

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
MESTRADO EM CONTABILIDADE
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE E FINANÇAS

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

A CONTABILIDADE GERENCIAL COMO INSTRUMENTO DE APOIO À GESTÃO DE
UMA ENTIDADE PÚBLICA: Um Estudo de Caso na Prefeitura Municipal de Maringá-Pr.

AUTOR: MANOEL QUARESMA XAVIER

CURITIBA
2007

FICHA CATALOGRÁFICA

Xavier, Manoel Quaresma

A contabilidade gerencial como instrumento de apoio à gestão de uma entidade pública: Um estudo de caso na prefeitura municipal de Maringá-Pr / Manoel Quaresma Xavier. Curitiba, 2007.

141p.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná, 2007.

1.

MANOEL QUARESMA XAVIER

A CONTABILIDADE GERENCIAL COMO INSTRUMENTO DE APOIO À GESTÃO DE
UMA ENTIDADE PÚBLICA: Um Estudo de Caso na Prefeitura Municipal de Maringá-Pr.

Dissertação apresentada como requisito parcial à
obtenção do grau de Mestre. Curso de Mestrado
em Contabilidade do Setor de Ciências Sociais
Aplicadas da Universidade Federal do Paraná.
Orientador: Prof. Dr. Ademir Clemente

CURITIBA
2007

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, a Deus, nosso Pai, por ter-me proporcionado vitalidade em acreditar nas oportunidades que a vida nos oferece, bem como disposição para enfrentar os desafios do dia-a-dia.

À minha esposa, Maria Elena, sempre ao meu lado, incentivando-me e compartilhando os meus momentos de ação diuturnamente, para que pudéssemos vencer mais um desafio.

Às minhas filhas, Catarina e Elaine, com escusas pelas várias ausências e pela pouca atenção que lhes pude dedicar nesse período.

Ao Prof. Dr. Ademir Clemente, pelo incentivo em direcionar meu trabalho à área pública, bem como por ter-me aceito como seu orientando.

Ao Prof. Dr. Lauro de Almeida Brito, por ter-me proporcionado o horizonte do tema objeto deste trabalho, bem como pela amizade e forma de conciliar ações de interesse do orientando e do programa do Mestrado.

Ao Prof. Dr. Antonio Carlos de Campos, do Departamento de Economia da Universidade Estadual de Maringá-Pr, pelas sugestões e críticas construtivas durante a leitura deste trabalho.

Ao Prof. Dr. Luciano Márcio Scherer, pelas sugestões durante o processo de qualificação, mostrando-me em todo o trabalho os pontos que deveriam ser ajustados.

Ao Prof. Dr. Eduardo Damião da Silva, pelas suas considerações durante a qualificação sobre a estrutura do trabalho.

Ao Prof. Dr. Jaime Crozatti, pelo incentivo em participar do processo seletivo do programa de Mestrado objeto desta dissertação, bem como pela oportunidade em tê-lo em duas vezes como professor.

À Profª. Salete de Fátima Moreno Rossi, professora de português que com sua habilidade, deu um novo formato para o entendimento desta dissertação.

À Todos aqueles, professores e colegas do programa de Mestrado, que de forma direta ou indireta, fazem parte desta nova fase em minha vida.

RESUMO

Fundamentado na Constituição Federal, de 1988, e na Lei de Responsabilidade Fiscal, de 2000, e atento ao processo de modernização da Administração Pública, este trabalho teve, como objetivo principal, elaborar, a partir de informações conseguidas junto aos gestores do primeiro e segundo escalões da Administração Pública do Município de Maringá-Pr, um diagnóstico sobre o conhecimento e a utilização dos instrumentos de contabilidade gerencial no processo de gestão das atividades dos órgãos que compõem a estrutura organizacional. A hipótese baseou-se no fato de que o conhecimento de tais instrumentos e sua conseqüente aplicação pelas Secretarias Municipais podem representar ganho de desempenho e eficiência para a Administração Pública do Município de Maringá-Pr. Para obtenção dos dados, elaborou-se um questionário com 32 perguntas, cujo objetivo foi conhecer o perfil dos envolvidos e aferir se concordavam ou não com certos métodos e técnicas que compõem os Instrumentos de Contabilidade Gerencial. Os formulários com as questões foram entregues pessoalmente aos 123 Secretários e/ou Diretores Administrativos de cada Secretaria, 104 dos quais os devolveram com as respostas, ou seja, 84% dos convidados a participar da pesquisa aceitaram e cumpriram a tarefa. Os resultados apontaram que as secretarias 9 e 14 são as que têm, entre seus membros, a maioria dos que possuem formação nos cursos das Ciências Sociais Aplicadas (Contabilidade, Administração e Economia), o que contribuiu para que suas respostas fossem consideradas as mais confiantes quanto ao conhecimento sobre os Instrumentos de Contabilidade Gerencial e tendessem aos aspectos esperados pelo pesquisador, enquanto os demais, mesmo procurando expor seu pensamento com responsabilidade, não tiveram a mesma familiaridade com as terminologias. Um dos aspectos relevantes da pesquisa foi tornar disponível uma radiografia do corpo gerencial da Prefeitura de Maringá-Pr, fato que possibilitará, aos seus gestores, utilizar os dados como informações gerenciais para aperfeiçoamento da capacitação pessoal, e, aos professores e pesquisadores da área pública, ampliar o campo de pesquisa.

Palavras-Chave: Administração Pública. Contabilidade Gerencial. Contabilidade Pública. Legislação Pública. Métodos e Técnicas Gerenciais.

ABSTRACT

Based in the Federal Constitution of 1988 and in the Law of Fiscal Responsibility of 2000, intent to the process of modernization of the Public Administration, this work had, as main target, to elaborate from obtained information next to first and second steps of the Public Administration of the City of Maringa-Pr, a diagnostic about Managerial Accounting in the process of management of the activities of the agencies that compose the organizational structure. The Hypothesis was based on the fact of that the knowledge of such instruments and its consequent application by the Municipal General Offices can represent profit of performance and efficiency for the Public Administration of the City of Maringa-Pr. For attainment of the data, a questionnaire with 32 questions was elaborated, which the objective was to know the profile of the involved and to survey if they agreed or not to certain methods and techniques that compose the instruments of Managerial Accounting. The forms with the questions were personally delivered to the 123 Secretaries and/or Administrative Directors in each Secretariat, from which 104 had returned with the answers, in other words, 84% of the guests to participate of the research had accepted and fulfilled the task. The results had pointed that the Secretariats 9 and 14 are the ones that have, between its members, the majority of that possesses formation in the courses of Applied Social Sciences (Accounting, Administration and Economy), what it contributed that its answers were considered most confident how much to the knowledge about the instruments of Managerial Accounting and tended to the aspects expected by the researcher, while the others, even looking for to display its thought with responsibility, did not have the same familiarity with the terminologies. One of the most important points of the research was the disponibilization of an x-ray of the managerial body of the City Hall of Maringa-Pr, turning it possible for the managers to use the data as managerial information for perfectioning of the personal qualification and to the teachers and researchers of the public area to extend their research field.

Keyword: Public Administration. Devices of Managerial Accounting. Managerial and Public Accounting. Public Legislation. Managerial Methods and Techniques.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Resumo geral das freqüências absolutas dos respondentes por grupo.....	73
Tabela 1a	Demonstração dos 11 grupos das secretarias.....	73
Tabela 2	Distribuição dos dados dos quesitos 10.1 a 10.8.....	75
Tabela 3	Distribuição dos dados da questão 10.....	78
Tabela 4	Distribuição dos dados da questão 11.....	80
Tabela 5	Distribuição dos dados da questão 12.....	82
Tabela 6	Distribuição dos dados da questão 13.....	84
Tabela 7	Distribuição dos dados da questão 14.....	85
Tabela 8	Demonstração dos respondentes feminino e masculino sobre os quesitos que compõem as questões 10 a 14.....	87
Tabela 9	Demonstração dos respondentes concursados e não concursados sobre os quesitos que compõem as questões 10 a 14.....	89

LISTA DE FIGURAS

Figura 1	Distribuição dos respondentes por sexo.....	68
Figura 2	Distribuição dos respondentes por ocupação funcional.....	68
Figura 3	Distribuição dos respondentes por faixa etária.....	69
Figura 4	Distribuição dos respondentes por nível de instrução.....	69
Figura 5	Distribuição dos respondentes por ocupação funcional por curso.....	70
Figura 6	Distribuição dos respondentes por tempo de trabalho na prefeitura.....	70
Figura 7	Distribuição dos respondentes por tempo de trabalho na secretaria.....	71
Figura 8	Distribuição dos respondentes pela forma de ingresso na prefeitura.....	71

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Principais funções desenvolvidas pela administração pública municipal.....	38
Quadro 2	Demonstração das correlações entre as secretarias.....	73
Quadro 3	Resumo das médias ponderadas dos quadros - feminino e masculino.....	132
Quadro 4	Resumo das médias ponderadas dos concursados e não concursados.....	140

LISTA DE SIGLAS

ABC	Custeio Baseado em Atividades
ABM	Gestão Baseada em Atividades
ACG	Artefatos de Contabilidade Gerencial
BSC	<i>Balanced Scorecard</i>
CF	Constituição Federal
CMNP	Companhia Melhoramentos Norte do Paraná
CP	Concorda Parcialmente
CT	Concorda Totalmente
CTNP	Companhia de Terras Norte do Paraná
DP	Discorda Parcialmente
DT	Discorda Totalmente
EVA	<i>Economic Value Added</i> – Valor Econômico Adicionado
GECON	Gestão Econômica
JIT	<i>Just In Time</i> (no momento certo).
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
NN	Nem Concorda Nem Discorda
NR	Não Respondeu
PMM	Prefeitura Municipal de Maringá
RH	Recursos Humanos
SCI	Secretaria de Controle Interno
PPA	Plano Plurianual
VBM	Gestão Baseada em Valor

SUMÁRIO

RESUMO.....	05
ABSTRACT.....	06
LISTA DE TABELAS.....	07
LISTA DE FIGURAS.....	07
LISTA DE QUADROS.....	07
LISTA DE SIGLAS.....	08
1 INTRODUÇÃO.....	11
1.1 Contextualização.....	11
1.2 Problema de pesquisa.....	13
1.3 Objetivos.....	14
1.3.1 Objetivo geral.....	14
1.3.2 Objetivos específicos.....	15
1.4 Justificativa.....	15
1.5 Estrutura do trabalho.....	18
2 REVISÃO DA LITERATURA.....	19
2.1 Contabilidade pública, administração pública e legislação pública.....	19
2.1.1 Evolução da contabilidade e da sociedade.....	19
2.1.2 Relação sociedade e estado.....	21
2.1.3 Teoria de Agência.....	23
2.2 Contabilidade pública ou governamental.....	24
2.3 Administração pública.....	26
2.4 Legislação pública.....	29
2.4.1 Constituição Federal de 1988.....	29
2.4.2 Lei 4320/64 – Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração dos orçamentos públicos.	30
2.4.3 Lei 101/00 – Lei de responsabilidade fiscal – LRF.....	30
2.4.4 Aspectos complementares.....	32
2.5 Administração pública municipal.....	34
2.5.1 Caracterização de município.....	34
2.5.2 O enfoque sistêmico das ações de governo municipal.....	35
2.5.3 Controladoria governamental.....	39
2.6 Instrumentos de contabilidade gerencial e sua aplicação na administração pública	42
2.6.1 Instrumentos de contabilidade gerencial.....	42
2.6.1.1 Controle gerencial nas entidades públicas.....	43
2.6.1.2 Instrumentos de custos.....	44
2.7 Diferença entre instrumentos de contabilidade gerencial tradicional e moderno....	46
2.8 Importância de avaliar o uso dos instrumentos de contabilidade gerencial.....	46
2.9 Aplicação dos instrumentos de contabilidade gerencial na administração pública..	48
2.9.1 Surgimento dos instrumentos de contabilidade gerencial.....	51
2.9.2 Instrumento de contabilidade gerencial no Brasil.....	53
2.9.3 Sistema de custos como controle gerencial nas atividades públicas municipais.....	55

2.9.4	Instrumentos gerenciais de planejamento na administração pública municipal.....	56
2.9.4.1	Plano plurianual – PPA.....	57
2.9.4.2	Lei de diretrizes orçamentárias - LDO.....	57
2.9.4.3	Lei orçamentária anual – LOA.....	58
3	ASPECTOS METODOLÓGICOS.....	59
3.1	Caracterização da pesquisa.....	59
3.2	Métodos, técnicas e procedimentos de pesquisa.....	60
3.3	Formulação das questões.....	61
3.4	Coleta dos dados.....	61
3.4.1	Quanto à elaboração do questionário.....	62
3.4.2	Quanto à aplicação do questionário.....	63
4	DISCUSSÃO E ANÁLISE DOS DADOS.....	64
4.1	Caracterização do município de Maringá.....	64
4.2	Análise dos dados.....	65
4.2.1	Análise estatística por correlação.....	65
4.3	Das informações do perfil dos respondentes.....	67
4.3.1	Aspectos preliminares.....	67
4.3.2	Análise do perfil dos respondentes das questões 1 a 9.....	68
4.4	Análise dos instrumentos de contabilidade gerencial das questões 10 a 14.....	72
4.4.1	Visão geral das questões 10 a 14.....	72
4.4.2	Da questão 10, que representa o modelo de gestão.....	74
4.4.2.1	Análise dos dados dos quesitos 10.1 a 10.8.....	75
4.4.2.2	Comparação consolidada dos dados da questão 10.....	78
4.4.3	Da questão 11 que representa do envolvimento da secretaria de controle interno... ..	79
4.4.4	Da questão 12, que representa as práticas e métodos dos instrumentos de contabilidade gerencial.....	81
4.4.5	Da questão 13, que representa os recursos financeiros para treinamento.....	83
4.4.6	Da questão 14, que representa os instrumentos de contabilidade gerencial.....	85
4.5	Análise das respostas dos grupos feminino e masculino sobre as questões 10 a 14	86
4.6	Análise das respostas dos concursados e não concursados sobre as questões 10 a 14	88
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES.....	91
5.1	Considerações finais.....	91
5.2	Recomendações.....	94
5.3	Limitações da Pesquisa.....	95
	REFERÊNCIAS.....	96
	Apêndice A - Controle de entrega e devolução dos questionários.....	102
	Apêndice B - Questionário com as tabelas e gráficos de cada questão e seus respectivos quesitos.	103
	Apêndice C - Quadro demonstrativo das respostas das questões 10 a 14 por sexo: FEMININO = 52 respondentes e MASCULINO = 51 respondentes.	124
	Apêndice D - Demonstrativo das respostas das questões 10 a 14 por concursados e não concursados: Concursados = 55 respondentes e Não Concursados = 49 respondentes	133

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo tem como objetivo evidenciar o contexto que envolve o ambiente onde predominará o desenvolvimento do trabalho, bem como apresentar o problema objeto da pesquisa, os objetivos geral e específicos e as justificativas para tais fins.

1.1 – Contextualização

Do ponto de vista gerencial, a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), em maio de 2000, ao estabelecer normas de finanças voltadas para a responsabilidade da gestão fiscal e determinar que toda ação pública seja planejada e transparente, valorizou a informação contábil de natureza gerencial em todas as administrações públicas, entre as quais os órgãos que compõem as Administrações Públicas Municipais. A abordagem gerencial que a lei exige dos gestores públicos é o aprimoramento dos meios informacionais da gestão dos recursos que lhes cabe administrar, tendo em vista a sua capacidade de formular e implementar políticas estratégicas para suas respectivas sociedades.

Temas antes pouco explorados, como Planejamento, Controle Gerencial, Controle Interno e Descentralização, assumem uma dimensão de praticabilidade imediata e já demandam respostas urgentes na disponibilização de instrumentos de Contabilidade Gerencial que possam mensurar a eficiência, a eficácia, a produtividade e a efetividade dos órgãos que compõem as entidades públicas.

No contexto da evolução da sociedade, vários são os fenômenos que interferem no modelo de gestão das organizações, independentemente de serem privadas ou públicas, como, por exemplo, a tecnologia da informação, a democratização da participação da sociedade, a globalização da economia, que exigem novas formas de controle e, conseqüentemente, novos modelos de informações.

Nesse cenário, encontram-se as Administrações Municipais, compostas por órgãos e ou secretarias, que são subdivididos, respectivamente, em diretorias e gerências e consomem recursos financeiros, humanos e físicos na busca de satisfazer necessidades coletivas. Essa situação exige que os gestores responsáveis pelo planejamento, execução e controle das atividades imprescindíveis ao atendimento dessas necessidades disponham de conhecimentos dos Instrumentos de Contabilidade Gerencial, a fim de proporcionar respostas compatíveis às exigências da sociedade.

Isso ficou evidente após a promulgação da LRF, quando uma série de práticas gerenciais passaram a ser indispensáveis para a gestão pública. Entre elas cabe citar a publicação de relatórios fiscais, que veio proporcionar maior transparência às contas públicas. Como exemplo, o planejamento estratégico e o operacional das entidades públicas exigem, por imposição dessa lei, a participação efetiva dos cidadãos na qualidade de usuários (acionistas) contribuintes dos recursos colocados à disposição dos gestores.

Além da LRF, a Lei 4320/64¹, a Constituição Federal (CF) de 1988 e outras normas complementares trazem dispositivos legais, determinando o controle e a apuração de custos tanto na Administração Pública direta quanto na indireta. Diante dessas exigências, gestores públicos, independentemente da área em que atuam, têm nos Instrumentos de Contabilidade Gerencial um conjunto de métodos de custeio, de mensuração, avaliação e de medidas de desempenho que poderão utilizar como suporte informacional para auxiliá-los em suas tomadas de decisão.

Sabe-se que a Contabilidade Pública tem como objetivo evidenciar, perante a Administração Pública, a situação de todos os valores monetários e econômicos em que aparece legalmente a figura do orçamento público anual. Neste, as despesas são fixadas na Lei do Orçamento Anual (LOA), em função das receitas estimadas, e o planejamento das atividades e ações da Administração Pública é feito com base no Plano Plurianual (PPA) e na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO). Essas despesas devem ser realizadas com eficiência, eficácia e, principalmente, devem priorizar a produtividade, ou seja, visar à maximização dos resultados econômicos produzidos.

Nesse contexto, a Contabilidade Gerencial deve proporcionar aos gestores públicos que conduzam suas ações em direção da *Accountability*², buscando dupla responsabilidade entre eles e os cidadãos.

Essa prestação de contas se faz para atender princípios constitucionais e necessidades dos cidadãos, não apenas como preocupação com as exigências impostas pelas leis e normas regulamentadoras quanto ao modelo para evidenciar seus relatórios, mas com o intuito de demonstrar as origens e as destinações dos recursos, de forma que qualquer cidadão possa entender tal processo, bem como reconhecer os Instrumentos de Contabilidade Gerencial utilizados como ferramentas gerenciais nas ações que envolvem os recursos financeiros, humanos, físicos e tecnológicos.

¹ Que estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos públicos.

² Sob a óptica da Teoria dos contratos, sempre que alguém (principal) delega parte de seu poder ou direitos a outrem (agente), este assume a responsabilidade de, em nome daquele, agir de maneira escorreita com relação ao objeto da delegação e, periodicamente, até o final do mandato, prestar contas de seus desempenhos e resultados Nakagawa (1994, p.19).

Diante dessas considerações, este trabalho se propõe identificar e avaliar se os gestores do primeiro e segundo escalões³ da Administração Pública do Município de Maringá-Pr dispõem de conhecimentos teóricos e práticos das técnicas e métodos dos Instrumentos de Contabilidade Gerencial e, conseqüentemente, de sua aplicação, como processo de gestão nas atividades operacionais dos órgãos que compõem a estrutura organizacional.

1.2 Problema de pesquisa

Os principais aspectos a serem pesquisados e estudados fundamentam-se na seguinte questão: o conhecimento e a utilização dos instrumentos de contabilidade gerencial podem contribuir para a performance da Administração Pública Municipal de Maringá-Pr?

A resposta a essa questão pretende explicar o novo paradigma de Administração Pública imposta pela LRF, que coloca os cidadãos como foco principal de participação ativa no processo de Administração Pública. Essa forma de participação exige informações de natureza gerencial que servem de base para que as ações e atitudes desses cidadãos sejam realizadas de forma consciente em prol do bem-estar coletivo.

Sobre esses aspectos, Teixeira e Santana (1994) acrescentam que a Administração Pública e suas entidades, em certo sentido, “pertencem” aos cidadãos. E, ainda, que não existem, em geral, canais adequados para que os cidadãos façam ouvir suas reivindicações, nem há meios efetivos de informação sobre o que se passa dentro da Administração Pública.

Para os autores, essa situação é que faz agravar uma larga margem de insatisfação popular em relação aos serviços prestados pela Administração Pública e aumentar a desconfiança dos cidadãos sobre a forma como são geridos os recursos financeiros por eles pagos de forma direta ou indireta.

Diante desses pontos de vista, pode-se evidenciar a existência de problema de comunicação entre Agente (Gestor Público) e Principal (Cidadãos), o que permite entender-se a dificuldade dos membros que compõem uma sociedade em compreender o que acontece no interior de uma Administração Pública Municipal. A causa disso poderá estar no modelo atual de informação.

Esse processo é conhecido como “conflito de agência”, que a Teoria da Agência procura explicar como sendo a separação entre a propriedade e o processo de gestão das organizações, independentemente de serem elas públicas ou privadas. Jensen e Meckling

³ Representa os gestores que ocupam cargos de Secretário (Primeiro Escalão) e Diretores e Gerentes (Segundo Escalão) na estrutura hierárquica do Município de Maringá-Pr.

(1976) explicam que a relação de agência é como um contrato sob o qual um ou mais indivíduos, denominados principais, atribuem a outro indivíduo, denominado agente, autoridade para desempenhar funções de decisão que beneficiem a todos. Nesse sentido, o “principal”, representado pelos cidadãos contribuintes, delega ao “agente”, como gestor público, o poder de decisão sobre os recursos colocados à disposição para decidir sobre o interesse coletivo. A partir daí, surgem os chamados conflitos de agência, pois os interesses daqueles que administram os recursos públicos nem sempre estão alinhados com os de seus cidadãos contribuintes. Sob o ponto de vista da teoria da agência, a preocupação maior numa gestão pública é criar instrumentos de controle e fiscalização eficientes para garantir que o comportamento dos gestores esteja alinhado com o interesse dos cidadãos.

Empiricamente pode-se constatar que decisões são tomadas sem levar em consideração os aspectos éticos e morais que as organizações tanto públicas quanto privadas devem ter perante a sociedade. Nesse caso, buscam-se, na teoria da agência, os argumentos que justificam tais decisões, haja vista que interesses individuais prevalecem sobre o principal.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo geral

Elaborar, junto aos gestores do primeiro e segundo escalões da Administração Pública do Município de Maringá-Pr, um diagnóstico sobre o conhecimento e a utilização dos instrumentos de contabilidade gerencial no processo de gestão das atividades dos órgãos que compõem a sua estrutura organizacional.

1.3.2 Objetivos específicos

- Pesquisar se o modelo de Gestão atual da Administração Pública do município de Maringá-Pr contempla os aspectos dos Instrumentos de Contabilidade Gerencial quanto à visão estratégica, participação do corpo gerencial, metas e de avaliação de resultados;
- identificar se, na estrutura organizacional da Administração Pública do Município de Maringá-Pr, existe um órgão responsável pela coordenação, controle de metas das secretarias e disseminação das informações sobre os Instrumentos de Contabilidade Gerencial;
- pesquisar se os gestores da Administração Pública do Município de Maringá-Pr utilizam os Instrumentos de Contabilidade Gerencial como ferramentas gerenciais para avaliar os meios que proporcionam os resultados econômicos produzidos;
- verificar se há conhecimento, por parte do corpo gerencial da Administração Pública do Município de Maringá-Pr, da política de treinamento de recursos humanos sobre os Instrumentos de Contabilidade Gerencial; e
- verificar se os Instrumentos de Contabilidade Gerencial são de conhecimento do corpo gerencial da Administração Pública do Município de Maringá-Pr.

1.4 Justificativa

O que se percebe, atualmente, no sistema de ensino dos cursos de Ciências Contábeis, com ênfase nas disciplinas que envolvem a Contabilidade Gerencial, é a preocupação de como gerar informações para maximizar o resultado econômico das empresas que representam a iniciativa privada. Porém, não é perceptível, nesse sistema de ensino, o mesmo tratamento para com as entidades públicas, representadas pela União, pelos Estados e Municípios, quanto à geração de informações que permitam auxiliar os gestores e cidadãos a maximizarem os recursos financeiros na busca da eficiência dos resultados econômicos de natureza coletiva.

Entende-se que as entidades públicas, entre elas os órgãos ou secretarias que compõem um município, são partes relevantes do sistema econômico do país, haja vista sua capacidade de investimento não só nos diversos setores da economia, mas, principalmente, por visarem satisfazer necessidades coletivas. Os meios para atender esse conjunto de fatores devem ser objetos de discussão entre gestores e sociedade, como forma de subsídio do planejamento orçamentário. Nesse conjunto se encontra o conhecimento dos Instrumentos de Contabilidade Gerencial, o qual deve ser utilizado como ferramenta decisória.

A eficiência do setor público na utilização dos recursos é uma exigência constitucional (art. 37 da CF). Para tanto, supõe-se que essa eficiência deva ser assessorada por técnicas de instrumentos gerenciais que se permitam ser utilizadas como meio para atingir os objetivos propostos em planos orçamentários. Por um lado, existem as leis e normas regulamentadoras que estabelecem as regras aplicadas. Por outro, os cidadãos, como financiadores dos recursos financeiros, que desejam a satisfação de suas necessidades através dos bens e serviços produzidos no município. Nesse contexto, tanto gestores quanto cidadãos precisam de informações para que possam estabelecer um ponto de equilíbrio informacional ideal a ambos.

No decorrer das duas últimas décadas, a História tem demonstrado que as sociedades, principalmente as representadas pelas entidades não governamentais⁴, e os conselhos representativos de segmentos da gestão pública têm procurado alternativas de participação no gerenciamento dos bens e serviços públicos. Entre as várias formas de participação, essas sociedades e conselhos procuram conhecer e entender os relatórios contábeis econômicos e financeiros disponibilizados pelos gestores, mas têm dificuldade em fazê-lo, pois os métodos informacionais neles aplicados não são eficazes e, portanto, não produzem o efeito esperado.

Essa condição adversa, quando da geração das informações, pode estar alicerçada no fato de que a Contabilidade Pública Governamental depende de técnicas estabelecidas em leis e normas que definem a forma como se deve proceder para a elaboração dos demonstrativos gerados pelos Entes Públicos. Essa dependência legal tem causado certo desconforto dos cidadãos na interpretação do conteúdo dos relatórios. Portanto, o que se tem percebido é uma demanda por informações inteligíveis, através das quais o cidadão possa entender a origem e a aplicação dos recursos sem questionamento do seu método de elaboração.

Nos relatórios financeiros de natureza pública, fundamentados nas exigências impostas pela legislação, com ênfase na Lei de Responsabilidade Fiscal, observam-se conflitos entre os órgãos fiscalizadores e os gestores públicos quanto aos meios e forma de informar à sociedade sobre as ações destes últimos: de um lado, os órgãos competentes de fiscalização, como, por exemplo, os tribunais de contas, têm como base as leis e normas para a exigência legal; de outro, os gestores públicos municipais querem que esses órgãos regulamentem, por intermédio de modelo padrão, os procedimentos para informar suas ações à sociedade.

⁴ Organizações criadas pela sociedade civil

Esse cenário é corroborado por Costa Neto (2001) ao comentar a necessidade de novo modelo de Gestão Pública, tendo em vista que o ambiente sistêmico desta se ampliou radicalmente, principalmente com a vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal, sancionada em 2000. Essa lei estabeleceu normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal, e, nesse novo ambiente, a eficiência, a eficácia, a produtividade e a transparência constituem as metas a serem alcançadas pelas organizações públicas, forçando os gestores a se adequarem a essa nova realidade através de modelos de gestão que, além de atender à legislação, possam também, e principalmente, atender aos anseios informacionais dos cidadãos.

Slomski (2005), ao discutir a relação entre Estado e sociedade, argumenta que ela é pautada por um feixe de contratos informais complexos entre os proprietários dos recursos financeiros (principais) e os gestores (agentes) que são responsáveis pelo uso e controle desses recursos. Portanto, faz-se necessário elaborar modelos de informações gerenciais capazes de maximizar a compreensão dessa estrutura de tal modo que o cidadão possa observar o valor dos serviços produzidos pelo conjunto de agentes.

Todos esses aspectos podem ser encontrados nos Instrumentos de Contabilidade Gerencial, considerados como suporte dos meios que proporcionam criar os dados econômicos e financeiros que, transformados em informações, servem como instrumentos de decisão tanto aos gestores como aos cidadãos.

Por essas circunstâncias, este trabalho se justifica em função de procurar diagnosticar e avaliar se os gestores do primeiro e segundo escalões da Administração Pública do Município de Maringá-Pr dispõem de conhecimentos teóricos e práticos dos instrumentos de Contabilidade Gerencial, para aplicação, como processo de gestão, nas atividades operacionais dos órgãos que compõem a estrutura organizacional do município.

1.5 Estrutura do trabalho

Além do capítulo 1 que tratou da contextualização, problema da pesquisa, objetivos e justificativas, os demais capítulos trataram:

No capítulo 2 uma revisão dos principais aspectos teóricos que envolvem a gestão pública procurando conciliar a contabilidade gerencial voltada à iniciativa privada à gestão pública no que se refere às exigências legais para desenvolvimento de suas atividades e a sociedade como a principal interessada.

No capítulo 3 discutiram-se os aspectos metodológicos quanto à caracterização da pesquisa, os métodos, técnicas e procedimentos de pesquisa; a coleta e tratamento dos dados; a elaboração e aplicação do questionário.

No capítulo 4 é apresentada a discussão e análise dos dados, iniciando-se com a caracterização do município de Maringá-Pr e sendo complementada com a análise e interpretação dos dados.

Por último, foram apresentadas no capítulo 5 as considerações finais, as recomendações que o autor julgou adequadas e as limitações da pesquisa..

2 REVISÃO DA LITERATURA

A revisão da literatura tem como fundamento identificar na literatura disponível, estudos semelhantes sobre o problema investigado, a fim de dispor de base que possa dar e ou proporcionar sustentabilidade ao que está sendo desenvolvido.

2.1 Contabilidade pública ou governamental, administração pública e legislação pública.

Este subitem tem por objetivo promover um breve estudo sobre aspectos que influenciaram e continuam influenciando os princípios básicos da Contabilidade e, principalmente, a Contabilidade como Ciência Social, em função da evolução e da convivência democrática da sociedade. Nesse sentido, Dias Filho e Machado, *In. Iudícibus e Lopes* (2004, p.54) afirmam que

A contabilidade, enquanto conhecimento de natureza social, movimenta-se com a sociedade e busca ajustar-se às suas necessidades, a sua cultura, aos modelos de organização prevalecentes em determinada época etc. Trata-se, pois, de um mecanismo dinâmico que influencia a sociedade e é por ela influenciado.

Pela definição do tema, fundamentado em fatos concretos que estão sendo objeto de discussão entre Estado e sociedade sobre o modelo gerencial de administrar as ações públicas no contexto das entidades públicas, entre elas os entes municipais, e sobre como proporcionar transparência aos cidadãos, como principais usuários financiadores dos recursos financeiros, é possível entender que tanto os gestores quanto os usuários precisam de informações econômico-financeiras que atendam necessidades emergentes e tais informações podem ser provenientes da Contabilidade Gerencial.

2.1.1 Evolução da contabilidade e da sociedade

Historiadores têm demonstrado que a evolução da Contabilidade está correlacionada às manifestações humanas das necessidades sociais de proteção e controle dos fatos que envolvem a sua sobrevivência, seja individualmente, em grupos, comunidades e ou sociedades. D'Áurea (1959, p.9) relata que “o agrupamento de indivíduos deu origem a núcleos sociais, que vão desde o menor, que é a família, até o maior, que é o Estado”.

Ainda de acordo com o autor, esses núcleos organizaram-se em comunidades e sociedades e fixaram regras a que todos os indivíduos em suas relações sociais deveriam submeter-se. Significa que essas sociedades necessitaram de relatórios de natureza contábil para controle de seus recursos financeiros, humanos e materiais, proporcionando, assim, sustentabilidade à sua sobrevivência e à sua evolução.

Lakatos e Marconi (1981), ao comentarem a influência dos pioneiros Augusto Comte e Herbert Spencer⁵, mencionam que a sociedade não seria o mero grupamento de pessoas ou um agregado de pessoas, mas uma entidade autônoma que emerge da experiência da vida coletiva, possuindo características próprias e que transcendem aos indivíduos que a ela pertencem, cuja sobrevivência depende de recursos que são objeto de controles.

Os historiadores demonstram que, durante o período da evolução da sociedade, vários fatores influenciaram a Contabilidade, entre eles a Revolução Industrial e, mais recentemente o progresso tecnológico, aliados às mudanças socioeconômicas que provocaram o surgimento de novas sociedades com objetivos diferentes, inclusive o comércio entre essas sociedades. Hendriksen e Breda (1999, p.43) afirmam que “à medida que o comércio se expandia e a riqueza era acumulada, a negociação individual ia sendo substituída pelo comércio por meio de representantes e associações”.

Os autores esclarecem que a formação da sociedade foi importante para o desenvolvimento da Contabilidade porque levou ao reconhecimento da firma como entidade separada e distinta das pessoas de seus proprietários. Além do reconhecimento, essas sociedades intensificaram o intercâmbio e passaram a exigir prestação de contas, forçando a criação das sociedades por ações para atender a demanda das necessidades coletivas.

Para tanto, estabeleceram-se comunicações entre os agrupamentos; criou-se a medida das coisas e o seu valor de troca; apareceram a moeda e o crédito; formou-se o fato econômico. A manifestação desses fenômenos contábeis se revelou por meio de hieróglifos – escritas sagradas – em murais, pedras, chifres de animais e outros elementos utilizados para as anotações das civilizações passadas.

Com esse cenário, pôde-se constatar que, enquanto a tecnologia evoluiu e influenciou os meios de controles e as necessidades humanas, a forma de mensuração também teve que evoluir a fim de não comprometer a sustentabilidade dos fatores produtivos e comerciais. Entre esses fatores se encontra a Administração Pública, como geradora de bens e serviços para atender necessidades das sociedades constituídas.

⁵ Pesquisadores que estudaram a formação das sociedades.

2.1.2 Relação sociedade e Estado

Com a evolução da sociedade e, conseqüentemente, das necessidades coletivas, surgiu a figura do Estado. Dallari (2005, p.51) diz que “a denominação Estado (do latim *status* = estar firme), significando situação permanente de convivência e ligada à sociedade política, aparece pela primeira vez em ‘O Príncipe’ de Maquiavel, escrito em 1513”. Slomski (2005, p.23) explica, baseado em Bobbio e Bovero (1986), que o termo Estado tem como origem a formação “não de uma construção racional, mas de uma reconstrução histórica das etapas através das quais a humanidade teria passado das formas primitivas às formas mais evoluídas de sociedade, até chegar à sociedade perfeita que é o Estado”.

Com o advento da Idade Moderna e o surgimento do Estado Absolutista⁶, implanta-se um novo modelo de gestão centralizado numa pessoa que unificou fronteiras, língua, cultura, economia e o poderio militar.

De acordo com Slomski (2005, p.27-28), três são as funções básicas do Estado: alocação de recursos; distribuição de renda e a estabilização da moeda. Todas essas funções têm como objetivo atender necessidades coletivas, ou seja, de natureza pública.

Para o autor, a primeira função está fundamentada em duas dimensões de necessidades: as sociais e as meritórias. As primeiras são compreendidas como sendo “as que não podem ser satisfeitas pelo mecanismo de mercado, porque sua fruição não pode rejeitar-se a pagamento de preço”. Menciona, como exemplo, as campanhas sanitárias que elevam o nível geral de saúde. As segundas “são aquelas que também são atendidas pelo setor privado e, portanto, estão sujeitas ao princípio da exclusão”. O autor cita, como exemplo, a educação gratuita, a merenda escolar, a saúde curativa e preventiva gratuita, a distribuição de medicamentos.

Ainda de acordo com o autor, “algumas dessas necessidades meritórias estão muito próximas das necessidades sociais, tais como a de educação gratuita e de atendimento de saúde gratuito, uma vez que a qualidade de vida em sociedade melhora sensivelmente quando se têm indivíduos educados e com saúde”. Essas necessidades, quando não atendidas pelo mercado, são oferecidas pelo Estado, por meio do orçamento público, de acordo com a demanda social, de forma gratuita ou subsidiada, respeitando-se os limites das leis e normas regulamentadoras.

⁶ Governado por uma só pessoa

Na segunda função (distribuição de renda), cuja fonte deriva do sistema tributário e das transferências constitucionais, o Governo, além de atender as principais necessidades legais - segurança, saúde e educação -, age sob a forma de assistencialista na concessão de cestas básicas, subsídios, auxílio-desemprego, programas sociais de renda mínima e a bolsa-família, bem como aposentadorias para maiores de 65 anos.

Por último, a terceira função (estabilização da moeda) é aquela em que o governo concentra seus esforços para assegurar a manutenção de um alto nível de utilização de recursos e de um valor estável da moeda.

Para que o Estado pudesse cumprir essas funções e agir em benefício da sociedade que representa, houve por bem formar um pacto entre os membros que compõem a sociedade quanto aos deveres e direitos de cada um para garantir o direito de “ir e vir”. Primeiramente, discutiu-se a formação de um contrato social, informal, em que cada cidadão se comprometia a agir em prol da vontade coletiva e, num segundo momento, essa sociedade se reunia para escrever e aprovar uma constituição que estabelecesse as bases que deveriam seguir.

Sendo o Estado o resultado de uma longa evolução na maneira de organização do poder, ele traz em si a idéia de institucionalização desse poder, que também é uma criação coletiva apoiada em precedentes históricos e doutrinários, o que o caracteriza como a idéia de uma constituição escrita.

As transformações no processo de evolução da civilização e da sociedade fazem com que haja modernização dos componentes do Estado e suas funções também careceram desenvolver-se com a mesma intensidade. Peixe (2002, p. 147) destaca três fatores desse novo modelo como sendo: a) as tendências mundiais relacionadas à globalização da economia; b) os progressos na tecnologia da informação e c) a emergente sociedade civil organizada.

Ainda de acordo com Peixe (2002, p.148), essas três tendências se encontram interligadas uma à outra e são premissas fundamentais na negociação democrática de um novo pacto entre o Estado e a Sociedade. O autor adverte que se deve levar em consideração a expectativa dos cidadãos em que os governos produzam resultados econômicos que maximizem os recursos financeiros, humanos e físicos em prol do bem-estar social, não sendo mais tolerada a ineficiência da Administração Pública. Isso faz com que o Estado abandone certas funções e assuma outras, como, por exemplo, o papel de indutor e regulador do desenvolvimento.

Para o autor, as principais funções desse novo Estado seriam a regulação, a representatividade, a justiça e a solidariedade. Esta última ocorreria com a participação efetiva e consciente dos cidadãos sobre seus deveres e direitos no convívio social.

Essa relação do Estado com a sociedade gera conflitos de informações sobre os resultados econômicos produzidos à sociedade. Dessa forma, para minimizar os conflitos informacionais e maximizar os resultados econômicos, espera-se que a Contabilidade evolua proporcionalmente às suas necessidades, criando modelos gerenciais que possam auxiliar tanto gestores públicos quanto cidadãos com informações fidedignas e tempestivas.

Nesse sentido, o Estado precisa conhecer o potencial de conhecimento de que os gestores dispõem para ajustá-los à realidade esperada, que é proporcionar bens e serviços competitivos aos de natureza privada, haja vista que os recursos são provenientes dos cidadãos para serem revertidos em benefícios coletivos.

2.1.3 – Teoria de agência

O relacionamento entre a sociedade e o Estado gera conflito de interesses pelo envolvimento das relações em função da demanda de serviços e a obrigação do pagamento de tributos.

Slomski (2005, p.30) menciona que:

O Estado poderia comprar serviços, pelos quais, no entanto, teria que pagar preço. Ele toma, então, a decisão de produzi-los. Essa produção acontece a custo para o Estado, pois o governo contrata pessoas, compra matéria-prima, constrói prédios públicos para a produção desses bens e serviços, enfatizando um conjunto de contratos entre os fatores de produção.

A teoria da Agência trata destes aspectos, ou seja, das relações e interesses envolvidos que irão influenciar os resultados planejados entre principal e agente. Nessa teoria, principal é qualquer pessoa ou organização que quer que outra produza alguns bens ou serviços para ela. O agente é a pessoa ou organização que se responsabiliza socialmente em produzir o bem ou serviços esperado.

Mesmo que este agente tenha que produzir bens ou serviços ao principal, este, por sua vez, tem seus próprios interesses sobre o processo de relacionamento. Neste contexto, o principal não dispõe das informações completas sobre os bens e serviços produzidos pelo agente, além de não dispor de conhecimento para tais fins.

Neste contexto, Slomski (2005, p.30) fundamentado em Siffert Filho (1996), apresenta três condições necessárias para que essa relação exista:

- 1 – o agente (o gestor público) dispõe de vários comportamentos possíveis a serem adotados;
- 2 – a ação do agente (gestor público) afeta o bem-estar das duas partes;
- 3 – as ações do agente (gestor público) dificilmente são observáveis pelo principal (cidadão), havendo, dessa forma, assimetria informacional.

O autor afirma que, em função da existência destas três condições, as entidades públicas devem ser vistas sob a perspectiva da teoria dos contratos, em que as partes (agente e principal) se unem para satisfação das necessidades coletivas.

2.2 Contabilidade pública ou governamental

Os fundamentos que dão sustentabilidade para a Contabilidade Pública são provenientes da Ciência Contábil, cuja finalidade é atender requisitos essenciais de controle da coisa pública⁷. Por Contabilidade, Araújo e Arruda (2006, p.31) entendem “um sistema de informações capaz de captar, registrar, reunir, divulgar e interpretar os fenômenos avaliáveis monetariamente que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de qualquer ente”.

Ainda sobre Contabilidade, Figueiredo (1995, p.32) a define como sendo

{...} um sistema de informação e mensuração de eventos que afetam a tomada de decisão. É comumente analisada como uma série de atividades ligadas mediante um conjunto progressivo de passos, começando com a observação, a coleta, o registro, a análise e, finalmente, a comunicação da informação aos usuários.

Araújo e Arruda (2006, p. 31) mencionam que esses conceitos podem ser ampliados às entidades públicas como “um sistema de informações voltado a selecionar, registrar, resumir, interpretar e divulgar os fatos mensuráveis em moeda, que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais de órgãos e entidades públicas”.

⁷ Algo a que todos têm direito enquanto participantes de uma sociedade.

Os mencionados autores citam as principais características da Contabilidade Pública:

- Sua área de ação compreende os três níveis de governo: federal, estadual e municipal;
- tem por fim selecionar, estudar, registrar, interpretar, orientar, controlar, resumir e demonstrar os fatos que afetam o patrimônio estatal;
- seu objeto de estudo é a gestão do patrimônio das entidades públicas quanto aos aspectos contábil, orçamentário, patrimonial, financeiro e de resultado;
- constitui um importante instrumento de planejamento e controle da gestão governamental, e
- no Brasil, suas normas estão definidas na lei 4320/64. (ARAÚJO E ARRUDA, 2006, p.31)

As normas de Contabilidade Pública têm na lei 4320/64 o principal dispositivo legal que permite o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos industriais, o levantamento dos balanços gerais e a análise e interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Com o advento da LRF, novas responsabilidades foram incorporadas aos gestores públicos, como, por exemplo, o planejamento, a transparência e a eficiência dos meios que proporcionam os resultados almejados. Todas essas características são partes integrantes da Administração Governamental; Silva (2000, p.195) complementa, dizendo que “Contabilidade Governamental é uma especialização voltada para o estudo e a análise dos fatos que ocorrem na Administração Pública”.

Entre os acontecimentos que ocorrem numa Gestão Pública, aspectos comportamentais são fatores que interferem no modelo de gestão e são partes integrantes que devem ser consideradas, haja vista que o sistema de Gestão Pública está em constante mutação, resultante de fatores internos e externos, e a aceitação ou não desses fatores depende dos membros que compõem o Ente público. Leone (2000, p.449) relata que “já se tem grande conhecimento sobre os fatores comportamentais do ser humano, quando existe mudança organizacional e quando existem períodos de reformulação ou implantação de sistemas”.

Esse relato é extensivo à Administração Pública, pois Giacomoni (2002, p.169) afirma que “a implantação do sistema de custos na área pública implica vencer impedimentos formais e, principalmente, dificuldades de ordem prática, entre as quais a resistência a mudanças, tradicionalismo etc.”.

Outro aspecto que influencia os procedimentos técnicos é a interferência política. Marques (2002, p.91), ao se referir aos desafios a que a Administração Pública está sujeita, diz que

{...} colocam-se, todavia, algumas dificuldades na introdução de elementos de gestão na atividade das organizações públicas, em que os aspectos políticos impedem, por vezes, uma nítida distinção entre a gestão dos serviços propriamente ditos e os aspectos políticos. Por outro lado, na vida destas organizações existe um peso excessivo de legislação sobre atividade, que determina a existência de certas garantias jurídicas e procedimentos administrativos rigorosos no funcionamento interno da Administração, cujo cumprimento deverá ser assegurado.

Silva (1999, p.39) já afirmava, quando se referia aos desvios dos orçamentos projetados e os efetivamente realizados, que vários são os fatores que influenciam, e nem sempre são os problemas gerenciais, mas, principalmente, os considerados políticos, e que a “alocação dos recursos, segundo as prioridades muitas vezes estabelecidas durante o processo eleitoral, geram, conseqüentemente, disfuncionalidades no processo de planejamento de médio e longo prazo”.

Por esses conceitos, conclui-se que vários são os fatores que interferem nos registros, análises, interpretações, mensurações e divulgações das ações dos gestores públicos e que o conhecimento dos Instrumentos de Contabilidade Gerencial pode interferir positivamente nos aspectos comportamentais quanto a uma aplicação condizente com a realidade de cada Ente público, em especial o município.

2.3 Administração pública

Para Meirelles (1999, p.60), “Administração Pública é, pois, todo o aparelhamento do Estado preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas”. O autor argumenta que “corresponde a um conjunto de operações com objetivo de alcançar os fins próprios do Estado e desenvolver-se por meio de órgãos específicos de cada governo”. Significa que administrar não é só gerir os serviços públicos, mas também dirigir, governar, exercer a vontade popular com o objetivo de obter resultados que atendam aos anseios da sociedade. Portanto, Administração Pública é o gerenciamento dos bens e serviços de interesses qualificados da sociedade nas esferas federal, estadual, distrital e municipal, fundamentados nos preceitos do Direito e da Moral, sempre visando ao bem-comum.

Sobre bem-comum, Dallari (2005, p.24) cita um conceito fundamentado na Encíclica, II, 58 do Papa João XXII, considerado um conceito universal que atinge a todos os homens, independente de suas preferências pessoais, ao dizer que “o bem-comum consiste no conjunto de todas as condições de vida social que consintam e favoreçam o desenvolvimento integral da personalidade humana”.

Assim, ao se afirmar que a sociedade humana tem por finalidade o bem-comum, significa que ela busca a criação de condições que permitam a cada homem e a cada grupo social a consecução de seus respectivos fins particulares. O mesmo autor acrescenta que “quando uma sociedade está organizada de tal modo que só promove o bem de uma parte de seus integrantes, é sinal de que ela está mal organizada e afastada dos objetivos que justificam a sua existência”.

Quanto aos recursos e ações que permitem atender as necessidades coletivas, Meirelles (1999, p.82) diz que “na Administração Pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na Administração Particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza”. Essa fundamentação encontra respaldo no princípio da legalidade, constante do art. 37 da CF, que assim estabelece: “A Administração Pública Direta e Indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”.

O atingimento do bem-comum, de acordo com Meirelles (1999), requer que a gestão política decorra de os membros da sociedade se auto-organizarem, regendo-se por constituições e leis próprias, podendo escolher seus governantes e legisladores de acordo com os princípios constitucionais. Como exemplo, a Constituição Federal de 1988 traz textualmente em seu art. 3º: “a constituição de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos, sem preconceitos ou discriminação”.

Para garantir os preceitos contidos no artigo mencionado, o Estado necessita obter, administrar e empregar meios patrimoniais que lhe possibilitem o desempenho das atividades que se referem à realização de seus fins. Esse contexto leva a entender a existência de um processo de Gestão dos recursos financeiros, humanos e físicos, cuja base gerencial deve pautar-se nos Instrumentos de Contabilidade Gerencial, sob a responsabilidade da Administração Pública.

Todos os entes públicos, seja qual for o seu nível – federal, estadual ou municipal –, objetivam, por meio de suas estruturas organizacionais, satisfazer necessidades coletivas, criando, realizando e expandindo os serviços públicos a serem executados pela Administração Pública. Entre esses meios de satisfazer necessidades, as informações geradas pela Administração Pública podem ser consideradas preponderantes para os cidadãos conhecerem os serviços praticados pelos gestores.

Para Slomski (2003, p. 366), serviço público é: “[...] o conjunto de atividades-meio e de atividades-fim exercidas ou colocadas à disposição, prestadas diretamente, permitidas ou concedidas pelo Estado, visando proporcionar o maior grau possível de bem-estar social da coletividade”.

O mesmo autor acrescenta que

[...] as atividades-meio têm o objetivo de assegurar os controles internos da Administração Pública mediante as funções de assessoramento e chefia e os serviços auxiliares. Já as atividades-fim têm como objetivo assegurar os serviços caracterizados como essenciais, complementares e públicos, cuja finalidade é a de promover o bem-estar social da coletividade.

Ribeiro Filho (2001, p.58) complementa esse pensamento, dizendo que

[...] as contribuições da Ciência Contábil – sua produção acadêmica voltada para entidades da Administração Pública, especialmente sistemas de informações, mensuração do resultado econômico e avaliação de desempenho – colocam de forma patente a Responsabilidade Social dos profissionais da Contabilidade, por adotar posturas mais críticas, no que tange à análise da relação entre o desejo de evidenciar informações inteligíveis, por meio das prestações de contas dos entes da Administração Pública e o resultado efetivo conseguido, no que diz respeito à satisfação e confiança do cidadão nesse processo de comunicação.

Diante desses argumentos conceituais, observa-se que Administração Pública é a atividade em que os gestores públicos, independentemente das esferas de governo, procuram satisfazer as necessidades de interesse público. Para tanto, buscam interpretar as necessidades e anseios da sociedade, no sentido de atendê-las mediante os serviços públicos bem como disponibilizar informações que possam ser utilizadas nas decisões que visem maximizar os recursos públicos disponíveis, cuja conseqüência é a continuidade, a melhoria e a expansão das ações governamentais em prol da sociedade.

2.4 Legislação pública

2.4.1 Constituição Federal de 1988

A Constituição Federal de 1988, por ser a lei máxima, define os limites e competências dos entes que compõem a Administração Pública, apresenta em seu contexto não só a preocupação com os aspectos legais, mas principalmente com os resultados. Nesse sentido, os dispositivos legais enfocam, como principal, os aspectos da legalidade:

Art. 74 – Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

- Inciso I – Avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União.
- Inciso II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

Art. 75: O controle da execução orçamentária compreenderá:

- Inciso I – a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações.

Moura (2003), ao comentar sobre esses dispositivos legais, observa que eles determinam à União, aos Estados e aos Municípios que as fiscalizações contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos entes públicos e das entidades da administração direta e indireta, e os princípios da legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas sejam exercidos pelo controle externo, respectivamente: Congresso Nacional, Assembléias Legislativas e as Câmaras Municipais.

Quanto ao controle interno de cada poder, sua finalidade é avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual (PPA), da execução dos programas de governo exigidos pela Portaria 42/1999 do Ministério do Orçamento e Gestão, bem como comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência das gestões orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da Administração Municipal, além da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

Ainda com referência à Constituição Federal, o seu art. 37 versa sobre custos na Administração Pública ao mencionar que “a Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência...”.

Todos esses princípios têm, para com os custos, fatores relevantes para sua eficácia. Exemplificando: os agentes públicos devem atuar, respeitando as leis e normas regulamentadoras; impõe-se que suas ações sejam impessoais, ou seja, todos devem ser tratados com igualdade perante a lei; que o interesse público prevaleça em relação ao particular; que todos os atos sejam de conhecimento público e, por último, caracterizando a eficiência, o fator custo deva predominar como causa principal.

2.4.2 Lei 4320/64 – Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração dos orçamentos públicos.

Além das normas gerais para elaboração dos orçamentos públicos, esta lei contém artigos com especificação direta sobre avaliação da eficiência tanto dos bens e serviços produzidos quanto dos meios que proporcionam tal desempenho. Como exemplo:

Art. 85 - Os serviços de Contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Art. 99 - Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão Contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum.

2.4.3 Lei 101/00 – Lei de responsabilidade fiscal – LRF

A LRF impõe um novo paradigma aos controles internos da Administração Pública municipal. Isso exige dos gestores públicos municipais se depararem com novas obrigações relacionadas aos seus atos. Entre essas obrigações está a necessidade de se criar sistema de custos que forneça relatórios e demonstrativos que atendam o Art. 4º, *Inciso I, letra “e”*, que trata das *normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos*, e o Art. 50, § 3º, *ao determinar que a Administração Pública mantenha sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento das gestões orçamentária, financeira e patrimonial*. Todos esses artigos têm como objetivo assegurar que as informações sejam fidedignas e garantam a eficiência e a eficácia gerencial.

Esses dispositivos são corroborados por Cruz e Platt (2001, p.4), ao afirmarem que “a exigência de controle de custo e avaliação dos resultados, a partir do art. 50 da lei complementar 101, de 04 de maio de 2000, cria uma nova perspectiva para a aplicação da Contabilidade de custos”.

O atendimento dos dispositivos contidos nos artigos mencionados é de competência dos órgãos que compõem a estrutura organizacional. Porém, para que tal ocorra, requerem aplicação dos Instrumentos de Contabilidade Gerencial, por serem voltados a resultados econômicos e sujeitos à prestação de contas à sociedade.

Quando os cidadãos participam do processo que envolve a Gestão Pública, e quando as informações são de fácil compreensão, há a possibilidade de se reduzir o conflito informacional, devido à minimização das incertezas quanto ao que está sendo aplicado, bem como à co-responsabilidade em poder participar com conhecimento dos meios que permitem as decisões resultantes das discussões sobre o planejamento e a execução do sistema orçamentário.

Esses aspectos têm como fundamento o artigo 48 da LRF, que estabelece:

[...] são instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

O parágrafo único do mesmo artigo estabelece que “a transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos”.

Moura (2003, p.51), ao comentar sobre o que se deve entender por controle de custos, conforme estabelecido na LRF, e quais os instrumentos que poderão ser adotados para desenvolver tal controle, lembra que

{...} é histórica a fragilidade dos controles de custos nas três esferas da Administração Pública brasileira, não havendo controle, por exemplo, 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 à população e que a utilização de um moderno sistema de custos pode contribuir em muito para a melhoria da qualidade desses serviços.

A participação popular deve ser acompanhada por informações de natureza gerencial quanto às origens dos recursos, além das dotações de caráter obrigatório, como, por exemplo, a folha de pagamento dos servidores, aplicação do mínimo de 15% à saúde e os 25% à educação. O atendimento desses percentuais não significa que os gestores públicos foram eficientes; é preciso, antes, verificar quais os Instrumentos de Contabilidade Gerencial utilizados que possibilitaram a mensuração desses percentuais para conferir se houve ou não eficiência na aplicação dos recursos públicos.

2.4.4 Aspectos complementares

Para a Administração Pública, as funções básicas da Contabilidade de Custos, que compreende o “auxílio no controle e na ajuda às tomadas de decisões” (MARTINS, 1996, p.22), não parecem muito claras, porque a concepção de despesa e arrecadação pública obscurece a importância do controle de custos e das decisões tomadas nas atividades governamentais.

De acordo com Leal (2003), e sob o enfoque gerencial, as funções básicas para controlar custos na Administração Pública não são diferentes das do setor privado porque, em qualquer atividade humana, haverá sempre escolhas que se efetivam mediante a decisão de um agente. Diante dessa visão, pode-se entender que a avaliação de desempenho e de resultados pode ser baseada nos Instrumentos de Contabilidade Gerencial tanto para a Administração Privada quanto para a Administração Pública.

Pereira (1999, p.190), *in* Catelli (1999), ao se referir ao termo avaliação no sentido qualitativo, diz que “a avaliação expressa a idéia de julgamento, formação de juízo ou atribuição de conceito a determinados atributos de algum objeto como, por exemplo, relativamente a um desempenho econômico: bom, ótimo, eficaz, conforme detenha certas qualidades”.

Dessa forma, para que a avaliação possa ter valor de decisão, ela necessita de padrões, em termos informativos, que sirvam de parâmetros que admitem a realização desse

juízo, requerendo, portanto, a utilização dos Instrumentos de Contabilidade Gerencial para o gerenciamento e a mensuração dos desempenhos de cada órgão, bem como de seus gestores. Entre todos esses aspectos se presume que, para se avaliar o desempenho e os resultados de uma organização pública, tem-se no Controle o principal instrumento gerencial.

Martins (1996, p.323), após várias indagações sobre a realidade do que se deseja controlar, conclui que Controle significa “conhecer a realidade, compará-la com o que deveria ser, tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens e tomar atitudes para sua correção”. O autor considera, ainda, que a organização somente poderá entender que controla seus custos e suas despesas quando conhece os que estão sendo incorridos, como ocorreram, quais as variáveis influenciadoras e, principalmente, se estão de acordo com o que foi planejado anteriormente. Na Administração Pública, acrescenta-se a obediência às leis e normas que regulamentam as atividades públicas.

Ainda sobre Controle, Atkinson *et al.* (2000, p.67) comentam que o principal objetivo do mesmo é

{...}assegurar a integridade da informação financeira relativa às atividades e aos recursos da empresa; monitoramento e medição do desempenho e indução a qualquer ação corretiva exigida para retornar a atividade a seu curso intencional; fornecimento de informações aos executivos que operam em áreas funcionais que possam usá-las para alcançarem o desempenho desejável.

Peres Junior *et al.* (1999, p.288) fazem um resumo a respeito de controle, ao mencionarem que “[...] uma empresa se transforma naquilo que ela consegue medir. Se algo não puder ser medido, não será possível o controle; e o controle é essencial”.

Para o agente privado, o sacrifício é medido pelo custo ou pelo risco patrimonial, e o resultado, pela rentabilidade do capital investido. Para o agente público, prevalece o custo-benefício como fundamento básico que deveria recair em alternativas que demandassem menos volume de recursos financeiros e maior benefício em bens e serviços públicos.

Baseado em Slomski (2005), o principal aspecto do Controle para a Administração Governamental é o fato de ela produzir bens e serviços que visam proteger e assegurar a integridade e a liberdade de seus associados. Esses associados são entendidos como os cidadãos contribuintes que, mediante partes de sua remuneração, representadas pelos tributos, financiam os recursos para atender as necessidades coletivas.

2.5 Administração pública municipal

Este subitem tem por objetivo apontar os principais aspectos que envolvem o contexto da Gestão Pública, mais especificamente a Municipal, quanto à forma de gerenciamento, conceitos, função gerencial, delimitação do espaço geográfico, ações governamentais e o Controle como uma das principais ferramentas gerenciais utilizadas pelos gestores.

A diversidade de sentido da expressão Administração Pública e os diferentes campos que a atividade administrativa desenvolveu fizeram com que o conceito de Administração Pública nos oferecesse contornos não bem definidos. O conceito que Meirelles (1999) apresenta, conforme mencionado no item 2.3, leva a entender que administrar é gerir interesses, independentemente se públicos ou privados. Porém, de acordo com a lei, a moral e a finalidade dos bens e ou serviços entregues à responsabilidade de terceiros⁸, os gestores necessitam de princípios que unifiquem as ações de forma sistêmica.

Por esse entendimento, se os bens e ou serviços geridos forem individuais ou de pessoa jurídica de direito privado, o processo de gerenciamento obedece ao gerenciamento privado. No entanto, se for de propriedade da sociedade, por exemplo, do município, gerencia-se, obedecendo às leis e normas que regulamentam a atividade pública.

Este trabalho dará ênfase aos aspectos que envolvem a gestão do território de um Município que está sujeito ao império das leis e normas que regulamentam a atividade pública.

2.5.1 Caracterização de município

Genericamente, Alves *et al.* (2006, p.2) caracterizam o Município como “o espaço físico onde ocorre a produção de bens e serviços, a circulação de mercadorias, e o local em que realmente são implementadas todas as ações para o bem-estar da comunidade”. É nele que se encontram as condições mais adequadas para que seja formado um quadro nacional e democrático e são geradas as situações mais favoráveis de intervenção, buscando alcançar padrões mais compatíveis com os considerados ideais.

⁸ Pessoas estranhas a uma relação ou a uma ordenação jurídica

Rubiuno e Moro (2001, p.4) ressaltam que o Município tem sido um espaço temporal das transformações ocorridas no campo e na cidade e percebem que

a cidade é um espaço em constante transformação em proporções mais significativas que no campo (rural), pelo ritmo acelerado em que tem crescido nos países subdesenvolvidos, principalmente nas três últimas décadas e os níveis de concentração populacional que tem atingido, gerando uma série muito grande de dificuldades a serem superadas.

Os autores comentam que esse processo de transformação se traduz em constantes modificações na estrutura interna da cidade, seja pela modificação do solo devido ao crescimento territorial, ou pela distribuição dos novos atributos locacionais e gerenciais no processo constante de reestruturação, cuja consequência é a sistematização dos aspectos legais.

Nesse contexto sistêmico, o Município é um ente público regido por um contingente de leis e normas regulamentadoras, entre as quais se destaca a Lei Orgânica Municipal, cujo objetivo é estabelecer as coordenadas sobre sua real função, que é promover o bem-estar da comunidade. Essa perspectiva, na visão de Catelli (2001, p. 88), proporciona visualizar o perímetro municipal como um sistema, ou seja, “um conjunto de partes interdependentes que interagem entre si para a consecução de um determinado objetivo e em constante inter-relação com o ambiente interno e o externo”.

A interação com o ambiente externo permite ao Município conhecer as demandas da sociedade por bens e serviços públicos e, ao mesmo tempo, obter os recursos financeiros, humanos, físicos, tecnológicos e informacionais para sair de uma situação atual previamente diagnosticada para uma situação futura objetivada.

2.5.2 O Enfoque sistêmico das ações de governo municipal

O entendimento das ações e atividades de um ente municipal, por meio do enfoque sistêmico, pode permitir aos gestores públicos a visualização do todo e, assim, procura atender a demanda de bens e serviços de forma abrangente, sem privilegiar determinada área em detrimento de outra.

Por sistema, Stair (1998, p.6) define como “um conjunto de elementos ou componentes que interagem para se atingir objetivos”. Magalhães e Lunkes (2000, p.26) entendem sistema como “entidade de mais de um componente (subsistema), os quais se integram para chegar a um objetivo comum”. Os autores citam, como exemplo, um grupo pequeno (família), um grupo maior (empresa), um grupo grande (Estado), e até mesmo um grupo muito grande (comunidade mundial).

Pereira (1999, p.36) *In*. Catelli (1999) diz que “qualquer coisa que consiste em partes unidas entre si pode ser chamada sistema”. Menciona, como exemplo, um carro, uma tesoura ou uma economia. Segundo o autor, todas essas “coisas” podem ser apontadas como agregados de pedaços e peças, mas começam a ser entendidas somente quando as conexões entre os pedaços e peças interagem com todo o organismo, tornando-se objetos de estudo.

Esses conceitos são provenientes dos estudos sobre as teorias dos sistemas. Churchman (1972, p.27) descrevia que “os sistemas são constituídos de conjunto de componentes que atuam juntos na execução do objetivo global do todo”.

O conceito de sistema discutido neste subitem tem como propósito o entendimento do processo de interação das partes que compõem um município, mediante informações que possam ser utilizadas para tomada de decisões.

Nesse sentido, Stair (1998, p.4) diz que “informação é um conjunto de fatos organizados de tal forma que adquirem valor adicional além do valor do fato em si”. Cita o exemplo de que o total de vendas para um gerente é mais adequado ao seu propósito do que as vendas de cada representante individualmente. Esse exemplo pressupõe que o valor de uma informação está diretamente ligado à maneira como ela ajuda os tomadores de decisões a atingirem as metas da empresa.

Foina (2001, p.19) define Informação como “um dado (ou valor) associado a um conceito claro, não ambíguo e de conhecimento de todos os interessados, que seja acompanhado de uma referência para efeito de comparação e análise”. Para o autor, a toda Informação estão associados um dado ou um valor. Essa afirmação nos permite concluir que o sentido de Informação é mais amplo do que aquele que se costuma a ela atribuir, pois, além dos dados nela transformados, há sempre um complemento interpretativo que deve ser de conhecimento de todos os usuários.

Na junção dos conceitos de Sistema e de Informação, pode-se abstrair uma série de elementos e concentrar-se em alguns de interesse exclusivo na geração de informação, ou seja, em mecanismo com objetivos definidos. Nesse sentido, Mosimann e Fisch (1993, p.54) sintetizam um Sistema de Informação “como uma rede de informações cujos fluxos alimentam o processo de tomada de decisões, não apenas da empresa como um todo, mas também de cada área de responsabilidade”.

O Processo Gerencial, em qualquer organização de caráter privado ou público, pode ser focado sob a ótica da estrutura organizacional cuja evidência está na atribuição de atividades e responsabilidades; ou sob o enfoque sistêmico, quando o que se busca é identificar o processo adotado para se atingir um objetivo antecipadamente planejado. Todos os setores que compõem a estrutura organizacional do Município constituem o sistema e devem ser atendidos equitativamente mediante os programas aprovados no orçamento, atendendo, assim, as demandas sociais.

Tais demandas são entendidas como as necessidades dos cidadãos por bens e serviços de natureza coletiva, além das informações dos recursos e ações para atendimento dessas necessidades. Significa que as demandas são provenientes das necessidades dos cidadãos e estes precisam de informações para que haja participação do exercício de cidadania – deveres e direitos - com conhecimento de causa.

Peixe (2002, p.230) menciona que “a participação da cidadania está aquém do que deveria ser, pois não existe uma conscientização para mobilizar o exercício de direitos dos cidadãos”. Acrescenta que a sociedade deverá passar por um processo pedagógico de aculturação do exercício de cidadania, com a motivação para praticar e exigir seus direitos.

Para facilitar o atendimento das metas planejadas e, conseqüentemente, as demandas sociais, Oliveira *et al.* (2002, p.15) enumeram uma série de funções que estão demonstradas no Quadro 1, a seguir, que envolvem uma Entidade Pública Municipal como um todo, entre as quais os Instrumentos de Contabilidade Gerencial se destacam, por facilitar o gerenciamento, o controle e a mensuração dos padrões estabelecidos.

Quadro 1 – Principais funções desenvolvidas pela administração pública municipal:

Ordem	FUNÇÃO
01	Ajudar a definir as metas para a Administração Municipal;
02	implantar a nova sistemática de controle das Secretarias e da Administração Indireta;
03	prover o Prefeito, seus Secretários e os Gestores da Administração Indireta com informações oportunas, auxiliando-os em suas decisões;
04	participar das discussões e da elaboração do Plano Plurianual – PPA -, da Lei de Diretrizes Orçamentária – LDO - e da Lei Orçamentária Anual – LOA;
05	implantar sistemas de custos dentro da Administração Pública Municipal;
06	verificar se o Município está cumprindo com as exigências legais e morais no que se refere às publicações de seus atos, bem como sobre as contas públicas municipais, em todos os meios de comunicação;
07	implementar medidas que visem incentivar a participação da população nas discussões sobre o Planejamento Municipal;
08	buscar implantar um banco de dados com informações econômicas, financeiras e estruturais sobre o Município e sua população, visando auxiliar no Planejamento Municipal;
09	implementar, paulatinamente, indicadores de qualidade, custo/benefício dos serviços públicos desenvolvidos, buscando uma maior qualidade destes;
10	editar normas de funcionamento dos departamentos e setores que estiverem sob sua gerência, visando definir atribuições e procedimentos padronizados para a realização dos serviços, visando ao bom andamento destes;
11	ter controle sobre os bens móveis e imóveis pertencentes ao Município;
12	coordenar os trabalhos sobre a prestação anual de contas do Município junto ao Tribunal de Contas;
13	preparar e explanar as audiências públicas para o Legislativo Municipal e para a população sobre as metas fiscais da LDO, demonstrando os resultados alcançados;
14	controlar a execução das metas estabelecidas, cobrando resultados esperados e corrigindo as distorções que venham a ocorrer;
15	controlar as receitas e despesas, estudando suas tendências no decorrer da suas execuções, visando cumprir a programação financeira pré-estabelecida;
16	controlar a execução orçamentária e a financeira, tanto da Administração Direta como da Indireta;
17	controlar, com base nos dados da escrituração contábil, os percentuais e índices impostos pela legislação vigente;
18	controlar as datas de prestação de informações aos órgãos de controle externo;
19	controlar as publicações dos demonstrativos e informações impostas pela legislação, principalmente a LRF, quanto à forma e limites para a divulgação;
20	manter controle para que a entidade tenha sempre em dia as certidões negativas que são exigidas para as mais diversas situações;
21	conferir mensalmente o fechamento da contabilidade do Município, gerando informações sobre os resultados do administrador sobre o patrimônio da entidade;
22	servir de fonte de consulta e orientação para todas as Secretarias Municipais, seus Departamentos e os Órgãos da Administração Indireta, bem como disponibilizar e preparar as informações solicitadas por estes; e
23	auditar, periodicamente, os serviços realizados pelos Departamentos principalmente os que envolvam receitas e despesas, visando firmar a cultura de auto-fiscalização.

Fonte: Adaptado de Oliveira *et al.* (2002, p.15)

Do ponto de vista gerencial, essas funções podem ser consideradas como fator preponderante para uma gestão eficaz e eficiente numa Administração Pública. Verifica-se que são funções que envolvem todo o sistema organizacional, independente das atribuições de cada órgão. Essas atribuições, quando não ordenadas sob a ótica do objetivo principal de uma Administração Pública, que é a busca da satisfação coletiva, podem não atender aos anseios esperados pelos cidadãos, além de aumentarem os custos e os desperdícios de recursos humanos, materiais e financeiros.

Considerando que, nesse contexto, existem leis e normas que norteiam as atividades públicas, deve-se também ter em conta que essas leis e normas não diferenciam os Entes públicos por grandeza e ou nível da população. Todos, independentes da esfera de governo, estão sujeitos à legislação que regulamenta a atividade pública. Isso significa que cada gestor deve evidenciar suas ações gerenciais de acordo com os anseios dos membros que compõem a sociedade a que pertencem.

Para efeito de evidenciar informações dessa natureza, Peixe (2002) estabelece que o ponto básico e fundamental a ser observado pela Contabilidade Governamental, por exemplo, em nível municipal, é o resultado social que o Controle pode proporcionar para se ter uma perfeita visão do posicionamento dos trabalhos. Acrescenta o autor que, enquanto nas empresas privadas o patrimônio é gerenciado em função da obtenção do lucro mensurado em termos financeiros e econômicos, os órgãos e entidades governamentais buscam o bem-estar da coletividade, a qual considera como lucro o resultado social, sendo o retorno do investimento observado sob a forma de bem-comum.

Portanto, os gestores públicos devem preocupar-se com a forma mais didática possível de evidenciar os resultados alcançados pela Gestão Pública à sociedade, seja por intermédio de indicadores sociais, de desempenho ou resultados econômicos que os Entes públicos produzam para a mesma.

2.5.3 Controladoria governamental

A própria terminologia “Controladoria” induz à idéia de controle de algo complexo. Slomski (2005, p.15) diz que “Controladoria é, portanto, a busca pelo atingimento do ótimo em qualquer Ente, seja público ou privado, é o algo mais, procurado pelo conjunto de elementos que compõem a máquina de qualquer entidade”. O autor acrescenta que

{...} num mundo conturbado, onde cada um é avaliado pelo que produz, é premente a existência de um órgão que faça essa concertação (ato de produzir sinfonia) – onde todos os instrumentos toquem de maneira isolada, porém sob a mesma batuta, ou seja, que todos trabalhem buscando um só objetivo, a maximização do resultado global da entidade.

Nessa dimensão, a Controladoria tem sido alvo de estudos para maximizar esse processo de interação, por entender que o *controller*, como condutor do sistema, “desempenha sua função de controle de maneira muito especial, isto é, ao organizar e reportar dados relevantes, exerce uma força ou influência que induz os gerentes a tomarem decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivos da empresa” (NAKAGAWA, 1993, p.13).

Para atender essas novas exigências, a função Controladoria é analisada sob a ótica de ramo de conhecimento e de unidade administrativa. Almeida *et al.* (1999) asseguram que a Controladoria, enquanto ramo do conhecimento, é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a criação, a edificação, o aperfeiçoamento e a manutenção dos sistemas de informações, no sentido de preencher adequadamente as necessidades informativas dos gestores em seus processos decisórios.

Enquanto unidade administrativa, os autores também se manifestam a respeito, mas Mosimann e Fisch (1999, p.88) dizem que:

A controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborar com os gestores em seus esforços de obtenção de eficácia de suas áreas quanto aos aspectos econômicos e assegurar a eficácia empresarial, também sob os aspectos econômicos, por meio da coordenação dos esforços dos gestores das áreas.

Além desses aspectos, a consciência da necessidade de engajamento de cada membro que compõe o sistema organizacional é fator imprescindível para o sucesso na operacionalização de cada área do Ente público. Nesse novo ambiente, todos os responsáveis pela harmonização das ações executadas em cada área são partes integrantes.

Para que a Controladoria possa obter sucesso nas metas globais e por áreas, há que se entender que esse ambiente proporciona importantes implicações para sua função. Como exemplo, Oliveira (1996, p.165) menciona, como resultado de uma pesquisa, que “as novas medidas de avaliação de desempenho, a crescente informatização das empresas e um diferenciado sistema de controles internos representam algumas dessas implicações”.

Perez Junior *et al.* (1999) mencionam que o papel do *controller* não é responsabilizar-se pela execução das ações de cada área, mas sintetizar e analisar as informações geradas. Sua função básica é garantir que tais informações sejam filtradas, separadas, preparadas e distribuídas oportunamente nos órgãos que compõem as entidades públicas, para que sejam utilizadas como suporte ao processo decisório.

Do ponto de vista de implementação de uma área organizacional de Controladoria, todas essas experiências devem ser levadas em consideração quando do seu planejamento inicial, assim como os aspectos culturais que envolvem a organização.

Dessa maneira, os conceitos de Capital Social podem proporcionar entendimento de auxílio no processo de decisão de criação dessa área, tendo em vista que o conceito prega a confiança recíproca entre os envolvidos. Como exemplo, Fukuyama (1996) menciona que, ao estabelecer o padrão de comportamento, os membros que compõem a sociedade passam a confiar que os outros irão se comportar de certa forma.

Silva (2006, p. 5) cita que o Capital Social pode ser entendido como um conjunto de Normas, Instituições e Organizações que promovem a confiança e a cooperação entre as pessoas, nas comunidades e na sociedade em seu conjunto.

Esses conceitos dão uma radiografia informacional daquilo que pode ser desenvolvido numa organização. A interação desses conceitos aos de Controladoria e o papel do Controle podem proporcionar nova forma de enxergar os meios que devem ser levados em consideração durante o planejamento de implantação de uma área de Controladoria Governamental.

Nesse cenário, outros conceitos merecem ser lembrados, tais como: conhecimento, competência, capacidade de inovar aspectos gerenciais de interação entre as partes (trabalho em grupo). Esse contexto tem como fundamento a afirmação de Boas (2000, p.71), que assim se refere ao assunto:

{...} as pessoas que exercem os diversos cargos na composição da Controladoria devem possuir como requisitos básicos inteligência, capacitação, espírito empreendedor, liderança, conhecimentos técnicos adequados e acima de tudo responsabilidade profissional e social.

Esses requisitos precisam interagir entre si, a fim de proporcionar resultados positivos. A Controladoria, como órgão administrativo e disseminador de informações, tem a função de exercer esse papel de integração, desde o diagnóstico para elaboração do planejamento estratégico (Plano Plurianual) à execução do orçamento, e, assim, indicar os possíveis desvios de suas metas e sugerir alternativas de ajuste à realidade. Crozatti (1999, p.20) menciona que “a Controladoria é então a gestora do sistema de informações econômico-financeiras, sendo assim, a responsável pelos conceitos que devem sustentar tal sistema”.

Assim, vê-se na Controladoria uma função que os gestores podem utilizar para o controle e integração dos Instrumentos de Contabilidade Gerencial nos órgãos que compõem a Administração Pública Municipal, haja vista que o papel do *controller* é proporcionar harmonia entre as partes. Essa necessidade harmônica conduz os gestores públicos a criar ferramentas gerenciais, como por exemplo, os sistemas de informações, os padrões, definição de modelos de mensuração e indicadores que possam aferir a eficiência e a eficácia de cada órgão, além de possibilitar a avaliação do desempenho de cada gestor em sua respectiva área.

2.6 Instrumentos de contabilidade gerencial e sua aplicação na administração pública

2.6.1 Instrumentos de contabilidade gerencial

Do ponto de vista gerencial, primeiramente há que se definir a missão da entidade, a fim de que todos os envolvidos no processo gerencial possam compreender a razão de ela existir e, assim, proporcionar a utilização de instrumentos gerenciais para alcançar a eficiência dos resultados planejados. Oliveira (1996, p.116) define missão como sendo “a razão de ser da empresa... É uma forma de se traduzir determinado sistema de valores em termos de crenças ou áreas básicas de atuação, considerando as tradições e filosofias das empresas”.

Para que a missão possa ser atingida com eficiência na administração pública, há que se aplicarem métodos que propiciem condições de controle e que mensurem o resultado econômico das diretrizes, objetivos e metas previstas na LDO em consonância com o PPA. A implantação da LRF proporcionou ao planejamento uma mudança de cultura orçamentária que introduziu importantes modificações de cunho metodológico, entre as quais elementos que evidenciam a transparência das ações dos gestores públicos, permitindo que se avaliem custos e se aprimorem processos de elaboração dos elementos de planejamento, de execução e de controle que compõem o Sistema Orçamentário.

Diante desses aspectos, vários são os Instrumentos de Contabilidade Gerencial que os gestores das entidades públicas ou privadas podem utilizar para a maximização dos resultados econômicos, entre os quais se destacam:

2.6.1.1 Controle gerencial nas entidades públicas

Gerencialmente, Atkinson *et al.* (2000, p.94) definem controle como sendo “um conjunto de métodos e ferramentas que os membros da empresa usam para mantê-la na trilha para alcançar seus objetivos”. Entre os objetivos das empresas, tanto privada quanto pública, destaca-se o processo de desenvolvimento e continuidade.

Nas entidades públicas municipais, à medida que a sociedade se desenvolve democraticamente, surgem as necessidades de controles gerenciais das ações de seus governantes, cujos modelos podem ser extraídos dos métodos estabelecidos pela Contabilidade Gerencial.

Por essa visão, pode-se argumentar que, na medida em que se vai aumentando a complexidade das organizações, sejam elas públicas ou privadas, acentua-se cada vez mais a importância do controle como instrumento capaz de propiciar os elementos necessários à administração correta das várias secretarias e divisões das organizações.

Esse entendimento pode ser desdobrado aos Entes municipais quando da aprovação do orçamento com suas respectivas dotações a cada programa de governo, em que cada secretário dispõe de poderes para empenhar seus gastos na aquisição de bens e serviços produzidos por sua secretaria.

Nesse contexto, surge o Sistema de Controle Interno como um instrumento gerencial que facilita a prestação de contas de cada gestor das secretarias ao gestor responsável pelo ente e à sociedade como principal interessada, pautada pelos princípios constitucionais constantes do art. 37 da Constituição Federal, que se referem à Legalidade, à Impessoalidade, à Moralidade, à Publicidade e, principalmente, à Eficiência.

A estrutura desse sistema deve ser formalizada por meio de lei, a fim de dispor de caráter público, independente de sua denominação, cuja responsabilidade não se restrinja à identificação de falhas de controle, mas apresente recomendações voltadas ao aprimoramento e à aplicação dos métodos de controles e das ações gerenciais nos casos em que se constatar a inobservância às leis e normas vigentes, o que exige amplo conhecimento e atualização sobre a matéria, incluindo aspectos técnicos e legais.

2.6.1.2 Instrumentos de custos

Anthony *et al.* (2000, p.85) afirmam que custos são “recursos usados para fornecer um serviço ou produto”. Para Martins (1996, p.25), custo representa o “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”.

Para os autores, quando se realizam as mesmas coisas com menos recursos e, portanto, menor custo, significa que a organização está agindo com eficiência e eficácia. Anthony *et al.* (2000, p.87) dizem que “Eficácia e Eficiência são dois termos que os contadores gerenciais usam freqüentemente. Cada um desses termos tem significado muito especial”. Ressaltam que Eficácia se caracteriza pela habilidade de os membros de um processo alcançar seus objetivos, e Eficiência é uma característica do processo que se refere à habilidade de seus membros em usarem um mínimo de recursos possível para fazer alguma coisa.

Neste sentido, os instrumentos de custos se apóiam em métodos gerenciais que podem ser aplicados de acordo com a necessidade de cada organização. Entre esses Métodos encontra-se o Custeio Baseado em Atividades (ABC), definido por Anthony *et al.* (2000, p.53) como sendo:

{...} procedimento que mede os custos dos objetos, como produtos, serviços e clientes. Atribuem primeiro os custos dos recursos às atividades executadas pela empresa. A seguir, esses custos são atribuídos aos produtos, serviços e clientes que se beneficiaram dessas atividades ou criaram sua demanda.

As características do processo de elaboração do orçamento público facilitam a aplicação desse método, haja vista as próprias exigências legais de que, quando prevista a elaboração de determinada atividade, a mesma deve ser acompanhada pelos valores monetários que atendam aquela demanda. O parágrafo 1º do Art. 165 da CF diz que

{...} a lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da Administração Pública Federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

Portanto, quando se define determinada obra pública, obrigatoriamente se deve prever o quanto deverá ser gasto com despesas de capital, ou seja, quanto se deve investir naquela obra, mas também é preciso prever as despesas de caráter continuado, entendidas como aquelas destinadas à manutenção da obra executada. Dessa forma, é necessário identificar, em cada órgão ou secretaria, quais são as atividades relevantes que integram determinado processo, e elas devem constar no formato orçamentário de cada programa, subdivididas em projetos, atividades e operações especiais.

Outro modelo de método gerencial disponibilizado e que pode ser aplicado nas instituições públicas é o *Balanced Scorecard (BSC)*, por proporcionar uma abordagem gerencial de relatórios gerenciais pautados por indicadores. Horngren *et al.* (2004, p.305) afirmam que o BSC “é uma medida de desempenho e um sistema de informação que realiza um equilíbrio entre as medidas financeiras e operacionais, liga o desempenho às recompensas e fornece reconhecimento especial para a diversidade de metas organizacionais.”

Ainda sobre o BSC, Soutes (2006, p.29) afirma que “neste modelo uma série de informações estratégicas são organizadas em um conjunto de indicadores que permitem localizar problemas, definir rumos, prever turbulências e para onde vai a empresa”.

Isto leva a entender que os métodos ABC e BSC interagem como parte de um sistema. Essa interação é ratificada por Alves e Francez (2006, p.70) ao mencionarem que:

{...} o ABC foca a apuração dos custos tendo por base as atividades necessárias no processo de formação dos custos e não necessariamente com exclusividade nos departamentos. Um processo, como a formação de despesas públicas, por exemplo, vai desde a unidade administrativa que solicita o material até a tesouraria, passando pela contabilidade, setor de compras, licitações e outros setores, dependendo da estrutura organizacional do município.

Considerando que os gestores públicos têm no orçamento o instrumento gerencial para atendimento de cada órgão que compõe o Ente público, eles estabelecem metas para cada um, mas dependem de indicadores que mensurem a sua realização de forma eqüitativa. Dos Instrumentos de Contabilidade Gerencial que podem proporcionar solução a esse problema, o *Balanced Scorecard (BSC)*, também conhecido como painel equilibrado de indicadores, e que foi criado exatamente para solucionar problemas de comunicação do planejamento da organização como um todo, parece o mais adequado. Tal instrumento dispõe de técnicas que permitem, por intermédio de indicadores de desempenho, indicar onde estão ocorrendo possíveis desvios.

Por esses exemplos é possível entender que os métodos do ABC e o BSC interagem como instrumentos gerenciais no processo de mensuração e indicação dos elementos que não estão atingindo suas metas, possibilitando aos gestores tomarem decisões que permitem corrigir possíveis desvios.

2.7 Diferença entre instrumentos de contabilidade gerencial tradicional e moderno.

Soutes (2006, p.31), baseada numa segregação dos instrumentos proposta por Sulaiman *et al.* (2004), divide os Instrumentos de Contabilidade Gerencial em tradicionais e modernos. Como exemplo de tradicionais, a autora cita: “Custeio por Absorção, Custeio Variável, Custeio Padrão, Preço de Transferência, Retorno Sobre Investimento, Moeda Constante, Valor Presente, Orçamento e Descentralização”. Quanto aos modernos, menciona: “Custeios Baseados em Atividades (ABC), *Just in time (JIT)*, Teoria das Restrições, Planejamento Estratégico, Gestão Baseada em Atividades (ABM), Gestão Econômica (GECON), *Economic Value Added (EVA)*, Simulação, *Balanced Scorecard (BSC)* e Gestão Baseada em Valor (VBM)”.

Os instrumentos mencionados não se referem aos únicos atualmente existentes na Contabilidade Gerencial, mas aos principais, que são de conhecimento dos profissionais que atuam no mundo da Contabilidade.

A principal diferença desses instrumentos está nos aspectos que envolvem a evolução dos elementos que interferem nas organizações, como, por exemplo, a tecnologia, a concorrência, a necessidade de controle, a mensuração dos custos dos produtos e serviços públicos. À medida que surgem as necessidades, novos instrumentos precisam ser pesquisados a fim de se atender as exigências gerenciais de decisão.

2.8 Importância de avaliar o uso dos instrumentos de contabilidade gerencial

Os aspectos teóricos de avaliação da Contabilidade Gerencial mostram que as pessoas envolvidas no processo de decisão são fundamentais para os interesses dos gestores da organização. Lopes e Martins (2005, p.98) concluíram que “a Contabilidade Gerencial é muito mais fruto de um amplo embate social do que resultado de técnicas científicas elaboradas em laboratório”.

Na Gestão Pública, a experiência tem demonstrado que a alternância de poder proporciona insegurança aos projetos em andamento pelo próprio modelo de proposta de gestão apresentada durante o pleito eleitoral. Ainda de acordo com comentários dos autores (p.99) sobre o comportamento dos profissionais em projetos de Instrumentos de Contabilidade Gerencial, “...os profissionais envolvidos em sua implementação devem estar motivados com os resultados possíveis do projeto. E entre esses resultados temos a redistribuição de poder e autoridade”. Acrescentam que as falhas na implementação de muitos sistemas gerenciais devem-se, muitas vezes, a questões comportamentais e não meramente técnicas.

Os conceitos de Contabilidade Gerencial preconizam esses aspectos como um sistema em que todos devem interagir para alcançar o objetivo da organização como um todo. Padoveze (2006, p.35), baseado na Associação Nacional dos Contadores dos Estados Unidos e Atkinson *et al.* (2000, p.36), fundamentados pelo Instituto de Contadores Gerenciais (Institute of Management Accounting), definem Contabilidade Gerencial como sendo

{...} o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras utilizadas pela administração para planejamento, avaliação e controle dentro de uma organização e para assegurar e contabilizar o uso apropriado de seus recursos.

Iudícibus (1993, p.15) caracteriza a Contabilidade Gerencial como

{...} um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços etc. Colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.

Lopes e Martins (2005, p.98) afirmam que “a Contabilidade Gerencial possui impacto direto nos interesses dos gestores da empresa”. Citam, como exemplo, o orçamento como um importante instrumento de atribuição de poder, pois nele constam quem define as metas a serem cumpridas, como os resultados serão estabelecidos entre os órgãos que compõem a organização, qual sistema de rateio será empregado para os custos do sistema de informática e quem será o responsável pela aplicação dos recursos.

Significa que o principal objetivo da Contabilidade Gerencial é avaliar o desempenho tanto nas unidades de negócio, como nos departamentos ou mesmo individualmente. Como exemplo, na Administração Pública se pode aplicar as técnicas de avaliação da eficiência de uma licitação pública quanto ao respeito aos princípios da legalidade, da impessoalidade, da publicidade e da moral, todos constantes do art. 37 da Constituição Federal.

Nessas questões, há que se constituírem sistemas de informações gerenciais que contemplem os Instrumentos de Contabilidade Gerencial como insumos que atribuirão valores econômicos e financeiros aos meios para mensuração, a fim de produzir informações aos gestores públicos em toda estrutura organizacional, de acordo com as necessidades internas de cada agente e dos cidadãos, cujo foco é o principal objetivo da Gestão Pública.

Atkinson *et al.* (2000, p.36) argumentam que “a informação gerencial contábil é uma das fontes informacionais principais para a tomada de decisão e controle nas empresas” e que “sistemas gerenciais contábeis produzem informações que ajudam funcionários, gerentes e executivos a tomar melhores decisões e a aperfeiçoar os processos e desempenhos de suas empresas”.

Os Sistemas de Informações Gerenciais produzem informações econômicas, além das financeiras, aos tomadores de decisões. Essas informações são extensivas às gestões públicas, haja vista que os entes públicos são organizações que geram bens e serviços que precisam ser maximizados para o atendimento da demanda social.

2.9 Aplicação dos instrumentos de contabilidade gerencial na administração pública

A abordagem que a LRF introduziu a partir de 2000 na Administração Pública, em que o planejamento e a transparência figuram como protagonistas dos procedimentos gerenciais, fez com que o sistema orçamentário, por depender de conhecimento de técnicas de planejamento, exigisse uma base teórica de informações sobre os Instrumentos Gerenciais para que pudessem ser úteis durante os diagnósticos do planejamento, sua elaboração, execução, controle e avaliação dos resultados obtidos.

Para tanto, primeiramente há de se entender o significado de planejar. Com essa finalidade, veja-se o que dizem os dicionários. O Dicionário Balsa de Língua Portuguesa (2005, p.803) diz que planejar significa “fazer o plano ou a planta de (edifício, etc); projetar. Fazer o plano ou roteiro de (ação); programar”. O *Dictionary Learner’s Advanced* (2001, p. 962) diz que “*Plan = to make detailed arrangements for something you want to do in the future*”⁹.

Diante desses conceitos, pode-se assinalar que planejar significa conhecer a realidade antecipadamente e decidir o que se pretende alcançar, mediante ações de controle durante a execução das atividades na busca dos objetivos propostos.

Nesse cenário, pode-se deduzir que diversos autores utilizaram esses conceitos para as definições de Planejamento. Bethlem (2004) comenta que, entre as definições de autores clássicos como Drucker, Antony, Steiner e Ackoff, a de Drucker (1974), em sua obra *Management*, aborda o conceito de Planejamento várias vezes, porém não o define de forma precisa. Como exemplo, cita, no capítulo 2, que “além de desenvolverem o princípio da descentralização, desenvolveram abordagens sistemáticas para objetivos de negócio, estratégia de negócios e planejamento estratégico”. No capítulo 3, aborda a base conceitual do

⁹ Tradução livre: Plano = fazer planos detalhados de alguma coisa que queira fazer no futuro.

que chama o *management boom* e considera o Planejamento a longo prazo um dos sete conceitos fundamentais para o crescimento vertiginoso do *management*. No capítulo 31, analisa o trabalho do *manager* e conclui que existem nele cinco operações básicas: objetivos, metas em cada área, necessidades de cada área, balancear as necessidades e habilidades de análise de síntese.

Os demais autores incluem o Controle como forma de Planejamento, pois entendem que o Controle Gerencial é o processo pelo qual gestores influenciam outros membros da organização a praticarem as estratégias da organização.

Peleias *et al.* (1991, p.62) definem Planejamento como “um processo que ocorre dentro do contexto da atividade organizacional e reveste-se de todo um conjunto de características”, e destacam as seguintes:

- é algo que se faz antes das ações efetivas, preocupando-se, pois, com os efeitos futuros das decisões tomadas no momento presente;
- é necessário, pois o cumprimento da missão e a realização dos propósitos da empresa requerem um conjunto de decisões sequenciais e interdependentes, ou seja, as decisões de uma etapa deverão ser consideradas na etapa seguinte, uma vez que esta é consequência daquela;
- é um processo dinâmico, o qual possibilita revestir a missão da empresa de certa flexibilidade, que possibilite acompanhar as mudanças ambientais.

Os autores complementam, dizendo que o exercício sistemático do Planejamento tende a reduzir incertezas envolvidas no processo decisório, além de aumentar a probabilidade de alcance dos objetivos e desafios estabelecidos pela organização.

Para Oliveira (1996, p. 33),

{...} planejamento pode ser conceituado como um processo, considerando os aspectos abordados pelas dimensões anteriormente apresentadas, desenvolvido para o alcance de uma situação desejada de um modo mais eficiente e efetivo, com a melhor concentração de esforços e recursos pela empresa.

Esse conceito leva a entender que o Planejamento existe devido às tarefas a serem cumpridas e as atividades a serem desempenhadas. O objetivo é fazer isso da forma mais econômica possível, abordando os elementos dos Instrumentos de Contabilidade Gerencial no uso dos diferentes recursos humanos, materiais, financeiros e tecnológicos, respeitando suas diferentes especificidades próprias, com o intuito de cumprir seus objetivos. Isso pressupõe a necessidade de estratégias no processo decisório que ocorrerá antes, durante e depois de sua elaboração e implementação nas entidades públicas.

Bethlem (2004, p.115), cuja fundamentação provém de Antony (1992), diz que “planejamento estratégico é o processo de decidir sobre as metas (*goals*) da organização e as

estratégias para atingir estas metas”. Faz entender que Planejamento pode ser considerado um método para traçar metas e os meios de alcançá-las ou um modo de pensar fundamentado em conhecimentos especializados daquilo que se deseja obter.

Essas considerações permitem entender que todo Planejamento Governamental, principalmente em nível municipal, tem duas dimensões: A Política e a Técnica. Política, devido ao fato de ser um processo de negociação que busca conciliar valores, prioridades, necessidades e interesses divergentes, bem como administrar conflitos entre os vários segmentos da sociedade que compõem o sistema organizacional. Técnica, por implicar no domínio de metodologia específica de trabalho, da sistematização de informações atualizadas, do conhecimento dos meios que proporcionam o resultado esperado e, principalmente, dos métodos e técnicas gerenciais.

Nesse sentido, para a Administração Pública e em sentido amplo, Planejamento é um método de aplicação contínua e permanente, destinado a resolver, racionalmente, os problemas que afetam uma determinada sociedade, em determinada época, mediante a previsão ordenada, capaz de antecipar suas conseqüências.

Para Mintzberg e Quinn (2001, p. 20), essas estratégias representam “o padrão ou plano que integra as principais metas, políticas e seqüência de ações de uma organização em um todo coerente”. Acrescentam que uma estratégia bem formulada ajuda a ordenar e alocar os recursos de uma organização para uma postura singular e viável, com base em suas competências e deficiências internas relativas. Essa forma sistemática facilita o processo decisório por determinar a direção geral de um empreendimento e, em última análise, sua viabilidade à luz do previsível e do imprevisível, assim como as condições adversas que possam ocorrer em seus ambientes interno ou externo.

Esses conceitos devem ser extensivos às gestões públicas por administrarem processos contínuos numa visão de longo prazo, haja vista que toda organização é criada com propósito de vida constante, principalmente as organizações de natureza pública.

Observa-se que, em alguns conceitos, os autores se preocupam com o planejamento de uma organização em continuidade e não mencionam quais as características de planejamento para constituição dessa organização. Essa observação tem como finalidade objetiva o entendimento de que o sucesso de uma organização inicia-se no planejamento estratégico, antes do início de seu exercício social. Significa que as ações, além de serem políticas, devem abranger, de forma consciente, todo o ambiente interno e o externo do Município, inclusive com análises técnicas e científicas de cada órgão que compõe o sistema.

2.9.1 Surgimento dos instrumentos de contabilidade gerencial

De acordo com Johnson e Kaplan (1996, p.5), “historiadores demonstraram que informes contábeis têm sido preparados há milhares de anos. Há quinhentos anos um monge veneziano, Fra Pacioli, descreveu os fundamentos de um sistema contábil de partidas dobradas bastante funcional.” Este sistema foi criado pela necessidade, sentida pelo clero romano, de conhecer a movimentação dos fatos econômicos ocorridos durante determinado período. Surge, portanto, um exemplo de Instrumento de Controle Gerencial.

Os autores comentam que, até o final do século XVIII, praticamente todas as transações comerciais eram realizadas entre empresário-proprietário e indivíduos alheios à organização. Porém, com o transcorrer dos tempos, novos fenômenos surgiram, entre eles a Revolução Industrial, que exigiu novos métodos e técnicas para atender as demandas sociais.

Nesse processo de evolução, surge a necessidade de intervenção do Estado como entidade regulamentadora dos interesses coletivos e, conseqüentemente, uma Contabilidade que atenda ao clamor da sociedade que elege seus representantes e contribui com os recursos financeiros para que os eleitos possam gerir seus recursos com eficiência e eficácia, voltados ao bem-comum.

Sob essa ótica e fundamentado nas discussões dos tópicos anteriores desta dissertação, pode-se entender que os estudos atuais voltados à Administração Pública estão sendo desenvolvidos, buscando definir o tipo de Estado que se pretende para a atualidade, em que se deve privilegiar os aspectos gerenciais, mediante a otimização da utilização dos recursos voltados a resultado econômico, o que representa um desafio diante das diversas vertentes teóricas que se dispõem a discutir a forma como deve ser gerenciada a Administração Pública.

Essa forma de pensar o modelo de Administração Pública teve destaque, conforme Spink (1998, p.148) In. Bresser-Pereira e Spink (1998), “no período que antecedeu as primeiras conferências sob a égide das Nações Unidas, no fim dos anos 60 e princípio dos 70, a expressão em uso era *reforma administrativa*”.

Os autores acrescentam que o relatório das Nações Unidas, em sua conferência ocorrida em 1971, na cidade de Brighton (Reino Unido), fez um resumo, ao mencionar

{...} são freqüentemente essenciais programas de amplas reformas administrativas para que se criem as capacidades administrativas necessárias ao desenvolvimento econômico e social e para que se executem as funções governamentais em geral (...) Definem-se tais reformas administrativas como os esforços que têm por fito induzir mudanças fundamentais nos sistemas de administração pública, através de reformas de todo o sistema ou, pelo menos, de medidas que visem à melhoria de um ou mais de seus elementos-chave, como estruturas administrativas, pessoal e processos.

A partir desse momento, o autor entende que a expressão *Administração Pública* tem sido subdividida e ampliada de modo que o espaço resultante inclua procedimentos administrativos específicos, sistemas de pessoal e programas locais de mudança, revisão e

reforma de ajustes estruturais do serviço público, programas de capacitação mista, programas de mudança temática na esfera pública e importantes reformas constitucionais do Estado.

Sobre esses aspectos, Jenkins (1998, p.201), *in* Bresser-Pereira e Spink (1998), se manifesta, dizendo que a preocupação do governo do Reino Unido, nos últimos 100 anos, sempre foi mais ou menos a mesma: “melhorar o funcionamento do governo, aumentar a eficiência, reduzir custos, eliminar o empreguismo e a corrupção e aumentar a eficiência”. Porém, de acordo com o autor, as dimensões políticas influenciavam as dimensões técnicas da operacionalização da política governamental, criando dificuldades na aplicação nos modelos gerenciais e isso gerava conflitos de agência, ou seja, interesses diversos.

Após 15 anos, o serviço público assumiu a “questão política”, deixando de ser apenas parte de uma agenda política imposta a um serviço público passivo e ressentido. Ainda citando Jenkins (p.204), vários foram os sistemas de Gestão Pública Gerencial aplicados. Dentre eles se destaca o sistema criado pela primeira-ministra, conhecido por ‘escrutínio’, que compreendia “um processo de revisão e avaliação que examinava uma área específica de uma política, ou programa, no que dizia respeito a gastos, e fazia algumas perguntas simples sobre as suas operações, do tipo ‘quanto custou’, ‘quem foi o responsável’ e ‘quais foram os resultados’.”

Ainda de acordo com esse autor, os britânicos queriam mudar o sistema de Administração Pública ao “diminuir o tamanho da máquina, reduzir custos e atenuar sua influência na economia britânica. Essa não foi, de maneira alguma, a primeira vez que se tentou introduzir o setor privado no serviço público da Grã-Bretanha”.

Todos esses aspectos tiveram influência, também, da crise do petróleo, em 1973, e do prosseguimento de suas conseqüências ao longo dos anos de 1980, o que forçou a busca de alternativas que suprissem o modelo negativo de gerenciamento do setor público. Com isso se fortaleceu a confiança de que o setor privado dispunha de modelos gerenciais que pudessem ser adaptados à Administração Pública, principalmente por considerar que o poder público também gerava bens e serviços com o intuito de atender a satisfação e o bem-estar social.

De acordo com Bresser-Pereira e Spink (1998), essa ótica de fortalecimento da Administração Pública teve também como fundamento a vitória dos conservadores na Grã-Bretanha, em 1979, tendo à frente Margareth Thatcher, e dos republicanos nos Estados

Unidos, com a eleição de Ronald Reagan para Presidente em 1980, principalmente por esses países serem referência como suportes para a Contabilidade Gerencial.

Conquanto a Inglaterra possa ser considerada o laboratório das técnicas gerenciais aplicadas ao setor público, particularmente, a partir do governo Thatcher, tem-se também que trazer para este foco as discussões realizadas nos Estados Unidos sobre a forma apropriada de *performance* da Administração Pública. Entretanto, tais discussões não encontraram apoio suficiente para se desenvolver, em face de o setor público americano ter a cultura de evitar que a flexibilização das regras administrativas pusesse em risco a preservação política, bem como a descentralização do poder presente no federalismo, o que atrapalhava o estabelecimento de um só modelo.

As mudanças recomendadas não ocorreram de forma semelhante nem no mesmo momento. Foram dadas soluções diferenciadas para problemas semelhantes, em consequência das próprias características de cada país envolvido.

Aliada a essa nova visão gerencial, tornou-se realidade a necessidade da redução dos gastos públicos, principalmente com pessoal, em face de os governos contarem com menos disponibilidades financeiras e, em contrapartida, a sempre crescente demanda dos cidadãos por serviços, o que implica naturalmente a necessidade de aumento da eficiência governamental na utilização de seus recursos.

2.9.2 Instrumento de contabilidade gerencial no Brasil

Diante da visão macro mundial de que o nosso país é parte desse sistema e que as partes influenciam e são influenciadas pelas consequências de seus acontecimentos, o Brasil teve, também, que se ajustar à realidade das novas perspectivas mundiais, denominadas pelas Nações Unidas de “reforma administrativa”.

Esse novo paradigma de Gestão Pública exige a substituição do modelo burocrático por uma abordagem gerencial utilizada pelas empresas do setor privado, que amplia a capacidade de decisão de seus gestores na busca da eficiência e da efetividade dos bens e serviços produzidos pelos Entes Públicos, cujo alicerce encontra respaldo na Constituição Federal e nas normas que regulamentam a atividade pública.

Bresser-Pereira e Spink (1998, p.7) argumentam que

a abordagem gerencial, também conhecida como “nova administração”, parte do reconhecimento de que os Estados democráticos contemporâneos não são simples instrumentos para se garantir a propriedade e os contratos,

mas formulam e implementam políticas públicas estratégicas para suas respectivas sociedades tanto na área social quanto na científica e tecnológica.

Os autores acrescentam que

{...} para isso é necessário que o Estado utilize práticas gerenciais modernas, sem perder de vista sua função eminentemente pública. “Gerenciar” difere de “controlar” quase da mesma forma que “fazer acontecer” difere de “evitar que aconteça”. Essa perspectiva, desenvolvida na administração das empresas, é também válida para as organizações públicas. Não se trata, porém, da simples importação de modelos idealizados do mundo empresarial, e sim do reconhecimento de que as novas funções do Estado em um mundo globalizado exigem novas competências, novas estratégias administrativas e novas instituições.

No Brasil, a Lei 4320/64 foi um marco histórico na regulamentação dos procedimentos orçamentários e de execução do orçamento. Porém, com a evolução da sociedade e o processo democrático após a ditadura militar, novas exigências emergiram e uma nova Constituição foi promulgada, atribuindo mais responsabilidades aos entes da federação, principalmente aos municípios, os quais foram incumbidos de gerir os recursos de forma que atendessem, da melhor forma possível, os anseios de seus munícipes.

Nesse contexto de mudanças, constatam-se disparidades de métodos, ações e atitudes de gestores públicos que estavam comprometendo os Entes públicos pelo excesso de endividamento. Com a vigência da LRF em 2000, essas responsabilidades passaram a ser objeto de punição pela falta de critérios na aplicação dos Instrumentos de Contabilidade Gerencial e o Planejamento e a Transparência passaram a ser considerados focos principais.

Esses aspectos são corroborados por Jenkins (1998), *in* Bresser-Pereira e Spink (1998), ao comentar que, à medida que as atividades dos governos municipais se tornaram mais complexas, o Sistema de Contabilidade, até então em vigência, passou a não mais atender as suas necessidades e a dificultar a administração eficiente dos recursos que dão sustentabilidade aos processos gerenciais. Isso fez com que novos métodos de gerenciamento fossem objetos de estudos e, entre eles, aparecem os Instrumentos de Contabilidade Gerencial, utilizados pela iniciativa privada.

2.9.3 Sistema de custos como controle gerencial nas atividades públicas municipais

As principais inovações nos métodos de gerenciamento das atividades públicas encontram respaldo nos sistemas de custo, por propiciar não só as informações dos custos de cada bem ou atividade produzida, mas também aquelas consideradas correlatas, como, por exemplo, o quanto cada contribuinte recolheu ao tesouro em comparação com os benefícios recebidos do Ente público. Mediante as informações disponibilizadas, gestores, políticos e cidadãos podem debater perspectivas econômicas com transparência e responsabilidade em prol do bem-comum.

Sobre esses aspectos, Martins (2003, p.38) afirma que “é fundamental estabelecer um sistema de custos que atenda ao setor público e permita aos gestores identificar: a) o custo dos bens e serviços; b) a quantidade física dos serviços entregues; c) a apropriação a projetos e atividades; d) a apropriação ao resultado do exercício.”

Atkinson *et al.* (2000, p.471) reforçam essa afirmação, acrescentando que “...os governos desenvolvem orçamentos de receitas, que são estimativas da quantia de dinheiro que eles levantarão ou que será alocada. Leis aprovam os orçamentos de despesas, que proporcionam aos servidores públicos autoridade para gastar receitas governamentais em projetos específicos”.

Os autores comentam que, ocasionalmente, as autoridades votam leis, limitando despesas governamentais pelas receitas obtidas, mas receitas e despesas são separadas. Nas empresas que visam ao lucro, as receitas e despesas estão inter-relacionadas, haja vista que se gasta dinheiro para se obter receitas. Nas entidades públicas, controlar despesas significa assegurar que os gastos autorizados não excederam os gastos efetivos, em vez de avaliar se os programas, nos quais o dinheiro foi gasto, atingiram seus objetivos.

Ainda com base em Martins (2003), o Sistema de Custos pode auxiliar os administradores a demonstrar para os cidadãos a correlação entre custos, volume de atividades e resultados e, conseqüentemente, permitir conhecer quantos reais (R\$) cada contribuinte recolheu ao tesouro em comparação com o valor em reais (R\$) dos serviços que recebeu do Ente público.

Assim como nas empresas privadas, os gestores públicos carecem conhecer cada órgão que compõe a estrutura organizacional da Administração Pública Municipal. A Administração Direta, que compreende as secretarias municipais como unidades orçamentárias, devem conhecer seus setores e divisões e quais são suas principais atividades. A Administração Indireta deve conhecer as autarquias, as empresas públicas, as sociedades de

economia mista e as fundações com suas respectivas atividades, haja vista que os sistemas de custeio estão contidos no sistema de planejamento, do controle interno e principalmente na tecnologia da informação que faz a interface de integração dos órgãos que compõem o Ente público municipal.

Nesse contexto, o conhecimento dos Instrumentos de Contabilidade Gerencial é considerado preponderante para obtenção dos resultados esperados. Flores (2004, p.5) corrobora, dizendo que “o planejamento deve identificar com clareza os programas, indicadores de desempenho, ações e respectivos produtos”. Para que esses fatores aconteçam, o autor argumenta ser necessário que

{...} os membros da Administração Pública conheçam o universo de problemas sociais e administrativos e, assim, deverão dispor de banco de dados sob pena de não conseguir formatar o planejamento e, pior que isso, não ter condições de acompanhamento, o que tornaria insubsistente o planejamento inicial.

Entre os Instrumentos de Contabilidade Gerencial, destacam-se os sistemas de custeio por absorção, direto ou variável, e custeio baseado em atividades (ABC). Na Administração Pública, cuja natureza de atividades é a prestação de serviços e considerando que as dotações orçamentárias são alocadas a cada órgão conforme os serviços orçados, há que se dispor de mecanismos contábeis para mensurar os bens e serviços produzidos.

2.9.4 – Instrumentos gerenciais de planejamento na administração pública municipal

O Planejamento na Administração Pública Municipal tem como fundamento a imposição da Constituição Federal, por meio do capítulo II, que trata “das Finanças Públicas” e traz na seção II, sobre os orçamentos, todos do art. 165, os seguintes instrumentos de planejamento:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: I - o plano plurianual; II - as leis de diretrizes orçamentárias e III - os orçamentos anuais. Esses instrumentos de Planejamento compõem o Sistema Orçamentário e são colocados em prática como forma de ação contínua e permanente que, ao longo do seu desenvolvimento, incorporam a idéia de atuação conjunta dos diversos setores da organização, garantindo o acompanhamento, a avaliação e as decisões necessárias à eficiência e à efetividade das atividades.

Para aplicação dos Instrumentos de Contabilidade Gerencial, voltados ao controle de custos, faz-se necessário o conhecimento dos elementos de Planejamento, conforme acima mencionado: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA).

2.9.4.1 Plano plurianual (PPA).

Em sentido de Planejamento, Plano pode ser entendido como um conjunto de métodos e medidas para execução de empreendimentos, intenções e propósitos a serem realizados a longo prazo. Plurianual, como a própria palavra expressa, por tratar-se de um plano que deverá ser previsto no primeiro ano do mandato, para execução nos quatro anos seguintes, sendo três anos do próprio mandato e um ano do mandato seguinte. Esse entrelaçamento de mandatos tem como função garantir a continuidade e proporcionar o desenvolvimento sustentável da ação governamental, quando da mudança de administração ou equipes de trabalho, dificultando a interrupção das ações em desenvolvimento e seus efeitos comuns, na forma de prejuízos e desgastes para o governo e contribuintes.

2.9.4.2 Lei de diretrizes orçamentárias (LDO)

A LDO, conforme § 2º do Art. 165 da Constituição Federal, estabelece que

{...} A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da Administração Pública Federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente; orientará a elaboração da lei orçamentária anual; disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Piscitelli *et al.* (2006, p.69) argumentam que a LDO “foi a maior novidade no processo orçamentário trazida com a Constituição de 1988. Funciona como ‘ponte’ entre o plano e o orçamento”. Ela representa um importante instrumento de Planejamento que estabelece metas e prioridades da Administração Pública, incluindo as despesas de capital, aquelas destinadas aos investimentos para o exercício subsequente, orienta a elaboração da LOA e dispõe sobre as alterações na legislação tributária.

Com a promulgação da LRF, em seu art. 4º, ampliaram-se as prerrogativas da LDO, em razão das exigências de informações e anexos que passaram a integrá-la. Entre essas exigências, destacam-se:

- Disposição sobre equilíbrio entre receitas e despesas;
- critérios e formas de limitação de empenho, na ocorrência de a arrecadação da receita ser inferior ao empenho;
- necessidade de recondução da dívida aos seus limites;
- normas para controle de custos; e
- anexos de Metas Fiscais e de Risco.

2.9.4.3 Lei orçamentária anual (LOA)

Assim como o PPA e a LDO, a LOA está sujeita às normas estabelecidas pela Constituição Federal, e às leis 4320/64 e 101/00 (LRF). É parte integrante do sistema orçamentário cuja estruturação deve estar em consonância com o PPA e a LDO e com as normas instituídas na presente lei sob comenta.

A elaboração do PPA, da LDO e da LOA é de iniciativa exclusiva do Poder Executivo. Não cabe ao Poder Legislativo elaborar propostas desses instrumentos de Planejamento, mas sim, discuti-los, emendá-los, aprová-los ou rejeitá-los. A integração desses três instrumentos de trabalho, aliada à programação financeira, evita a pulverização de recursos e esforços em iniciativas de ações isoladas, supérfluas e inoportunas. A interdependência é um aspecto relevante no contexto de gestão da Administração Pública, com forte repercussão em instituições organizadas. Vinculada a instrumentos de controle, tem a virtude de indicar medidas corretivas, fazendo com que os projetos, as atividades e as operações especiais que apresentem disfunções e desvios de objetivos retornem ao rumo estabelecido.

3 – ASPECTOS METODOLÓGICOS

A metodologia é a explicação minuciosa e detalhada de toda ação desenvolvida e tem como fundamento definir critérios técnicos que possibilitem encontrar explicação para os resultados obtidos sobre os objetivos propostos. Andrade (2001, p.121) diz que a “metodologia corresponde ao conjunto de procedimentos sistemáticos, baseados no raciocínio lógico, que tem por objetivo encontrar solução para o problema proposto”.

Para Richardson (1999, p.22) “a metodologia são as regras estabelecidas para o método científico”. O autor cita, como exemplo, a necessidade de observar, a necessidade de formular hipótese, a elaboração de instrumentos etc. Portanto, a metodologia pode ser entendida como o estudo das etapas a seguir num determinado processo científico.

3.1 Caracterização da pesquisa

A pesquisa, objeto deste trabalho tem por característica ser empírico-analítica-qualitativa, e se propõe, como resultado, apresentar um diagnóstico numa visão descritiva e quantitativa sobre o conhecimento teórico e o prático dos Instrumentos de Contabilidade Gerencial por parte dos gestores do primeiro e segundo escalões da Prefeitura de Maringá-Pr.

De acordo com Martins (1994, p.26), a pesquisa é considerada empírico-analítica quando:

São abordagens que apresentam em comum a utilização de técnicas de coleta, tratamento e análise de dados marcadamente quantitativas. Privilegiam estudos práticos. Suas propostas têm caráter técnico, restaurador e incrementalista. Têm forte preocupação com a relação causal entre variáveis. A validação da prova científica é buscada através de testes dos instrumentos, graus de significância e sistematização das definições operacionais.

Para Richardson (1999, p.90)

A pesquisa qualitativa pode ser caracterizada como a tentativa de uma compreensão detalhada dos significados e características situacionais apresentadas pelos entrevistados, em lugar da produção de medidas quantitativas de características ou comportamentos.

Pelo exposto, pode-se entender que a pesquisa qualitativa é essencialmente aquela que procura entender um fenômeno mediante descrições, comparações e interpretações, ou seja, de fatos diagnosticados.

Os procedimentos metodológicos que sustentam a realização deste trabalho enquadram-se, com base em Andrade (2001) e em Martins (1004, p. 26-31), nas seguintes modalidades:

Exploratório: trata-se de abordagem adotada para a busca de maiores informações sobre determinado assunto. Possui um planejamento flexível e é indicada quando se tem pouco conhecimento do assunto.

Descritiva: tem como objetivo a descrição das características de determinada população ou fenômeno, bem como o estabelecimento de relações entre variáveis e fato.

Bibliográfica: trata-se de estudo para conhecer as contribuições científicas sobre determinado assunto. Tem como objetivo recolher, selecionar, analisar e interpretar as contribuições teóricas já existentes sobre determinado assunto.

Exploratório porque, embora o ente objeto deste estudo seja uma entidade com mais de meio século, não foi constatado nenhum estudo que abordasse os aspectos referentes aos Instrumentos de Contabilidade Gerencial que auxiliassem os secretários, diretores e gerentes no processo decisório; descritiva, devido ao objetivo de descrever as percepções, expectativas e visão dos gestores do primeiro e segundo escalões da Administração Pública quanto à adoção dos Instrumentos de Contabilidade Gerencial como suporte ao processo de gestão; e bibliográfica, devido à necessidade de se pesquisar o tema sob o enfoque de ampliar a utilidade dos Instrumentos de Contabilidade Gerencial no processo de tomada de decisão dos Entes públicos municipais.

3.2 Métodos, técnicas e procedimentos de pesquisa

Para Richardson (1999, p.12), “método é o caminho ou a maneira para chegar a determinado fim ou objetivo, distinguindo-se assim, do conceito de metodologia, que deriva do grego *méthodos* (caminho para chegar a um objetivo) + *logos* (conhecimento).”

Técnica, de acordo com o Dicionário Barsa de Língua Portuguesa (2005, p.1010), significa “Conjunto de processos de uma arte ou a sua parte material. Conhecimento prático”. O mesmo dicionário diz que procedimento representa “O ato ou efeito de proceder. Maneira de proceder, de portar-se; comportamento, conduta”.

A pesquisa deste trabalho foi realizada, por meio de questionário de formulação própria, com secretários, diretores e gerentes de todas as Secretarias que compõem a estrutura organizacional do ente pesquisado, incluídas as Administrações direta e indireta. Espera-se que os resultados alcançados sejam úteis não só para a realização desta dissertação, mas também como ferramenta gerencial para a Secretaria de Controle Interno do Município, bem como em novas pesquisas que possam agregar novos conhecimentos a respeito do tema.

3.3 Formulação das questões

Para o desenvolvimento deste trabalho, procurou-se responder as seguintes questões:

- As práticas gerenciais são de conhecimento dos gestores?
- Há conhecimento por parte dos gestores sobre a existência e necessidade de órgão para controlar as metas planejadas
- Os métodos de contabilidade gerencial são utilizados pelos gestores?
- Há destinação de recursos financeiros para treinamento do corpo gerencial sobre os Instrumentos de Contabilidade Gerencial?

3.4 Coleta dos dados

Para atender ao objetivo geral deste trabalho que foi: elaborar junto aos gestores do primeiro e segundo escalões da Administração Pública do Município de Maringá-Pr, um diagnóstico sobre o conhecimento e a utilização dos Instrumentos de Contabilidade Gerencial, como processo de gestão, nas atividades operacionais dos órgãos que compõem a estrutura organizacional do município, elaborou-se um questionário com 41 quesitos fechados. Destes, nove tiveram como objetivo conhecer as características do grupo pesquisado quanto ao sexo, ocupação funcional, faixa etária, nível de instrução, tempo de trabalho tanto na Prefeitura quanto na Secretaria, bem como a forma de ingresso para a Administração Pública.

Os demais quesitos (32) trataram dos Instrumentos de Contabilidade Gerencial e foram divididos em cinco grupos, que procuraram identificar o modelo de gestão, a necessidade de uma Secretaria de Controle Interno (SCI), as práticas de métodos dos Instrumentos de Contabilidade Gerencial, os recursos financeiros destinados à política de treinamento dos recursos humanos e, por último, os Instrumentos de Contabilidade Gerencial.

Os respondentes, ao tomarem conhecimento do conteúdo, optavam por aquele que entendiam como sendo o mais adequado, ou seja, se concordavam total ou parcialmente, não concordavam e nem discordavam, discordavam parcial ou totalmente.

3.4.1 Quanto à elaboração do questionário

Para a elaboração da pesquisa, primeiro houve contato com o chefe de gabinete da Prefeitura Municipal de Maringá-Pr (PMM) sobre a intenção do projeto. Ao tomar conhecimento do mesmo, o chefe de gabinete encaminhou o pesquisador ao Secretário de Controle Interno. Em uma nova explanação do projeto, o Secretário demonstrou interesse, haja vista que poderia trazer-lhe benefícios, uma vez que essa pesquisa poderia fornecer-lhe uma radiografia do corpo gerencial do município e, assim, tornar disponíveis informações que pudesse utilizar como ferramenta na implantação de programas administrativos voltados a treinamentos sobre métodos gerenciais.

Durante a elaboração do questionário, houve vários contatos do pesquisador com o seu orientador e também com o Secretário de Controle Interno (SCI) e com o diretor Administrativo da PMM, a fim de discutir as questões voltadas aos aspectos dos Instrumentos de Contabilidade Gerencial. Nesses contatos, sempre prevaleceram as propostas apresentadas pelo pesquisador e pelo orientador. Ao mesmo tempo, foi apresentado o protótipo do questionário a várias pessoas que estão envolvidas com a Gestão Pública, como, por exemplo, professores, técnicos e alunos, com intuito de que essas pessoas pudessem contribuir com o entendimento do conteúdo dos quesitos.

Após o questionário pronto, a Secretaria de Administração da PMM fez com que a Procuradoria do Município desse parecer quanto ao conteúdo. Em suas considerações, a Procuradoria alegou que estava de acordo com os princípios constitucionais da transparência, da publicidade e da legalidade do questionário, portanto, sem impedimento legal para sua aplicação prática.

Na preparação do questionário, levaram-se em consideração os objetivos a serem alcançados, aspectos da revisão de literatura, além do interesse em se obterem dados que pudessem comprovar a hipótese argumentada.

3.4.2 Quanto à aplicação do questionário

A aplicação do questionário ocorreu de forma direta aos(às) Secretários(as) e/ou diretores(as) administrativos(as), aos(às) quais era entregue o número de questionários equivalente aos membros que compõem os gestores de cada Secretaria. Todas as visitas foram acompanhadas por uma servidora da Secretaria de Controle Interno, que, ao se apresentar, procurava demonstrar a importância da pesquisa para os objetivos da sua Secretaria em função dos dados que os questionários poderiam proporcionar, auxiliando, conseqüentemente, na composição das diretrizes da SCI.

O universo da pesquisa, que compreende todos os gestores do Município de Maringá-Pr é composto por 124 gestores (Secretários, Diretores e Gerentes) e foram distribuídos 124 questionários, dos quais 104 foram devolvidos, representando um índice de 84%, conforme demonstrado no apêndice A (página 99). As principais causas para a ausência dos outros 20, constatadas informalmente, foram a exoneração de cargos durante a pesquisa, férias, viagens, falta de tempo e decisão de alguns secretários de não se expor.

Observaram-se poucas dúvidas dos respondentes durante o período de preenchimento dos quesitos, havendo, outrossim, elogios informais quanto à preocupação em obter dados para estudos científicos sobre o comportamento de aplicação de métodos gerenciais nas atividades públicas.

4 DISCUSSÃO E ANÁLISE DOS DADOS

4.1 Caracterização do município de Maringá

A história do Município de Maringá e seu desbravamento iniciaram-se por volta de 1938, mas foi a partir dos primeiros anos da década de 40 que começaram a ser erguidas as primeiras edificações propriamente urbanas na localidade conhecida mais tarde por Maringá Velho. Eram umas poucas e rústicas construções de madeira de cunho temporário. Destinavam-se fundamentalmente a fundar uma região com pólo mínimo para o assentamento dos numerosos migrantes que afluíam para essa nova terra.

Os pioneiros chegavam em caravanas procedentes de vários estados do Brasil e eram recepcionados e organizados pela Companhia de Terras Norte do Paraná (CTNP) que, de acordo com Luz (1997), era uma empresa de origem inglesa, que adquiriu do governo do Estado cerca de 500.000 alqueires de ‘terra roxa’ para desbravamento entre os rios Paranapanema, Ivaí e Tibagi. Em 1951, foi sucedida pela Companhia Melhoramentos Norte do Paraná (CMNP).

Em 10 de maio de 1947, Maringá foi fundada como Distrito de Mandaguari; em 1948, passou à categoria de Vila e foi elevada a Município em 14 de Novembro de 1951, tendo como Distritos: Iguatemi, Floriano e Ivatuba. Em 1954, foi elevada à categoria de COMARCA, sendo que, nos anos e décadas seguintes, a cidade manteve-se sempre como anfitriã e, a partir de 1998, se tornou sede da Região Metropolitana, integrada pelos Municípios de Sarandi, Paiçandu, Mandaguaçu, Marialva, Mandaguari, Iguaçu e Ângulo. Maringá é um dos poucos municípios a comemorar sua data máxima no dia que lembra sua fundação, e não naquele em que se recorda sua emancipação.

Atualmente, Maringá se destaca como um dos principais centros urbanos do norte paranaense, resultado do processo de colonização planejado pela CMNP em 1951 e prosseguido pelas gerações seguintes, tendo, no contexto de sua expansão capitalista, o campo como base para o desenvolvimento, em que a monocultura comercial cafeeira predominou.

O planejamento do perímetro urbano inicial da cidade, que compreendia apenas as dez zonas centrais, procurava abranger as atividades socioeconômicas em zonas com funções especializadas por bairros de acordo com sua articulação funcional do todo: industrial, residencial, comercial, etc., reservando as áreas mais centrais para os prédios públicos e os serviços bancários e jurídicos.

A modernização agrícola gerou transformações na paisagem agrária que se refletiram na rede urbana regional, modificando rapidamente o perímetro urbano inicial. A contínua substituição da cultura do café por outras, que necessitavam de uma quantidade menor de mão-de-obra, contribuiu para o êxodo rural e, conseqüentemente, para o incremento populacional urbano. Esse processo fez com que ocorressem grandes alterações no papel urbano, tornando-se Maringá um dos pólos industriais, comerciais e de prestação de serviços da região Norte do Paraná.

Essa alavancagem para pólo industrial, comercial e de prestação de serviços requer que seus gestores se tornem profissionais com conhecimentos de ferramentas gerenciais que possam auxiliar nas decisões que mais se adaptem ao crescimento sustentável. Nesse sentido, tanto a Contabilidade Gerencial Privada como a Pública precisam disponibilizar informações dessa natureza a fim de que seus gestores públicos tomem decisões na busca da continuidade e desenvolvimento do território a que pertencem.

4.2 Análise dos dados

4.2.1 Análise estatística por correlação

A Análise Estatística por Correlação tem como objetivo proporcionar condições técnicas para se interpretarem resultados de pesquisas quantitativas. Capacita seus usuários a desenvolver o raciocínio lógico no sentido de auxiliá-los a aplicar os métodos e técnicas gerenciais no processo decisório.

Os participantes desse processo, além de utilizarem as informações contábil e financeira para atingir seus objetivos, necessitam também de informações de natureza comportamental, principalmente nas administrações públicas, tendo em vista que a maioria das decisões é tomada em condições de incerteza.

Sobre este aspecto, Figueiredo e Moura (2001, p.52-60) argumentam que

{...} uma decisão é tomada sob condição de incerteza quando não são conhecidos, antecipadamente, os resultados que serão obtidos com os cursos de ação escolhidos. A decisão tomada sob condições de incerteza, muito mais comum nos processos gerenciais, envolve diversos cursos de ação para cada evento apresentado, assim como diversos níveis de probabilidade de ocorrência de determinado evento para cada curso de ação escolhido.

Nesse contexto, há a necessidade de se recorrer a informações adicionais que os modelos quantitativos proporcionam, fornecendo, por exemplo, o valor esperado, a variância, o desvio-padrão, o coeficiente de variação parcial e múltipla, entre outros.

Assim, quando se consideram variáveis como vendas a prazo e inadimplência, produção e consumo, renda e êxodo rural, conhecimentos gerenciais entre grupos de uma entidade, procura-se verificar se há alguma relação entre essas variáveis a cada um dos pares, bem como o grau de tal relação. Se esta for de natureza quantitativa, a correlação é a ferramenta adequada para medir a relação.

Essa informação, quanto a existir ou não correlação entre duas variáveis, permite ao tomador de decisão verificar qual a melhor alternativa a ser seguida. Exemplificando: se não há correlação de conhecimentos entre os membros de duas secretarias de um Ente Municipal sobre determinado método gerencial, tal informação pode auxiliar na elaboração do planejamento por meio da inclusão ou não de recursos financeiros para a política de treinamento em recursos humanos para fins gerenciais.

Nessa circunstância, o gestor público não deve ficar apenas utilizando dados para analisar o passado, mas também projetar perspectivas para auxiliar o Planejamento Estratégico, utilizando informações provenientes dessas novas ferramentas estatísticas como meio de contribuição para o processo decisório.

Entre as ferramentas estatísticas, encontra-se a Análise de Correlação, que, de acordo com o Dicionário da Fundação Getúlio Vargas (1986), significa “conformidade, analogia, relação recíproca. É vista como a relação que se dá entre dois termos ou dois objetos, de maneira tal que um chama o outro ou se refere logicamente a esse outro”.

O mesmo dicionário menciona que, em estatística, “correlação se define como grau de similitude em significado e tamanho dos valores correspondentes de duas ou mais variáveis ou séries estatísticas”. Explica, também, que há correlação entre características quando duas variáveis estão ligadas de maneira tal que a variação de uma implica a variação dos valores da outra ou outras, seja no mesmo sentido, seja em sentido oposto.

Para Stevenson (1981, p.367), “correlação significa literalmente ‘co-relacionamento’, pois indica até que ponto os valores de uma variável estão relacionados com os de outros. Há muitos casos em que pode existir um relacionamento entre duas variáveis”.

Autores como Crespo (2002), Costa Neto (1981), Bunchaft, *et al.* (1997), Braule (2001) e Triola (1999) também se manifestam, dizendo que correlação é quando duas variáveis estão ligadas por uma relação estatística.

Pelo exposto, pode-se constatar que o termo *Correlação em Estatística*, representado pela sigla “ r ”, refere-se a duas ou mais variáveis quantitativas que têm relação de reciprocidade entre as variáveis analisadas. Sua natureza de relacionamento permite medir a força ou o grau que as variáveis têm entre si.

O coeficiente r varia entre -1 (relação perfeita negativa) e +1 (relação perfeita positiva), ou seja, será negativa quando as variáveis X e Y variam em sentido contrário e, positiva, quando as variáveis variam no mesmo sentido. Quando os valores estão próximos de zero, indicam ausência de relação entre as variáveis. Quanto mais próxima essa relação estiver dos valores observados, mais alta é a correlação entre as duas variáveis.

4.3 Das informações do perfil dos respondentes

4.3.1 Aspectos preliminares

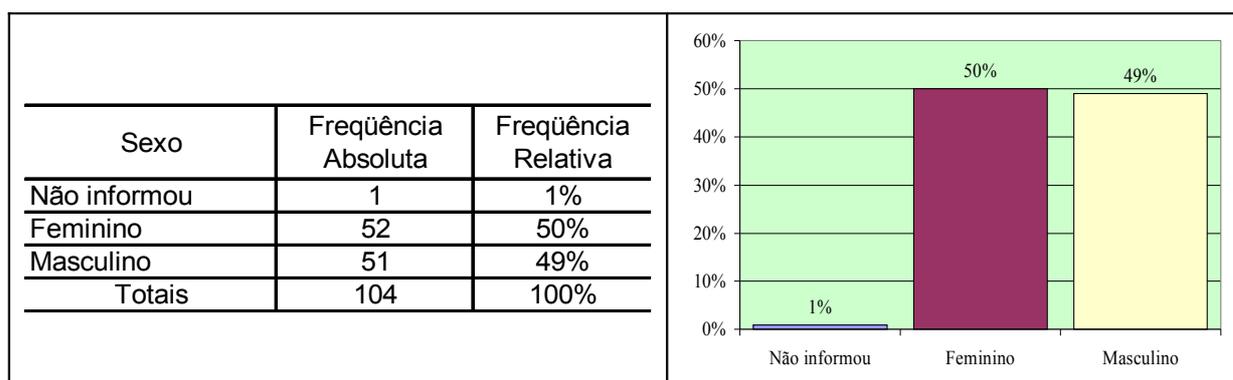
Na elaboração do questionário, houve a preocupação em diagnosticar o nível de instrução e os respectivos cursos de graduação e pós-graduação dos participantes da pesquisa, a fim de identificar as secretarias cujo corpo gerencial tivesse formação nas Ciências Sociais Aplicadas, representadas pelos cursos de Contabilidade, Administração e Economia, tendo em vista que esses cursos dão ênfase, em suas grades curriculares de disciplinas, à formação com os Instrumentos de Contabilidade Gerencial.

As questões de 1 a 9 procuraram coletar dados sobre as características pessoais dos 104 participantes, tais como: sexo, ocupação funcional, faixa etária, nível de instrução, tempo de trabalho na Prefeitura e na Secretaria, bem como se o ingresso na primeira se deu por concurso ou por nomeação em cargo de confiança. De posse dos 104 questionários respondidos, procurou-se codificar as alternativas de respostas, a fim de facilitar os aplicativos estatísticos, como, por exemplo: tabelas, gráficos e análises de correlação.

Primeiro, elaborou-se, para cada quesito das questões 10 a 14, uma tabela com os números de respostas por alternativa e, em paralelo, uma demonstração gráfica a fim de se facilitar a visualização. Essas tabelas e as demonstrações gráficas constam do apêndice 2. Para a análise dos dados consolidados, todos os percentuais mencionados referem-se aos 104 respondentes, exceto aqueles que complementam informações, os quais foram citados. Os percentuais foram mencionados em ordem decrescente de representação sobre o todo, sem casas decimais, obedecendo aos critérios de arredondamento estatístico.

Diante dos dados disponibilizados pela pesquisa, optou-se por fazer duas análises: uma consolidada, em que entram todas as respostas de todos os participantes; outra mais específica, agrupando os respondentes por sexo (masculino/feminino) e por situação funcional (nomeados por concurso ou apenas para cumprir função em cargo de confiança), conforme apêndices 3 e 4.

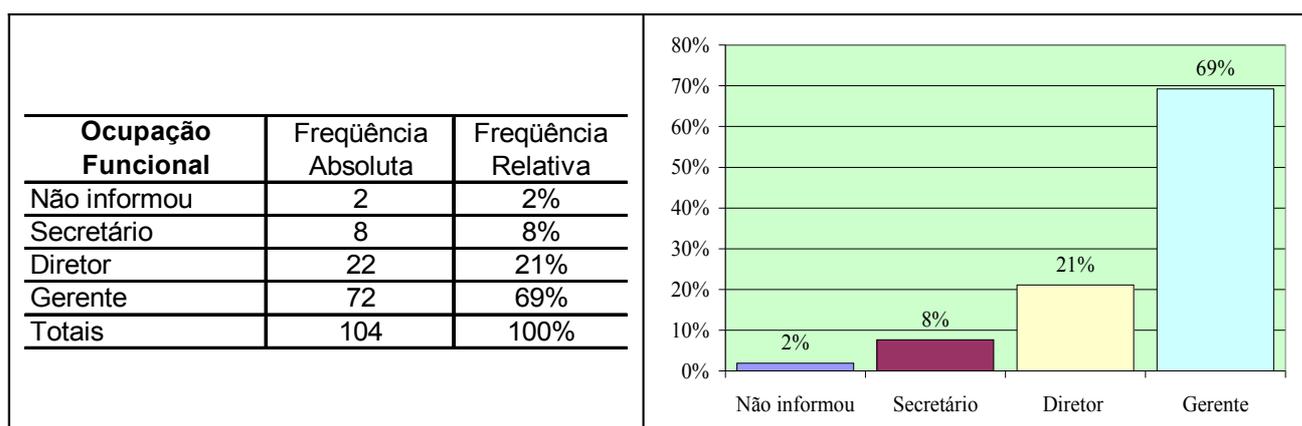
4.3.2 Análise do perfil dos respondentes das questões 1 a 9



Fonte: O Autor (Dados da Pesquisa)

Figura 1 – Distribuição dos respondentes por sexo

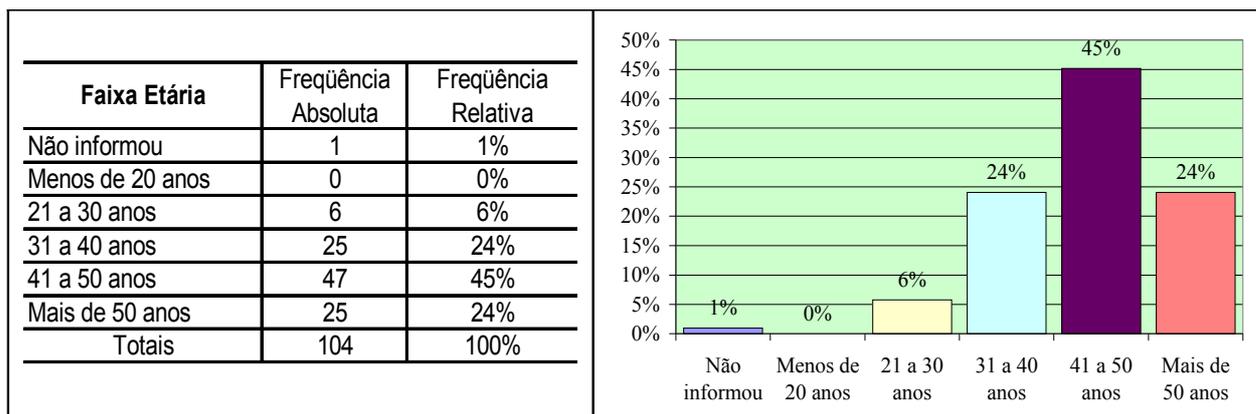
Pela Figura 1, pode-se constatar que, dos 104 respondentes, 50% são do sexo feminino, 49% são do sexo masculino e 1% não se identificou. Essa constatação mostra que o corpo gerencial está sendo administrado com igualdade entre os sexos feminino e masculino.



Fonte: O Autor (Dados da Pesquisa)

Figura 2 – Distribuição dos respondentes por ocupação funcional

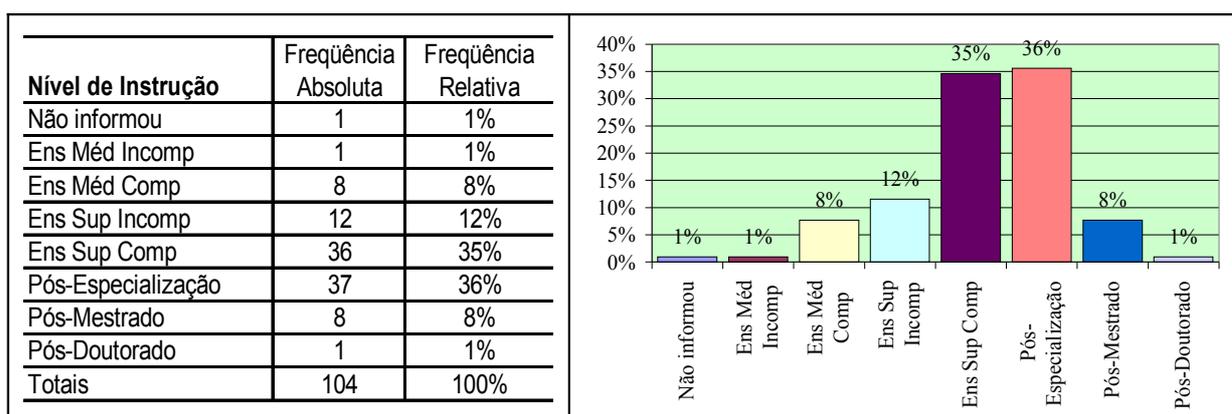
Verifica-se, pela Figura 2, que 69% dos respondentes são Gerentes, 21% são Diretores(as), 8% são Secretários(as) e 2% não identificaram a função. Essa figura mostra o perfil do corpo gerencial quanto à subdivisão de responsabilidade na estrutura organizacional.



Fonte: O Autor (Dados da Pesquisa)

Figura 3 – Distribuição dos respondentes por faixa etária

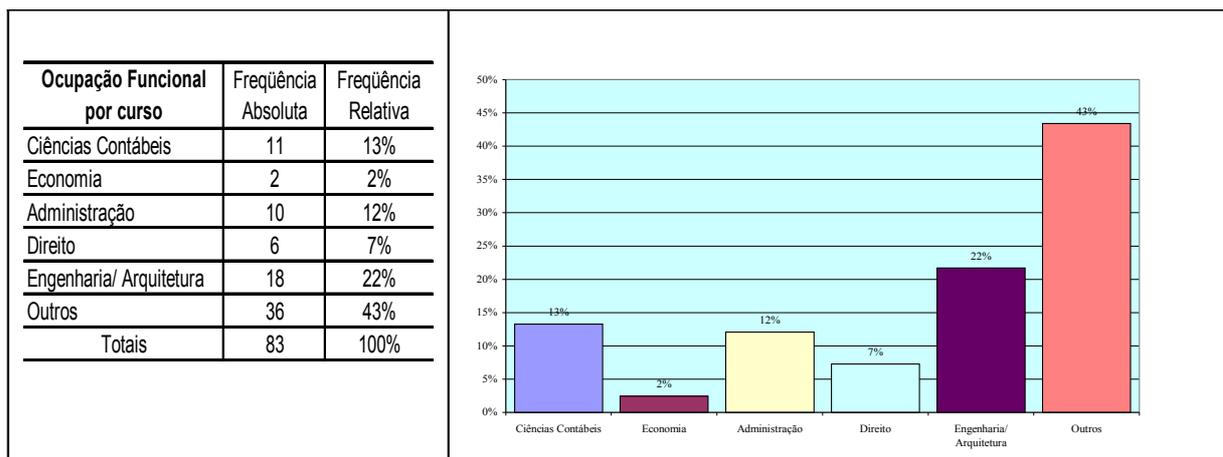
Quanto à faixa etária, a Figura 3 demonstra que 45% estão na faixa de 41 a 50 anos, seguidos de 24% que têm idade entre 31 e 40 anos e outros 24% têm mais de 50 anos; 6% estão na faixa de 21 a 30 anos; 1% não informou e não há membros com menos de 20 anos ocupando função gerencial.



Fonte: O Autor (Dados da Pesquisa)

Figura 4 – Distribuição dos respondentes por nível de instrução

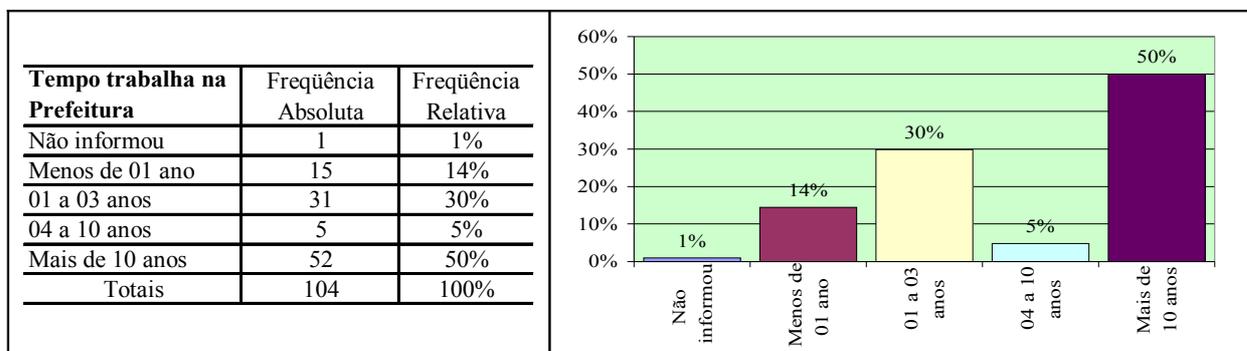
O Nível de Instrução demonstrado pela Figura 4 apresenta uma distribuição concentrada no Ensino Superior Completo e com Pós-Graduação; pode-se constatar que 35% têm nível de instrução superior completo; 36% têm pós-graduação em nível de especialização; 8% possuem pós-graduação em nível de mestrado e 1% apresenta pós-graduação com doutorado, totalizando 80%. Entre os demais, 12% têm Ensino Superior Incompleto; 8% completaram o Ensino Médio; 1% tem Ensino Médio Incompleto e 1% não informou.



Fonte: O Autor (Dados da Pesquisa)

Figura 5 – Distribuição dos respondentes por ocupação funcional por curso

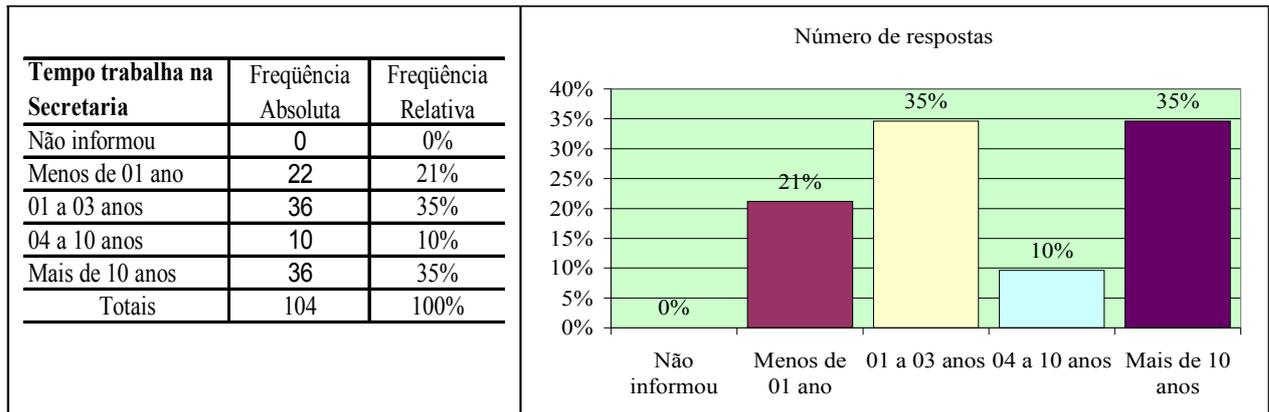
O objetivo principal da Figura 5 foi demonstrar os níveis de formação por curso superior, a fim de possibilitar a identificação dos níveis de formação compatíveis com as Ciências Sociais, nos quais se enquadram os que possuem o conhecimento dos Instrumentos de Contabilidade Gerencial. Constatou-se que 13% fizeram o curso de Ciências Contábeis; 12% cursaram Administração; 7%, Direito e 2%, Economia, não podendo deixar de se destacar os que têm formação em Engenharia e Arquitetura, que representam 22%.



Fonte: O Autor (Dados da Pesquisa)

Figura 6 – Distribuição dos respondentes por tempo de trabalho na prefeitura

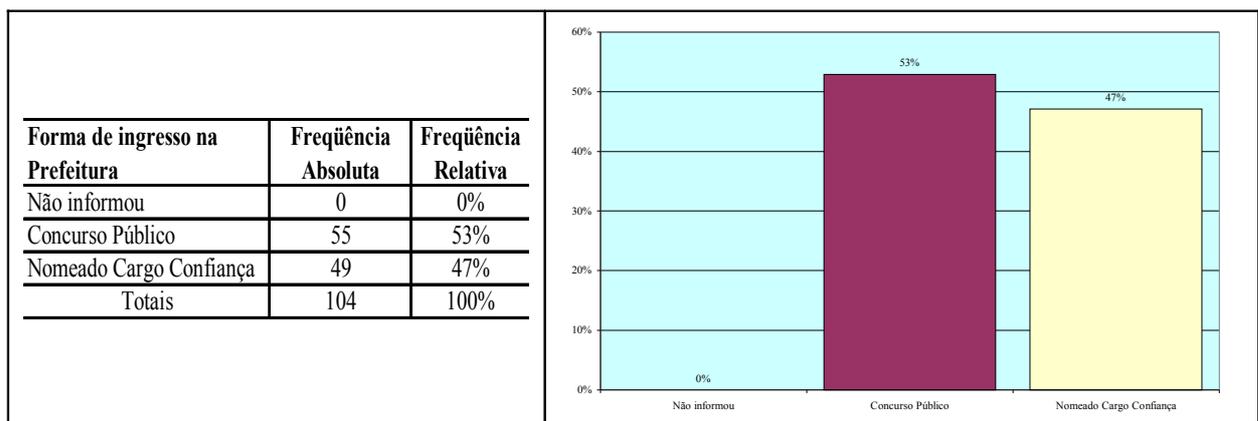
Com relação ao tempo de trabalho na Prefeitura, constata-se, pela Figura 6, que 50% dos respondentes trabalham lá há mais de 10 anos; 30%, entre 1 e 3 anos; 14%, há menos de 1 ano; 5%, entre 4 e 10 anos e 1% não informou.



Fonte: O Autor (Dados da Pesquisa)

Figura 7 – Distribuição dos respondentes por tempo de trabalho na secretaria

A pesquisa procurou verificar há quanto tempo os respondentes trabalhavam em suas secretarias e pôde constatar, como se vê na Figura 7, que 35% trabalham há um período entre 1 e 3 anos e outros 35% há mais de 10 anos, enquanto 21% trabalham há menos de 1 ano, e 10% exercem sua atividade na secretaria por um período entre 4 e 10 anos.



Fonte: O Autor (Dados da Pesquisa)

Figura 8 – Distribuição dos respondentes pela forma de ingresso na prefeitura

Outro aspecto contemplado pela pesquisa foi a forma pela qual os gestores do primeiro e segundo escalões ingressaram na Prefeitura. Essa identificação tem como fundamento a influência de aspectos comportamentais, como, por exemplo, conflitos de ideologia entre aqueles que ingressaram por concurso e já passaram por várias gestões e aqueles que estão ali temporariamente, ou seja, enquanto durar a gestão atual.

Pela Figura 8, pode-se constatar que 53% dos respondentes ingressaram na Prefeitura por meio de Concurso Público, enquanto 47% ingressaram por meio de nomeação em cargo de confiança. Por estes percentuais, percebe-se que no processo decisório gerencial há equilíbrio entre os gestores concursados e os que ingressaram por meio de nomeação.

4.4 Análise dos instrumentos de contabilidade gerencial das questões 10 a 14

A análise dos Instrumentos de Contabilidade Gerencial está respaldada pelas questões 10 a 14, que foram compostas por 32 quesitos com cinco alternativas. Para efeito dessa análise, as alternativas foram simplificadas em siglas conforme mostra a legenda em cada tabela.

4.4.1 Visão geral das questões 10 a 14

O entendimento dos Instrumentos de Contabilidade Gerencial, conforme referenciado no item 2.4.3 desta dissertação, tem como principal fator o atendimento às exigências legais, a forma de aplicação dos instrumentos gerenciais nas atividades operacionais e, em contrapartida, a participação efetiva da sociedade no contexto da Gestão Pública, haja vista ser essa sociedade a que financia, mediante os impostos, os recursos financeiros necessários para o atendimento coletivo.

Diante desses aspectos, para entendimento das questões 10 a 14, primeiro se analisou a hipótese de que o conhecimento e a utilização dos Instrumentos de Contabilidade Gerencial podem representar ganho de desempenho e eficiência para a Administração Pública do Município de Maringá-Pr.

Essa hipótese se sustenta na similaridade entre organizações públicas e privadas, pois ambas visam à produção de bens e serviços: um Ente municipal produz bens e serviços de interesse público, os quais são objetos de observância de aplicação de métodos e técnicas gerenciais, tal como ocorre em qualquer empresa privada.

Pela pesquisa, foi detectado que a Secretaria da Fazenda (9) e a Municipal de Administração (14) são as que concentram o maior número de gestores com formação em Contabilidade, Administração e Economia, o que as caracteriza como modelo para as respostas sobre a adoção e ou prática dos Instrumentos de Contabilidade Gerencial como suporte ao processo de gestão nos Entes públicos.

Das 15 secretarias pesquisadas, houve a fusão dos dados de oito em outras quatro, ou seja, houve a junção dos dados a cada duas secretarias, quais sejam: Assistência Social com

Da Mulher; Controle Interno com Indústria e Comércio; Cultura com Educação e Esporte e Lazer com Transportes. Essas fusões ocorreram pela similaridade de suas características, bem como pelo número de respondentes, quando fosse inferior a cinco, totalizando 11 grupos que estão representados na Tabela 1, a seguir.

Tabela 1 – Resumo geral das frequências absolutas dos respondentes por grupo.

RESUMO GERAL DAS SECRETARIAS												
SECRETARIAS												
Alternativas	1 e 5	2 e 12	3 e 7	6	8 e 19	9	11	13	14	17	18	Totais
NR	21	0	5	5	50	8	0	2	2	29	25	147
CT	103	65	257	60	96	74	45	51	60	188	99	1098
CP	138	81	59	63	112	82	33	69	64	89	86	876
NN	22	27	21	40	35	48	21	55	67	39	38	413
DP	46	32	2	17	28	103	33	61	59	15	34	430
DT	22	19	8	7	31	69	60	50	68	24	6	364
Totais	352	224	352	192	352	384	192	288	320	384	288	3328

Fonte: Autor (Dados da Pesquisa)

Legenda: NR = Não Respondeu – CT = Concorda Totalmente – CP = Concorda Parcialmente – NN = Nem Concorda Nem Discorda – DP = Discorda Parcialmente e DT = Discorda Totalmente

Quadro 2 – Demonstração das correlações entre as secretarias.

Secretarias	1 e 5	2 e 12	3 e 7	6	8 e 19	9	11	13	14	17	18
1 e 5	1										
2 e 12	0,957	1									
3 e 7	0,595	0,609	1								
6	0,849	0,916	0,682	1							
8 e 19	0,934	0,842	0,661	0,825	1						
9	0,475	0,612	0,193	0,354	0,145	1					
11	0,239	0,386	0,318	0,171	0,073	0,684	1				
13	0,514	0,714	0,168	0,581	0,236	0,877	0,630	1			
14	0,309	0,556	0,198	0,472	0,078	0,771	0,771	0,935	1		
17	0,713	0,711	0,981	0,781	0,790	0,179	0,275	0,207	0,201	1	
18	0,902	0,889	0,810	0,929	0,902	0,316	0,096	0,389	0,236	0,888	1

Fonte: Autor (Dados da pesquisa)

Tabela 1a – Demonstração dos 11 grupos das secretarias

Ordem	Referências	Secretaria
01	1 e 5	Assistência Social com Da Mulher
02	2 e 12	Controle Interno com Indústria e Comércio
03	3 e 7	Cultura com Educação
04	6	Desenvolvimento Urbano
05	8 e 19	Esporte e Lazer com Transportes
06	9	Fazenda
07	11	Gabinete do Prefeito
08	13	Meio ambiente/Agricultura
09	14	Municipal de Administração
10	17	Saúde
11	18	Serviços Públicos

Fonte: Autor (Questionário da pesquisa)

Entre os cálculos estatísticos de correlação entre os 11 grupos que compõem as secretarias, tem-se correlação positiva entre os respondentes das secretarias 9 e 14. Quando comparadas com as demais secretarias, apresenta, em sua maioria, baixa correlação, conforme

Tabela 1. Isso proporciona entender que os respondentes com formação acadêmica na área das Ciências Sociais Aplicadas (Contabilidade, Administração e Economia) responderam, em sua maioria, baseados no conhecimento teórico e prático vivenciados pelos conceitos provenientes dos Instrumentos de Contabilidade Gerencial, enquanto que a maioria dos demais respondentes concordava com as questões ou discordava delas, porém sem deparar-se com seus significados.

Constatou-se, também, alto grau de correlação entre a maioria das demais secretarias (grupos). Essa constatação leva ao entendimento de que, embora existindo responsabilidade ao responder ao questionário, os respondentes concordavam ou não com fatos que não representavam a sua realidade prática, comparando-se às respostas obtidas entre os membros das secretarias da Fazenda e Municipal de Administração.

4.4.2 Da questão 10, que representa o modelo de gestão.

Primeiramente, procurou-se identificar, por meio dos quesitos que compõem esta questão, se a missão da Prefeitura estava definida e, assim sendo, se era de conhecimento de todos os servidores. Também se procurou questionar sobre o modelo de Gestão atual da Administração Pública do Município de Maringá-Pr, cuja base está alicerçada na teoria desenvolvida no tópico 2.6.2. Entre os pontos básicos de pesquisa desta questão, destacam-se a definição da missão; o envolvimento do corpo gerencial nos aspectos de planejamento orçamentário; o cumprimento de metas e a avaliação das ações das secretarias e dos próprios gestores.

De acordo com o site da Prefeitura de Maringá (www.maringa.pr.br), a missão de sua Gestão Pública foi definida por seus gestores como sendo:

Fazer de Maringá uma cidade agradável e segura para viver, alegre e saudável para criar nossos filhos e cuidar dos nossos idosos. Uma cidade progressista, boa para trabalhar e fazer negócios. E, para quem não tem o privilégio de viver aqui, uma cidade que vale a pena conhecer.

Constatou-se *in loco* que a definição está exposta em todos os ambientes públicos, cuja visibilidade é de percepção de todos os servidores, independente da estrutura hierárquica. Porém, comentários informais puderam constatar que, mesmo que a missão esteja definida e seja de fácil conhecimento público, nem todos os servidores têm o conhecimento do significado teórico e, principalmente, do prático.

4.4.2.1 Análise dos dados dos quesitos 10.1 a 10.8

A Tabela 2 procurou sintetizar as respostas dos oito quesitos que compõem a questão dez, os quais cumprem o propósito de identificar aspectos correlacionados ao modelo de

gestão. Como exemplo, o quesito 10.1 procurou identificar se a missão da Prefeitura está claramente definida e se todos os servidores têm consciência da sua importância.

A teoria preconiza que a Missão é a razão de ser de qualquer organização, quer seja privada ou pública, e que uma organização é considerada um sistema em que as partes interagem entre si na busca de seu objetivo. Isso requer que a missão de um Ente Público e os instrumentos gerenciais a atingi-la sejam de conhecimento de todos os servidores, independentemente do nível hierárquico.

Tabela 2 – Distribuição dos dados dos quesitos 10.1 a 10.8

Peso	Altern.	QUESITOS																	
		10.1		10.2		10.3		10.4		10.5		10.6		10.7		10.8		Totais	
		Resp.	%																
0	NR	0	0%	3	3%	1	1%	3	3%	2	2%	1	1%	0	0%	1	1%	11	1%
5	CT	26	25%	25	24%	24	23%	42	40%	41	39%	51	49%	20	19%	29	28%	258	31%
4	CP	47	45%	45	43%	39	38%	34	33%	29	28%	21	20%	42	40%	26	25%	283	34%
3	NN	2	2%	4	4%	4	4%	6	6%	11	11%	5	5%	6	6%	9	9%	47	6%
2	DP	22	21%	16	15%	24	23%	10	10%	12	12%	18	17%	17	16%	18	17%	137	16%
1	DT	7	7%	11	11%	12	12%	9	9%	9	9%	8	8%	19	18%	21	20%	96	12%
	Totais	104	100%	104	100%	104	100%	104	100%	104	100%	104	100%	104	100%	104	100%	832	100%
	Média	3,6		3,6		3,4		3,9		3,8		3,9		3,3		3,2		3,6	

Fonte: Autor (Dados da Pesquisa)

Legenda: NR = Não Respondeu – CT = Concorda Totalmente – CP = Concorda Parcialmente – NN = Nem Concorda Nem Discorda – DP = Discorda Parcialmente e DT = Discorda Totalmente

Esperava-se dos respondentes a plena consciência da missão a que tinham que submeter-se, porém, pelas respostas contidas no quesito 10.1 da Tabela 2, pôde-se observar que apenas 25% Concordam Totalmente com a afirmação proposta (A Missão da prefeitura está claramente definida e todos os servidores têm consciência da sua importância) e 45% Concordam Parcialmente, ou seja, 70% dos respondentes conhecem bem ou tangencialmente a missão; 21% Discordam Parcialmente e 7% Discordam Totalmente, o que significa que 28% parecem não estar muito certos dela, sendo que 2% Nem Concordam e Nem Discordam.

Diante desses aspectos, os quesitos 10.2 a 10.5 procuraram detectar, respectivamente, se todos os Secretários, Diretores e Gerentes participavam ativamente do Planejamento do Sistema Orçamentário; na elaboração dos objetivos estratégicos das atividades do município; se todos tinham consciência de que esses objetivos os orientavam nas atividades operacionais e se constituem nas metas operacionais, tendo em vista que o processo de gestão estabelece a Missão e, para que os objetivos dessa Missão possam ser atingidos, precisa-se de planejamento.

Pelas respostas obtidas no quesito 10.2 da Tabela 2, pode-se constatar que 24% Concordam Totalmente com a afirmação de que participam ativamente do planejamento do sistema Orçamentário (Plano Plurianual - PPA, LDO e LOA); 43% Concordam Parcialmente, sendo 67% o índice correspondente àqueles que julgam haver tal participação; 15%

Discordam Parcialmente e 11% Discordam Totalmente, perfazendo 26%, sendo que 3% Não Responderam e 4% Nem Concordam e Nem Discordam, atingindo o índice de 7% aqueles que parecem estar à margem do processo.

Considerando-se o que preconiza o parágrafo 1º do art. 1º da LRF, ao determinar que “a responsabilidade na Gestão Fiscal pressupõe a ação planejada e transparente...”, complementado por Meirelles (1996), referido no item 2.3 desta dissertação, ao mencionar que na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza, é possível entender que todos os gestores, com ênfase nos que compõem o primeiro e o segundo escalões da Gestão Pública, têm ampla consciência de participação nas atividades que envolvem o Planejamento do Sistema Orçamentário (PPA, LDO e LOA), tendo em vista que o Orçamento é a ferramenta gerencial de atuação da Gestão Pública.

O quesito 10.3 foi elaborado com a intenção de complementar o anterior, haja vista que o Planejamento está condicionado aos objetivos estratégicos da Administração Pública e sua participação exige similaridade dos conhecimentos e significados do Sistema Orçamentário. Seus respondentes deram tratamento similar ao quesito anterior, alcançando índice de 61% aqueles que Concordam Totalmente (23%) ou Concordam Parcialmente (38%). Quanto à discordância, 23% Discordam Parcialmente e 12% Discordam Totalmente, somando-se 35%, enquanto 1% Não Respondeu e 4% Nem Concordam e Nem discordam.

Por essas respostas, entende-se que o Planejamento ainda não está totalmente consolidado, sob o ponto de vista de aplicabilidade, pelo corpo gerencial, como indicam 35% dos respondentes.

Sobre a importância em identificar a necessidade de se definir os objetivos estratégicos (longo prazo) e, assim, estabelecerem-se metas, os dados do quesito 10.4 da Tabela 2 identificaram que 73% têm consciência de que os objetivos estratégicos orientam suas ações, sendo que 40% Concordam Totalmente e 33% Concordam Parcialmente, enquanto 10% Discordam Parcialmente e 9% Discordam Totalmente, perfazendo 19%; 3% Não Responderam e 6% Nem Concordam e Nem Discordam.

O quesito 10.5 complementa essa necessidade ao questionar sobre as metas, entendidas também como cronograma para materializar as diretrizes e assim facilitar a mensuração e o acompanhamento das ações desenvolvidas. As respostas obtidas, registradas na Tabela 2, indicam que 39% Concordam Totalmente com a afirmação de que os objetivos estratégicos de cada Secretaria se transformam em metas operacionais, 28% Concordam Parcialmente, totalizando 67%. Por outro lado, 12% Discordam Parcialmente e 9% Discordam Totalmente, o que perfaz um total de 21%; 13% não se definiram, pois 2% Não Responderam e 11% Nem Concordam e Nem Discordam.

Para complementar o entendimento dos quesitos 10.4 e 10.5, questionou-se, nos quesitos 10.6 a 10.8, respectivamente, se o cumprimento de metas serve como método de avaliação de desempenho; se são realizadas reuniões formais para avaliação e replanejamento das atividades, e se são realizadas reuniões para avaliação de desempenho dos gestores em relação aos planos obtidos.

As respostas ao quesito 10.6, que trata do cumprimento de metas, conforme Tabela 2, demonstram que 69% estão certos, ou quase certos de que ele serve como método de avaliação de desempenho dos gestores, sendo que 49% Concordam Totalmente e 20% Concordam Parcialmente, enquanto 17% Discordam Parcialmente e 8% Discordam Totalmente, num total de 25%; 1% Não Respondeu e 5% Nem concordam e Nem Discordam.

Entre os respondentes do quesito 10.7, que trata da avaliação e replanejamento, conforme Tabela 2, 19% Concordam Totalmente e 40% Concordam Parcialmente com a afirmação de que há reuniões formais periódicas entre todos os Secretários, Diretores e Gerentes para avaliação e replanejamento das estratégias das atividades do município, sendo essa conclusão representada por 59% dos respondentes, enquanto 34 % Discordam Parcial (16%) ou Totalmente (18%) e 6% Nem Discordam e Nem Concordam; 1% Não Respondeu.

Complementando, como se observa pela Tabela 2, dos respondentes do quesito 10.8, que trata da avaliação do desempenho dos próprios gestores, 28% Concordam Totalmente e 25% Concordam Parcialmente, ou seja, 53% dos participantes reconhecem que há reuniões periódicas para avaliar o desempenho dos gestores, enquanto 17% Discordam Parcialmente e 20% Discordam Totalmente, perfazendo 37%; 1% Não Respondeu e 9% Nem discordam e Nem Concordam.

O mesmo raciocínio de interpretação do quesito 10.3 pode ser aplicado aos quesitos 10.4 a 10.8, tendo em vista que os percentuais demonstrados na Tabela 2 mostram que os que discordam parcial ou totalmente são considerados relevantes.

Complementando os dados da tabela 2, pode-se verificar que a média tende para quatro, ou seja, há uma tendência em concentrar as respostas na alternativa “concordar parcialmente”, exceto a média dos quesitos 10.7 e 10.8, respectivamente, referentes às reuniões periódicas do corpo gerencial para avaliar e replanejar as estratégias e o desempenho dos gestores, que tenderam para três, o que representa que essas reuniões não estão sendo realizadas como deveriam ser.

4.4.2.2 Comparação consolidada dos dados da questão 10

Para a composição dos dados das Tabelas 3 a 7 a seguir, excluem-se, do total de cada questão, as respostas dos entrevistados das Secretarias 9 e 14, para efeito dos cálculos das correlações entre as demais secretarias.

A Tabela 3 mostra a distribuição consolidada da questão 10, composta por 656 respostas (8 quesitos x 82 respondentes) em comparação com as 176 respostas consolidadas (8 quesitos x 22 respondentes) que compõem as Secretarias 9 e 14.

Tabela 3 – Distribuição dos dados da questão 10

Peso	Alternativas	Questão 10		Secretarias 9 e 14		Correlação
		Respostas	%	Respostas	%	
0	NR	10	2%	0	0%	
5	CT	236	36%	20	11%	
4	CP	236	36%	48	27%	
3	NN	40	6%	17	10%	0,36
2	DP	76	12%	53	30%	
1	DT	58	9%	38	22%	
	Totais	656	100%	176	100%	
	Média	3,8		2,8		

Fonte: O Autor (Dados da Pesquisa)

Secretaria 9 = Fazenda e 14 = Municipal de Administração

Legenda: NR = Não Respondeu, CT = Concorda Totalmente, CP = Concorda Parcialmente, NN = Nem Concorda Nem Discorda, DP = Discorda Parcialmente e DT = Discorda Totalmente.

O índice de correlação entre os respondentes da questão 10 e os das secretarias 9 e 14 indica 0,36. Esse índice é considerado estatisticamente baixo e corrobora para contemplar o objetivo específico que trata do modelo de gestão atual no que diz respeito a se os Instrumentos de Contabilidade Gerencial são aplicados nas decisões estratégicas, bem como para auxiliar na confirmação da hipótese de que os Instrumentos de Contabilidade Gerencial são mais conhecidos pelos membros que compõem as secretarias nas quais o nível de instrução está mais alinhado aos princípios da Contabilidade, Administração e Economia.

Pode-se verificar que a média ponderada dos respondentes sem os membros das secretarias 9 e 14 encontra-se no intervalo de três para quatro, enquanto a dos respondentes que compõem as secretarias 9 e 14 encontra-se no intervalo de dois para três. Significa que, enquanto os membros das secretarias 9 e 14 tendem a discordar parcialmente dos quesitos, os demais tendem a concordar parcialmente.

Comparando-se as respostas consolidadas, verifica-se, pela distribuição, que 36% dos respondentes Concordam Totalmente e 36% Concordam Parcialmente, totalizando 72%, enquanto 12% Discordam Parcialmente e 9% Discordam Totalmente, perfazendo 28%, sendo que 2% Não Responderam e 6% Nem Concordam e Nem Discordam. Quanto aos respondentes das secretarias 9 e 14, em que há afinidade dos seus membros com os Instrumentos de Contabilidade Gerencial, 11% Concordam Totalmente e 27% Concordam Parcialmente, totalizando 38%, sendo que 30% Discordam Parcialmente e 22% Discordam Totalmente, totalizando 52%, e os que Nem Concordam e Nem Discordam, representam 10%.

Diante do fato de o índice de correlação de 0,36 ser considerado baixo, bem como pelas respostas dos membros das Secretarias 9 e 14, em que 52% Discordam Parcialmente e ou Discordam Totalmente do modelo atual, é possível entender que não estão sendo aplicadas as técnicas e métodos gerenciais de gestão que se esperava dos respondentes. Por esse entendimento, pressupõe-se a necessidade de treinamento do corpo gerencial, a fim de que as ações e atividades sejam feitas de forma homogênea.

4.4.3 Da questão 11, que representa o envolvimento da secretaria de controle interno.

A questão 11 procurou pesquisar sobre a existência e ou a necessidade de uma Secretaria ou Departamento de Controle Interno que coordenasse o processo informacional em todas as secretarias do Município de Maringá-Pr e que contemplasse os Instrumentos de Contabilidade Gerencial. Diante desses aspectos, definiu-se, como objetivo, identificar se, na estrutura organizacional do Município de Maringá-Pr, existia um órgão responsável pela coordenação geral, pelo controle de metas das secretarias e pela disseminação das informações sobre os Instrumentos de Contabilidade Gerencial perante todas as Secretarias.

Nesse sentido, a fundamentação teórica baseou-se nas exigências da LRF, discutidas nos itens 2.4.3 e 2.4.4 desta dissertação, quanto às novas formas de controle, limites, metas, publicação das ações e atividades dos gestores públicos, bem como o incentivo à participação popular no contexto da Gestão Pública.

Espera-se que os respondentes tenham uma visão ampla sobre o papel da Secretaria de Controle Interno, desde a sua implantação às finalidades legais e técnicas para sua existência.

A Tabela 4 mostra a distribuição consolidada da questão 11, composta por 574 respostas (7 quesitos x 82 respondentes), em comparação com as 154 respostas (7 quesitos x 22 respondentes) dos que compõem as Secretarias 9 e 14.

Tabela 4 – Distribuição dos dados da questão 11

Peso	Alternativas	Questão 11		Secretarias 9 e 14		Correlação
		Respostas	%	Respostas	%	
0	NR	18	3%	0	0%	
5	CT	318	55%	53	34%	
4	CP	141	25%	31	20%	
3	NN	33	6%	19	12%	0,85
2	DP	29	5%	30	19%	
1	DT	35	6%	21	14%	
	Totais	574	100%	154	100%	
	Média	4,2		3,4		

Fonte: O Autor (Dados da Pesquisa)

Secretaria 9 = Fazenda e 14 = Municipal de Administração

Legenda: NR = Não Respondeu, CT = Concorda Totalmente, CP = Concorda Parcialmente, NN = Nem Concordam e Nem Discordam, DP = Discorda Parcialmente e DT = Discorda Totalmente.

Os dados da Tabela 4 mostram que 80% dos respondentes revelaram-se propensos a concordar com o que se afirmava na questão, pois 55% Concordaram Totalmente e 25% Concordaram Parcialmente, enquanto apenas 11% demonstraram tendência a discordar: 5% Discordavam Parcialmente e 6% Discordavam Totalmente; 3% Não Responderam e 6% Nem Concordam e Nem Discordam, dados que totalizam 9%. Analisando-se os dados obtidos pelas Secretarias 9 e 14, percebe-se que 34% Concordaram Totalmente e 20% Concordaram Parcialmente, totalizando 54%, enquanto 19% Discordavam Parcialmente e 14% Discordavam Totalmente, totalizando 33%, e os que Nem Concordavam e Nem Discordavam, representam 12%.

O índice de correlação entre as respostas a essa questão corresponde a 0,85 e indica correlação relevante entre seus respondentes, embora 80% deles revelem que Concordam Totalmente e ou Concordavam Parcialmente, se comparados aos 54% dos que compõem as secretarias 9 e 14, que Concordam Totalmente e ou Concordam Parcialmente.

A média ponderada dos respondentes, sem os membros das secretarias 9 e 14, encontra-se no intervalo de quatro para cinco, e dos respondentes que compõem as secretarias 9 e 14, no intervalo de três para quatro. Significa que há uma tendência dos dois segmentos de respostas para a concordância com as afirmações contidas nos quesitos.

Se se considerar que os respondentes da Secretarias 9 e 14 respondem com mais afinidade com os Instrumentos de Contabilidade Gerencial, pode-se perceber que há certa discrepância de respostas com as demais Secretarias, ou seja, que não há homogeneidade entre os membros que as compõem quanto ao conhecimento dos Instrumentos de Contabilidade Gerencial como instrumentos de Gestão Pública.

Nesse sentido, foi possível constatar que, nas demais secretarias, cujos membros não têm a mesma afinidade com os Instrumentos de Contabilidade Gerencial devido a o nível de instrução não contemplar a formação profissional, mesmo respondendo responsabilmente, os respondentes concordavam ou deixavam de concordar, de forma heterogênea, com quesitos que não correspondiam com a realidade que se espera de um servidor público quanto à aplicação desses instrumentos gerenciais.

Para que esse processo se torne homogêneo, há a necessidade de investimentos em treinamento de forma que abranja todo o corpo gerencial na discussão teórica e prática dos instrumentos gerenciais por ele aplicados, assim como a todos os servidores envolvidos nas atividades operacionais e de decisão.

4.4.4 Da questão 12, que representa as práticas e métodos dos instrumentos de contabilidade gerencial.

A questão 12 teve o intuito de identificar se as práticas e métodos de Contabilidade Gerencial são utilizados nas atividades desenvolvidas pelos servidores públicos do Município de Maringá-Pr. Seus quesitos procuraram destacar se os gestores utilizam os valores das dotações orçamentárias como ferramenta gerencial em suas decisões; se bimestralmente é avaliado o impacto da receita sobre as despesas, a fim de se evitarem novos empenhos; se existe software para se efetuarem simulações de controle; se existe preocupação dos gestores quanto a identificar custos das atividades, avaliar o quanto o Município está gerando de resultado econômico, bem como se se utiliza o custeio padrão ou custo meta na avaliação ou contratação de serviços.

Diante desse propósito, esperava-se que os respondentes dessa questão apresentassem baixa concordância com os quesitos, haja vista que, empiricamente, há predominância da não-aplicabilidade de métodos gerenciais, como, por exemplo, Métodos de Custeio, aos serviços executados pelo poder público.

Para tanto, a questão 12 teve, como objetivo específico, pesquisar se os gestores públicos utilizam as práticas e métodos dos Instrumentos de Contabilidade Gerencial como ferramentas gerenciais para avaliar os meios que proporcionam os resultados econômicos produzidos.

Para fundamentar esses aspectos, discutiu-se, na teoria, com ênfase no item 2.9 desta dissertação, a aplicação dos Instrumentos de Contabilidade Gerencial na Administração Pública, principalmente com o advento da LRF, que introduziu o Planejamento como forma indispensável na aplicabilidade dos instrumentos gerenciais.

A Tabela 5 a seguir mostra a distribuição consolidada da questão 12, composta por 574 respostas (7 quesitos x 82 respondentes), em comparação com as 154 respostas consolidadas (7 quesitos x 22 respondentes) que correspondem às respostas dos que compõem as Secretarias 9 e 14.

Tabela 5 – Distribuição dos dados da questão 12

Peso	Alternativas	Questão 12		Secretarias 9 e 14		Correlação
		Respostas	%	Respostas	%	
0	NR	34	6%	3	2%	
5	CT	211	37%	27	18%	
4	CP	168	29%	26	17%	
3	NN	77	13%	43	28%	0,22
2	DP	40	7%	28	18%	
1	DT	44	8%	27	18%	
	Totais	574	100%	154	100%	
	Média	3,9		3,0		

Fonte: O Autor (Dados da Pesquisa)

Secretaria 9 = Fazenda e 14 = Municipal de Administração

Legenda: NR = Não Respondeu – CT = Concorda Totalmente – CP = Concorda Parcialmente – NN = Nem Concorda Nem Discorda – DP = Discorda Parcialmente e DT = Discorda Totalmente

Pela Tabela 5, os respondentes demonstraram que houve uma tendência maior a concordar com as observações propostas na questão 12, pois 37% Concordaram Totalmente e 29% Concordaram Parcialmente, totalizando 66%, enquanto 7% Discordavam Parcialmente e 8% Discordavam Totalmente, perfazendo 15%; 6% Não Responderam e 13% Nem Concordam Nem Discordam, o que corresponde a 19%. Analisando-se os dados consolidados obtidos pelas Secretarias 9 e 14, percebe-se que ali se equilibram os índices referentes à concordância e discordância: 35 % mostraram-se inclinados a concordar (18% Concordavam Totalmente e 17% Concordavam Parcialmente), 36% revelaram propensão a discordar: 18% Discordaram Parcialmente e 18% Discordaram Totalmente; 2% Não Responderam e 28% Nem Concordam e Nem Discordam.

Nessa questão, enquanto a média ponderada dos respondentes sem os membros das secretarias 9 e 14 tendem a concordar parcialmente, intervalo de três para quatro, os respondentes que compõem as secretarias 9 e 14 tendem a discordar, apresentando média três. Se considerar que os respondentes das secretarias 9 e 14 tendem a responder com mais conhecimento dos instrumentos de contabilidade gerencial, pode-se apontar que não estão sendo aplicados na prática os métodos de contabilidade gerencial em sua plenitude.

O índice de correlação de 0,22 indica baixa correlação entre os respondentes, o que propicia entender que o corpo gerencial utiliza, de forma insipiente, os Instrumentos de Contabilidade Gerencial no desenvolvimento das atividades gerenciais e suas secretarias.

4.4.5 Da questão 13, que representa os recursos financeiros para treinamento.

A questão 13 teve o propósito de diagnosticar aspectos sobre recursos financeiros destinados à política de Recursos Humanos (RH) com fins de treinamento sobre os Instrumentos de Contabilidade Gerencial. Pelos quesitos, os respondentes podiam ou não concordar com a afirmação de que parte dos Recursos Financeiros era destinada ao treinamento na ampliação do conhecimento de diversos Instrumentos de Contabilidade Gerencial que auxiliassem no processo decisório do corpo gerencial. Portanto, esperava-se que as respostas a essa questão demonstrassem certo ceticismo quanto aos recursos financeiros destinados a essa finalidade.

Nesse aspecto, o objetivo específico direcionou seu foco em verificar se há conhecimento, por parte do corpo gerencial da Administração Pública do Município de Maringá-Pr, da política de treinamento de RH sobre os Instrumentos de Contabilidade Gerencial.

A fundamentação teórica, discutida no capítulo dois, procurou evidenciar a diversidade de sentido da expressão Administração Pública e os diferentes campos de aplicação no contexto sistêmico das ações do Governo Municipal. O quadro I (página 36), que discrimina as principais funções numa Gestão Pública, demonstra um rol de funções que deve ser objeto de conhecimento dos membros que compõem o sistema organizacional do Ente Público, sem levar em conta o cargo ou função que ocupam na estrutura organizacional.

A Tabela 6 a seguir mostra a distribuição consolidada da questão 13, composta por 410 respostas (5 quesitos x 82 respondentes) em comparação com as 110 respostas consolidadas (5 quesitos x 22 respondentes) daqueles que compõem as Secretarias 9 e 14.

Tabela 6 – Distribuição dos dados da questão 13

		Questão 13		Secretarias 9 e 14		
Peso	Alternativas	Respostas	%	Respostas	%	Correlação
0	NR	36	9%	6	5%	
5	CT	65	16%	0	0%	
4	CP	87	21%	16	15%	
3	NN	102	25%	16	15%	-0,01
2	DP	69	17%	33	30%	
1	DT	51	12%	39	35%	
	Totais	410	100%	110	100%	
	Média	3,1		2,1		

Fonte: O Autor (Dados da Pesquisa)

Secretaria 9 = Fazenda e 14 = Municipal de Administração

Legenda: NR = Não Respondeu – CT = Concorda Totalmente – CP = Concorda Parcialmente – NN = Nem Concorda Nem Discorda – DP = Discorda Parcialmente e DT = Discorda Totalmente

Entre os respondentes da Tabela 6, 27 % tendem a concordar com a afirmação proposta, sendo que 16% Concordam Totalmente e 21% Concordam Parcialmente, enquanto 29% estão mais propensos a discordar dela: 17% Discordam Parcialmente e 12% Discordam Totalmente; 9% Não Responderam e 25% Nem Concordam e Nem Discordam, somando 34%. Já entre os que compõem as Secretarias 9 e 14, há uma descrença maior: 0% Concordam Totalmente e 15% Concordam Parcialmente, totalizando 15%, enquanto 30% Discordam Parcialmente e 35% Discordam Totalmente, num total de 65% de discordantes; 5% Não Responderam e 15% Nem Concordam e Nem Discordam, perfazendo 20%.

O índice de correlação de -0,01 e as médias 3,1 e 2,1, respectivamente, para os membros das secretarias, ausentes os das secretarias 9 e 14, e para os destas secretarias, indica nulidade de correlação, bem como tendência para discordância da política de RH que beneficia os servidores da prefeitura de Maringá-Pr.

Os resultados demonstram que não há uma política de treinamento sobre os Instrumentos de Contabilidade Gerencial. Portanto, o Planejamento Orçamentário não contempla dotação orçamentária com intuito de capacitar os servidores sobre a aplicação dos Instrumentos de Contabilidade Gerencial nas atividades desenvolvidas pelas secretarias do Município. Isso fica muito claro ao verificar que 65% dos respondentes das secretarias 9 e 14 Discordam Parcial ou Totalmente.

4.4.6 Da questão 14, que representa os instrumentos de contabilidade gerencial.

A questão 14 procurou diagnosticar como o corpo gerencial da PMM entendia os Instrumentos de Contabilidade Gerencial na aplicabilidade ao processo de gestão e também se eram de conhecimento e domínio, tanto na teoria quanto nos aspectos práticos. Por essa razão, o objetivo específico teve, como principal foco, verificar se os Instrumentos de Contabilidade Gerencial eram de conhecimento do corpo gerencial da Administração Pública do Município de Maringá-Pr.

A fundamentação teórica, discutida no capítulo dois, procurou evidenciar os principais Instrumentos de Contabilidade Gerencial com suas características, diferenciando os instrumentos tradicionais dos modernos, bem como a importância de avaliá-los sobre os impactos nas decisões gerenciais.

Nas respostas aos quesitos dessa questão, esperava-se que os respondentes apresentassem certo equilíbrio, haja vista que os quesitos foram elaborados de maneira que todos pudessem entendê-los, independentemente de os respondentes terem ou não afinidade com os Instrumentos de Contabilidade Gerencial.

A Tabela 7 a seguir mostra a distribuição consolidada da questão 14 composta por 410 respostas (5 quesitos x 82 respondentes) em comparação com as 110 respostas consolidadas (5 quesitos x 22 respondentes) dos que compõem as Secretarias 9 e 14.

Tabela 7 – Distribuição dos dados da questão 14

Peso	Alternativas	Questão 14		Secretarias 9 e 14		Correlação
		Respostas	%	Respostas	%	
0	NR	38	9%	1	1%	
5	CT	129	31%	34	31%	
4	CP	100	24%	25	23%	
3	NN	55	13%	20	18%	0,88
2	DP	51	12%	18	16%	
1	DT	37	9%	12	11%	
	Totais	410	100%	110	100%	
	Média	3,6		3,5		

Fonte: O Autor (Dados da Pesquisa)

Secretaria 9 = Fazenda e 14 = Municipal de Administração

Legenda: NR = Não Respondeu – CT = Concorda Totalmente – CP = Concorda Parcialmente – NN = Nem Concorda Nem Discorda – DP = Discorda Parcialmente e DT = Discorda Totalmente

55% dos respondentes dessa questão, como se vê na Tabela 7, mostraram-se inclinados a concordar com o que nela se afirmava: (31%) Concordavam Totalmente e 24% Concordavam Parcialmente, enquanto 12% Discordavam Parcialmente e 9% Discordavam Totalmente, perfazendo 21%; 9% Não Responderam e 13% Nem Concordam e Nem Discordam, representando 22%. Nas Secretarias 9 e 14, 31% Concordavam Totalmente e 23% Concordavam Parcialmente, totalizando 54%, enquanto 16% Discordavam Parcialmente e 11% Discordavam Totalmente, totalizando 27%; 1% Não Respondeu e 18% Nem Concordam e Nem Discordam, perfazendo 19%.

Em função dos percentuais obtidos, pelo índice de correlação de 0,88 e pelas médias, nota-se certo equilíbrio entre as respostas tanto daqueles que compõem as secretarias 9 e 14 quanto dos que ocupam as demais, demonstrando uma visão de similaridade de conhecimento.

4.5 - Análise das respostas dos grupos feminino e masculino sobre as questões 10 a 14.

A identificação dos respondentes por sexo teve como objetivo principal verificar se há percepção diferente, nos quesitos das questões 10 a 14, entre o corpo gerencial feminino e o masculino, no que diz respeito ao conhecimento e aplicabilidade dos Instrumentos de Contabilidade Gerencial nas atividades desenvolvidas nas Secretarias da Prefeitura de Maringá-Pr.

A tabela 8 a seguir demonstra como estão distribuídas as respostas dadas a cada questão, bem como a média ponderada dos respondentes. Para cada alternativa foi atribuído peso, sendo “zero” ponto para quem não respondeu; “cinco” para quem Concorda Totalmente; “quatro” para quem Concorda Parcialmente; “três” para quem Nem Concorda e Nem Discorda; “dois” para quem Discorda Parcialmente e “um” para quem Discorda Totalmente.

Tabela 8 – Demonstração dos respondentes feminino e masculino sobre os quesitos que compõem as questões 10 a 14.

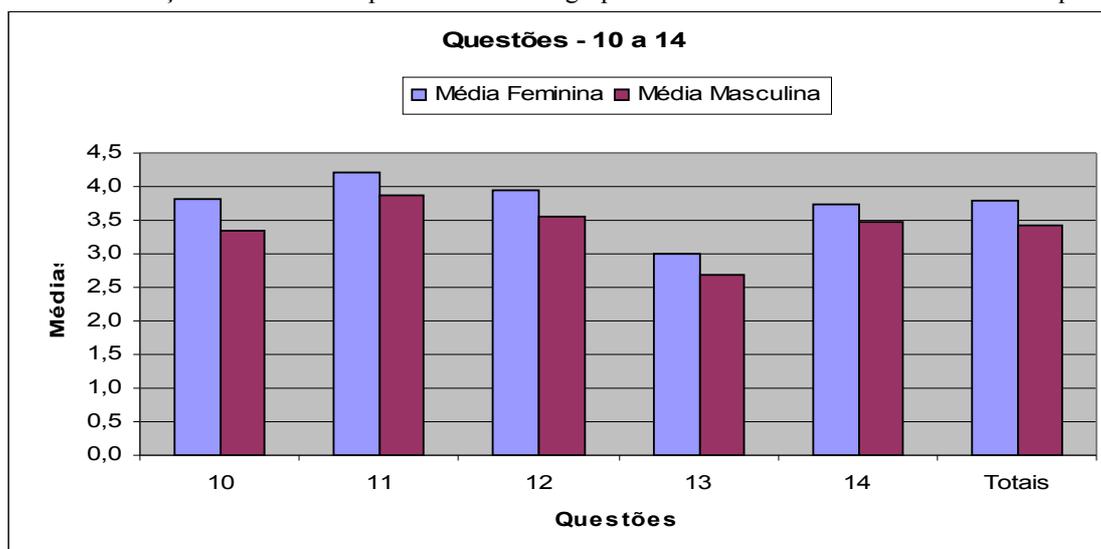
FEMININO (52 Respondentes)							
		QUESTÕES					
Peso	Alternativas	10	11	12	13	14	Totais
0	Não Respondeu	9	18	20	25	27	99
5	Concorda Totalmente	163	193	156	42	95	649
4	Concorda Parcialmente	139	86	83	47	56	411
3	Nem concorda Nem Discorda	16	33	62	58	31	200
2	Discorda Parcialmente	47	17	21	43	26	154
1	Discorda Totalmente	42	17	22	45	25	151
Total		416	364	364	260	260	1664
Média Ponderada		3,8	4,2	4,0	3,0	3,7	3,8

MASCULINO (51 Respondentes)							
		QUESTÕES					
Peso	Alternativas	10	11	12	13	14	Totais
0	Não Respondeu	2	0	18	17	10	47
5	Concorda Totalmente	94	176	82	18	70	440
4	Concorda Parcialmente	142	82	105	53	71	453
3	Nem concorda Nem Discorda	29	18	51	56	36	190
2	Discorda Parcialmente	88	42	52	56	41	279
1	Discorda Totalmente	53	39	22	55	27	196
Total		408	357	330	255	255	1605
Média Ponderada		3,3	3,9	3,6	2,7	3,5	3,4

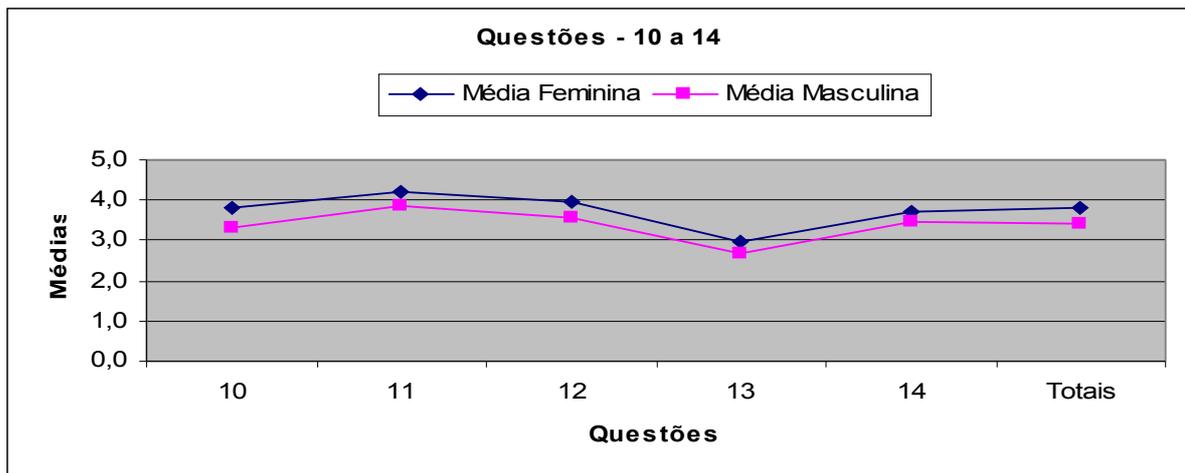
Correlação	0,83	0,96	0,73	0,73	0,80	0,85
Média Feminina	3,8	4,2	4,0	3,0	3,7	3,8
Média Masculina	3,3	3,9	3,6	2,7	3,5	3,4

Fonte: O Autor (Apêndice 3)

OBS: A correlação refere-se às respostas entre as do grupo feminino e as do masculino da mesma questão.



Fonte: O Autor (Apêndice 3)



Fonte: O Autor (Apêndice 3)

Verificando o gráfico acima, pode-se constatar que as médias ponderadas são homogêneas e as respostas femininas apresentam tendência superior em Concordar Parcialmente em todos os quesitos das questões, exceto na questão 13, que revela um equilíbrio quanto aos que Nem Concordam e Nem Discordam. Também se pode observar que a percepção dos respondentes segue uma seqüência lógica, em que prevalece a média feminina como sendo superior à masculina.

4.6 - Análise das respostas dos concursados e não concursados sobre as questões 10 a 14.

Outros segmentos analisados a partir de dados obtidos através da pesquisa foram os grupos formados pelos concursados e não concursados que compõem o corpo gerencial. A distribuição das respostas na tabela e os pesos seguiram o mesmo critério da tabela anterior.

Tabela 9 – Demonstração dos respondentes concursados e não concursados sobre os quesitos que compõem as questões 10 a 14.

Concursados (55 respondentes)							
		QUESTÕES					
Peso	Alternativas	10	11	12	13	14	Totais
0	Não Respondeu	4	9	15	24	16	68
5	Concorda Totalmente	98	172	115	20	90	495
4	Concorda Parcialmente	142	88	88	53	59	430
3	Nem concorda Nem Discorda	30	40	73	57	36	236
2	Discorda Parcialmente	94	41	48	55	38	276
1	Discorda Totalmente	72	35	46	66	36	255
Total		440	385	385	275	275	1760
Média Ponderada		3,2	3,9	3,5	2,6	3,5	3,4

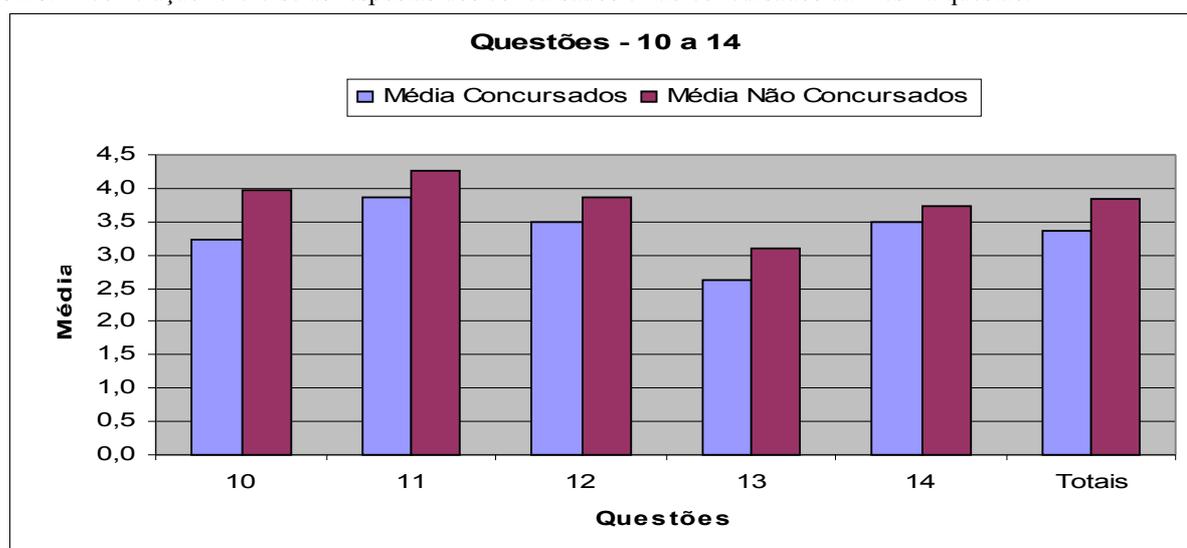
Não concursados (49 respondentes)							
		QUESTÕES					
Peso	Alternativas	10	11	12	13	14	Totais
0	Não Respondeu	7	9	23	18	23	80
5	Concorda Totalmente	159	201	125	43	77	605
4	Concorda Parcialmente	142	83	105	49	69	448
3	Nem concorda Nem Discorda	17	11	40	57	31	156
2	Discorda Parcialmente	43	18	25	44	29	159
1	Discorda Totalmente	24	21	25	34	16	120
Total		392	343	343	245	245	1568
Média Ponderada		4,0	4,3	3,9	3,1	3,7	3,8

Correlação	0,79	0,98	0,90	0,45	0,90	0,92
-------------------	-------------	-------------	-------------	-------------	-------------	-------------

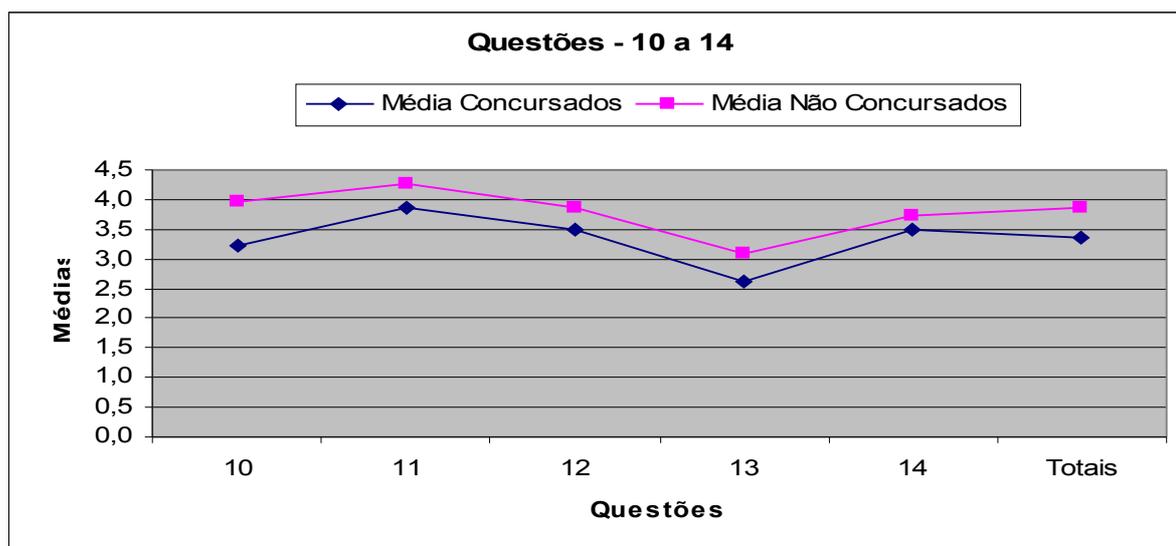
Média Concursados	3,2	3,9	3,5	2,6	3,5	3,4
Média Não Concursados	4,0	4,3	3,9	3,1	3,7	3,8

Fonte: O Autor (Apêndice 4)

OBS: A correlação refere-se às respostas dos concursados e não concursados da mesma questão.



Fonte: O Autor (Apêndice 4)



Fonte: O Autor (Apêndice 4)

De forma semelhante à anterior, a ênfase dada a essa análise procurou focar o comportamento dos respondentes concursados e dos não concursados. Pôde-se perceber, pelos dados da pesquisa, que os respondentes não concursados apresentam tendência superior, em relação aos concursados, a Concordarem Parcialmente com os quesitos que compõem as questões 10 a 14. Pelos gráficos, é possível perceber que as respostas obedecem a uma seqüência homogênea, porém os respondentes não concursados tendem a concordar com os quesitos de forma superior aos concursados.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS, RECOMENDAÇÕES E LIMITAÇÕES DA PESQUISA

5.1 Considerações finais

O contexto atual das Administrações Públicas, caracterizado pelas constantes mudanças provenientes do ambiente externo no que diz respeito às normas e demandas da sociedade, bem como da necessidade de aprimoramento do ambiente interno sobre os aspectos gerenciais de decisão, exige mudanças de paradigmas na forma de se administrarem os recursos públicos.

Conforme apresentado neste trabalho, pôde-se constatar a importância e a necessidade da homogeneização dos procedimentos, métodos e técnicas de Gerenciamento Público como um grande desafio de mudanças de paradigmas gerenciais, principalmente pela tendência crescente da convergência dos padrões de gerenciamento do setor privado e do setor público.

Com a promulgação da Constituição Federal em 1988 e, mais recentemente, com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, os municípios tiveram que implementar ações de Planejamento, de Execução, de Cumprimento de Metas e informar suas ações à sociedade, sob o risco de incorrer em penalidade imposta pela Lei de Crimes Fiscais ao não atender aos limites que a LRF impõe.

Diante do exposto, este trabalho teve como objetivo principal elaborar um diagnóstico junto aos gestores do primeiro e segundo escalões da Administração Pública do Município de Maringá-Pr, sobre o conhecimento e a utilização dos instrumentos de contabilidade gerencial, como processo de gestão, nas atividades operacionais dos órgãos que compõem a estrutura organizacional.

Considerando que esses instrumentos são provenientes da Contabilidade Gerencial e que a legislação vigente, como por exemplo, a LRF, exige a eficiência das atividades das administrações públicas, fizemos um estudo das obras da Contabilidade Gerencial, Contabilidade Pública, Contabilidade de Custos, Sistema de Informação e da Legislação que regulamentam as atividades públicas, a fim de dispor de fundamentação para análise dos dados.

Conseqüentemente, para atender ao objetivo principal, houve a necessidade de estabelecer objetivos secundários, tais como:

a) Pesquisar se o modelo de Gestão atual da Administração Pública do Município de Maringá-Pr contempla os aspectos dos Instrumentos de Contabilidade Gerencial quanto à visão estratégica, participação do corpo gerencial, metas e de avaliação de resultados;

b) identificar se, na estrutura organizacional da Administração Pública do Município de Maringá-Pr, existe um órgão responsável pela coordenação, controle de metas das secretarias e disseminação das informações sobre os Instrumentos de Contabilidade Gerencial;

c) pesquisar se os gestores da Administração Pública do Município de Maringá-Pr utilizam os Instrumentos de Contabilidade Gerencial como ferramentas gerenciais para avaliar os meios que proporcionam os resultados econômicos produzidos;

d) verificar se há conhecimento, por parte do corpo gerencial da Administração Pública do Município de Maringá-Pr, da política de treinamento de recursos humanos sobre os Instrumentos de Contabilidade Gerencial; e

e) verificar se os Instrumentos de Contabilidade Gerencial são de conhecimento do corpo gerencial da Administração Pública do Município de Maringá-Pr.

Portanto, objetivou-se que a pesquisa pudesse coletar dados a fim de responder o problema que foi como o conhecimento e a utilização dos instrumentos de contabilidade gerencial podem melhorar o desempenho da Administração Pública Municipal de Maringá-Pr, tendo em vista que essas ações requerem que os gestores públicos disponham de conhecimentos e habilidades nas decisões, haja vista que os Municípios são produtores de bens e serviços de natureza econômica e social com a finalidade de satisfazer necessidades coletivas.

De posse dos dados da pesquisa, procurou-se analisar, por meio das questões 1 a 9, o perfil dos respondentes, como, por exemplo, sexo, ocupação funcional, faixa etária, nível de instrução, tempo como servidor público e a forma de ingresso na Prefeitura. Em seguida, procurou-se identificar as secretarias cujos membros tinham mais formação alinhada aos Instrumentos de Contabilidade Gerencial, a fim de correlacionar suas respostas com as respostas dos membros das demais secretarias.

Pela análise dos dados da questão cinco, que trata dos cursos que os respondentes fizeram em nível superior, pôde-se constatar que as Secretarias da Fazenda (9) e a Municipal de Administração (14) são as que dispõem de gestores com mais formação nos cursos pertencentes às Ciências Sociais Aplicadas (Contabilidade, Administração e Economia) e esses cursos propiciam o conhecimento dos Instrumentos de Contabilidade Gerencial, tendo em vista suas grades curriculares disporem de disciplinas com conteúdos específicos voltados aos mesmos.

Ao diagnosticar os dados da Tabela 1 (pagina 73), pôde-se constatar que as Secretarias (9 e 14) têm alta correlação que as caracteriza com visão semelhante à percepção do conteúdo das respostas, porém, quando comparadas às demais, apresentam em sua maioria baixa correlação, o que significa que a percepção das respostas é diferente. O mesmo ocorre quando se comparam as demais secretarias entre si, o que torna possível notar alta correlação na maioria.

Essa análise nos proporciona admitir que as questões mencionadas estejam corretas e as secretarias 9 e 14, respectivamente, Fazenda e Administração têm os pré-requisitos para serem utilizadas como base de comparação entre seus respondentes e os das demais secretarias.

Além de os membros das secretarias 9 e 14 possuírem essas características, elas são consideradas como atividade-meio, e, se seus conhecimentos sobre os Instrumentos de Contabilidade Gerencial fossem estendidos aos demais membros que exercem suas funções nas secretarias com atividades-fim, poderia haver incremento na eficiência e eficácia dos seus resultados operacionais.

No Quadro 1 (página 38) foi demonstrado um rol de funções que ocorrem em toda estrutura de uma Administração Pública e que exigem a aplicação dos Instrumentos de Contabilidade Gerencial. Para desenvolver essas funções, vários são os instrumentos que podem ser implementados no processo de gestão, auxiliando os gestores públicos nas tomadas de decisões com simplificação dos procedimentos, padronizações e racionalização das rotinas, modernização dos sistemas para obtenção dos resultados com mais agilidade, promovendo a capacitação dos gestores em busca de melhores desempenhos.

Pelas respostas dos membros das Secretarias da Fazenda (9) e Municipal de Administração (14), pôde-se constatar que várias atividades não estão sendo realizadas a contento com a realidade desejada. O que se percebe é uma necessidade de heterogeneidade dos procedimentos de forma sistêmica, desde a conscientização e motivação funcional aos métodos contábeis e de avaliação de metas e de desempenho.

Entre os fatos relevantes constatados na pesquisa, se encontra o alto índice de gestores nomeados em cargo de confiança (47% - página 68). Não foi nosso intuito pesquisar os critérios técnicos de conhecimento dos Instrumentos de Contabilidade Gerencial como pré-requisito para nomeação. Porém, cabe destacar, e é de conhecimento público, que, nas nomeações para cargo de confiança no Poder Público, predominam os critérios políticos, o que pode acarretar influência no contexto gerencial, principalmente pela consciência daqueles gestores, que são estáveis, de que essas nomeações são temporárias e eles é que continuarão suas funções nas gestões futuras.

O ápice desta pesquisa está na disponibilização de uma radiografia do perfil e do nível de conhecimento dos instrumentos gerenciais do corpo gerencial da Administração Pública do Município de Maringá-Pr. O resultado apresentado pode ser utilizado por professores das áreas gerenciais públicas ou privadas, por gestores públicos e por pesquisadores interessados em identificar situações gerenciais nas atividades públicas, bem como em permitir pesquisas complementares.

Essa situação leva em consideração o fato de que uma Administração Pública Municipal administra recursos financeiros dos contribuintes com o propósito de devolver bens e serviços que satisfaçam necessidades coletivas e está sujeita à prestação de contas perante a sociedade.

Esta pesquisa não teve a pretensão de esgotar o assunto, principalmente por ser caracterizada como exploratória, mas permitir a possibilidade de novas pesquisas que possam abranger o contexto sistêmico da Administração Pública quanto à necessidade de homogeneizar os Instrumentos Gerenciais no sentido de maximizar os resultados econômico e social de distribuição de riqueza.

5.2 Recomendações

Levando-se em consideração que os Instrumentos de Contabilidade Gerencial ainda não são tão discutidos nas Administrações Públicas e diante dos resultados apresentados, recomenda-se:

a) que a Secretaria de Controle Interno inclua, no orçamento municipal, programa de treinamento sobre os Instrumentos de Contabilidade Gerencial como ferramenta gerencial de aplicabilidade prática nas atividades das secretarias do Município;

b) que o conteúdo dos treinamentos seja fundamentado e ou adaptado dos conceitos das Ciências Sociais Aplicadas (Contabilidade, Administração e Economia) aplicadas à iniciativa privada;

c) que a metodologia aplicada à formação dos grupos de treinamento seja composta por membros de todas as secretarias envolvidas, a fim de que haja homogeneidade nas discussões e entendimentos dos conteúdos aplicados, evitando, assim, a formação de grupos com características individuais;

d) conscientização e sensibilização dos gestores públicos com intuito de flexibilizar as mudanças numa forma sistêmica, cuja missão passa a ser o foco de todos os servidores, independente da hierarquia a que estão submetidos, tendo em vista que são usuários internos, na qualidade de servidor (gestor), usuários externos, enquanto cidadãos financiadores dos recursos financeiros, que exigem seus direitos do Estado e prezam pela satisfação dos bens e serviços disponibilizados.

5.3 – Limitações da pesquisa

A principal limitação da pesquisa está na composição das respostas dos questionários, embora todos os cuidados foram tomados para que as respostas apresentassem a expressão da realidade, existe o fator humano sobre a diversidade de como tratar os aspectos que envolvem uma pesquisa.

Outro fator que deve ser considerado é o campo da pesquisa, pois foi realizada em uma única prefeitura e sabe-se que toda organização tem sua cultura e isso pode influenciar e ou direcionar para determinado foco. Portanto, todo e qualquer trabalho que tenha como fonte este trabalho, deve-se levar em considerações estas limitações.

REFERÊNCIAS

- ALVES, Alexandre; FRANCEZ, Zaqueu Rogério. **Sistema de custos para a administração pública municipal**. Revista de divulgação técnico-científica do ICPG, Vol. 2, n.8, Jan/Jun/2006.
- ALVES, Rita Cássia Lima *et al.* **Adquirindo uma visão ampliada da contabilidade gerencial na administração pública municipal**. Tecitura, Brasília: 2006, disponível em <http://tecitura.jts.br/viewarticle.php?id=43>, Acesso em 09.02.2007.
- ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- ARAUJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade pública: da teoria à prática**. São Paulo: Saraiva, 2006.
- ATKINSON, Antony A. *et al.* **Contabilidade gerencial**: tradução André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro; Revisão técnica Rubens Fama. São Paulo: Atlas, 2000.
- BETHLEM, Agrícola de Souza. **Estratégia empresarial**: conceitos, processo e administração estratégica. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- BOBBIO, Norberto; BOVERO, Michelangelo. **Sociedade e estado na filosofia política moderna**. São Paulo: Brasiliense, 1986.
- BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil – 1988**, 27. ed., São Paulo: Saraiva, 2001.
- **Lei complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.
- **Lei complementar nº 4320**, de 17 de Março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.
- BRAULE, Ricardo. **Estatística aplicada com excel**: para cursos de administração e economia. Rio de Janeiro: Campus, 2001.
- BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter Kevin (Organizadores). **Reforma do estado e administração pública gerencial**. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Fundação Getúlio Vargas, 1998.
- BUNCHAFT, Guenia; KELLNER, Sheilah Rubino de Oliviera. **Estatística sem mistérios**. Petrópolis: Vozes, 1999.
- CATELLI, Armando (Coordenador). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica. São Paulo: Atlas, 2001.
- COSTA NETO, João Vicente. Consolidação de balanços públicos como instrumento de melhoria no tratamento das informações contábeis para o processo decisório. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília: Ano XXX, nº 129, Maio/Junho, 2001.

- COSTA NETO, Pedro Luiz de Oliveira. **Estatística**. São Paulo: Edgard Blucher, 1981.
- CHURCHMAN, C. West. **Introdução à teoria dos sistemas**. 2. ed. Petrópolis: Vozes, 1972.
- CRESPO, Antônio Arnot. **Estatística fácil**. São Paulo: 17. ed. Saraiva, 2002.
- CROZATTI, Jaime. Planejamento estratégico e controladoria: um modelo para potencializar a contribuição das áreas da organização. **Revista Enfoque: reflexão contábil**. Maringá-Pr: Vol. 18, n. 1 Jan/Jun/1999.
- . **Cultura organizacional e gestão econômica**: um estudo em áreas de controladoria de bancos públicos. Dissertação de Mestrado – FEA/USP, São Paulo: 1998.
- CRUZ, Flávio da; PLATT, Orion Augusto. **As exigências de implantação de sistema de custos pela LRF e a oportunidade para o surgimento da contabilidade estatal municipal participativa - CEMP**. In: Anais do 1º Seminário de Contabilidade da USP. São Paulo: 2001.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- D'ÁUREA, Francisco. **Contabilidade pública**. Companhia Editora Nacional, São Paulo: 9. ed. Volume 9, 1959.
- DIAS FILHO, José Maria; MACHADO, Luiz Henrique Baptista, Abordagem da pesquisa em contabilidade, Cap. 1, p. 15 – 170, In IUDÍCIBUS, Sérgio de; LOPES, Alexsandro Broedel (coordenadores). **Teoria avançada da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.
- DRUCKER, Peter F. **Uma era de descontinuidade**. 2. ed. Rio de Janeiro: Zahar, 1974.
- FGV. **Dicionário de ciências sociais**. Instituto de Educação, Rio de Janeiro: Editora da FGV, 1986.
- FIGUEIREDO, Sandra M. A. Contabilidade e a gestão empresarial: a controladoria. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília: n. 93.1995, p. 20-34.
- FIGUEIREDO, Sandra; MOURA, Heber. A utilização do método quantitativo pela contabilidade, **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, n. 127, Jan/Fev, 2001, p.52-60.
- FLORES, Paulo César. **Sistema de custos na administração pública**, Porto Alegre: Saraiva, 2004.
- FOINA, Paulo Rogério. **Tecnologia de informação**: planejamento e gestão. São Paulo: Atlas, 2001.
- FUKUYAMA, Francis. **Confiança**: As virtudes sociais e a criação da prosperidade. Rio de Janeiro: Rocco, 1996.
- GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 11. ed. São Paulo, Atlas, 2002.
- HENDRIKSEN, Eldon S; BREDA, Michael F. Van. **Teoria da contabilidade**, São Paulo: Atlas, 1999.

- HORNGREN, Charles T. *et al.* **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1993.
- JENKINS, Kate. A reforma do serviço público no Reino Unido. In BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter Kevin (Organiz.). **Reforma do estado e administração pública gerencial**. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Fundação Getúlio Vargas, 1998.
- JENSEN, M.C; MECKLING, W. H. *Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure*. **Journal of Financial Economics** **3**, 1976, p. 305-360.
- JOHNSON, H. Tomas; KAPLAN, Robert S. **A relevância da contabilidade de custos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.
- KROEBER, A.L e KLUCKHOHN, C. **Culture: a critical review of concepts and definitions**. *Papers of the Peabody Museum of American Archeology and Ethnology*. 1952, in **Dicionário de Ciências Sociais**. Fundação Getúlio Vargas – Instituto de Educação, Editora da FGV – Rio de Janeiro: 1986.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Sociologia geral**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1981.
- LEAL, José Paulo. **Custo na administração pública e inclusão social**. IX Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul, Gramado-RS: 13 a 15 de agosto de 2003, disponível em <http://ccontabeis.com.br/conv/t11.pdf>, acesso em 20.06.06.
- LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos, planejamento, implantação e controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade: uma nova abordagem**, São Paulo: Atlas, 2005.
- MAGALHÃES, Antônio de Deus F.; LUNKES, Irtes Cristina, **Sistemas contábeis: O valor informacional da contabilidade nas organizações**. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARQUES, Maria da Conceição da Costa. O setor público administrativo e a gestão pública. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, Ano XXXI, n. 138, Nov/Dez, 2002, p.87-97.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos: inclui o ABC**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- **Contabilidade de custos**, 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**, 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**, 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.
- MINTZBERG, Henry; QUINN, James Brian. **O Processo da estratégia**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. **Controladoria**: seu papel na administração de empresas, 2.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MOURA, José Flávio de Melo. **O sistema de contabilidade do governo federal na mensuração dos custos dos programas de governo e das unidades gestoras**. Dissertação de Mestrado. UnB. Brasília: 2003.

MUNIZ, Elisabete Lins; CASTRO, Hermínia Maria Totti de (Org). **Dicionário Barsa de língua portuguesa**. Português/Português. São Paulo: Barsa Planeta, 2005.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução a controladoria**: conceitos, sistemas, implementação, São Paulo: Atlas, 1993.

----- . **ABC**: custeio baseado em atividades, São Paulo: Atlas, 1994.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. **Planejamento estratégico**: conceitos, metodologia e práticas, 10. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

OLIVEIRA, Luís Martins de *et al.* **Controladoria estratégica**. São Paulo: Atlas, 2002.

OXFORD ADVANCED LEARNER'S DICTIONARY: *of current English, Sixth edition, Edited by Ally Wehmeier, Oxford University Press, 2001.*

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

PEIXE, Blênio César Severo. **Finanças públicas**: controladoria governamental, Curitiba: Juruá, 2002.

PELEIAS, Ivan Ricardo *et al.* **O processo de planejamento e a controladoria**. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília: ano XX, n. 27, Out/Nov, 1991, p. 60-67.

PEREIRA, Carlos Alberto. Avaliação de resultados e desempenho. *in* CATELLI, Armando (coordenador) **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica – GECON, São Paulo: Atlas, 1999.

PEREZ JR. José Hernandes *et al.* **Controladoria de gestão**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio *et al.* **Contabilidade pública**: uma abordagem da administração financeira pública. 9. ed. São Paulo, Atlas, 2006.

PORTARIA Nº 42-MOG, Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I, do § 1º, do art. 2º, e § 2º, do art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964; estabelece conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais e dá outras providências. ABRIL de 1999.

RIBEIRO FILHO, José Francisco. **Uma análise contábil da lei de responsabilidade fiscal sob a ótica da teoria da gestão econômica.** *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, n. 132, Nov/Dez, 2001, p. 57-71.

RICHARDSON, Roberto Jarry *et al.* **Pesquisa social: métodos e técnicas.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RUBIUNO, Carla; MORO, Dalton. **O Território do capital especializado na cidade de Maringá.** Departamento de geografia da universidade estadual de Maringá. Maringá-Pr: Vol. 5, n.2, Abr/Mai/Jun, 2001.

SANTOS, Neusa Maria Bastos F. **Impacto da cultura organizacional no desempenho das empresas, conforme mensurado por indicadores contábeis:** um estudo interdisciplinar. Tese de doutorado – FEA/USP, São Paulo: 1992.

SIFEFERT FILHO, Nelson. **A teoria dos contratos econômicos e a firma.** 1996. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

SILVA, Jorge Antônio Santos. **O papel do capital humano, do capital social e das inovações tecnológicas na formação de redes territoriais, no crescimento endógeno e no desenvolvimento regional.** Disponível em www.eumed.net/ce/2006/jass-ch.htm - Acesso em 10.10.06.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental:** um enfoque administrativo. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

-----, Contribuição ao estudo do sistema de custeamento na administração pública. **Revista Brasileira de Contabilidade.** Brasília, Ano XXVIII, n. 119, Set/Out. 1999, p.36-48.

SLOMSKI, Valmor, **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal,** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

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

SPINK, Peter Kevin. Possibilidades técnicas e imperativos políticos em 70 anos de reforma administrativa. *In* BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter Kevin (Organiz.). **Reforma do estado e administração pública gerencial.** 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Fundação Getúlio Vargas, 1998.

SOUTES, Dione Olesczuk. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras.** Dissertação de Mestrado – FEA/USP, São Paulo: 2006.

STAIR, Ralph M. **Princípios de sistema de informação:** uma abordagem gerencial. 2. ed. Rio de Janeiro: LTC, 1998.

STEVENSON, Willian J. **Estatística aplicada à administração.** São Paulo: Harbra, 1981.

TEIXEIRA, Hélio Janny; SANTANA, Solange Maria. **Remodelando a gestão pública.** São Paulo: Edgar Blucher, 1994.

SULAIMAN, M. *et al.* **Management accounting practices in selected Asian countries: A review of the literature**, *managerial auditing journal*; n. 19, v.4, p. 493-508, 2004.

TRIOLA, Mário F. **Introdução à estatística**. Rio de Janeiro: 7. ed. LTC, 1999.

APÊNDICES

Apêndice A - Controle de entrega e devolução dos questionários

Ordem	Secretaria	Secretários		Diretores		Gerentes		Totais	
		Entregue	Devolv.	Entregue	Devolv.	Entregue	Devolv.	Entregue	Devolv.
01	Assistência Social/Cidadania	1	1	2	2	3	3	6	6
02	Controle Interno	1	1	0	0	3	3	4	4
03	Cultura	1	0	0	0	3	3	4	3
04	Corpo de Bombeiros	0	0	0	0	0	0	0	0
05	Da Mulher	1	1	1	1	3	3	5	5
06	Desenvolvimento Urbano	1	0	2	1	8	5	11	6
07	Educação	1	1	2	2	5	5	8	8
08	Esporte e Lazer	1	1	0	0	3	3	4	4
09	Fazenda	1	0	3	3	9	9	13	12
10	Fundo Municipal de Previdência	0	0	0	0	0	0	0	0
11	Gabinete do Prefeito	2	2	2	2	5	2	9	6
12	Indústria e Comércio	1	0	1	1	3	2	5	3
13	Meio Ambiente/ Agricultura	1	1	2	2	7	6	10	9
14	Municipal de Administração	1	0	3	2	8	8	12	10
15	Núcleo Planejamento Município	0	0	0	0	0	0	0	0
16	Procuradoria	0	0	0	0	0	0	0	0
17	Saúde	1	1	3	2	10	9	14	12
18	Serviços Públicos	1	1	2	2	7	6	10	9
19	Transportes	1	0	2	2	6	5	9	7
	Totais	16	10	25	22	83	72	124	104
	Percentuais	100%	63%	100%	88%	100%	87%	100%	84%

Fonte: Autor (Dados da Pesquisa)

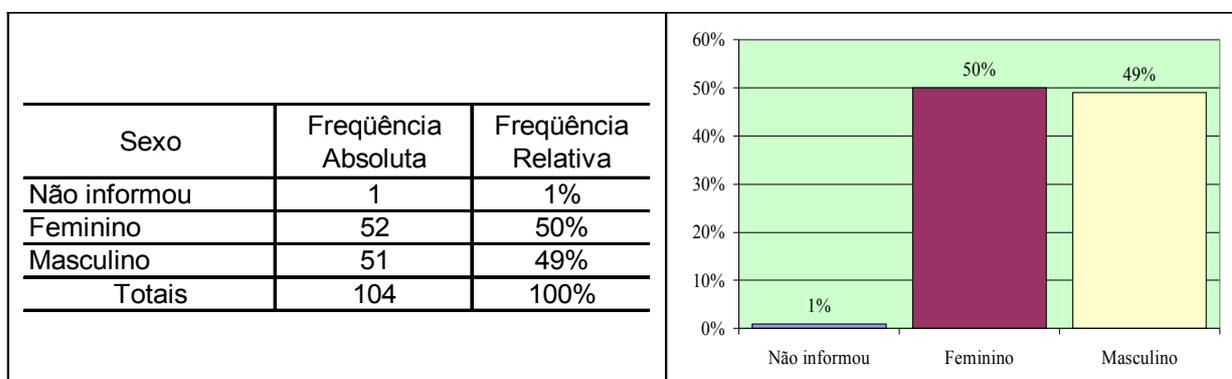
Apêndice B - Questionário com as tabelas e gráficos de cada questão e seus respectivos quesitos.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ – UFPR
PROGRAMA DE MESTRADO EM CONTABILIDADE

Pesquisa sobre a aplicação dos instrumentos de contabilidade gerencial como suporte ao processo de gestão dos órgãos que compõem a estrutura organizacional do município da cidade de Maringá-PR

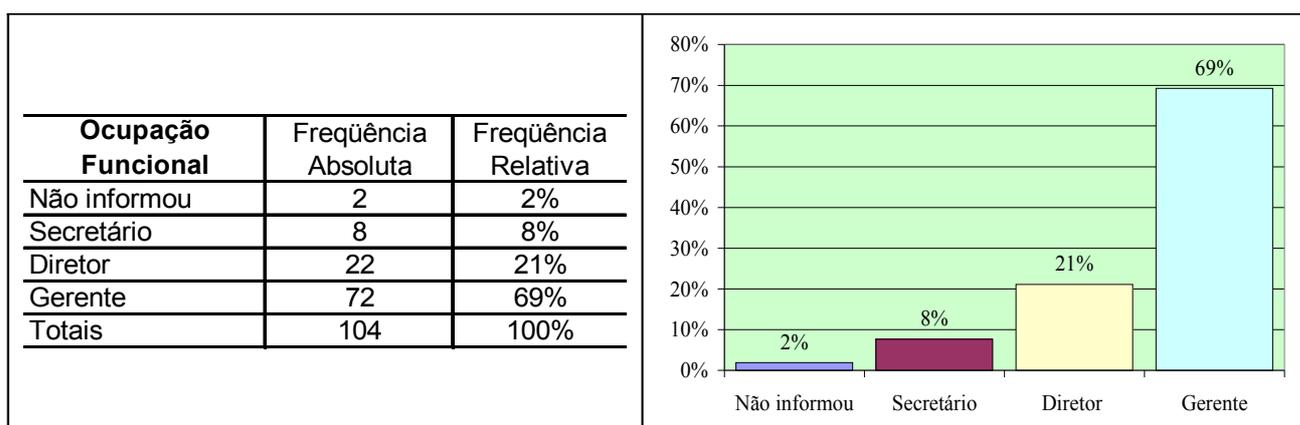
Instrumentos de Contabilidade Gerencial: Expressão genérica que envolve o controle interno, os métodos e instrumentos gerenciais, os modelos de gestão e os sistemas informacionais.

01 – Sexo: () Feminino () Masculino



Fonte: Autor (Dados da Pesquisa)

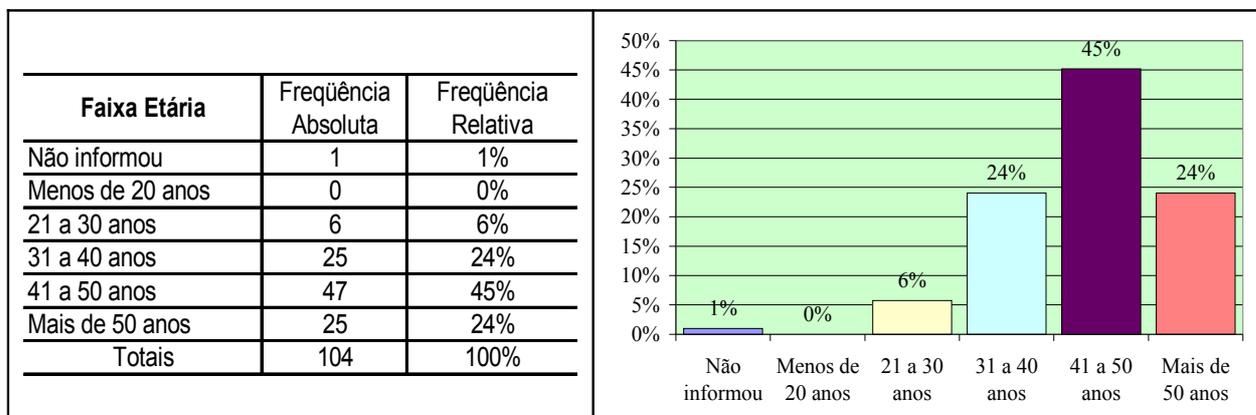
02 – Ocupação Funcional: () Secretário(a) () Diretor(a) () Gerente



Fonte: Autor (Dados da Pesquisa)

03 – Faixa Etária

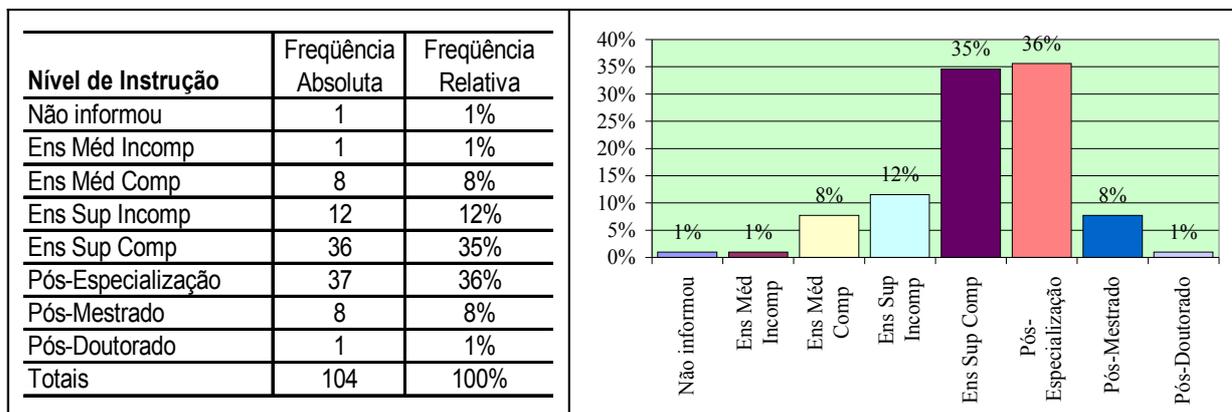
()	Menos de 20 anos	()	21 – 30 anos	()	31 – 40 anos	()	41 – 50 anos	()	Mais de 51 anos
-----	------------------	-----	--------------	-----	--------------	-----	--------------	-----	-----------------



Fonte: Autor (Dados da Pesquisa)

04 – Nível de Instrução

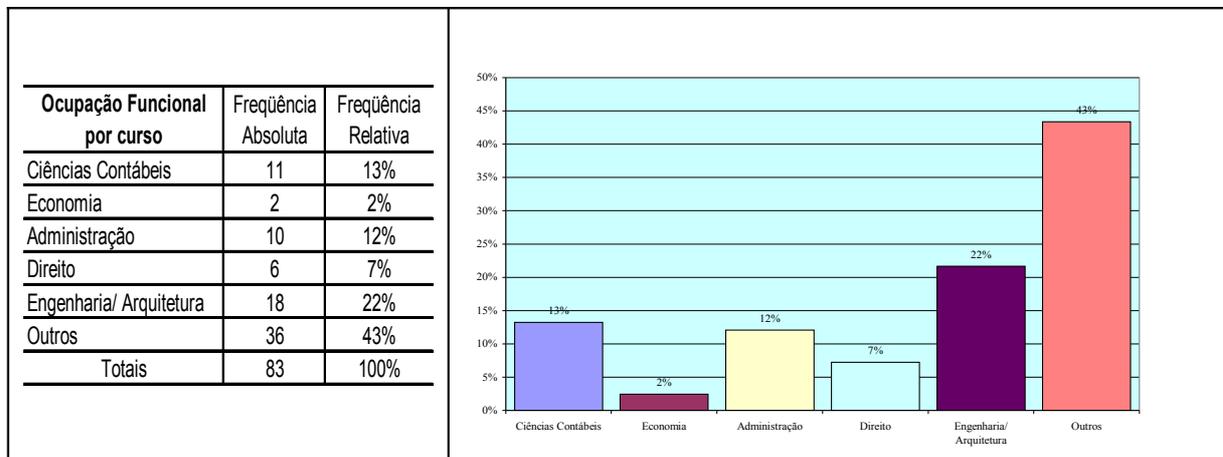
- () **Ensino Médio** () Incompleto () Completo
 () **Ensino Superior** () Incompleto () Completo
 () **Pós-Graduação** () Especialização () Mestrado () Doutorado



Fonte: Autor (Dados da Pesquisa)

**05 – Se seu nível de instrução for Ensino Superior ou Pós-Graduação, qual o curso?
(Pode ser mais de uma resposta)**

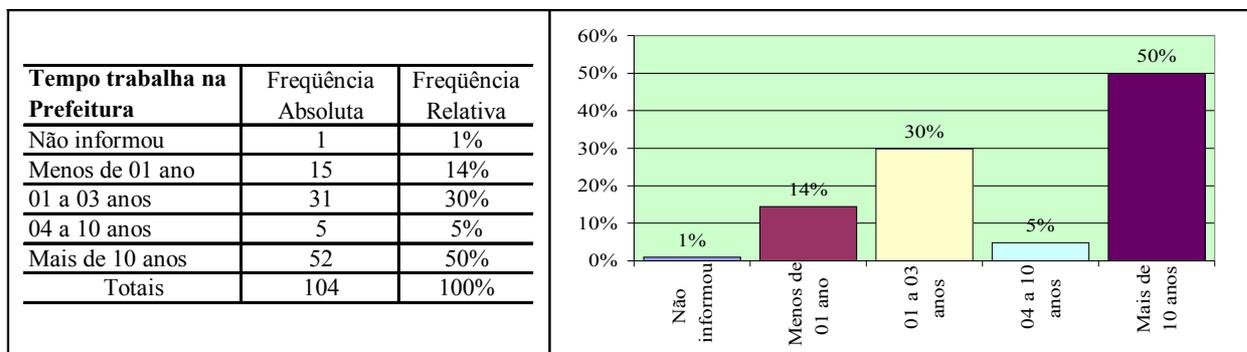
() Ciências Contábeis () Economia () Administração () Direito () Engenharia / Arquitetura () Outros. Qual? _____



Fonte: Autor (Dados da Pesquisa)

06 – Há quantos anos trabalha como servidor público da Prefeitura de Maringá?

() Menos de 01 ano () 01 – 03 anos () 04 - 10 anos () Mais de 10 anos



Fonte: Autor (Dados da Pesquisa)

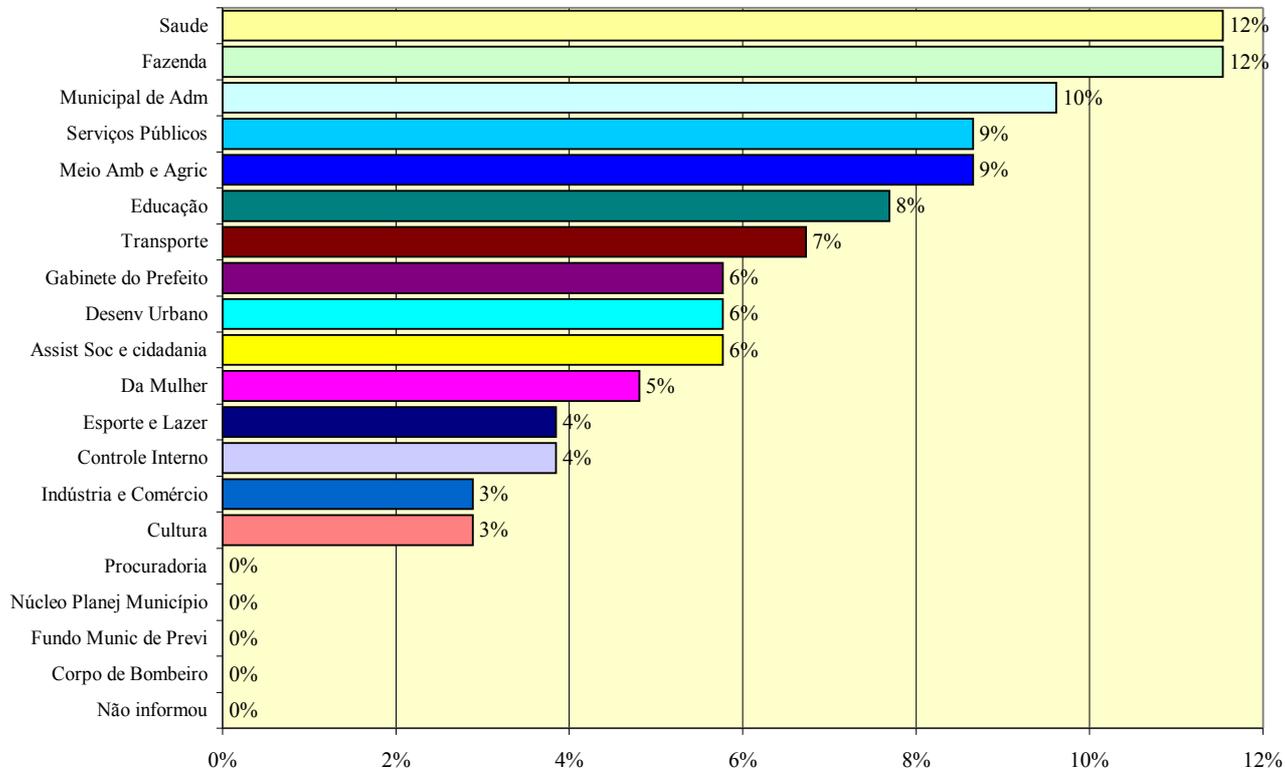
07 – Em qual Secretaria exerce sua função?

Ordem	SECRETARIA	Ordem	SECRETARIA
01	() Assistência Social e Cidadania	11	() Gabinete do Prefeito
02	() Controle Interno	12	() Indústria e Comércio
03	() Cultura	13	() Meio Ambiente e Agricultura
04	() Corpo de Bombeiros	14	() Municipal de Administração
05	() Da Mulher	15	() Núcleo Planejamento Município
06	() Desenvolvimento Urbano	16	() Procuradoria
07	() Educação	17	() Saúde
08	() Esporte e Lazer	18	() Serviços Públicos
09	() Fazenda	19	() Transportes
10	() Fundo Municipal de Previdência	20	() Outra. Qual?

Secretaria que exerce a função	Número de respostas
Não informou	0
Corpo de Bombeiro	0
Fundo Munic de Previ	0
Núcleo Planej Município	0
Procuradoria	0
Cultura	3
Indústria e Comércio	3
Controle Interno	4
Esporte e Lazer	4
Da Mulher	5
Assist Soc e cidadania	6
Desenv Urbano	6
Gabinete do Prefeito	6
Transporte	7
Educação	8
Meio Amb e Agric	9
Serviços Públicos	9
Municipal de Adm	10
Fazenda	12
Saude	12

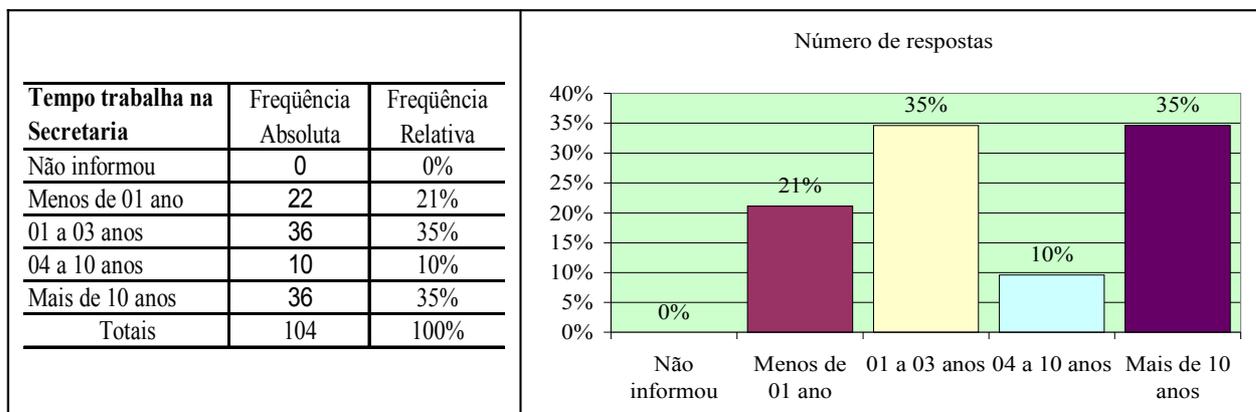
Fonte: Autor (Dados da Pesquisa).

Gráfico B7 - Percentagem de respostas por Secretaria



08 – Há quantos anos trabalha nessa Secretaria?

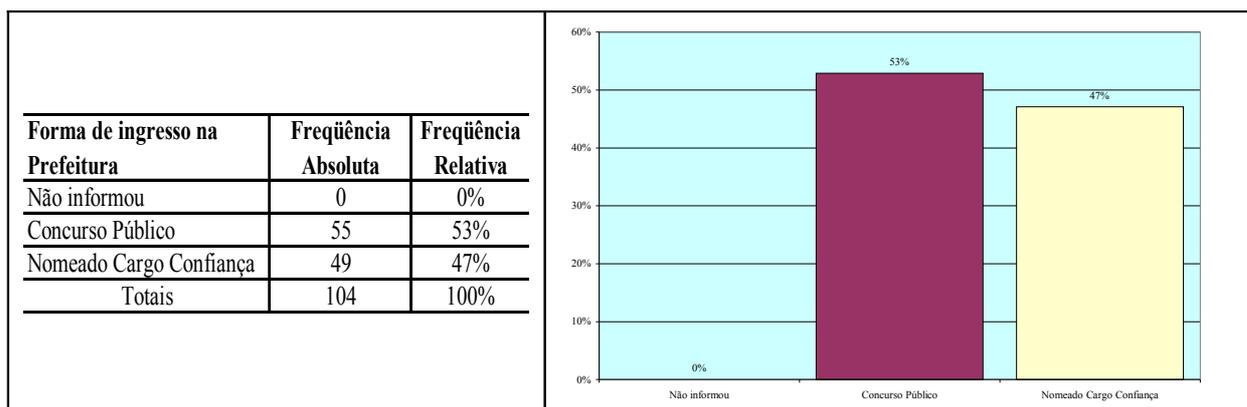
Menos de 01 ano 01 – 03 anos 04 - 10 anos Mais de 10 anos



Fonte: Autor (Dados da Pesquisa)

09 – O seu ingresso na prefeitura foi por meio de

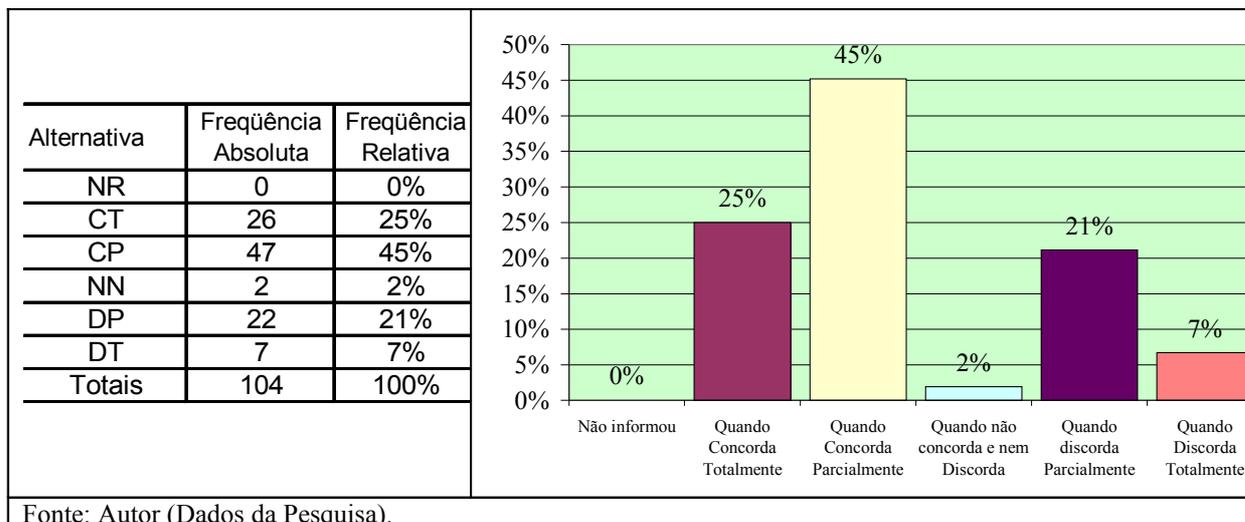
Concurso Público? Nomeado(a) em cargo de confiança?



Fonte: Autor (Dados da Pesquisa)

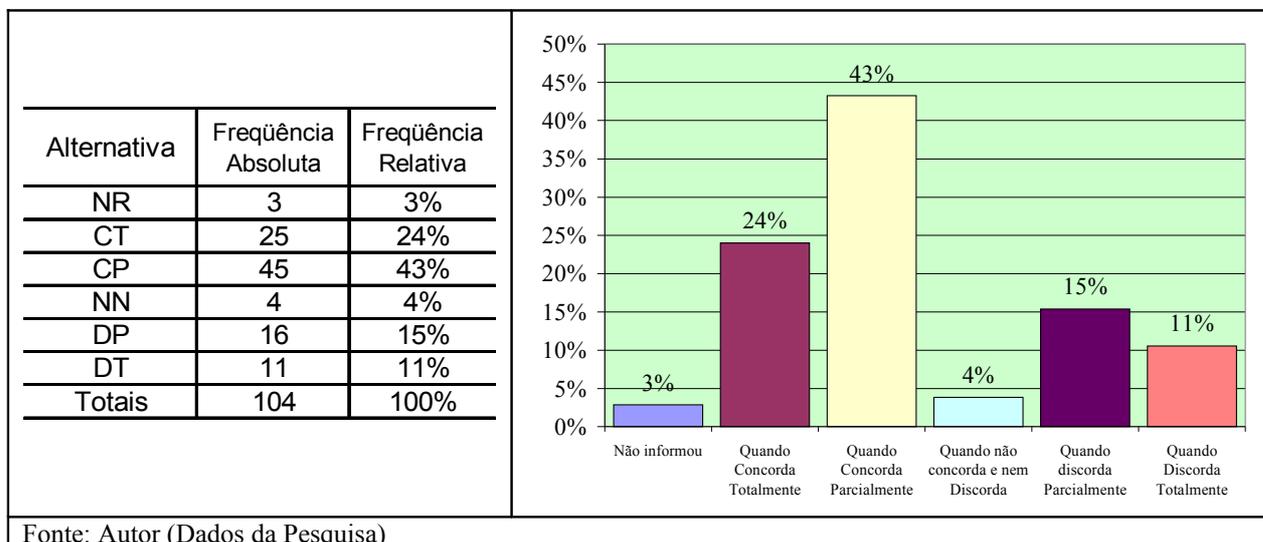
10 – Quanto ao modelo de Gestão atual na administração pública do Município de Maringá:

10.1 A Missão da prefeitura está claramente definida e todos os servidores têm consciência da sua importância.



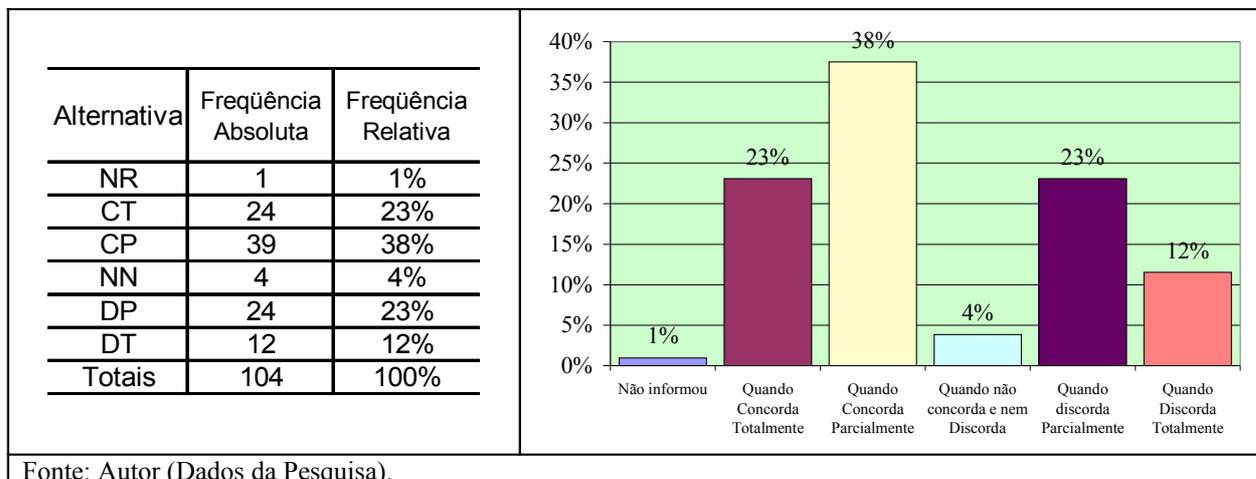
Legenda: NR = Não Respondeu – CT = Concorda Totalmente – CP = Concorda Parcialmente – NN = Nem Concorda Nem Discorda – DP = Discorda Parcialmente e DT = Discorda Totalmente

10.2 Todos os Secretários, Diretores e Gerentes participam ativamente do planejamento do sistema orçamentário (Plano Plurianual - PPA, LDO e LOA).



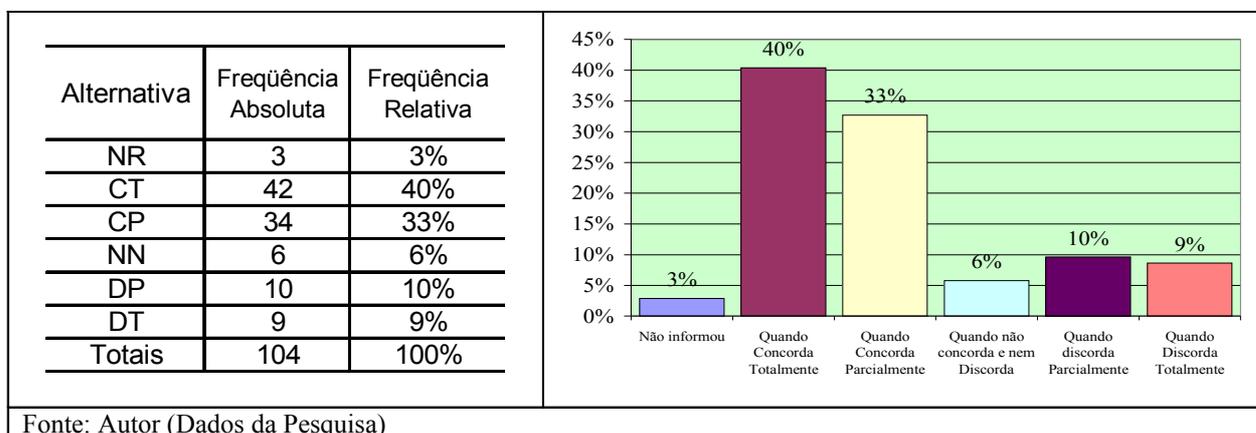
Legenda: NR = Não Respondeu – CT = Concorda Totalmente – CP = Concorda Parcialmente – NN = Nem Concorda Nem Discorda – DP = Discorda Parcialmente e DT = Discorda Totalmente

10.3 Todos os Secretários, Diretores e Gerentes participam ativamente na elaboração dos objetivos estratégicos das atividades do Município.



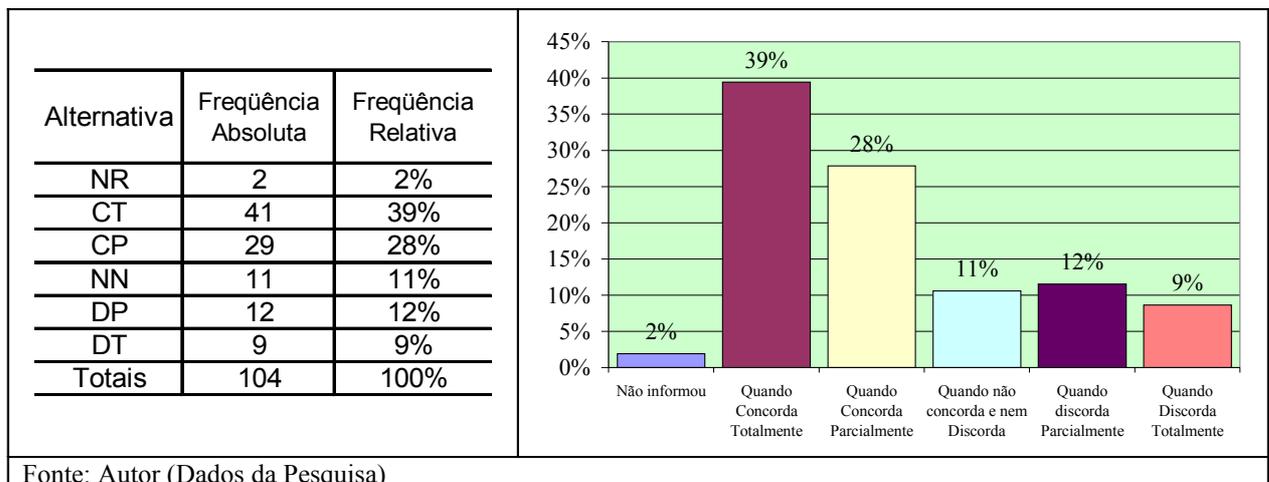
Legenda: NR = Não Respondeu – CT = Concorda Totalmente – CP = Concorda Parcialmente – NN = Nem Concorda Nem Discorda – DP = Discorda Parcialmente e DT = Discorda Totalmente

10.4 Todos os Secretários, Diretores e Gerentes têm consciência de que os objetivos estratégicos orientam os gestores nas atividades operacionais.



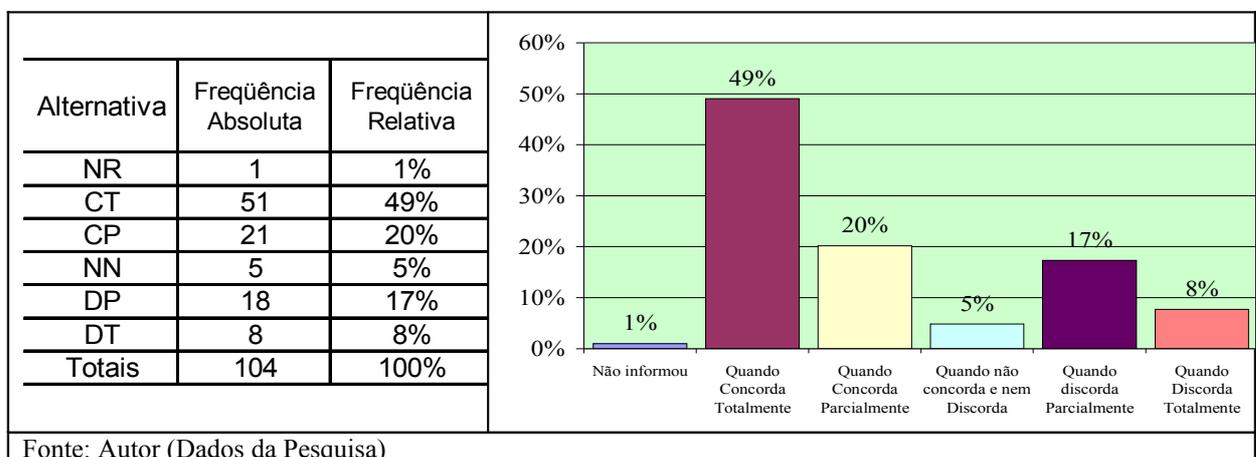
Legenda: NR = Não Respondeu – CT = Concorda Totalmente – CP = Concorda Parcialmente – NN = Nem Concorda Nem Discorda – DP = Discorda Parcialmente e DT = Discorda Totalmente

10.5 Todos os Secretários, Diretores e Gerentes têm consciência de que os objetivos estratégicos de cada Secretaria são materializados em metas operacionais.



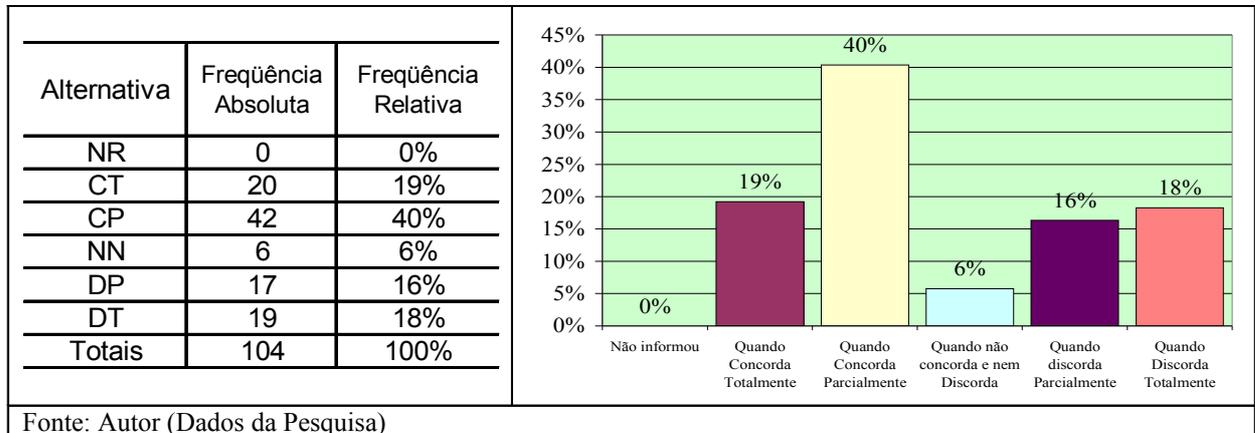
Legenda: NR = Não Respondeu – CT = Concorda Totalmente – CP = Concorda Parcialmente – NN = Nem Concorda Nem Discorda – DP = Discorda Parcialmente e DT = Discorda Totalmente

10.6 O cumprimento das metas estabelecidas no planejamento de cada Secretaria serve como método de avaliação de desempenho.



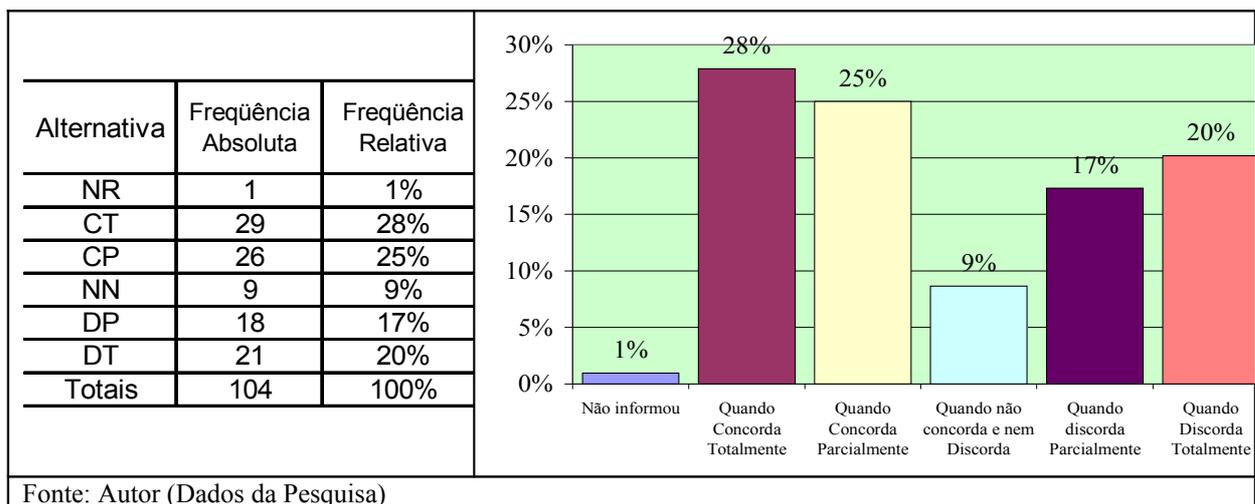
Legenda: NR = Não Respondeu – CT = Concorda Totalmente – CP = Concorda Parcialmente – NN = Nem Concorda Nem Discorda – DP = Discorda Parcialmente e DT = Discorda Totalmente

10.7 São realizadas reuniões formais periódicas por todos os Secretários, Diretores e Gerentes para avaliação e replanejamento das estratégias das atividades do município.



Legenda: NR = Não Respondeu – CT = Concorda Totalmente – CP = Concorda Parcialmente – NN = Nem Concorda Nem Discorda – DP = Discorda Parcialmente e DT = Discorda Totalmente

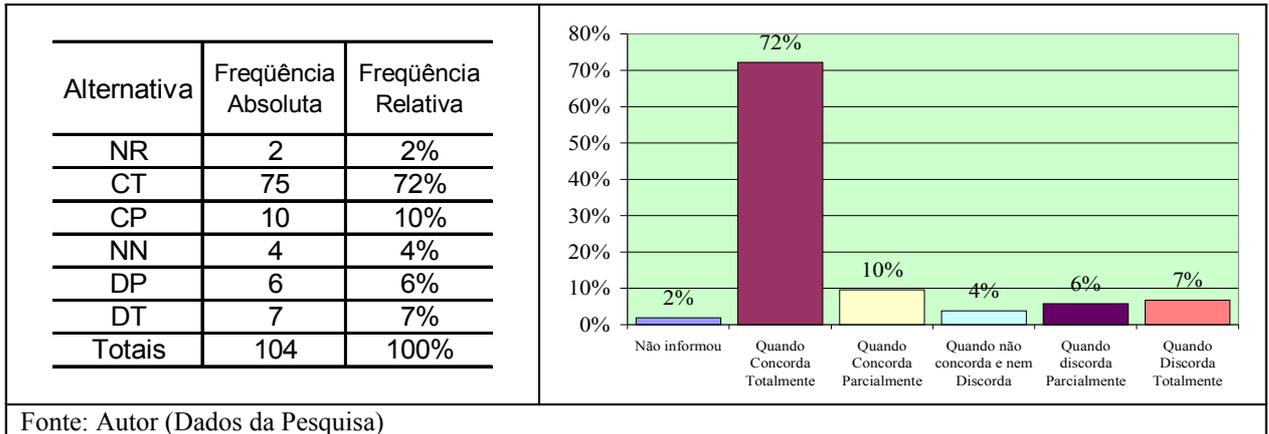
10.8 São realizadas reuniões formais periódicas para avaliação de desempenho dos gestores em relação aos planos estabelecidos.



Legenda: NR = Não Respondeu – CT = Concorda Totalmente – CP = Concorda Parcialmente – NN = Nem Concorda Nem Discorda – DP = Discorda Parcialmente e DT = Discorda Totalmente

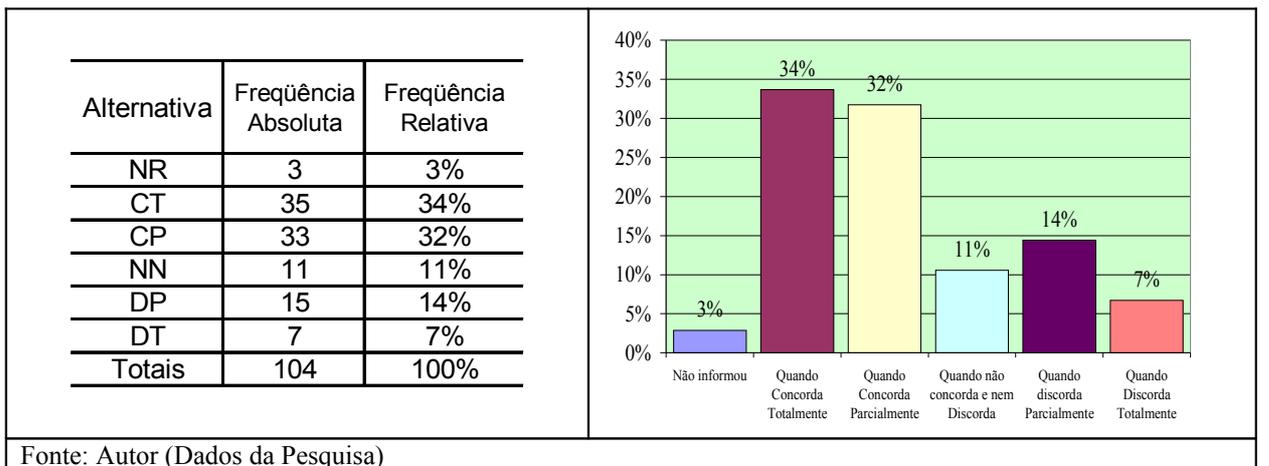
11 - Quanto à existência e ou necessidade de uma Secretaria ou Departamento de Controle Interno, que coordene o processo informacional sobre os instrumentos de contabilidade gerencial em todas as secretarias que compõem o Município de Maringá, assinale de 1 a 5 conforme acima:

11.1 - Existe formalmente constituída esta Secretaria ou Departamento na estrutura organizacional do Município.



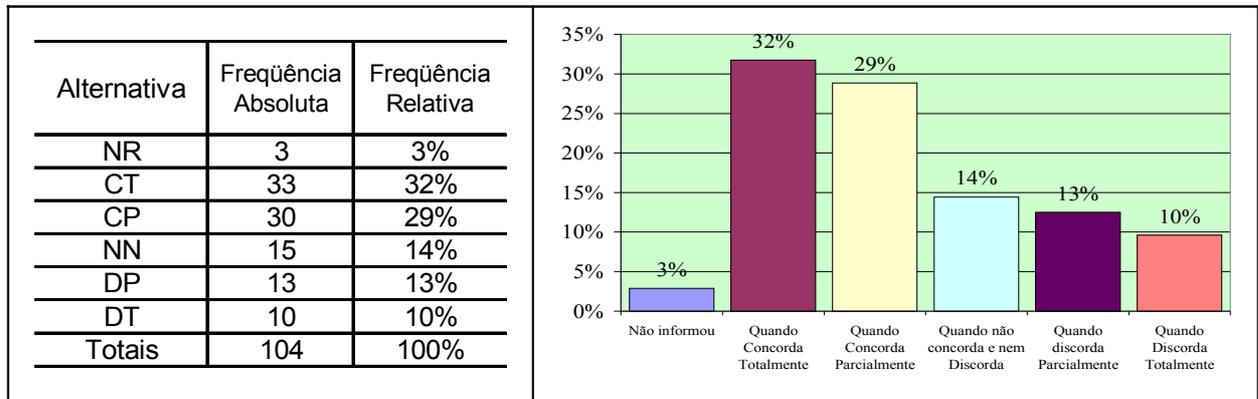
Legenda: NR = Não Respondeu – CT = Concorda Totalmente – CP = Concorda Parcialmente – NN = Nem Concorda Nem Discorda – DP = Discorda Parcialmente e DT = Discorda Totalmente

11.2 - A geração de informações gerenciais é uma das principais metas dessa Secretaria ou Departamento.



Legenda: NR = Não Respondeu – CT = Concorda Totalmente – CP = Concorda Parcialmente – NN = Nem Concorda Nem Discorda – DP = Discorda Parcialmente e DT = Discorda Totalmente

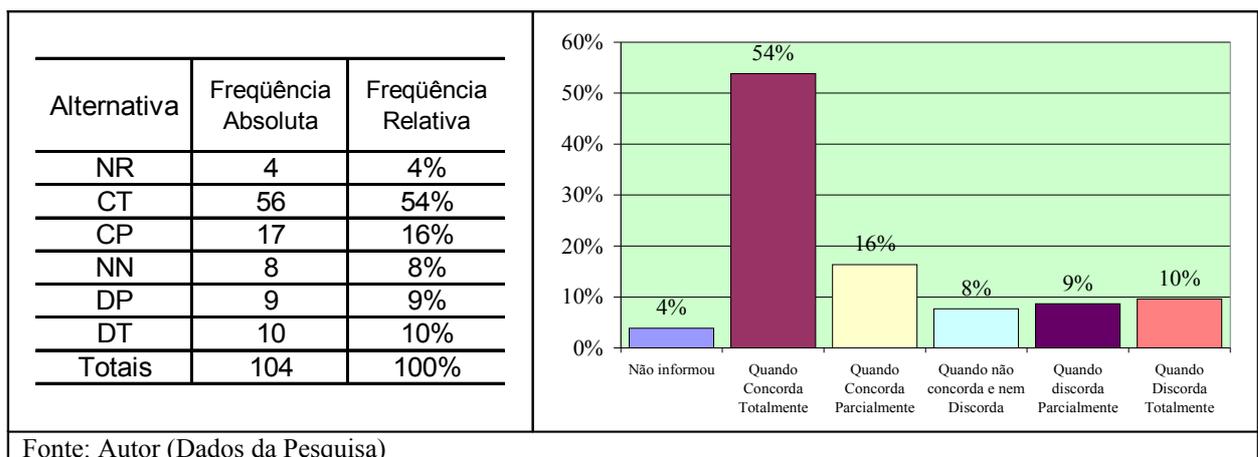
11.3 Além de gerar informações, essa Secretaria ou Departamento tem o poder de controlar o cumprimento das metas estabelecidas em cada órgão que compõe a gestão pública.



Fonte: Autor (Dados da Pesquisa)

Legenda: NR = Não Respondeu – CT = Concorda Totalmente – CP = Concorda Parcialmente – NN = Nem Concorda Nem Discorda – DP = Discorda Parcialmente e DT = Discorda Totalmente

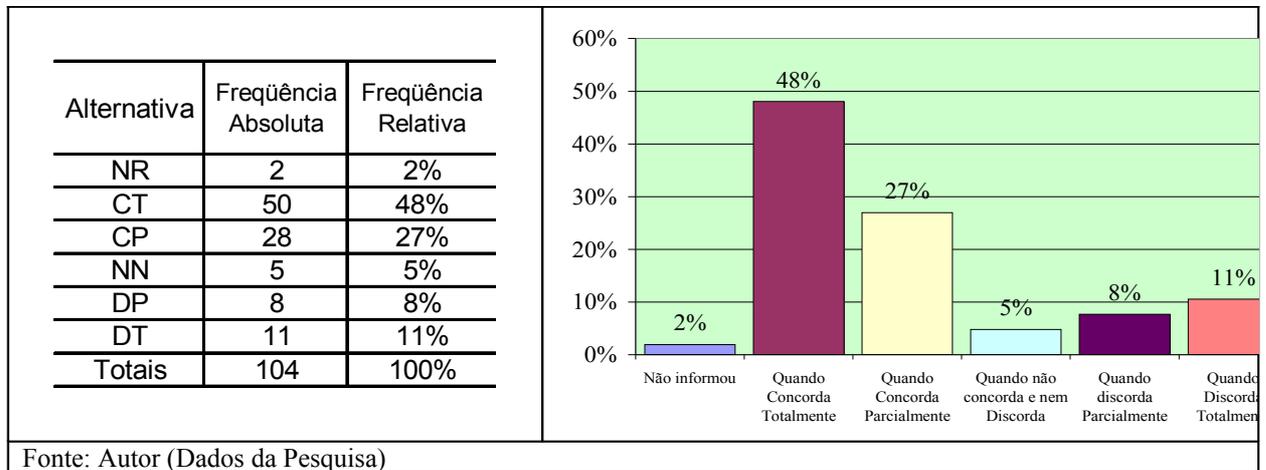
11.4 - A otimização do resultado econômico (produção de bens e serviços) do município é uma das funções dessa Secretaria ou Departamento.



Fonte: Autor (Dados da Pesquisa)

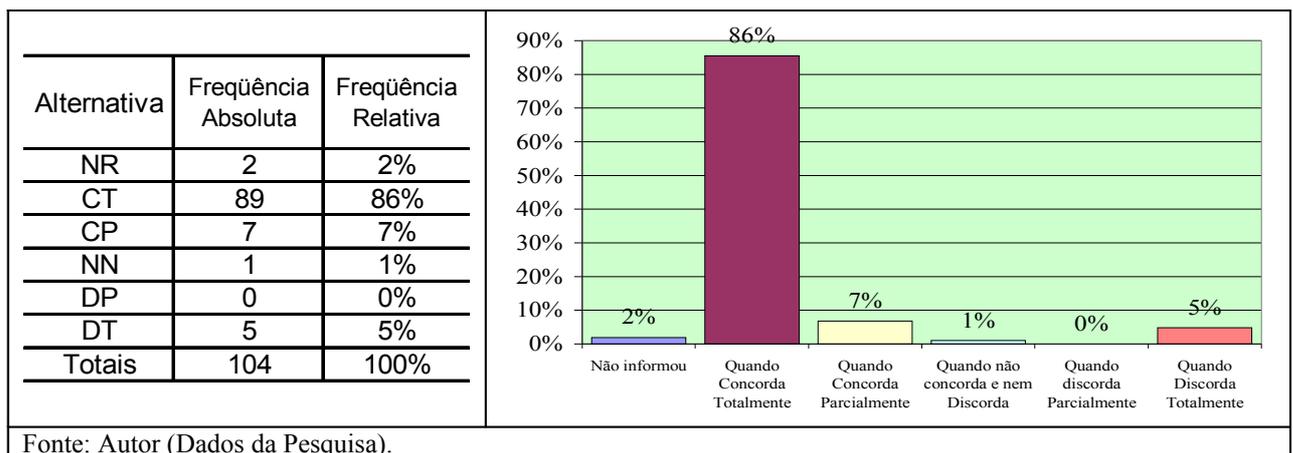
Legenda: NR = Não Respondeu – CT = Concorda Totalmente – CP = Concorda Parcialmente – NN = Nem Concorda Nem Discorda – DP = Discorda Parcialmente e DT = Discorda Totalmente

11.5 - Assessorar os demais gestores das Secretarias em assuntos relativos ao planejamento estratégico e ao cumprimento de metas é um dever dessa Secretaria ou Departamento.



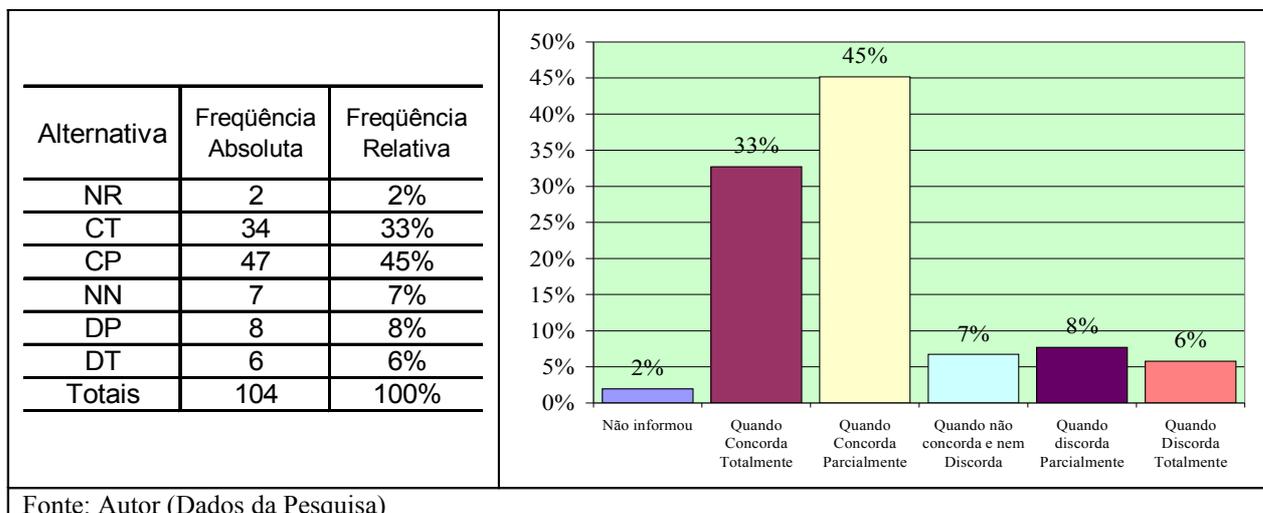
Legenda: NR = Não Respondeu – CT = Concorda Totalmente – CP = Concorda Parcialmente – NN = Nem Concorda Nem Discorda – DP = Discorda Parcialmente e DT = Discorda Totalmente

11.6 - É dever dos servidores estarem atentos às metas de suas Secretarias.



Legenda: NR = Não Respondeu – CT = Concorda Totalmente – CP = Concorda Parcialmente – NN = Nem Concorda Nem Discorda – DP = Discorda Parcialmente e DT = Discorda Totalmente

11.7 - As informações necessárias para desenvolver as atividades de gestão são adequadas quanto a tempo, confiabilidade e auxílio nas decisões gerenciais.

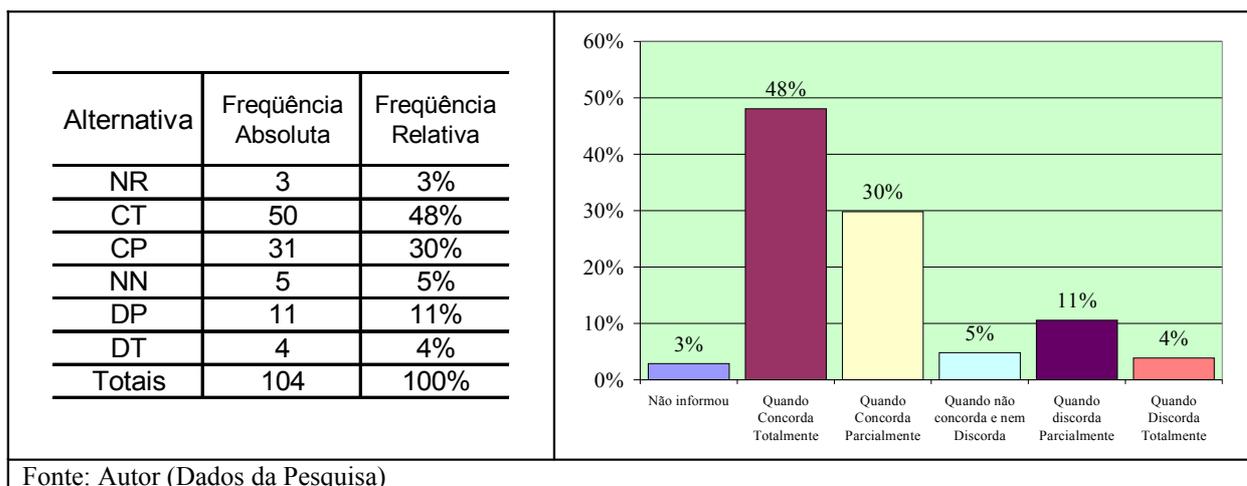


Fonte: Autor (Dados da Pesquisa)

Legenda: NR = Não Respondeu – CT = Concorda Totalmente – CP = Concorda Parcialmente – NN = Nem Concorda Nem Discorda – DP = Discorda Parcialmente e DT = Discorda Totalmente

12 - Quanto às práticas e métodos de Contabilidade Gerencial nas atividades desenvolvidas pelos servidores públicos do Município de Maringá, assinale de 1 a 5 conforme acima:

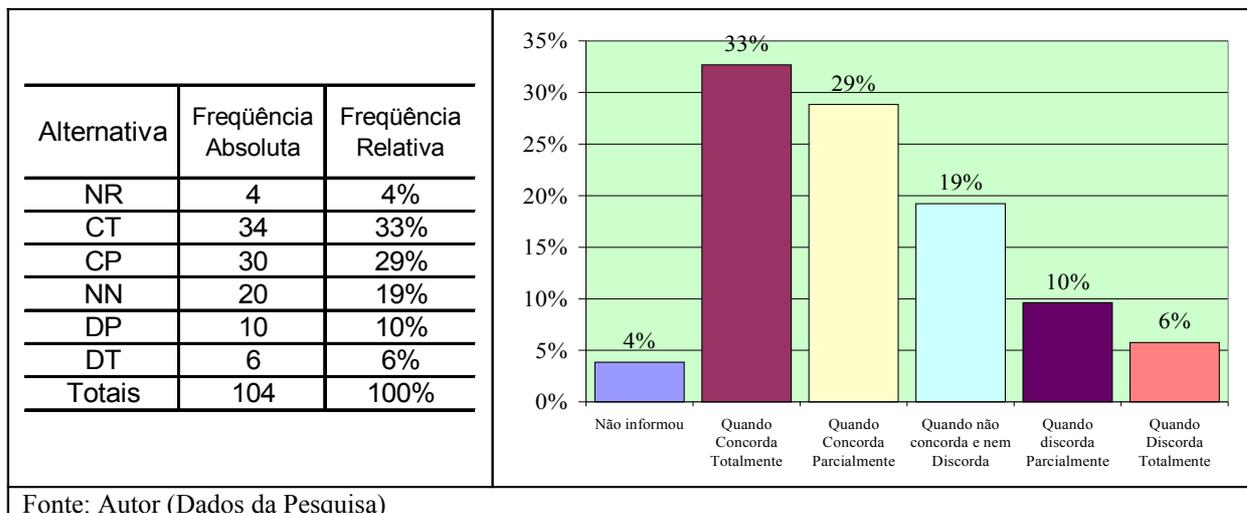
12.1 - Os gestores utilizam os valores das dotações orçamentárias como ferramenta gerencial em suas tomadas de decisão.



Fonte: Autor (Dados da Pesquisa)

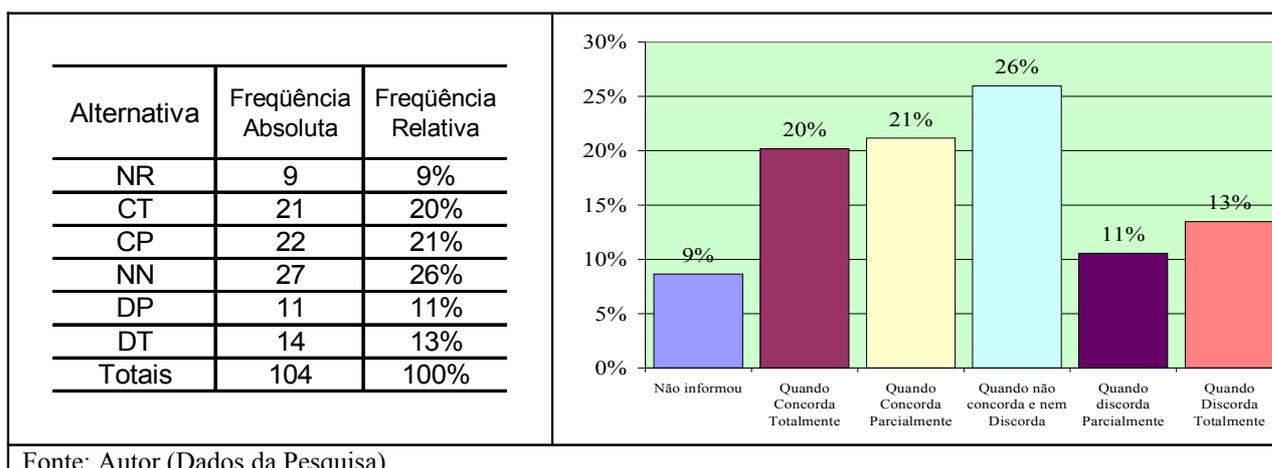
Legenda: NR = Não Respondeu – CT = Concorda Totalmente – CP = Concorda Parcialmente – NN = Nem Concorda Nem Discorda – DP = Discorda Parcialmente e DT = Discorda Totalmente

12.2 - Bimestralmente é avaliado o impacto da receita baseada na programação financeira para limitar os empenhos de compras e contratações.



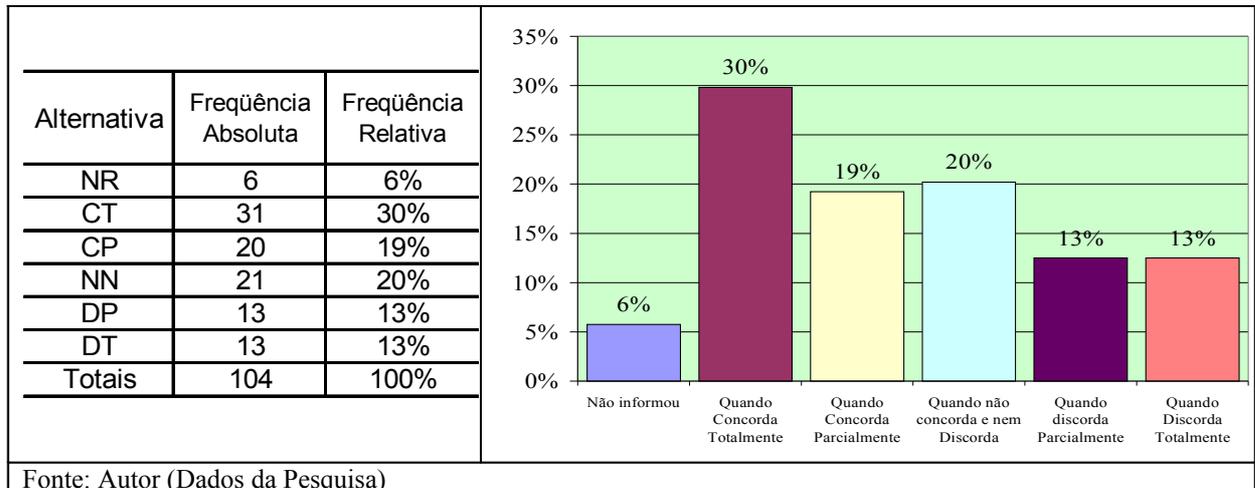
Legenda: NR = Não Respondeu – CT = Concorda Totalmente – CP = Concorda Parcialmente – NN = Nem Concorda Nem Discorda – DP = Discorda Parcialmente e DT = Discorda Totalmente

12.3 - Existe software específico para fazer as simulações de confrontos entre receita e despesas contidas na programação financeira e no cronograma de desembolso.



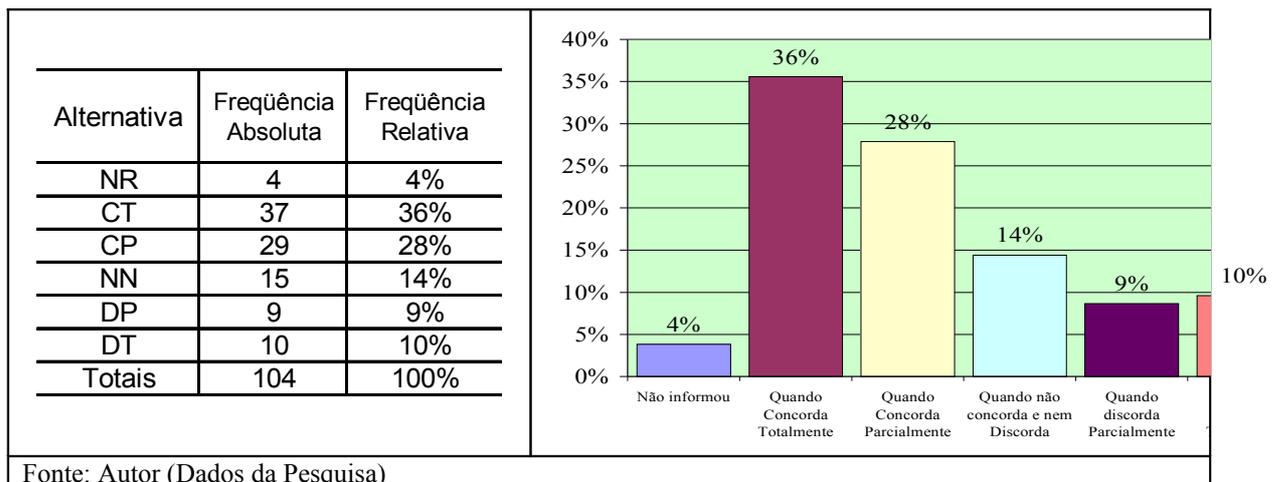
Legenda: NR = Não Respondeu – CT = Concorda Totalmente – CP = Concorda Parcialmente – NN = Nem Concorda Nem Discorda – DP = Discorda Parcialmente e DT = Discorda Totalmente

12.4 - Existe uma preocupação para identificar os custos de cada atividade por métodos de custeio da contabilidade gerencial.



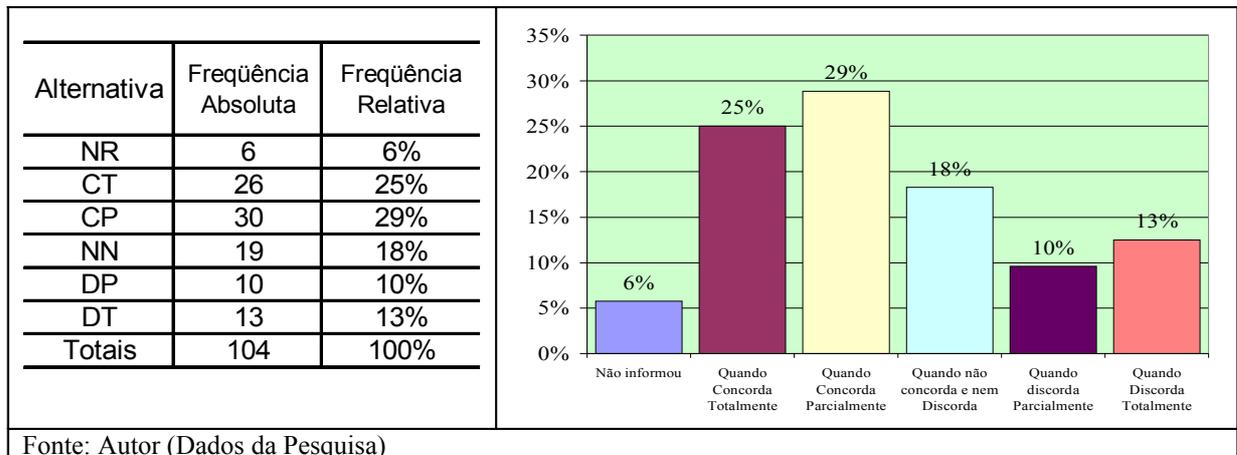
Legenda: NR = Não Respondeu – CT = Concorda Totalmente – CP = Concorda Parcialmente – NN = Nem Concorda Nem Discorda – DP = Discorda Parcialmente e DT = Discorda Totalmente

12.5 - Os gestores se preocupam em avaliar o quanto está gerando de resultado econômico (bens e serviços) aos Municípios.



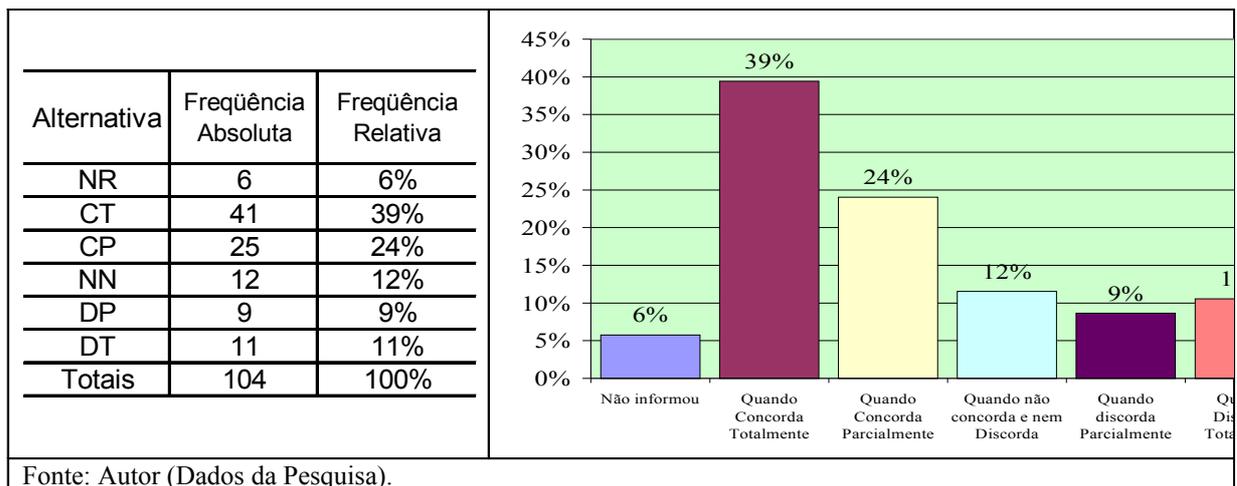
Legenda: NR = Não Respondeu – CT = Concorda Totalmente – CP = Concorda Parcialmente – NN = Nem Concorda Nem Discorda – DP = Discorda Parcialmente e DT = Discorda Totalmente

12.6 - Os gestores estabelecem o custeio padrão para avaliar o custo dos bens e serviços produzidos.



Legenda: NR = Não Respondeu – CT = Concorda Totalmente – CP = Concorda Parcialmente – NN = Nem Concorda Nem Discorda – DP = Discorda Parcialmente e DT = Discorda Totalmente

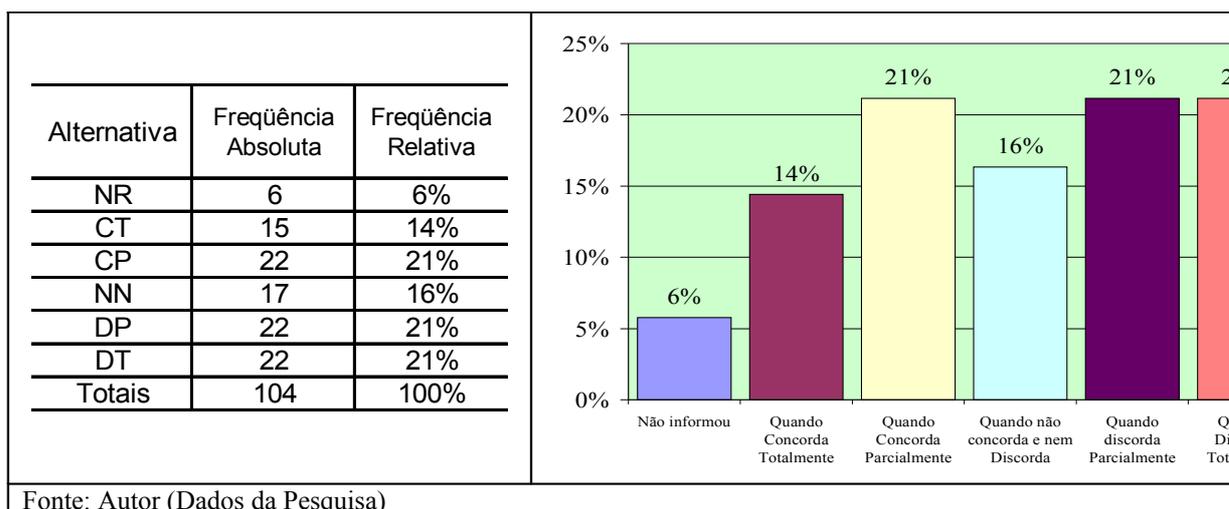
12.7 - Os gestores fixam um custo meta para elaboração e ou contratação de serviços.



Legenda: NR = Não Respondeu – CT = Concorda Totalmente – CP = Concorda Parcialmente – NN = Nem Concorda Nem Discorda – DP = Discorda Parcialmente e DT = Discorda Totalmente

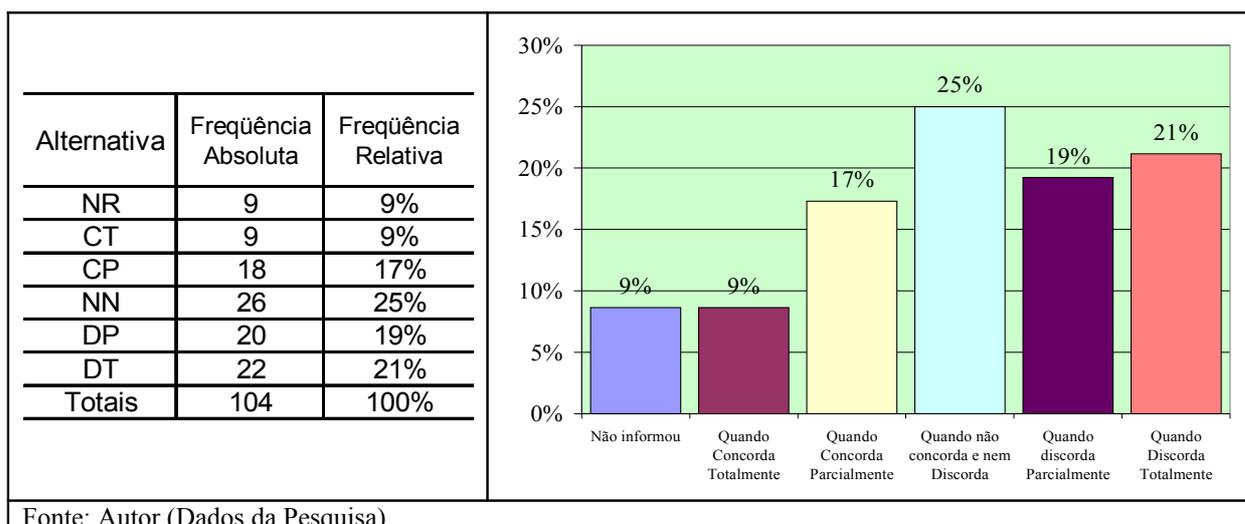
13 – Sobre os recursos financeiros para a política de recursos humanos proposta atualmente para treinamento dos servidores, assinale de 1 a 5 conforme acima:

13.1 - Parte é destinada para treinar os servidores sobre os métodos de custeio nas atividades desenvolvidas em cada área das Secretarias que compõem o Município de Maringá.



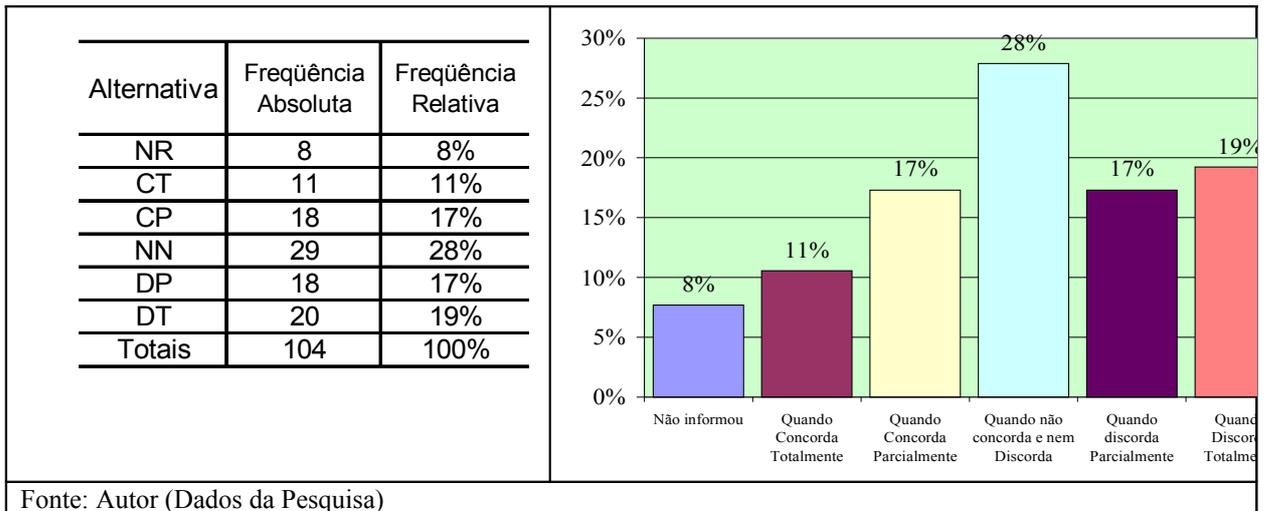
Legenda: NR = Não Respondeu – CT = Concorda Totalmente – CP = Concorda Parcialmente – NN = Nem Concorda Nem Discorda – DP = Discorda Parcialmente e DT = Discorda Totalmente

13.2 - Parte é destinada para treinar os servidores sobre a importância do Custeio Baseado em Atividade – ABC como ferramenta gerencial de avaliação de desempenho.



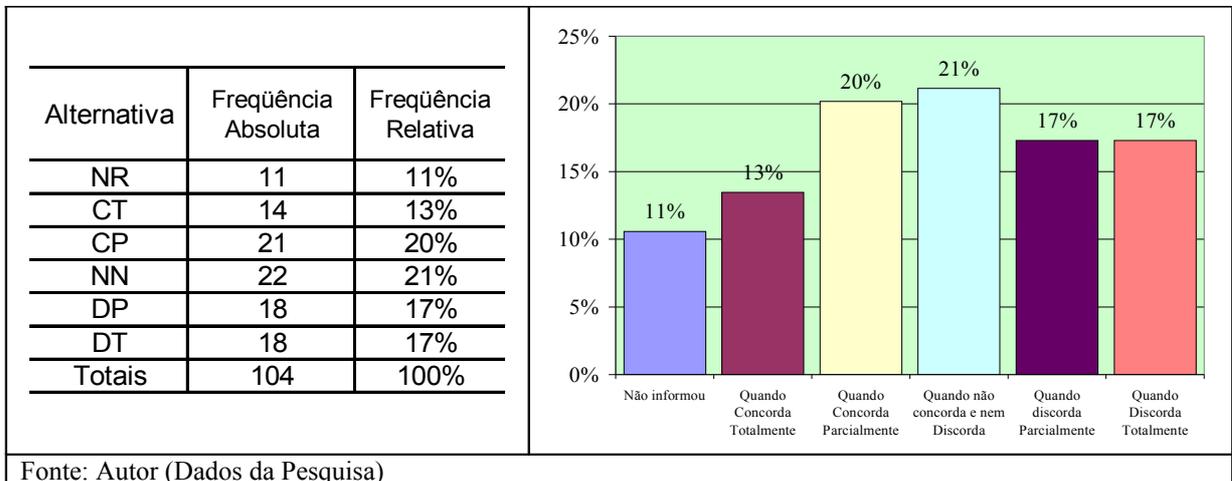
Legenda: NR = Não Respondeu – CT = Concorda Totalmente – CP = Concorda Parcialmente – NN = Nem Concorda Nem Discorda – DP = Discorda Parcialmente e DT = Discorda Totalmente

13.3 - Parte é destinada para treinar os servidores sobre o quanto o poder público gera de renda econômica aos municípios.



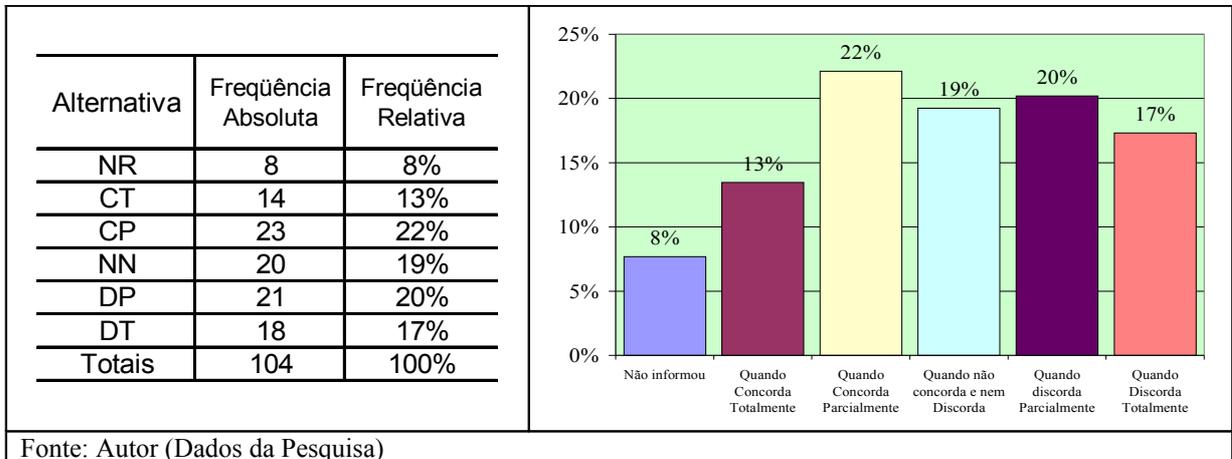
Legenda: NR = Não Respondeu – CT = Concorda Totalmente – CP = Concorda Parcialmente – NN = Nem Concorda Nem Discorda – DP = Discorda Parcialmente e DT = Discorda Totalmente

13.4 - Para priorizar a implementação dos instrumentos de contabilidade gerencial em todas as Secretarias que compõem o Município de Maringá-PR.



Legenda: NR = Não Respondeu – CT = Concorda Totalmente – CP = Concorda Parcialmente – NN = Nem Concorda Nem Discorda – DP = Discorda Parcialmente e DT = Discorda Totalmente

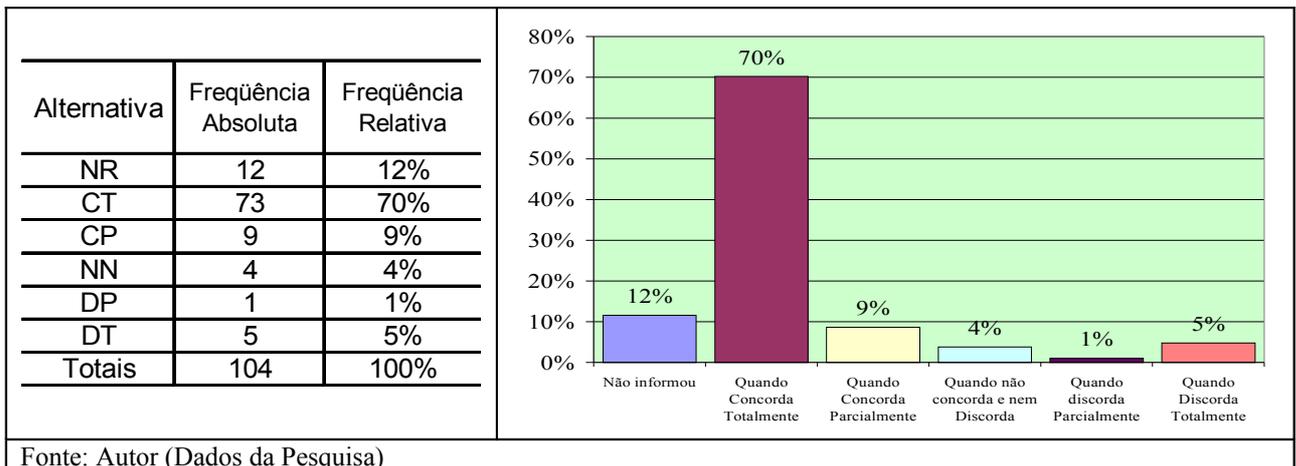
13.5 - Para conhecer as informações gerenciais sobre métodos de contabilidade de custos que auxiliam nas decisões quanto ao atendimento das metas.



Legenda: NR = Não Respondeu – CT = Concorda Totalmente – CP = Concorda Parcialmente – NN = Nem Concorda Nem Discorda – DP = Discorda Parcialmente e DT = Discorda Totalmente

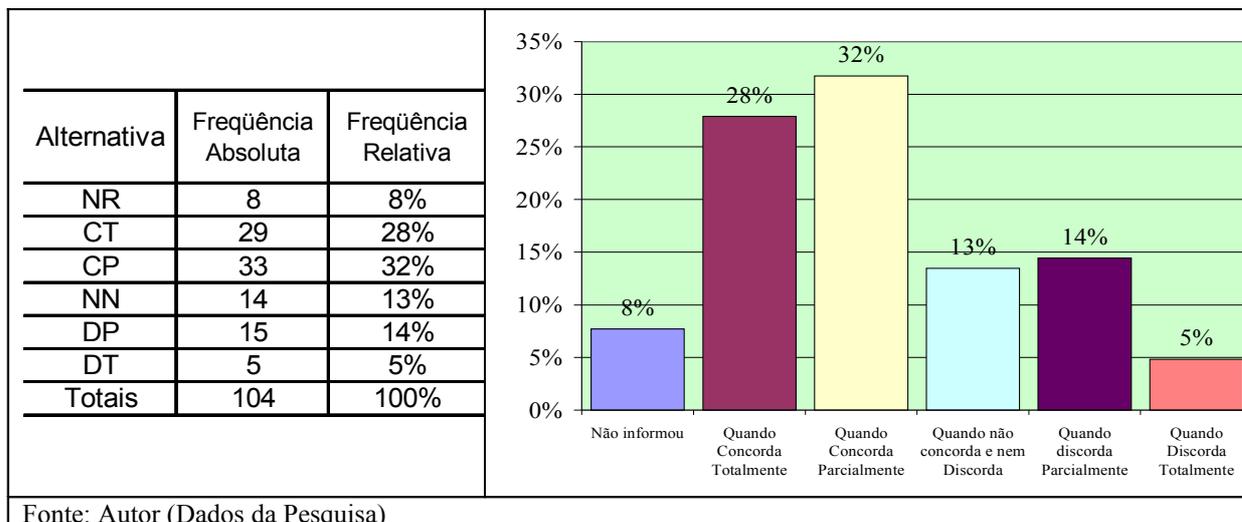
14 – Quanto aos instrumentos de contabilidade gerencial:

14.1 - Eles são fundamentais ao suporte do processo de gestão.



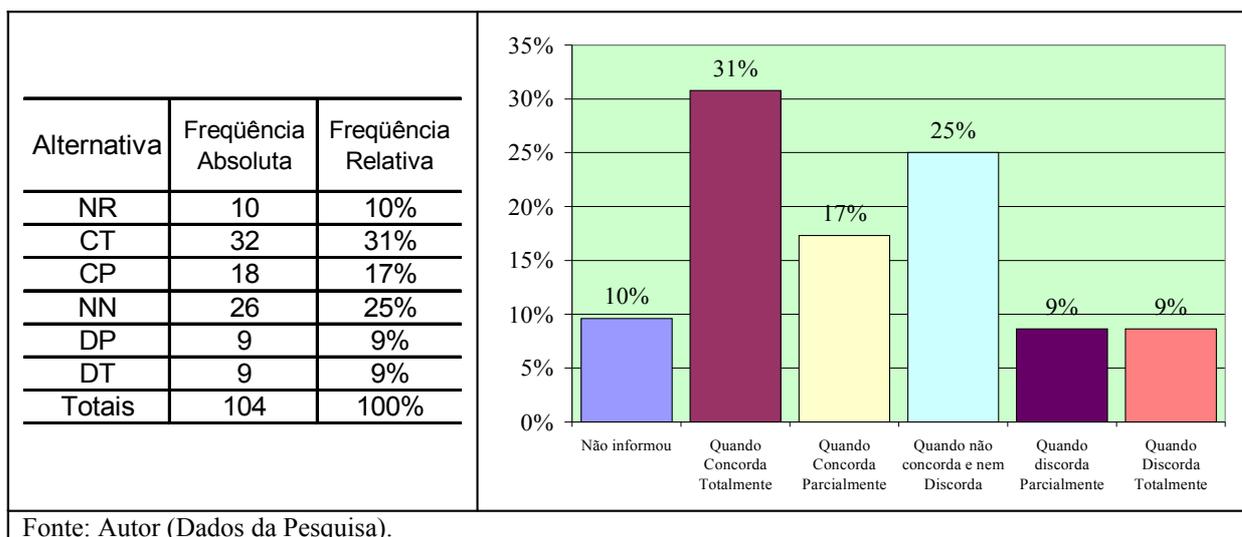
Legenda: NR = Não Respondeu – CT = Concorda Totalmente – CP = Concorda Parcialmente – NN = Nem Concorda Nem Discorda – DP = Discorda Parcialmente e DT = Discorda Totalmente

14.2 - Eles são de conhecimento e domínio dos gestores da Administração Pública de Maringá-PR.



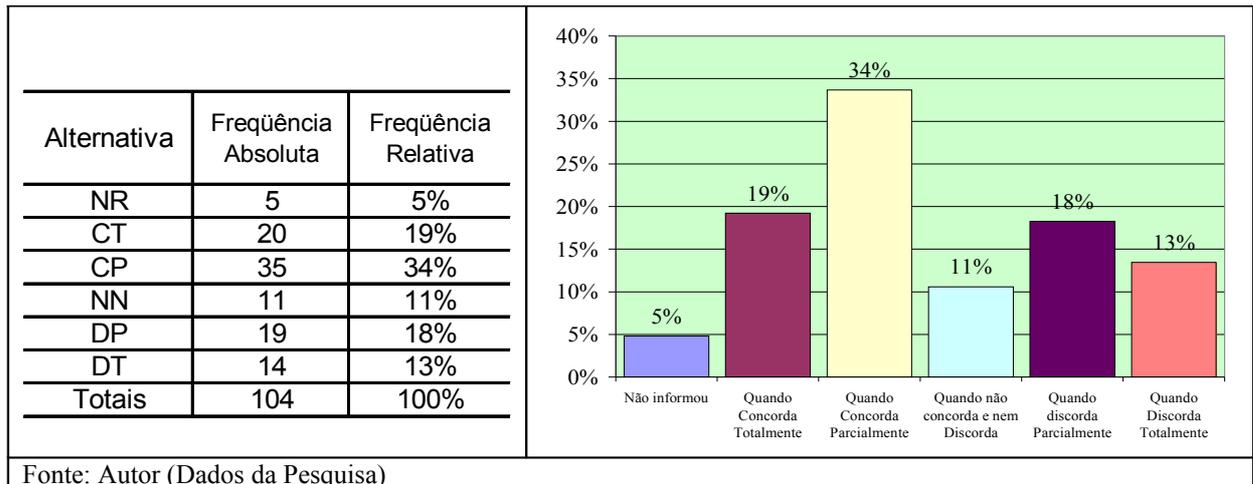
Legenda: NR = Não Respondeu – CT = Concorda Totalmente – CP = Concorda Parcialmente – NN = Nem Concorda Nem Discorda – DP = Discorda Parcialmente e DT = Discorda Totalmente

14.3 - Quando a diferença entre as receitas arrecadadas e as orçadas for superior a 15%, isso caracteriza que o planejamento não obedeceu aos princípios da Lei de Responsabilidade Fiscal.



Legenda: NR = Não Respondeu – CT = Concorda Totalmente – CP = Concorda Parcialmente – NN = Nem Concorda Nem Discorda – DP = Discorda Parcialmente e DT = Discorda Totalmente

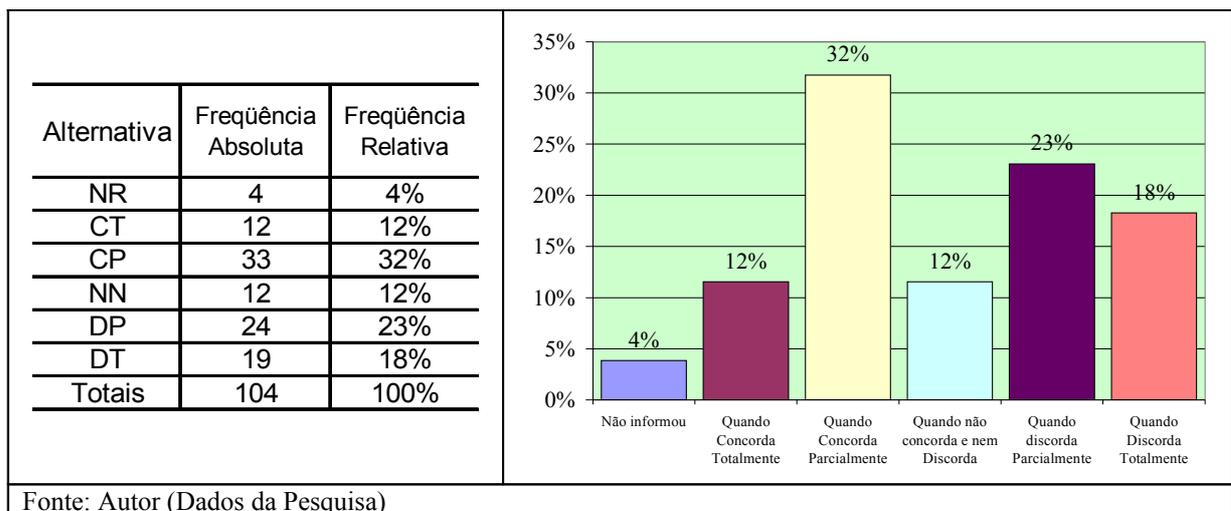
14.4 - O respondente deste questionário conhece na teoria os instrumentos de contabilidade gerencial.



Fonte: Autor (Dados da Pesquisa)

Legenda: NR = Não Respondeu – CT = Concorda Totalmente – CP = Concorda Parcialmente – NN = Nem Concorda Nem Discorda – DP = Discorda Parcialmente e DT = Discorda Totalmente

14.5 - O respondente deste questionário conhece na prática os instrumentos de contabilidade gerencial.



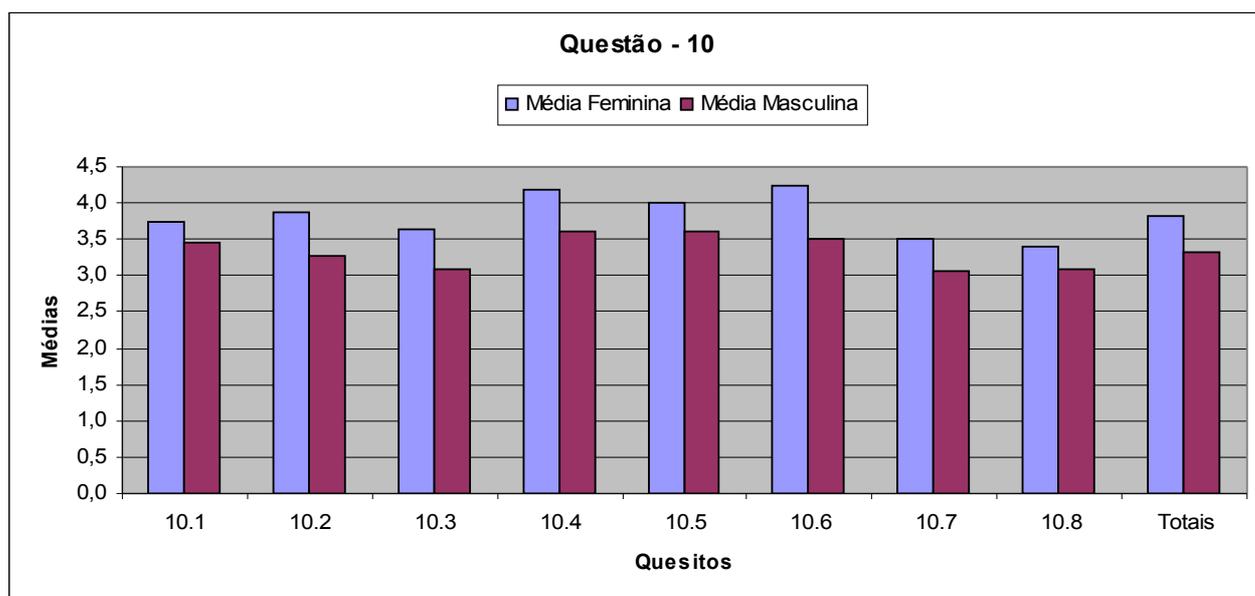
Fonte: Autor (Dados da Pesquisa)

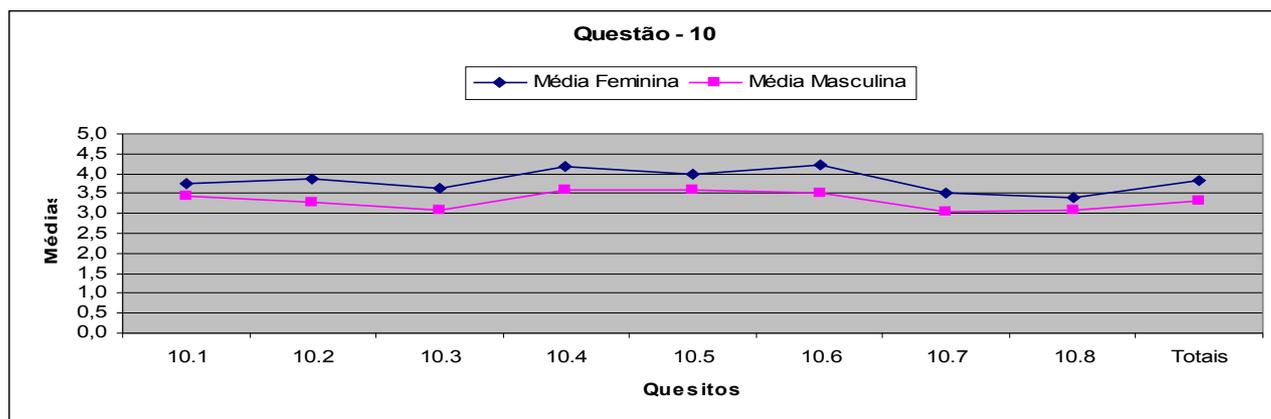
Legenda: NR = Não Respondeu – CT = Concorda Totalmente – CP = Concorda Parcialmente – NN = Nem Concorda Nem Discorda – DP = Discorda Parcialmente e DT = Discorda Totalmente

**Apêndice C - Quadro demonstrativo das respostas das questões 10 a 14 por sexo:
FEMININO = 52 Respondentes e MASCULINO = 51 Respondentes.**

Respostas da questão 10										
FEMININO										
Q U E S I T O S										
Peso	Alternativas	10.1	10.2	10.3	10.4	10.5	10.6	10.7	10.8	Totais
0	Não Respondeu	0	2	1	2	2	1	0	1	9
5	Concorda Totalmente	15	14	15	27	24	32	16	20	163
4	Concorda Parcialmente	25	28	21	13	13	9	19	11	139
3	Nem Concorda Nem Discorda	0	0	2	4	5	2	1	2	16
2	Discorda Parcialmente	8	3	8	4	5	6	7	6	47
1	Discorda Totalmente	4	5	5	2	3	2	9	12	42
	Total	52	416							
	Média Ponderada	3,8	3,9	3,6	4,2	4,0	4,2	3,5	3,4	3,8
MASCULINO										
Q U E S I T O S										
Peso	Alternativas	10.1	10.2	10.3	10.4	10.5	10.6	10.7	10.8	Totais
0	Não Respondeu	0	1	0	1	0	0	0	0	2
5	Concorda Totalmente	11	11	9	15	17	18	4	9	94
4	Concorda Parcialmente	21	17	17	20	16	13	23	15	142
3	Nem Concorda Nem Discorda	2	3	2	2	5	3	5	7	29
2	Discorda Parcialmente	14	13	16	6	7	11	10	11	88
1	Discorda Totalmente	3	6	7	7	6	6	9	9	53
	Total	51	408							
	Média Ponderada	3,5	3,3	3,1	3,6	3,6	3,5	3,1	3,1	3,3
	Média Feminina	3,8	3,9	3,6	4,2	4,0	4,2	3,5	3,4	3,8
	Média Masculina	3,5	3,3	3,1	3,6	3,6	3,5	3,1	3,1	3,3

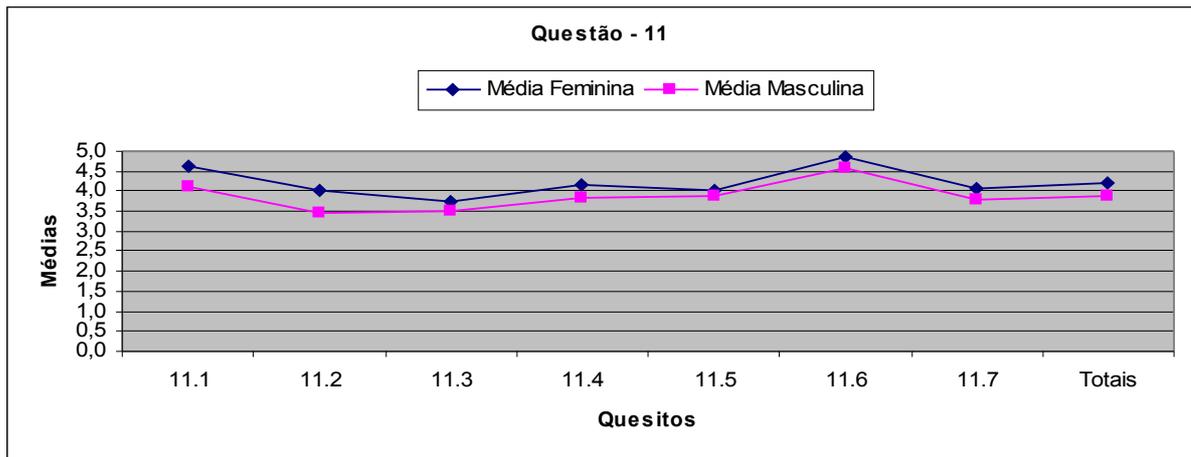
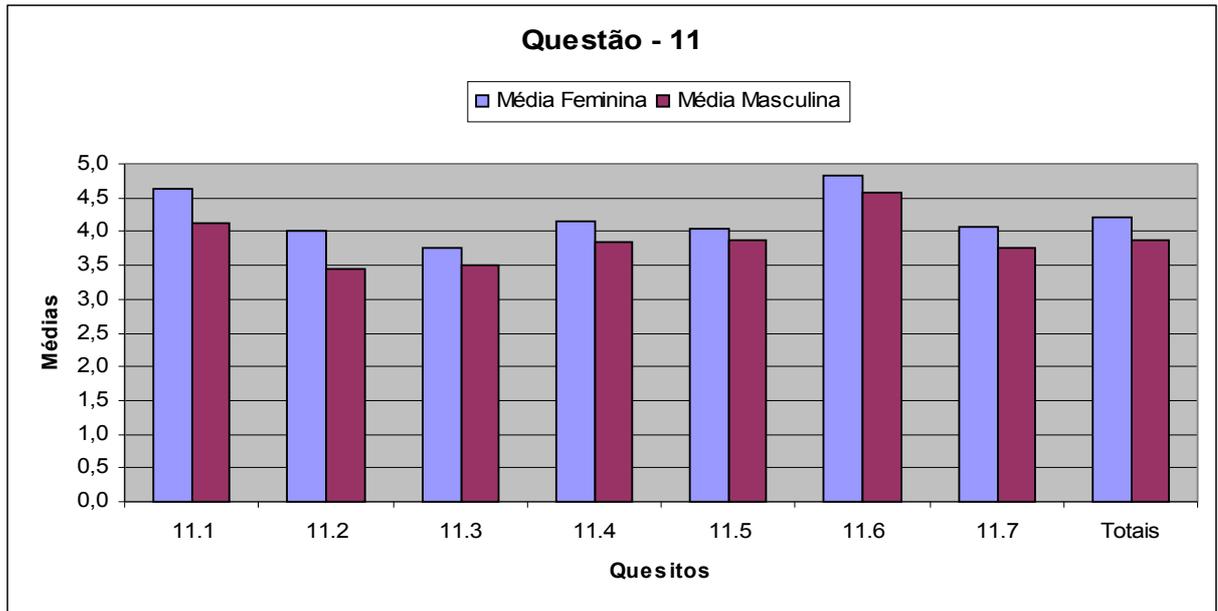
Fonte: Autor (Dados da Pesquisa)





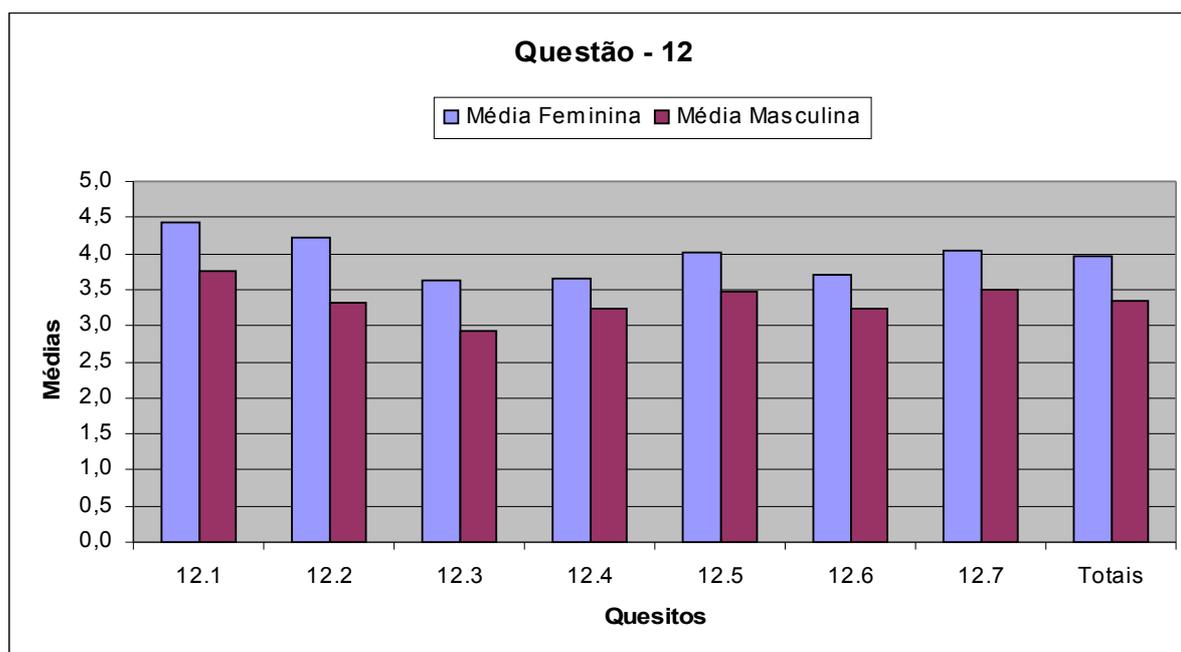
Respostas da questão 11									
FEMININO									
		Q U E S I T O S							
Peso	Alternativas	11.1	11.2	11.3	11.4	11.5	11.6	11.7	Totais
0	Não Respondeu	2	3	3	4	2	2	2	18
5	Concorda Totalmente	40	19	17	28	23	46	20	193
4	Concorda Parcialmente	5	18	15	9	16	2	21	86
3	Nem Concorda Nem Discorda	2	8	9	5	4	1	4	33
2	Discorda Parcialmente	2	2	4	2	4	0	3	17
1	Discorda Totalmente	1	2	4	4	3	1	2	17
	Total	52	52	52	52	52	52	52	364
	Média Ponderada	4,6	4,0	3,8	4,1	4,0	4,8	4,1	4,2
MASCULINO									
		Q U E S I T O S							
Peso	Alternativas	11.1	11.2	11.3	11.4	11.5	11.6	11.7	Totais
0	Não Respondeu	0	0	0	0	0	0	0	0
5	Concorda Totalmente	34	16	17	27	27	42	13	176
4	Concorda Parcialmente	5	14	13	8	11	5	26	82
3	Nem Concorda Nem Discorda	2	3	6	3	1	0	3	18
2	Discorda Parcialmente	4	13	9	7	4	0	5	42
1	Discorda Totalmente	6	5	6	6	8	4	4	39
	Total	51	51	51	51	51	51	51	357
	Média Ponderada	4,1	3,5	3,5	3,8	3,9	4,6	3,8	3,9
	Média Feminina	4,6	4,0	3,8	4,1	4,0	4,8	4,1	4,2
	Média Masculina	4,1	3,5	3,5	3,8	3,9	4,6	3,8	3,9

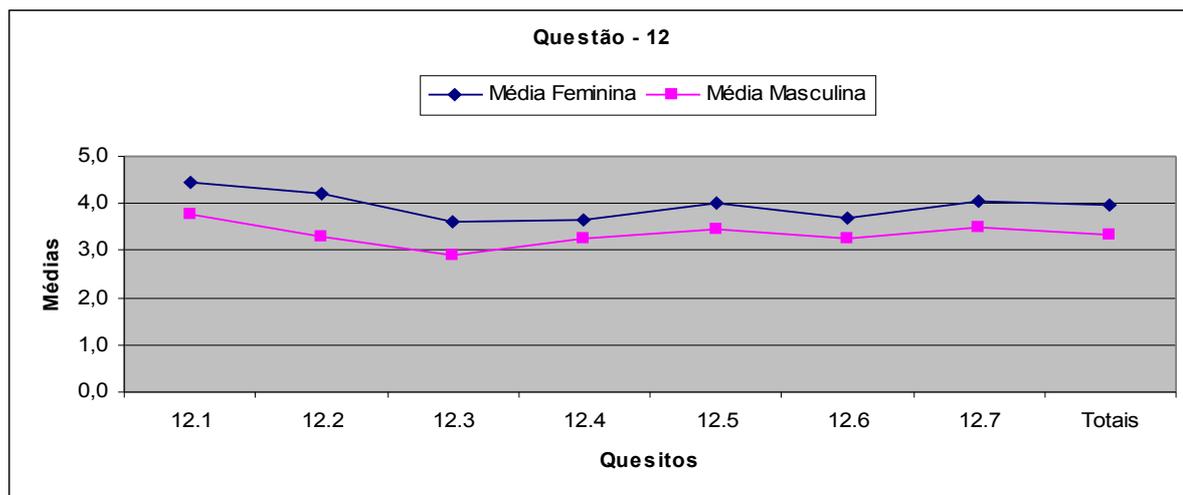
Fonte: Autor (Dados da Pesquisa)



Respostas da questão 12									
FEMININO									
Q U E S I T O S									
Peso	Alternativas	12.1	12.2	12.3	12.4	12.5	12.6	12.7	Totais
0	Não Respondeu	2	2	5	4	2	3	2	20
5	Concorda Totalmente	31	25	16	19	23	18	24	156
4	Concorda Parcialmente	14	14	9	7	14	12	13	83
3	Nem Concorda Nem Discorda	1	8	15	13	7	11	7	62
2	Discorda Parcialmente	4	3	2	4	3	2	3	21
1	Discorda Totalmente	0	0	5	5	3	6	3	22
Total		52	364						
Média Ponderada		4,4	4,2	3,6	3,6	4,0	3,7	4,0	4,0
MASCULINO									
Q U E S I T O S									
Peso	Alternativas	12.1	12.2	12.3	12.4	12.5	12.6	12.7	Totais
0	Não Respondeu	1	2	4	2	2	3	4	18
5	Concorda Totalmente	18	9	5	12	14	8	16	82
4	Concorda Parcialmente	17	16	13	13	15	18	13	105
3	Nem Concorda Nem Discorda	4	11	11	7	7	7	4	51
2	Discorda Parcialmente	7	7	9	9	6	8	6	52
1	Discorda Totalmente	4	6	9	8	7	7	8	49
Total		51	357						
Média Ponderada		3,8	3,3	2,9	3,2	3,5	3,3	3,5	3,4
Média Feminina		4,4	4,2	3,6	3,6	4,0	3,7	4,0	4,0
Média Masculina		3,8	3,3	2,9	3,2	3,5	3,3	3,5	3,4

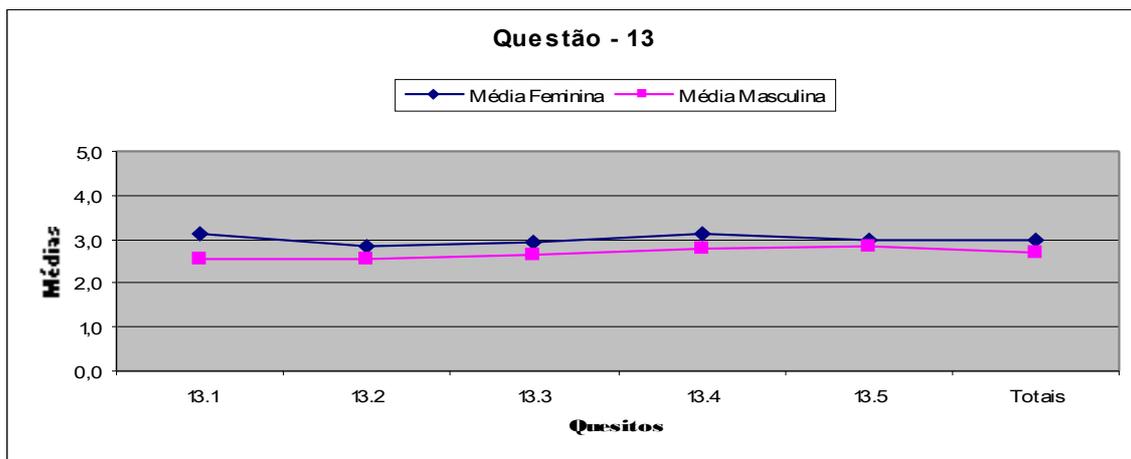
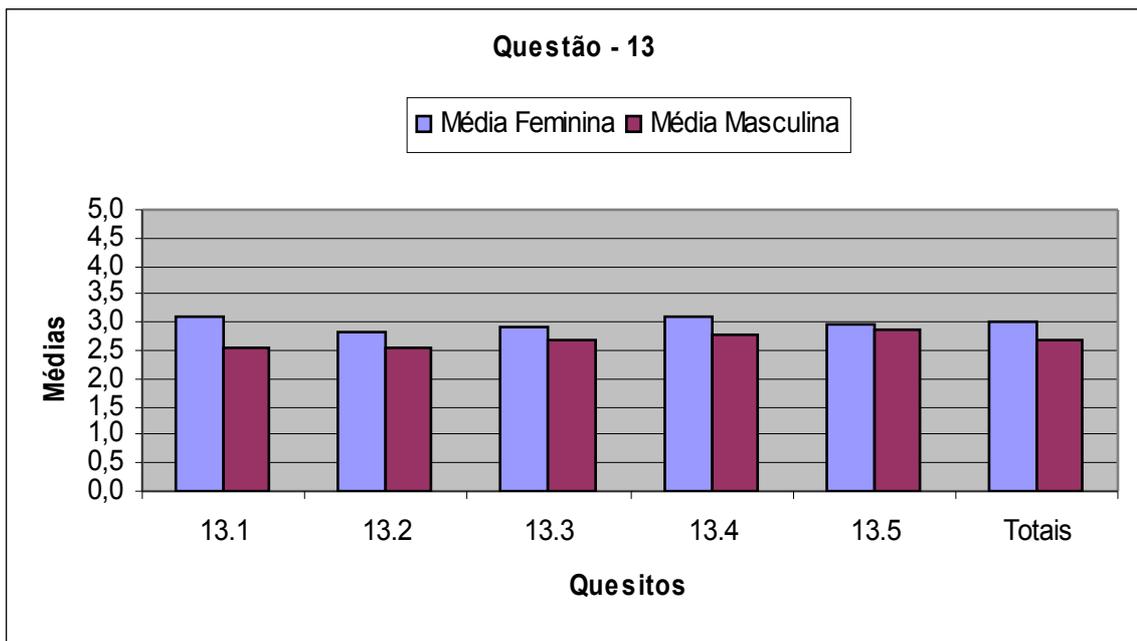
Fonte: Autor (Dados da Pesquisa)





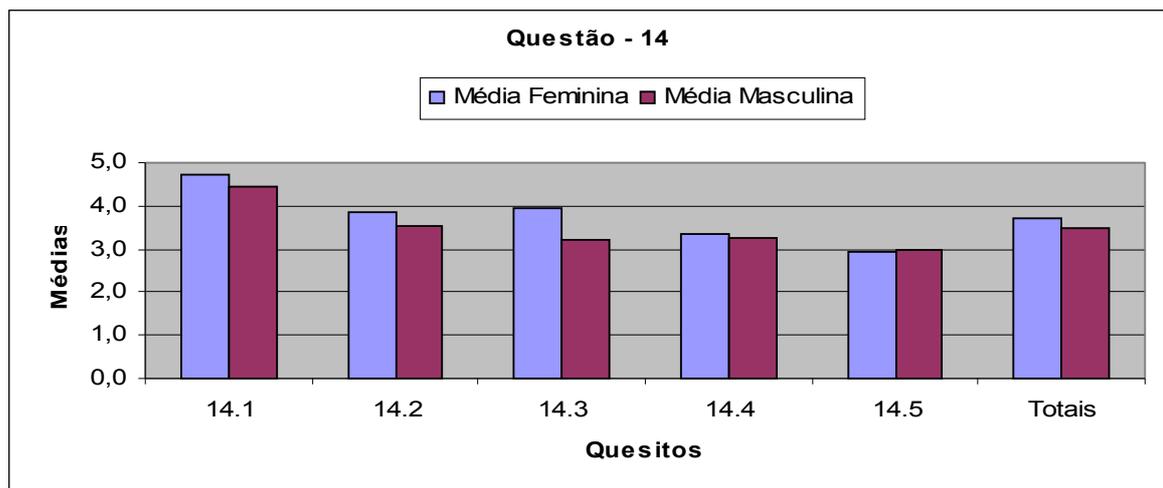
Respostas da questão 13							
FEMININO							
		Q U E S I T O S					
Peso	Alternativas	13.1	13.2	13.3	13.4	13.5	Totais
0	Não Respondeu	3	5	5	7	5	25
5	Concorda Totalmente	12	5	6	10	9	42
4	Concorda Parcialmente	11	10	9	9	8	47
3	Nem Concorda Nem Discorda	7	14	15	11	11	58
2	Discorda Parcialmente	9	8	9	6	11	43
1	Discorda Totalmente	10	10	8	9	8	45
Total		52	52	52	52	52	260
Média Ponderada		3,1	2,8	2,9	3,1	3,0	3,0
MASCULINO							
		Q U E S I T O S					
Peso	Alternativas	13.1	13.2	13.3	13.4	13.5	Totais
0	Não Respondeu	3	4	3	4	3	17
5	Concorda Totalmente	3	3	4	4	4	18
4	Concorda Parcialmente	10	8	9	11	15	53
3	Nem Concorda Nem Discorda	10	12	14	11	9	56
2	Discorda Parcialmente	13	12	9	12	10	56
1	Discorda Totalmente	12	12	12	9	10	55
Total		51	51	51	51	51	255
Média Ponderada		2,6	2,5	2,7	2,8	2,9	2,7
Média Feminina		3,1	2,8	2,9	3,1	3,0	3,0
Média Masculina		2,6	2,5	2,7	2,8	2,9	2,7

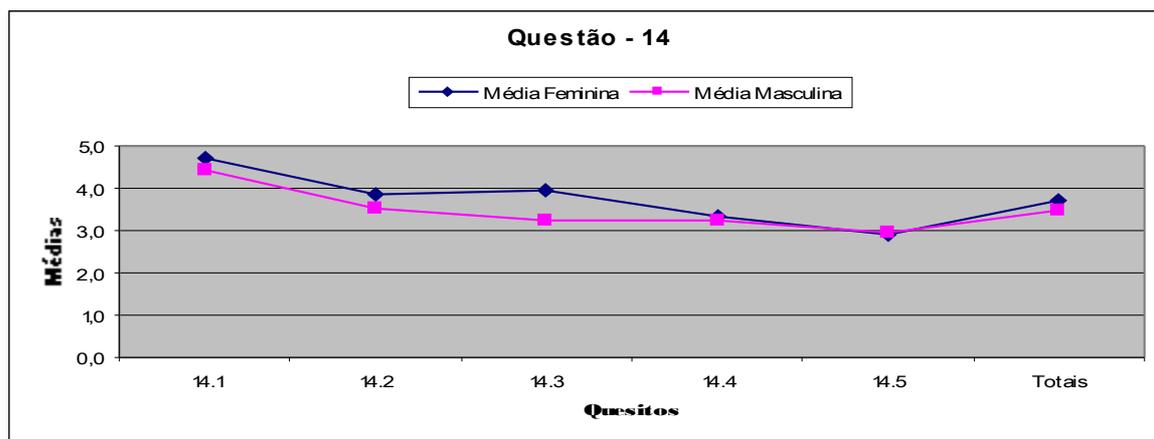
Fonte: Autor (Dados da Pesquisa)



Respostas da questão 14							
FEMININO							
		QUESITOS					
Peso	Alternativas	14.1	14.2	14.3	14.4	14.5	Totais
0	Não Respondeu	8	6	7	3	3	27
5	Concorda Totalmente	38	19	20	12	6	95
4	Concorda Parcialmente	2	14	10	15	15	56
3	Nem Concorda Nem Discorda	2	5	10	7	7	31
2	Discorda Parcialmente	1	4	3	7	11	26
1	Discorda Totalmente	1	4	2	8	10	25
Total		52	52	52	52	52	260
Média Ponderada		4,7	3,9	4,0	3,3	2,9	3,7
MASCULINO							
		QUESITOS					
Peso	Alternativas	14.1	14.2	14.3	14.4	14.5	Totais
0	Não Respondeu	3	2	3	1	1	10
5	Concorda Totalmente	35	9	12	8	6	70
4	Concorda Parcialmente	7	20	7	20	17	71
3	Nem Concorda Nem Discorda	2	9	16	4	5	36
2	Discorda Parcialmente	0	10	6	12	13	41
1	Discorda Totalmente	4	1	7	6	9	27
Total		51	51	51	51	51	255
Média Ponderada		4,4	3,5	3,2	3,2	3,0	3,5
Média Feminina		4,7	3,9	4,0	3,3	2,9	3,7
Média Masculina		4,4	3,5	3,2	3,2	3,0	3,5

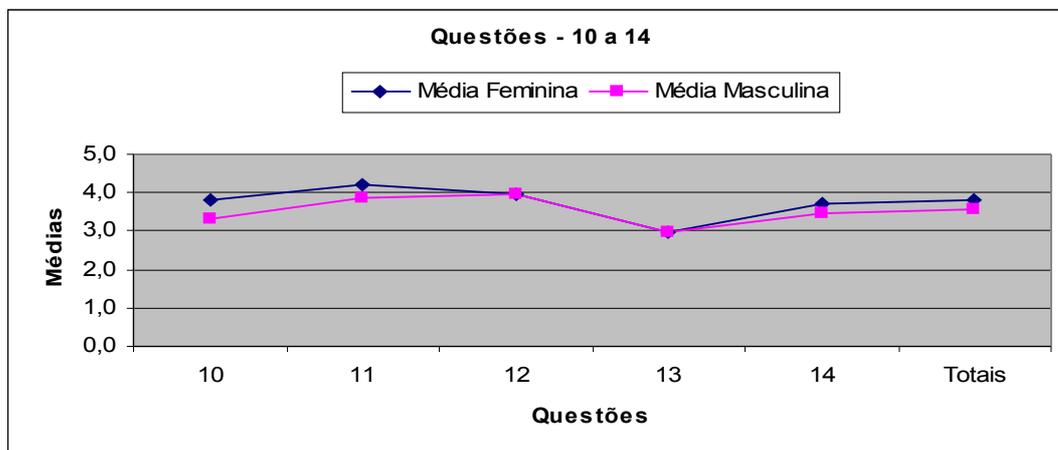
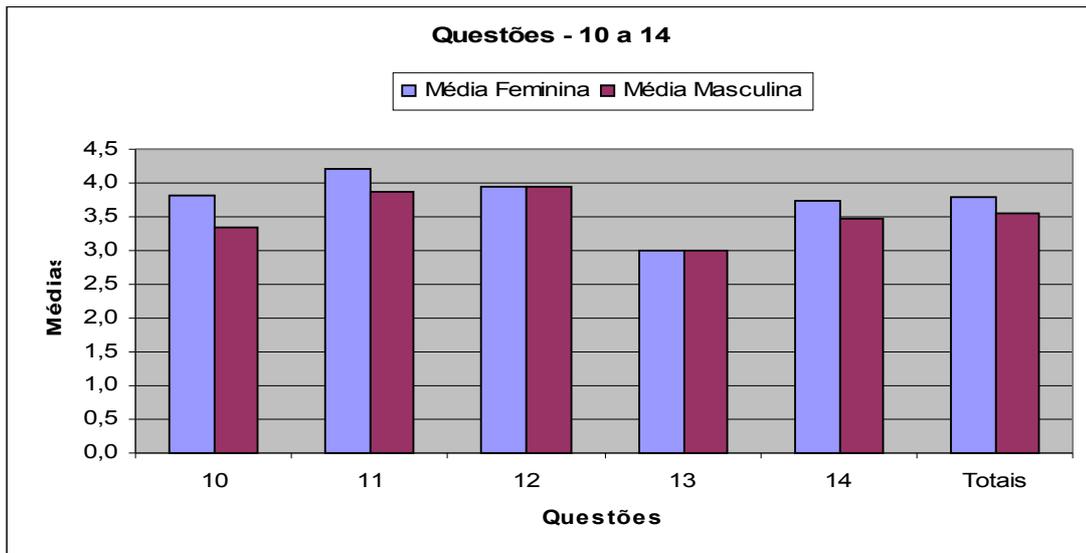
Fonte: Autor (Dados da Pesquisa)





Resumo das questões 10 a 14 (52 respondentes)							
FEMININO							
		QUESTÕES					
Peso	Alternativas	10	11	12	13	14	Totais
0	Não Respondeu	9	18	20	25	27	99
5	Concorda Totalmente	163	193	156	42	95	649
4	Concorda Parcialmente	139	86	83	47	56	411
3	Nem Concorda Nem Discorda	16	33	62	58	31	200
2	Discorda Parcialmente	47	17	21	43	26	154
1	Discorda Totalmente	42	17	22	45	25	151
	Total	416	364	364	260	260	1664
	Média Ponderada	3,8	4,2	4,0	3,0	3,7	3,8
MASCULINO							
Resumo das questões 10 a 14 (51 respondentes)							
		QUESTÕES					
Peso	Alternativas	10	11	12	13	14	Totais
0	Não Respondeu	2	0	20	25	10	57
5	Concorda Totalmente	94	176	156	42	70	538
4	Concorda Parcialmente	142	82	83	47	71	425
3	Nem Concorda Nem Discorda	29	18	62	58	36	203
2	Discorda Parcialmente	88	42	21	43	41	235
1	Discorda Totalmente	53	39	22	45	27	186
	Total	408	357	364	260	255	1644
	Média Ponderada	3,3	3,9	4,0	3,0	3,5	3,6
	Média Feminina	3,8	4,2	4,0	3,0	3,7	3,8
	Média Masculina	3,3	3,9	4,0	3,0	3,5	3,6

Fonte: Autor (Dados da Pesquisa)



Quadro 3 - Resumo das médias ponderadas dos quadros - feminino e masculino

FEMININO									
Questões	Quesitos								Totais
	1	2	3	4	5	6	7	8	
10	3,8	3,9	3,6	4,2	4,0	4,2	3,5	3,4	3,8
11	4,6	4,0	3,8	4,1	4,0	4,8	4,1	4,2	
12	4,4	4,2	3,6	3,6	4,0	3,7	4,0	4,0	
13	3,1	2,8	2,9	3,1	3,0	3,0			
14	4,7	3,9	4,0	3,3	2,9	3,7			
MASCULINO									
Questões	Quesitos								Totais
	1	2	3	4	5	6	7	8	
10	3,5	3,3	3,1	3,6	3,6	3,5	3,1	3,1	3,3
11	4,1	3,5	3,5	3,8	3,9	4,6	3,8	3,9	
12	3,8	3,3	2,9	3,2	3,5	3,3	3,5	3,4	
13	2,6	2,5	2,7	2,8	2,9	2,7			
14	4,4	3,5	3,2	3,2	3,0	3,5			

OBS: Última coluna representa as médias dos totais de cada questão

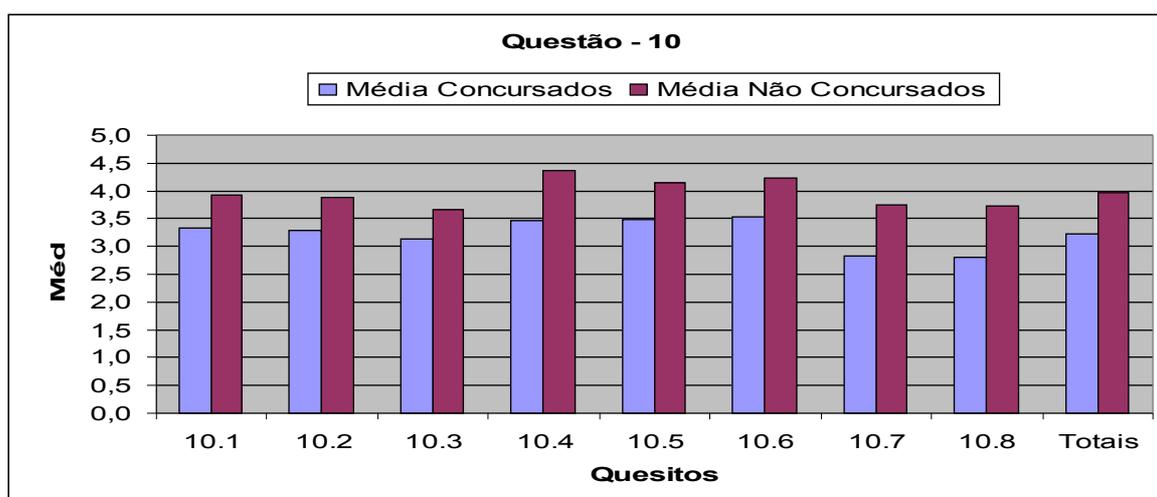
Fonte: Autor (Dados da Pesquisa)

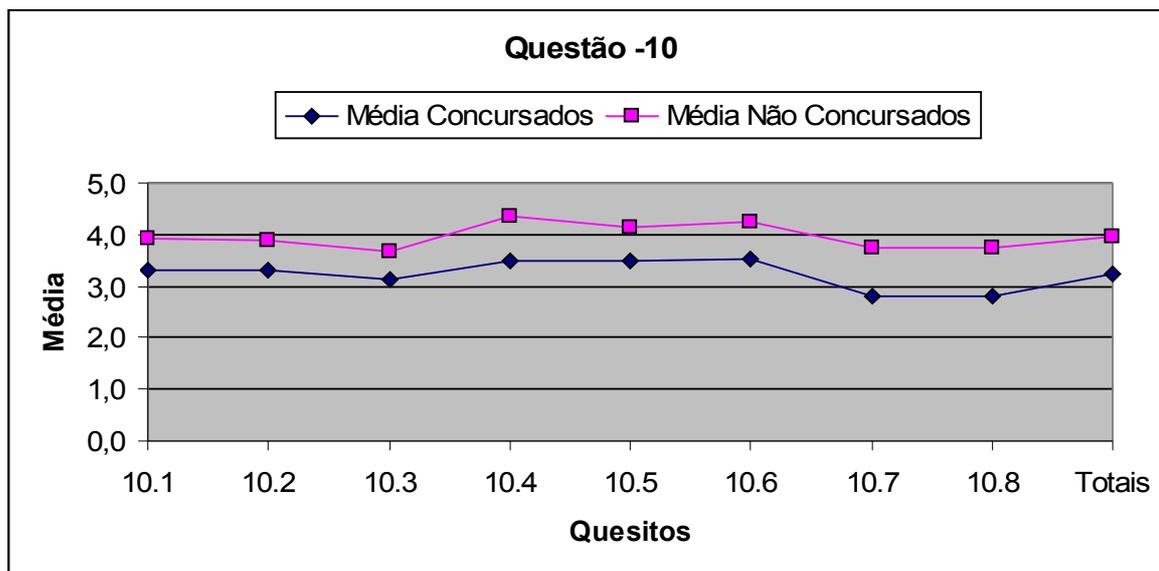
Apêndice D - Quadro demonstrativo das respostas das questões 10 a 14 por concursados e não concursados: Concursados = 55 Respondentes e Não Concursados = 49 Respondentes.

Respostas da questão 10										
CONCURSADOS										
Peso	Alternativas	Q U E S I T O S								Totais
		10.1	10.2	10.3	10.4	10.5	10.6	10.7	10.8	
0	Não Respondeu	0	1	0	2	1	0	0	0	4
5	Concorda Totalmente	4	10	11	15	17	21	9	11	98
4	Concorda Parcialmente	31	22	16	18	15	12	15	13	142
3	Nem concorda Nem Discorda	2	4	4	4	6	4	4	2	30
2	Discorda Parcialmente	15	10	17	9	9	11	11	12	94
1	Discorda Totalmente	3	8	7	7	7	7	16	17	72
	Total	55	55	55	55	55	55	55	55	440
	Média Ponderada	3,3	3,3	3,1	3,5	3,5	3,5	2,8	2,8	3,2
NÃO CONCURSADOS										
Peso	Alternativas	Q U E S I T O S								Totais
		10.1	10.2	10.3	10.4	10.5	10.6	10.7	10.8	
0	Não Respondeu	0	2	1	1	1	1	0	1	7
5	Concorda Totalmente	22	15	13	27	24	29	11	18	159
4	Concorda Parcialmente	16	23	23	16	14	10	27	13	142
3	Nem concorda Nem Discorda	0	0	0	2	5	1	2	7	17
2	Discorda Parcialmente	7	6	7	1	3	7	6	6	43
1	Discorda Totalmente	4	3	5	2	2	1	3	4	24
	Total	49	49	49	49	49	49	49	49	392
	Média Ponderada	3,9	3,9	3,7	4,4	4,1	4,2	3,8	3,7	4,0

Média Concursados	3,3	3,3	3,1	3,5	3,5	3,5	2,8	2,8	3,2
Média Não Concursados	3,9	3,9	3,7	4,4	4,1	4,2	3,8	3,7	4,0

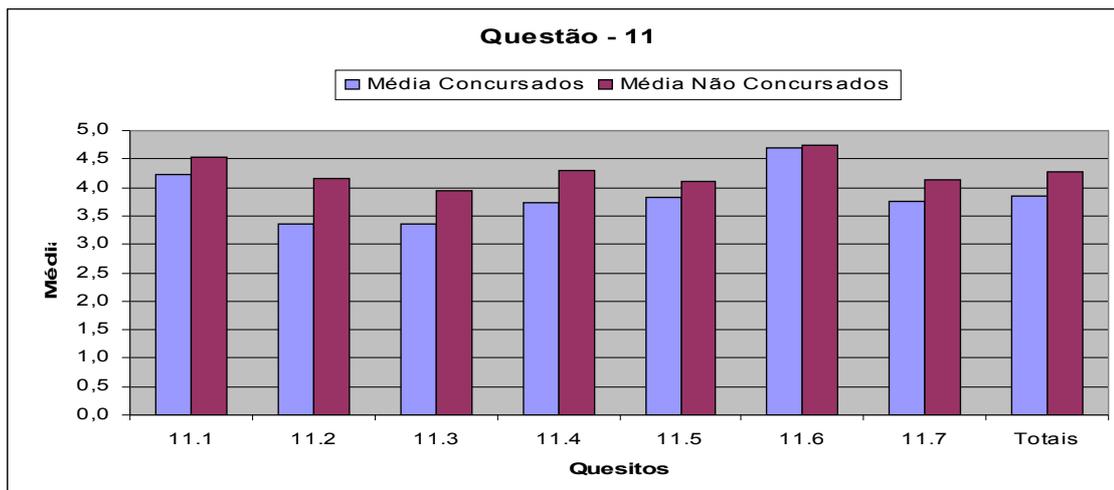
Fonte: Autor (Dados da Pesquisa)





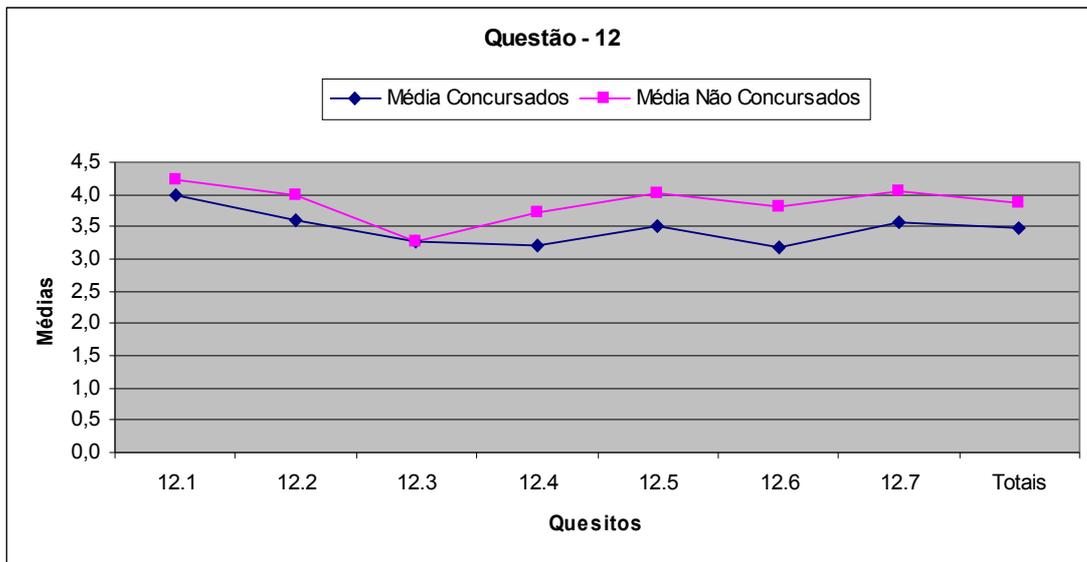
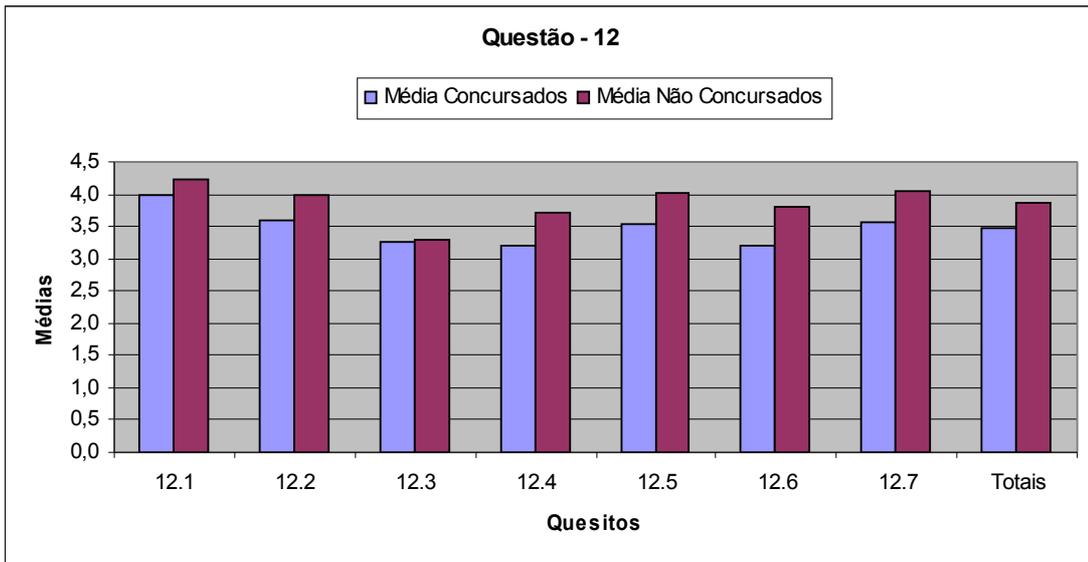
Respostas da questão 11									
CONCURSADOS									
Peso	Alternativas	QUESITOS							Totais
		11.1	11.2	11.3	11.4	11.5	11.6	11.7	
0	Não Respondeu	1	2	2	1	1	1	1	9
5	Concorda Totalmente	37	12	10	25	25	47	16	172
4	Concorda Parcialmente	5	17	19	9	13	3	22	88
3	Nem concorda Nem Discorda	3	8	10	7	4	1	7	40
2	Discorda Parcialmente	5	10	8	7	6	0	5	41
1	Discorda Totalmente	4	6	6	6	6	3	4	35
	Total	55	385						
	Média Ponderada	4,2	3,4	3,4	3,7	3,8	4,7	3,8	3,9
NÃO CONCURSADOS									
Peso	Alternativas	QUESITOS							Totais
		11.1	11.2	11.3	11.4	11.5	11.6	11.7	
0	Não Respondeu	1	1	1	3	1	1	1	9
5	Concorda Totalmente	38	23	24	31	25	42	18	201
4	Concorda Parcialmente	5	16	10	8	15	4	25	83
3	Nem concorda Nem Discorda	1	3	5	1	1	0	0	11
2	Discorda Parcialmente	1	5	5	2	2	0	3	18
1	Discorda Totalmente	3	1	4	4	5	2	2	21
	Total	49	343						
	Média Ponderada	4,5	4,1	3,9	4,3	4,1	4,8	4,1	4,3
	Média Concursados	4,2	3,4	3,4	3,7	3,8	4,7	3,8	3,9
	Média Não Concursados	4,5	4,1	3,9	4,3	4,1	4,8	4,1	4,3

Fonte: Autor (Dados da Pesquisa)



Respostas da questão 12									
CONCURSADOS									
Peso	Alternativas	Q U E S I T O S							Totais
		12.1	12.2	12.3	12.4	12.5	12.6	12.7	
0	Não Respondeu	1	1	3	3	1	3	3	15
5	Concorda Totalmente	27	15	10	13	19	12	19	115
4	Concorda Parcialmente	13	17	12	9	11	13	13	88
3	Nem concorda Nem Discorda	3	11	19	14	10	10	6	73
2	Discorda Parcialmente	9	7	4	8	7	7	6	48
1	Discorda Totalmente	2	4	7	8	7	10	8	46
	Total	55	55	55	55	55	55	55	385
	Média Ponderada	4,0	3,6	3,3	3,2	3,5	3,2	3,6	3,5
NÃO CONCURSADOS									
Peso	Alternativas	Q U E S I T O S							Totais
		12.1	12.2	12.3	12.4	12.5	12.6	12.7	
0	Não Respondeu	2	3	6	3	3	3	3	23
5	Concorda Totalmente	23	19	11	18	18	14	22	125
4	Concorda Parcialmente	18	14	11	12	19	18	13	105
3	Nem concorda Nem Discorda	2	8	7	6	4	8	5	40
2	Discorda Parcialmente	2	3	7	5	2	3	3	25
1	Discorda Totalmente	2	2	7	5	3	3	3	25
	Total	49	49	49	49	49	49	49	343
	Média Ponderada	4,2	4,0	3,3	3,7	4,0	3,8	4,0	3,9
	Média Concursados	4,0	3,6	3,3	3,2	3,5	3,2	3,6	3,5
	Média Não Concursados	4,2	4,0	3,3	3,7	4,0	3,8	4,0	3,9

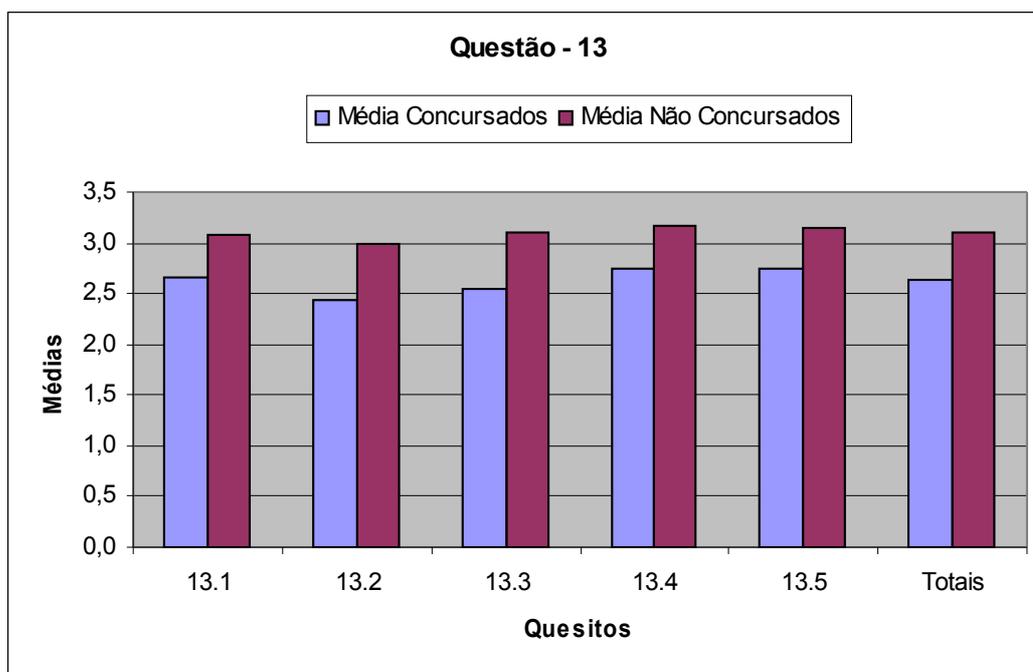
Fonte: Autor (Dados da Pesquisa)

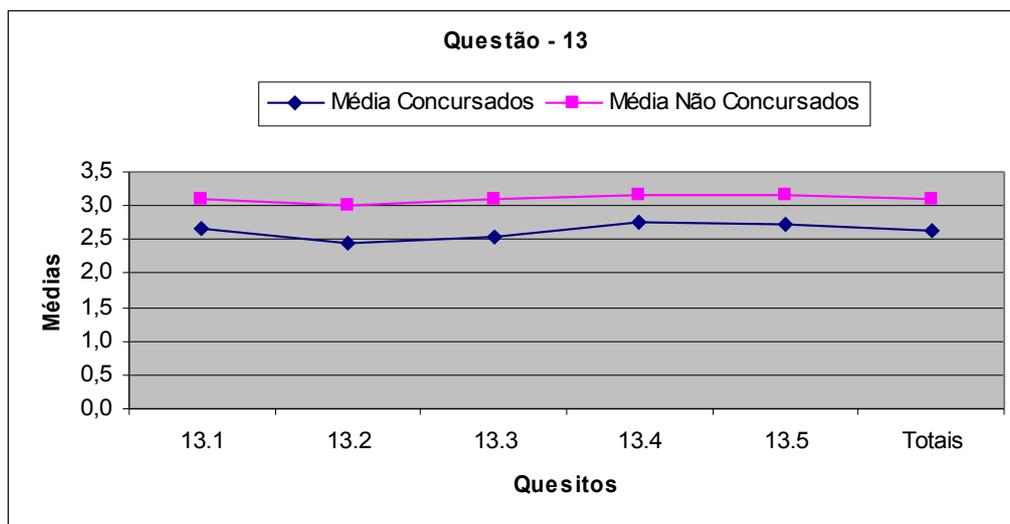


Respostas da questão 13							
CONCURSADOS							
Peso	Alternativas	Q U E S I T O S					Totais
		13.1	13.2	13.3	13.4	13.5	
0	Não Respondeu	3	5	5	6	5	24
5	Concorda Totalmente	6	2	3	4	5	20
4	Concorda Parcialmente	11	9	9	13	11	53
3	Nem concorda Nem Discorda	8	13	14	11	11	57
2	Discorda Parcialmente	13	11	10	9	12	55
1	Discorda Totalmente	14	15	14	12	11	66
	Total	55	55	55	55	55	275
	Média Ponderada	2,7	2,4	2,5	2,8	2,7	2,6
NÃO CONCURSADOS							
Peso	Alternativas	Q U E S I T O S					Totais
		13.1	13.2	13.3	13.4	13.5	
0	Não Respondeu	3	4	3	5	3	18
5	Concorda Totalmente	9	7	8	10	9	43
4	Concorda Parcialmente	11	9	9	8	12	49
3	Nem concorda Nem Discorda	9	13	15	11	9	57
2	Discorda Parcialmente	9	9	8	9	9	44
1	Discorda Totalmente	8	7	6	6	7	34
	Total	49	49	49	49	49	245
	Média Ponderada	3,1	3,0	3,1	3,2	3,2	3,1

Média Concursados	2,7	2,4	2,5	2,8	2,7	2,6
Média Não Concursados	3,1	3,0	3,1	3,2	3,2	3,1

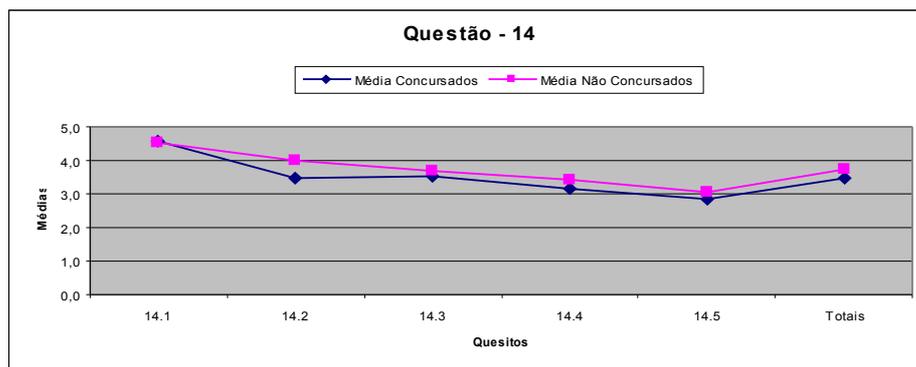
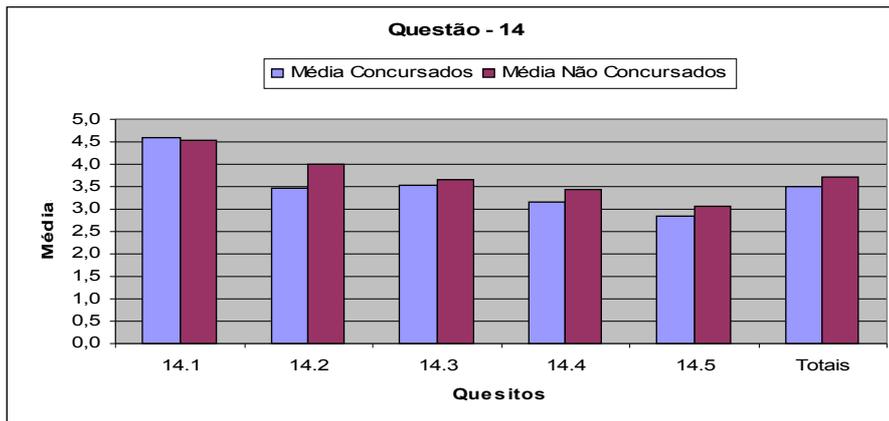
Fonte: Autor (Dados da Pesquisa)





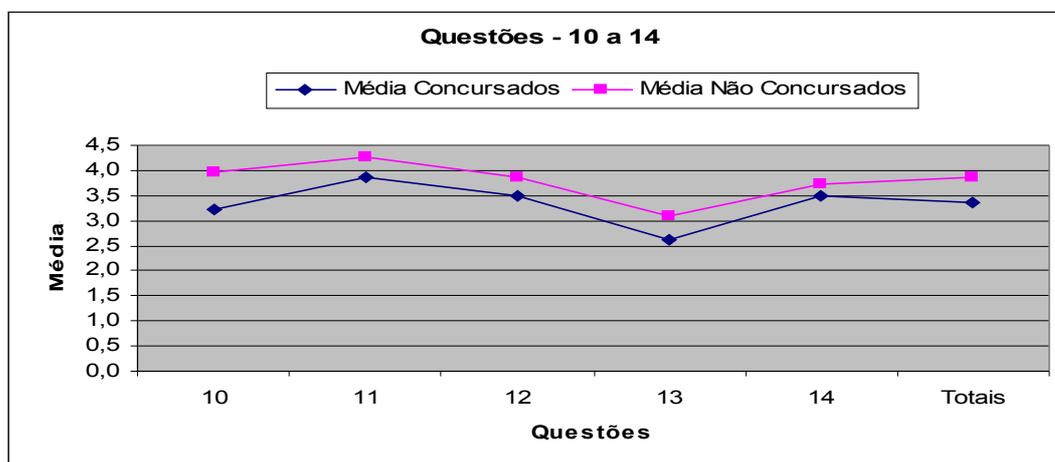
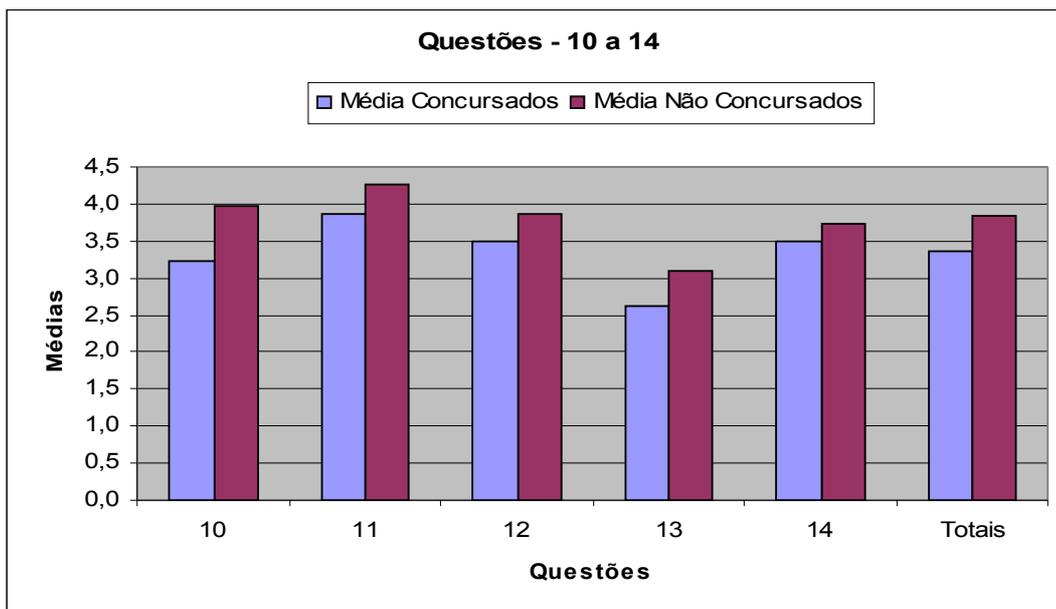
Respostas da questão 14							
CONCURSADOS							
Peso	Alternativas	Q U E S I T O S					Totais
		14.1	14.2	14.3	14.4	14.5	
0	Não Respondeu	7	3	3	2	1	16
5	Concorda Totalmente	41	12	18	12	7	90
4	Concorda Parcialmente	2	19	8	15	15	59
3	Nem concorda Nem Discorda	1	6	16	6	7	36
2	Discorda Parcialmente	1	11	4	9	13	38
1	Discorda Totalmente	3	4	6	11	12	36
	Total	55	55	55	55	55	275
	Média Ponderada	4,6	3,5	3,5	3,2	2,9	3,5
NÃO CONCURSADOS							
Peso	Alternativas	Q U E S I T O S					Totais
		14.1	14.2	14.3	14.4	14.5	
0	Não Respondeu	5	5	7	3	3	23
5	Concorda Totalmente	32	17	15	8	5	77
4	Concorda Parcialmente	7	15	9	20	18	69
3	Nem concorda Nem Discorda	3	8	10	5	5	31
2	Discorda Parcialmente	0	3	5	10	11	29
1	Discorda Totalmente	2	1	3	3	7	16
	Total	49	49	49	49	49	245
	Média Ponderada	4,5	4,0	3,7	3,4	3,1	3,7
	Média Concurados	4,6	3,5	3,5	3,2	2,9	3,5
	Média Não Concurados	4,5	4,0	3,7	3,4	3,1	3,7

Fonte: Autor (Dados da Pesquisa)



Resumo das questões 10 a 14							
CONCURSADOS							
		QUESTÕES					
Peso	Alternativas	10	11	12	13	14	Totais
0	Não Respondeu	4	9	15	24	16	68
5	Concorda Totalmente	98	172	115	20	90	495
4	Concorda Parcialmente	142	88	88	53	59	430
3	Nem concorda Nem Discorda	30	40	73	57	36	236
2	Discorda Parcialmente	94	41	48	55	38	276
1	Discorda Totalmente	72	35	46	66	36	255
	Total	440	385	385	275	275	1760
	Média Ponderada	3,2	3,9	3,5	2,6	3,5	3,4
NÃO CONCURSADOS							
		QUESTÕES					
Peso	Alternativas	10	11	12	13	14	Totais
0	Não Respondeu	7	9	23	18	23	80
5	Concorda Totalmente	159	201	125	43	77	605
4	Concorda Parcialmente	142	83	105	49	69	448
3	Nem concorda Nem Discorda	17	11	40	57	31	156
2	Discorda Parcialmente	43	18	25	44	29	159
1	Discorda Totalmente	24	21	25	34	16	120
	Total	392	343	343	245	245	1568
	Média Ponderada	4,0	4,3	3,9	3,1	3,7	3,8
	Média dos Concursados	3,2	3,9	3,5	2,6	3,5	3,4
	Média dos Não concursados	4,0	4,3	3,9	3,1	3,7	3,8

Fonte: Autor (Dados da Pesquisa)



Quadro 4 - Resumo das médias ponderadas dos concursados e não concursados									
CONCURSADOS									
Questões	Quesitos								Totais
	1	2	3	4	5	6	7	8	
10	3,3	3,3	3,1	3,5	3,5	3,5	2,8	2,8	3,2
11	4,2	3,4	3,4	3,7	3,8	4,7	3,8	3,9	
12	4,0	3,6	3,3	3,2	3,5	3,2	3,6	3,5	
13	2,7	2,4	2,5	2,8	2,7	2,6			
14	4,6	3,5	3,5	3,2	2,9	3,5			
NÃO CONCURSADOS									
Questões	Quesitos								Totais
	1	2	3	4	5	6	7	8	
10	3,9	3,9	3,7	4,4	4,1	4,2	3,8	3,7	4,0
11	4,5	4,1	3,9	4,3	4,1	4,8	4,1	4,3	
12	4,2	4,0	3,3	3,7	4,0	3,8	4,0	3,9	
13	3,1	3,0	3,1	3,2	3,2	3,1			
14	4,5	4,0	3,7	3,4	3,1	3,7			

Fonte: Autor (Dados da Pesquisa)