meio de seus controles internos e externos, mensurar e demonstrar a eficácia no serviço público, como forma de justificar a cobrança de impostos".

O controle está diretamente vinculado à boa administração pública, e, para que esta ganhe corpo e seja expressiva na sociedade como direito fundamental, a administração deve agir no sentido dessa boa administração, e para que isto se dê o controle deve ser exercido por todo o corpo funcional da administração, em todos os momentos. Essa atitude é fulcral para a aplicação da lei fundamental, conforme bem expõe Freitas (2011, p.143), ao dizer que: "O Estado-administração tem o dever de aplicar a lei fundamental de ofício e, simultaneamente, deixar de aplicar as regras inconstitucionais, quando cumpri-las significar improbidade administrativa por violação a princípios constitucionais".

Ainda, como explica Freitas (2011, p.143), a administração não tem necessariamente a função de declarar nulidade das leis, mas sim de não executá-las quando forem inconstitucionais e a esta ideia soma-se o conceito do controle da constitucionalidade (CF, art.23), segundo o qual compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, por meio dos controles interno e externo, o dever de zelar pela guarda da Constituição e das leis. Neste aspecto, Freitas (2011, p.144) reforça a ideia de que o agente público não deve compactuar com os atos de inconstitucionalidade, seja de forma ativa ou passiva.

Nesse matiz, é oportuno destacar que tornar explícita a motivação do ato de discricionariedade faz parte do direito fundamental, pois o avesso prejudica a verificação da consistência dos motivos que culminaram na tomada de decisão.

Logo, é primordial a exigência da motivação com o objetivo de coibir arbitrariedades tanto por excesso quanto por omissão, o que pode ser constatado nas lições de Freitas (2009, p.49), ao afirmar que, no momento em que o direito administrativo encontra-se em pauta, é dever do bom administrador público indicar os fundamentos de fato e de direito que o levam à prática de suas decisões.

Logo, verifica-se a necessidade de um rigoroso controle sobre a discricionariedade, alicerçado sobre os princípios constitucionais e que demonstre os motivos nobres e os direitos fundamentais à boa administração pública, buscando sempre combater a sua utilização como mecanismo para fins próprios e/ou outras arbitrariedades.

Nessa esteira, Araújo (2013, p.45), ao comentar sobre os direitos fundamentais, ensina que estes se encontram simultaneamente sob duas formas: individual e coletivo. Neles, estão intrínsecos os direitos "à paz, ao desenvolvimento, à livre determinação dos povos, a um meio ambiente sadio e economicamente equilibrado, ao patrimônio comum da humanidade e ao progresso das ciências biológicas, a exemplo do direito da não manipulação genética". Por este conceito, afirma o autor, reflete-se o direito fundamental à boa administração ou bom governo, o qual está vinculado à figura da Administração Pública.

Para Araújo (2013, p.45), o direito a uma boa administração ou bom governo busca equacionar a supremacia do interesse público sobre o privado, em que o gestor público passa a enfrentar um novo desafio: buscar um caminho alternativo para embasar seus atos administrativos além do princípio da legalidade.

Desse modo, o direito à boa administração pública reflete imparcialidade e razoabilidade em todos os seus atos administrativos, tais como: duração razoável do processo, direito de resposta implícito no contraditório e na ampla defesa, publicidade dos atos da administração pública, motivação das decisões administrativas por parte da administração pública, reparação de danos porventura causados pelo ente público, suas instituições ou agentes no exercício das suas funções, e, ainda, ao direito de obter esclarecimentos perante a administração.

Isto posto, vê-se, nas palavras de Muñoz (2012, p.53), o cerne da questão quando o assunto trata da boa administração pública como direito fundamental, ao explanar que "Toda ação política é relativa. O único absoluto assumível é o homem, cada homem e cada mulher concretos, e sua dignidade", e assim segue ensinando que o gestor público tem obrigatoriedade de focar seus esforços em atos administrativos que visem à pessoa concreta com efeito, produzindo condições de liberdade do cidadão-usuário, sem logicamente desatentar ao respeito à lei e ao Direito.

Nesta senda, quanto à definição conceitual dos direitos fundamentais, segundo Dimoulis (2011, p.49), são direitos denominados públicos com características subjetivas

tanto de pessoas físicas como jurídicas, manifestos no arcabouço constitucional e que, portanto, possuem caráter normativo soberano dentro do Estado, objetivando frear o exercício do poder estatal em contrapartida à liberdade individual.

Neste mesmo trilhar, Dimoulis e Martins (2012, p.11) tratam do mesmo assunto introduzindo o conceito sobre os direitos fundamentais e expõem as razões desse conhecimento mínimo:

Sem a existência do Estado, a proclamação de direitos fundamentais carece de relevância prática [...]. Na mesma vertente argumenta sobre os indivíduos "ser moral, independente, autônomo e, destarte (essencialmente), não social". O indivíduo pode fazer valer o direito tanto perante o Estado como perante a sociedade, já que a Constituição garante sua autonomia enquanto "sujeito de direito".

Neste aspecto, preleciona Muñoz (2012, p.34) que, de fato, quando as pessoas são o cerne de um sistema político, econômico e social, surge um novo levante no qual os pensadores, a atenção ao contexto, a reflexão, a busca contínua na conjunção, o dom de conciliar e de sintetizar substituem, na fundamentação da vida democrática, as divisões normativas e simplificadoras, e dão forma a um estilo que não supõe referências ideológicas de esquerda ou direita.

Por conseguinte, Araújo (2013, p.56) preleciona que, por este raciocínio, não se questiona a importância da legalidade dos atos administrativos, nem o fato de que é fundamental que os governantes e administradores públicos estejam obrigados à prestação de contas sobre suas decisões, cientes do poder que ocupam e não que possuem. Assim, é na "explicação, na razão, na luz, na transparência e na motivação que reside a solução mais justa para o caso concreto, mais adequada ao conceito de boa administração e bom governo".

Compreende-se que a aplicação do direito fundamental à boa administração pública ou bom governo é uma obrigação a ser exercida pelas três esferas do governo na execução de seus atos administrativos. Contudo, pela percepção comum, é exigido mais da Administração Pública Municipal, pois ela é que está mais próxima das necessidades do cliente-cidadão, embora, ironicamente, em termos de recursos próprios, seja a que possui menos – se comparada ao orçamento do Estado e da União – para atender à demanda dos serviços públicos, ou seja, é a mais exigida e a que menos tem condições de sanar os problemas, conforme se constata a seguir.

Todavia, como se pode verificar, o direito fundamental à boa administração pública ou bom governo não trata somente de questões financeiras e materiais, mas também de condutas administrativas e juridicamente constitucionais.

2.1.2 Administração Pública Municipal

Historicamente, o Município teve seu nascimento embrionário, como unidade político-administrativa, com a República Romana, a qual tinha como interesse manter a dominação pacífica das cidades conquistadas pelos seus exércitos, conforme Meirelles (2008, p.33), ao explicar também que: "os vencidos ficavam sujeitos, desde a derrota, às imposições do Senado, mas, em troca de sua sujeição e fiel obediência às leis romanas, a República lhes concedia certas prerrogativas". Assim, as comunidades que auferiam essas vantagens recebiam o direito de serem consideradas municípios.

Nessas cidades o governo era eleito pelos homens livres, considerados cidadãos do município, cuja administração se dava efetivamente por um colégio de dois a quatro magistrados investidos de supremo poder e auxiliados por magistrados inferiores, encarregados administrativos, de polícia, encarregados da arrecadação, da fiscalização dos negócios públicos, defensor da cidade, os notários e os escribas. As leis emanavam de um conselho, constituído por um elevado número de cidadãos, escolhidos periodicamente e com funções assemelhadas às do Senado Romano (MEIRELLES, 2008).

No quadro 2, pode-se verificar na linha do tempo como ocorreu a evolução dos municípios no Brasil, a partir de alguns marcos históricos, como é o caso do Brasil-Colônia, que teve forte influência das Capitâneas, fluindo pelas diversas constituições até a atual de 1988, a qual preconiza a autonomia dos municípios quanto aos aspectos político, administrativo e financeiro.

Atualmente os municípios são muito diferentes e diversificados em sua estrutura e atribuições, organizados por leis e normas próprias e, em outras, tem o Estado como agente, de acordo com a conveniência da Nação. No entanto, é inegável que atualmente os municípios carregam uma alta carga de atribuições, assumindo

todas as responsabilidades na ordenança da cidade, devendo administrar os serviços essenciais à população e, também, na preservação e proteção ambiental de sua área (MEIRELLES, 2008).

Período	Marco histórico	Situação
1822-1823	Brasil-Colônia	O Município Português foi transplantado para o Brasil-Colônia. Nesse período colonial a expansão municipalista foi restringida pela ideia centralizadora das Capitâneas; mesmo assim, teve inegável influência na organização política que se ensaiava no Brasil.
1824-1890	Constituição Imperial de 1824	Instituição de Câmaras Municipais, porém com pouca autonomia, devido ao centralismo provincial. Criação do cargo de Prefeito por meio da Lei 18, de 11-04-1835, pela Província de São Paulo.
1891-1933	Constituição de 1891	Proclamada a República, o Decreto 1, de 15-11-1889, declarou os Estados-membros soberanos, ao invés de afirmá-los autônomos, erro cometido também por muitas Constituições Estaduais (Bahia, Piauí, São Paulo). Durante os 40 anos em que vigorou a Constituição de 1891 não houve autonomia municipal no Brasil. O hábito do centralismo, a opressão do coronelismo e a incultura do povo transformaram os municípios em feudos de políticos truculentos.
1934-1936	Constituição de 1934	Com a Revolução de 1930 e a deposição dos homens da Primeira República, as ideias sociais-democráticas fizeram escola na opinião pública brasileira e vieram a se refletir na Constituição de 1934, que inscreveu como princípio constitucional a autonomia do município em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse, e especialmente a eletividade do prefeito e dos vereadores, a decretação de seus impostos e a organização de seus serviços. Além disso, a Constituição passou a discriminar as rendas pertencentes ao município.
1937-1945	Constituição de 1937	Golpe ditatorial de 1937 impôs novo regime político ao Brasil. Misto de corporativismo e socialismo, temperado com algumas franquias democráticas, o Estado Novo caracterizou-se pela concentração de poderes no Executivo, ou, mais precisamente, nas mãos de seu instituidor.
1946-1966	Constituição de 1946	Deposto o governo ditatorial, pelo movimento das Forças Armadas de 1945, renasceu para o Brasil o ideal democrático.
1967-1987	Constituição de 1967 e Emenda Constitucional de 1969	A Constituição de 1967 e sua Emenda n.º 1 de 1969 caracterizaram-se pelo sentido centralizador de suas normas e pelo esforço de poderes do Executivo. Ambas mantiveram o regime federativo e asseguraram a autonomia estadual e municipal, porém em termos mais restritos do que as anteriores Constituições da República.
1988-	Constituição de 1988	A característica fundamental da atual Carta é a ampliação da autonomia municipal no tríptico aspecto político, administrativo e financeiro, conforme estabelecido nos arts. 29-31, 156, 158 e 159, outorgando-lhe, inclusive, o poder de elaborar sua lei orgânica.

Quadro 2 - Evolução Histórica dos Municípios no Brasil

Fonte: Meirelles (2008, p.35-45).

Nota: Elaboração do autor.

Toda essa responsabilidade administrativa tem se ampliado, haja vista as inúmeras dificuldades que surgem derivadas da urbanização, conforme argumenta Meirelles (2008, p.34):

[...] o Município assume todas as responsabilidades na ordenação da cidade, [...] agravadas a cada dia pelo fenômeno avassalador da urbanização, que invade os bairros e degrada seus arredores com habitações clandestinas e carentes dos serviços públicos essenciais ao bem-estar dessas populações. O gigantismo das cidades modernas e os problemas do campo destruíram as relações de vizinhança e o espírito comunitário que caracterizavam os Municípios da Antiguidade. Essa nova realidade é universal e transformadora da administração convencional das Municipalidades, como acentuam os mais autorizados municipalistas contemporâneos.

O autor faz ainda uma importante observação ao lembrar que, da estrutura de antigamente, só restou o que hoje é a modernizada Câmara de Vereadores, e que as atribuições das eras passadas se transformaram em funções político-administrativas, abrangendo todos os setores urbanos e rurais no conjunto de aspectos que afetam o bem-estar da sociedade.

Nessa mesma linha de pensamento, somando-se às afirmações de Angélico (1994, p.20), entende-se que o desenvolvimento das cidades, juntamente com o crescimento da população, faz emergir necessidades e problemas cada vez maiores e mais complexos, os quais cabem muitas vezes aos municípios sanar de forma eficiente e eficaz.

Para dar conta dessa demanda, o governo (de todos os níveis) necessita criar mais hospitais, postos de saúde, escolas, creches, aumentar o fornecimento de água, energia elétrica, e ampliar os serviços de saneamento básico. E ainda, para que haja desenvolvimento econômico, as cidades precisam de uma estrutura capaz de atender às exigências dos centros produtivos.

Paralelamente, o governo precisa manter as estruturas que já possui, modernizando, renovando, ampliando e reorganizando os seus serviços. Nesse matiz, registre-se o entendimento de Angélico (1994, p.21) no sentido de que "os órgãos do planejamento governamental estão atentos às oscilações dos índices reveladores da expansão demográfica, da evolução econômica e outros, a fim de conhecerem, com a necessária antecedência, quais os setores que exigirão ampliação".

Para atender às ampliações dos serviços públicos, conforme Angélico (1994, p.22), são necessários cada vez mais recursos materiais e de pessoal e, logicamente, financeiros. Nesse sentido, "os órgãos de planejamento elaboram esses estudos, definem os novos investimentos, estabelecem seus graus de prioridade; fazem os projetos, orçam os custos, traçam os cronogramas físicos e financeiros e preveem as épocas de início de cada programa".

Esse plano de ampliação é conhecido como Plano Plurianual (PPA), um plano de médio prazo em que os objetivos e metas são fixados para um período de quatro anos. Para nortear o PPA, o governo possui duas outras ferramentas de planejamento: a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), que são planos de curto prazo, elaborados para o período de um ano.

Para os três planos o ciclo orçamentário é o mesmo, ou seja, passam pela elaboração, estudo, aprovação, execução e avaliação, apenas ocorrendo em períodos diferentes. É importante lembrar que estes planos são instrumentos de planejamento que possuem finalidades específicas, como Planejar, Orientar e Executar as políticas públicas e os programas de governo.

O PPA, a LDO e a LOA são balizados pelos Princípios Orçamentários, pela Constituição Federal, pelas Leis de Direito Financeiro, como a Lei 4.320/64, Lei de Licitações n.º 8.666/93, Lei de Responsabilidade Fiscal n.º 101/2000, além de sofrerem vistas do controle interno instituído pela própria Constituição bem como pelo controle externo, exercido pelo Poder Legislativo, pelos Tribunais de Conta e pelo Controle Social, constituído pela sociedade organizada.

Existem ainda os percentuais legais que devem ser observados no momento da elaboração do orçamento, ou seja, de acordo com os ditames da Constituição Federal/88 os municípios têm de aplicar 25% das receitas resultantes de impostos em educação (art. 212) e 15% do mesmo valor em saúde (art. 198, §2.º, combinado com o art. 77 da ADCT).

A Lei de Responsabilidade Fiscal n.º 101/2000 define alguns limites que devem ser obedecidos e planejados no momento da elaboração do orçamento. No seu artigo 19 a Lei trata da despesa com pessoal, estabelecendo que os municípios não poderão exceder o percentual de 60% da receita corrente líquida, e em seu artigo 20 define que, dos 60% distribuídos aos municípios, 54% cabem ao Executivo

e 6% ao Legislativo. O quadro 3, a seguir, evidencia os limites constitucionais e legais que devem ser calculados no momento da elaboração do orçamento e monitorados durante a sua execução.

Descrição	Limite	Percentual
Despesas com Pessoal - Folha de pagamento	Máximo	54
Despesas vinculadas à Educação	Mínimo	25
Despesas vinculadas à Saúde	Mínimo	15
Despesas com manutenção da máquina pública e investimentos	Saldo	6

Quadro 3 - Limites Constitucionais e Legais

Fonte: Elaborado a partir da Constituição Federal de 1988 e Lei de Responsabilidade Fiscal.

Observadas as leis, princípios, normas e regras, o município pode elaborar o seu planejamento tendo a certeza de que irá realizá-lo da melhor forma possível e, tendo isto feito, passa para a fase da execução orçamentária. Nesta, o ponto mais delicado não está nas entradas das receitas e, sim, nas despesas realizadas. É justamente neste momento que todas as circunstâncias devem ser analisadas, para se ter certeza de que a despesa realizada, em primeiro lugar, vem realmente ao encontro dos programas de governo, cabendo, em seguida, examinar se efetivamente o que foi solicitado é o que está sendo entregue, pelo menor preço e com a melhor qualidade e técnica disponíveis.

Neste segmento, verifica-se que, com este conjunto de ferramentas auxilia-doras do desenvolvimento dos programas de governo, os municípios buscam realizar da melhor forma possível as políticas de desenvolvimento, ao mesmo tempo em que procuram apresentar os dados dos gastos públicos aos controles internos e externos, atendendo principalmente às normativas dos Tribunais de Contas dos Estados e aos Controles Sociais devidamente organizados.

Em face da responsabilidade de proporcionar o desenvolvimento municipal, surge a necessidade de ferramentas mais sofisticadas que possam auxiliar os gestores públicos, uma vez que se torna cada vez mais complicado onerar o cidadão para angariar recursos. A solução está, assim, em melhorar a aplicação destes recursos. A Contabilidade Pública tem essa incumbência, sobretudo ao fornecer dados relevantes e tempestivos para que outros subsistemas de gestão possam orientar os gestores nas tomadas de decisão, a exemplo do Sistema de Informações de Custos no Setor Público.

Nesse trilhar, o próximo tópico apresenta alguns fatos históricos sobre a Contabilidade Pública no Brasil e como se deu o seu desenvolvimento até os dias atuais, em que se comenta de que forma esta pode contribuir para o desenvolvimento da Administração Pública, como ferramenta essencial de registro e de controle, subsidiando outros sistemas com dados fidedignos e relevantes.

2.2 CONTABILIDADE PÚBLICA NO BRASIL

Antes de adentrar propriamente no tema em questão, é necessário tocar em alguns pontos-chave a respeito da história da contabilidade. Embora ninguém possa apontar quem a inventou, Santos (2009, p.1) afirma que alguns historiadores datam os primeiros sinais de sua existência há aproximadamente 8.000 anos a.C. em Uruk, antiga cidade da Mesopotâmia, a partir de alguns instrumentos encontrados.

Segundo relata Santos (2009, p.2), o homem sempre se preocupou em registrar e controlar sua riqueza, pois há várias descobertas arqueológicas de pictografia que mostram indícios de registros contábeis rudimentares ainda na pré-história.

Outros registros históricos apontam para esta mesma preocupação, uma vez que, conforme cita o mesmo autor, em consequência da invenção da escrita foi possível "localizar os primeiros exemplos de contabilidade, no segundo milênio antes de Cristo, na civilização da Suméria e da Babilônia (hoje Iraque), no Egito e na China".

Hendriksen e Van Breda (1999, p.32) afirmam que a contabilidade é um produto do Renascimento italiano. No entanto, para Slomski (2003, p. 26), um pouco antes, em meados dos séculos XIII e XIV, pulverizados em vários pontos distintos do comércio no norte da Itália, lentamente surgiram focos de sistemas de escrituração por partidas dobradas. Somente por volta de 1340, contudo, em arquivos municipais da cidade de Gênova, Itália, é que surge o primeiro registro de um sistema completo de partidas dobradas.

De acordo com alguns historiadores e estudiosos, a história da contabilidade pode ser dividida, resumidamente, em quatro períodos, conforme apresenta o quadro 4:

Fase	Período	Evento
Contabilidade do mundo antigo.	Desde as cinco primeiras civilizações até 1.202.	Livro <i>Liber Abaci</i> , de Leonardo Pisano.
Contabilidade do mundo medieval.	De 1.202 da Era Cristã até 1.494.	<i>Tractatus de Computis et Scripturis</i> (Contabilidade por Partidas Dobradas) de Frei Luca Pacioli, publicado em 1.494
Contabilidade do mundo moderno.	De 1.494 até 1.840.	Obra <i>La Contabilità Applicata alle Amministrazioni Private e Pubbliche</i> , de autoria de Francesco Villa.
Contabilidade do mundo científico.	De 1.840 até os dias de hoje.	Contabilidade Gerencial. Contabilidade de Custos. Regulação e Internacionalização.

Quadro 4 - Períodos Históricos da Contabilidade

Fonte: Adaptado de Slomski (2003).

No Brasil, a contabilidade surge com o advento do reinado de D. João VI, em 1808, quando, após a instalação do seu governo provisório, publica um alvará obrigando os Contadores Gerais da Real Fazenda a realizarem os registros contábeis pelo método de partidas dobradas. Após este fato, mais precisamente em 1850, é promulgada a Lei que institui o Código Comercial, tornando então obrigatória a escrituração contábil e a elaboração de balanços gerais, anualmente (SLOMSKI, 2003, p.26).

Kohama (2003, p.46) explica que a contabilidade pública, ao longo da história, como ciência contábil, recebeu inúmeras conceituações. Todavia, uma vez que possui características especiais que devem ser observadas e controladas, mereceu um estudo aprofundado da Divisão de Inspeção da Contabilidade em 1954, no qual se chegou à seguinte definição: "É o ramo da contabilidade que estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução da Fazenda Pública; o patrimônio público e suas variações".

A contabilidade pública é obviamente um ramo da contabilidade geral e aplica-se às entidades de direito público. Está regulamentada pela Lei 4.320/64, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Nesse contexto, a lei estabelece duas formas de controle, principalmente dos gastos públicos, conforme observam Machado e Reis (2003, p.11), ao comentarem que a lei "conjugou duas técnicas utilizadas em dois sistemas de informações para o controle: o orçamento e a contabilidade".

Como implicitamente já foi dito, um dos principais objetivos da contabilidade é subsidiar o administrador ou gestor de informações relevantes e tempestivas para a tomada de decisão. Para a contabilidade pública não é diferente, conforme se verifica pela análise do artigo 83 da Lei n.º 4.320/64, o qual assevera que a contabilidade "evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados". Desta forma, para Machado e Reis (2003, p.185), a lei inicia orientações a respeito de como a contabilidade deverá agir no seio da administração pública, impondo-lhe regras de evidenciação dos atos e fatos, por meio de registros e relatórios.

No aspecto da aplicabilidade e objetivos da contabilidade pública, novamente o que se destaca é a importância dos dados coletados dos registros, que podem ser transformados em informações importantes e tempestivas para os *stakeholders* (internos e/ou externos), as quais permitirão um embasamento consistente principalmente para que o gestor possa tomar as suas decisões. Ainda nesta mesma linha, pode-se observar, conforme quadro 5, a evolução histórica das necessidades das informações contábeis.

Período Histórico	Necessidades de Informação	Recursos Tecnológicos Utilizados	Resposta dos Sistemas Contábeis
Grandes civilizações	Conhecer entradas e saídas de dinheiro.	Papiro, escritura cuneiforme.	Partidas simples.
1340 - Início do comércio	Registrar cada movimento.	Papel.	Partidas dobradas e os primeiros livros contábeis.
1760 - Revolução Industrial	Importância dos ativos e conhecer o benefício.	Papel, imprensa.	Aperfeiçoamento das partidas dobradas. Demonstrações contábeis.
1960	Obter mais informações com maior rapidez.	Primeiros computadores, com muitos usuários para um equipamento.	Automatização dos sistemas manuais.
1981	Obter informação útil para a tomada de decisões.	Computadores pessoais. Popularização da informática.	Sistemas de informação contábil integrados em bases de dados. Relatórios, indicadores e gráficos.
Século XXI	Informação em tempo real. Comércio eletrônico. Medição de ativos intangíveis para a gestão do conhecimento.	Computadores em rede. Internet. Uso das tecnologias de comunicação.	Automatização da captura de dados. Intercâmbio eletrônico de documentos. Escritórios sem papel.

Quadro 5 - Evolução Histórica das Informações Contábeis

Fonte: CFC (2008, p.5).

Neste compasso, verificada a importância da informação contábil e sua evolução com o passar dos anos e as necessidades de cada época, Angélico (1994, p.107) apresenta um conceito e uma aplicabilidade da contabilidade pública mostrando que, com o intuito de analisar os resultados obtidos em relação aos resultados esperados, profissionais como os contabilistas, economistas e administradores realizam diversos estudos com base nas informações geradas por meio dos relatórios contábeis, que subsidiarão as correções das políticas econômicas e financeiras para o futuro.

Constata-se a importância que há no exercício da contabilidade para a administração pública quando se vislumbra que os serviços contábeis estão presentes em todas as áreas envolvidas na previsão e execução orçamentárias, nos registros contábeis, nos sistemas de contabilidade que promovem a geração de relatórios gerenciais, financeiros, econômicos e patrimoniais, inclusive todos os que a Lei n.º 4.320/64 exige. (ANGÉLICO, 1994, p.107).

É fato que, em determinação aos ditames da Lei 4.320/64, segundo Slomski (2003, p.29), os profissionais da área contábil buscam agir no exercício de sua profissão em conformidade com o que a Lei preconiza. Entretanto, a ênfase maior, evidentemente, se dá sobre a execução e controle do orçamento em detrimento das demais faces dessa contabilidade.

Nesse diapasão, conforme descrevem Machado e Reis (2003, p.187-188), ao planejar o controle gerencial e financeiro das entidades de direito público interno, deve-se realizá-lo com o objetivo de gerar informações que possibilitem verificar se as metas programadas estão sendo alcançadas tal como planejadas e providenciar medidas necessárias caso haja desvios.

A contabilidade auxilia o sistema de controle interno, tendo como escopo a evidenciação dos fatos ocorridos. Também pode fornecer informações com oportunidade e fidedignidade, para gerar relatórios que sirvam nas tomadas de decisão e de controle dos atos.

A mencionada evidenciação se faz por meio dos registros e, consequentemente, das demonstrações contábeis, e as tomadas de decisão visam melhorar a arrecadação, aperfeiçoar os mecanismos de cobrança, melhorar a programação de

desembolso, além de fornecer informações a todos, quantitativa e qualitativamente sobre o patrimônio público (MACHADO; REIS, 2003).

Com base nas afirmações de Machado e Reis (2003, p.188), é importante salientar que na contabilidade a organização do sistema de informações é orientada pelo Plano de Contas, que, por sua vez, está estruturado em regras impostas pela Lei 4.320/64, nos princípios fundamentais de contabilidade e nas exigências da Administração.

Ao analisar os princípios fundamentais de contabilidade aplicados ao setor público, percebe-se que alguns merecem uma atenção especial, pois apresentam algumas características peculiares ao setor, como é o caso do princípio da entidade. Neste, diferentemente do que ocorre na iniciativa privada, o agente não pode dispor livremente do patrimônio público como faria com o patrimônio da empresa, pois suas ações sujeitam-se ao que a lei permite. O mesmo acontece com o princípio da continuidade, em que as entidades públicas vinculam-se ao cumprimento da finalidade para a qual foram criadas.

Neste matiz, verifica-se que a NBC T 16.11 estabeleceu a obrigatoriedade da adoção dos princípios de contabilidade no processo de geração de informações de custos, os quais balizam os métodos de obtenção dos dados históricos, utilizando vários critérios de mensuração de ativos e passivos, destacando ainda que o princípio de competência passa a ser aplicado tanto às despesas quanto às receitas, devendo ser realizados os ajustes necessários quando algum registro for efetuado de forma diferente.

O quadro 6, demonstra os princípios fundamentais de contabilidade sob a perspectiva do setor público, consoante Resolução CFC n.º 1.111/2007, de 29 de novembro de 2007.

Princípios	Perspectivas do Setor Público
<p>Princípio da Entidade</p> <p>Necessidade da diferenciação de um patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes. O Princípio da Entidade se afirma, para o ente público, pela autonomia e responsabilização do patrimônio a ele pertencente.</p>	<p>Os deveres do agente público, diferentemente do que ocorre na iniciativa privada, não decorrem do direito de propriedade no sentido tradicional, não podendo, portanto, dispor livremente do patrimônio público. Assim, suas ações estão sujeitas apenas ao que a lei permite e à obrigatoriedade de prestar contas.</p>
<p>Princípio da Continuidade</p> <p>Pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância.</p>	<p>Nas entidades públicas a continuidade está vinculada ao cumprimento da finalidade para a qual foi criada. Assim, deve ser observado, principalmente, se os recursos estão alocados a programas com duração determinada ou indeterminada.</p>
<p>Princípio da Oportunidade</p> <p>Refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas.</p>	<p>Implica, por exemplo, registrar os passivos independentemente da execução orçamentária, ou seja, as obrigações devem ser registradas mesmo pendentes de autorização legislativa, observando o registro de competência da despesa.</p>
<p>Princípio do Registro pelo Valor Original</p> <p>Determina que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional.</p>	<p>A utilização do Princípio pelo Valor Original resolve um dos grandes problemas de sub ou superavaliação dos ativos e passivos existentes no patrimônio público, pois permite a utilização de vários critérios de mensuração de ativos e passivos, como a reavaliação ou redução a valor recuperável.</p>
<p>Princípio da Atualização Monetária</p>	<p>Foi revogado pela Resolução CF n.º 1.282/10 e passou a ser uma forma de variação do custo histórico, portanto, absorvido pelo Princípio do Registro pelo Valor Original.</p>
<p>Princípio da Competência</p> <p>Determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.</p>	<p>Vale observar que o princípio de competência passa a ser aplicado tanto às despesas quanto às receitas, reconhecidas até então pelo regime de caixa.</p>
<p>Princípio da Prudência</p> <p>Determina a adoção do menor valor para os componentes do ativo e do maior para os do passivo, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.</p>	<p>Será melhor aplicado, por exemplo, a partir da obrigatoriedade de registro da depreciação, exaustão, na determinação da vida útil provável das máquinas e equipamentos e seus valores de reavaliação ou redução a valor recuperável.'</p>

Quadro 6 - Princípios de Contabilidade sob a Perspectiva do Setor Público

Fonte: Augustinho (2013, p.92).

Conforme colocado, verifica-se que a contabilidade vem evoluindo para um aperfeiçoamento que visa maior controle, transparência e harmonia com as normas internacionais. Neste diapasão segue o presente estudo, analisando, na próxima seção, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas no Setor Público (NBCASP), com maior ênfase nos custos.

2.2.1 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP

Dentro de um contexto já estabelecido de obtenção de maior controle, transparência e adequados procedimentos técnicos que possibilitem a evidenciação do patrimônio público, os procedimentos contábeis no Setor Público Brasileiro têm passado por inúmeras transformações de elevada significância e, nesta atmosfera de transformações, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) (2012) trouxe em seu bojo a informação de que, por intermédio da Portaria MF n.º 184/2008 e do Decreto n.º 6.976/2009, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) deveria promover a "convergência aos padrões internacionais de contabilidade do setor público, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente".

Nessa mesma direção, Bezerra Filho e Feijó (2012, p.32) destacam que, ao publicar a Portaria n.º 184/2008, o governo federal dá uma "demonstração de engajamento e compromisso com todo esse movimento da Contabilidade do Setor Público", pois tal Portaria trata das diretrizes que devem ser observadas na esfera pública, "quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis".

Nesse mesmo horizonte vislumbra-se que a Lei 4.320/64 contribuiu para a construção de bases sólidas para a administração financeira e contábil no País, estabelecendo importantes regras de equilíbrio das finanças públicas. Já a Lei de Responsabilidade Fiscal n.º 101/2000 trouxe outros mecanismos que ratificaram o equilíbrio das finanças públicas e instituiu instrumentos de transparência da gestão fiscal, registrando, assim, relevantes marcos para a evolução da contabilidade pública no Brasil (MCASP, 2012).

Do mesmo modo, Slomski (2013, p.4) ensina que a contabilidade aplicada ao setor público governamental é estruturada nas normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, as quais foram emitidas pelo Internacional Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), da Federação Internacional de Contadores (IFAC), pelas normas brasileiras de contabilidade (NBC T16.1 a 16.11), estas emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e, como já mencionado, pelas Leis n.º 4.320/64 e LRF n.º 101/2000.

Ante esses aspectos, Slomski (2013, p.4) alerta que a estrutura da contabilidade pública governamental foi construída de forma a não gerar distorções técnicas sobre os profissionais e estudantes da área contábil que venham a exercer sua profissão na área pública, podendo, por certo, aplicar os conhecimentos adquiridos sobre a contabilidade introdutória, intermediária e avançada, de forma a registrar, elaborar e divulgar os relatórios contábil-financeiros das entidades públicas governamentais nos mesmos parâmetros estudados.

Diante do exposto, é saudável lembrar que o objeto de estudo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, como ciência, é o Patrimônio Público. Logo, nota-se que o desafio é estabelecer um conjunto de ações que possam dar forma a esse desenvolvimento conceitual.

Assim, Bezerra Filho e Feijó (2012, p.31), explicam que o CFC criou o Assessor de Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público visando elaborar e disseminar entre os profissionais e demais usuários as propostas das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBC TSP, alinhadas com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS), editadas pela Federação de Contadores (IFAC), culminando nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, publicadas em 2008, alteradas em 2009 pela Resolução CFC 1.268/2009 e concluídas em 2011, dentre as quais a NBC T 16.11, que trata do Sistema de Informação de Custos do Setor Público.

Conforme parágrafo suso, e ao encontro do que explicam Bezerra Filho e Feijó (2012, p.32), foi por intermédio da Portaria MF n.º 184/2008 e do Decreto n.º 6976/2009 que se atribuiu ao STN a responsabilidade de "identificar as necessidades de convergência, editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacionais", estabelecendo que o foco dessa ação é a "elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da Federação de Contadores (IFAC) e as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao Setor Público".

Alertam ainda, Bezerra Filho e Feijó (2012, p.32), que o governo federal, por meio da publicação do Decreto n.º 6.976 de 07 de outubro de 2009, o qual dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal, seguindo a mesma linha da portaria, busca reforçar o compromisso com o processo de convergência.

2.3 CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O avanço do processo de *accountability* pelo setor público gera, por consequência, uma evolução nas demais ferramentas de apoio aos gestores públicos, que tem por fim auxiliar nas tomadas de decisão. De acordo com o MCASP, de uma forma global "o setor público vem tendo um papel preponderante na estabilidade econômica, sendo ator relevante na condução de políticas públicas que influenciam a economia".

Trata-se, ainda, de assunto relativamente novo, embora já conste sua previsão na legislação desde a Lei 4.320/64, em seu artigo 99, dando conta de que "os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autarquia, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum".

Da mesma forma, o Decreto-Lei n.º 200/1967, vislumbrando a importância das informações de custos para o processo de tomada de decisão, estabelece, em seu artigo 79, que "A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão".

Na mesma linha, determinando a implementação dos sistemas de custos como ferramenta de acompanhamento e avaliação, a Lei Complementar n.º 101/200 (LRF), mais precisamente no parágrafo 3.º do art. 50, dita que: "A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial".

Ainda, a LRF incumbiu à Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), no inciso I do art. 4.º, a função de dispor normas sobre o controle de custos e avaliação dos resultados dos programas financiados pelo orçamento. Nessa mesma esteira, a Lei n.º 10.180/2001, que organiza e disciplina os sistemas de planejamento, orçamento, administração, contabilidade e controle interno do governo federal, determina, em seu artigo 15, que "o Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União", além de evidenciar, conforme destaca o inciso V, "os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal" (BRASIL, 2001).

Percebe-se então, que o tema Custos na Administração Pública apresenta grande relevância para o país, pois além do aspecto legal, propõe um sistema que pode proporcionar aos gestores, por meio de informações confiáveis e tempestivas, maior precisão nas tomadas de decisão. Assim, infere-se que em qualquer organização empresarial o lucro é a principal medida de desempenho, na esfera pública o custo é a principal medida, uma vez que sua principal característica é a comparabilidade, o que também torna a utilização dos recursos públicos muito mais transparente para o cidadão.

Antes de se adentrar no cerne do tema Custos na Administração Pública, faz-se necessário contextualizar o assunto, permitindo a compreensão de algumas terminologias mais utilizadas pela Contabilidade de Custos, e que serão referenciadas nos próximos tópicos. O quadro 7 registra essas terminologias.

Termo	Definição
Objeto de Custo	É a unidade para a qual se deseja mensurar os custos.
Gasto	Aquisição de bem ou serviço que implica sacrifício financeiro, imediato ou não, para a entidade.
Desembolso	Corresponde ao pagamento.
Custo	É o consumo de recursos.
Investimento	São gastos incorridos que visam, por meio deles, à obtenção de benefícios nos períodos futuros.
Perda	Consumo de bem ou serviço de forma involuntária. São gastos que incorrem, porém têm características de anormalidade ou involuntariedade, ou seja, ocorrem sem que se deseje ou se possa prever.
Despesa	Bem ou serviço consumido para a obtenção de receitas.

Quadro 7 - Terminologia da Contabilidade de Custos

Fontes: Adaptado de Nogueira (2009, p.25-27) e MCASP (2012, p.108).

Após essa breve descrição de alguns termos utilizados na contabilidade de custos, é importante compreender a classificação dos tipos de custos. Registre-se que o custo é único, ou seja, é o gasto realizado na produção ou prestação do serviço, sendo classificado em relação a este quanto aos seus volumes produzidos ou prestados. O quadro 8 apresenta tal taxionomia:

Tipos de custos	Definição
QUANTO AO PRODUTO OU SERVIÇO	
Direto	São aqueles que podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando apenas que se tenha uma unidade de medida de consumo.
Indireto	Não oferecem condição de uma medida objetiva, e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e, muitas vezes, de forma arbitrária.
QUANTO AO VOLUME DE FABRICAÇÃO DO PRODUTO OU DO SERVIÇO PRESTADO	
Fixo	São custos que não variam no período, independentemente da quantidade produzida.
Variável	São custos que guardam relação direta com a quantidade produzida.

Quadro 8 - Classificação dos Tipos de Custos
Fonte: Adaptado de Nogueira (2009, p.27-30).

Não obstante a classificação referenciada alhures para a contabilidade de custos voltada para o setor público, existem nomenclaturas mais específicas que, pela natureza das atividades, são tratadas de forma diferenciada em relação à contabilidade financeira/gerencial. Neste matiz, pode-se conferir a demonstração apresentada no quadro 9.

continua

Nomenclatura	Descrição
Objeto de Custo	É a unidade que se deseja mensurar e avaliar. Os principais objetos de custos são identificados a partir de informações dos subsistemas orçamentário e patrimonial.
Informações do Subsistema Orçamentário	A dimensão dos produtos e serviços prestados; função, atividades, projetos, programas executados; centros de responsabilidade - poderes e órgãos, identificados e mensurados a partir do planejamento público, podendo se valer, ou não, das classificações orçamentárias existentes.
Informações do Subsistema Patrimonial	A dimensão dos produtos e serviços prestados, identificados e mensurados a partir das transações quantitativas e qualitativas afetas ao patrimonial da entidade consoante os princípios de contabilidade.
Apropriação do Custo	É o reconhecimento do gasto de determinado objeto de custo previamente definido.
Gasto	É o dispêndio de um ativo ou criação de um passivo para obtenção de um produto ou serviço.
Desembolso	É o pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço.
Investimento	Corresponde ao gasto levado para o ativo em função de sua vida útil. São todos os bens e direitos adquiridos e registrados no ativo.
Perdas	Correspondem a reduções do patrimônio que não estão associadas a qualquer recebimento compensatório ou geração de produtos ou serviços, que ocorrem de forma anormal e involuntária.
Custos	São gastos com bens ou serviços utilizados para a produção de outros bens ou serviços.
Custos da Prestação de Serviços	São os custos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços e outros objetos de custos e que correspondem ao somatório dos elementos de custo, ligados à prestação daquele serviço.

conclusão

Nomenclatura	Descrição
Custos Reais	São os custos históricos apurados <i>a posteriori</i> e que realmente foram incorridos.
Custo Direto	É todo custo que é identificado ou associado diretamente ao objeto do custo.
Custo Indireto	É o custo que não pode ser identificado diretamente ao objeto do custo, devendo sua apropriação ocorrer por meio da utilização de bases de rateio ou direcionadores de custos.
Custo Fixo	É o que não é influenciado pelas atividades desenvolvidas, mantendo seu valor constante em intervalo relevante das atividades desenvolvidas pela entidade.
Custo Variável	É o que tem valor total diretamente proporcional à quantidade produzida/ofertada.
Custo Operacional	É o que ocorre durante o ciclo de produção dos bens e serviços e outros objetos de custos, como energia elétrica, salários etc.
Custo Predeterminado	É o custo teórico, definido <i>a priori</i> para valorização interna de materiais, produtos e serviços prestados.
Custo Padrão (<i>standard</i>)	É o custo ideal de produção de determinado produto/serviço.
Custo Estimado	É o custo projetado para subsidiar o processo de elaboração dos orçamentos da entidade para determinado período; pode basear-se em simples estimativa ou utilizar a ferramenta do custo padrão.
Custo Controlável	Utiliza centro de responsabilidade e atribui ao gestor apenas os custos que ele pode controlar.
Hora Ocupada	É o tempo despendido pela força do trabalho nos departamentos de serviço destinados a atender às tarefas vinculadas com as áreas de produção de bens ou serviços.
Hora Máquina	Corresponde à quantidade de horas em que as máquinas devem funcionar para realizar a produção de bens e serviços e outros objetos de custos do período. É aplicada às unidades de produto ou serviço em função do tempo de sua elaboração.
Mão de Obra Direta	Corresponde ao valor da mão de obra utilizado para a produção de bens e serviços e outros objetos de custos.
Sobre Aplicação	É a variação positiva apurada entre os custos e metas estimados e os executados.
Subaplicação	É a variação negativa apurada entre os custos e metas estimados e os executados.
Custo de Oportunidade	É o custo objetivamente mensurável da melhor alternativa desprezada relacionado à escolha adotada.
Receita Econômica	É o valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de serviços prestados, bens ou produtos fornecidos, pelo custo de oportunidade, custo estimado, custo padrão etc.
Variação do Volume ou Capacidade	Deve-se à sobreutilização ou subutilização das instalações em comparação com o nível de operação. Está representada pela diferença entre os custos indiretos fixos orçados e os custos indiretos fixos alocados à produção de bens e serviços e outros objetos de custos.
Variação de Quantidade	Reflete a variação nos elementos de custo em relação à quantidade empregada de materiais e outros insumos para produção de produtos ou serviços.

Quadro 9 - Nomenclatura Utilizada na Contabilidade de Custos - Setor Público - NTBC t 16.11

Fonte: Adaptado de NBC T 16.11.

Dentro da estrutura de uma gestão de custos, pode-se destacar três aspectos importantes de sua aplicabilidade, conforme é apresentado por Nogueira (2009, p.49), que são: calcular o custo de produtos, serviços e outros objetos de custo; obter informações para o planejamento e controle e a avaliação do desempenho; e analisar as informações relevantes para a tomada de decisão.

Já a NBCASP n.º 16.2 (NBC T 16.2), no item 12, define especificamente o subsistema de custos da seguinte forma:

Subsistema de Custos - coleta, processa e apura, por meio de sistema próprio, os custos da gestão de políticas públicas, gerando relatórios que subsidiam a administração com informações sobre:

1. custos dos programas, dos projetos e das atividades desenvolvidas;
2. otimização dos recursos públicos; e
3. custos das unidades contábeis.

A NBC T 16.11, que trata especificamente do sistema de informações de custos no setor público, propõe que as informações de custos sejam geradas por um sistema informatizado específico para isso, respeitando as características da prestação de serviços e a obrigatoriedade do fornecimento. Estas informações deverão subsidiar os gestores, tendo como objeto de custo os programas e as unidades da Administração, lembrando-se que o orçamento é a forma típica de alocação de recursos.

O MCASP (2012, p.107) traz algumas observações importantes quanto à geração das informações e quanto às bases para o sistema de custos, como se observa a seguir:

Para que a informação de custos seja gerada, é obrigatória sua apuração com base no regime de competência, podendo ser mensurada por meio de ajustes nas informações orçamentárias;

- a) O Sistema de Custos deve estar apoiado em três elementos essenciais:
 1. Sistema de acumulação: forma com que os valores de custos são acumulados respeitado o fluxo físico operacional do processo produtivo;
 2. Sistema de custeio: modelo de mensuração das informações de custos; e
 3. Método de custeio: método de apropriação de custos, estando associado ao processo de identificação e associação do custo ao objeto de custeio.

Com base na Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 16.11, entende-se que um sistema de acumulação é a forma como os custos são acumulados e apropriados aos objetos de custos, e sua relação com o fluxo físico e real da produção no setor público corresponde às ordens de serviço ou produção, e de forma contínua, ou seja, de caráter continuado, e que são acumuladas ao longo do tempo, as quais compreendem especificações predeterminadas do serviço ou produto demandado, com

tempo de duração limitado, sendo mais adequadas para tratamento dos custos de investimentos e de projetos específicos, como obras e benfeitorias.

O Sistema de Custeio é a forma como se mensuram os custos e, desse modo, podem ser custeados os diversos agentes de acumulação de acordo com diferentes unidades de medida (custo histórico, custo corrente, custo estimado e custo padrão), conforme as necessidades dos gestores das informações.

Ainda de acordo com a NBC T 16.11, o Método de Custeio refere-se ao método ou processo de apropriação de custos. O quadro 10, a seguir, traz os principais métodos de custeio.

Método	Descrição
Custeio direto	É o custeio que aloca todos os custos – fixos e variáveis – diretamente a todos os objetos de custo sem qualquer tipo de rateio ou apropriação.
Custeio variável	Apropria aos produtos ou serviços apenas os custos variáveis e considera os custos fixos como despesas do período.
Custeio por absorção	Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos e serviços.
Custeio pleno	Consiste na apropriação dos custos de produção e das despesas aos produtos e serviços.
Custeio por atividade	Considera que todas as atividades desenvolvidas pelas entidades são geradoras de custos e consomem recursos. Procura estabelecer a relação entre atividades e os objetos de custo por meio de direcionadores de custos que determinam quanto de cada atividade é consumida por eles.

Quadro 10 - Métodos de Custeio - NBC T 16.11

Fonte: Adaptado de NBC T 16.11.

Ainda de acordo com a NBC T 16.11, a escolha do método deve estar apoiada na disponibilidade das informações e no volume de recursos necessários para obtenção das informações ou dados, sendo possível a utilização de mais de um método de custo, dependendo das características dos objetos de custeio.

Esses são requisitos fundamentais para que o sistema de informações de custos gere informações comparáveis e de qualidade. Além disso, é necessário atentar para o fato de que, sabendo-se que gerar informações tem um custo elevado, os benefícios proporcionados por essas informações devem ser superados pelo seu custo de obtenção.

O sistema de informações de custos deve atender à legislação em vigor, especialmente à Lei de Responsabilidade Fiscal, podendo ter como referencial,

conforme destaca o MCASP (2012, p.106), o que disciplina a Lei n.º 10.180/2001 no sentido de evidenciar, no mínimo, os custos por programas e das unidades da administração pública federal, lembrando-se de que as informações de custos podem apoiar a elaboração da Demonstração do Resultado Econômico (DRE). Importante destacar que, das alterações ocorridas no MCASP da 4.^a para a 5.^a edição, foi excluída a DRE³, deixando, assim, de ser obrigatória.

Dois princípios são fundamentais para balizar o sistema de informações de custos no setor público, a saber, o princípio da eficiência e o da economicidade. Pelo princípio da eficiência, será possível a identificação e correção de possíveis problemas na geração das informações, além do que este princípio administrativo deve estar no cerne de qualquer atividade que possa ser executada pela administração pública, da mesma forma que o princípio da economicidade, o qual deve buscar o menor custo/benefício do mercado. Assim, pela importância de tais princípios no contexto do sistema de informações de custos, bem como na administração pública, o próximo tópico trata especificamente deste tema, aprofundando-se na sua essência.

2.3.1 Princípios da Eficiência e Economicidade no Setor Público

A estrutura organizacional administrativa pública e o ordenamento jurídico que a sustenta não seriam possíveis sem a existência de regras de interpretação e elaboração das normas jurídicas, que servem de diretrizes para os aplicadores da lei. Estas regras são denominadas de princípios e visam eliminar determinadas lacunas, subsidiando o legislador de coerência e harmonia para o ordenamento jurídico.

Para a administração direta ou indireta de qualquer uma das esferas públicas, os princípios são tidos como uma forma balizadora de suma importância a todo e qualquer ato administrativo, estabelecendo, assim, parâmetros que evitem sua colisão com os princípios constitucionais, pois, do contrário, torná-los-ia juridicamente insustentáveis, uma vez que, segundo o princípio da legalidade, já

³ Demonstração do Resultado Econômico (DRE).

tratado neste estudo em referência a Di Pietro (2008), na administração pública só se pode fazer aquilo que a lei expressamente autoriza e, na ausência da lei, é determinantemente proibida qualquer ação, ou seja, no serviço público só se pode fazer aquilo que consta em lei.

Assim, a Emenda Constitucional n.º 19/98 inseriu o princípio da eficiência entre os princípios constitucionais da Administração Pública, previstos no artigo 37, *caput*, da mesma forma que a Lei 9.784/99 fez referência a ele no artigo 2.º, *caput*. (BRASIL, 1998 e 1999).

Conceitualmente, é imprescindível destacar o princípio da eficiência conforme ensinado por Cruz e Platt (2007, p.158), que entende por eficiência o ato de otimizar o uso dos recursos disponíveis, visando ao menor esforço e ao menor custo na execução das tarefas: "[...] Tem foco nos meios, procedimentos e métodos".

Ao vislumbrar os ditames da Constituição Federal de 1988, art. 37, confirma-se de forma explícita que a administração pública, em todos os níveis, deve obedecer aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, e, no art. 74, inciso II, que o sistema de controle interno, entre outras finalidades, deve comprovar a legalidade e avaliar os resultados da administração quanto à sua eficiência e eficácia (BRASIL, 1988).

Desta forma, pode-se dizer que, por meio da Emenda Constitucional, o princípio da eficiência é hoje o mais novo princípio constitucional existente, o qual exige que o exercício da atividade administrativa apresente requisitos de presteza, adequabilidade, perfeição técnica, produtividade e qualidade.

Todavia, existe uma discussão em nível doutrinário sobre a temática, no sentido de que a eficiência já se encontrava implicitamente na Constituição Federal de 1988 como dever de todo agente público. Nesse diapasão, Meirelles (2003, p.102) afirma que a eficiência é um dos deveres da administração pública.

E mais, colocando-a, sobretudo na condição de dever em todos os atos da administração, pelos quais se dá a boa administração pública, ao ponto de recomendar a demissão do servidor que permanece ocioso ou figura-se ineficiente (MEIRELLES, 2003, p.102).

Assim, tendo em vista que o mencionado princípio é hoje parte integrante da Constituição Federal, deve ele ser tratado com tal relevância representativa da Carta

Republicana. Logo, cabe analisar o seu significado, sua extensão e o que pode ser feito para que seja efetivamente aplicado pelos gestores públicos.

Não se deve ignorar, ainda, o fato de que é dever da administração revisar todos os seus atos com a finalidade de corrigir eventuais equívocos, o que remete ao princípio da autotutela, que nada mais é do que um controle administrativo que visa evitar que tais erros acarretem danos ao erário ou ao cidadão. Esse ciclo de revisão visa alcançar também, além de outros fatores, a eficiência dos atos administrativos, como adverte Meirelles (2003, p.651).

Efetivamente, o princípio da eficiência pode ser observado enquanto a execução dos processos e métodos é realizada da melhor forma possível, otimizando os recursos disponíveis – humanos e materiais –, maximizando os resultados esperados, isto é, atingindo com eficácia o resultado pretendido. Neste mesmo trilhar, Chiavenato (1998, p.47) leciona que, em suma, a eficiência está em alcançar os objetivos projetados, fazendo o máximo da melhor forma possível e utilizando o menor emprego de recursos.

Nessa mesma linha de raciocínio, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (2012, p.105) destaca que "A busca de eficiência nos gastos do setor público deve ser direcionada para aumentar a capacidade de gerenciar os recursos à disposição das entidades do setor público, ao mesmo tempo em que melhora o processo de tomada de decisão, contribuindo para otimizar as ações do Estado".

Sob a ótica do custo-benefício, é primordial a análise e o estudo do princípio da economicidade, o qual está destacado no artigo 70 da Constituição Federal de 1988, como se pode verificar:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder (BRASIL, 1988).

É importante evidenciar, neste aspecto, o princípio da economicidade em consonância com o entendimento de Lima (2010, p.31), no que ele denomina de conceito amplo:

Na verdade, não há consenso na doutrina nacional sobre a conceituação do princípio da economicidade. É possível vislumbrar duas vertentes conceituais. A primeira, conservadora, adota um conceito mais restrito da economicidade, que salienta apenas o aspecto da modicidade dos gastos, da economia de recursos; a segunda corrente vislumbra a economicidade numa perspectiva ampla, englobando a modicidade das despesas públicas, mas levando em conta também o retorno social obtido com tal dispêndio, ou seja, a relação custo-benefício social. O primeiro conceito será denominado de conceito restrito; e o segundo, de conceito amplo.

Nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP ou NBC T SP) emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a Avaliação de Desempenho consiste em uma ferramenta de gestão utilizada para a aferição de aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de programas e ações executadas por entidades do setor público.

E, ainda, ao tratar dos subsistemas contábeis, estabelece que estes devam ser integrados entre si e a outros subsistemas de informações de modo a subsidiar a administração pública, entre outros aspectos, da avaliação dos resultados obtidos na execução dos programas de trabalho com relação à economicidade, à eficiência, à eficácia e à efetividade.

Torna-se praticamente inquestionável o conceito de que o princípio da eficiência, bem como o da economicidade estejam diretamente interligados e integrados ao sistema de controle de custos do setor público, uma vez que, realizados os atos em conformidade com o princípio da eficiência, e estando estes alinhados ao princípio da economicidade, o sistema de controle de custos irá naturalmente cancelá-los e vice-versa, haja vista a harmonia que há entre os princípios e o controle de custos.

Neste matiz, corroborando para que um sistema de informações de custos no setor público ofereça resultados concretos à administração pública, permitindo tomadas de decisão que promovam qualitativamente o desenvolvimento do município com economicidade, é necessário que seus servidores busquem alcançar a excelência de seus atos de forma eficiente.

Da mesma forma, conforme publicado na Revista do TCE/MT, n.º 10, ago./1989, p.49-58, a Fundação Getúlio Vargas (FGV) conclui que "a economicidade tem a ver com a avaliação das decisões públicas, sob o prisma da análise de seus

custos e benefícios para a sociedade, ou comunidade a que se refere". A administração pública moderna, inserida na era da globalização, tem ciência de que os princípios da eficiência e da economicidade são aspectos de elevada relevância para as decisões tomadas, bem como para todas as análises políticas, as quais devem buscar a eficácia na aplicação dos recursos disponíveis.

Um meio viável para se alcançar a eficácia da aplicação dos recursos, ao mesmo tempo em que se controlam e fiscalizam a eficiência e a economicidade dos atos públicos, é a implantação de um Sistema de Informações de Custos, o qual, por sinal, já está estabelecido no parágrafo 3.º do artigo 50 da Lei Complementar 101/2000, denominada popularmente Lei de Responsabilidade Fiscal, que diz: "A administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial" (BRASIL, 2000).

E ainda, o Decreto-Lei n.º 200, de 25 de fevereiro de 1967, que dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa, determinando em seu artigo 79 que: "A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão" (BRASIL, 1967).

Logo, o gestor deverá – até por força dos Controles – se orientar a partir deste Sistema de Informações de Custos, para planejar e realinhar os seus programas de governo.

É inegável o fato de que se faz necessária a implantação de um Sistema de Informações de Custos no Setor Público, por várias razões já elencadas, mas principalmente para subsidiar o cidadão de transparência relativa às questões orçamentárias e financeiras.

Essa transparência irá fornecer dados relevantes sobre o quanto realmente a administração pública está sendo eficiente, qual o grau da economicidade envolvida nos programas de governo e quanto custa cada benefício ofertado. Será possível, ainda, verificar quanto custa ao povo a falta de profissionalismo no serviço público e o quão necessários se fazem os investimentos em capital intelectual.

2.3.2 Sistemas de Informações

Antevendo o próximo tópico sobre o Sistema de Informações de Custos, onde se discute especificamente sobre a NBC T 16.11, torna-se necessário uma breve abordagem conceitual sobre o que vem a ser necessariamente um sistema, e por consequência uma informação. Sob este prisma, percebe-se que na junção das duas peças tem-se um Sistema de informação, que objetiva, sobretudo, subsidiar o tomador de decisão, de informações tempestivas e relevantes.

A priori, pode-se confundir que um sistema de informação seja unicamente um sistema informatizado, o que não reflete em uma verdade absoluta, pois um sistema de informação pode ou não ser informatizado, uma vez que, um sistema de informação pode ser constituído de diversas formas para o alcance de diversos objetivos específicos.

Deste modo, encontra-se nos ensinamentos de Rezende (2013, p.1-2), diversos conceitos sobre sistema, destacando-se alguns como:

[...] conjunto de partes que interagem entre si, integrando-se para atingir um objetivo ou resultado; partes interagentes e interdependentes que formam um todo unitário com determinados objetivos e efetuam determinadas funções; em informática, é um conjunto de *software*, *hardware* e recursos humanos; componentes da tecnologia da informação e seus recursos integrados; empresa ou organização e seus vários subsistemas.

Na mesma linha, O'Brien (2004, p.7) conceitua sistema como sendo um "grupo de elementos inter-relacionados ou em interação que formam um todo unificado". Da mesma forma, Stair e Reynolds (2006, p.7) afirmam que "sistema é um conjunto de elementos ou componentes que interagem para atingir objetivos. Os sistemas possuem entradas, mecanismos de processamento, saídas e feedback".

A lume destes conceitos, verifica-se que os sistemas podem ser partes independentes que formam um sistema maior, normalmente desenvolvido para o alcance de determinados objetivos, os quais segundo o mesmo Rezende (2013, p.2), "[...] objetivam auxiliar os respectivos processos decisórios". Ainda, sob esta mesma temática, constata-se que os sistemas podem ser formados por diversos conjuntos de *software*, *hardware* e recursos humanos, com diferentes componentes.

No tocante a informação, destaca-se as palavras de Rezende (2013, p.7) que demonstram a importância da informação tempestiva e relevante, ao mencionar

que: “A informação é um recurso efetivo e inexorável para as organizações, principalmente quando planejada e disponibilizada de forma personalizada, com qualidade inquestionável e preferencialmente antecipada para facilitar as decisões”. Neste mesmo diapasão, Côrtes (2008, p.27), ensina que “a informação é gerada quando os dados passam por algum tipo de relacionamento, avaliação, interpretação ou organização.”

É saldável salientar que existe uma diferença significativa entre um dado e uma informação, onde os dados podem ser um conjunto de diversos componentes como letras, números, etc., e a informação é todo dado transformado ou combinado que resulta em algo útil e de valor agregado. 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”.

Desta feita, uma vez conceituado tanto o sistema quanto a informação, perfaz-se o conceito de Sistema de Informação, que sob o prisma dos ensinamentos de Rezende (2013, p.14), é “todo sistema, usando ou não recursos de tecnologia da informação, que manipula dados e gera informação”.

Ainda nesta mesma linha, Turban, Rainer e Potter (2005, p.40), destacam que um sistema de informação “é um processo que coleta, processa, armazena, analisa e dissemina informações para a finalidade específica”.

Ao reforçar estes conceitos, Stair e Reynolds (2006, p.12) explicam que:

Sistema de informação é um conjunto de elementos ou componentes inter-relacionados que coletam (entrada), manipulam (processo) e disseminam (saída) dados e informações e oferecem um mecanismo de realimentação para atingir um objetivo.

Corroborando com os conceitos destacados, desprende-se o entendimento de que um sistema de informação, podendo ou não ser informatizado, coleta os dados, processa-os e transforma-os em informações que serão disponibilizadas para os tomadores de decisão.

Assim, após os devidos apontamentos tecidos sobre o que seja um sistema, uma informação e um sistema de informação, passa-se a tratar e analisar as informações e conceitos sobre o Sistema de Informações de Custos no Setor Público, ou mais precisamente sobre a NBC T 16.11.

2.3.3 Sistema de Informações de Custos - NBC T 16.11

A Norma Brasileira de Contabilidade Técnica n.º 16.11, que trata especificamente do Sistema de Informações de Custos do Setor Público, o qual deve registrar, processar e evidenciar os custos de bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pública, foi aprovada pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) n.º 1.366/2011, a qual tem como objetivos:

- a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da 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 decisão 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
- e) apoiar programas de controle de custos e de melhoria da qualidade do gasto.

Como já verificado em tópicos referenciados alhures neste estudo, as informações relativas a custos prioriza exatamente esses objetivos supracitados. Tendo sido identificado qual será o objeto de custos da entidade, o sistema de informações de custos fará a captação dos dados e os transformará em informações, que serão úteis para a comparabilidade, as tomadas de decisões político-administrativas, bem como irá auxiliar nas funções de planejamento, e, desta forma, os objetivos já fornecem algumas dicas de como o sistema de informações de custos poderá subsidiar o poder público de uma ferramenta de gerenciamento e planejamento.

Como expõe a própria norma, o sistema de informações de custos poderá evidenciar os objetos de custos sob diferentes olhares, como institucional, funcional e programático, com o apoio dos órgãos centrais de planejamento, orçamento, contabilidade e finanças. No entanto, para isso será necessário que o sistema de informações de custos seja implantado adequadamente, utilizando-se de conceitos apropriados, e que sejam empregadas tecnologias que lhe proporcionem trabalhar em diversas dimensões, permitindo, de forma rápida, o cruzamento de múltiplas variáveis e,

consequentemente, uma enorme gama de análises de dados, da qual se poderá subtrair informações úteis e tempestivas à administração.

Reforça-se, mais uma vez, que o controle sobre os custos e a geração dessas informações proporcionam uma potencial ferramenta para as três formas de controle (interno, externo e social), propiciando ainda uma maior transparência dos gastos públicos e subsidiando as esferas públicas de uma ferramenta de gestão, como pode ser destacado da norma:

Vários 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. (RESOLUÇÃO CFC N.º 1.366/11 - NBC T 16.11) (Grifo do autor)

É possível concluir que a Norma, além de outros fins, visa também demonstrar que as informações de custos podem e devem ser utilizadas com objetivos gerenciais, a exemplo do setor privado, que se beneficia dessas informações há algumas gerações e tem demonstrado que a sua utilização de forma eficiente tem alavancado muitas empresas e setores. Da mesma forma, as esferas públicas podem aproveitar os sistemas de informações de custos como ferramenta de gestão.

Quanto às características e atributos da área pública, destaca-se que os serviços públicos possuem algumas características peculiares, como o dever de atender à demanda do cidadão-cliente, em diversas situações, tendo como fornecedor o próprio Estado, não possuindo uma contrapartida direta pelos serviços prestados (em alguns casos é cobrado um custo irrisório do cidadão) e tendo como principal fonte de recurso o próprio orçamento. Por esta razão, os sistemas de informações de custos devem ser projetados para gerenciamento de custos especificamente dos serviços públicos, ou seja, devem ter tratamento específico e adequado à realidade pública.

Da mesma forma, as informações geradas pelo sistema de informações de custos no setor público devem atender a alguns atributos, conforme registrado no quadro 11, a seguir:

Atributo	Descrição
Relevância	Qualidade de influenciar as decisões, auxiliando na avaliação de eventos passados, presentes e futuros.
Utilidade	Deve ser útil, sempre com uma relação custo/benefício positiva.
Oportunidade	Tempestiva à tomada de decisão.
Valor social	Deve proporcionar maior transparência e evidenciação do uso dos recursos públicos.
Fidedignidade	Qualidade 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.
Especificidade	Informações de custos devem ser elaboradas de acordo com a finalidade específica pretendida pelos usuários.
Comparabilidade	Qualidade de registrar as operações e acontecimentos de forma consistente e uniforme, a fim de conseguir comparabilidade entre as distintas instituições com características similares.
Adaptabilidade	Deve permitir o detalhamento das informações em razão das diferentes expectativas e necessidades informacionais das diversas unidades organizacionais e seus respectivos usuários.
Granularidade	Sistema que deve ser capaz de produzir informações em diferentes níveis de detalhamento, mediante a geração de diferentes relatórios, sem perder o atributo da comparabilidade.

Quadro 11 - Atributos da Informação de Custos

Fonte: Adaptado da NBC T 16.11.

A fim de tornar mais transparente, para os controles e para a sociedade, no que se gastam os recursos públicos, a NBC T 16.11 estabelece que a entidade pública deverá evidenciar, por meio de notas explicativas, os objetos de custos, demonstrando de forma separada:

1. o montante de custos dos principais objetos, demonstrando:
 - a. dimensão programática:
 - i. programas e ações, projetos e atividades;
 - ii. dimensão institucional ou organizacional e funcional;
 - iii. outras dimensões;
2. os critérios de comparabilidade utilizados, tais como:
 - a. custo padrão;
 - b. custo de oportunidade;
 - c. custo estimado; e
 - d. custo histórico;
3. o método de custeio adotado para apuração dos custos para os objetos de custos;
4. os principais critérios de mensuração;
5. e as eventuais mudanças de critérios que possam afetar a análise da comparabilidade da informação.

Conforme explicam Guedes e Silvério (2003, p.17), a Lei Complementar 101/2000 deixou claro que o Planejamento constitui o meio fundamental para uma boa execução orçamentária, uma vez que é por meio do PPA que serão apresentados os Programas de governo, e, com base nestes, serão realizados o controle de custos e a

avaliação de desempenho. Nesta direção, a Portaria Interministerial n.º 42/1999 alterou a funcional programática dando maior importância aos programas de governo, transformando-os em principais meios de avaliação e de comparação com o que foi planejado.

Para tornar claro o que significa a dimensão programática no setor público, mais especificamente no tocante a programas e ações, projetos e atividades, é necessário um breve comentário a respeito da classificação funcional-programática, a qual visa estabelecer um esquema de classificação que permite gerar informações sobre as programações de planejamento e orçamento, ao mesmo tempo em que cria um padrão para os níveis do governo da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Sua legalidade surgiu por meio da Portaria 42/99 do Ministério do Orçamento e Gestão e Anexo n.º 5 da Lei Federal 4.320/64 (KOHAMA, 2003, p.115).

Ainda de acordo com Kohama (2003, p.115-116), o cerne da classificação funcional programática é conjugar as funções do governo com os programas a serem desenvolvidos. Assim, a classificação parte do conceito amplo de função, que deve ser entendida como o maior nível de agregação das diversas áreas de despesas existentes no setor público, sendo a subfunção um desdobramento da função. Já por Programa deve-se entender os instrumentos por meio dos quais se fixam objetivos articulados para o cumprimento das funções, correspondendo a um produto final ou a certos produtos finais.

Para exemplificar, cita-se um caso prático, em que a classificação funcional-programática a ser utilizada para apontar os gastos realizados pelo Poder Legislativo apresenta-se da seguinte forma:

FUNÇÃO 01 Legislativa

SUBFUNÇÃO 031 Ação legislativa

PROGRAMA 01 Processo legislativo

A classificação funcional é representada por cinco dígitos, sendo os dois primeiros relativos às funções e os três últimos às subfunções (quadro 12). Na base de dados do Sistema Integrado de Orçamento e Planejamento (SIOP) existem dois campos correspondentes à classificação funcional:

1.º	2.º	3.º	4.º	5.º
Função		Subfunção		

Quadro 12 - Classificação Funcional
Fonte: Manual Técnico de Orçamento - 2014.

Há de se destacar, também, que os programas são desdobrados em Projetos⁴ e Atividades⁵. Entende-se que os Projetos são instrumentos que envolvem um número limitado de operações, as quais permitem o alcance dos objetivos de um programa, e que as Atividades são instrumentos que se realizam de modo contínuo e permanente de programação, para alcançar os objetivos de um programa.

Dessa forma, dando continuidade ao caso prático já citado, em que, por meio de um único projeto, relativo à conclusão e reforma do prédio do Poder Legislativo, coexistindo uma atividade relativa à manutenção e funcionamento de suas atividades, complementando a classificação funcional programática, tem-se a seguinte forma:

PROJETO 1.001 Conclusão e reforma do prédio

ATIVIDADE 2.001 Elaboração legislativa

Desta forma, a classificação funcional programática completa até o presente momento é demonstrada da seguinte forma:

FUNÇÃO 01 Legislativa

SUBFUNÇÃO 01.031 Ação legislativa

PROGRAMA 01.031.01 Processo legislativo

PROJETO 01.031.01.1.001 Conclusão e reforma do prédio

ATIVIDADE 01.031.01.1.001.2.001 Elaboração legislativa

Como destaca Kohama (2003, p.118), "em termos de codificação, a despesa orçamentária possui dois tipos de códigos: os códigos orçamentários e os códigos

⁴ Instrumento de programação utilizado para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de governo - MTO-2014.

⁵ Instrumento de programação empregado para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto ou serviço necessário à manutenção da ação de governo - MTO-2014.

contábeis". Os códigos orçamentários estão contidos nos anexos 4 e 5 da Lei 4.320/64, conjugando-se as categorias econômicas com as categorias funcionais-programáticas, conforme exemplo dado no quadro 13:

1.º	2.º	3.º	4.º	5.º	6.º	7.º	8.º
Categoria Econômica	Grupo de Natureza da Despesa	Modalidade de Aplicação		Elemento de Despesa		Subelemento	

Quadro 13 - Natureza da Despesa

Fonte: Manual Técnico de Orçamento - 2014.

Como exemplo de um esquema Técnico da Natureza da Despesa, têm-se o código 3.1.90.11.00 – que segundo a figura 1, demonstra uma despesa corrente, relativa a pessoal e encargos sociais, com aplicação direta, ou seja, sem transferência de recursos, onde o elemento de despesa refere-se especificamente a vencimentos e vantagens fixas – pessoal civil.

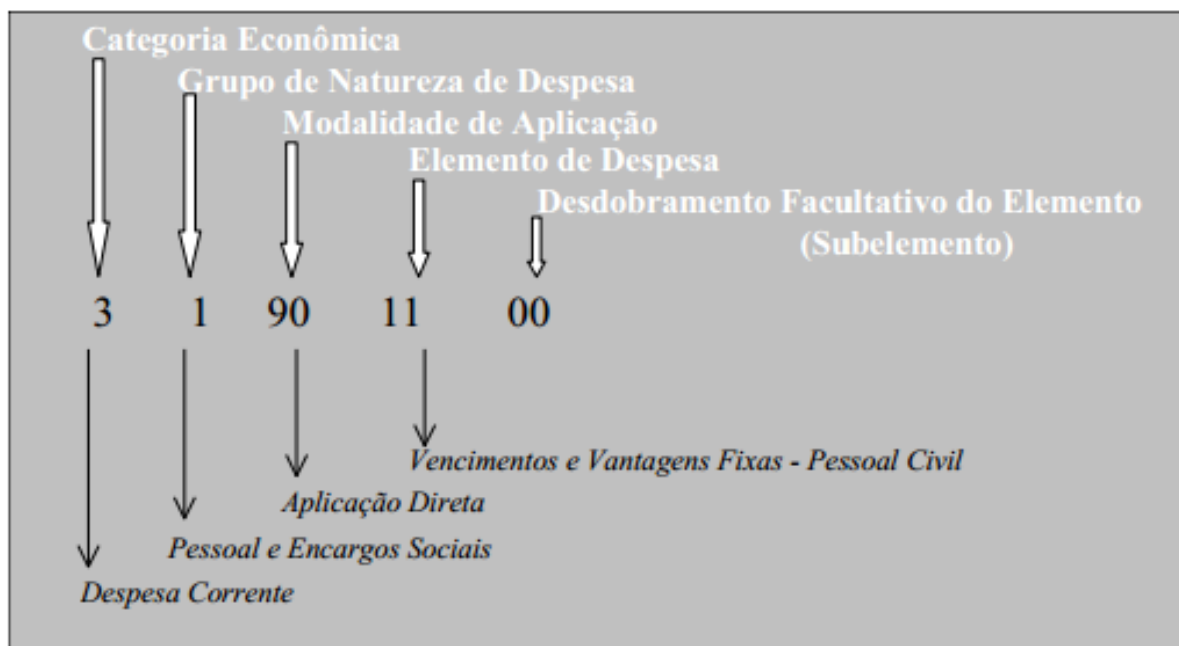


Figura 1 - Esquema Técnico da Natureza da Despesa

Fonte: Manual Técnico de Orçamento - 2014.

Assim, para que seja possível a identificação de uma despesa orçamentária, no momento da emissão de um empenho, as categorias econômicas e a categoria funcional-programática conjugadas fornecem a seguinte informação:

Função	Subfunção	Programa	Projeto/Atividade	Classificação Econômica
01	031	001	1.001/2.001	3.1.90.11.00

Quadro 14 - Classificação da Despesa Orçamentária

Fontes: Adaptado de Kohama (2003, p.119) e do Manual Técnico Orçamentário - 2014.

De acordo com Guedes e Silvério (2003, p.19), os projetos e as atividades podem estar diretamente ligados a "Programas desenvolvidos por órgãos públicos para trazer à população resultados, sendo esses identificados como Atividades-Fim, ou fazerem parte do suporte para que essas Atividades-Fim aconteçam, sendo, nesse caso, denominadas como Atividades-Meio".

É interessante destacar que, nesse cenário, o maior desafio do sistema de informações de custos ao buscar o controle sobre os programas está em identificar o quanto cada programa contribui e influencia outros programas, por meio de seus projetos e atividades, uma vez que existe mais de um programa gerando um produto final ao cidadão.

A Norma estabelece que os custos indiretos podem ser distribuídos em cotas de acordo com as características do objeto de custos, como: "área ocupada; dotação planejada disponível; volume ocupado em depósitos; quantidade de ordens de compra emitida para fornecedores; consumo de energia elétrica; número de servidores na unidade administrativa responsável, etc."

Na evidenciação dos custos unitários, por meio do método de custeio utilizado, esta deve ser realizada respeitando as etapas naturais do processo de formação de custos, as quais podem ser entendidas da seguinte forma:

1. identificação dos objetos de custos;
2. identificação dos custos diretos;
3. alocação dos custos diretos aos objetos de custos;
4. evidenciação dos custos diretos dentro da classe de objetos definidos;
5. identificação dos custos indiretos;
6. escolha do modelo de alocação dos custos indiretos, observando sempre a relevância; e
7. a relação custo/benefício.

De acordo com a Norma, o Sistema de Informações de Custos do Setor Público deve capturar os dados dos demais sistemas de informações existentes na entidade, bem como deve estar integrado com o processo de planejamento e orçamento, permitindo, assim, um maior controle sobre as despesas orçadas e realizadas, e perfazendo sistematicamente um processo de mensuração e evidenciação dos custos de forma a desenvolver um ciclo de contínuo aperfeiçoamento do próprio planejamento e orçamento futuro.

Muito embora a lei determine – como já mencionado – que os custos devam ser evidenciados por programas, a implantação de um Sistema de Informações de Custos no Setor Público requer primeiramente que o gestor saiba dimensionar esse sistema de acordo com suas necessidades e objetivos organizacionais, devendo o mesmo 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.

Com relação às responsabilidades pelas informações de custos, a Norma estabelece 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, em qualquer 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".

Concluindo este tópico, como já se mencionou, uma vez que o DRE evidencia o resultado econômico de ações do ente público, as informações de custos podem subsidiar a elaboração de diversos relatórios, gerenciais ou não, inclusive o DRE, no qual, então, a Norma estabelece que de forma dedutiva essa evidenciação ocorra apresentando no mínimo a seguinte estrutura:

- a) receita econômica dos serviços prestados, dos bens e dos produtos fornecidos;
- b) custos e despesas identificados com a execução da ação pública; e
- c) resultado econômico apurado.

Como se observa, a Norma já estabeleceu, em seu bojo, a faculdade de utilizar um sistema de informações de custos em que as informações geradas poderão ser empregadas como fonte de tomadas de decisão, logo, também como um instrumento de gestão. É com esta perspectiva que se inicia o próximo tópico, discutindo a inter-relação do sistema de informações de custos com outros instrumentos de gestão.

2.3.4 Inter-Relações do Sistema de Informações de Custos com outros Instrumentos de Gestão

Embora a Norma Brasileira de Contabilidade Pública - NBC T 16.11 apresente em seu bojo a intenção de que as informações de custos poderão ser utilizadas para auxiliar na gestão pública, a implantação do SICSP poderá ocorrer, apenas como de cunho obrigatório, conforme determinação da Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Contabilidade Gerencial

Pela comparabilidade entre os objetivos e propostas que a contabilidade gerencial proporciona ao meio empresarial e os objetivos e propostas do SICSP, pode-se verificar uma equivalência entre os dois sistemas, o que mais uma vez confirma a intenção da pesquisa em demonstrar que o Sistema de Informações de Custos no Setor Público pode ser um instrumento não somente legalista, mas também de gestão pública.

Dessa forma, com a apresentação dos dados constantes na figura 2, observa-se a sinergia do SICSP com outros instrumentos de gestão – no caso em tela, a contabilidade gerencial.

Observa-se que, tanto na contabilidade gerencial quanto no sistema informações de custos, as informações buscam subsidiar o planejamento, o controle e a tomada de decisão, fornecendo aos gestores uma gama de possibilidades de relatórios

tanto legais quanto gerenciais. O Sistema de Informações de Custos, no entanto, *pari passu* com as demais informações, permite uma maior transparência dos gastos públicos ao informar de forma mais clara para a sociedade os custos dos produtos e serviços ofertados.

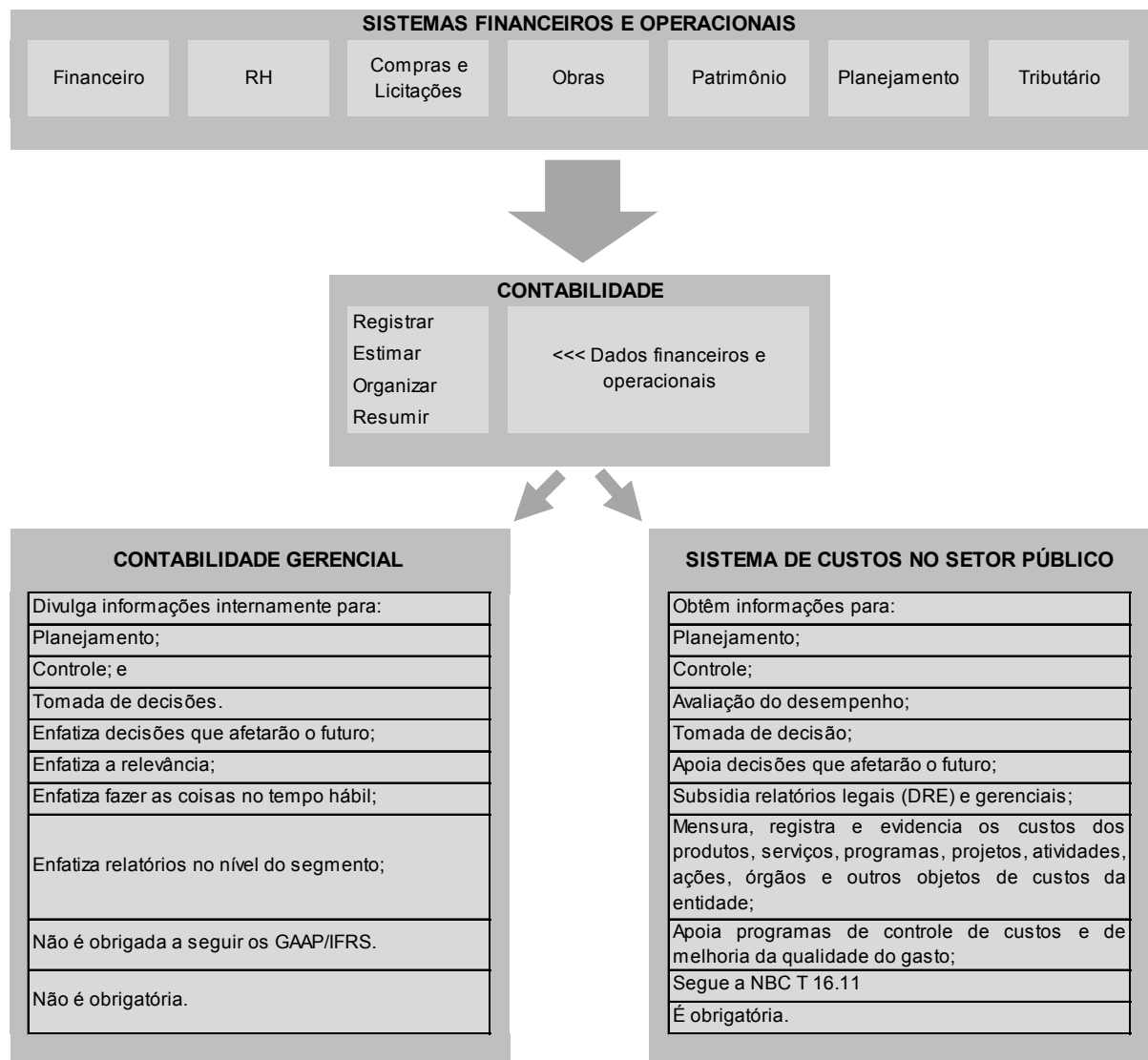


Figura 2 - Comparativo entre a Contabilidade Gerencial e o Sistema de Informações de Custos no Setor Público

Fontes: NBC T 16.2, item 12; Garrison; Noreen; Brewer (2013, p.2), Nogueira (2009, p.49).

Nesse mesmo limiar, Garrison, Noreen e Brewer (2013, p.24) explicam que a contabilidade gerencial tipifica o termo *custos* de várias formas, uma vez que os gestores podem requerer dados relativos a custos para preparar "relatórios externos, preparar orçamentos de planejamento ou tomar decisões", em que, para cada uma dessas aplicações, exigem-se classificações e definições diferentes de custos, e

esta noção de custos diferentes para propósitos distintos é, segundo os autores, um aspecto muito importante da contabilidade gerencial.

Portanto, o sistema de informações de custos no setor público é um instrumento que se inter-relaciona com a contabilidade gerencial, subsidiando-a de informações necessárias para o alcance dos fins a que se destina como ferramenta gerencial.

É por meio das informações geradas pelo sistema de informações de custos no setor público que a contabilidade gerencial concretiza seu propósito de subsidiar o planejamento, o controle e a tomada de decisões.

Da mesma forma, para que o gestor possa se apoiar nas informações que a contabilidade gerencial enfatiza com relação a decisões futuras, é necessário que as informações obtidas sejam ofertadas de forma tempestiva, fidedigna e relevante, e somente um sistema estrategicamente elaborado no tratamento de custos permite fornecê-las.

Gestão Orçamentária e Contábil

No setor público, além da contabilidade, as peças orçamentárias são utilizadas como uma importante ferramenta de controle gerencial. Neste matiz, Machado Júnior e Reis (2003, p.11) explicam que a contabilidade é um sistema que fornece informações para a tomada de decisões, assim como proporciona o controle e a avaliação de desempenho. Já o orçamento deverá assegurar informações relativas às políticas e aos programas de governo, viabilizando o controle gerencial. Neste contexto, o Sistema de Informações de Custos no Setor Público vem apoiar esses sistemas subsidiando-os com outras informações específicas, contribuindo de forma a melhorar as ações governamentais.

Mediante as informações geradas pelo sistema de informações de custos no setor público, é possível realizar também um ciclo de avaliações dos custos, melhorando a qualidade dos gastos e reduzindo-os. Este ciclo tem por base os princípios da economicidade e da eficiência, que, somados, buscam a melhoria dos processos para que o produto final possa ser entregue com maior qualidade, em menor tempo e com o menor custo possível.

Gestão de Processos

Seguindo esse horizonte de instrumentos de gestão, a Gespública - Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização apresenta o Guia de Gestão de Processos de Governo - 2011, no qual estabelece que "os processos representam um instrumento que permite aproximar as diretrizes estratégicas daqueles que executam o trabalho nas instituições públicas, permitindo o alcance de objetivos".

Para Faria (2010, p.12-13), a Gestão por Processos de trabalho consiste num ciclo onde os processos são revistos, melhorados e padronizados, e o Sistema de Custos auxilia na identificação desses processos, inclusive interdepartamentais, possibilitando a visão de um panorama da cadeia produtiva. O Sistema de Custos mantém seu inter-relacionamento com a Gestão por Processos, subsidiando ainda as decisões sobre possíveis mudanças na estrutura da organização, uma vez que seus dados permitem análises qualitativas e quantitativas. Além disso, é possível mapear as situações de risco e visualizar alterações (distorções e desproporções) entre as equipes e sua produção.

Gestão de Pessoas

Um dos fatores mais importantes – se não o primordial – para a sobrevivência de uma organização é a gestão dos recursos humanos, mais especificamente a gestão de pessoas. Conceitualmente pode-se definir, de forma geral, que a gestão de pessoas é uma inter-relação de habilidades e métodos que visa administrar o comportamento interno e potencializar o capital intelectual nas organizações.

No âmbito da administração pública, a gestão de pessoas apresenta algumas características típicas do setor, ou seja, o gestor não pode simplesmente contratar os recursos humanos que lhe pareçam mais vantajosos para determinadas situações, como ocorre no setor privado, pois no setor público é necessário seguir o que determina a lei e, neste caso, a contratação de pessoal demandará um processo licitatório. Por isso, é necessário que ações de desenvolvimento profissional sejam elementares para estimular os agentes não só a progredirem na carreira, mas, sobretudo, a desenvolverem suas tarefas com eficiência e eficácia.

Contextualizando, as informações obtidas do Sistema de Custos sobre os recursos humanos (servidores) envolvidos em atividades e projetos podem auxiliar nas decisões de alocação desses recursos, reestruturando áreas, planejando sucessões etc. e, ainda, analisar se as competências individuais estão arranjadas e alocadas da melhor forma (FARIA, 2010, p.14).

Gestão do Conhecimento

Segundo Sveiby (1998, p.3), o conceito de Gestão do Conhecimento pode ser definido da seguinte forma: "A Gestão do Conhecimento não é mais uma moda de eficiência operacional. Faz parte da estratégia empresarial".

A Gestão do Conhecimento influencia diretamente no valor total das organizações, pois muitas vezes estas apresentam maior valor agregado em seus ativos intangíveis do que em seus ativos tangíveis. De acordo com Sveiby (1998, p.14), a classificação dos ativos intangíveis apresenta uma estrutura subdividida em três partes (estrutura externa, estrutura interna e competência individual), conforme é ilustrado na figura 3:

PATRIMÔNIO VISÍVEL (Valor contábil)	ATIVOS INTANGÍVEIS (ÁGIO SOBRE O PREÇO DAS AÇÕES)		
	Estrutura Externa:	Estrutura Interna:	Competência Individual:
Ativos tangíveis menos a dívida visível	Marcas, relações com clientes e fornecedores	A organização: gerência, estrutura legal, sistemas manuais, atitudes, P&D, software.	Escolaridade, experiência.

Figura 3 - Ativos Tangíveis e Intangíveis
Fonte: Sveiby (1998, p.14).

Segundo Faria (2010, p.14-15), a Gestão do Conhecimento é, portanto, "o processo sistemático de identificação, criação, renovação e aplicação dos conhecimentos que são estratégicos na vida de uma organização", possibilitando-lhe "mensurar com mais segurança a sua eficiência, tomar decisões acertadas, saber administrar dados e informações e gerenciar seus conhecimentos". Citando novamente um caso concreto, vê-se, conforme a experiência do autor, que:

O Banco Central do Brasil dispõe de uma grande rede de conhecimento disponível para toda a organização. Com o **Sistema de Custos** existente hoje, é possível conhecer o tempo total que foi dedicado a cada ação (atividade ou projeto) de todas as diretorias, unidades e subunidades, mensalmente, sendo também possível identificar os servidores que desenvolveram cada ação, e que proporção do tempo de trabalho de cada um foi alocada. (FARIA, 2010) (Grifo meu).

Assim, na inter-relação do instrumento de Gestão do Conhecimento, nota-se que o Sistema de Custos permite ao gestor obter informações pertinentes às atividades e projetos que estão em pleno desenvolvimento, tornando possíveis ações tempestivas para correção, implementação e aperfeiçoamento dos projetos, proporcionando maior eficiência e eficácia no desenvolvimento dos processos.

Gestão de Riscos

Há diferentes tipos de riscos nos quais uma organização pode incorrer (ambientais, estratégicos, financeiros, operacionais etc.), com características distintas em função do ambiente de atuação dessas organizações. O setor público apresenta alguns riscos que são inerentes ao setor privado, e outros que são específicos de sua área de atuação. Tais riscos, porém, se identificados e gerenciados corretamente, podem e devem ser minimizados, resultando na redução dos gastos desnecessários em reprocesso.

A partir dos dados extraídos do Sistema de Custos, é possível conhecer os custos incorridos em determinada atividade, o tempo dedicado e o pessoal alocado, contribuindo, assim, para o mapeamento e a gestão de riscos operacionais, segundo critérios de relevância e impacto (FARIA, 2010, p.15-16).

2.3.5 Sistema de Custos e Ações Gerenciais

Com a implantação do Sistema de Informações de Custos no Setor Público será possível, para a administração pública, avaliar com mais precisão os recursos empreendidos e os resultados alcançados, e, com isso, realizar e aperfeiçoar os

investimentos, aprimorar os planos e as ações do governo de forma que a gestão possa se apresentar com maior eficiência e eficácia, sem se abster da economicidade.

Com a mensuração, registro e evidenciação dos objetos de custos (produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos, entre outros), as entidades poderão aperfeiçoar o gerenciamento dos seus processos. Por meio do sistema de informações de custos, a administração pública poderá estabelecer padrões de desempenho, permitindo a comparação entre os custos da entidade e os custos de outras entidades, estimulando o aperfeiçoamento dessas atividades comparadas.

É pressuposto que, uma vez implantado, uma sucessão de ações gerenciais absorverá as informações advindas de um Sistema de Informações de Custos, como, por exemplo, o suporte ao processo de tomada de decisão relativo à reorganização dos processos de trabalho, o emprego de mão de obra e a reengenharia administrativa, incluindo questões como o índice de terceirização atrelado às atividades e projetos, quando adotado pela entidade. Neste decurso, tornar-se-ão conhecidos os custos totais das atividades e projetos desenvolvidos, possibilitando que tais informações agreguem elevado valor para futuras decisões relativas às terceirizações.

A título de exemplo de implantação do Sistema de Custos, o Banco Central do Brasil projetou e executou um plano de implantação do sistema com base principalmente no dispositivo da Lei de Responsabilidade Fiscal. O método acolhido pelo Banco foi o de Custeio Baseado em Atividades (ABC), uma vez que "possibilita a alocação de despesas administrativas aos produtos e serviços e permite a mensuração dos custos que não agregam valor, contribuindo para a melhor análise dos processos de trabalho, eliminando desperdícios e otimizando o uso dos recursos orçamentários" (FARIA, 2010).

De acordo com Faria (2010, p.7), no Banco Central do Brasil as informações de custos são:

Capturadas, por meio de interfaces, pelo Módulo de Captura e Consolidação de informações (MCCI). Esse módulo, por sua vez, possui, além das interfaces, o módulo de apontamentos, no qual os servidores, regularmente, apontam seus percentuais de horas trabalhadas nas diversas ações (atividades ou projetos).

Após o cálculo dos custos, as informações são exportadas para o Módulo de Informações Gerenciais (MIG), [...] e disponibiliza um conjunto de relatórios que se prestam para distintas ações gerenciais.

No quadro 15 são apresentados alguns tipos de relatórios existentes nesse ambiente e algumas ações gerenciais possibilitadas pelo sistema:

Sistema de Custos	Ações Gerenciais
<p>Custo dos Recursos Exibe os custos e os recursos alocados por Secretarias, Departamentos e Divisões.</p>	<p>Ações gerenciais Ao analisar o consumo de recursos por departamento e divisões, o gestor poderá avaliar se a distribuição desses custos está adequada à necessidade de cada componente. Em alguns casos, pode-se descobrir que determinado componente possui mais recursos do que necessita, ou o contrário.</p>
<p>Custo das Atividades Informa os custos e quantidade de horas apropriadas a cada atividade, o FTE (<i>Full-Time Equivalent</i>), por Secretarias, Departamento e Divisões, a participação relativa do custo de cada atividade em relação ao conjunto das atividades da unidade e o custo médio FTE de cada atividade.</p>	<p>Ações gerenciais O valor do custo de uma atividade, associado à quantidade de horas apropriadas ou ao FTE, indica o seu grau de importância em relação às demais atividades. Assim, o gestor, com base nesses dados, poderá remanejar melhor seus recursos humanos de modo a cumprir com eficiência a missão das Secretarias, Departamentos e Divisões.</p>
<p>Custo dos Objetos de Custos Mostra os custos finais dos principais programas de governo da gestão (projetos e atividades).</p>	<p>Ações gerenciais Cada secretaria poderá verificar sua contribuição para tais custos por intermédio das atividades e projetos que a compõem.</p>
<p>Custo Médio das Atividades de Apoio Exibe o custo das atividades de apoio administrativo, como "Gerenciamento dos assuntos relativos a pessoal", "Gestão orçamentária, financeira e contábil" ou "Planejamento e Gestão", por Secretaria, Departamento ou Divisão.</p>	<p>Ações gerenciais Com base no custo das atividades de apoio e em uma análise dos custos das atividades finalísticas das unidades, o gestor pode avaliar se a distribuição dos serviços está adequada às necessidades do componente.</p>
<p>Custo dos Projetos Exibe os custos diretos e indiretos dos projetos que estão sendo conduzidos na entidade.</p>	<p>Ações gerenciais Saber se o custo real de cada projeto, e não apenas o custo decorrente da contratação da empresa de consultoria ou de desenvolvimento do projeto, é uma informação útil para qualquer nível de gerência. Em muitos casos, o custo com mão de obra, encargos etc. são maiores do que os demais e, assim, um correto apontamento por parte dos servidores permite uma apuração completa do custo de cada projeto.</p>

Quadro 15 - Informações de Custos X Ações Gerenciais

Fonte: Adaptado de Faria (2010, p.8-10).

Desse modo, verificou-se que, diante do leque de informações possíveis fornecidas pelo Sistema de Informações de Custos, as quais podem ser agregadas a outros sistemas gerenciais, tornando-se mais consistentes e sólidas, são perfeitamente viáveis as tomadas de decisão. É necessário investimento financeiro e conhecimento para que essa solução de gestão possa se tornar uma ferramenta forte na gestão pública, porém no momento em que se tornar parte do arsenal de

instrumentos de gestão o gestor estará munido de uma das mais poderosas ferramentas que uma administração de sucesso pode desejar.

É oportuno destacar uma importante contribuição dada por Souza e Clemente (2007, p.14), ao citar que "a adoção de uma estratégia baseada na liderança em custos, por si mesma, não garante a prática de Gestão Estratégica de Custos. É necessário que se tenha um sistema de informação de custos que auxilie o processo de formulação e avaliação de estratégias".

Desse modo, ao alcançar esse nível de integração (sistemas de gestão e sistema de custos) e os custos passarem a ser consequência das decisões de investimentos justificadas por estratégias bem definidas, há Gestão Estratégica de Custos (SOUZA; CLEMENTE, 2007).



Figura 4 - Gestão Estratégica de Custos
 Fonte: Souza e Clemente (2007, p.14).

No setor privado, são diversas as aplicações beneficiadas com as informações do sistema de custos. Hoje, mais do que nunca, faz-se necessário reduzir ao máximo o desperdício, se não for possível eliminá-lo por completo, e ter plena consciência de onde se deve aplicar mais recursos para conseguir o máximo de aproveitamento e maximizar os recursos, e isto só é possível conhecendo os custos de cada operação.

Toda e qualquer organização com plena consciência da sua fragilidade diante da concorrência não executa qualquer produto ou serviço sem antes examinar todos os dados pertinentes, planejar as perspectivas futuras e analisar cuidadosamente os custos de todos os processos envolvidos, pois sabe-se que, num mundo globalizado, qualquer diferença pode fazer a diferença entre o sucesso e o fracasso de uma organização.

Outro exemplo de aplicabilidade do sistema de custos em que este subsidia as ações gerenciais é o do jornal *Daily News*, destacado por Nogueira (2009, p.8), o

qual utiliza uma estratégia para se diferenciar de seus competidores, que consiste em se concentrar em

[...] análises das notícias[...], utilizando cor a fim de aumentar a atratividade para os leitores e anunciadores e desenvolvendo seu site Web para fornecer notícias atualizadas, entrevistas e análises. Possui substancial capacidade de entrega com essa estratégia. Possui instalações de impressão automatizada e informatizada, de ponta, e desenvolve uma infra-estrutura de tecnologia de informação baseada na Web. Para que a estratégia seja bem-sucedida, ele deve estar apto a aumentar as receitas.

A figura 5 mostra como o jornal utiliza as informações do sistema de contabilidade gerencial para as tomadas de decisão, lembrando-se que este sistema pode ser subsidiado, como visto anteriormente, pelo sistema de custos, auxiliando-o nas ações gerenciais.

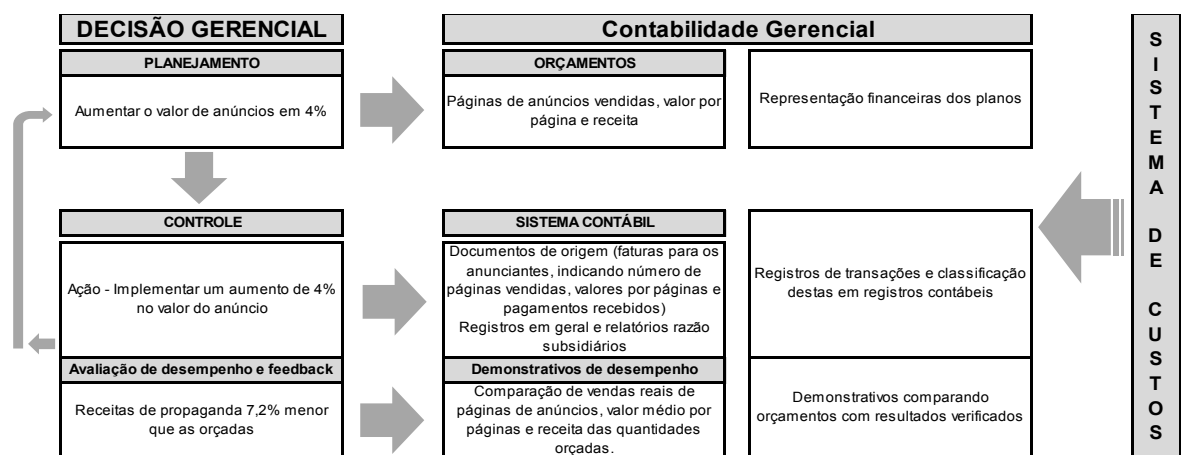


Figura 5 - Influência do Sistema de Custos na Ação Gerencial

Fonte: Adaptado de Nogueira (2009, p.9).

Slomski (2013, p.197) explica que o sistema de informações de custos é "um dos sistemas de gestão pública ou de controle analítico que têm como função mensurar e reportar os custos dos serviços públicos". Esclarece ainda que, para a sua viabilização, é necessária sua integração com outros sistemas, como: "contábil, gestão de pessoas, gestão de estoques, gestão de patrimônio e do sistema de gestão do cadastro geral de cidadãos".

Diante desse cenário, e das evoluções da própria sociedade, as entidades públicas precisam utilizar ferramentas que possam maximizar o produto de seus programas de governo, levando à população serviços de alta qualidade e baixo custo, pois não há mais margem de elevação de receita, sendo crucial que reduzam

seus custos, melhorem seus processos, reorganizem sua administração e redesenhem seus sistemas operacionais, para que os serviços ofertados à população atendem as suas expectativas e lhes conceda bem-estar social.

Nesta mesma linha de raciocínio, Slomski (2013, p.197) comenta o que segue:

Com a evolução da sociedade e com o evento da terceirização e/ou privatização das coisas públicas, faz-se necessário que os gestores das entidades públicas conheçam os custos em suas entidades, a fim de tomarem as melhores decisões entre alternativas de produzir ou de comprar produtos e serviços, de produzir ou privatizar serviços públicos.

A metodologia utilizada neste sistema é fundamental para que se tenha uma ferramenta eficiente na avaliação dos gastos públicos. Logo, faz-se necessária uma análise mais cuidadosa de qual método de custeio é o mais adaptável às características do setor público. Talvez um método híbrido, no qual se somem qualidades de mais de um método, possa ser a solução para o setor público, embora haja vários estudos apontando para o método de Custeio Baseado em Atividades (ABC), alegando-se que em sua metodologia o tratamento dos custos indiretos é mais refinado, tornando-se a opção mais viável para as empresas prestadoras de serviços e instituições públicas.

Entretanto, para Slomski (2013, p.200-201), os métodos de custeio mais relevantes para a administração pública são: Custeio por Absorção, Custeio Baseado em Atividades e Custeio Direto, sendo que este último, no entender do autor, é o método que melhor se aplica à administração pública. Assim, no próximo tópico este estudo traz a lume alguns métodos de custeio, analisando suas características e buscando apresentar os que mais se aplicam às características do setor público, possibilitando, por meio de sua utilização, avaliar a eficiência dos gastos públicos.

2.3.6 Custos como Ferramenta para Avaliar a Eficiência dos Gastos Públicos

Conforme estabelece a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 16.11, o método de custeio "se refere ao método de apropriação de custos e está associado ao processo de identificação e associação do custo ao objeto que está sendo

custeado". Desta forma, na escolha pelo método mais adequado, deve-se levar em consideração as características do setor e da própria organização.

Equitativamente, Guedes e Silvério (2003, p.29) destacam 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 definição desse método deve ser cuidadosamente analisada para que se evitem desperdícios já na sua implantação. Não seria nada agradável descobrir que o método implantando não reproduz as informações desejadas e que o mesmo deverá ser substituído. Assim sendo, Guedes e Silvério (2003, p.29) também comentam que se "deve evitar sempre gastos desnecessários na compra de sistemas de custos, equipamentos de informática, treinamento de pessoal cuja sofisticação e complexidade, e conseqüentemente os preços de compra, não justifiquem adquiri-los".

Assim, o foco deste tópico é apresentar as características dos principais métodos de custeio citados pela NBC T 16.11 (direto; variável; por absorção; por atividade e pleno) e demonstrá-los como ferramenta de avaliação da eficiência dos gastos públicos. Ao destacar os métodos supracitados, a própria Norma se prontificou em apresentar de forma rápida e simples as definições de cada um, conforme pode ser observado a seguir:

Custeio direto - é o custeio que aloca todos os custos – fixos e variáveis – diretamente a todos os objetos de custo sem qualquer tipo de rateio ou apropriação.

Custeio variável - apropria aos produtos ou serviços apenas os custos variáveis e considera os custos fixos como despesas do período.

Custeio por absorção - consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos e serviços.

Custeio pleno - consiste na apropriação dos custos de produção e das despesas aos produtos e serviços.

Custeio por atividade - considera que todas as atividades desenvolvidas pelas entidades são geradoras de custos e consomem recursos. Procura estabelecer a relação entre atividades e os objetos de custo por meio de direcionadores de custos que determinam quanto de cada atividade é consumida por eles.

É importante ressaltar, conforme Guedes e Silvério (2003, p.29), que todos esses procedimentos contábeis "não são encontrados na Contabilidade Pública. Não há sequer algo similar. Eles são possíveis nas empresas devido aos procedimentos de controle de estoque físico de materiais e objetivam ao final indicar o resultado", lucro ou prejuízo. Neste mesmo matiz, Slomski (2013, p.197) traz um comentário semelhante ao afirmar que "a contabilidade de custos é um conhecimento relativamente recente, tendo seu início com a Revolução Industrial. [...] Entretanto, sua aplicação na administração pública é um assunto novo e encontra-se, ainda, em sua fase 'embrionária'".

Contudo, em conformidade com a Norma, e de acordo com o que foi dito anteriormente, "a escolha do método deve estar apoiada na disponibilidade de informações e no volume de recursos necessários para obtenção das informações ou dados". As esferas públicas (União, Estados e Municípios) podem implantar mais de um método de custeio, considerando as características dos objetos de custeio.

Conforme Guedes e Silvério (2003, p.22), todo processo de prestação de serviços se utiliza de: "mão de obra, matéria-prima, insumos e equipamentos. Custo é a quantidade que determinado serviço ou atividade consome desses itens por um determinado período de tempo ou número de vezes".

Assim, no caso do setor público, onde a maioria das atividades refere-se à prestação de serviços, a associação do valor agregado ao objeto de custo torna-se um pouco mais complicada devido a sua intangibilidade (GUEDES; SILVÉRIO, 2003).

Nogueira (2009, p.26) também destaca que custo é todo gasto que percorre na produção de produtos e serviços; logo, todo bem ou serviço que for consumido para gerar um novo bem ou serviço será considerado custo. Nessa mesma esteira, Souza e Clemente (2007, p.12-14) ressaltam que este conceito é considerado tradicional, limitando-se, no entanto, ao processo fabril, excluindo os valores antes e depois do processo de fabricação. Porém, na nova gestão empresarial esta visão é mais ampla, agregando toda a cadeia de valor da empresa.

Logo, associando os custos aos serviços, estes se apresentam sob duas formas, a saber, Custos Diretos e Custos Indiretos. Quanto aos custos diretos, conforme Guedes e Silvério (2003, p.24), pode-se defini-los como sendo "aqueles diretamente apropriados aos produtos, pois é possível identificar quanto foi

consumido do fator de produção para elaboração do bem/serviço (determinados com base quantitativa em relação ao produzido)".

Nessa mesma linha, Nogueira (2009, p.27) esclarece que os custos diretos são aqueles que "podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando apenas que se tenha uma unidade de medida de consumo, como quilo de matéria-prima por produto, unidade de embalagem utilizada no produto, etc.", esclarecendo ainda que os custos podem ser classificados em fixos e variáveis.

Conforme a NBC T 16.11 destacou, o Custeio Direto aloca todos os custos (fixos e variáveis) aos objetos de custos, e, neste mesmo sentido, Slomski (2013, p.201) esclarece que custeio direto é o "método de custeio que apropria todos os custos – fixos e variáveis – aos objetos de custeio sem qualquer tipo de rateio". Neste mesmo limiar, Machado e Reis (2003, p.93), ao comentarem o artigo 35 da Lei 4.320/64, definem os **custos fixos** como sendo "aqueles que permanecem inalterados, ao longo do tempo, qualquer que seja o volume produzido, até que algum evento ou fenômeno de natureza administrativa ou econômica produza-lhe alguma variação".

Pode-se citar como exemplo de custos fixos os salários administrativos e os aluguéis, lembrando que, como destacaram Machado e Reis, esses custos também podem sofrer variações por interferência administrativa ou econômica. No entanto, permanecem com a característica de custos fixos, apenas são reajustados.

Ainda de acordo com Machado e Reis (2003, p.93), os custos variáveis podem ser definidos como "aqueles que dependem da quantidade ou volume de produtos a serem produzidos". Neste aspecto, os salários, depreciações, luz, gás, água e outros insumos que "porventura forem empregados diretamente na produção para a consecução definitiva do produto são classificados nesta categoria".

Na mesma linha, Tarifa e Silva (2009, p.34) destacam que o método de custeio variável "faz uma abordagem da margem de contribuição dos produtos, considerando apenas os custos e as despesas variáveis. Os demais gastos (custos e despesas fixas) são lançados no resultado da empresa pelo seu total".

Assim, quanto maior for a produção, maior serão os custos variáveis e, nesta classificação, pode-se citar alguns custos, a exemplo dos materiais diretos, materiais auxiliares e utilidades como: água, energia, insumos de processo etc.

Uma observação feita por Guedes e Silvério (2003, p.25) diz respeito à distinção entre custos fixos e variáveis, em que se permite analisar quanto custam a atividade e a inatividade. "Quando há produção, os custos fixos e variáveis se somam. Quando não há atividade produtiva somente o custo fixo sobressai." Desta forma, é possível saber quanto custa a ociosidade, que, muitas vezes, pode ser entendida, erroneamente, como economia de recursos.

Para Guedes e Silvério (2003, p.25), o custeio "deixa claro que o patrimônio público não está somente condicionado ao equilíbrio orçamentário. A não operacionalidade e a depreciação são também igualmente custosas ao contribuinte". Também destacam que esta não operacionalização e a depreciação podem perfeitamente ser medidas.

Quando a Norma menciona "sem qualquer tipo de rateio ou apropriação" para o custeio direto, está fazendo uma referência ao custo indireto, que não é de fácil reconhecimento e apropriação ao objeto de custo, sendo necessário realizar um rateio do custo para apropriação ao objeto de custo, conforme explica Nogueira (2009, p.27), ao destacar que os custos indiretos "não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária (como custos com supervisão, chefias, aluguel da fábrica)".

Pode-se deduzir até então que na Prestação de Serviços encontra-se tanto o custo direto como o indireto, o fixo e o variável. Neste aspecto, somente aplicar o custo direto para mapear os custos no setor público, tendo como objetos de custo produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos, entre outros, como determina a NBC T 16.11, pode ser insuficiente. Assim, dando continuidade, cabe analisar o método de custeio por absorção.

Nessa esteira, Souza e Clemente (2007, p.76) explicam que existem variações do Custeio por Absorção, em que a mais conhecida é o Custeamento Pleno ou Integral, no qual "toda a carga dos recursos fixos disponibilizados para o período é atribuída aos produtos". Uma outra variante destacada por esses autores é o Custeamento Ideal, que, segundo eles, é mais refinada, em que "a carga de custos planejada e disponibilizada para o período é atribuída aos produtos na proporção em que é utilizada".

Souza e Clemente (2007, p.77) destacam que, em qualquer variante utilizada do custeio por absorção, a questão crucial se resume em dois procedimentos: "definição dos critérios de rateio e elaboração do Mapa de Localização dos Custos Indiretos. Os critérios de rateio devem se basear no conhecimento disponível sobre o processo produtivo e deveriam ser constantemente revistos e atualizados".

De acordo com Slomski (2013, p.200), o método de Custeio por Absorção adiciona tanto os custos diretos como os indiretos aos produtos e/ou serviços efetivamente produzidos. Embora este método seja recomendado para cálculo do custo de produtos, no processo industrial, não é aconselhável a sua utilização para decisões gerenciais, haja vista que é um método que sofre arbitrariedades nos critérios de rateio dos custos indiretos, além de não identificar possíveis ineficiências no processo produtivo.

Para Guedes e Silvério (2003, p.29), o método de custeio por absorção apropria todos os custos de produção ou obtenção, de forma direta ou indireta, por meio de rateios. Nessa mesma esteira, Bruni (2008, p.64) destaca que o método de custeio por absorção determina que todos os gastos de produção incorporem o valor dos estoques.

Neste aspecto, Bruni (2008, p.64) ainda comenta que no processo de acumulação de gastos aos estoques existe a inclusão dos custos indiretos e, por conseqüência, a utilização do rateio desses custos, salientando que "a complexidade e a subjetividade existentes neste processo de divisão provocam, muitas vezes, distorções nas informações relevantes de custos obtidas pelo custeio por absorção".

Ao comparar o método de custeio por absorção e variável, Tarifa e Silva (2009, p.35) esclarecem que no método de custeio por absorção todos os custos de produção são agregados ao cálculo do custo unitário do produto; já pelo método de custeio variável, consideram-se somente os custos variáveis ao custo do produto final.

Passando a tratar do método de Custeio Baseado em Atividades (ABC), Slomski (2013, p.200-201) o define evidenciando que é o método de custeio que "apropria todos os recursos consumidos na produção às atividades desenvolvidas pela entidade", estabelecendo, assim, uma relação entre as atividades e os objetos de custo, evidenciando quanto cada objeto consumiu do total do custo da atividade. Recomenda-se este método para a análise de retrabalhos.

Segundo Slomski (2013, p.201), ao conhecer as micro e macroatividades das entidades, é possível verificar a existência de retrabalhos, eliminando-os, bem também identificar atividades que não agregam valor ao cidadão cliente. Contudo, o ABC é um método que exige atenção especial na sua implementação, pois depende de que todos os funcionários apontem o conjunto das atividades que executam para, somente depois, custeá-las.

Corroborando, Souza e Clemente (2007, p.228) destacam que o princípio básico do ABC está nos recursos consumidos pelas atividades executadas pelas empresas para a produção de seus produtos. Logo, para o controle do consumo é necessário o controle das atividades da empresa e, uma vez conhecidas as atividades, o custo dos produtos será igual ao custo das atividades necessárias para a sua produção. Tal método pode, então, ser utilizado tanto nas indústrias quanto nas empresas prestadoras de serviços.

Nesse matiz, Souza e Clemente (2007, p.228) destacam que o ABC requer mapeamento detalhado das atividades, "por meio de um dicionário de atividades, e se concentra nos fatores que dão origem aos custos indiretos de fabricação", possuindo, com isso, a capacidade de identificar os denominados custos invisíveis.

De acordo com os mesmos autores, o objetivo principal do controle de custos por meio dessa metodologia está nas atividades, reduzindo ou eliminando as que não são úteis para a construção do produto. Desse modo, pode-se dizer que o custeio ABC analisa e gerencia os custos, rastreando os gastos pelo monitoramento dos recursos das diversas atividades executadas. Da mesma forma que no método de custeio por absorção, o ABC classifica os custos em diretos e indiretos, apropriando todos ao custo do produto, motivo pelo qual se considera o ABC como um sistema de custeio pleno ou integral.

Nessa direção, Guedes e Silvério (2003, p.31) explicam que o ABC corresponde a uma metodologia desenvolvida para proporcionar condições favoráveis às análises dos custos que buscam correlacionar todas as atividades com qualquer recurso consumido. Significa dizer que é uma forma mais ampla de abordagem dos custos, e visa eliminar o rateio. Destacam também que a base lógica está em poder atribuir os custos em determinadas atividades desenvolvidas pelas organizações, lembrando-se

que tanto para os produtos quanto para a prestação de serviços faz-se necessário o desenvolvimento de atividades.

Guedes e Silvério (2003, p.32) sublinham que a essência dessa metodologia encontra-se no conhecimento detalhado de cada atividade a ser apurada, tendo como foco demonstrar de forma criteriosa e detalhada a maneira como os custos estão sendo apropriados. Outro ponto importante é que o método de custeio pode ser uma alternativa viável para o setor público devido à "grande inter-relação das atividades e rotinas executadas".

Segundo os mesmos autores, a vantagem do sistema ABC, em detrimento das demais metodologias, está em:

[...] propiciar uma visão completa dessas inter-relações, o que evita as distorções causadas por rateios dos recursos orçamentários sobre um elemento qualquer⁶. O custeio ABC, com detalhadas informações, favorece a obtenção de resultados melhores nos levantamentos e nas atividades desenvolvidas. Há, portanto, controle de resultado e de processo com maior acurácia.

Nessa mesma esteira, Guedes e Silvério (2003, p.33) explicam que é possível praticar o conceito da "economicidade e, também, dispor de informações para outros controles", destacando ainda que, "mesmo não sendo finalidade da Administração Pública o lucro, o controle da eficiência das atividades é de grande valia para atingir objetivos com maior eficácia".

Neste nuance, Tarifa e Silva (2009, p.68) afirmam que no Sistema ABC não ocorrem rateios, "pois isso implica critérios subjetivos e arbitrários, mas sim rastreabilidade. Existe uma relação de causa e efeito entre as atividades e os objetos de custo. Os custos das atividades são atribuídos aos objetos de custo de acordo com sua demanda".

Para que seja possível o entendimento de forma mais clara, demonstra-se a seguir, por meio da figura 6, como funciona a metodologia de Custeio Baseado em Atividades, num esquema em que se concentram 3 processos, 15 atividades e 3 produtos, lembrando que o método se baseia nas atividades que realmente agregam

⁶ Um exemplo dessa afirmação se aplica a quando se indica como sendo o custo por aluno na rede pública o resultado da divisão da dotação executada ou empenhada pelo número de alunos matriculados. Isso é somente uma divisão de um valor em unidades monetárias por um número verificado qualquer.

valor ao produto e transferem lucro para a empresa, devendo-se, com base na análise sobre as atividades que não contribuem para o lucro, serem gradativamente reduzidas ou eliminadas.

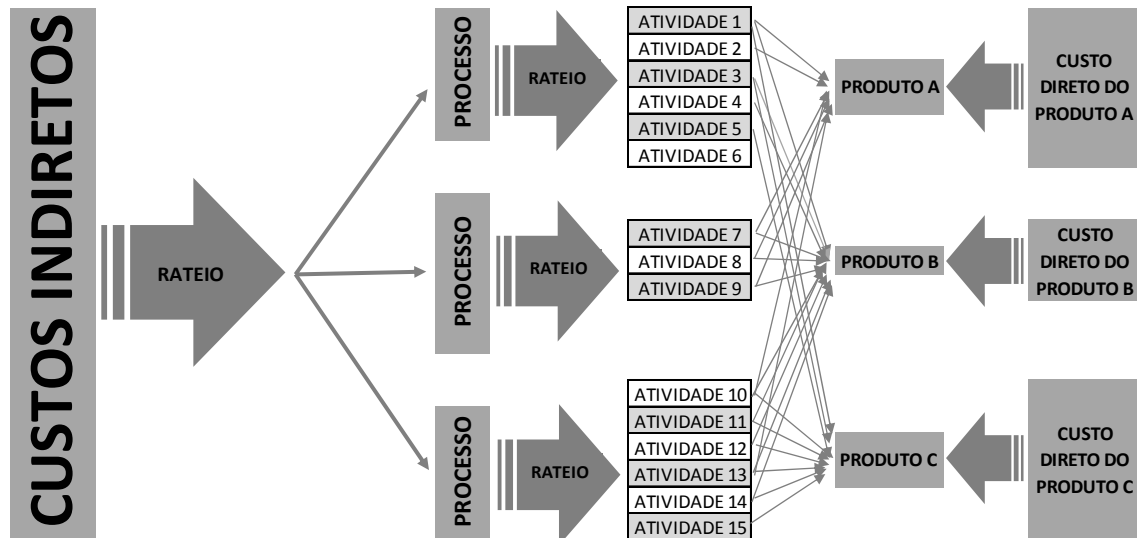


Figura 6 - Esquema Lógico do Método de Custeio ABC

Fonte: Souza e Clemente (2007, p.230).

Diante do exposto, Souza e Clemente (2007, p.230) explicam que os custos indiretos, tais como salários, manutenção, aluguel etc. são, no primeiro momento, rateados aos processos que podem ser as vendas, assistência pós-venda, distribuição, aquisição de material, entre outros. No segundo estágio, os processos são rateados em atividades que o compõem, que podem ser emissão de notas fiscais, pedidos de compras de material, armazenamento, pagamento de fornecedores etc. No terceiro estágio, o ABC atribui o custo das atividades aos produtos na intensidade que cada produto consome da atividade, finalizando com a atribuição dos custos diretos aos produtos, obtendo-se, então, o valor total produzido e de cada unidade.

Resumidamente, pode-se explicar o mesmo esquema lógico do ABC, conforme Souza e Clemente (2007, p.230-231), da seguinte forma:

- Rateio dos CIFs da estrutura aos processos;
- Rateio dos CIFs dos processos às atividades que o compõem;
- Atribuição, segundo taxa de incidência, dos custos das atividades aos produtos; e
- Adição dos custos diretos aos custos das atividades e cálculo do custo total e custo unitário de cada produto.

Outro ponto importante nesse processo é a operacionalização do ABC para o cálculo do custo de uma atividade, que, conforme expõem Souza e Clemente (2007, p.231-232 *apud* Brimson 1996, p.140), utiliza as seguintes etapas:

Seleção das bases de custeio: definir, *a priori*, se o sistema vai se basear em valores reais ou predeterminados, bem como o horizonte de tempo a ser utilizado para a formação dos custos;

Rastreamento dos recursos: os recursos são agrupados em categorias tais como material, mão-de-obra, tecnologia, instalações e utilidades e é estabelecida uma relação causal entre a execução de cada atividade e o consumo de cada recurso, o que vai permitir a identificação dos critérios de rateio;

Determinação das medidas de desempenho das atividades: uma mesma atividade pode ter seu desempenho mensurado por medida monetária (custo), temporal e de volume;

Alocação das atividades secundárias: as atividades secundárias são atividades de apoio à execução das atividades primárias. Assim, analogamente ao Custeio por Absorção, os custos das atividades secundárias são **transferidos** para as atividades primárias na proporção em que estas as requisitam;

Cálculo do custo unitário das atividades: o custo unitário de uma atividade é obtido pela divisão do custo total da atividade pela sua quantidade;

Cálculo do custo do produto: o custo de cada produto é formado a partir da intensidade de uso de cada atividade consumida em sua produção, adicionados os custos diretos.

Nesse trilhar, entende-se que a primeira tarefa do gestor ao implantar um sistema de custeio é dimensionar o seu sistema de acordo com as necessidades da organização. Embora a Norma estabeleça os objetos de custo, é necessário um estudo de como será o processo de implantação considerando os recursos disponíveis pela organização. Assim, por exemplo, no custeio por ABC é necessário, como já esclarecido, o conhecimento de todas as atividades executadas. Logo, essa implantação requer um levantamento detalhado de como é realizada cada tarefa responsável por entregar o produto final ao cidadão.

Caminhando nessa direção, Guedes e Silvério (2003, p.35) ensinam que, tendo em vista que o objetivo do Sistema de Custos no Setor Público é o controle sobre os programas de governo, por meio dos seus projetos e atividades, "os mesmos devem sofrer uma completa reavaliação e reestruturação, inclusive estudos sobre como está elaborado o atual Plano Plurianual". Pois, para se avaliar a eficiência e a eficácia dos gastos públicos, é necessário que os programas sejam

elaborados "de modo a conter metas e indicadores sobre os quais serão cruzadas as informações do controle de custos".

Guedes e Silvério (2003, p.35) salientam, quanto ao ABC, que "apesar de o sistema custear atividades, os centros de custos são importantes geradores de informações no que diz respeito à avaliação de desempenho e controle de resultados", podendo estes estar ligados às Unidades Orçamentárias.

Assim, como expõe Slomski (2013, p.201), uma vez conhecidos os itens abaixo relacionados, pode-se dar início ao processo de mensuração dos custos do objeto:

- a) escopo;
- b) os critérios de avaliação dos materiais (estoques - consumo interno);
- c) método de custeio;
- d) montante de materiais consumidos - via Subsistema de Gestão de Estoques;
- e) os gastos com pessoal e obrigações patronais/encargos sociais - via Subsistema de Gestão de Pessoas;
- f) a depreciação dos bens (imobilizado - bens de uso especial) utilizados na produção do objeto de custeio - via Subsistema de Controle do Patrimônio);
- g) volume de serviços prestados (objeto de custeio) - via Cadastro Geral de Cidadãos.

Nessa mesma esfera, torna-se viável relembrar a experiência do Banco Central do Brasil, que implantou o Sistema de Informações de Custos utilizando o método de Custeio Baseado em Atividades (ABC). Muito além dos benefícios já citados (ações gerenciais e inter-relação com outros sistemas de gestão), o Sistema de Informações de Custos gerou ao Banco Central do Brasil outros benefícios, de acordo com as informações mencionadas por Faria (2010, p.18):

O SCIG foi implantado como uma ferramenta gerencial através [sic] de um processo ordenado de classificação, agrupamento, controle e apropriação dos gastos da unidade em cada atividade desenvolvida para a realização de suas funções. Com essa nova concepção, alguns benefícios eram esperados: mensurar e controlar os custos das funções e atividade da unidade; subsidiar o planejamento e auxiliar no controle de sua execução; e comparar os custos das funções e atividades desenvolvidas.

É importante destacar que, ao implantar o Sistema de Custos, o Banco Central do Brasil está na vanguarda do processo que o STN traz por meio das NBCASP e está em sintonia com os "princípios gerenciais da eficácia, eficiência,

economicidade e avaliação dos resultados, fornecendo aos gestores uma vasta gama de informações que permitem uma melhor tomada de decisões em todos os níveis". Todo esse aparato oferece possibilidades aos gestores públicos no sentido de melhor orientar os esforços organizacionais, "alocando os recursos em atividades que mais agreguem valor à sociedade".

Em suma, além de avaliar a eficiência dos gastos públicos, por meio do método de custeio adequado às características da organização, e de auxiliar como ferramenta de gestão, o Sistema de Informações de Custos no Setor Público se apresenta como uma ferramenta de gestão e planejamento para o desenvolvimento local, melhorando e aprimorando constantemente os gastos públicos, diminuindo ou eliminando as tarefas que não agregam valor ao produto final oferecido ao cidadão, redesenhando as políticas de desenvolvimento.

Nesse trilhar, para que se compreendam suas peculiaridades, buscando desenvolver uma ferramenta que possa realmente agregar valor à gestão pública e à região, discutem-se a seguir, especificamente, as características e políticas de desenvolvimento municipal.

2.4 DESENVOLVIMENTO MUNICIPAL

O desenvolvimento municipal pode ser entendido como um conjunto de várias atividades (sociais, econômicas, políticas e culturais) coexistentes em uma determinada região delimitada por particularidades que se inter-relacionam e influenciam mudanças qualitativas em sua própria estrutura.

Ao processo de desenvolvimento local (municipal) unem-se principalmente duas ações (produtividade e competitividade) visando agregar a atividade econômica a seu favor e, concomitantemente, buscando melhorar a distribuição de renda, mantendo as demais dinâmicas (recursos naturais, aspectos históricos e culturais) que auxiliam no seu crescimento (BARQUERO, 2001, p.41).

Com base na teoria de que os municípios não aproveitam por completo os recursos disponíveis que determinam o seu potencial de desenvolvimento, o desenvolvimento econômico municipal também pode ser definido como um processo de

crescimento e de mudanças estruturais, em face da transferência de recursos das atividades tradicionais para as modernas, bem como do aproveitamento das economias externas e das inovações, que elevam o bem-estar social (BARQUERO, 2001, p.57).

Teoricamente, um município é composto por duas áreas (urbana e rural) distintas e interligadas que se completam. Muito embora haja uma discussão sobre se a zona rural existe em função da manutenção da zona urbana, ou se a urbana existe em função da rural, não há uma determinante para esta indagação. Contudo, o sistema embrionário de qualquer localidade urbana acontece *a priori* no desenvolvimento rural.

Em muitas regiões brasileiras, essa composição (urbana/rural) é de difícil distinção, uma vez que estas se confundem pela aproximação, pela baixa densidade demográfica existente e pela ausência de desenvolvimento local. Esta realidade é destacada por Veiga (2003, p.32), ao explicar que o caso extremo está no Rio Grande do Sul:

Onde a sede do município União da Serra é uma "cidade" na qual o Censo Demográfico de 2000 só encontrou 18 habitantes. Nada grave se fosse extravagante exceção. No entanto, é absurdo supor que se trate de algumas poucas aberrações, incapazes de atrapalhar a análise da configuração territorial brasileira. De um total de 5.507 sedes de município existentes em 2000, havia 1.176 com menos de 2 mil habitantes, 3.887 com menos de 10 mil, e 4.642 com menos de 20 mil, todas com estatuto legal de cidade idêntico ao que é atribuído aos inconfundíveis núcleos que formam as regiões metropolitanas, ou que constituem evidentes centros urbanos regionais.

Em 2010, o Censo Demográfico apresentou um total de 5.565 sedes de município, dos quais apenas 117 com menos de 2 mil habitantes, 2.513 com menos de 10 mil e 3.914 com menos de 20 mil.

O Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) apresenta, por meio da Pesquisa Mensal de Emprego (PME), uma Taxa de Desocupação, a qual reflete a capacidade de empregabilidade da região. Em 2003 esta taxa era de 12,3%, passando para 6,7% em 2010. Há também o Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDHM), que demonstra, com base no Atlas do Desenvolvimento Humano no Brasil de 2013, que em 2000 apenas 1 município se destacava com uma classificação de IDHM Muito Alto e 2.328 classificavam-se como Muito Baixo; já em 2010 eram 44 municípios com classificação Muito Alto e apenas 32 como Muito Baixo.

Essas mudanças só são possíveis graças a avanços econômicos e políticos proporcionados por políticas públicas de desenvolvimento, fiscal e tributária, as quais buscam viabilizar os negócios já existentes e a criação de novos, permitindo condições de formação de cooperativas, agroindústrias, processos produtivos, qualificação técnica de manejo do solo ou de criação de animais domésticos, entre outros possíveis arranjos, visando, no primeiro momento, o crescimento econômico, mediante a geração de emprego e de renda, melhorando gradativamente a qualidade de vida das pessoas.

Assim, faz-se necessária a intervenção da administração pública, não só pela gestão municipal mas também pelo Estado, na economia local, para que o cidadão possa ter as condições mínimas de direito asseguradas, conforme estabelecido pela Constituição Federal.

Logo, políticas públicas de desenvolvimento local devem ser postas em prática para que o cidadão possa enfim corresponder a essa condição e, de forma progressiva, interagir com o processo, tornando-se parte do progresso e do desenvolvimento.

Com a participação da população nesse processo de desenvolvimento, buscando soluções que supram as necessidades por meio dos recursos locais, ou da promoção do seu bem-estar, atinge-se o que se denomina de desenvolvimento endógeno. Neste processo de desenvolvimento a participação comunitária é primordial, tanto na efetivação como na sua continuidade. Nessa mesma esteira, Martins (2002, p.52) explica que "criar as condições para que a comunidade efetivamente exerça este protagonismo se afigura como o maior desafio para que o desenvolvimento local aconteça".

Além de participar efetivamente no processo de desenvolvimento local, o cidadão pode e deve participar fiscalizando e acompanhando as atividades da administração pública, e uma forma de realizar isto é por meio do controle social, em que o cidadão é parte legítima para averiguar os gastos públicos. Esta atitude aproxima mais a gestão do cidadão e faz com que cada um se sinta mais responsável, também, pelos gastos realizados e pela forma como a gestão utiliza os recursos recolhidos.

Esse controle é fundamental para que as políticas públicas possam ser desenvolvidas e aplicadas com maior eficiência e eficácia, e o sistema de informações de custos é mais uma ferramenta de gestão que se inter-relaciona com o controle, direcionado, também, para este viés, subsidiando o gestor de informações tempestivas e fidedignas que o apoiam para uma melhor tomada de decisão.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

A metodologia é uma forma organizada de demonstrar cientificamente, por meio dos dados e percepções pesquisados, os resultados por ela alcançados. Nesta esteira, o presente capítulo apresenta os instrumentos e métodos utilizados no estudo, tratando aspectos relativos ao tipo de pesquisa, à população e à amostra, aos instrumentos de coleta de dados e, ainda, às possíveis limitações do método empregado.

Merece destaque o fato de que a metodologia aqui utilizada segue a mesma metodologia adotada por Buligon (2012) no desenvolvimento do trabalho sob o título "O Controle Interno na Administração Pública como Instrumento de Governança e Governabilidade na Gestão dos Municípios Paranaenses", o qual envolveu a mesma população/universo, instrumento de coleta e tratamento dos dados, em que, de forma semelhante, foi enviado questionário aos 399 municípios do Estado do Paraná.

Assemelha-se, ainda, à metodologia utilizada por Augustinho (2013) no estudo intitulado "A Nova Contabilidade Pública Brasileira como Instrumento de Controle Social para a Governança do Estado: um Estudo sobre a Compreensão da Evidenciação das Demonstrações Contábeis Públicas pelos Líderes Comunitários da Cidade de Curitiba no Ano de 2013".

3.1 TIPO DE PESQUISA

A pesquisa pode ser considerada como uma forma de explorar novas possibilidades e/ou buscar novas respostas para um mesmo problema ou não, de forma sistêmica e com procedimentos e métodos científicos. De acordo com Gil (2002, p.44), ela consiste em um "processo que tem por finalidade descobrir respostas para os problemas mediante a utilização de procedimentos científicos".

Nessa mesma esteira, Andrade (2003, p.121) ensina que a pesquisa "[...] é o conjunto de procedimentos sistemáticos, baseado no raciocínio lógico, que tem por objetivo encontrar soluções para problemas propostos, mediante a utilização de

métodos científicos". Uma vez entendido o conceito de pesquisa, é necessário saber qual a metodologia a ser utilizada. O presente trabalho, baseia-se na abordagem teórico-empírica, que, em consonância com a taxionomia empregada por Vergara (2004, p.46-50), fundamenta-se em dois critérios: quanto aos fins e quanto aos meios.

Relativamente aos fins, caracteriza-se em pesquisa exploratória e explicativa, ressaltando-se, conforme destaque da autora, que uma investigação exploratória não deve ser confundida com uma simples leitura exploratória, uma vez que aquela é realizada em pesquisas envolvendo áreas de evolução constante, frente às modificações e evoluções da sociedade (com pouco conhecimento acumulado), e que, por sua natureza de sondagem, não comporta hipóteses que, todavia, poderão surgir durante ou ao final da pesquisa.

A investigação explicativa, segundo Vergara (2004, p.47), tem como principal objetivo "tornar algo inteligível justificando-lhe os motivos. Visa, portanto, esclarecer quais fatores contribuem, de alguma forma, para a ocorrência de determinado fenômeno". Por este motivo, o estudo aqui desenvolvido tratou de investigar possíveis contribuições que o Sistema de Informações de Custos no Setor Público, como ferramenta de Gestão e Planejamento, pode proporcionar ao desenvolvimento dos municípios.

No que tange aos meios de investigação, seguindo o arranjo disposto por Vergara (1998, p.44-45), a presente pesquisa pode ser classificada como bibliográfica, documental e de campo, devendo-se registrar que a pesquisa de cunho bibliográfico (VERGARA, 2004, p.48) "é representada pelo estudo sistematizado desenvolvido com base no material publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas, isto é, acessível ao público em geral".

Nessa mesma linha, discorrendo sobre a pesquisa bibliográfica, Martins (2002, p.28) destaca que esta tem por objetivo recolher, selecionar, analisar e interpretar as contribuições teóricas já existentes quanto a determinado assunto. De forma convergente, Gil (2002, p.44) ressalta como sendo "desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos".

A respeito da análise documental, o autor certifica que esta "vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa". Assim, consuma-se o fato de que a pesquisa é também documental, pois compreende análise de leis, normas e instruções normativas vigentes que normatizam o setor público.

Nesse compasso, ao apreciar as prováveis limitações imputadas pela pesquisa bibliográfica e documental, este trabalho é assentado e respaldado em pesquisa de campo, a qual, segundo Marconi e Lakatos (2010, p.169), "é aquela utilizada com o objetivo de conseguir informações e/ou conhecimento acerca de um problema para o qual se procura uma resposta, ou de uma hipótese que se queria comprovar, ou, ainda, de descobrir novos fenômenos ou as relações entre eles".

A pesquisa em campo foi realizada por meio da formulação de questionário, o qual foi elaborado permitindo conclusões de caráter quali-quantitativo. Neste sentido, Vergara (2012, p.39) esclarece que "o questionário é um método de coletar dados no campo, de interagir com o campo composto por uma série ordenada de questões a respeito de variáveis e situações que o pesquisador deseja investigar".

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A população utilizada para se obter dados para análise em uma pesquisa consiste em um coletivo de variáveis que retornam uma resposta a uma argumentação feita. Desta forma, considerando que o objeto do presente estudo se soma ao interesse do pesquisador em conhecer as reais contribuições que podem ser aplicadas à sociedade, com a necessidade de aplicação do Sistema de Informações de Custos no Setor Público nas esferas públicas, determinou-se o universo da pesquisa, compreendendo a pessoa do contador responsável pelo Setor/Departamento Contábil das prefeituras dos municípios do Paraná, os quais, de acordo com a divisão política do Estado, totalizam 399 (trezentos e noventa e nove).

Nesse mesmo trilhar, Vergara (1998, p.48) ensina que população ou universo "não é o número de habitantes de um local, como é largamente conhecido o termo, mas um conjunto de elementos (empresa, produtos, pessoas, por exemplo) que possuem as características que serão objeto de estudo". Nessa mesma vertente, Barbetta (2011, p.41) traz a definição de população como "o conjunto de elementos para os quais desejamos (sic.) que as conclusões da pesquisa sejam válidas, com a restrição de que esses elementos possam ser observados ou mensurados sob as mesmas condições".

Em tempo, destaca-se que, pela razão do problema, o objetivo do estudo, e de acordo com os termos destacados por Oliveira (2004, p.122), a amostra a ser utilizada pode ser caracterizada como não paramétrica, já que não foi necessário o emprego, para sua determinação, de testes estatísticos, constituindo-se como amostra por conveniência. Contudo, com o intuito de proporcionar maior confiabilidade ao resultado dos dados extraídos do instrumento de coleta de dados (questionário), utiliza-se de modo estatístico para definir o tamanho mínimo da amostra a técnica de Barbetta (2011, p.58-60), que recorre às seguintes variáveis:

- N = tamanho (número de elementos) da população;
- n = tamanho (número de elementos) da amostra;
- n_0 = uma primeira aproximação para o tamanho da amostra;
- E_0 = erro amostral tolerável.

O n_0 então é obtido pela seguinte fórmula:

$$n_0 = [1/(E_0)^2]$$

Assim, considerando que a população pesquisada é representada por 399 municípios, estima-se que um percentual máximo aceitável de erro amostral que transmita confiabilidade no resultado da pesquisa pode ser de até 10%, alicerçado no conceito definido por Barbetta (2011, p.57) como "a diferença entre uma estatística e o parâmetro que se quer estimar", ou seja, a margem de tolerância de erro amostral.

Desta forma, para explicitar o conceito à fórmula destacam-se os dados, considerando o erro amostral fixado, na memória de cálculo a seguir:

$$n_0 = [1/(0,10)^2] = 100 \text{ municípios.}$$

$$n = [(N \times n_0)/(N + n_0)]$$

$$n = [(399 \times 100) / (399 + 100)] = 80 \text{ municípios}$$

O instrumento de coleta de dados (questionário) foi enviado para os 399 municípios como demonstrado na resolução do cálculo supracitado, um retorno mínimo de 80 municípios, ou seja, seria necessário um retorno mínimo de 20%, levando-se em conta a população objeto da pesquisa, número plenamente atendido,

uma vez que retornaram 136 questionários respondidos, culminando numa maior credibilidade do estudo, haja vista o efetivo retorno ter sido de 34% (ante os 20% previstos), e a redução do erro amostral inicial de 10% para efetivos 6,95%.

3.3 COLETA DE DADOS EM CAMPO

Em conformidade com Marconi e Lakatos (2010, p.184), ao afirmarem que "o questionário é um instrumento de coleta de dados constituído por uma série ordenada de perguntas, que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do entrevistador", a coleta de dados em campo utilizada neste estudo foi constituída por meio de um questionário do tipo fechado, apresentado no Apêndice B, que permite o tratamento e análise das informações de forma mais direta e rápida, com 18 questões distribuídas em tipos de múltipla escolha e com escalas ordinais do tipo Likert.

No que tange ao processo de aplicação do instrumento de coleta proposto, desenvolveu-se o questionário utilizando-se de uma ferramenta do "Google" conhecida como *form*⁷, enviado virtualmente aos respondentes (contadores) por meio de e-mail.

Para a obtenção dos endereços de e-mail e o nome dos contadores responsáveis pelos Municípios, foi realizado uma pesquisa no site do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, no cadastro de Pessoas Jurídicas.

Anexos ao questionário foram encaminhados aos respondentes esclarecimentos a respeito da natureza da pesquisa, ressaltando o valor da sua contribuição, bem como o sigilo de seus nomes e instituições (Apêndice A), pois, como explicam Marconi e Lakatos (2010, p.184), "junto ao questionário deve-se enviar uma nota ou carta explicando a natureza da pesquisa, sua importância e a necessidade de obter respostas, tentando despertar o interesse do recebedor, no sentido de que ele preencha e devolva o questionário dentro de um prazo razoável".

Uma vez concluídas as respostas dos questionários, a ferramenta *form* grava os dados automaticamente e alimenta o banco de dados estruturado do

⁷ Forms ou Formulários do Google é uma ferramenta que possibilita a construção de pesquisas por meio de formulários enviados aos respondentes por e-mail.

"Google" (Apêndice B), sobre o qual foram promovidas as análises visando atender aos objetivos do presente estudo.

É salutar lembrar que antes de realizar a pesquisa aos 399 municípios efetivamente, foram enviados pré-testes a cinco municípios do Estado, escolhidos aleatoriamente, com o objetivo de obter informações sobre o entendimento do questionário pelos contadores, e do efetivo funcionamento da ferramenta *forms* e posterior carregamento das informações no banco de dados. Para a obtenção das informações relativa a esses processos, optou-se por comunicação via e-mail, a qual se demonstrou ser eficiente para o resultado pretendido.

No momento do pré-teste não foi identificado nenhuma falha no envio do formulário de pesquisa aos respondentes, bem como não houve manifestação – via e-mail - destes no sentido de não terem recebido o formulário ou qualquer outra anomalia no sistema que se necessita ser reportada.

Registra-se ainda que não foram realizadas nenhuma alteração na formulação das perguntas do questionário e que os respondentes não encontraram dificuldades em respondê-las, destacando que estes municípios não foram computados na soma dos 136 retornos das (respostas) tabuladas.

Destaca-se que, em conformidade com Gil (2002, p.119-120), o pré-teste "está centrado na avaliação dos instrumentos enquanto tais, visando garantir que meçam exatamente o que pretendem medir", e, com relação aos municípios selecionados para o pré-teste, o autor afirma que "é necessário que esses indivíduos sejam típicos em relação ao universo pesquisado".

3.4 TRATAMENTO DOS DADOS

Tendo sido concluída a coleta de dados, chega o momento do tratamento destes. Como afirma Vergara (1998, p.57), "os objetivos são alcançados com a coleta, o tratamento e, posteriormente, com a interpretação dos dados", em harmonia com Marconi e Lakatos (2010, p.150), para quem os dados "são elaborados e classificados de forma sistêmica".

Em concordância com Augustinho (2013, p.132), "O método sistêmico pressupõe que as estruturas de um fenômeno possuam relação, inter-relação e conexões entre si." Em outras palavras, segundo Moraes e Fadel (2010, p.41), "o método sistêmico permite a resolução de problemas a partir de um extenso olhar para o todo, em vez de se observar apenas as partes". Assim, para o alcance do objetivo geral proposto neste estudo, foram utilizadas técnicas de ordem quantitativa e/ou qualitativa, pois, segundo Vergara (1998, p.57), "é possível tratar os dados quantitativa e qualitativamente no mesmo estudo".

No compasso da apresentação dos dados analisados foram utilizadas tabelas de simples e de dupla entrada, com algumas representações gráficas, alicerçadas, nos dizeres de Barbeta (2011, p.65-71), de análise univariada ou bivariada. Na continuidade, buscando alumiar o entendimento quanto à análise dos dados, foi feito uso, também, de tabulações cruzadas, as quais, segundo Oliveira (2004, p.126) "têm por essencial a análise causal, permitindo uma análise mais detalhada de uma ou mais variáveis".

3.5 TRATAMENTO ESTATÍSTICO DOS DADOS COLETADOS

Para o tratamento estatístico dos dados coletados por meio do questionário, utilizou-se de teste de hipóteses, que permite medir a associação encontrada entre variáveis qualitativas, denominado teste qui-quadrado, em concordância com as observações de Barbeta (2011, p.228), para quem o teste qui-quadrado "é um método que permite testar a significância da associação entre duas variáveis qualitativas".

A estatística do teste qui-quadrado (χ^2) é definida pela seguinte fórmula:

$$\chi^2 = \frac{\sum(o - e)^2}{e}$$

Onde:

o = representa a frequência observada; e

e = representa a frequência esperada.

Com relação às hipóteses a serem testadas, deve-se trabalhar com duas hipóteses:

Hipótese nula, H_0 : não há relação significativa entre as variáveis.

Hipótese alternativa, H_1 : há relação significativa entre as variáveis.

O **X^2 calculado** é encontrado por meio dos dados experimentais, considerando as frequências observadas e as esperadas, tendo em vista a hipótese. Já o **X^2 tabelado** varia em decorrência do número de graus de liberdade e do nível de significância adotado, que, para uso deste estudo, será estipulado em 5%, ou 0,05.

A partir disso, a análise ocorre por meio da comparação dos dois valores de X^2 , considerando que se **X^2 calculado** for maior ou igual a **X^2 tabelado**, deve-se rejeitar a **Hipótese Nula**; caso contrário, se **X^2 calculado** for menor do que **X^2 tabelado**, se aceita a **Hipótese Nula**.

3.6 LIMITAÇÕES DO MÉTODO E DAS TÉCNICAS

Como ensina Vergara (1998, p.59), "todo método de pesquisa tem possibilidades e limitações". Assim, uma vez respeitada a metodologia de pesquisa utilizada neste estudo, é de bom tom enaltecer a ocorrência de prováveis limitações. Diante desta afirmação, tem-se como alerta Barbetta (2011, p.61), equívocos nos levantamentos por amostragem, sustentando que:

O erro amostral tolerável definido como a diferença entre uma estatística (a ser calculada com a base numa amostra de n elementos) e o verdadeiro valor do parâmetro (característica de uma população de N elementos) parte do princípio de que as n observações da amostra são obtidas sem erros.

Neste prisma, pode-se entender que, ao determinar um erro amostral para uma pesquisa, automaticamente se apresenta um fator limitante, como corrobora Oliveira (2004, p.130). Outro fator limitante é a falta de respostas de alguns integrantes da população selecionada, os quais, por vários motivos, tais como falta

de tempo, receio de divulgação de dados, dentre outros, deixam de responder; no entanto, o mais importante neste caso é obter um retorno mínimo proposto, o que estatisticamente garante a validação da pesquisa.

3.7 ESTRUTURA DE CRITÉRIOS DE PESQUISA

A estrutura de critério de pesquisa foi constituída com a finalidade de demonstrar os arranjos planejados para o alcance dos objetivos pretendidos. Desta forma, o quadro 1 reúne as principais características da pesquisa de campo que foram analisadas bem como respectivamente, os objetivos propostos. Neste prisma, demonstra-se e justifica-se a utilização de cada variável elencada na pesquisa de campo.

Características	Variáveis	Objetivos
Municipais	- Receita.	Analisar o potencial financeiro da entidade seu grau de influência na implantação do SICSP.
Profissiográfica	- Gênero; - Tempo de Serviço; - Nível de Escolaridade.	Analisar se a percepção dos respondentes quanto as contribuições e influências do SICS é influenciada pelas variáveis profissiográficas.
Implantação e Capacitação Profissional	- Percentual de implantação; - Conhecimento Técnico; - Recursos Materiais e Humanos.	Analisar a evolução dos processos de implantação do SICSP, bem como se o corpo técnico das entidades estão capacitados suficientemente para sua implantação e aplicação; Analisar qual o grau de dificuldade oferecido por alguns dos principais recursos envolvidos na implantação e aplicação do SICSP.
Aplicação do SICSP	- Experiência empírica.	Analisar, segundo a percepção dos respondentes, tomando como base a experiência empírica de cada um, se a aplicação do SICSP, será utilizada também como ferramenta de gestão ou somente como instrumento legal.
Influências e Contribuições do SICSP	- Instrumentos, ferramentas e ações.	Analisar, conforme a percepção dos respondentes, qual o grau de influência e de contribuição que o SICSP oferece para os diversos instrumentos, ferramentas e ações gerenciais e de planejamento.

Quadro 16 - Estrutura de Critérios de Pesquisa

Fonte: O Autor.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Após a coleta dos dados levantados na pesquisa de campo, de forma organizada e resumida, passa-se a análise desses dados para que assim possam agregar significado e valor suficiente para responder a questão primordial deste trabalho, a partir dos objetivos geral e específicos.

Os dados estão analisados sob dois aspectos; primeiramente os resultados apresentam a percepção dos atores envolvidos no processo de implantação do SICSP de forma simples e direta, já num segundo momento os mesmos dados foram cruzados para se aferir a sua correlação com o perfil dos atores e da própria instituição pesquisada.

A primeira análise está amparada sob a construção da distribuição da frequência das variáveis em estudo. A segunda análise se baseia no teste qui-quadrado com a utilização do sistema estatístico R.

O tratamento estatístico dos dados foi realizado com a colaboração do Departamento de Matemática da Universidade Tecnológica Federal do Paraná, representado neste trabalho pelo Professor Dr. Inácio Andruski Guimarães.

4.1 ASPECTOS GERAIS/SITUACIONAIS DA ANÁLISE

A percepção dos responsáveis pela implantação do SICSP envolve além de traçar o perfil dos respondentes, conhecer a receita estimada dos municípios, buscando saber se há alguma relação entre a receita do município e o seu percentual de implantação do sistema.

Assim, com relação a receita estimada para o exercício de 2014, dos Municípios que responderam a pesquisa, 43% apresentaram uma receita de até R\$ 20 milhões, 43% uma receita entre R\$ 20 à 100 milhões, outros 12% estão pulverizados entre uma receita estimada de R\$ 100 milhões à R\$ 1bilhão e apenas 2% dos Municípios que responderam, apresentaram uma receita superior a R\$ 1bilhão, conforme pode ser observado na tabela 1.

Tabela 1 - Distribuição por Receita Estimada para o exercício de 2014

Receita Estimada (R\$ milhão)	Frequência	%
Até 20	59	43
De 20,01 a 100	59	43
De 100,01 a 300	12	10
De 300,01 a 500	0	0
De 500,01 a 700	2	1
De 700,01 a 1.000	1	1
Acima de 1.000,01	3	2
TOTAL	136	100

Fonte: Pesquisa de Campo.

Esses dados refletem que a pesquisa colheu informações em sua maioria de municípios com receita estimada para o exercício de 2014 de até cem milhões, porém isso não significa que os respondentes estejam centralizados em uma única região, ao contrário, estão pulverizados por todo o território do estado do Paraná, como pode ser observado na figura 7. O Paraná está dividido em dez (10) regiões que são: Metropolitana; Centro-Oriental; Sudeste; Centro-Sul; Sudoeste; Centro-Occidental; Oeste; Norte Central; Noroeste e Norte Pioneiro.

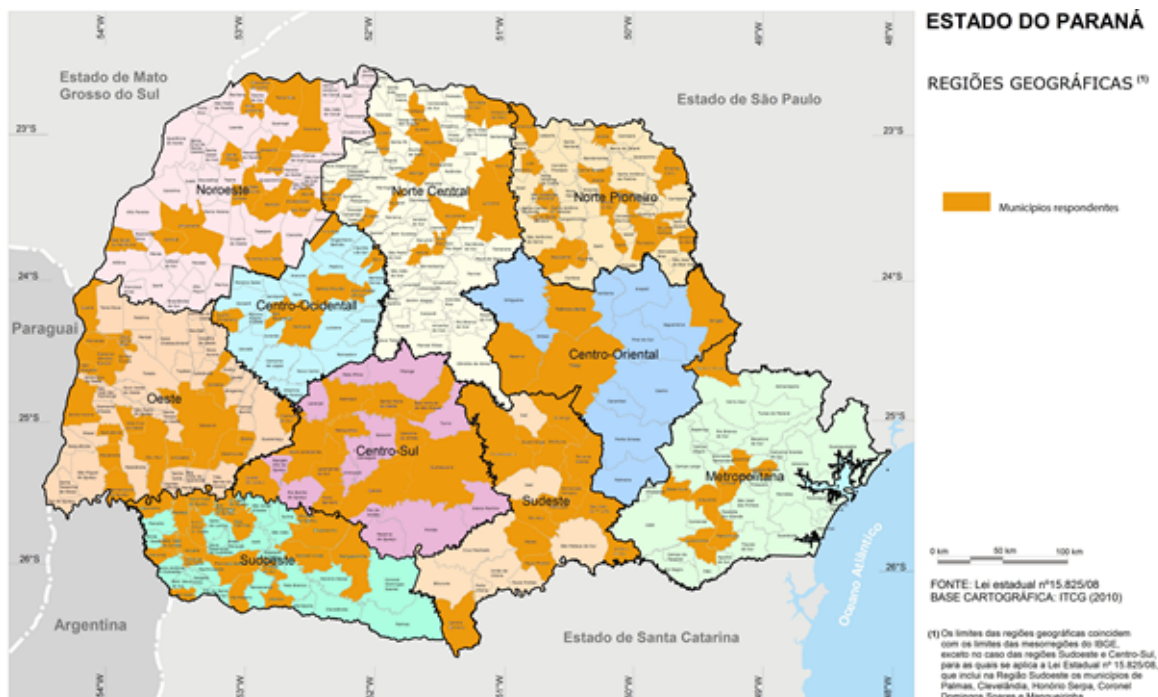


Figura 7 - Distribuição dos Municípios Respondentes

Fonte: Pesquisa de Campo.

Na tabela 2 pode ser observado como os 136 (34% do total dos municípios) municípios respondentes estão distribuídos em todas as regiões geográficas do

Estado do Paraná. A região que menos concentrou respondentes foi a Centro-Oriental, onde apenas 4 (quatro) municípios responderam a pesquisa, no entanto, como pode ser observado na tabela, isso não significa que o seu percentual em relação a região tenha sido muito inferior as demais regiões, ao contrário, encontra-se muito próximo da linha da média.

A região que mais se destacou em relação ao percentual de respondentes foi a região Sudeste onde houve 13 respondentes para 21 municípios da região, correspondendo a 62%.

Tabela 2 - Distribuição dos Respondentes em relação a Região Geográfica do Estado do Paraná

Região Geográfica	Municípios	Respondentes	% em relação à região geográfica	% em relação ao total dos respondentes
Centro-Occidental	25	7	28	5
Centro-Oriental	14	4	29	3
Centro-Sul	24	11	46	8
Metropolitana	37	9	24	7
Noroeste	61	20	33	15
Norte Central	79	17	22	13
Norte Pioneiro	46	17	37	13
Oeste	50	18	36	13
Sudeste	21	13	62	10
Sudoeste	42	20	48	15
TOTAL	399	136	34	100

Fonte: Pesquisa de Campo.

4.1.1 Análise Profissiográfica

A pesquisa procurou traçar o perfil dos Profissionais responsáveis pelo Departamento de Contabilidade dos respectivos municípios que responderam ao questionário, visando saber se este perfil influenciaria ou não no resultado final, isto é, se este perfil tem algum relacionamento com o percentual de implantação do Sistema de Informação de Custos no Setor Público, para isto, considerou-se importante conhecer o gênero, o tempo de serviço na área pública e o nível de escolaridade. Como também o objetivo principal é investigar a percepção dos responsáveis pela implantação do SICSP, quanto à sua contribuição como ferramenta de Gestão e Planejamento para o desenvolvimento dos respectivos

municípios, o perfil dos respondentes pode demonstrar alguma tendência e dessa tendência poderá surgir novos estudos correlacionados. Estas informações podem ser observadas por meio das tabelas 3, 4 e 5.

Tabela 3 - Distribuição por Gênero

Gênero	Frequência	%
Masculino	87	64
Feminino	49	36
TOTAL	136	100

Fonte: Pesquisa de Campo.

Tabela 4 - Distribuição por tempo de Serviço na Área Pública

Tempo de Serviço	Frequência	%
De 0 a 1 Ano.	6	4
Mais de 1 até 5 Anos	21	15
Mais de 5 até 10 Anos	19	14
Mais de 10 até 15 Anos	28	21
Mais de 15 Anos	62	46
TOTAL	136	100

Fonte: Pesquisa de Campo.

Tabela 5 - Distribuição por Nível de Escolaridade

Maior Nível de Escolaridade	Frequência	%
Pós-Graduação - Doutorado	0	0
Pós-Graduação - Mestrado	3	2
Pós-Graduação - Especialização	91	67
Graduação	42	31
TOTAL	136	100

Fonte: Pesquisa de Campo.

Pode-se verificar então que os respondentes são em sua maioria homens (64%) tabela 3, 21% já atuam na área pública de 10 a 15 anos e 46% – a maior concentração (62 dos 136 respondentes) - ultrapassam os 15 (tabela 4). Há uma significativa preponderância de escolaridade na casa dos 67% para o nível de especialização (tabela 5). Apenas 4% do total dos respondentes estão atuando na área pública há menos de um ano e apenas 2% dos respondentes possuem um nível de escolaridade de mestrado.

Considerando os dados da pesquisa que demonstram o tempo de trabalho na área e o nível de escolaridade dos respondentes, presume-se, em princípio, que esses profissionais possuem um grau elevado de conhecimento sobre o assunto questionado, que permite uma maior confiabilidade nos resultados concluídos.

4.2 ANÁLISE DESCRITIVA UNIVARIADA

A análise descritiva visa evidenciar a realidade observada (população ou amostra) na pesquisa de campo de forma quantitativa (composição, exposição, ordenação), sintetizando essa realidade em dados, que por sua vez permitem uma análise univariada, ou seja, que se estude as variáveis separadamente, observando simplesmente a sua frequência.

A frequência observada de uma variável, é o conjunto dos diferentes tipos de valores projetados para essa variável e desta forma, pode-se definir um perfil (padrão/tipo) dos valores distribuídos para cada variável.

Implantação e Capacitação Profissional

Quanto ao aspecto de implantação do Sistema de Informações de Custos no Setor Público (SICSP), como pode ser verificado na tabela 6, apenas 10% dos municípios estão em fase de conclusão da implantação, senão totalmente implantado, uma vez que os seus procedimentos estão entre 76 a 100%. Na contramão deste cenário, tem-se 40% que ainda está na estaca zero de implantação e 50% do total dos respondentes estão entre 1% a 75% do processo de implantação.

Esse dado é preocupante uma vez que de acordo com o STN Portaria 753/2012, o prazo final para implantação do SICSP era de 31/12/2014. Resta saber se o STN irá, por conta deste cenário, prorrogar o prazo para a implantação do SICSP ou se haverá algum outro procedimento a ser ajustado para adequar-se a tal situação.

Tabela 6 - Distribuição por Percentual de Implantação do SICSP

Percentual de Implantação do SICSP	Frequência	%
0%	54	40
De 1% a 25%	45	33
De 26% a 50%	10	7
De 51% a 75%	14	10
De 76% a 100%	13	10
TOTAL	136	100

Fonte: Pesquisa de Campo.

Quanto ao nível de conhecimento sobre o Sistema de Custos e sobre os Métodos de Custeio aplicados ao Setor Público (tabela 7), na questão 2 (dois) do questionário, foi afirmado que o corpo técnico do município possuía o conhecimento suficiente para a implantação e utilização do SICSP, e dos respondentes, apenas 8% concordaram totalmente e 18% discordaram apenas um pouco dessa afirmação, o que, a priori, leva-se a acreditar que para 26% dos respondentes o corpo técnico do seu município está capacitado para implantar e utilizar o sistema de forma adequada. Do total dos respondentes, 10% não concordam e nem discordam, porém, 28% discordam totalmente dessa afirmação e 36% concordam apenas um pouco com essa afirmação.

Dessa forma, tem-se 64% dos respondentes que veem problemas em seu corpo técnico, e isso se confirma na questão 3 do questionário, onde 62% dos respondentes julgam ser de alto a extremo grau de dificuldade para a implantação/utilização do SICSP a falta de qualificação do pessoal, representando assim, um dos possíveis fatores para justificar o baixo percentual de implantação do SICSP demonstrado na tabela 6.

Tabela 7 - Distribuição por Capacidade de Implantação

O corpo técnico do seu município possui o conhecimento suficiente para a implantação/utilização do SICSP!	Frequência	%
Concordo Totalmente	11	8
Concordo Pouco	49	36
Não Concordo e Nem Discordo	14	10
Discordo Pouco	24	18
Discordo Totalmente	38	28
TOTAL	136	100

Fonte: Campo de Pesquisa.

Dificuldades de Implantação e Aplicabilidade

No tocante a dificuldades de implantação do SICSP, foram levantadas as questões estruturais básicas necessárias para a implantação do sistema, visando estabelecer um padrão das dificuldades mais significantes. Foram analisados cinco recursos, a saber: a) Quantidade de pessoal disponível, b) Qualificação desse pessoal, c) Equipamentos (*hardwares*), d) Sistemas adequados (*softwares*) e finalmente e) Recursos financeiros, conforme destacados na tabela 8.

O primeiro recurso analisado refere-se ao quantitativo de pessoal, isto é, se há um número de pessoas necessário para que se possa implantar o sistema de informações de custos, assim, dos respondentes, apenas 6% disseram que este recurso representa baixo grau de dificuldade e apenas 4% disseram que este recurso não significa nenhum grau de dificuldade. Para 64% dos respondentes este recurso está entre alto e extremo grau de dificuldade e para 26% representa médio grau de dificuldade.

Tabela 8 - Distribuição das Dificuldades de Implantação do SICSP

Evento/Motivação	Grau - Percentual					Total
	Extremo	Alto	Médio	Baixo	Nenhum	
Pessoal disponível	32-24	54-40	36-26	9-6	5-4	136-100
Qualificação pessoal	33-24	51-38	33-24	14-10	5-4	136-100
<i>Hardware</i>	13-10	23-17	44-32	33-24	23-17	136-100
<i>Software</i>	17-13	31-23	40-29	31-23	17-13	136-100
Financeiros	20-15	35-26	40-29	33-24	8-6	136-100

Fonte: Pesquisa de Campo.

Quanto à qualificação do pessoal, é possível perceber que este recurso também repercute de forma a ser bastante significativo para a implantação do Sistema, haja vista que 62% dos respondentes julgam ser de alto (38%) a extremo grau (24%) de dificuldade a falta de qualificação do pessoal, somente 14% dos respondentes entende que este recurso estaria entre baixo a nenhum grau de dificuldade e 24% disseram ser de médio grau. Nesse sentido pode-se questionar que outros entraves podem estar dificultando a implantação do Sistema de Informações de Custos no Setor Público, além dos elencados nesse estudo, uma vez a ação básica de qualquer organização de investir em qualificação do capital intelectual não é cumprida.

Fica então o alerta para esta situação demonstrada pela amostra da pesquisa, no sentido de que boa parte dos municípios encontra-se com pessoal carente de qualificação tecnicamente adequada, demonstrando, a priori, uma necessidade de investimento no capital intelectual dos servidores públicos, para que assim possam atender aos anseios do “cliente”-cidadão (o administrado), da melhor forma possível, buscando a satisfação plena da sociedade.

Já os recursos de equipamentos e *softwares* não representam tanta dificuldade para a implantação do sistema de informação de custos, uma vez que para equipamentos, 27% responderam que este recurso representa de alto a extremo grau de dificuldade e para os *softwares*, 36% responderam estar entre alto e extremo grau de dificuldade, sendo que para equipamentos 32% considera de médio grau e 29% considera os *softwares* de médio grau de dificuldade, restando assim, 41% dos respondentes considerando que os equipamentos representam de baixo a nenhum grau de dificuldade e 36% considerando que os *softwares* representam de baixo a nenhum grau de dificuldade.

No caso dos recursos financeiros, 15% consideram de extremo grau de dificuldade, 26% de alto grau e 29% consideram de médio grau de dificuldade, sendo que 30% consideram de baixo a nenhum grau de dificuldade.

Ainda com relação à implantação do Sistema de Informações de Custos no Setor Público, foi questionada qual a percepção dos respondentes com relação à implantação ser, por parte dos municípios, apenas para cumprimento da lei ou para também de uso gerencial, o que resultou em 44% respondentes dizendo que sim, a implantação do sistema será tanto para o cumprimento da lei quanto para o uso gerencial, porém praticamente o mesmo percentual, 41% responderam que não, a implantação do sistema será apenas para cumprimento da lei, do total dos respondentes, 15% alegaram não possuir opinião formada sobre o assunto.

O resultado da análise destes dados demonstra que é necessária uma atenção especial por parte dos gestores municipais no sentido de qualificar os seus funcionários e mapear onde os recursos humanos estão sendo mais exigidos e onde há um excesso de pessoal. Neste sentido a implantação do SICSP pode ajudar muito, pois irá demonstrar onde há essas discrepâncias, se for o caso.

Também é relevante analisar o porquê de quase 50% dos respondentes entenderem que o uso do SICSP será apenas para cumprimento da Lei, uma vez que de acordo com os próprios respondentes, esse sistema contribui de forma significativa para diversos outros instrumentos que auxiliam na gestão pública, como poderá ser verificado a seguir na análise das tabelas 9 e 10.

Uma possível resposta a essa percepção é de que a implantação, assim como o uso do SICSP, não depende apenas de recursos materiais e humanos, mas também de vontade política, uma vez que o SICSP poderá tornar muito mais evidente os custos de cada programa do governo, e a transparência destes dados poderá influenciar de forma positiva ou não o atual governo.

Níveis de Influência e Contribuições do SICSP

Quanto a influência e as contribuições do SICSP, foi questionado aos respondentes, considerando que a NBC T 16.11 destaca que as informações geradas pelo SICSP podem contribuir para fins gerenciais, visando apoiar o planejamento, o controle e as tomadas de decisões e evidenciam os custos dos produtos ofertados à população, além de contribuir com a fiscalização dos Controles Interno, Externo e Social, buscando melhorar a transparência de como estão ocorrendo os gastos públicos, se como profissionais da área pública, concordavam que o SICSP pode ser utilizado como instrumentos gerenciais, os quais destacam-se a saber: a) Gestão e Planejamento; b) Desenvolvimento de Políticas Públicas; c) Análise dos valores referenciais que compõem a elaboração dos editais dos processos licitatórios; d) Auxiliar de Aperfeiçoamento da Gestão Pública; e e) Tomada de Decisões, conforme pode ser observado na tabela 9.

Tabela 9 - Distribuição quanto aos Instrumentos Gerenciais

Instrumentos	(Em Percentual)					Total
	Concordo totalmente	Concordo pouco	Não concordo e nem discordo	Discordo pouco	Discordo totalmente	
Gestão e Planejamento (a)	101-74	28-21	4-3	1-1	2-1	136-100
Desenvolvimento de Políticas Públicas (b)	89-65	32-24	8-6	5-4	2-1	136-100
Análise dos Valores dos Editais Licitatórios (c)	72-53	51-38	7-5	2-1	4-3	136-100
Aperfeiçoamento da Gestão Pública (d)	101-74	25-18	5-4	3-2	2-1	136-100
Tomada de Decisões (e)	89-65	35-26	8-6	2-1	2-1	136-100

Fonte: Pesquisa de Campo.

É perceptível que a maioria dos respondentes concorda que o SICSP pode ser utilizado como instrumentos gerenciais, uma vez que se têm respectivamente os percentuais de 74, 65, 53, 74 e 65 que concordam totalmente com os instrumentos A, B, C, D, e E já destacados nesta análise. Na contrapartida tem-se apenas a média de 1,4 dos respondentes que discordam totalmente com essa afirmação de que o SICSP pode ser utilizado como instrumentos gerenciais. Há, no entanto, os respondentes que concordam um pouco com essa afirmação, que somados aos que discordam totalmente, representam 22 para o instrumento A, 25 para o instrumento B, 41 para o instrumento C, 19 para o instrumento D e 17 para os instrumentos E.

Tabela 10 - Distribuição por Grau de Contribuição

Atividades/Metodologias	(Em percentual)					Total
	Extremo	Alto	Médio	Baixo	Nenhum	
Execução de políticas públicas de desenvolvimento local	26-19	69-51	26-19	10-7	5-4	136-100
Ferramenta de contribuição para a avaliação dos resultados	40-29	65-48	20-15	8-6	3-2	136-100
Aperfeiçoamento dos mecanismos de gestão e de desempenho	38-28	60-44	31-23	4-3	3-2	136-100
Aperfeiçoamento na metodologia de avaliação de programas governamentais contemplados no PPA	43-32	53-39	30-22	7-5	3-2	136-100
Análise de custos/benefícios das decisões do administrador	55-40	50-37	21-15	7-5	3-2	136-100
Uma mudança cultural na gestão dos recursos públicos	49-36	48-35	23-17	12-9	4-3	136-100

Fonte: Pesquisa de Campo.

A tabela 10 demonstra que o SICSP pode contribuir de forma bastante significativa para a Execução de políticas públicas de desenvolvimento local, segundo a percepção de 70 dos respondentes, esta contribuição varia entre Alta e Extremamente alta.

O mesmo ocorre para a concepção de uma ferramenta de contribuição para a avaliação dos resultados do governo, onde 77 dizem que a contribuição está na ordem de Alta a Extremamente alta. O aperfeiçoamento dos mecanismos de gestão e de desempenho sofre a mesma percepção, na ordem de 72. A contribuição é considerada de Alta a Extremamente alta também para o aperfeiçoamento na

metodologia de avaliação de programas governamentais contemplados no PPA, apontados por 71 dos respondentes.

Na mesma escala encontra-se tal contribuição para a Análise de custos/benefícios das decisões do administrador, bem como para uma mudança cultural na gestão dos recursos públicos, respectivamente em 77 e 71.

Assim, infere-se, pelo apresentado nas tabelas 8 e 9, que se obteve sucesso no alcance do objetivo geral de investigar a percepção dos responsáveis pela implantação do SICSP, quanto à sua contribuição como ferramenta de Gestão e Planejamento para o desenvolvimento dos respectivos municípios.

Torna-se relativamente claro a relação existente entre o SICSP com os instrumentos de Gestão e de Ações Gerenciais pelos próprios percentuais destacados na pesquisa de campo, demonstrando mais ainda a necessidade de sua implantação e de sua utilização para apoio a estes instrumentos gerenciais e não somente para atender ao dispositivo legal.

Faz-se necessário, entretanto, como já mencionado, que se dê ênfase a qualificação do pessoal que forma o corpo técnico dos municípios para que os mesmos possam desenvolver políticas, processos e métodos que venham a melhorar a qualidade dos produtos oferecidos ao cidadão.

Esta ênfase é bem definida por Cortella (2009, p.33-34) ao escrever que “[...] o fato de a empresa investir em cursos não significa necessariamente que ela vai estar mais bem preparada. Teria de ter aplicabilidade. Eu digo que a relação não é direta. Mas o inverso é direto.”

Este cenário, a princípio, é o que se constrói diante dos dados da pesquisa, o fato de não haver pessoas qualificadas tecnicamente implica em despreparo para a implantação e utilização de um Sistema de Informações de Custos no Setor Público.

4.3 ANÁLISE DESCRITIVA BIVARIADA

Na análise descritiva bivariada utilizam-se métodos de análise de cruzamento entre duas ou mais variáveis, podendo ou não ser verificada uma possível relação significativa de causa/efeito entre elas. Para a realização dessa análise, foi utilizado o teste do Qui-quadrado de Pearson (X^2), que identifica as

possíveis associações existentes entre as variáveis que foram utilizadas no questionário da pesquisa de campo.

O teste de hipóteses qui-quadrado permite uma comparação entre o nível de associação entre duas ou mais variáveis, o que ocorre quando em geral esta associação é menor ou igual a 5, ou $p\text{-value} = 0,05$. O $p\text{-value}$, ou $p\text{-valor}$, indica qual deve ser o nível de significância para rejeitar a hipótese nula.

Quanto ao aspecto das hipóteses a serem testadas, há, intrinsecamente, duas hipóteses possíveis, a **hipótese nula, H_0** , quando não há relação entre as variáveis e a **hipótese alternativa, H_1** , quando há relação entre as variáveis. Assim, o teste qui-quadrado permite um cálculo entre a frequência observada e a esperada e quando a diferença entre as duas frequências, observada e esperada, é elevada, diz-se que as duas variáveis em estudo estão associadas e, obviamente, em contrário sensu não há associação.

Dessa forma, para atender aos objetivos específicos desse estudo, onde o primeiro, lembrando, é investigar as relações existentes entre o SICSP e os instrumentos de Gestão e de Ações Gerenciais, foi verificado se há alguma associação entre a receita estimada do município e o seu grau de implantação do sistema de informações de custos.

De acordo com os dados demonstrados no quadro 17, não há associação significativa entre o percentual de execução de implantação do SICSP e a receita estimada do Município para o exercício de 2014, porque neste caso, o $p\text{-value} = 0,3998$ estabelece que a percepção sobre a implantação não esteja associada à receita do município, pois seu valor representado é maior do que $p\text{-value} = 0,05$, considerado o ideal mínimo.

Ao indicar que tal associação não existe, fica evidenciado que a implantação do Sistema de Informações de Custos no Setor Público não depende do volume de arrecadação do município, – pressupondo que quanto maior for a receita, maior a necessidade de controle – como pode ser também constatado na análise univariada demonstrada na tabela 8, onde 59 entendem que os recursos financeiros não influenciam na implantação do SICSP, pois 29 entendem que este recurso representa média dificuldade, 24 entendem que este recurso significa uma dificuldade baixa e 8 entende que não representa nenhuma dificuldade.

Da mesma forma, o Conhecimento do Corpo Técnico não possui associação significativa com a implantação o SICSP, pois neste caso, o resultado apresentado no teste entre essas variáveis foi de $p\text{-value} = 0,09351$ ficando assim, embora próximo, ainda acima do valor do ponto referencial de 0,05. Isto demonstra que mesmo que o corpo técnico não possua conhecimento suficiente para implantar e utilizar o SICSP, não significa que este fato impeça a implantação do sistema e a sua utilização.

Fato é que, mesmo não havendo pessoal com tal conhecimento, se houvesse vontade política, poder-se-ia, a priori, contratar uma consultoria para que este processo fosse implantado e por consequência, treinamento para que o pessoal efetivo utilizasse o sistema, tornando perfeitamente viável a sua utilização para cumprimento da lei e para o uso gerencial como seria o ideal proposto.

A recíproca não é verdadeira quando se analisa o fator relativo ao quantitativo de pessoal, pois neste caso, há sim associação significativa entre o percentual de implantação e a quantidade de pessoal disponível para este processo, pois o valor encontrado para $p\text{-value}$ foi de 0,02774. Isso demonstra que o quantitativo de pessoal é um dos fatores essenciais para a implantação do sistema e obviamente será necessário qualificá-los para tal situação, mesmo que de acordo com o teste, tenha-se demonstrado que não há relação entre o percentual de implantação e a qualificação de pessoal, onde o $p\text{-value}$ obtivo foi de 0,2733.

Outros recursos que são necessários para a implantação do Sistema de informações de Custos no Setor Público, como *hardware* e *software* também demonstraram por meio do teste Qui-quadrado que não possuem relação significativa entre o percentual dessas variáveis e a implantação do SICSP, pois foram encontrados os valores de $p\text{-value}$ 0,2673 (*hardware*) e 0,07064 (*software*).

Muito embora no caso dos Recursos Financeiros o teste Qui-quadrado também tenha demonstrado que não há relação com o percentual de implantação do SICSP, percebe-se que neste caso o $p\text{-value}$ foi muito próximo do valor para o qual se atribui relação entre as variáveis, revelando uma necessidade de desprender um cuidado especial a este recurso, haja vista o percentual do teste do Qui-quadrado bem como os dados da tabela 8, que evidenciam uma linha tênue entre dois extremos, alto grau de dificuldade (26) e baixo grau de dificuldade (24).

Recurso Humano/Material	X-Squared/P-value	Resultado
	Percentual de Implantação do SICSP	
Receita Estimada	X-squared = 20.9548, p-value = 0.3998	Não há relação entre o percentual de execução e a receita do município.
Conhecimento Técnico	X-squared = 23.8198, p-value = 0.09351	Não há relação entre o percentual de implantação e o conhecimento técnico.
Quantidade de Pessoal	X-squared = 28.4735, p-value = 0.02774	Há relação entre o percentual de implantação e a quantidade de pessoal.
Qualificação Pessoal	X-squared = 18.9114, p-value = 0.2733	Não há relação entre o percentual de implantação e a qualificação de pessoal.
Hardware	X-squared = 19.0259, p-value = 0.2673	Não há relação entre o percentual de implantação e os equipamentos (<i>hardware</i>).
Software	X-squared = 24.954, p-value = 0.07064	Não há relação entre o percentual de implantação e os sistemas (<i>software</i>).
Recursos Financeiros	X-squared = 25.9849, p-value = 0.05863	Não há relação entre o percentual de implantação e os recursos financeiros.

Quadro 17 - Recursos x Percentual de Implantação do SICSP

Fonte: Pesquisa de Campo.

O segundo objetivo a ser analisado por meio dos dados colhidos, é pesquisar as relações entre a qualificação dos municípios e respondentes com a utilidade do SICSP para a definição e execução de Políticas Públicas de desenvolvimento municipal; para a avaliação de resultados; e para a mudança cultural na gestão dos recursos. Para esta análise foram cruzadas as informações referentes ao tempo de atuação na área pública dos respondentes com as variáveis das questões 5 e 6 do questionário aplicado na pesquisa de campo.

A análise desses dados demonstrou que nenhuma das variáveis das questões 5 e 6 possuem relação significativa com o tempo de atuação na área pública, o que pode ser melhor observado no quadro 18.

continua

Instrumentos/Ferramentas/Ações	X-Squared/p-value	Resultado
	Tempo de Atuação na Área Pública	
Instrumento de gestão e planejamento	X-squared = 22.2365 p-value = 0.1357	Não há relação entre o tempo de atuação na área pública e a percepção de que o SICSP pode ser utilizado como um instrumento de gestão e planejamento.
Instrumento desenvolvimento de políticas públicas	X-squared = 18.2665 p-value = 0.3085	Não há relação entre o tempo de atuação na área pública e a percepção de que o SICSP pode ser utilizado como um instrumento de desenvolvimento de políticas públicas.
Instrumento análise dos editais de licitações	X-squared = 13.521 p-value = 0.6343	Não há relação entre o tempo de atuação na área pública e a percepção de que o SICSP pode ser utilizado como um instrumento de análise.
Instrumento auxiliar de aperfeiçoamento da gestão pública	X-squared = 17.2478 p-value = 0.3697	Não há relação entre o tempo de atuação na área pública e a percepção de que o SICSP pode ser utilizado como um instrumento auxiliar de aperfeiçoamento da gestão pública.
Instrumento de tomada de decisões	X-squared = 19.6145 p-value = 0.2381	Não há relação entre o tempo de atuação na área pública e a percepção de que o SICSP pode ser utilizado como um instrumento de Tomada de Decisões.

conclusão

Instrumentos/Ferramentas/Ações	X-Squared/p-value	Resultado
	Tempo de Atuação na Área Pública	
Execução de políticas públicas de desenvolvimento local	X-squared = 11.6346 p-value = 0.7687	Não há relação entre o tempo de atuação na área pública e a percepção de que o SICSP pode ser utilizado como um instrumento de Execução de políticas públicas de desenvolvimento local.
Ferramenta de contr. para avaliação dos resultados	X-squared = 13.7748 p-value = 0.6155	Não há relação entre o tempo de atuação na área pública e a percepção de que o SICSP pode ser utilizado como Ferramenta de contribuição para a avaliação dos resultados.
Aperfeiçoamento dos mecanismos de gestão e de desempenho	X-squared = 14.9142 p-value = 0.5309	Não há relação entre o tempo de atuação na área pública e a percepção de que o SICSP pode ser utilizado como Ferramenta de Aperfeiçoamento dos mecanismos de gestão e de desempenho.
Aperfeiçoamento na metodologia de avaliação de programas governamentais do PPA	X-squared = 11.8718 p-value = 0.7528	Não há relação entre o tempo de atuação na área pública e a percepção de que o SICSP pode ser utilizado como Ferramenta de Aperfeiçoamento na metodologia de avaliação de programas governamentais contemplados no PPA.
Análise de custo/benefício das decisões do administrador	X-squared = 10.5714 p-value = 0.8351	Não há relação entre o tempo de atuação na área pública e a percepção de que o SICSP pode ser utilizado como Ferramenta de Análise de custo/benefício das decisões do administrador.
Mudança de cultura na gestão dos recursos públicos	X-squared = 24.4721 p-value = 0.07969	Não há relação entre o tempo de atuação na área pública e a percepção de que o SICSP pode ser utilizado como instrumento de mudança cultural na gestão dos recursos públicos.

Quadro 18 - Instrumentos/Ferramentas/Ações x Tempo de Atuação na Área Pública

Fonte: Pesquisa de Campo

É importante destacar neste ponto que, mesmo não havendo relação significativa direta entre estas variáveis na análise bivariada, o mesmo não ocorre na análise univariada, onde tanto os instrumentos como as ferramentas de gestão, possuem direta contribuição do SICSP, de forma que, independentemente da lei, a sua utilização se justifica, além de outros motivos tão importantes quanto, para a geração de informações que subsidiam as tomadas de decisão.

Observa-se ainda, que não há relação entre a qualificação acadêmica dos respondentes e os diversos instrumentos, ferramentas e ações de gestão, planejamento, desenvolvimento e avaliações. Neste prisma, entende-se que a percepção do respondente não é alterada pelo seu grau de qualificação acadêmica, possivelmente por não haver uma margem elevada entre o menor e maior grau de qualificação, fato que não muda seu olhar crítico sobre o quanto as contribuições que o SICSP podem proporcionar ao Setor e aos seus gestores, isto posto, pode-se concluir inicialmente que o bônus de se utilizar o SICSP supera claramente o ônus de sua implantação e de uma mudança cultural.

Instrumentos/Ferramentas/Ações	X-Squared/p-value	Resultado
	Qualificação Acadêmica	
Instrumento de gestão e planejamento	<i>X-squared</i> = 4.6452 <i>p-value</i> = 0.7947	Não há relação entre a qualificação acadêmica do respondente e os instrumentos/ferramentas/ações
Instrumento desenvolvimento de políticas públicas	<i>X-squared</i> = 5.7876 <i>p-value</i> = 0.671	Não há relação entre a qualificação acadêmica do respondente e os instrumentos/ferramentas/ações
Instrumento análise dos editais de licitações	<i>X-squared</i> = 4.2172 <i>p-value</i> = 0.837	Não há relação entre a qualificação acadêmica do respondente e os instrumentos/ferramentas/ações
Instrumento auxiliar de aperfeiçoamento da gestão pública	<i>X-squared</i> = 3.0562 <i>p-value</i> = 0.9308	Não há relação entre a qualificação acadêmica do respondente e os instrumentos/ferramentas/ações
Instrumento de tomada de decisões	<i>X-squared</i> = 4.1858 <i>p-value</i> = 0.84	Não há relação entre a qualificação acadêmica do respondente e os instrumentos/ferramentas/ações
Execução de políticas públicas de desenvolvimento local	<i>X-squared</i> = 4.4553 <i>p-value</i> = 0.8139	Não há relação entre a qualificação acadêmica do respondente e os instrumentos/ferramentas/ações
Ferramenta de contr. para avaliação dos resultados	<i>X-squared</i> = 3.1576 <i>p-value</i> = 0.9241	Não há relação entre a qualificação acadêmica do respondente e os instrumentos/ferramentas/ações
Aperfeiçoamento dos mecanismos de gestão e de desempenho	<i>X-squared</i> = 6.7809 <i>p-value</i> = 0.5604	Não há relação entre a qualificação acadêmica do respondente e os instrumentos/ferramentas/ações
Aperfeiçoamento na metodologia de avaliação de programas governamentais do PPA	<i>X-squared</i> = 2.8801 <i>p-value</i> = 0.9417	Não há relação entre a qualificação acadêmica do respondente e os instrumentos/ferramentas/ações
Análise de custo/benefício das decisões do administrador	<i>X-squared</i> = 5.9214 <i>p-value</i> = 0.656	Não há relação entre a qualificação acadêmica do respondente e os instrumentos/ferramentas/ações
Mudança de cultura na gestão dos recursos públicos	<i>X-squared</i> = 5.428 <i>p-value</i> = 0.711	Não há relação entre a qualificação acadêmica do respondente e os instrumentos/ferramentas/ações

Quadro 19 - Instrumentos/Ferramentas/Ações x Qualificação Acadêmica

Fonte: Pesquisa de Campo.

No tocante a mudança cultural, é interessante observar que houve um resultado muito próximo de relação entre a “mudança de cultura na gestão dos recursos públicos” e o “tempo de atuação na área pública”. Embora não constate-se efetivamente a relação, pode-se inferir, a priori, que o fator tempo de serviço na área, possa desenvolver uma pré-disposição para a percepção de que o SICSP contribua com esse fator de mudança cultural.

Dando sequência, o gênero do respondente não afeta a sua percepção quanto aos instrumentos, conforme pode ser observado nos dados do quadro 20, que demonstram por meio da análise bivariada que não há relação entre o sexo do respondente e os instrumentos, ferramentas e ações.

Instrumentos/Ferramentas/Ações	X-squared/p-value	Resultado
	Gênero	
Instrumento de gestão e planejamento	X-squared = 4.0815 p-value = 0.3951	Não há relação entre o sexo do respondente e os instrumentos de gestão e planejamento.
Instrumento desenvolvimento de políticas públicas	X-squared = 2.5637 p-value = 0.6333	Não há relação entre o sexo do respondente e os instrumentos de políticas públicas.
Instrumento análise dos editais de licitações	X-squared = 4.1468 p-value = 0.3865	Não há relação entre o sexo do respondente e os instrumentos de análises dos editais de licitações.
Instrumento auxiliar de aperfeiçoamento da gestão pública	X-squared = 4.688 p-value = 0.3208	Não há relação entre o sexo do respondente e os instrumentos auxiliares de aperfeiçoamento de gestão pública.
Instrumento de tomada de decisões	X-squared = 3.6832 p-value = 0.4506	Não há relação entre o sexo do respondente e os instrumentos de tomada de decisões.

Quadro 20 - Instrumentos/Ferramentas/Ações x Gênero

Fonte: Pesquisa de Campo.

O mesmo acontece na análise dos recursos humanos e materiais que podem exercer algum grau de dificuldade para a implantação e na utilização do SICSP, tendo como diferencial a qualificação acadêmica do respondente. Mais uma vez, percebe-se que o grau acadêmico do respondente não muda a sua visão das reais dificuldades que existem tanto na implantação quanto na utilização do Sistema de Informações de Custos no Setor Público.

Recurso Humano/Material	X-squared/p-value	Resultado
	Qualificação Acadêmica	
Quantidade de Pessoal	X-squared = 11.026 p-value = 0.2002	Não há relação entre a qualificação acadêmica do respondente e o grau de dificuldade (quantidade de pessoal disponível) para a implantação/utilização do SICSP.
Qualificação Pessoal	X-squared = 3.6161 p-value = 0.89	Não há relação entre a qualificação acadêmica do respondente e o grau de dificuldade (qualificação do pessoal disponível) para a implantação/utilização do SICSP.
Hardware	X-squared = 2.9528 p-value = 0.9373	Não há relação entre a qualificação acadêmica do respondente e o grau de dificuldade (equipamentos/hardwares) para a implantação/utilização do SICSP.
Software	X-squared = 4.7955 p-value = 0.7792	Não há relação entre a qualificação acadêmica do respondente e o grau de dificuldade (sistemas/softwarewares) para a implantação/utilização do SICSP.
Recursos Financeiros	X-squared = 6.7371 p-value = 0.5652	Não há relação entre a qualificação acadêmica do respondente e o grau de dificuldade (recursos financeiros) para a implantação/utilização do SICSP.

Quadro 21 - Recursos Humanos/Material x Qualificação Acadêmica

Fonte: Pesquisa de Campo

Logo, é visível que a percepção registrada por meio da pesquisa de campo, não se configure em apenas uma opinião movida por fatores como conhecimento acadêmico (quadro 21) ou gênero (quadro 22) e sim de uma constatação concreta.

Recurso Humano/Material	X-squared/p-value	Resultado
	Gênero	
Quantidade de Pessoal	X-squared = 8.7748 p-value = 0.06698	Não há relação entre sexo do respondente e o grau de dificuldade (quantidade de pessoal disponível) para a implantação/utilização do SICSP.
Qualificação Pessoal	X-squared = 4.1489 p-value = 0.3862	Não há relação entre sexo do respondente e o grau de dificuldade (qualificação do pessoal disponível) para a implantação/utilização do SICSP.
Hardware	X-squared = 4.1267 p-value = 0.3891	Não há relação entre o sexo do respondente e o grau de dificuldade (equipamentos/hardwares) para a implantação/utilização do SICSP.
Software	X-squared = 3.062 p-value = 0.5475	Não há relação entre o sexo do respondente e o grau de dificuldade (sistemas/softwarewares) para a implantação/utilização do SICSP.
Recursos Financeiros	X-squared = 1.1576 p-value = 0.885	Não há relação entre o sexo do respondente e o grau de dificuldade (recursos financeiros) para a implantação/utilização do SICSP.

Quadro 22 - Recursos Humanos/Material x Gênero

Fonte: Pesquisa de Campo.

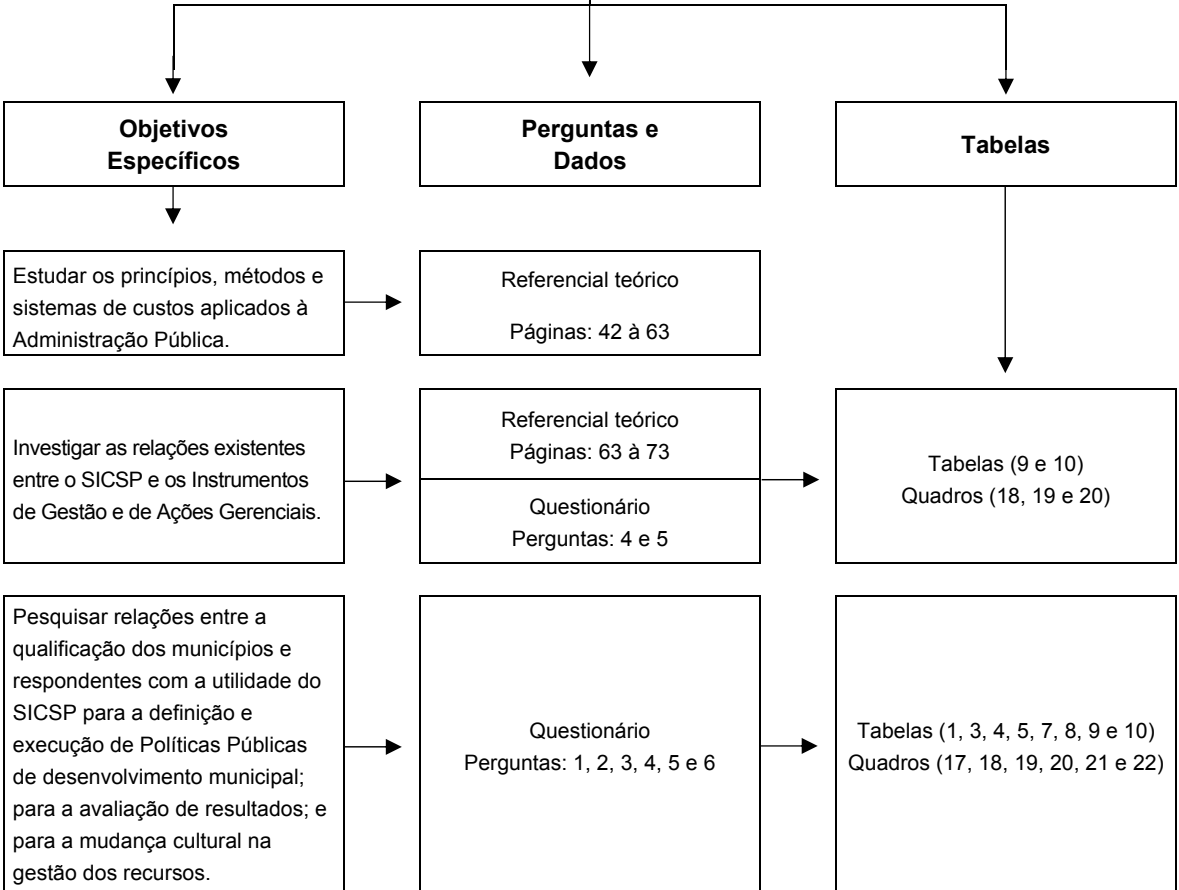
Findada a presente análise bivariada e feitas as devidas observações que couberam para cada resultado do relacionamento entre as variáveis, passa-se a contemplar o resumo dos atendimentos aos objetivos propostos no presente trabalho, o qual apresenta de forma sintetizada, também como foram alcançadas as respostas ao problema discutido neste estudo.

4.4 RESUMO DOS ATENDIMENTOS AOS OBJETIVOS PROPOSTOS

Este resumo tem como finalidade apresentar como foram atendidos os objetivos propostos na pesquisa, demonstrando de forma lógica que as respostas ao instrumento de coleta de dados (questionário) assim como as informações bibliográficas aqui estudadas, respondem adequadamente aos objetivos específicos que por consequência aderem ao objetivo geral, encontrando assim uma possível solução para o problema em pauta.

Problema: Qual a percepção dos usuários sobre a importância do Sistema de Informações de Custos no Setor Público para a gestão e desenvolvimento municipal?

Objetivo Geral: Investigar a percepção dos responsáveis pela implantação do SICSP, quanto à sua contribuição como ferramenta de Gestão e Planejamento para o desenvolvimento dos respectivos municípios.



5 SUGESTÕES PARA NOVOS ESTUDOS

Perante os resultados obtidos da análise do referencial teórico e da pesquisa de campo, considerando a delimitação deste estudo, sugere-se o aprofundamento em estudos correlatos ao tema bem como ao assunto investigado.

Os resultados aqui demonstrados, principalmente relativos a pesquisa de campo, apresentam um cenário real que permite vislumbrar a carência de pessoal tecnicamente qualificado, independentemente da formação acadêmica, nas esferas públicas municipais, assim, um estudo complementar que trate da importância do aperfeiçoamento constante, pode demonstrar o quão significativo e relevante é ter uma equipe qualificada que possa responder ativamente as mais diversas adversidades administrativas e legais que possam surgir e porque não dizer, até mesmo, antever possíveis problemas, antecipando-se em evita-los.

Da mesma forma, ao investigar a percepção dos atores envolvidos na implantação e utilização do Sistema de Informações de Custos no Setor Público, verificou-se que há um leque de ferramentas, instrumentos e ações de gerenciamento e planejamento que podem auxiliar consideravelmente na administração, bem como no âmbito do controle interno e externo, logo, estes se apresentam como outra sugestão bastante atrativa de ser perseguida, pois estes artifícios gerenciais podem, em muito, melhorar a transparência das informações.

Pesquisar a percepção dos atores envolvidos na implantação e utilização do Sistema de Informações de Custos no Setor Público de Municípios de outros Estados, utilizando-se da mesma estrutura da pesquisa realizada.

Por fim, ante a todos os aspectos apresentados, uma sugestão de estudo que se mostra bastante interessante, é investigar a administração pública como direito fundamental, pois este tema instiga o “cliente”-cidadão (administrado) a lutar por aquilo que lhe é por direito, porém, muito pouco debatido.

6 CONCLUSÃO

O tema e o assunto tratados no presente estudo emergiram da necessidade de implantação do Sistema de Informações de Custos no Setor Público, que deveria ter ocorrido em todas as esferas públicas até o final de 2014, por força da Portaria nº 753/2012 da Secretaria do Tesouro Nacional.

O Ministério da Fazenda, sob o acompanhamento da Secretaria do Tesouro Nacional, incumbiu o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) da tarefa de emitir as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP ou NBC T SP), visando à convergência para os padrões internacionais (IPSAS), as quais incluem a NBC T 16.11, que visa justamente à implantação e utilização do Sistema de Informação de Custos do Setor Público.

Assim, considerando tal necessidade, mesmo não se tratando de um assunto relativamente novo para o setor público, uma vez que já havia previsão na Lei Federal n.º 4.320/64, na Constituição de 88, na Lei complementar 101/2000 - LRF, bem como em outros instrumentos legais, pensou-se em investigar qual a percepção dos atores envolvidos no processo de implantação e utilização do SICSP na esfera municipal, com o fim de descobrir quais as reais implicações, se existirem, em sua implantação e qual o fator benéfico para os municípios.

Todavia, para que o leitor, familiarizado ou não com o tema, possa entender melhor o contexto em que se busca implantar um Sistema de Custos e investigar quais as associações que esse sistema possui com outros instrumentos de gerenciamento, fez-se necessário um resgate histórico e sobre os pilares da Administração Pública.

Desta forma, o primeiro aspecto observado por meio do referencial teórico foi demonstrar os fundamentos sustentáveis da Administração Pública, dando ênfase principalmente ao aspecto da Administração como Direito Fundamental, pois com este entendimento, cria-se a noção da responsabilidade que é atender aos anseios do administrado por parte de toda uma administração pública, com a eficiência, eficácia e economicidade, onde todo e qualquer ato de discricionariedade deve estar provido de motivação dentro de parâmetros legais e morais, tendo no cerne motivacional o bem social e humano.

Assim, dada a linha de pesquisa, ainda no referencial teórico, buscou-se apresentar detalhes importantes sobre a Administração Pública Municipal, pois é nessa esfera que se concentra o objeto do presente estudo. Não obstante, abordou-se alguns contornos históricos sobre a evolução da Contabilidade Pública no Brasil, desde o início da contabilidade no mundo antigo até que por fim chegassem a regulação e internacionalização das mais recentes Normas Brasileiras de Contabilidade Pública.

Ainda buscando tornar o tema mais compreensível ao tratar dos Custos na Administração Pública, discutiu-se também sobre os princípios da Eficiência e da Economicidade no Setor Público, uma vez que este assunto está diretamente ligado à implantação de um Sistema de Custos voltado especificamente para o Setor Público e dessa forma, outros aspectos foram ainda abordados, como a NBC T 16.11 que trata exclusivamente do Sistema de Informações de Custos no Setor Público, bem como foram investigadas as inter-relações desse Sistema com outros instrumentos de gestão, demonstrando como essa integração e sinergia podem auxiliar no desenvolvimento Municipal.

Do referencial teórico tratou-se de apresentar a metodologia utilizada, esclarecendo o tipo da pesquisa, a população e a amostra, bem como os instrumentos de coleta e tratamento dos dados obtidos por ocasião da pesquisa de campo, definindo-se um questionário desenvolvido por meio da ferramenta virtual livre do *google*, denominada *forms*.

Após a aplicação do questionário para um conjunto formado por cinco municípios escolhidos aleatoriamente, para compor um pré-teste, o qual tinha a finalidade de convalidar o questionário e a própria ferramenta de coleta de dados, foi realizada a análise dos resultados da pesquisa, relativamente aos objetivos propostos. Esta análise foi dividida em duas fases, a primeira é a univariada, onde as variáveis são analisadas de forma conforme a sua distribuição, já a segunda, bivariada, é medida por meio do teste qui-quadrado com o auxílio do sistema estatístico R.

Relembrando que com o objetivo geral do trabalho de investigar a percepção dos responsáveis pela implantação do SICSP, quanto à sua contribuição como ferramenta de Gestão e Planejamento para o desenvolvimento dos municípios do Estado do Paraná, a pesquisa foi enviada aos 399 (trezentos e noventa e nove)

municípios do Estado do Paraná, obtendo um retorno de 136 (cento e trinta e seis) respondentes, que equivale a 34 do total, 14 a mais do que o previsto e calculado para se obter o tamanho mínimo da amostra, de acordo com a técnica de Barbetta (2011, p.58-60), o que culminou numa redução de 3,05 no erro amostral inicialmente delineado, passando de 10 para efetivos 6,95.

Verificou-se que a distribuição por região geográfica dos respondentes, foi na média de 36,5, sendo que a menor participação verificada foi na região Norte Central, com de 22, onde do total de 79 municípios, apenas 17 responderam e a maior concentração de respondentes aconteceu na região Sudeste, onde de um total de 21 municípios, 13 responderam, resultando em um percentual de 62.

Outro dado estatístico relevante é que os municípios respondentes encontram-se em sua maioria (86), na faixa de até 100 milhões de Receita Estimada para o exercício de 2014, dado este que ao ser comparado com a Receita dos demais municípios respondentes (14), os quais encontram-se na faixa de 100 à 1.000 bilhão, pode-se, a priori, considerar que uma Receita de até 100 milhões é relativamente baixa, oferecendo dificuldades financeiras para a implantação de qualquer novo processo.

Entretanto, verifica-se, de acordo com a análise univariada, que ao se questionar os municípios quanto ao grau de dificuldade que os Recursos Financeiros representam para a implantação do SICSP, 41 deles consideraram que este investimento representa de alto a extremo grau de dificuldade, 29 entende que trata-se de médio grau de dificuldade e 30 considera de baixo a nenhum grau de dificuldade.

Isso posto, deduz-se que mais da metade dos respondentes (59) não consideram os recursos financeiros como um impedimento grave para a implantação e utilização do SICSP, logo, não se pode alegar a falta de recurso financeiro, para justificar a falta da implantação do SICSP para a maior parte dos 90 dos respondentes, uma vez que, até a data da aplicação da pesquisa de campo, somente 10 dos respondentes, afirmaram ter implantado o SICSP no percentual de 76 a 100.

Diferente do que ocorre quando o assunto é relativo à quantidade de pessoal necessário para a implantação e mesmo à utilização do SICSP, onde para 64 dos respondentes este recurso está entre alto e extremo grau de dificuldade. É bom lembrar, que em muitos municípios, dada a falta de pessoal qualificado, o contador,

por exemplo, é o mesmo que empenha, liquida, controla e paga as despesas, dificultando qualquer planejamento de implantação de Sistema de Custos que demande principalmente, tempo.

É perceptível que a qualificação do pessoal reflete em um problema para os municípios, quando constatado que 62 dos respondentes julgam ser de alto (38) a extremo grau (24) de dificuldade a falta de qualificação do pessoal, tendo ainda, 24 entendendo ser de médio grau e somente 14 respondendo que este recurso estaria entre baixo a nenhum grau de dificuldade para a implantação do SICSP.

Ao serem questionados sobre outros recursos como *hardware* e *software*, constatou-se que menos da metade dos respondentes consideram que estes recursos são de alto a extremo grau de dificuldade, sendo 27 para equipamentos e 36 para *softwares*.

Outro destaque importante analisado sobre os dados da pesquisa foi quanto à influência e as contribuições do SICSP, uma vez que as informações geradas pelo sistema podem contribuir de forma substancial para os fins gerenciais. Neste sentido, foi perceptível que grande parte dos respondentes, uma média de 66,2, concorda que o SICSP pode ser utilizado como instrumentos gerenciais, figurando na contra mão desta tendência, apenas, na média, 1,4 dos respondentes que discordam totalmente com essa afirmação, de que o SICSP pode ser utilizado como instrumentos gerenciais.

No tocante ao aspecto da análise bivariada, o cruzamento entre as variáveis do percentual de implantação do sistema e a quantidade de pessoal resultou em hipótese nula, significando que entre estas variáveis, há uma relação significativa, ou seja, a quantidade de pessoal é um dos recursos que impacta, segundo os respondentes, na implantação do SICSP, já nos demais casos em que as variáveis foram cruzadas, não houve associação significativa, conforme cálculos estatísticos já demonstrados anteriormente, que resultasse na hipótese alternativa.

Por fim, sugeriu-se outras abordagens correlacionadas à temática do trabalho que poderão contribuir para o desenvolvimento das metodologias de gestão utilizadas no setor público.

Conclui-se ao considerar os dados analisados na pesquisa de campo, que 40 dos respondentes ainda está na fase zero de implantação, e outros 50 encontra-se na faixa de 1 a 75, e este cenário deixa evidente que algo está sendo negligenciado por parte dos órgãos responsáveis por acompanhar e fiscalizar a implantação do Sistema.

Há uma relação pressuposta entre o SICSP com os instrumentos de Gestão e de Ações Gerenciais pelos percentuais encontrados na pesquisa, demonstrando a importância da implantação do sistema, para uma administração pública que pese o planejamento preciso, eficiente e eficaz para a sociedade, onde suas receitas e despesas são gerenciáveis e transparentes ao controle social.

Reforça-se, como já realizado em oportunidades anteriores, que se de ênfase a qualificação pessoal não somente do corpo técnico específico que tratará da implantação do SICSP, mas sim como um todo, pois a qualificação do servidor público reflete em melhorias constantes nos processos e métodos utilizados para o desenvolvimento dos trabalhos e das políticas públicas.

Diante dos resultados analisados da pesquisa de campo e do estudo do referencial teórico, pondera-se, diante do diagnóstico apresentado, que em resposta a indagação do problema, a percepção dos usuários sobre a importância do SICSP é de elevada importância para o desenvolvimento municipal, haja vista que, muito embora pouco se tenha evoluído quanto à implantação do SICSP, a expectativa dos benefícios que esta ferramenta proporcionará a esfera pública municipal é positiva.

As investigações realizadas demonstraram que o SICSP contribuíra em diversos aspectos, tanto para o fornecimento de subsídios para a melhor tomada de decisão, quanto para a elaboração de políticas públicas de desenvolvimento local, pois com a utilização do SICSP, segundo a percepção dos respondentes, contribuiu-se e influencia-se direta e/ou indiretamente todos os atos e fatos públicos, e, por conseguinte, no próprio patrimônio público.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8.ed. São Paulo: Atlas, 1994.

ARAÚJO, Liane. **Parâmetros de precaução da administração pública na contratação administrativa**: aspectos de regularidade fiscal e trabalhista dos licitantes. 2013. Dissertação de Mestrado, Universidade de Fortaleza. Fortaleza, 2013. Disponível em: <<http://uol01.unifor.br/oul/conteudosite/F1066349053/Dissertacao.pdf>>. Acesso em: 22 jun. 2014.

AUGUSTINHO, Sônia Maria. **A nova contabilidade pública brasileira como instrumento de controle social para a "governança" do estado**: um estudo sobre a compreensão da evidenciação das demonstrações contábeis públicas pelos líderes comunitários da cidade de Curitiba. 2013. Dissertação - UTFPR. Curitiba, 2013.

AZAMBUJA, Darcy. **Teoria geral do estado**. 19.ed. São Paulo: Globo, 1980.

BARBETTA, Pedro Alberto. **Estatística aplicada as ciências sociais**. 7.ed. Florianópolis: UFSC, 2011.

BARQUERO, Antônio Vázquez. **Desenvolvimento endógeno em tempos de globalização**. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística, 2001.

BEZERRA FILHO, João Eudes; FEIJÓ, Paulo Henrique. A nova contabilidade aplicada ao setor público: o futuro chegou. **Revista TCE-PE**, Recife, dez. 2012.

BOTELHO, Milton Mendes. **Manual prático de controle interno na administração pública municipal**. 1.ed. Curitiba: Juruá, 2006.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil (1988)**. 13.ed. São Paulo: RT, 2008.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 03 fev. 2014.

_____. **Decreto n.º 6.976, de 7 de outubro de 2009**. Dispõe sobre o sistema de contabilidade federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm>.

_____. **Decreto-Lei n.º 200/1967**. 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>.

_____. **Emenda Constitucional n.º 19/1998**. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da administração pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm>.

BRASIL. **Lei n.º 8.171/1991 - política agrícola**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8171.htm>. Acesso em: 03 fev. 2014.

_____. **Lei n.º 8.427/1992 - concessão de subvenção econômica nas operações de crédito rural**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8427.htm>. Acesso em: 03 fev. 2014.

_____. **Lei Complementar n.º 101/2000**. 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>.

_____. **Lei n.º 10.180/2001**. 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10180.htm>.

_____. **Lei n.º 8.666 de 21 de junho de 1993**. Licitações e contratos administrativos. São Paulo: NDJ, 1999.

_____. **Lei n.º 9.784 de 29 de janeiro de 1999**. Regula o processo administrativo no âmbito da administração pública federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm>. Acesso em: 11 fev. 2014.

_____. **Lei n.º 9.784/1999**. Regula o processo administrativo no âmbito da administração pública federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm>.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**: aplicado à união e aos estados, distrito federal e municípios. 5.ed. Brasília: STN, Subsecretaria de Contabilidade Pública; Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2013.

BRIGGS, A. The welfare state in historical perspective. In: PIERSON, C.; CASTLES, F. (Org.). **The welfare state reader**. 2.ed. Cambridge: Polity Press, 2006.

BRUNI, Adriano Leal. **A administração de custos, preços e lucros**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BULIGON, Diego. **O controle interno na administração pública como instrumento de governança e governabilidade na gestão dos municípios paranaenses**. 2012. 244f. Dissertação (Mestrado em Planejamento e Governança Pública) – Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança Pública (PPGPGP), Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR), Curitiba, 2012.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 6.ed. Coimbra: Livraria Almedina. 1993.

CARNEIRO, Alexandre de Freitas; FARIAS, Willian Fernando Eidans; OLIVEIRA, Deyvison Lima de. **Resultado econômico do gasto público no ensino municipal**. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/rec/article/view/14488>>. Acesso em: 21 nov. 2013.

CARNEIRO, Alexandre de Freitas; MITTMANN, Rosana Aparecida Almeida Correia; SOUZA, José Arilson de; RODRIGUES, Sidiney. **Custos na administração pública: revisão focada na publicação de artigos científicos a partir da promulgação da lei de responsabilidade fiscal.** Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/22489>>. Acesso em: 19 nov. 2013.

_____. **Sistema de custos municipal: desafios, obstáculos e percepção no caso do Município de Vilhena, Rondônia.** Disponível em: <<http://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/4151>>. Acesso em: 22 nov. 2013.

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

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Curso de contabilidade aplicada ao setor público.** STN, 2008. Disponível em: <http://www.sigma.tce.ac.gov.br/wp-content/files/Apostila_-_Curso_de_Contabilidade_Aplicada_ao_Setor_Pblico.pdf>.

CORTELLA, Mario Sergio. **Qual é a tua obra?: inquietações propositivas sobre gestão, liderança e ética.** 8.ed. Petrópolis. Rio de Janeiro: Vozes, 2009.

CÔRTEZ, Pedro Luiz. **Administração de sistemas de informação.** São Paulo. Saraiva, 2008.

CRUZ, Flávio da; PLATT, Orion Augusto Neto. **Contabilidade de custos para entidades estatais: metodologia e casos simulados.** Belo Horizonte: Fórum, 2007.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **A constituição na vida dos povos.** São Paulo: Saraiva, 2009.

DECLARAÇÃO DOS DIREITOS DO HOMEM E DO CIDADÃO. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antigos-C3A0-criaC3A7C3A3o-da-Sociedade-das-NaC3A7C3B5es-atC3A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>>. Acesso em: 22 maio 2014.

DELGADO, N. G. *et. al.* **Desenvolvimento territorial: articulação de políticas públicas e atores sociais.** Relatório parcial. Rio de Janeiro: IICA/OPPA, 2007.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo.** 21.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. **Teoria geral dos direitos fundamentais.** 3.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

_____. **Teoria geral dos direitos fundamentais.** São Paulo: Atlas, 2012.

FARIA, Adriana Moreira Bastos de. **Sistema de custos como ferramenta de gestão para o setor público.** Disponível em: <<http://consad.org.br/evento/iii-congresso/>>. Brasília, DF. Realizado em 03/2010.

FRANÇA, Phillip Gil. **O controle da administração pública: discricionariedade, tutela jurisdicional, regulação econômica e desenvolvimento.** 3.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

FRANÇA. **Declaração de direitos do homem e do cidadão**. 1789. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-C3A0-criaC3A7C3A3o-da-Sociedade-das-NaC3A7C3B5es-atC3A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>>. Biblioteca Virtual de Direitos Humanos. São Paulo: USP.

FREITAS, Juarez. Administração pública deve aplicar a lei fundamental de ofício e deixar de aplicar regras inconstitucionais, quando cumpri-las significar improbidade por quebra de princípios. **RDA - Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v.258, dez. 2011.

Discricionariedade administrativa e o direito fundamental à boa administração pública. São Paulo: Malheiros, 2009.

GARRISON, Ray H; NOREEN, Peter C. Brewer. **Contabilidade gerencial**. 14.ed. Porto Alegre: AMGH, 2013.

GEHLEN, Ivaldo. **Políticas públicas e desenvolvimento social rural**. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-88392004000200010>. Acesso em: 15 jan. 2014.

GIL, Antônio Carlos. **Técnicas de pesquisa em economia e elaboração de monografias**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GOVERNOMETRICS and Technological Innovation for Public Policy Design and Precision Sharma, S., Nagar, P., Sodhi, I.S. Information Science Reference (2014) Hershey, PA, USA.

GUEDES, Alvaro Martim. SILVÉRIO, João Paulo. **Metodologia de controle de custos aplica à área pública**. 1.ed. Ribeirão Preto-SP: IBRAP, 2003.

HAQ, M. **A cortina da pobreza**: opções para o terceiro mundo. Tradução de Richard Paul Neto. 1.ed. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1978.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michel F. **Teoria da contabilidade**. 5.ed. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

IPARDES - Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico e Social. Disponível em: <http://www.ipardes.gov.br/pdf/mapas/base_fisica/relacao_mun_regiao_geografica_parana.pdf>. Acesso em: 28 dez. 2014.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. 1.ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 6.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

KOEHNEN, T.; A. Cristóvão. Constructing a social development network within a Rural Municipal Government in Portugal. **Agricultural Economics Review**, v.7, n.1, p.26-34, 2006.

KOHAMA, Helio. **Contabilidade pública**: teoria e prática. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LAWTON, Robin. **Balance your balanced scorecard. Quality progress.** Milwaukee: Março de 2002. Disponível em: <ProQuest<<http://proquest.umi.com/pq-dweb?Did=000000110696288&Fmt=4&Deli=1&Mtd=1&Idx=64&Sid=1&RQT=309>>. Acesso em: 24 maio 2014.

LEAL, José Paulo. **Custo na administração pública e inclusão social.** Disponível em: <<http://ccontabeis.com.br/conv/t11.pdf>>. Acesso em: 19 nov. 2013.

LIMA, Gustavo Massa Ferreira. **O princípio constitucional da economicidade e o controle de desempenho pelos tribunais de contas.** Belo Horizonte: Fórum, 2010.

LIMA, Waner Gonçalves. Política pública: discussão de conceitos. **Revista Interface**, Porto Nacional, 05, 2012. Disponível em: <<http://revista.uft.edu.br/index.php/interface/article/viewFile/370/260>>. Acesso em: 16 jan. 2014.

LOPES, José Reinaldo de Lima. **O direito na história.** São Paulo: Atlas, 2012.

LÜDKE, M., ANDRÉ, M.E.D.A. **Pesquisa em educação: abordagens qualitativas.** São Paulo: EPU, 1986.

MACHADO JÚNIOR, José Teixeira. REIS, Heraldo da Costa. **A lei 4.320 comentada [por] J. Teixeira Machado Jr. [e] Heraldo da Costa Reis.** 31.ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2002/2003.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria **Técnicas de pesquisa.** 6.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. **Fundamentos da metodologia científica.** 7.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MAROCO, João; **Análise estatística com a utilização do SPSS.** 3.ed. rev. e aum. Lisboa: Sílabo, 2007.

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

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Sérgio Ricardo Oliveira. **Desenvolvimento local: questões conceituais e metodológicas.** Disponível em: <<http://franciscoqueiroz.com.br/portal/phoca/download/textos/Desenvolvimento20Local20-20questC3B5es20conceituais20e20metodolC3B3gicas.pdf>>. Acesso em: 15 jan. 2014.

MATIAS-PEREIRA, José. **Governança no setor público.** São Paulo: Atlas, 2010.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro.** São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. **Direito municipal brasileiro.** 16.ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. **Princípios gerais de direito administrativo.** 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979.

MELO, Alberto. Ditos e reditos em torno do desenvolvimento local. **A Rede**, Lisboa, p.5-8, nov. 1998.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais**. Brasília: Brasília Jurídica, 2000.

MILANI, Carlos. Teorias do capital social e desenvolvimento local: lições a partir da experiência de Pintadas (Bahia, Brasil). **Capital social, participação política e desenvolvimento local**: atores da sociedade civil e políticas de desenvolvimento local na Bahia. Escola de Administração da UFBA (NPGA/NEPOL/PDGS), 2005.

MONTEIRO, Bento Rodrigo Pereira; PEREIRA, Maria Clara Estevam; SANTOS, Welinton Vitor dos; HOLANDA, Victor Branco de. **O processo de implantação do sistema de informação de custos do governo federal do Brasil**. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/PROCESSO_DE_IMPLANTACAO_DO_SIC.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2013.

MORAES, Cássia Regina Bassan de; FADEL, Barbara In; VALENTIM, Marta (Org.). **Gestão do conhecimento nas organizações**: perspectivas de uso da metodologia sistêmica Soft. Gestão, Mediação e Uso da Informação. São Paulo: Cultura Acadêmica, 2010.

MUÑOZ, Jaime Rodriguez-Arana. **Direito Fundamental à boa administração pública**. Belo Horizonte: Editora Forum, 2012.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo; DEBUS, Ilvo. **Lei Complementar 101/2000**: entendendo a lei de responsabilidade fiscal. 1.ed. Brasília: ESAF, 2002.

NOGUEIRA, Daniel Ramos. **Contabilidade de custos**: ciências contábeis. 1.ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2009.

O'BRIEN, James. **Sistemas de informação e as decisões gerenciais na era da Internet**. São Paulo. Saraiva, 2004.

O MINISTÉRIO Público junto aos Tribunais de Contas do Estado de Tocantins. Procurador Alberto Sevilha. Disponível em: <http://www.tce.to.gov.br/mpc/index.php?option=com_content&view=article&id=26:o-ministerio-publico-junto-aos-tribunais-de-contas&catid=4:artigos&Itemid=7>. Acesso em: 11 fev. 2014.

O PRINCÍPIO Constitucional da Economicidade. Disponível em: <<http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=3&ved=0CDYQFjAC&url=http3A2F2Fwww.raul.pro.br2Fartigos2Feconomic.doc&ei=a4UjU9ipGcPUkQfWpoCoBw&usq=AFQjCNHhhvrlorgKu8NipBRzNjplNBV3pA>>. Acesso em: 14 mar. 2014.

OLIVEIRA, Antônio Gonçalves de. **Uma contribuição ao estudo da contabilidade como sistema de informação ao processo de gestão das micro e pequenas empresas**: uma pesquisa no Estado do Paraná. Florianópolis, 2004.

OLIVEIRA, Antônio Gonçalves de; CARVALHO, Hilda A. de; CORRÊA, Dayanne P. A contabilidade aplicada ao setor público como fator de accountability e disclosure na sustentabilidade da gestão pública. In: 5.º SEMINÁRIO SOBRE SUSTENTABILIDADE. Curitiba: UNIFAE, 2010.

POBREZA Y DESARROLLO LOCAL. Universidade de Chile, Faculdade de Ciencias Sociales. Disponível em: <http://www.prohumana.cl/index.php?option=com_content&task=view&id=705&Itemid=90>. Acesso em: 03 fev. 2014.

REVISTA DO TCE/MT, n.10, p.49-58, ago. 1989. Fundação opina sobre conceitos de economicidade e operacionalidade. Disponível em: <<http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/anexos/14156-14158-1-PB.htm>>. Acesso em: 14 mar. 2014.

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

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando; BEVILACQUA, Roberto. **Informações de custos e qualidade do gasto público**: lições da experiência internacional. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a09.pdf>>. Acesso em: 20 nov. 2013.

RIST, Gilbert. **Le développement, histoire d'une croyance occidentale**. Paris: Presses de Sciences Po, 1996.

ROCHA, Joséilton S.; SELIG, Paulo Mauricio. Utilizando o indicador EVA - Economic Value Added na gestão econômica de pequenas e médias empresas. **Anais...** Bauru: UNESP - Universidade do Estado de São Paulo, 2000.

ROZAS, German. Pobreza y desarrollo local. **Excerpta**, Universidade do Chile, n.7, 1998. Disponível em :<<http://rehue.csociales.uchile.cl>>. Acesso em: 03 fev. 2014.

SANTOS, Joenice Leandro Diniz dos. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2009.

SANTOS, Welinton Vitor dos. **Sistema de informação de custos do governo federal**: modelo conceitual, solução tecnológica e gestão do sistema. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/Painel_18_063_WVS.pdf>. Acesso em: 22 nov. 2013.

SECCHI, Leonardo. **Políticas públicas**: conceitos, esquemas de análise, casos práticos. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

SILVA, Cristina de Jesus Martins da. **Custos no setor público**: análise dos artigos sobre o tema custos no setor público apresentados no Congresso Brasileiro de Custos. Disponível em: <<http://dspace.c3sl.ufpr.br/dspace/bitstream/handle/1884/28139/CRISTINA20DE20JESUS20MARTINS20SILVA.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 20 nov. 2013.

SILVA, Lino M. da. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SINGER, P. Migrações internas: considerações teóricas sobre seu estudo. In: MOURA, H. A. de (Coord.). **Migração interna**: textos selecionados. Fortaleza: Banco do Nordeste do Brasil - BNB, Escritório Técnico de Estudos Econômicos do Nordeste, 1980. t. 1, p.211-244. (Estudos econômicos e sociais, 4).

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SLOMSKI, Valmor *et al.* **Governança corporativa e governança na gestão pública**. 1.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SLOMSKI, Valmor *et al.* **Manual de contabilidade pública**: de acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSASB/IFAC/CFC). 3.ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SOARES, Mário Lúcio Quintão. **Teoria do estado**: novos paradigmas em face da globalização. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SÖTHER, Ari; SILVA, Marcelo; REICHERT, Selma Hahn; SCARPIN, Jorge Eduardo. **Sistemas de custeio na administração pública municipal**: uma aplicação da gestão de custos na Secretaria Municipal da Agricultura e Meio Ambiente de São João do Oeste-SC. Disponível em: <http://www.unisinos.br/abcustos/_pdf/197.pdf>. Acesso em: 21 nov. 2013.

SOUZA JR., Milton Quinto de. **Sistema de custos na administração pública**: implantação no Instituto de Previdência dos Servidores do Estado de Minas Gerais - IPSEMG. Disponível em: <http://www.techoje.com.br/site/techoje/categoria/detalhe_artigo/359>. Acesso em: 21 nov. 2013.

SOUZA, Alceu; CLEMENTE, Ademir. **Gestão de custos**: aplicações operacionais e estratégicas: exercícios resolvidos e propostos com utilização do Excel. 1.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

STAIR, Ralph M.; REYNOLDS, George W. **Princípios de sistemas de informação**: uma abordagem gerencial. São Paulo. Thomson Learning, 2006.

SVEIBY. K.E. **A Nova riqueza das organizações**: gerenciando e avaliando patrimônios do conhecimento. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

TARIFA, Marcelo Resquetti; SILVA, Fernando Soares da. **Contabilidade gerencial**: ciências contábeis. 1.ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2009.

TEIXEIRA, Elenaldo Celso. **O papel das políticas públicas no desenvolvimento local e na transformação da realidade**. Disponível em: <http://www.dhnet.org.br/dados/cursos/aatr2/a_pdf/03_aatr_pp_papel.pdf>. Acesso em: 16 jan. 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. "O tribunal de contas e o controle da legalidade, economicidade e legitimidade". **Revista do TCE/RJ**, Rio de Janeiro, n.22, p.37-44, jul. 1991,

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

UNIÃO EUROPEIA. Carta de direitos fundamentais da União Europeia. **Jornal Oficial da União Europeia**, União Europeia, 30 mar. 2010. Disponível em: <<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2010:083:0389:0403:pt:PDF>>. Acesso em: 05 jun. 2014.

VEIGA, José Eli da. **Cidades imaginárias**: o Brasil é menos urbano do que se calcula. 2.ed. Campinas: Autores Associados, 2003.

VERGARA, Sylvia Constante. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **Métodos de coleta de dados no campo**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2012.

APÊNDICES

APÊNDICE A - CARTA DE APRESENTAÇÃO

APÊNDICE A - CARTA DE APRESENTAÇÃO

São José dos Pinhais, de de 2014.

Prezado(a) Senhor(a) Contador(a):

Sou discente do Programa de Mestrado em Planejamento e Governança Pública da Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR) e estou desenvolvendo uma pesquisa científica necessária à conclusão da Dissertação de Mestrado, sob o título: "SISTEMA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: PERCEPÇÃO DOS USUÁRIOS SOBRE A ADOÇÃO, IMPLEMENTAÇÃO E UTILIDADE DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS NA GESTÃO MUNICIPAL".

O trabalho tem por objetivo Investigar a percepção dos responsáveis pela implantação do SICSP quanto à sua contribuição como ferramenta de Gestão e Planejamento aos respectivos municípios.

Esta pesquisa está sendo encaminhada a todos os municípios do Estado do Paraná, para que o responsável pelo Setor/Departamento de Contabilidade, possa respondê-la.

São apenas 05 minutos da sua atenção! Basta acessar o link disponível ao final deste texto e responder às questões e clicar no ícone ENVIAR.

Não tenha receio em responder! Destaco que as informações coletadas são contribuições estritamente para fins de pesquisa e análise de cunho acadêmico, não envolvendo em nenhuma hipótese aspectos confidenciais e/ou individuais, e nem publicizado o nome do município.

A pesquisa é de responsabilidade do mestrando Ederson Luiz Lovato*, sob a supervisão do Prof. Dr. Antonio Gonçalves de Oliveira.

Grato pela atenção.

* Diretor do Departamento de Contabilidade da Prefeitura Municipal de São José dos Pinhais, Paraná - (41) 3381-6899.

APÊNDICE B - QUESTIONÁRIO APLICADO

APÊNDICE B - QUESTIONÁRIO APLICADO



Mestrado Profissional
Planejamento e Governança Pública



SICSP - SISTEMA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO
NBC T 16.11 - NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE TÉCNICA -
SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO SETOR PÚBLICO

DADOS DO MUNICÍPIO

Identificação do Município

INFORME EM QUAL INTERVALO DE VALORES ENCONTRA-SE A RECEITA ESTIMADA PARA O EXERCÍCIO DE 2014.

- [1] Até R\$ 20.000.000,00
- [2] De R\$ 20.000.000,01 à R\$ 100.000.000,00
- [3] De R\$ 100.000.000,01 à R\$ 300.000.000,00
- [4] De R\$ 300.000.000,01 à R\$ 500.000.000,00
- [5] De R\$ 500.000.000,01 à R\$ 700.000.000,00
- [6] De R\$ 700.000.000,01 à R\$ 1.000.000.000,00
- [7] A cima de R\$ 1.000.000.000,01

DADOS DO RESPONDENTE

Sexo:

- [1] Masculino
- [2] Feminino

Quantos anos atua na área pública?

- [1] De 0 à 1(um) Ano.
- [2] Mais de 1(um) e até 5(cinco) Anos.
- [3] Mais de 5(cinco) e até 10(dez) Anos.
- [4] Mais de 10(dez) e até 15(quinze) Anos.
- [5] Mais de 15(quinze) Anos.

Indique seu maior nível de escolaridade/qualificação acadêmica:

- [1] Pós-graduação - Doutorado
 [2] Pós-graduação - Mestrado
 [3] Pós-graduação - Especialização
 [4] Graduação

IMPLANTAÇÃO E CAPACITAÇÃO PROFISSIONAL

1. Segundo sua percepção, atualmente no Município, qual o percentual de execução do processo de implantação do SICSP - NBC T 16.11?

- [1] 0
 [2] De 1 a 25
 [3] De 26 a 50
 [4] De 51 a 75
 [5] De 76 a 100

2. Quanto ao nível de conhecimento sobre o Sistema de Custos e Métodos de Custeio aplicados ao Setor Público, o corpo técnico do município possui o conhecimento suficiente para sua implantação e utilização!

- [1] Concordo Totalmente
 [2] Concordo Pouco
 [3] Não Concordo e Nem Discordo
 [4] Discordo Pouco
 [5] Discordo Totalmente

DIFICULDADES DE IMPLANTAÇÃO E APLICABILIDADE

3. Considerando a atual estrutura de sua prefeitura, os recursos listados abaixo representam qual grau de dificuldade para a implantação/utilização do SISCP - NBC T 16.11?

	[1] Extremo Grau de Dificuldade	[2] Alto Grau de Dificuldade	[3] Médio Grau de Dificuldade	[4] Baixo Grau de Dificuldade	[5] Nenhum Grau de Dificuldade
Quantidade de pessoal disponível	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Qualificação do pessoal	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Equipamentos de informática - <i>Hardwares</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Sistemas informatizados - <i>Softwares</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Recursos financeiros	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

4. Com base na sua experiência empírica de outros eventos semelhantes, a implantação do SICSP de acordo com a NBC T 16.11, tende a ser por parte dos municípios:

- [1] Apenas para cumprimento da lei.
- [2] Para cumprimento da Lei e para uso gerencial.
- [3] Não tenho opinião formada sobre o assunto.

NÍVEIS DE INFLUÊNCIA E CONTRIBUIÇÕES DO SICSP - NBC T 16.11

5. Considerando que a NBC T 16.11 destaca que as informações geradas pelo SICSP podem contribuir para fins gerenciais, visando apoiar o planejamento, o controle e as tomadas de decisões e evidenciam os custos dos produtos ofertados a população, além de contribuir com a fiscalização dos Controles Interno, Externo e Social, buscando melhorar a transparência de como estão ocorrendo os gastos públicos, como profissional, você concorda que o SICSP pode ser utilizado como:

	[1] Concordo Totalmente	[2] Concordo Pouco	[3] Não Concordo e nem Discordo	[4] Discordo Pouco	[5] Discordo Totalmente
Um instrumento de gestão e planejamento	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Um instrumento de desenvolvimento de políticas públicas para o município	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Um instrumento de análise dos valores referenciais que compõem a elaboração dos editais dos processos licitatórios	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Um instrumento auxiliar de aperfeiçoamento da gestão pública	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Um instrumento de Tomada de Decisões	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

6. Na sua percepção, qual o grau de CONTRIBUIÇÃO que o SICSP - NBC T 16.11 pode proporcionar para os itens destacados:

	[1] Extremo grau de Contribuição	[2] Alto grau de Contribuição	[3] Médio grau de Contribuição	[4] Baixo grau de Contribuição	[5] Nenhum grau de Contribuição
Execução de políticas públicas de desenvolvimento local	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ferramenta de contribuição para a avaliação dos resultados	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Aperfeiçoamento dos mecanismos de gestão e de desempenho	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Aperfeiçoamento na metodologia de avaliação de programas governamentais contemplados no PPA	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Análise de custo/benefício das decisões do administrador	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Uma mudança cultural na gestão dos recursos públicos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>