



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**



FRANCISCO RAFAEL ABRANTES

**ECONOMICIDADE NA IMPLANTAÇÃO DO SUBSISTEMA DE CUSTOS NOS
MUNICÍPIOS DO ESTADO DA PARAÍBA: Uma análise sobre a percepção dos
conselheiros do tribunal de contas.**

**Sousa – PB
2014**

FRANCISCO RAFAEL ABRANTES

ECONOMICIDADE NA IMPLANTAÇÃO DO SUBSISTEMA DE CUSTOS NOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DA PARAÍBA: Uma análise sobre a percepção dos conselheiros do tribunal de contas.

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Coordenação do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Campina Grande, vinculada à linha de pesquisa da Contabilidade de Custos, como requisito para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Esp. Raul Ventura Junior.

**Sousa – PB
2014**

DECLARAÇÃO DE AUTENTICIDADE

Por este termo, eu, abaixo assinado, assumo a responsabilidade de autoria do conteúdo do referido Trabalho de Conclusão de Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis, intitulado: **ECONOMICIDADE NA IMPLANTAÇÃO DO SUBSISTEMA DE CUSTOS NOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DA PARAÍBA: Uma análise sobre a percepção dos conselheiros do tribunal de contas**, estando ciente das sanções legais previstas referentes ao plágio. Portanto, ficam, a instituição, o orientador e os demais membros da banca examinadora isentos de qualquer ação negligente da minha parte, pela veracidade e originalidade desta obra.

Sousa, 21 de Março de 2014.

Francisco Rafael Abrantes
Orientando

FRANCISCO RAFAEL ABRANTES

**ECONOMICIDADE NA IMPLANTAÇÃO DO SUBSISTEMA DE CUSTOS NOS
MUNICÍPIOS DO ESTADO DA PARAÍBA: Uma análise sobre a percepção dos
conselheiros do tribunal de contas.**

Esta monografia foi julgada adequada para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada na forma final pela Banca Examinadora designada pela Coordenação do Curso de Ciências Contábeis do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande – PB, Campus Sousa.

Monografia Aprovada em 21 /03 / 2014

BANCA EXAMINADORA

Prof.: Esp. Raul Ventura Júnior – Orientador.
Universidade Federal de Campina Grande – UFCG

Prof.: Me. Janaina Ferreira Marques Melo
Universidade Federal de Campina Grande – UFCG

Prof.: Me. Francisco Jean Carlos de Sousa Sampaio
Universidade Federal de Campina Grande - UFCG

SOUSA – PB, 21/03/2014

Dedico,
À minha mãe, **Maria do Socorro Abrantes**,
ao meu pai **Francisco de Assis Abrantes**,
por todo o amor e dedicação para comigo, e
por sempre ter acreditado em mim. A minha
noiva **Edjailma Alves** por sempre está
presente nos momentos da minha vida, nessa
minha incessante (e inquietante) sede de
saber, pessoas fundamentais em minha vida
para que eu tenha me tornado a pessoa que
hoje sou.

AGRADECIMENTOS

Á **Deus** por ter me dado forças e iluminado meu caminho para que eu pudesse concluir mais uma etapa da minha vida.

Aos meus pais, **Maria do Socorro Abrantes** e **Francisco de Assis Abrantes** pelos ensinamentos e pela lição de vida.

A minha noiva **Edjailma**, companheira para todas as horas, por ser tão atenciosa e compreensiva comigo, sempre me fazendo acreditar novamente na vida.

A todos da minha família que contribuíram de maneira direta ou indireta para esta grande conquista.

A meu orientador **Raul Ventura Júnior** pela sua paciência, ajuda e preocupação na realização dessa monografia, sem ele não teria como concretizar esse sonho.

Às secretárias da Unidade Acadêmica de Ciências Contábeis e que se engajam e estiveram de prontidão para ajudar, sei que constitui laços de amizade com vocês. Valeu!

Aos diretores da Cagepa onde trabalho, que me liberaram em momentos que não dava, é verdade, mesmo assim o fizeram, valeu mesmo pela preocupação com minha pessoa.

A todos os professores da Graduação que colaboraram para minha formação de bacharel, a equipe de segurança.

Aos Coordenadores do Curso por quererem sempre o melhor para os alunos, buscando a valorização do Curso. Obrigado a todos! Valeu cada momento que estive junto.

“Aprendemos a voar como pássaros e a nadar como peixes, mas não aprendemos a conviver como irmãos”.

(M. Luther King)

RESUMO

A pesquisa teve o objetivo geral de conhecer a opinião dos conselheiros do Tribunal de Contas da Paraíba acerca da implantação obrigatória desde 2013 do sistema de custos em toda a administração pública, mais objetivamente nos municípios paraibanos, relacionando a implantação de tal sistema, com o atendimento ao princípio da economicidade, instituído na Constituição brasileira. Diante disso surge então, a seguinte questão-problema: Qual a percepção dos conselheiros da corte do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba em relação à economicidade na implantação do Subsistema de Custos no Setor Público? Para alcançar os resultados da pesquisa, foi aplicado um questionário aos sete (7) conselheiros atuais da corte do TCE-PB, elencando em nove (9) perguntas, dividido em duas partes, na primeira informando o perfil dos entrevistados e a segunda sobre a importância da implantação do sistema de custos. A pesquisa se caracteriza como bibliográfica, descritiva, exploratória e qualitativa. Foi possível concluir que os gestores municipais, segundo os conselheiros do Tribunal de contas, precisam implantar o Sistema de Custos em sua plataforma Contábil, possibilitando uma melhor análise dos dados, pois o gasto dos recursos públicos, dando condições para o seguimento do princípio da Economicidade com eficácia e eficiência, agregando assim a qualidade necessária na prestação dos serviços públicos, e, por conseguinte o bem estar social da população.

Palavras-Chave: Eficácia. Eficiência. Economicidade. Sistema de Custos. Setor Público.

ABSTRACT

The following work has the overall objective to know the opinion of the directors of the Court of Paraiba about the mandatory deployment since 2013 the cost of the system throughout the public administration, more objectively municipalities in Paraiba. Relating the implementation of such a system with service principle of economy established in the Brazilian Constitution. Thus arises then the question - problem: What is the perception of the court advisers of the Court of the State of Paraiba economy in relation to the implementation of the subsystem costs in the Public Sector ? To achieve the results of the survey, a questionnaire to the seven (7) current directors cut - TCE PB , listing in nine (9) questions , divided into two parts , the first stating the profile of the respondents and the second was applied on the importance the implementation of system costs . The research is characterized as bibliographic, descriptive, exploratory and qualitative. It was concluded that municipal managers according to the directors of the Court of Accounts need to deploy the System Cost Accounting in its platform, enabling better analysis of the data while the expenditure of public resources, giving conditions for the further principle of Economicity effectively and efficiency, thus adding the necessary quality in the provision of public services, and therefore the social welfare of the population.

Keywords: Effectiveness. Efficiency. Economy. Cost System. Public Sector.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Estrutura dos Dirigentes da Corte do TCE-PB	19
--	----

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Tempo de exercício do cargo dos entrevistados no TCE-PB.....	40
Gráfico 2 – Atendimento das normas constitucionais por parte dos gestores	41
Gráfico 3 - TCE-PB como impositor em melhores tratamentos dos recursos públicos.	42
Gráfico 4 - A obrigatoriedade da implantação do sistema de custos no Setor Público.	43
Gráfico 5 - A real implantação do sistema de custos nos municípios paraibanos.....	44
Gráfico 6 - O cumprimento do princípio constitucional da Economicidade nos municípios paraibanos.	44
Gráfico 7 – A Economicidade como principal norteador nos objetivos das fiscalizações e decisões do Tribunal.....	46
Gráfico 8 - Economicidade e qualidade dos resultados diante sua efetiva utilização. .	48
Gráfico 9 - A economicidade e sua relação com os benefícios da implantação do sistema de custos.	49

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC - Activity Based Costing

CONSAD – Conselho Nacional de Secretários de Estado da Administração

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CGU – Controladoria Geral da União

eGOV – Programa Governo Eletrônico

GESPÚBLICA - Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização

IBRACON - Instituto Brasileiro de Contadores

IFAC - International Federation of Accountants

IPSAS - International Public Sector Accounting Standards

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

MCASP – Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público

NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade.

NBCASP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

NPM - New Public Management

TCE-PB – Tribunal de Contas do Estado da Paraíba

TCU – Tribunal de Contas da União

TI – Tecnologia da Informação

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 PROBLEMATICA	14
1.2 OBJETIVOS	16
1.2.1 Objetivo Geral	16
1.2.2 Objetivos Específicos.....	16
1.3 JUSTIFICATIVA	17
1.4 PROCEDIMENTOS METODOLOGICOS	18
1.4.1 Tipologia da Pesquisa.....	18
1.4.2 Universo da Pesquisa	19
1.4.3 Procedimentos de Coleta e Análise dos Dados	20
2 REFERENCIAL TEÓRICO	21
2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	21
2.1.1 Serviço Público	29
2.1.2 Orçamento Público e Controle Interno.....	30
2.2 CUSTOS NOS SERVIÇOS PÚBLICOS	33
2.2.1 Custos e Qualidade dos Gastos Públicos	36
2.2.2 Evolução Histórica do Sistema de Custos.....	37
2.2.3 Fundamentos do ABC no Setor Público	39
3 ANÁLISE DOS RESULTADOS	40
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	50
REFERÊNCIAS	52
APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO DE PESQUISA	61
ANEXO A - NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE (CFC Nº 1.129 DE 21.11.2008).	63

1 INTRODUÇÃO

A busca pela transparência juntamente com a necessidade em acompanhar as mudanças da legislação na gestão pública no Brasil e no mundo vem aumentando com o passar dos anos, principalmente a partir do final dos anos 70 e início da década de 80, onde fez surgir uma nova fase na área pública denominada de Nova Administração Pública – *New Public Management* (NPM) (WIEMER; RIBEIRO, 2004; SILVA, 2004).

No ambiente de mudanças, criou-se o *International Federation of Accountants* (IFAC), em 1986, com o objetivo de emitir pronunciamentos, denominados *International Public Sector Accounting Standards* – IPSAS, que visassem orientar e harmonizar a contabilidade pública nos mais diversos países, a fim de estabelecer uma contabilidade de prestação de contas, mantendo a transparência, eficiência e eficácia e a economicidade na aplicação dos recursos públicos (IPSAS, 1).

As IPSAS buscam estabelecer um conteúdo mínimo de informações contábeis que as demonstrações contábeis do setor público devem evidenciar como também buscam determinar um conjunto completo de demonstrações a ser elaborado, o que confirma o foco no patrimônio público (IPSAS, 1).

As IPSAS buscam estabelecer um conteúdo mínimo de informações contábeis que as demonstrações contábeis do setor público devem evidenciar como também buscam determinar um conjunto completo de demonstrações a ser elaborado, o que confirma o foco no patrimônio público (IPSAS, 1).

A fim de convergir com as IPSAS, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), aprovou em 2008 as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), que introduziram uma gama de procedimentos na Administração Pública. Entre a NBCASP que foram aprovadas, se encontra a NBCASP 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis, aprovada pela Resolução CFC 1.129/2008, que traz como inovação a criação do Subsistema de Custos a ser implementando com o objetivo de coletar, processar e apurar os custos na gestão de políticas públicas.

Um sistema de custos possui uma grande relevância, pois as informações geradas por ele são essenciais para se buscar a eficiência, eficácia e a economicidade no setor público. Dessa forma, o gestor público irá dispor dessas informações de maneira tempestiva e precisa para assim ter uma melhor decisão para com os recursos públicos.

1.1 Problemática

Na era da informação, a sociedade passa por avanços nos meios de comunicação, associado à abertura de mercados, precedido de inúmeras transformações em quase todos os segmentos da vida. Conseqüentemente, parte da sociedade tem realizado um esforço para compreender tais mudanças, a fim de definir estratégias que permitam aproveitar oportunidades nesse mundo de transformações rápidas. Neste contexto, a Administração Pública tem procurado assumir, cada vez mais, um papel de destaque no cenário mundial, no qual sua política de divulgação de informações tem incorporado elementos de responsabilidade social das entidades.

O setor público se trata de um conjunto de órgãos, entidades e empresas estatais pertencentes a uma determinada esfera do Governo. Possuindo o mesmo sentido de Administração Pública. Refere-se também, como o setor estatal, e dessa forma é o Estado que lida com a produção, a entrega a distribuição de bens e serviços. E em sua organização vem assumir várias formas, como: a administração direta financiada pela tributação, sociedades de capitais públicos, subcontratação parcial, subcontratação completa (CÂMARA, 2012).

A utilização adequada dos serviços públicos evita desperdícios e a penalização da própria coletividade que se vê privada de oferta e bens e serviços, na qual pode melhorar sua condição de vida.

A Gestão Pública se responsabiliza pelo desenvolvimento urbano e econômico de uma cidade. No entanto, para que haja eficiência na gestão correspondente à administração de um município há que se estabelecer a organização na gestão, criar missões correspondentes ao desenvolvimento que se almeja alcançar para, enfim, realizar a gestão de forma eficiente e eficaz. Sempre levando em conta a experiência que tem com seu conhecimento específico que está apoiada nas técnicas da administração baseadas no planejamento e gestão (MARX, 2012).

A gestão de resultado na produção de serviço público não pode atuar somente na apuração de responsabilidade, mas com processo responsável pela agregação de valor de governos e pelo atendimento da sociedade. Sendo que o administrador precisa atuar nas entidades privadas e basicamente controlar, coordenar os esforços dos órgãos sob sua responsabilidade.

A gestão pública brasileira tem passado por diversas reformas, que visam a promover a superação dos modelos burocráticos e incorporar técnicas gerenciais e noções de

qualidade, produtividade, resultados factíveis e responsabilidade. Os primeiros países a aderirem à reforma gerencial do Estado foram o Reino Unido, a Austrália e a Nova Zelândia. “*The New Public Management*” foi um termo cunhado na década de 80 para designar “A Nova Gestão Pública” que buscava incorporar experiências do privado, mediante esforços de profissionalização na prestação de serviços públicos e o estabelecimento de doutrinas por vezes ligadas ao racionalismo econômico (FRANCO, 2013).

Ainda de acordo com o autor Franco (2013, p.1) detalha:

Não foram poucas as Emendas Constitucionais, Leis e normativas nas últimas décadas que deram respaldo à implantação do Plano Diretor da Reforma do Estado, no governo Fernando Henrique Cardoso. Destarte, reservou a si objetivos como a redução da máquina administrativa estatal e a descentralização das ações de governo, munindo o Estado de ferramentas eficazes de controle e de tomadas de decisões, aplicadas aos setores de orçamento, contabilidade, finanças, patrimônio e controle interno. Essas inovações contribuíram com a necessidade dos gestores conhecerem os custos das entidades públicas, com a finalidade de decidir entre as alternativas de produzir, comprar, terceirizar ou privatizar. Decorrente da obrigatoriedade legal na adoção de sistemas de custos, bem como que este representa importante instrumento de controle e tomada de decisão.

Este relato vem evidenciar a importância de um sistema de custos, implantado numa entidade pública, que vai além de reduzir custos, ou seja, esta obrigatoriedade desta implantação veio beneficiar toda a conjuntura.

O estudo observou o nível de entendimento e de adoção dos sistemas de custos e o quesito economicidade, por parte dos profissionais municipais, já que estes instrumentos podem tornar-se importante ferramenta de controle nas atividades de governo, garantir o alcance dos objetivos orçados e, por conseguinte, o cumprimento da missão institucional. Outro fator relevante é a avaliação da noção, por parte dos agentes municipais, da disponibilidade de recursos financeiros e estruturais para custear a implantação de novos sistemas, que pode ser elemento norteador à busca de recursos internos e/ou externos ao cumprimento da demanda.

Diante deste contexto, surge a seguinte questão-problema: **Qual a percepção dos conselheiros da corte do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba em relação a economicidade na implantação do Subsistema de Custos no Setor Público?**

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo Geral

- Averiguar a opinião dos conselheiros do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba no tocante aos resultados trazidos pela implantação do Subsistema de Custos no setor público, mais objetivamente na efetividade as diminuições dos gastos dos municípios paraibanos.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Verificar o tempo exercido nos cargos dos entrevistados com a ocorrência da obrigatoriedade da implantação dos Subsistemas de custos;
- Conhecer a visão dos Conselheiros no que concerne a Gestão Municipal e sua atenção as Normas da Constituição Federal e bom tratamento dos recursos públicos;
- Identificar o conhecimento dos respondentes a cerca da implantação do Subsistema de Custos;
- Descrever a opinião dos Conselheiros como vem sendo de fato utilizado o Princípio de Economicidade por parte dos Gestores e da fiscalização do TCE;
- Verificar a percepção dos respondentes sobre a relação entre o Subsistema de Custos implantados e o Princípio da Economicidade.

1.3 Justificativa

Como a gestão dos administradores pode ser baseada em um sistema de custos organizado e fazer uma averiguação, tomando um cuidado especial sobre uma elaboração deste sistema para uma excelente gestão pública em que engloba o desenvolvimento geral de uma cidade está os fundamentos que são alcançados com a publicidade dos recursos aplicados às políticas públicas apresentadas; da moralidade e legalidade estabelecida diante da transparência realizada às benfeitorias, à própria população e finalmente à excelência de toda a ação realizada que será devidamente direcionada aos cidadãos do município (MARX, 2012).

A adoção de boas práticas relacionada à Gestão Pública constitui, também, um conjunto de mecanismos através dos quais investidores de outros setores, incluindo impostos pagos por cidadãos, protegem-se contra desvios de ativos por indivíduos que têm poder de influenciar ou tomar decisões em nome da cidade que é administrada. O fato é que todos nós desejamos um setor público eficiente, ágil e de qualidade. Para isso é preferido reconhecer os problemas da cidade e procurar resolvê-los através de uma boa preparação na administração desta mesma cidade (MARX, 2012).

Lima e Castro (2000, p.181) salientam a necessidade que o setor público tem de “um sistema que permita verificar os resultados obtidos com a utilização dos recursos financeiros, humanos, materiais e institucionais empregados, bem como os custos unitários dos produtos/serviços oferecidos pela máquina pública ao cidadão”.

Quando se analisa as vantagens dos custos sobre as despesas, quando teoriza sobre despesas, ao inferir sobre o art. 4º da Lei de Responsabilidade Fiscal, Mileski (2000, p.12) explica que:

O conhecimento dos custos é condição para o cumprimento do princípio constitucional da transparência, e também, da eficiência, especialmente no sentido estrito da economicidade, que em outras palavras pode ser tomada como sinônimo de custo-benefício.

De acordo com este autor, “não faz parte de sua cultura a consciência de que não basta cumprir a lei, mas que é necessário cumpri-la com bom desempenho, com economia de recursos e com a satisfação dos usuários desses serviços”.

Há necessidade em se fazer um estudo acerca do Sistema de Custos na esfera pública, uma vez que em sua maioria, estas terminam por se encaminharem na ideia e aplicabilidade de que custo pode não está atrelada a eficiência, a eficácia e a economicidade de uma

gestão. Esquecem que podem sim, adicionar a sua prestação de serviços e ser o diferencial em seu resultado final.

A relevância deste tema é que um Sistema de Custos bem utilizado no setor público, deve trazer as informações mais precisas e tempestivas, norteando as tomadas de decisões dos gestores públicos, fazendo com que os resultados de sua utilização sejam eficazes e eficientes. Em outras palavras, contribui decisivamente para uma boa prestação de serviços com excelentes resultados para a sociedade.

1.4 Procedimentos Metodológicos

1.4.1 Tipologia da pesquisa

Com relação aos objetivos, a pesquisa é classificada como bibliográfica e descritiva. Assim, Beuren (2006, p. 87) explica:

O material consultado na pesquisa bibliográfica abrange todo referencial já tornado público em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, dissertações, teses, entre outros.

A pesquisa bibliográfica, visto que seu referencial teórico foi realizado com base em pesquisas através de livros e artigos, bem como da análise do questionário aplicado aos.

A pesquisa é descritiva, pois identifica como os Conselheiros do Tribunal de Contas exercerem o perfil de fiscalizadores das contas das prefeituras municipais, emitem opiniões abalizadas acerca de todo o contexto da pesquisa, que segundo o conceito de Lopes (2006, p. 217) refere a um estudo de uma determinada população, descrevendo suas características, estabelecendo variáveis entre si.

Nos procedimentos à pesquisa é caracterizada como Campo e Levantamento.

A pesquisa foi realizada com Conselheiros do TCE - PB, ou seja, o objeto é abordado em seu ambiente próprio, o Severino (2007, p.123) acrescenta que “a coleta dos dados é feita nas condições naturais em que os fenômenos ocorrem, sendo assim diretamente observados, sem intervenção e manuseio por parte do pesquisador”, sendo desta forma é também classificada como Pesquisa de Campo.

Para Rodrigues (2007, p. 02) Metodologia Científica “é um conjunto de abordagens, técnicas e processos utilizados pela ciência para formular e resolver problemas de aquisição objetiva

do conhecimento, de uma maneira sistemática.” Assim, é o levantamento, pois caracteriza na interrogação dos Conselheiros para o assunto abordado.

A metodologia aplicada quanto à abordagem do problema é como qualitativa e quantitativa.

Sendo qualitativa, na perspectiva de Gillham (2000, p.11), dentre outros, “é poder entrar por baixo da pele de um grupo ou organização para descobrir o que lá realmente acontece, a realidade informal que só pode ser percebida de dentro”. Nesse sentido, como o objetivo mor deste estudo é tecer uma análise acerca da percepção dos conselheiros da corte do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba em relação à economicidade na implantação do Subsistema de Custos no Setor Público.

A pesquisa quantitativa, ela caracterizada pelos instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados. Esse procedimento não é tão profundo na busca do conhecimento da realidade dos fenômenos, uma vez, preocupando com o comportamento geral dos acontecimentos.

1.4.2 Universo da pesquisa

A pesquisa teve como universo, foram todos os Conselheiros do Tribunal de Contas do estado da Paraíba, que correspondem de 7 (sete) entrevistados.

Quadro 1 – Estrutura dos Dirigentes da Corte do TCE-PB

Dirigentes da Corte	
Conselheiros	Cargo
Fábio Túlio Filgueiras Nogueira	Presidente
Umberto Silveira Porto	Vice-Presidente
Fernando Rodrigues Catão	Corregedor
Arthur Paredes Cunha Lima	Presidente da Primeira Câmara
Antônio Nominando Diniz Filho	Presidente da Segunda Câmara
Arnóbio Alves Viana	Coordenador da ECOSIL
André Carlo Torres Pontes	Ouvidor

Para Beuren (2006, p. 118), o universo “é a totalidade de elementos distintos que possui certa paridade nas características definidas para determinado estudo”. Assim, a pesquisa realizada foi com todos os Conselheiros correspondendo a 100% do total que se encontra em anexo no quadro.

1.4.3 Procedimento de Coleta e Análise dos Dados

Para o procedimento de coleta de dados foram verificadas as informações em um questionário estruturado que possuem 9 (nove) perguntas em forma de entrevista com esses Conselheiros do TCE - PB, afim de que respondessem de acordo com a sua visão da Economicidade na implantação do subsistema de custos nos municípios do Estado da Paraíba. Tais resultados serão analisados e questionados através de tabelas e gráficos, para assim responder os objetivos da pesquisa.

Tais aspectos e quesitos foram elencados, expostos e evidenciados através de gráficos e tabelas com o objetivo de conhecermos o grau de importância da implantação do sistema de custos na Administração Pública, mais precisamente nos municípios da Paraíba e os pressupostos para sua utilização na visão de quem fiscaliza as contas de tais entes e conseqüentemente dos gestores – os conselheiros do TCE-PB.

A análise dos dados foi utilizada do *Microsoft Office Excel 2010* para criação das tabelas para a análise das informações obtidas nos questionários, com o auxílio de planilhas eletrônicas para elaboração de gráficos e percentuais.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Administração Pública

Gerir uma empresa pode ser entendido como sinônimo de administrar. Administrar, por outro lado, é um processo complexo e que na concepção de Bergue (2010, p.17) possui “diversas definições possíveis. Uma delas, é talvez a mais simples, é: executar de forma contínua e virtuosa o processo administrativo”.

Nesse sentido, o autor afirma que “administrar é ministrar, governar ou reger negócios particulares ou públicos, buscando lucro ou atendendo às necessidades da população”.

Já de acordo com Meirelles (2008, p.84), “em sentido lato, administrar é gerir interesses, segundo a lei, a moral e a finalidade dos bens entregues à guarda e conservação alheias”.

Em outra obra, Meirelles (2008, p.78) afirma que “Administração Pública é a gestão de bens e interesses qualificados da comunidade no âmbito federal, estadual ou municipal, segundo os preceitos do Direito e da Moral, visando ao bem comum”.

Como uma organização qualquer, a administração pública produz produtos que se constituem em bens e serviços para toda uma população e de acordo com Gemelli e Filippim (2010, p.5) “quando os bens e os interesses são da coletividade, a administração é pública, devendo visar ao bem comum em benefício daquela”.

Na realidade, Meirelles (2008, p. 78-79) define administração pública como todo “[...] o aparelho de Estado preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas”.

A Administração Pública é conceituada na opinião de Moraes (2007, p. 766) como:

“a atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve para a consecução dos interesses coletivos e subjetivamente como o conjunto de órgãos e de pessoas jurídicas as quais a lei atribui o exercício da função administrativa do Estado”.

Di Pietro (2003, p.46) aborda a administração pública sob três aspectos, a saber:

“Sob o aspecto subjetivo, a Administração Pública é o conjunto de órgãos e pessoas jurídicas; sob o aspecto objetivo, compreende as atividades do Estado destinadas à satisfação concreta e imediata dos interesses públicos. E, sob o aspecto formal, é a manifestação do poder público decomposto em atos jurídico-administrativos dotados da propriedade da auto-executoriedade, ainda que de caráter provisório”.

Mas, torna-se preterível compreender acerca da origem da Administração Pública na América Latina, que na visão de Casais (1998, p. 3), "nasceu patrimonialista" e isso decorre ainda segundo o mesmo autor pelo fato de que a "administração pública na América Latina é vista como corrupta e incompetente por que nasceu como uma manifestação de uma cultura de apropriação do Estado".

Assim, Casais (1998, p. 3) a fiança que "a administração pública na América Latina pode ser vista como patrimonialista, devido às formas de organização estatal utilizadas em sua criação".

Esta também é a opinião de Casais (1998, p.4) pelo fato que "administradores públicos latino-americanos, de modo geral, acham que satisfazem aos requisitos no tocante à ética enquanto não enfrentarem problemas morais extraordinários".

Ainda na concepção deste autor,

"O fato dos cidadãos mostrarem-se cínicos a respeito das suas intenções não é considerado como uma questão de ética, assim como o fato de que o administrador possa ter cometido alguma irregularidade que ninguém descobriu provavelmente seja mais motivo de piada do que de lamentação".

Na sua forma complexa, a Administração Pública incorpora princípios norteadores que obrigam os seus administradores e funcionários, a se comportarem de forma ética, legal, pública, eficiente e impessoal, tendo em vista a ordem pública e a paz social, de modo que todos na forma da lei possam desfrutar dos bens, direitos e serviços da União e de seus entes federados (FABRICIANO, 2012).

O agente público, elemento integrante da Administração e que possui destaque especial na estrutura organizacional, pode ser caracterizado como "toda pessoa física incumbida, definitiva ou transitoriamente, do exercício de alguma função estatal" (MEIRELLES, 2008, p. 75).

Doutrinariamente, os agentes públicos são considerados o conjunto de pessoas que, a qualquer título, exercem uma função pública.

Segundo a definição legal, atribuída pelo artigo 2º da Lei nº 8.429/1992:

"reputa-se agente público todo aquele que exerce, ainda que transitoriamente ou sem remuneração, por eleição, nomeação, designação, contratação ou qualquer outra forma de investidura ou vínculo, mandato, cargo, emprego ou função nas entidades mencionadas no artigo anterior".¹

¹ As entidades mencionadas no artigo 1º são: administração direta, indireta, ou fundacional de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, de Território, de empresa incorporada ao patrimônio público ou de entidade para cuja criação ou custeio o erário haja concorrido ou concorra com mais de 50% do patrimônio ou da receita anual.

O setor público, tentando acompanhar a dinâmica das mudanças ocorridas no cenário mundial, com destaque para a globalização, o avanço na tecnologia da informação, a remoção de barreiras comerciais, a competitividade entre as empresas, tem se utilizado, cada vez mais, dos modelos adotados pelo setor privado, em razão da comprovada excelência dos resultados.

Tal contexto é ilustrado na concepção de Pereira Fialho (2007, p. 25) ao afirmar que:

O ambiente econômico-empresarial atual é caracterizado por mudanças como: o avanço exponencial das tecnologias de informação e comunicação, os acordos de remoção mútua de barreiras comerciais entre países, com a formação de blocos econômicos, o aumento da concorrência entre empresas e a mudança no comportamento e elevação do padrão de exigência dos consumidores.

A divulgação dos excelentes serviços prestados pelo setor privado, principalmente através da mídia digital, possibilitou que outros segmentos, como o setor público, tentassem de alguma maneira, reproduzir as técnicas e procedimentos adotados, adaptando-os à sua realidade, resultando, assim, em sensível melhoria no padrão de qualidade dos serviços disponibilizados à coletividade.

Não se pode desconsiderar que a Tecnologia da Informação (TI) é uma grande aliada da capacitação profissional dos agentes públicos, mostrando-se uma ferramenta indispensável para implantação das políticas públicas. É necessário, pois, o investimento contínuo neste ramo para viabilizar o processo de mudança administrativa.

Um exemplo recente de que as mudanças administrativas já estão ocorrendo em nosso país é o chamado Programa Governo Eletrônico (e-GOV), implementado pelo Governo Federal, que corresponde a serviços públicos prestados por meios eletrônicos. O objetivo é a democratização no acesso à informação e dinamizar a prestação de serviços, gerando comodidade e rapidez ao usuário (cidadão) e quebrando as barreiras da morosidade atribuída aos serviços públicos.

Com o dinamismo dos acontecimentos, em nível mundial, a Administração Pública foi compelida a adotar os modelos bem sucedidos implantados pelo setor privado (mais flexível, dinâmico e de fácil adaptação às mudanças), assim como assumir uma nova postura diante da atual conjuntura.

Isso, uma vez que o cidadão, público alvo, tem se mostrado cada vez mais exigente e insatisfeito com a estrutura vigente, emperrada pelo excesso de burocracia, pela demora no atendimento e incapacidade na resolução dos problemas.

O modelo burocrático ou weberiano, que teve por expoente Max Weber e seu auge no sec. XX, já pode ser considerado ultrapassado, pois não mais corresponde às expectativas da sociedade moderna, que agora passa por um período de transição para o modelo pós-burocrático ou denominado de nova gestão pública.

De acordo com Nunes (2007, p.1) “a burocracia caiu em desuso devido à impessoalidade que lhe está associada, à rigidez estrutural que depende (impedindo a inovação e a criatividade) e à morosidade que provoca nos processos”.

Os indicadores da falta de credibilidade no Poder Público podem ser constatados através de avaliações (interna e externa), de indicadores de gestão e de pesquisas de satisfação obtidas pelo próprio setor público.

Matias-Pereira (2009, p. 57) ilustra a questão dizendo que “as transformações nos padrões culturais das organizações públicas estão relacionadas às aspirações da sociedade, que deseja serviços públicos de melhor qualidade e prestados com maior nível de transparência”.

Ressalta, ainda, que:

“A mudança organizacional, gerada pela insatisfação de seus usuários, já é percebida nos órgãos públicos, que tenta acompanhar as novas tendências, abandonando a rigidez do modelo burocrático e dando lugar a um modelo mais flexível e eficiente, voltado inteiramente à satisfação do interesse coletivo. As mudanças nas relações entre a administração pública e seus usuários decorrem, em grande parte, da crise gerada no atendimento deficiente ao cidadão. Os usuários de serviços públicos, além de mostrarem um nível elevado de insatisfação com a qualidade do atendimento, passaram a exigir, cada vez mais, a prestação de serviços de qualidade”.
(MATIAS-PEREIRA, 2009, p. 65)

O Brasil, seguindo a tendência mundial do (NPM), tem desenvolvido ações de política governamental de incentivo à modernização da Administração Pública, destacando-se, neste ponto, o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização – o GESPÚBLICA, um referencial de modelo de gestão disponibilizado pelo Governo Federal para as esferas federal, estadual e municipal.

O Programa foi instituído pelo Governo Federal, através do Decreto nº 5.378, datado de 23 de fevereiro de 2005, visando contribuir para a desburocratização do serviço público e para a melhoria da qualidade dos serviços prestados aos cidadãos.

De acordo com a Revista de Administração Pública (2009), o *New Public Management* ou nova gestão pública pode ser traduzido como “o modelo normativo pós-burocrático para a estruturação e a gestão da administração pública baseado em valores de eficiência, eficácia e competitividade”.

Enfatiza Matias-Pereira (2009, p.73) que “o *New Public Management* prega a gestão e os novos mecanismos institucionais em economia, através da introdução de métodos de gestão do setor privado e do estabelecimento de medidas de iniciativa no setor público”.

E, mais, que “a implantação do *New Public Management* no Brasil procurou delinear um novo padrão de gestão pública, a denominada administração gerencial, apoiado nos princípios da flexibilidade, ênfase em resultados, foco no cliente e controle social”. (MATIAS-PEREIRA, 2009, p.178)

O Poder Público, a exemplo da nova gestão pública ou NPM, também incorporou o conceito de Gestão da Qualidade Total no seu novo modelo organizacional, que consiste no conjunto de princípios e práticas administrativas que visam entender às necessidades do cliente, realizar as tarefas com qualidade e buscar o aprimoramento contínuo.

“O Total Quality Management (Administração da Qualidade Total) - é uma filosofia de administração que surgiu no Japão e se espalhou por todo o mundo. É conhecida também por TQM, e afirma que o controle de qualidade não deve se restringir apenas a um teste realizado no final de uma linha de produção. A qualidade deve permear toda a empresa e todo o processo de produção, do começo ao fim”. (HINDLE, 2002, p. 197)

Constatou Bohlander (2009, p.10) que, “as técnicas mais importantes de aprimoramento da qualidade dava ênfase a questões de recursos humanos: mudança na cultura corporativa, motivação e educação do funcionário” e que “as empresas conhecidas pela qualidade de seus produtos e serviços acreditam que os funcionários são a chave para esta qualidade”.

Na mesma linha, afirma Decenzo e Robbins (1996, p. 119) que:

“A qualidade de uma organização é determinada em grande parte pela qualidade das pessoas que ela emprega. Para a maioria das organizações, o sucesso depende de encontrar funcionários com qualificações para desempenharem, com êxito, as tarefas necessárias para atingir as metas da empresa. As decisões e os métodos para a seleção de pessoal e a administração de recursos humanos são fundamentais para garantir que a organização contrate e mantenha o pessoal certo”.

A ideia de qualidade total vem sendo compartilhada pelo setor público que descobriu, embora tardiamente, que investir no capital humano, através do aprimoramento das técnicas de gestão de recursos humanos, orientação e treinamento, constitui-se no primeiro passo para alcançar a excelência dos serviços prestados.

O capital humano, atualmente, é considerado o elemento mais valioso da estrutura organizacional, podendo ser entendido como “o valor econômico do conhecimento, das habilidades e capacidades da empresa” (BOHLANDER, 2009, p. 09).

Ainda na concepção de Bohlander (2009, p. 6):

“com o avanço na tecnologia, os trabalhadores manuais tradicionais estão sendo substituídos pelos trabalhadores do conhecimento, cujas responsabilidades vão além da execução física do trabalho, para incluir o planejamento, a tomada de decisões e a solução de problemas”.

Já Mudim (2004, p.13) defende a ideia de que “os funcionários devem acreditar em sua capacidade de realização e comprometer-se com seu processo de desenvolvimento, buscando oportunidades de desenvolverem seu potencial intelectual dentro e fora da organização”.

Na chamada Era do Conhecimento, a grande missão do setor público, conceitos, valores e princípios estão totalmente voltados ao alcance de seu objetivo, qual seja, a satisfação dos usuários com a qualidade dos serviços prestados, valendo-se, para tanto, do conhecimento, habilidades, experiências e capacidades de seus agentes, adquiridos com a educação continuada.

A excelência no atendimento, considerada a última etapa de satisfação dos usuários dos serviços públicos, só pode ser alcançada investindo-se de forma efetiva no capital intelectual, através do compromisso do setor público e de seus agentes com a constante busca do conhecimento.

Nesse sentido, Fialho et al (2006, p.1) afirma que:

“entramos na Sociedade do Conhecimento, onde exigências econômicas e mercadológicas demandam por educação cada vez mais avançada e treinamentos muito mais sofisticados para manter a competitividade das organizações e garantir a empregabilidade de seus colaboradores. Cada vez mais o nível de educação, de conhecimento e habilidades dos indivíduos é visto como um fator-chave na determinação da sua qualidade de vida e na definição de seu espaço no mercado”.

Atualmente, com o fator humano em primeiro plano, exalta-se o conhecimento como fonte de sucesso para todas as esferas, desenvolvimento pessoal, profissional e organizacional, necessário, pois, torna-se necessário o investimento contínuo na capacitação por meio da educação continuada.

As finalidades da ação governamental, previstas no artigo 1º do texto legal, vêm ao encontro das ideias propostas neste trabalho, que se resumem em promover o incentivo ao desenvolvimento do agente público e da instituição a que pertence através da capacitação, sob a coordenação do setor de Recursos Humanos.

Dispõe o artigo 1º:

Art. 1º - Fica instituída a Política Nacional de Desenvolvimento de Pessoal, a ser implementada pelos órgãos e entidades da administração pública federal direta, autárquica e fundacional, com as seguintes finalidades:

- I – melhoria da eficiência, eficácia e qualidade dos serviços públicos prestados ao cidadão;
- II – desenvolvimento permanente do servidor;
- III – adequação das competências requeridas dos servidores aos objetivos das instituições, tendo como referência o plano plurianual;
- IV – divulgação e gerenciamento das ações de capacitação; e
- V – racionalização e efetividade dos gastos com capacitação.

O conceito de capacitação é tão importante que já se faz presente na legislação brasileira, podendo ser entendida como “o processo permanente e deliberado de aprendizagem, com propósito de contribuir para o desenvolvimento de competências institucionais por meio de competências individuais”. (art. 2º, I, do Decreto Lei nº 5.707, de 23 de fevereiro de 2006).

Moraes (2007, p. 428) define como “direitos sociais”:

“os direitos fundamentais do homem, que se caracterizam como verdadeiras liberdades positivas, de observância obrigatória em um Estado Social de Direito, tendo por finalidade a melhoria das condições de vida aos hipossuficientes, visando à concretização da igualdade social, e são consagrados como fundamentos do Estado democrático, pelo art. 1º, da Constituição Federal”.

Vislumbra-se, então, que o esforço em capacitar os agentes públicos, além de reforçar valores como cidadania, ética, civilidade e solidariedade, geram desenvolvimento, eficiência, eficácia e, como último grau da escala, a excelência da nova gestão pública.

A análise da eficiência e eficácia está relacionada aos decisões econômicos, e não obstante, a medição da eficiência e eficácia da despesa pública permanecem como um grande desafio conceitual.

Os problemas surgem em função do fato de que as despesas públicas possuem vários objetivos e porque saídas do setor público muitas vezes não são vendidas no mercado o que implica que os dados de preço não estão disponíveis e que a saída não pode ser quantificada.

Pensar sobre o conceito de eficiência é se remeter como afirma Coelho (1979, p.3) “ao emprego de recursos de forma a obter a melhor relação custo benefício entre os objetivos estabelecidos e os recursos utilizados”.

Um exemplo de eficiência é proposto nos estudos de Motta (1990, p.230) quando este se refere “ao cumprimento de normas e à redução de custos. Sua utilidade é verificar se um programa público foi executado de maneira mais competente e segundo a melhor relação custo-resultado”.

Uma organização necessariamente precisa ser compreendida tomando como base a eficácia e eficiência concomitantemente e entendendo que, de acordo com Chiavenato (1994, p.70), “a eficácia é uma medida normativa do alcance dos resultados, enquanto eficiência são uma medida normativa da utilização dos recursos nesse processo” e a “eficiência é uma relação entre custos e benefícios”.

Assim, ainda em acordo com este autor, “a eficiência está voltada para a melhor maneira pela qual as coisas devem ser feitas ou executadas (métodos), a fim de que os recursos sejam aplicados da forma mais racional possível”.

A eficiência não pode se preocupar, unicamente com os fins, mas com os meios. Assim, seu foco são os aspectos internos da organização. Portanto, segundo Castro (2006, p.3), “quem se preocupa com os fins, em atingir os objetivos é a eficácia, que se insere no êxito do alcance dos objetivos, com foco nos aspectos externos da organização”.

Conforme relembra Alonso (1999, p.43) “a crise fiscal do Estado e a exposição dos mercados domésticos à competição internacional impuseram a necessidade de que a reforma do Estado privilegiasse a qualidade do gasto público”. Entende, ainda, que “sem um sistema de avaliação de resultados e de custos, a administração pública abre margem para encobrir ineficiência”. E que esta falta de indicadores de desempenho é por si só forte indicação de ineficiência do governo.

Um Sistema de Custos se bem utilizado, e diante de uma eficiente interpretação das informações oferecidas aos gestores públicos, tem em seu objetivo buscar a eficiência e eficácia em seu propósito, visando garantir o cumprimento de exigências constitucionais a exemplo do princípio da Economicidade, onde este presa alcançar as metas de maneira que se reduza custos se preocupando com a substancial qualidade nos objetivos alcançáveis, nesse caso os serviços ofertados pelo poder publico em seu segmento organizacional.

O princípio da economicidade vem expressamente previsto no art. 70 da CF/88 e representa, em síntese, na promoção de resultados esperados com o menor custo possível. É a união da qualidade, celeridade e menor custo na prestação do serviço ou no trato com os bens públicos. Além de princípio constitucional a economicidade está por todo ordenamento infraconstitucional, está em alguns artigos da Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União – lei nº 8.443, de 16/07/1992, especialmente os artigos 1º § 1º, 16, I, 37, IV, 43, II e 90 § 2º (ARAÚJO, 2011).

Portanto, o principio da Economicidade, se seguido, trás consigo o propósito de ir além de redução de custos como também principalmente a qualificação dos serviços ofertados na rede pública.

2.1.1 Serviço Público

O Serviço público, de acordo com os estudos de Masagão (1968, p.252) é considerado como “toda atividade que o Estado exerce para cumprir seus fins” ao passo que para Cretella Júnior (2000, p.61) é entendido como:

“toda atividade que o Estado exerce, direta ou indiretamente, para a satisfação das necessidades públicas, mediante procedimento peculiar ao direito público, derogatório e exorbitante do direito comum”.

Já nos estudos de Bielsa (1955, p.85-86) encontra-se uma crítica em decorrência de uma pretensa confusão quanto à empregabilidade correta dos termos serviço pública e função pública.

De acordo com este autor, é comum se confundir a “ideia de serviço público com a de função pública: ‘serviço público’ e ‘função pública’ para alguns seriam termos e conceitos equivalentes”.

Bielsa (1955, p.85-86) prossegue e afirma que:

“Para precisar ou deslindar estes conceitos, tomemos como exemplo a justiça. É serviço público a administração judicial? É uma função pública? Sem dúvida, o órgão jurisdicional, ao decidir ação ou recurso promovido por quem reclama justiça, presta serviço jurídico, mas o fim do ato jurisdicional é restabelecer o império do direito. Nos procedimentos judiciais de ofício, verifica-se este princípio. A administração da justiça não é serviço público, no conceito que aqui damos de serviço. O conceito de serviço público deve restringir-se à atividade concreta, mediante a qual se realiza essa prestação, geralmente de caráter econômico ou cultural e ele não deve estender-se a essa atividade intermitente e propriamente jurisdicional (puramente jurídica) que exerce a magistratura oficial. A jurisdição é função pública essencialmente jurídica”.

O serviço público, no entendimento de Meirelles (2007, p.330) é “todo aquele prestado pela Administração ou por seus delegados, sob normas e controles estatais, para satisfazer necessidades essenciais ou secundárias da coletividade ou simples conveniências do Estado”.

A referência a Administração e não ao Estado elimina atividades do legislativo e do judiciário e esta restrição também é apontada nos estudos de Masagão (1968, p.253) que qualifica o serviço público como “toda atividade que o Estado exerce para cumprir seus fins, exceto a judiciária”.

Com relação aos serviços públicos, Gasparini (2006, p.92) afirma que “os administradores, para o bom desempenho de suas atribuições na sociedade, necessitam de comodidades e utilidades” e ainda na concepção deste autor:

“umas podem ser atendidas pelos meios e recursos que cada um dos membros da comunidade possui; outras só podem ser satisfeitas através de atividades a cargo da Administração Pública, a única capaz de oferecê-las com vantagem, segurança e perenidade. Todas as atividades da Administração Pública, destinadas ao oferecimento de comodidades e utilidades com essas características, constituem serviços públicos”.

Nesse sentido, o serviço público é todo o serviço prestado pela administração ou por conselheiros sob as normas e controles estatais, para atender as necessidades essenciais, coletivas do estado.

2.1.2 Orçamento Público e Controle Interno

O confrontamento entre os formatos de gerir as organizações públicas ocorrem sempre em torno de modelos societários nos quais o tradicional e o moderno precisam ser separados. Assim o sendo, conforme preceitua Fedozzi (1999, apud Andrade, 2009, p.4) “a maior ou menor aderência ao modelo de gestão emergente na modernidade está estritamente relacionada à forma como se constituíram as relações entre o bem público e privado, em cada sociedade”.

Presentemente, o novo modelo de gestão democrática redesenha a nova gestão pública e defende-se, por assim o ser uma maior participação da população no que tange ao processo orçamentário. Esta forma de participação é entendida como profícua no que tange ao planejamento, a definição de prioridades, cidadania e democracia. Implica na eficiência dos gastos públicos.

À medida que o cidadão se torna partícipe, conforme preceitua Andrade (2009, p.20) este descobre “que os impostos arrecadados permitem aos gestores públicos desenvolver projetos, serviços e obras, há uma atenção maior sobre a forma como estão sendo administrados os recursos públicos”.

È sempre necessário, como afirmam Castro e Gomes (2006, p.59), a habilidade referente ao “desperdício e uso não autorizado de recursos públicos”, ou seja, “a maior proposta da Nova Gerência Pública para o século XXI é ser aplicável ao processo de medição do custo benefício, ao programa orçamentário e à melhoria da gestão financeira”.

Em se levando em conta tal propositura, desenha-se duas novas formas de se ver o orçamento público como mencionam os estudos de Silva (2001, p.12) “uma lei que formata, aprecia legislativamente e executa ações no setor público ou um arco de procedimentos que tem como referencia o ciclo orçamentário que se aloja em dois momentos fundamentais da Administração das políticas”.

Compreende-se, portanto, segundo este autor, que:

“o orçamento público é compreendido como uma peça de natureza legal que identifica a quantidade e a origem dos recursos financeiros disponíveis para o uso do setor público governamental e aponta o destino da aplicação das disponibilidades em cada exercício financeiro, segundo programas previamente elaborados. Ao articular o planejamento das disponibilidades financeiras, tomando por base contas de receita e despesa, assume a condição de instrumento contábil e de peça básica do processo gerencial, uma espécie de matriz global de políticas públicas”.

Contudo, para se solidificar como instrumento de gestão pública, propósitos e objetivos precisam estar explícitos. Faz-se necessário ter controle sobre todo o sistema.

O controle interno na administração pública torna-se impulso na administração brasileira, implementando a reforma administrativa e colocando o enfoque gerencial sobre a administração pública, ficando a expressar as necessidades da gestão de resultados nos serviços públicos.

Mas, para um entendimento mais enfático da palavra controle, baseia-se no estudo de Ferreira (1999, p.192), “o qual apresenta definições claras de palavras derivadas de controle”, a saber:

“Controle (i) s. m. 1. Ato, efeito ou poder de controlar; domínio, governo. 2. Fiscalização exercida sobre as atividades de pessoas, órgãos, departamentos, ou sobre produtos, etc, para que tais atividades, ou produtos, não se desviem das normas preestabelecidas. 3. Fiscalização financeira. Controlador (de controlar+dor) Adj. 1. Que controla. s. m. Aquele ou aquilo que controla; e Controladoria (de controlador + ia) s. f. 1. Órgão oficial de controle. 2. Funções daquele que exerce controle”.

Tendo em vista a significância das conceituações descritas, aponta-se a definição de Houaiss (2001, p.189) para quem a controladoria é “órgão ou departamento controlador, especialmente destinado ao controle financeiro”.

Apesar das definições acima apontarem para a palavra controle, segundo Mosimann e Fisch (2008, p. 88) “a Controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica”.

Para além disso, afirma a autora, “é necessário que os gestores públicos comparem seus resultados através de mecanismos gerenciais, afim de que possam ser melhorados”.

Por assim o ser, com vistas a assessorar a administração no caminho da eficiência e eficácia na gestão pública, torna-se mister que a controladoria cumpra seu papel com fins a que seu objetivo seja alcançado e com vistas a assegurar resultados satisfatórios.

Nos estudos de Mosimann e Fisch (2008, p.90) aponta-se como missão da controladoria “otimizar os resultados econômicos da empresa, para garantir sua continuidade, por meio da integração dos esforços para obtenção de melhores resultados”.

Assim sendo, a controladoria finda por ser fomentadora de estratégias que venham a auxiliar os gestores municipais e que finda por contribuir com a melhoria dos órgãos públicos.

Em acordo a este pensamento Figueiredo e Caggiano (2004, p.26) a missão da controladoria é “zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global”.

A controladoria, nesse sentido, conforme pontua Sá (2001, p.02) “implantada com independência funcional, sem nenhuma subordinação hierárquica, traz inúmeros benefícios ao relacionamento entre o Poder Legislativo e o Poder Executivo”.

Devidamente compreendida a acepção de controlar, faz-se jus pontuar que em 25 de abril de 1967, com a edição do Decreto-Lei nº 200, dispondo sobre regras para a organização da Administração Federal e das diretrizes para a Reforma Administrativa, estabeleceu-se em seu artigo 6º que as atividades da Administração Federal obedecessem aos princípios de Planejamento, Coordenação, Descentralização, Delegação de competência e Controle. (CAMPOS, 2004).

“Proclamada à República em 1889 e com o fortalecimento do Poder Legislativo foi dado o primeiro passo no controle das contas públicas. Em 1890, por iniciativa do então Ministro da Fazenda Rui Barbosa, criou-se o Tribunal de Contas da União, através do Decreto 966-A, com atribuições de examinar, rever e julgar as contas relativas à Receita e à Despesa. Mas, foi somente em 1891, com a primeira Constituição Republicana em seu artigo 89, que o Tribunal de Contas foi definitivamente instituído. Todo esse processo de criação e implantação de mecanismos de controle para a administração pública durou cerca de um século”. (CARDOSO, 1995, p. 98).

Entretanto o controle interno na administração pública torna-se impulso na administração brasileira, implementando a reforma administrativa e colocando o enfoque gerencial sobre a administração pública, ficando a expressar as necessidades dos controles internos nos municípios.

Silva (2001, p.03) ainda infere que:

“O controle das ações governamentais relativas à execução orçamentária, física e financeira, envolve o conjunto de procedimentos executados pela burocracia estatal e ou pela sociedade civil, orientados à obtenção de informações que permitam o conhecimento dos atos praticados pelo Poder Público em relação à **forma**, ao conteúdo e as conseqüências produzidas. O controle é exercido ao longo do ciclo e o seu produto final é matéria-prima importante para a avaliação do desempenho da gestão governamental. Por fim, em se a avaliação, isto é, a ordenação hierárquica e a atribuição de valores associados à qualidade dos gastos governamentais a partir de um critério ou de uma cesta de critérios estabelecidos pelo agente avaliador. É desejável que este procedimento seja desenvolvido ao longo do ciclo, permeando cada uma das etapas e fornecendo informações importantes para o ajustamento dos procedimentos da gestão”.

Para uma maior compreensão acerca do orçamento público, torna-se importante ter claros os critérios de classificação das contas públicas que segundo Silva (2001, p.1-14) “têm a finalidade de propiciar informações para a administração e tomada de decisão e são utilizadas para facilitar e padronizar as informações que se deseja obter”.

Pela classificação, o autor afirma ser “possível visualizar o orçamento por Poder, por instituição, fundo de Governo, sub-função, Programa por Projeto e/ou atividade, Operações especiais ou, ainda por categoria econômica”.

Outro instrumento importante que se deve mencionar foi à promulgação da Lei Complementar nº 101 de 04/05/200, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal-LRF, trazendo novas responsabilidades referentes á gestão fiscal, com o estabelecimento.

2.2 Os Custos nos Serviços Públicos

A implantação de um sistema de custos no setor público muitas vezes se defronta com resistências múltiplas uma vez que o mesmo se destinará a medir a eficiência dos que gerem o administrativo.

Um sistema de custeio, na concepção de Kaplan e Cooper (1998, p.13) “pode realizar três funções principais”, a saber:

- 1) Avaliar estoques e medir o custo dos bens vendidos para a geração de relatórios financeiros;
- 2) Estimar as despesas operacionais, produtos, serviços e clientes; e
- 3) Oferecer feedback econômico sobre a eficiência.

Já a contabilidade de custos, de acordo com Leone (2000, p.25) “produz informações gerenciais para que os diversos níveis hierárquicos da administração sejam capazes de planejar, controlar e decidir com maior eficiência e eficácia”.

E em assim o sendo, cabe a administração pública instituir os padrões de eficiência averiguando com o passar do tempo “se esses padrões são mantidos, mediante uma vigilância constante sobre os custos, despesas e suas apropriações aos serviços”. (SILVA, 2004, p. 73).

No que tange a avaliação dos gastos públicos tem-se que as etapas relacionadas à execução e controle são de suma importância e nesse sentido, os estudos de Silva (2001, p.03) pontua que executar um orçamento é colocar em prática as “ações previstas na peça orçamentária: arrecadação de receitas e realização das despesas, conforme os programas previstos e de acordo com as determinações especificadas na legislação que disciplina a matéria”.

Ainda de acordo com este autor, “a execução envolve três dimensões principais”, a saber:

- (I) **Orçamentária:** comprometimento da dotação disponível;
- (II) **Física:** realização da obra ou serviço, ou aquisição de um bem previsto na lei orçamentário;
- (III) **Financeira:** pagamento de uma despesa previamente comprometida do ponto de vista orçamentário e cuja a realização física já foi efetivada, ou geração de déficits, hipótese observada quando as despesas não são quitadas no mesmo exercício financeiro.

Perante a determinação constitucional sobre a avaliação da eficiência e eficácia da administração pública, aparatos legais referem a contabilidade de custos. Assim, o Decreto nº 2.829, de 29 de outubro de 1998 traz em seu bojo normas tanto para elaboração quanto para execução do Plano Plurianual e dos Orçamentos da União. Em suma seu objetivo maior é esclarecer acerca da precisão de gerenciamento pertinente aos custos dos programas.

Outra lei que torna imperativa a comprovação dos custos dos programas assim como a busca da eficiência e eficácia do uso dos recursos na administração é a Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001.

De acordo com os estudos de Wiemer e Ribeiro (s/d, p.3), esta lei “organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo”.

Ainda segundo este autor:

“esta lei determina que entre as finalidades e atribuições dos Sistemas de Contabilidade Federal e Controle Interno está a de evidenciar os custos dos programas de governo e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência:

apresenta em seu contexto a necessidade de gerenciamento que compreenda os custos dos programas”.

No ano de 2001, mais especificamente em 06 de fevereiro, é elaborada a Lei de nº 10.180, responsável pela organização e disciplina dos Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo.

Esta Lei define, conforme inferem Wiemer e Ribeiro (s/d, p.3) que “entre as finalidades e atribuições dos Sistemas de Contabilidade Federal e Controle Interno está a de evidenciar os custos dos programas de governo e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência”.

Com fins a implantação de um sistema de custos na Administração Pública, surge no cenário nacional a Lei de Responsabilidade Fiscal que como ressaltam Wiemer e Ribeiro (s/d, p.4) institui “normas de finanças públicas”.

Nos estudos destes referidos autores, há a citação do parágrafo 3º do artigo 50 referenciando que “a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Este dispositivo, conforme o entendimento de Ribeiro Filho (2001, p. 59) “ampliou de forma significativa o escopo previsto no art. 99 da Lei nº 4.320/64, que trata apenas dos serviços públicos industriais”.

A aplicabilidade da contabilidade de custos ganha nova desenha a partir da “exigência de controle de custos e avaliação dos resultados, a partir do art. 50 da Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000”. (CRUZ e PLATT 2001, p.4).

A vulnerabilidade dos controles de custos nas três esferas da Administração Pública brasileira é afirmada como “histórica” por Figueiredo e Nóbrega (2001, p.53) que afirmam não haver um controle preciso, por exemplo, de “qual o custo/ano de um aluno matriculado na rede pública, ou mesmo do atendimento em um hospital”.

Afirma, ainda, que “tais informações são fundamentais para o planejamento, municipal, sobretudo para a melhoria dos serviços públicos prestados a população” e que “a utilização de um moderno sistema de custos pode contribuir em muito para a melhoria da qualidade desses serviços”.

2.2.1 Custos e Qualidade dos Gastos Públicos

A importância do tema “custos no serviço público” pode ser pelo crescente número de iniciativas governamentais em todo o mundo na última década e pelo espaço que o tema vem ganhando na literatura especializada. Sem dúvida a iniciativa mais abrangente e avançada é a da Administração Pública Federal Americana (Governo Clinton).

Quando se fala sobre custos não é possível separá-lo de qualidade – um se interliga ao outro e nesse sentido, para Robles Jr. e Bonelli (2006, p.52):

“os custos da qualidade também podem ser entendidos como investimentos de recursos em produtos ou serviços, com o objetivo de atribuir características de diferenciação e satisfazer plenamente ao cliente (neste caso o cidadão/usuário dos serviços públicos). Os gastos realizados com programas e projetos voltados para a melhoria da qualidade da gestão pública são sempre realizados com a justificativa de uma expectativa de retorno na qualidade do serviço público percebida pelo cidadão, assim como na economia futura de custos operacionais em função do aumento da eficiência organizacional”.

No Brasil, o controle dos gastos públicos experimentou um formidável avanço a partir de 1.986, com a criação da Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda. O desenvolvimento e a implantação do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) significou uma verdadeira revolução na gestão das finanças públicas no Brasil.

Quando se refere a um controle de resultados previamente planejados pela instituição torna-se necessário refletir acerca de ferramentas avaliatórias e otimizar o desempenho organizacional e nesse sentido os estudos de Martins e Marine (2010, p.215) pontuam que:

“monitorar e avaliar significa gerar informações sobre o desempenho de algo (organização, política, programa, projeto, pessoa etc.), buscando explicá-lo (identificando fatores inibidores e promotores de resultados), e fazer uso de tais informações incorporando-as ao processo decisório do objeto monitorado ou avaliado, buscando aprendizado, transparência e responsabilização. [...] Do ponto de vista de um modelo de gestão para resultados, monitoramento e avaliação são mecanismos de controle e correção que permitem verificar a extensão na qual a agenda estratégica é pertinente e está sendo realizada, além de permitir averiguar se os esforços empreendidos estão direcionados para ela. O ponto crítico em relação a sistemas de monitoramento e avaliação é gerar e disponibilizar informações de forma clara e expedita para proporcionar correções no momento oportuno e, por conseguinte, aprendizado”.

Complementado os dados acima elencados, Lima (2007, p.94), afirma que “controle se refere à verificação, pelos resultados, do grau de eficiência, eficácia e efetividade das ações”

e ainda segundo o autor, “o grande diferencial do Modelo está no fato de considerar o monitoramento como mecanismo congênito do sistema de controle, pois, do contrário, em essência, seria reativo”.

E acrescenta que:

“os mecanismos de monitoramento do sistema de controle garantem a oportunidade da análise das informações disponíveis e da utilização do capital intelectual da organização para que, em plena execução do plano, sejam realizadas as ações corretivas onde for necessário: na estratégia, no plano, na composição e preparo das equipes e até mesmo no próprio sistema de controle do plano”.

Quanto à avaliação, Lima (2007, p.99) esclarece que “a prática mais comum e institucionalizada na administração pública brasileira também se vincula à função de controle”, porém “com forte ênfase às questões de cumprimento de requisitos legais, principalmente àqueles que se referem ao uso de recursos financeiros”.

Assim, não tem vantagem estabelecer parcerias em que o custo das atividades é maior pelas prefeituras ou instituições, até as parcerias utilizam de recursos públicos, onde estão sujeitos ao princípio da eficiência, ou seja, a parceria moderna adequada as gestões de custos.

2.2.2 Evolução Histórica do Sistema de Custos

Os administradores do setor público necessitam de um conjunto de informações gerenciais para cumprirem com eficiência, eficácia, efetividade e economicidade as políticas públicas. Em um modelo gerencial, não se pode tomar decisão sem antes conhecer as diferentes alternativas de ação, seus custos e seus benefícios.

São evidentes os anseios dos dirigentes públicos por um sistema de informações capaz de informar os custos dos serviços prestados, dos processos de trabalho ou das obras concluídas, auxiliando-os, por um lado, na tomada de decisão operacional e permitindo-lhes, por outro lado, acompanhar e avaliar o desempenho das realizações governamentais.

Não somente no âmbito privado, mas também na esfera pública é necessário padronizar as normas contábeis, pois há uma emergente necessidade dessa uniformidade nas informações contábeis no âmbito público. Uma vez que a contabilidade é uma ferramenta pela qual avalia e conduz à práticas gerenciais, assim esta ciência não poderia ausentar-se

da realização de comparações dos resultados obtidos entre os órgãos de mesma federação ou de federações diferentes.

A Santos et Al (2013, p. 2) relata a origem dessas transformações:

A adesão ao movimento de reformas gerenciais surgiu da necessidade em atender aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência definidos no Art. 37 da Constituição Federal de 1988 e, posteriormente, às determinações impostas pela Lei Complementar nº 101/2000, conhecida também como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). A busca por um modelo menos burocrático e mais gerencial também foi impulsionada pelo aumento do controle social na esfera pública, exigindo maior transparência e qualidade na utilização dos recursos arrecadados. No cenário internacional, os organismos responsáveis pela concessão de empréstimos e financiamentos passaram a exigir o cumprimento de metas e regras preestabelecidas, solicitando dos países tomadores de crédito indicadores mínimos de eficiência. Como exemplo dessas entidades, destacam-se o Fundo Monetário Internacional (FMI) e o Banco Mundial. Nesse contexto, destaca-se a importância da devida apuração dos custos dentro do setor público, um tema ressaltado desde a década de 60 pela Lei nº 4.320/1964 e que ganhou o devido destaque em 2011 com a aprovação pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) da Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público 16.11 (NBCASP 16.11), que trata do registro, processo e evidenciação das informações dos custos públicos.

Então, conforme os autores observa-se que o principal foco em que se coloca de forma obrigatória a NBCASP é tornar o Sistema Público eficaz atrelado a uma qualidade.

Neste segmento, conseqüentemente, foi em maio de 1986 que o International Federation of Accountants (IFAC) criou um Comitê, especificamente para tratar de normas internacionais para o Setor Público, assim denominado International Public Accounting Standards Board (IPSASB).

O IFAC/IPSASB emite pronunciamentos técnicos direcionados ao setor público, chamadas IPSAS, que visam orientar e harmonizar a contabilidade pública nos mais diversos países, concretizando uma contabilidade de prestação de contas, transparência, eficiência, eficácia e economicidade na aplicação dos recursos públicos (IPSAS, 1). Atualmente mais de 160 entidades, em aproximadamente 125 países, estão associadas ao IFAC, dentre eles o Brasil, representado pelo Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON e pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC.

Há três últimas décadas, os custos passaram a ser decisivos no mercado internacional e nesse período o custeio mostrou várias limitações, produzindo distorções na apuração dos custos dos produtos. Assim, a busca por novas metodologias de custeio para as empresas passou a ser primordial no mercado competitivo, especialmente para processos produtivos que eram complexos e mutantes, onde surgiu na metade dos anos oitenta, o ABC – Custeio Baseado em Atividade que originou na indústria como bem sucedida no setor de serviços.

2.2.2.1 Fundamentos do ABC no Setor Público

Com o intuito de se trabalhar com informações que melhor pudessem descrever a realidade vivida, desenvolveu-se o Activity Based Costing – ABC que na concepção de Johnson (1992) tinha como meta central um melhor aproveitamento da informação contábil.

Os estudos de Nakagawa (1994, p.40) apontam o Activity Based Costing como “metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa”.

Uma explicação acerca do Custeio Baseado em Atividade é indicada por Martins (2001, p. 93), a saber, “uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”.

De forma mais assertiva Ching (2001, p.41) aponta que

ABC é um método de rastrear os custos de um negócio ou departamento para as atividades realizadas e de verificar como estas atividades estão relacionadas para a geração de receitas e consumo dos recursos. O ABC avalia o valor que cada atividade agrega para a performance do negócio ou departamento.

Na concepção de Martins (2001, p. 306) “a implantação de um sistema de custos baseado nos conceitos do *Activity Based Costing* pode dar origem a uma reengenharia de processos”.

Porém, Leone (2009, p.244) afirma não haver “nenhum ‘custo verdadeiro’ de um produto ou serviço”, e ainda afirma que “os contadores de custos, em conjunto com o pessoal das operações e os usuários das informações gerenciais, tentam alcançar os melhores resultados”.

Atualmente o fato de uma instituição aderir ao programa no setor público já começa a ser utilizado como moeda para o alcance de solução, pelo sugestivo de negócio numa gestão regressada para o contentamento do cidadão, requerendo um discreto afugentamento da simples voluntariedade.

3. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste tópico evidenciam-se, mediante metodologia aplicada, os resultados obtidos diante da aplicação de um questionário direcionado aos Conselheiros do Tribunal de Contas da Paraíba – TCE-PB, trazendo como objetivo um estudo sobre a Economicidade na implantação do sistema de custos no Setor Público mais precisamente nos municípios paraibanos segundo a percepção dos referidos respondentes.

As questões formuladas tiveram o intuito de conhecer brevemente o perfil dos entrevistados, no quesito temporal de experimento do cargo no tribunal, e em seu teor mais aprofundado: a percepção dos conselheiros sobre o cumprimento dos gestores municipais paraibanos aos deveres constitucionais, na obrigatoriedade da implantação do sistema de custos na administração pública e na economicidade, eficiência e eficácia nos resultados de tal implantação.

As questões foram respondidas pelos atuais sete (7) membros conselheiros da corte do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba, contemplando assim toda a população alvo da pesquisa. Assim, a primeira questão foi o tempo que exerce no TCE-PB.

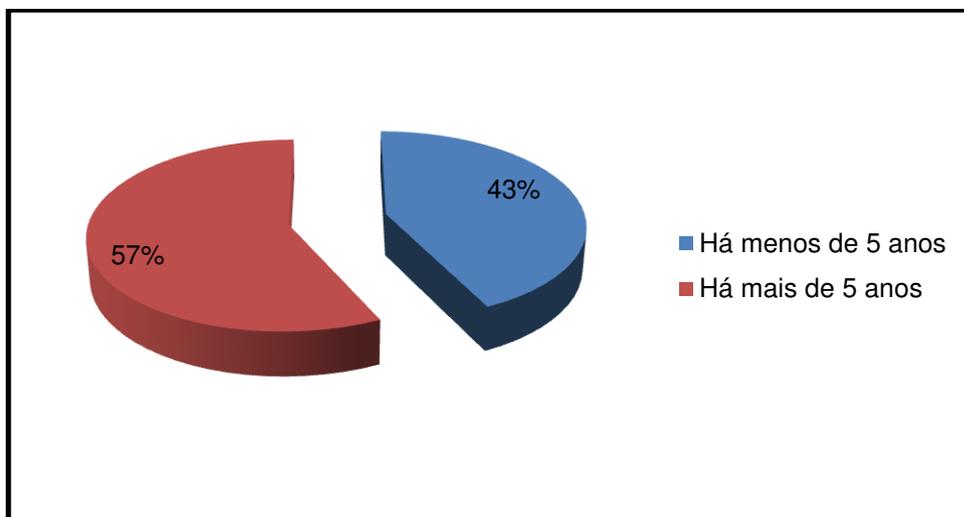


Gráfico 1 – Tempo de exercimento do cargo dos entrevistados no TCE-PB

Fonte: Dados da pesquisa, 2014.

Analisando o gráfico 1, observa-se que 57% dos conselheiros estão exercendo o cargo há mais de cinco (5) anos, enquanto que 43% deles estão no cargo há menos de 5 anos. Essas informações nos remetem para o fato que os conselheiros com maior tempo de trabalho na corte – maior que cinco anos – conviveram à época que a obrigatoriedade da implantação do sistema de custos ainda não era imposta aos municípios, visto que o Conselho Federal

de Contabilidade só realizou os pronunciamentos das Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público em 2008. Fato esse que pode contribuir com a análise temporal das questões posteriores. Já os membros com menos de 5 anos no cargo, exerceram tal função em meio ao processo de orientação do CFC à implantação do sistema de custos.

Na segunda questão, procurou-se saber a resposta dos conselheiros do TCE-PB à seguinte pergunta: A visão destes gestores dos municípios paraibanos fiscalizados pelo TCE-PB procuram atender as normas, princípios e deveres.

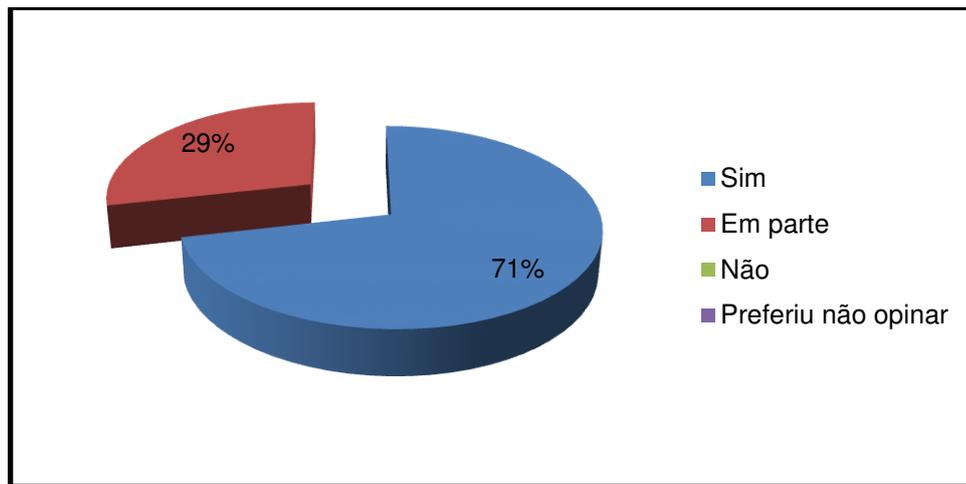


Gráfico 2 – Atendimento das normas constitucionais por parte dos gestores municipais.

Fonte: Dados da pesquisa, 2014.

No gráfico 2 é exposto o resultado refletido mediante opinião dos Conselheiros, onde 71% dos mesmos concordam com a afirmativa que os gestores dos municípios paraibanos estão procurando agir, enquanto administradores, conforme os deveres e princípios instituídos na Constituição brasileira, enquanto que 29% opinaram que os gestores atendem em parte, e justificam sua opinião:

O conselheiro Umberto Porto, respondeu que nem todos os gestores têm essa preocupação, já o conselheiro Arnóbio Viana foi mais enfático: “Ainda é bastante comum o descumprimento às normas constitucionais e infraconstitucionais, cuja observância é obrigatória pelos Gestores Públicos. Apesar dos avanços, a exemplo da entrada em vigor da Lei de Responsabilidade Fiscal, no ano de 2000, ainda é bastante frequente o número de contas reprovados pela Corte de Contas.”

O conselheiro apesar de achar que falta maior observância às leis por parte dos gestores municipais, corrobora com a opinião que a criação da lei de Responsabilidade Fiscal foi um marco na administração pública, por se preocupar com a gestão fiscal e patrimonial, estabelecendo normas detalhadas e imperativas da administração das finanças públicas dos

Poderes da União, dos Estados Federados, do Distrito Federal e dos Municípios, abrangendo órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive empresas controladas e estatais dependentes (art. 2º da LRF).

Nenhum dos entrevistados respondeu “Não” e “Prefiro não opinar”.

Acredita-se que os princípios constitucionais se realmente seguidos, podem propiciar um equilíbrio para a Administração Pública, onde seus gestores diante do cumprimento às leis adquirem reais condições para buscar o atendimento ao bem estar social da população.

Na terceira indagação questionada se na opinião, a fiscalização do TCE-PB diante das contas dos Municípios impõe, maiores cuidados aos gestores referente aos recursos públicos.

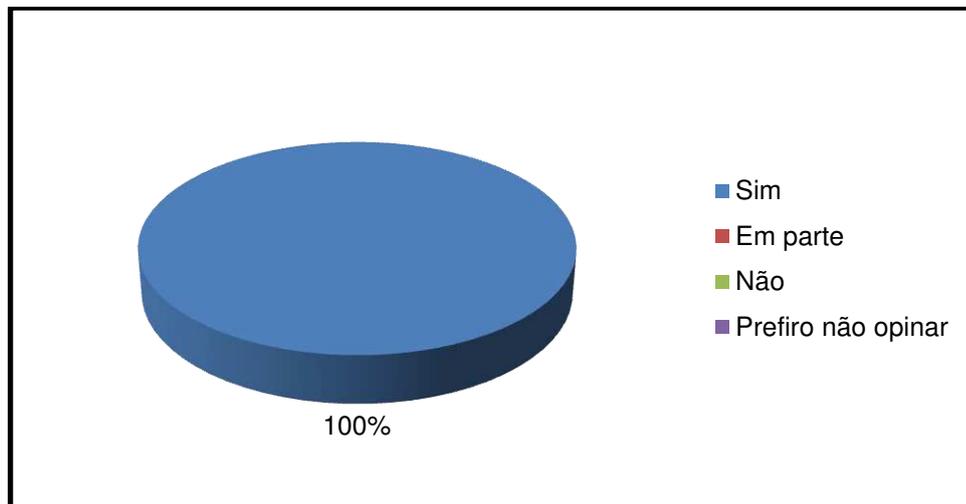


Gráfico 3 – TCE-PB comopositor em melhores tratamentos dos recursos públicos.
Fonte: Dados da pesquisa, 2014.

Diante da apuração das respostas à questão acima citada e as informações trazidas do gráfico 3, conclui-se que 100% da corte do TCE-PB traz em sua percepção, que os gestores municipais diante da fiscalização de suas contas, por parte do Tribunal, estão tomando cuidado em relação ao tratamento do erário público.

Tal informação vai ao encontro de que o objetivo do Tribunal que é fiscalizar, pode surtir resultados não somente em meio às fiscalizações, mas antes mesmo, na preocupação e nos esforços dos gestores no cumprimento das leis e normas vigentes aplicadas ao tratamento dos recursos públicos, agindo assim de forma a terem suas contas aprovadas nos Tribunais de Contas.

Em sua 4ª questão, o questionário trouxe a seguinte pergunta: relata o conhecimento da obrigatoriedade da implantação do Subsistema de Custos em todos os entes públicos, baseado nas orientações do Conselho Federal de Contabilidade mediante publicação de Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e impostas a partir de 2013 pela secretária do Tesouro Nacional.

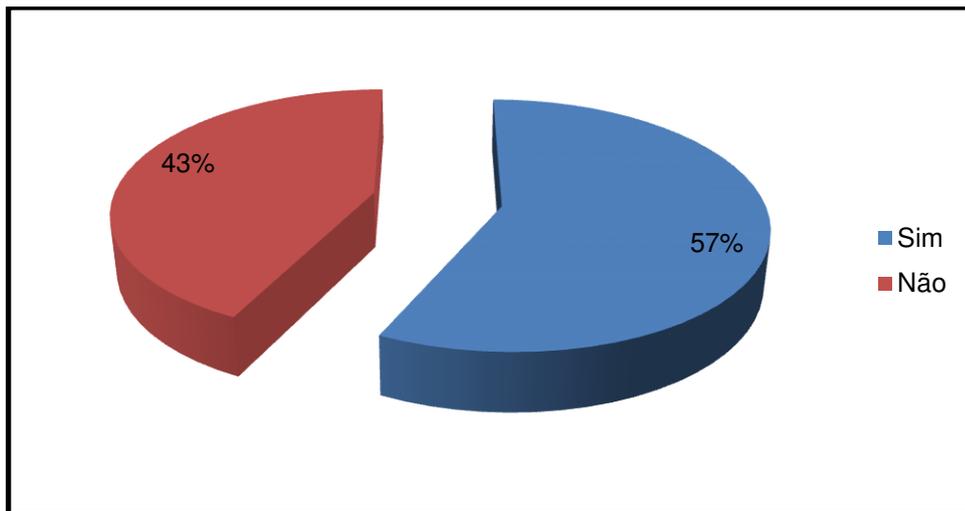


Gráfico 4 - A obrigatoriedade da implantação do sistema de custos no Setor Público.
Fonte: Dados da pesquisa, 2014.

Analisando o Gráfico 4, percebe-se que 57% dos conselheiros são sabedores que desde 2008 o Conselho Federal de Contabilidade através da divulgação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público estabeleceu a inclusão do Subsistema de Custos dentro da plataforma do Sistema Contábil, medida tornada obrigatória em 2013 mediante apresentação do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público apresentado pela STN - Secretária do Tesouro Nacional. Enquanto que 43% deles não sabiam de tal obrigatoriedade.

Diante desses dados, verifica-se que mesmo sendo a maioria dos conselheiros informada sobre tal obrigatoriedade, boa parte ainda não tinha conhecimento da informação. Essa informação apesar de ser atual, não pode passar despercebida diante de alguns conselheiros. São eles que fiscalizam os gestores municipais quanto a observância de leis e normas, ficando necessária uma atualização dos mesmos diante das novas obrigatoriedades que surgem a todo o momento.

Na questão de numero 5 foi indagado o seguinte: Vossa Excelência acredita que os municípios paraibanos já implantaram o Subsistema de Custos em suas plataformas de mensurações contábeis.

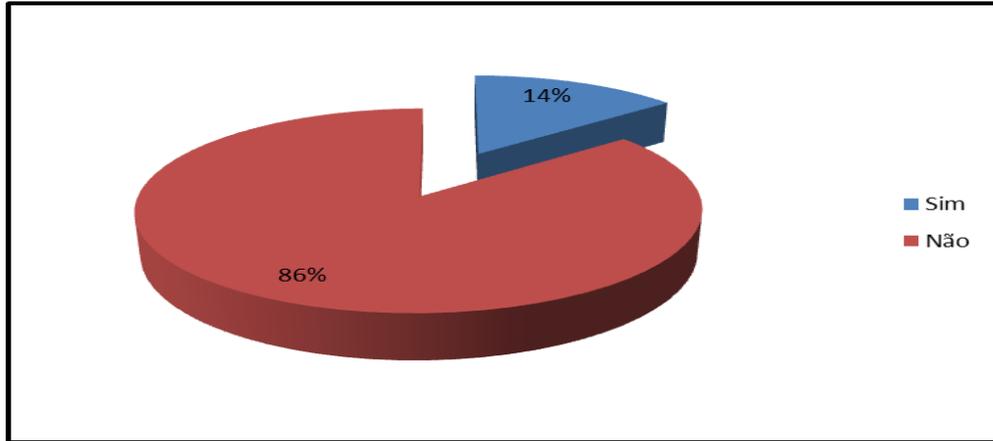


Gráfico 5 - A real implantação do sistema de custos nos municípios paraibanos.
 Fonte: Dados da pesquisa, 2014.

Analisando as informações encontradas no gráfico 5, nota-se que 86% dos conselheiros do Tribunal de Contas do Estado, acham que apesar de ser obrigatório, as prefeituras paraibanas ainda não se adequaram para uma implantação do sistema de custos dentro da plataforma do sistema contábil. Só 14% emitiram opinião contrária, achando que o sistema de custos já foi implantado nos municípios da Paraíba. Os resultados trazidos nesta indagação são, que, apesar da preocupação nos dias atuais por parte dos administradores públicos em se seguir as leis e normas estatais, segundo a percepção dos conselheiros a atualização não é tão rápida, a implantação e adaptação são um pouco demoradas apesar da obrigatoriedade.

A questão de numero 6 aborda os respondentes da seguinte forma: Na sua opinião, o principio da Economicidade, notado na Constituição Brasileira, que visa à promoção de resultados esperados com o menor custo possível, vem sendo seguido pelas prefeituras paraibanas.

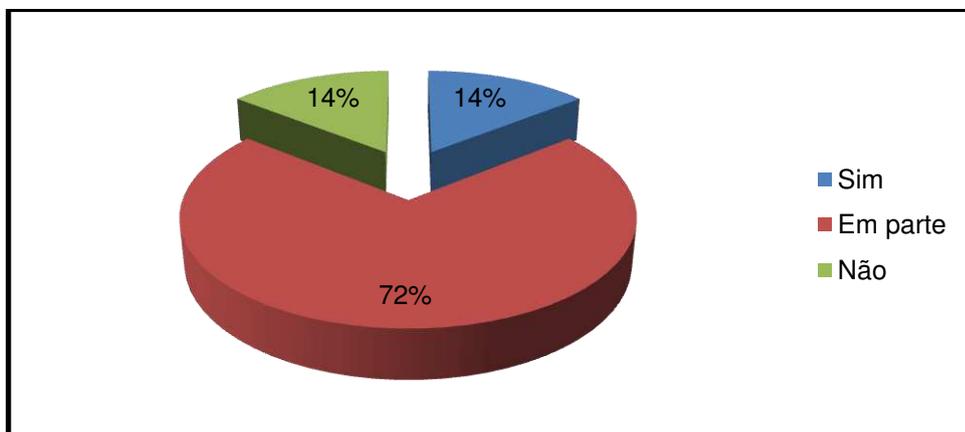


Gráfico 6 - O cumprimento do princípio constitucional da Economicidade nos municípios paraibanos.

Fonte: Dados da pesquisa, 2014.

O gráfico em questão nos mostra a partir das respostas dos Conselheiros, a percepção dos mesmos acerca do princípio da Economicidade notado na constituição e seu seguimento por parte dos agentes públicos municipais do estado da Paraíba. Em sua maioria, resultante em 72%, acha que tal princípio é atendido em parte pelos gestores. Enquanto que 14% acha que o princípio é atendido efetivamente, e os outros 14% que tal princípio não é seguido da forma que deveria. Os conselheiros que responderam “Em parte” puderam justificar suas respostas.

O conselheiro presidente Fábio Nogueira, assim justificou-se:

“Boa parcela dos ocupantes de cargos eletivos, notadamente no Executivo municipal, espelhando contingente considerável de membros da sociedade paraibana, apesar da boa vontade, é carente de conhecimento e/ou experiência em administração pública. Ademais, não raro, busca-se o auxílio de assessores, escolhidos por conveniência, igualmente desinformados das rotinas e procedimentos legalmente impostos ao serviço público, cuja contribuição pouca acrescenta para um acerto gerencial.

Se o Princípio da Economicidade ancora-se a conceitos administrativos como eficácia, eficiência e efetividade, os quais clamam por resultados quantitativos e qualitativos mais significantes por unidade monetária investida, e os responsáveis pela condução da res pública, no âmbito questionado, são insatisfatoriamente afetos ao tema, fica complicado aguardar adequado cumprimento e observação à referida baliza (Economicidade). Contudo, daí advém um dos grandes contributos dos Tribunais de Contas, a saber: a fiscalização concomitante desses entes, orientando os seus gestores sobre a melhor maneira de executar a despesa pública com vistas à obtenção do resultado pretendido”.

O vice presidente da corte, Arnobio Viana, em sua justificativa assim respondeu:

“Os recursos públicos nem sempre recebem a devida atenção dos gestores, sendo bastante comum o enfrentamento de atos atentatórios aos princípios que norteiam a administração pública, dentre os quais o princípio da economicidade. No entanto, esta Corte de Contas tem enfrentado essa questão, tendo em vista que à sociedade não se interessa apenas nos resultados, mas, sobretudo, que os mesmos sejam obtidos com o máximo de eficiência.”

O conselheiro Arthur Cunha Lima, também enfatizou sua percepção:

“Entendo que falta a implantação de um sistema de controle interno mais efetivo, que possibilite aos jurisdicionados aperfeiçoar cada vez mais a execução dos programas estabelecidos, de modo a atingir a Excelência no Princípio de Economicidade.”

Já o conselheiro Fernando Catão apresentou seu argumento da seguinte forma:

“Falta a noção do que seja planejamento de médio e longo prazo, e assim, as ações públicas são pontuais e descontinuadas o que acarreta investimentos sem retorno e a má utilização das estruturas e serviços já existentes”.

Por ultimo, quem pronunciou sua justificativa foi o conselheiro Umberto Porto:

“Os dados de execução orçamentária e financeira indica que grande parte dos gestores ainda não está praticando esse principio constitucional”

Embora esteja sendo praticado em parte pelos gestores públicos da Paraíba na percepção da maioria dos conselheiros do TCE-PB, o principio da Economicidade não é enfatizado somente nos dias atuais, é mencionado com seguimento obrigatório desde outros tempos.

O Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967 – Estatuto da Reforma Administrativa classificou a administração federal em direta e indireta. Por meio deste dispositivo legal, a administração pública de qualquer dos poderes da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, seja direta ou indireta, obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência, economicidade, razoabilidade e outros (CGU, 2005).

Na questão de numero 7, a pergunta é realizada no seguinte contexto: Vossa Excelência acredita que o principal objetivo resultante na fiscalização do TCE-PB nas contas públicas, é o seguimento do principio da Economicidade por parte destes entes.

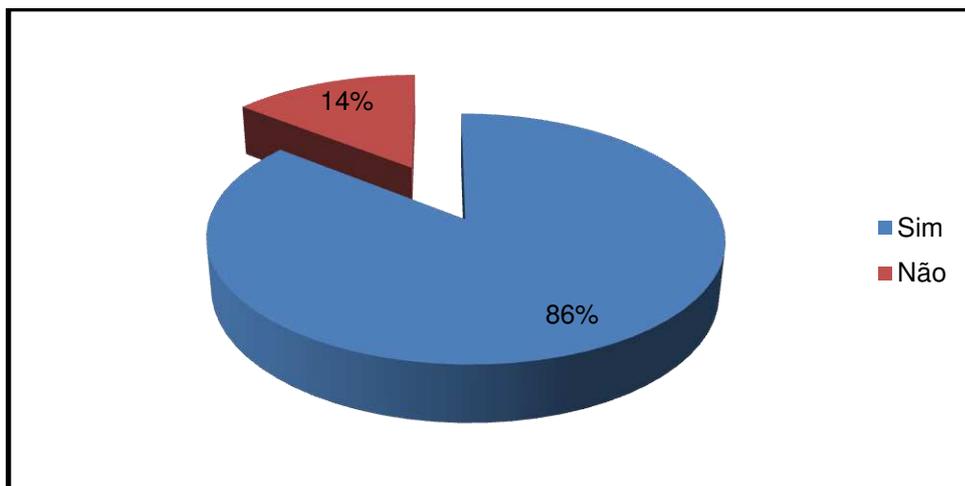


Gráfico 7 – A Economicidade como principal norteador nos objetivos das fiscalizações e decisões do Tribunal.

Fonte: Dados da pesquisa, 2014.

O gráfico 7 e suas informações, nos possibilita analisar que o princípio da Economicidade é o principal objetivo resultante da fiscalização do TCE-PB, visto que 86% dos conselheiros deste Tribunal entrevistados confirmam em suas percepções que tal princípio é o norteador pelo qual suas decisões são apreciadas.

Embora 14% dos entrevistados, mais precisamente o conselheiro Arnobio Viana, acha que apesar de ser importante, o princípio da Economicidade não é o principal norteador de conclusões e objetivos na Corte paraibana. Esse pensamento é notado na justificativa do conselheiro:

“É muito importante, porém, não há como classificá-lo dessa maneira, uma vez que os objetivos da fiscalização do TCE abrangem outros aspectos, também importantes.”

O regimento interno do TCE-PB, sempre evidencia o princípio da Economicidade em suas notações estabelecidas, como em seu Art 2º, cap. IV: promover auditorias, por solicitação do Poder Legislativo competente, em projetos e programas autorizados na lei orçamentária anual, avaliando os seus resultados quanto à eficácia, eficiência e economicidade” (REGIMENTO INTERNO TCE-PB).

É bem verdade que existem outros princípios importantes como podemos atestar em outra parte do regimento interno do Tribunal, como no Art. 76: “A análise de cada processo no Tribunal deverá abranger, além de questões específicas inerentes a cada um, a observância, por quem de direito e no que couber, dos princípios de impessoalidade, moralidade, publicidade, legalidade, economicidade, eficiência e eficácia” (REGIMENTO INTERNO TCE-PB).

Deve ser nessa variedade de princípios que se apoia a justificativa do conselheiro Arnobio Viana. Ainda assim, mediante a percepção de 86% dos conselheiros e da relação próxima dos embasamentos das decisões do tribunal com a economicidade na gestão de recursos das máquinas municipais, é fato que o princípio é o principal norteador das decisões daquele Tribunal.

O questionário em sua questão 8, abordou os conselheiros da seguinte maneira: Vossa Excelência acredita que os gestores municipais fiscalizados pelo TCE-PB conseguem seguir o princípio da Economicidade sem deixar de oferecer Qualidade na oferta dos serviços públicos.

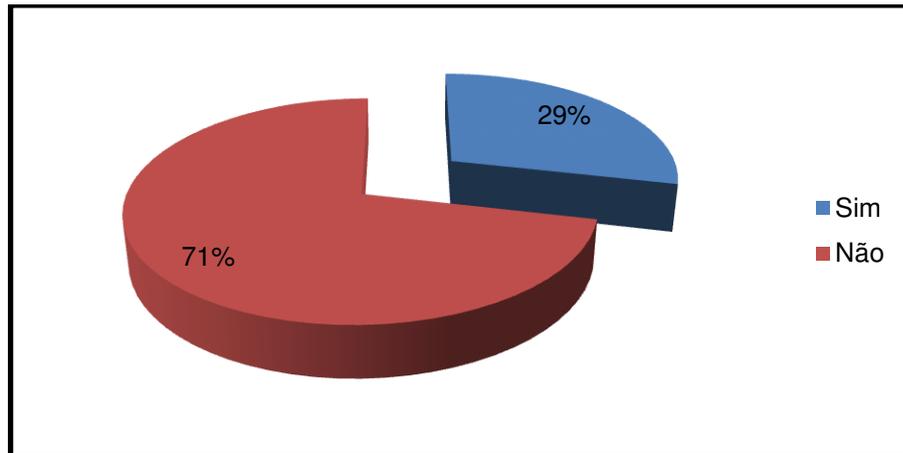


Gráfico 8 - Econômidade, e a qualidade dos resultados diante sua efetiva utilização.
 Fonte: Dados da pesquisa, 2014.

Diante do gráfico 8, temos que 71% dos entrevistados acham que os administradores municipais da Paraíba não conseguem seguir o princípio da Econômidade atrelando qualidade no resultado de seu seguimento. Enquanto que 29% dos conselheiros acham que os gestores municipais conseguem sim, se seguirem o princípio da Econômidade, garantir qualidade nos resultados obtidos.

Segundo Araújo (2011) o princípio da econômica vem expressamente previsto no art. 70 da CF/88 e representa, em síntese, na promoção de resultados esperados com o menor custo possível. É a união da qualidade, celeridade e menor custo na prestação do serviço ou no trato com os bens públicos.

Vale salientar que se o princípio da Econômidade é atingido efetivamente, embora obtenha economia de recursos, a qualidade dos serviços prestados não deve ser perdida. Portanto, diante dos dados acerca da percepção dos conselheiros nesse quesito, mesmo tentando se cumprir o princípio da Econômidade os municípios paraibanos em sua maioria não chegam a efetividade de sua aplicação, ou seja, não conseguem a qualidade em seus resultados.

Na questão 9, os entrevistados responderam a seguinte indagação: Na sua opinião, a implantação do Subsistema de Custos do Setor Público, veio possibilitar o melhoramento do tratamento das informações, resultando na otimização da tomada de decisão do gestor público, com a garantia do atendimento aos princípios constitucionais, com maior foco ao princípio da Econômidade.

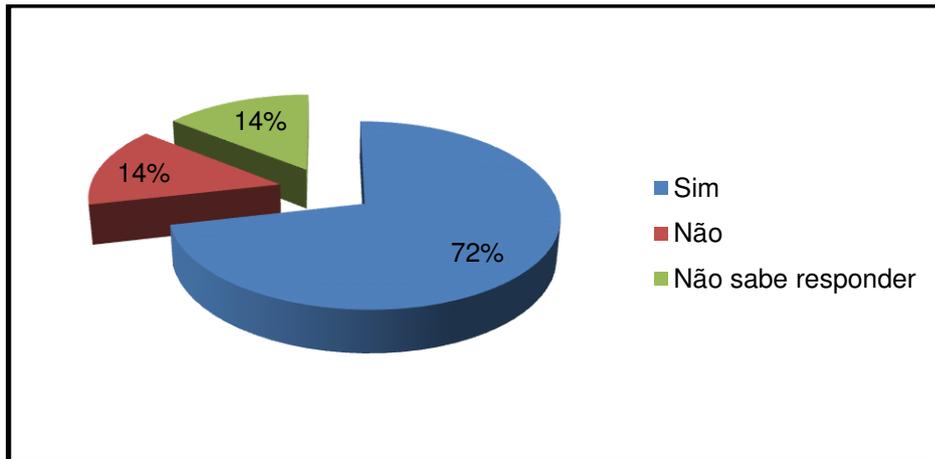


Gráfico 9 - A economicidade e sua relação com os benefícios da implantação do sistema de custos .

Fonte: Dados da pesquisa, 2014.

O gráfico 9 expõe que 72% dos conselheiros do TCE-PB, em suas percepções acham que a implantação do Sistema de Custos veio possibilitar o melhoramento no tratamento das informações sobre os custos da Administração Pública, apoiando a tomada de decisões dos gestores, culminando com o atendimento aos princípios constitucionais, em seu maior foco ao da Economicidade.

Enquanto que 14% respondeu que a implantação não modificará em nada a atuação destes gestores, e outros 14% não sabem responder a pergunta.

A maioria da corte do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba entende que a implantação do sistema de custos melhora substancialmente, o levantamento de informações para o balizamento da tomada de decisões dos gestores públicos municipais.

Sendo assim, Indo ao encontro das alegações de Mileski (2000, p.12) que ao inferir sobre o Art. 4º da LRF, explica que a obtenção do conhecimento sobre os custos é condição necessária para o cumprimento do princípio constitucional da transparência, e também, da eficiência, especialmente no sentido estrito da economicidade, que em outras palavras pode ser entendida como sinônimo de custo-benefício”.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A questão Sistema de Custos na Gestão Pública foi enfatizada durante o decorrer deste trabalho, tratando-se de tal assunto estar em conformidade pela busca da eficiência, eficácia e da economicidade na prestação de serviços a sociedade.

Esta pesquisa objetivou analisar a percepção dos conselheiros da corte do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba em relação a economicidade na implantação do Subsistema de Custos no Setor Público. Observou-se que apesar do não conhecimento da obrigatoriedade de tal implantação por parte de alguns conselheiros, pôde ser verificado que a maioria tem conhecimento sobre o Sistema de Custos e corrobora com a positividade da implantação do mesmo. Ainda pode-se concluir que até mesmo os conselheiros que não conheciam tal obrigatoriedade afirmam que o sistema informacional dos custos da Administração Pública é uma ferramenta capaz de agregar eficiência, eficácia e qualidade à administração pública.

Apesar da obrigatoriedade de se implantar um sistema de custos, é preciso saber se o cumprimento desta está sendo obedecido. Na opinião da maioria dos conselheiros os gestores municipais paraibanos não conseguiram implantar ainda tal sistema, ou por falta de conhecimento ou por tramites burocráticos, mas diante das novas exigências e do perfil da população que cobra por melhores serviços, a implantação deve ser questão de tempo.

Os conselheiros avaliaram o princípio da economicidade como sendo realmente o principal norteador das decisões dos gestores municipais buscando a melhor relação custo-benefício, desde que, com qualidade nos serviços prestados. Esse princípio também é o principal embasador dos próprios objetivos das fiscalizações do Tribunal, uma relação que é explicada pela preocupação dos gestores dos municípios do estado na aprovação de suas contas perante o mesmo.

Todo esse processo, no melhoramento da coleta de informações sobre os custos na esfera pública, vem traçada com objetivos a servir de base para tomada de decisões dos Administradores, decisões estas que devem interferir na oferta de serviços públicos cada vez mais satisfatórios à população, buscando alcançar a qualidade nesses serviços, atreladas ao cumprimento do princípio da Economicidade.

A finalidade da gestão é administrar e garantir que estas ações sejam cumpridas, assim como também sejam obedecidas permitindo assim a tomada de decisão de modo a evitar

que venham ocorrer erros e condutas impróprias, tendo como a possibilidade de acompanhar os rumos de sua gestão. As prioridades e as expectativas do público estão mudando. O público cada vez mais espera por modelos de serviços públicos, devido a experimentar o melhor serviço ou personalização do setor privado.

É salutar a realização de outras pesquisas sobre o contexto do tema abrangido. Em minha opinião outros estudos sobre o assunto seriam de grande valia para o enriquecimento do conhecimento da classe contábil e da Sociedade.

REFERÊNCIAS

_BRASIL. **RESOLUÇÃO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC Nº 1.129 DE 21.11.2008.** Acessado em: 14 de Março de 2014. Disponível em: http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao/cfc1129_2008.htm

ALONSO, M. **Custos No Serviço Público. Revista Do Serviço Público** – Ano 50, Número 1. Brasília: Enap, 1999.

ANDRADE, J. B. **A Interrelação Da Administração Pública E O Orçamento Público Com A Medição Da Eficiência Dos Gastos Públicos No Brasil.** Monografia apresentada à Universidade Gama Filho como requisito parcial para obtenção do título de especialista em Administração Pública, Finanças e Orçamento Público. 2009.

ARAÚJO, Eugênio Rosa de. **Princípio da Economicidade.** 29 de maio de 2011, às 18h12min. Acessado em: 12 de Março de 2014. Disponível em: <http://www.juristas.com.br/informacao/artigos/principio-da-economicidade/195/>

ATKINSON, A. A. et al. **Contabilidade gerencial.** São Paulo: Atlas, 2000.

BASTOS, H. A. **Gestão Estratégica da Despesa no setor Público** – documento de propriedade do CETEB: Centro Tecnológico de Brasília/Universidade Gama Filho, Brasília – Df, 2007.

BERGUE, S. T. **Gestão De Pessoas Em Organizações Públicas.** Caxias Do Sul: EducS, 2010.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BIELSA, R. **Ciência de la Administración.** 2. ed. Buenos Aires: Roque Depalma, 1955.

BITTENCOURT, F. M. R. – **Elaboração E Análise De Políticas** – Documento De Propriedade Do Ceteb: Centro Tecnológico De Brasília/Universidade Gama Filho, Brasília – Df, 2007.

BOHLANDER, G. W. **Administração de recursos humanos**/George Behlander, Scott Snell, Arthur Sherman; tradução Maria Lúcia G. Leite Rosa; revisão técnica Flávio Bresson.- São Paulo: Cengage Learning, 2009.

BORGES, Henrique Leite. **ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: CONCEITOS**. 2012. Acessado em: 14 de Março de 2014. Disponível em: http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CCwQFjAA&url=http%3A%2F%2Ftcteoriaegestaopublica.files.wordpress.com%2F2009%2F05%2Fadm%2Fministracaopublica_conceitos.ppt&ei=VZ4nU7KCIZOEoQTvsICQBA&usq=AFQjCNFIBRThpvYc7Uz6OjgreV3pj0_12Q&sig2=Zd4MFYsr0IFMKrzJyhGOPw&bvm=bv.62922401,d.dmQ

CAIDEN, N. J. & CAIDEN, G. E. **Enfoques E Lineamientos para El Seguimiento, La Meidción Y La Evaluación Del Desempeño Em Programas Del Sector Público**. Revista Do Serviço Público, Nº 1, Jun-Mar/2001.

CÂMARA. CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Glossário - Letra S. Conceito de Setor Público**. 2012. Acessado em: 10 de Março de 2014. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/glossario/s.html>

CAMPELO, Valmir. O Controle Externo e a Responsabilidade Fiscal. **Revista do Tribunal de Contas da União**. Brasília, ano 34, numero 96, abril/junho/2003, p. 14/16.

CAPIBERIBE, Zélia Inácio Mendonça; MARTINS, Mário de Souza. **CONSIDERAÇÕES SOBRE AS NOVAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO E OS PRINCIPAIS IMPACTOS**. 2011. Acessado em: 12 de Março de 2014. Disponível em: <http://www.tce.ms.gov.br/portal/admin/uploads/Artigo%20Zelia.pdf>

CASAIS, P. H. **Paradigmas Da Administração Pública Na América Latina**. Anais Do Xxii Encontro Nacional Dos Programas De Pós-Graduação Em Administração - ENANPAD. 1998.

CASTRO, D. P.; GARCIA, L. M. **Contabilidade Pública No Governo Federal: Guia Para Reformulação Do Ensino E Implantação Da Lógica Do Siasi Nos Governos Municipais E Estaduais Com Utilização Do Excel**. São Paulo: Atlas, 2004.

CASTRO, R. G. DE; GOMES, M. B. – **Administração Pública Contemporânea** – Documento De Propriedade Do Ceteb: Centro Tecnológico De Brasília/Universidade Gama Filho, Brasília – Df, 2006.

CGU – CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. BRASÍLIA – DF, 2005. **GESTÃO DE RECURSOS FEDERAIS**. Acessado em: 13 de Março de 2014. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/publicacoes/ManualGestaoRecursosFederais/Arquivos/CartilhaGestaoRecursosFederais.pdf>

CHIAVENATO, I. **Recursos Humanos Na Empresa: Pessoas, Organizações E Sistemas**. 3.Ed. São Paulo: Atlas, 1994. P. 67-76.

CHING, H. Y. **Manual de custos de instituições de saúde: Sistemas tradicionais de custos e sistema de custeio baseado em atividades (ABC)**. São Paulo: Atlas, 2001.

COELHO, E. C. **A Retórica da Racionalidade e o Mito da Estrutura**. Iuperj, 1979.

CRETELLA JÚNIOR, J. **Administração indireta brasileira**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

CRUZ, F., PLATT O. **As Exigências de Implantação de Sistema de Custos pela Lei de Responsabilidade Fiscal e a Oportunidade para o Surgimento da CEMP - Contabilidade Estatal Municipal Participativa**. In: 1º SEMINÁRIO DE CONTABILIDADE DA USP. São Paulo: Anais, 2001.

DECENZO, D. A; ROBBINS, S. P. **Administração de Recursos Humanos**. Rio de Janeiro: LTC, 1996.

DEVECHI, C. **Metodi, criteri e processi di allocazione delle rissorsi**. in: Sgeccia E, Spagnolo AG. *Etica e Allocazione delle Risorse nela Sanità*. Milano: Pensiero, 1996:52-62

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito Administrativo**. São Paulo: Jurídico Atlas, 2003.

FRABRICIANO, Coronel. **A Administração Pública no Brasil**. 2012. Acessado em: 16 de Março de 2014. Disponível em: http://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=9719

FEDOZZI, L. – **Orçamento Participativo: reflexões sobre a experiência de Porto Alegre.** Porto Alegre: Tomo Editorial, 1999.

FERREIRA, A. B. H. **Aurélio Século Xxi.** Rio De Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

FIALHO, F. A. P. et al. **Empreendedorismo Na Era Do Conhecimento.** Florianópolis: Visual Books, 2006.

FIALHO, F. A. P.; MONTIBELLER F^o, G.; MACEDO, M.; MITIDIERE, T. C. **Empreendedorismo na Era do Conhecimento.** Florianópolis: Visual Books, 2006. 188 páginas.

FIGUEIRÊDO, C. M. C. NÓBREGA, M. A. R. **Gestão Fiscal Responsável – Simples Municipal - Os Municípios e a Lei de Responsabilidade Fiscal – Perguntas e Respostas.** Documento produzido no âmbito do convênio de cooperação técnica firmada entre o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social e a Escola de Administração Fazendária. BNDES. Brasília, 2001.

FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. **Controladoria – Teoria E Prática.** 6. Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FLORES, P. C. **Controladoria na Gestão Governamental.** 2006. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização), Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2006. Acessado em: 15 de Fevereiro de 2014. Disponível em <http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos>.

FRANCO, Luciane Maria Gonçalves; NASCIMENTO, Cristiano do Nascimento; ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci; VOESE, Simone Bernardes. **PERCEPÇÃO DOS AGENTES PÚBLICOS PARANAENSES DIANTE DO CONTEXTO DA OBRIGATORIEDADE DA ADOÇÃO DE SISTEMAS DE CUSTOS.** 2013. Acessado em: 15 de Março de 2014. Disponível em: <http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/view/311>

GASPARINI, G. **Direito Administrativo.** 7 Ed. São Paulo. Saraiva. 2006.

GEMELLI, I. M. P.; FILIPPIM, E. S. **Gestão De Pessoas Na Administração pública: O Desafio Dos Municípios.** RACE, Unoesc, v. 9, n. 1-2, p. 153-180, jan./dez. 2010.

GERHARDT, T. E.; SILVEIRA, D. T. **Métodos de Pesquisa**. 1ª ed. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6ª. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GILLHAM, B. **Case Study Research Methods**. 1 ed. Padstow. Continuum. 2000.

HORNGREN, Charles T., FOSTER, George e DATAR, Srikant M. **Contabilidade de Custos**. Prentice-Hall do Brasil: Rio de Janeiro, 2000.

HOUAISS, A. **Dicionário Houaiss**. Rio De Janeiro: Objetiva, 2001.

IUDÍCIBUS, S.; MARION, J. C. **Curso de Contabilidade Para Não Contadores**. São Paulo: Atlas, 2000. 282 p.

KAPLAN, R. e Cooper, R. **Custo e Desempenho**. Futura. 1998.

KOURGANOFF, W. **A face oculta da Universidade**. São Paulo: Editora UNESP. 1990.

LEONE, G. S. G. **Curso de contabilidade de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LEONE, G. S. G. **Custos, planejamento, Implantação e Controle**. 3º ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LIMA, D. V. e CASTRO, R. G. **Contabilidade Pública**. São Paulo: Atlas, 2000.

LIMA, P. D. B. **Excelência Em Gestão Pública: A Trajetória E A Estratégia Do Gespública**. Rio De Janeiro: Qualitymark, 2007.

MARQUES, J. Albano. **Manual de hotelaria: políticas e procedimentos**. Rio de Janeiro. Thex, 2000.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, H. F.; MARINI, C. **Um Guia De Governança Para Resultados Na Administração Pública**. Brasília: Publix Editora, 2010.

MARX, Ivan. **Gestão Pública**. 2012. Acessado em: 09 de Março de 2014. Disponível em: <http://www.infoescola.com/administracao/gestao-publica/>

MASAGÃO, M. **Curso De Direito Administrativo**. 4. Ed. São Paulo: Revista Dos Tribunais, 1968.

MATIAS-PEREIRA, J. **Curso de Administração Pública: foco nas instituições e ações governamentais**; 2ª edição – São Paulo: Atlas, 2009.

MATTOS, M. G.; ROSSETO, J. A. J., BLECHER F. **Teoria e prática da metodologia da pesquisa em educação física: artigo e projeto de ação**. São Paulo: Phorte. 2004.

MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo Brasileiro**. 33. Ed. Atualização De Eurico De Andrade Azevedo Et Al. São Paulo: Malheiros, 2007.

MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo Brasileiro**. 34. Ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MILESKI, H. S. **Gestão Fiscal Responsável**, Brasília: BNDES. 2000.

MINAYO, M. C. S. et all. **Pesquisa Social: teoria, método e criatividade**. Rio de Janeiro, Vozes. 1994.

MORAES, A. **Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional** / Alexandre de Moraes – 7 ed. Atualizada até a EC nº 55/07 – São Paulo: Atlas, 2007.

MORAES, J. C. **Ministério da Saúde. Organização Pan-Americana da Saúde. Técnica de desenvolvimento de sistema e serviço de saúde**. 2004.

MOSIMANN, C. P.; FISCH, S. **Controladoria: Seu Papel Na Administração De Empresas.** 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MOTTA, P. R. **Avaliação Da Administração Pública: Eficiência, Eficácia E Efetividade.** Fundap, 1990.

MOUSTAKAS, C. **Phenomenological research methods.** Thousand Oaks, Calif. Sage Publications. 1994.

MUDIM, A. P. F e RICARDO, E. J. **Educação corporativa: fundamentos e práticas/organizadoras.** – Rio de Janeiro: Qualitymark, 2004.

NAKAGAWA, M. **ABC Custeio baseado em atividades.** São Paulo: Atlas, 1994. 95 p.

NUNES, P. **Conceito De Teoria Da Burocracia.** *Revista Eletrônica Ciências Econômicas e Empresariais.* 2007. Acessado em: 10 de Fevereiro de 2014. Disponível em: <http://www.knoow.net/cienceconempr/gestao/burocraciateoriada.htm#vermais>.

REZENDE, Flávio C. **As reformas e as transformações no papel do Estado: o Brasil em perspectiva comparada.** In: ABRÚCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita (Org.). *O Estado em uma era de reformas: os anos FHC.* Belo Horizonte; Brasília: MP, SEGES, 2002. Parte 1, p. 163-207.

ROBLES, J. R., A.; BONELLI, V. V. **Gestão Da Qualidade E Do Meio Ambiente.** São Paulo: Atlas, 2006.

RODRIGUES, Willian Costa. Professor - FAETEC/IST. Paracambi/RJ – 2007. **Metodologia Científica.** Acessado em: 14 de Fevereiro de 2014. Disponível em: <http://pesquisaeducacaoufrgs.pbworks.com/w/file/64878127/Willian%20Costa%20Rodrigues_metodologia_cientifica.pdf>

SÁ, J. A. **Contabilidade E Administração Pública.** Boletim Iob. São Paulo: Iob, 2001.

SANTOS, Marcos José Araújo dos; SANTOS, Waldir Jorge Ladeira dos; SILVA, Stephanie Guimarães da. PEREIRA, Warley Francisco de Araújo; PINHEIRO,

Leonardo Barboza Pinheiro. **CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: PERSPECTIVAS NORMATIVAS E ACADÊMICAS**. 2013. Acessado em: 13 de Março de 2014. Disponível em: http://www.uniabeu.edu.br/publica/index.php/RU/article/view/948/pdf_46

SILVA, M. S. **Orçamento público e controle: uma primeira leitura da experiência do Fórum Popular do Orçamento do Rio de Janeiro**, IN: VI Congresso Internacioanl del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Buenos Aires, Argentina, 5-9 nov. 2001.

SILVA, C. A. T. (org.) **Custos no Serviço Público**. Brasília. 2004.

WIEMER, A. P. M. e RIBEIRO, D. C. **Custos no serviço público**. s/d. Acessado em: 25 de Fevereiro de 2014. Disponível em <http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos42004/187.pdf>.

APÊNDICE

3- Vossa excelência acredita que a fiscalização do TCE-PB diante das contas dos Municípios impõe efetivamente maiores cuidados dos gestores no tocante ao bom tratamento dos recursos públicos?

Sim Em parte Não Prefiro não responder

Se respondeu “Não” ou “Em parte”, favor justificar:

4- Vossa excelência tem conhecimento da obrigatoriedade da implantação do Subsistema de Custos em todos os entes públicos, baseado nas orientações do Conselho Federal de Contabilidade mediante publicação de normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e impostas a partir de 2013 pela secretária do Tesouro Nacional?

Sim Não

5- Vossa excelência acredita que os municípios paraibanos já implantaram o Subsistema de Custos em suas plataformas de mensurações contábeis?

Sim Não

6- Na sua opinião, o princípio da Economicidade, notado na Constituição Brasileira, que visa à promoção de resultados esperados com o menor custo possível, vem sendo seguido pelas prefeituras paraibanas?

Sim Em parte. Não

Se respondeu: “Não” ou “Em parte”, favor justificar:

7- Vossa Excelência acredita que o principal objetivo resultante na fiscalização do TCE-PB nas contas públicas, é o seguimento do princípio da Economicidade por parte destes entes?

Sim Não

8- Vossa Excelência acredita que os gestores municipais fiscalizados pelo TCE-PB conseguem seguir o princípio da Economicidade sem deixar de oferecer Qualidade na oferta dos serviços públicos?

Sim Não

9- Na sua opinião, a implantação do Subsistema de Custos do Setor Público, veio possibilitar o melhoramento do tratamento das informações, possibilitando a otimização da tomada de decisão do gestor público, com a garantia do atendimento aos princípios constitucionais, com maior foco ao princípio da Economicidade?

Sim Não Não sabe responde

ANEXOS

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE (CFC Nº 1.129 DE 21.11.2008).

NBC T 16 - NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

NBC T 16.2 - PATRIMÔNIO E SISTEMAS CONTÁBEIS

DISPOSIÇÕES GERAIS

1. Esta Norma estabelece o conceito de patrimônio público, sua classificação sob o enfoque contábil, o conceito e a estrutura do sistema de informação contábil.

DEFINIÇÕES

2. Para efeito desta Norma, entende-se por:

Circulante: o conjunto de bens e direitos realizáveis e obrigações exigíveis até o término do exercício seguinte.

Conversibilidade: a qualidade do que pode ser conversível, ou seja, característica de transformação de bens e direitos em moeda.

Exigibilidade: a qualidade do que é exigível, ou seja, característica inerente às obrigações pelo prazo de vencimento.

Não Circulante: o conjunto de bens e direitos realizáveis e obrigações exigíveis após o término do exercício seguinte.

Unidade Contábil: a soma, a agregação ou a divisão de patrimônios autônomos de uma ou mais entidades do setor público.

PATRIMÔNIO PÚBLICO

3. Patrimônio Público é o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações.

CLASSIFICAÇÃO DO PATRIMÔNIO PÚBLICO SOB O ENFOQUE CONTÁBIL

4. O patrimônio público é estruturado em três grupos:

(a) Ativo - compreende os direitos e os bens, tangíveis ou intangíveis adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelo setor público, que represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro.

(b) Passivo - compreende as obrigações assumidas pelas entidades do setor público ou mantidas na condição de fiel depositário, bem como as contingências e as provisões.

(c) Patrimônio Líquido - representa a diferença entre o Ativo e o Passivo.

5.A classificação dos elementos patrimoniais considera a segregação em "circulante" e "não circulante", com base em seus atributos de conversibilidade e exigibilidade.

6. Os ativos devem ser classificados como circulante quando satisfizerem a um dos seguintes critérios:

(a) estarem disponíveis para realização imediata;

(b) tiverem a expectativa de realização até o término do exercício seguinte.

7. Os demais ativos devem ser classificados como não circulante.

8. Os passivos devem ser classificados como circulante quando satisfizerem a um dos seguintes critérios:

(a) corresponderem a valores exigíveis até o término do exercício seguinte;

(b) corresponderem a valores de terceiros ou retenções em nome deles, quando a entidade do setor público for a fiel depositária, independentemente do prazo de exigibilidade.

9. Os demais passivos devem ser classificados como não circulante.

SISTEMA CONTÁBIL

10. O sistema contábil representa a estrutura de informações sobre identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar e suprir o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social.

ESTRUTURA DO SISTEMA CONTÁBIL

11. A Contabilidade Aplicada ao Setor Público é organizada na forma de sistema de informações, cujos subsistemas, conquanto possam oferecer produtos diferentes em razão da respectiva especificidade, convergem para o produto final, que é a informação sobre o patrimônio público.

12. O sistema contábil está estruturado nos seguintes subsistemas de informações:

(a) Orçamentário - registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária;

(b) Financeiro - registra, processa e evidencia os fatos relacionados aos ingressos e aos desembolsos financeiros, bem como as disponibilidades no início e final do período;

(c) Patrimonial - registra, processa e evidencia os fatos não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público;

(d) Custos - registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública;

(e) Compensação - registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle.

13. Os subsistemas contábeis devem ser integrados entre si e a outros subsistemas de informações de modo a subsidiar a administração pública sobre:

(a) desempenho da unidade contábil no cumprimento da sua missão;

(b) avaliação dos resultados obtidos na execução dos programas de trabalho com relação à economicidade, à eficiência, à eficácia e à efetividade;

(c) avaliação das metas estabelecidas pelo planejamento;

(d) avaliação dos riscos e das contingências.