

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
NÍVEL MESTRADO

ALDO CESAR DA SILVA ORTIZ

**SISTEMA DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS DE CONTROLADORIA EM ORGÃOS
PÚBLICOS: UM ESTUDO NOS MUNICÍPIOS MATOGROSSENSES DA REGIÃO
SUDOESTE**

SÃO LEOPOLDO
2012

ALDO CESAR DA SILVA ORTIZ

**SISTEMA DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS DE CONTROLADORIA EM ORGÃOS
PÚBLICOS: UM ESTUDO NOS MUNICÍPIOS MATOGROSSENSES DA REGIÃO
SUDOESTE**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Marcos Antonio de Souza

SÃO LEOPOLDO

2012

Ficha catalográfica

O77s Ortiz, Aldo Cesar da Silva
Sistema de informações gerenciais de controladoria em
órgãos públicos : um estudo nos municípios matogrossenses
da região sudoeste / por Aldo Cesar da Silva Ortiz. – 2012.
117 f. : il., 30cm.

Dissertação (mestrado) — Universidade do Vale do Rio
dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Ciências
Contábeis, 2012.
Orientação: Prof. Dr. Marcos Antonio de Souza.

1. Controladoria. 2. Gestão pública. 3. Sistema de custos.
4. Relatórios gerenciais. I. Título.

CDU 658.15

Catálogo na Fonte:
Bibliotecária Vanessa Borges Nunes - CRB 10/1556

ALDO CESAR DA SILVA ORTIZ

**SISTEMA DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS DE CONTROLADORIA EM ORGÃOS
PÚBLICOS: UM ESTUDO NOS MUNICÍPIOS MATOGROSSENSES DA REGIÃO
SUDOESTE**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Aprovado em de 29/11/2012

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Carlos Alberto Diehl

Prof. Dr. Ernani Ott

Prof. Dr. Lauro Brito de Almeida

Prof. Dr. Marcos Antonio de Souza (Orientador)

Visto e permitida a impressão.

São Leopoldo, 29/11/2012.

Prof. Dra. Clea Beatriz Macagnan

COORDENADORA EXECUTIVA PPG EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

AGRADECIMENTOS

Faço um agradecimento especial:

A Deus por me dar saúde e oportunizar esta conquista;

Ao meu amado filho Olavo Petini Pereira Ortiz;

Aos meus pais, João Ortiz e Eide Domingas da Silva Ortiz, que sempre primaram pela educação, e aos meus irmãos Aldinéia Ortiz Oliveira e João Nei da Silva Ortiz, ofereço a eles o título que conquistei, pois eles são os grandes mestres da minha vida;

À minha esposa pelo companheirismo, paciência e carinho durante todo o período de estudos;

Meu eterno agradecimento ao meu orientador, Prof. Dr. Marcos Antonio de Souza, pela participação profícua no passo gigantesco que dei no caminho da minha grandeza profissional e pelos momentos vividos juntos, de profunda sabedoria;

Aos professores do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Unisinos, em especial ao Carlos Diehl e Ernani, por transmitirem seus conhecimentos e experiências contribuindo para o meu desenvolvimento pessoal e intelectual;

Aos funcionários do PPG, em especial à Luciana;

Aos colegas do Curso de Mestrado em Contábeis, em especial à Juliana Mattiello, Almir Durigon, Carla Schnorr, pela amizade e troca de experiências;

Aos amigos Anderson Luiz Ribeiro, Weily Toro Machado, Fabíola Sartin, Marlene Fornanciari, por toda presteza e apoio durante o período de estudos;

A todos os controladores e contadores das 22 prefeituras da Região Sudoeste do Estado de Mato Grosso, em especial ao Marcos Antonio Zimmermann, Controlador da Prefeitura de Comodoro - MT.

A todos os amigos que compartilharam comigo deste momento.

Muito obrigado!

“É muito caro para a sociedade investir recursos humanos e financeiros na geração de informações que cumprem a legislação, mas que ninguém utiliza para tomada de decisão.”

Paulo Henrique Feijó.

RESUMO

Este estudo teve por objetivo investigar alguns aspectos da atuação da controladoria na gestão pública, particularmente nos municípios da região sudoeste de Mato Grosso. De acordo com legislação específica, a controladoria, no âmbito da gestão pública, exerce papel relevante no processo de controle interno. Trata-se de uma pesquisa aplicada e descritiva, com abordagem quantitativa. A coleta de dados deu-se por meio de instrumento de pesquisa estruturado com escalas do tipo *Likert* de cinco pontos. Os dados foram coletados no segundo semestre de 2011 com gestores, controladores e contadores municipais mato-grossenses da região sudoeste. Para análise quantitativa dos dados utilizou-se a mensuração do ranking médio ponderado das escalas, frequência, desvio padrão, coeficiente de variação e o coeficiente de correlação (r) das assertivas. Os principais achados da pesquisa evidenciam dois aspectos: (a) o reconhecimento da utilidade de um sistema de informação gerencial de controladoria ao processo decisório da gestão pública; (b) a precariedade estrutural da área de custos. Além disso, há consciência sobre a necessidade de se reestruturar a área de controladoria na gestão pública municipal no sentido de torna-la mais capacitada ao apoio da gestão municipal.

Palavras-chave: Controladoria. Gestão Pública. Sistema de Custos. Relatórios Gerenciais.

ABSTRACT

This study aimed at investigating some aspects of the performance of the controllership in the public administration, mainly in the municipal districts of the Southwest area of Mato Grosso. According to the specific legislation, the controllership, in the ambit of the public administration, exercises important role in the process of inner control. It is an applied and descriptive research, with quantitative approach. The collecting of data was made through research instrument structured with scales of the type *Likert* of five points; the data were collected in the second semester of 2011 with managers, controllers and municipal accountants from the Southwest area of Mato Grosso. As for the quantitative analysis of data, we used the mensuration of the medium ranking of the scales, frequency, standard deviation, coefficient of variation and coefficient of correlation (r) of the assertive ones. The main findings of the research evidence two aspects: (a) the recognition of the usefulness of a managing information system of controllership to the decision process of public administration; (b) the structural precariousness of the area of costs. Besides, there is awareness about the need of restructuring the area of controllership in the municipal public administration in order to make it more qualified to support the municipal administration.

Keywords: Controllership. Public administration. System of Costs. Managing reports.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Estado de Mato Grosso e regiões.....	22
Figura 2: Definições das funções nas esferas de governo	25
Figura 3: Definições das funções da administração pública quanto ao objeto.....	26
Figura 4: Relação entre os instrumentos de planejamento: PPA, LDO, LOA	33
Figura 5: Gestão pública municipal	38
Figura 6: Ciclo financeiro municipal	40
Figura 7: Região Sudoeste do Estado de MatoGrosso.....	67

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Macrorregiões do Estado de Mato Grosso	71
Gráfico 2: Utilidade do Sistema de custos com relação à avaliação de desempenho da gestão pública - Prefeitos.....	77
Gráfico 3: Necessidade de maiores informações de custos – Prefeitos	80
Gráfico 4: Utilidade de novos formatos de relatórios - Secretários	86
Gráfico 5: Necessidade de informações de custos pelos gestores- Prefeitos	86
Gráfico 6: Apoio da gestão na qualificação do pessoal da contabilidade - Controladores.....	90
Gráfico 7: Espaço do setor de contabilidade - Contadores.....	91
Gráfico 8: Adaptação da estrutura de custos - Prefeitos.....	92
Gráfico 9: Recursos de informática para implantação do sistema de custos – Prefeitos.....	93
Gráfico 10: New Public Management no processo decisório - Controladores.	95
Gráfico 11: Eficácia relacionada ao atingimento dos objetivos e das metas - Prefeitos.....	96
Gráfico 12: Mensuração da eficiência do uso de recursos públicos - Controladores	97
Gráfico 13: Novo plano de contas aplicado ao setor público a partir de 2013.	98

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Funções nas esferas de governo	25
Quadro 2: Princípios básicos da administração pública.....	29
Quadro 3: Princípios da Administração pública	30
Quadro 4: Estudos relacionados nacionais.....	56

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Composição da população das cidades da região pesquisada	65
Tabela 2: Composição dos respondentes da pesquisa	66
Tabela 3: Regras práticas de coeficiente de variação	69
Tabela 4: Regras sobre o valor do coeficiente de correlação	69
Tabela 5: Perfil geral dos respondentes.....	72
Tabela 6: Gênero dos respondentes.....	73
Tabela 7: Escolaridade dos respondentes.....	74
Tabela 8: Características do sistema público de custos	75
Tabela 9: Método de custeio mais apropriado à administração pública	78
Tabela 10: Atuação dos gestores frente ao sistema público de custos	79
Tabela 11: Importância dos relatórios gerenciais.....	83
Tabela 12: Relatórios gerenciais como apoio aos gestores municipais.....	85
Tabela 13: Fatores humanos frente a estrutura física da área de custos	88
Tabela 14: Estrutura física da área de custos na administração pública	90
Tabela 15: Mudanças conceituais sobre a gestão pública.....	94
Tabela 16: Percepção dos respondentes referente ao ranking médio total das assertivas	99
Tabela 17: Correlação entre as percepções dos respondentes.....	100
Tabela 18: Correlação entre as respostas do questionário.....	101

LISTA DE SIGLAS

CF	Constituição Federal
CGU	Controladoria Geral da União
CV	Coeficiente de Variação
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MT	Mato Grosso
NPM	<i>New Public Management</i>
NBC	Normas Brasileira de Contabilidade
PPA	Plano Plurianual
RM	Ranking Médio
RPPN	Reserva Particular do Patrimônio Nacional
TCE	Tribunal de Contas do Estado

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA	15
1.2 PROBLEMA DE PESQUISA	19
1.3 OBJETIVOS	19
1.3.1 Objetivo Geral	19
1.3.2 Objetivos Específicos	19
1.4 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA DO ESTUDO	20
1.5 DELIMITAÇÃO DO TEMA	21
1.6 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO	23
2 REFERENCIAL TEÓRICO	24
2.1 ESTRUTURA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	24
2.1.1 Princípios Básicos da Administração Pública	28
2.1.2 Instrumentos de Planejamento na Administração Pública	31
2.1.3 Administração Pública Municipal	34
2.2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA GERENCIAL	34
2.2.1 Gestão Econômica	35
2.2.2 Resultado Econômico na Atividade Pública	36
2.3 GESTÃO PÚBLICA	36
2.3.1 Gestão Pública Municipal	37
2.3.2 Gestão Financeira Municipal	39
2.4 CONTROLADORIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	41
2.4.1 Conceitos e Atribuições	41
2.4.2 Evolução e Funções da Controladoria	44
2.4.3 Controladoria no Setor Público	47
2.5 RELATÓRIOS GERENCIAIS DE CONTROLADORIA	50
2.5.1 Sistemas de Informações Gerenciais	51
2.5.2 Transparência da Informação Pública	53
2.6 ESTUDOS RELACIONADOS	56

2.6.1 Estudos Nacionais	56
2.6.2 Estudos Internacionais	59
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	61
3.1 MÉTODO DE PESQUISA	61
3.2 CLASSIFICAÇÃO GERAL DA PESQUISA	62
3.2.1 Quanto aos Objetivos	62
3.2.2 Quanto a Abordagem do Problema	62
3.2.3 Quanto aos Procedimentos Técnicos	63
3.3 POPULAÇÃO DO ESTUDO.....	64
3.4 COLETA DE DADOS	66
3.5 TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS	68
3.6 LIMITAÇÕES DOS ACHADOS DA PESQUISA.....	69
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	71
4.1 REGIÃO SUDOESTE DE MATO GROSSO.....	71
4.2 PERFIL DOS RESPONDENTES	72
4.3 SISTEMA PÚBLICO CUSTOS.....	75
4.4 IMPORTÂNCIA DOS RELATÓRIOS GERENCIAIS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	82
4.5 ESTRUTURA FÍSICA DA ÁREA DE CUSTOS NA ADMINSTRAÇÃO PÚBLICA.....	87
4.6 MUDANÇAS CONCEITUAIS SOBRE A GESTÃO PÚBLICA	93
4.7 PERCEPÇÃO GERAL DOS RESPONDENTES RELATIVOS AO RANKING MÉDIO TOTAL DOS POSICIONAMENTOS ÀS ASSERTIVAS	98
4.8 ANÁLISE DO COEFICIENTE DE CORRELAÇÃO.....	100
5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES	103
5.1 CONCLUSÃO.....	103
5.2 RECOMENDAÇÕES PARA NOVOS ESTUDOS.....	105
REFERÊNCIAS.....	106
APÊNDICE A - INSTRUMENTO DE PESQUISA.....	116

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA

A administração pública vem sofrendo inúmeras adaptações nos últimos anos devido a sua reforma e as novas normas de contabilidade pública. Bresser-Pereira (2008), destaca que a reforma do Estado brasileiro é composta por três momentos distintos: (a) Administração Pública Patrimonialista, da década de 1930, aprofundada pela burocracia de Max Weber e pelos valores patrimonialistas; (b) Administração Pública Burocrática, voltada aos controles rígidos de imposição legal à sua execução; (c) Administração Pública Gerencial, que, a partir do Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado de 1995, propôs mudanças com ênfase nos resultados e no planejamento estratégico.

As organizações públicas nos seus diferentes níveis, seja federal, estadual e municipal, vêm transformando o Estado por meio da implantação de novos modelos de gestão, que impõem expressivas mudanças no modelo atual de gerenciamento. A base desse modelo é a administração gerencial voltada para resultados vinculados a uma visão estratégica organizacional, buscando sempre a transparência, a responsabilidade e o compromisso com os objetivos propostos.

A passagem da administração pública burocrática para a gerencial produziu e ainda produz muitos discursos que visam construir um conjunto de elementos conceituais e práticos que justifiquem mudanças no escopo da gestão pública brasileira.

Esse contexto de mudança é tratado por Bresser-Pereira e Spink (1998, p. 28) ao afirmarem que “a administração pública gerencial emergiu, na segunda metade deste século, como resposta à crise do Estado, destacando que ela é orientada para o cidadão e para a obtenção de resultados”. Os autores enfatizam ainda que, como estratégia, essa mudança se serve da descentralização da gestão e do incentivo à criatividade e à inovação.

De acordo com Pereira e Fonseca (1997), a administração pública brasileira da década de 1990 em diante passou a enfrentar um ambiente turbulento, requerendo uma orientação sistêmica, multifocal e multidisciplinar. A ênfase do setor

público voltou-se para o cidadão-cliente, os resultados, a cultura organizacional e os modelos de mudança. Enfim, para a reinvenção ou reengenharia do Estado e gestão da qualidade total. Tratava-se, portanto, de fundamentos de gestão. Para os autores, o que se tornou consensual foi a urgência de se rever o modelo de administração pública, envolvendo três grandes desafios: o desenvolvimento autossustentável e soberano da nação; a garantia da governabilidade e a efetividade dos órgãos públicos.

Do ponto de vista gerencial, tem-se como último marco a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, editada em maio de 2000, a qual estabeleceu normas de finanças voltadas para a responsabilidade e o controle da gestão fiscal. Tal lei, em seu art. 1º parágrafo 1º, determina que toda atuação do ente público seja planejada e transparente, além de valorizar a informação contábil de natureza gerencial na gestão pública. Nesse entendimento, Xavier (2007) relata que a abordagem gerencial exige dos gestores públicos incluir o aprimoramento dos meios informacionais da gestão dos recursos que lhes cabem administrar.

Em âmbito mundial, e no contexto da reformulação da gestão pública, tem-se o surgimento de uma nova forma de processar essa gestão, denominada *New Public Management* (NPM). Entre outros aspectos que caracterizam a NPM na busca da eficácia da gestão pública, destaca-se a adoção de procedimentos e técnicas adotadas na gestão das instituições privadas (PETER *et al.*, 2003; HOOD e PETERS, 2004; SECCHI, 2009).

Diante desse contexto de mudanças no processo da gestão pública, a controladoria, na gestão municipal, passa a exercer um papel importante no dia a dia das instituições, auxiliando nas definições das estratégias e dos objetivos, na implantação e/ou implementação do modelo de decisão, na atuação de toda a gestão, ocorrendo tudo isso mediante a produção de informações úteis a esse processo. Essas são algumas das funções que fazem parte das atividades da controladoria, independentemente de estar localizada em uma instituição privada ou pública. Aliás, conforme destaca a literatura, esse tem sido o papel da controladoria particularmente nas instituições privadas.

Reconhecida pela gestão pública como a área mais diretamente responsável pela gestão do sistema de informações gerenciais, a controladoria, nesse

movimento da NPM, passa a ter, também, na gestão pública, papel relevante como suporte à busca de uma gestão eficaz. Lima *et al.* (2011) afirmam que a controladoria deve oferecer instrumentos que possibilitem à organização ser conduzida para o alcance dos melhores resultados. Essa interpretação a respeito da atuação da controladoria já havia sido objeto de estudos de Slomski (2005) ao tratar das características da controladoria com foco específico na sua atuação na gestão pública. Nesse sentido, a atuação da controladoria mediante seus relatórios gerenciais passa a ser entendida como relevante, pois, o administrador público, assim como o das organizações privadas, tem, entre outros, o grande desafio de potencializar a utilização de recursos cada vez mais escassos, frente às despesas cada vez mais crescentes. E isso pode ser potencializado se as decisões foram baseadas em informações de qualidade emanadas também pela controladoria.

Corroborando com esse entendimento a respeito da controladoria, Almeida, Parisi e Pereira (1999, p. 370) enfatizam que

a controladoria, apoiada em informações contábeis e numa visão multidisciplinar, é responsável pela modelagem, construção e manutenção de sistemas de informações e modelos de gestão das organizações, que supram as necessidades informativas dos gestores e os orientem durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas.

No espaço de abrangência da atuação da controladoria, o aperfeiçoamento do sistema público de custos tem, mais recentemente, recebido atenção especial. A mensuração de custos no setor público, apesar de discutida desde 1964, quando da edição da Lei 4.320/64 e na Constituição Federal de 1988, só recentemente recebeu mais ênfase com a edição da Portaria 406/2011, da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), situação em que a questão passa a ser abordada com maior ênfase. Essa portaria também trouxe como contribuição a aprovação do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, o qual estabelece o início de 2013 como prazo para a adoção do sistema de custos pelos municípios brasileiros, 2011 para a União e 2012 para os Estados. Há de se destacar ainda a participação do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que, em fase anterior desse processo editou a Resolução 1.129/2008 para aprovar a NBC T SP 16.2, que trata do Patrimônio e Sistemas Contábeis dos Entes Públicos. Por essa normativa, fixa-se a criação do subsistema de custos, responsável por informar o custo dos programas, dos projetos e das atividades desenvolvidas pelas diversas esferas da gestão pública.

Dentre vários fatores gerenciais que envolvem a gestão pública, observa-se que as necessidades informativas são cada vez maiores, exigindo que a controladoria, principal gestor do sistema de informações, deva agir de forma efetiva em relação a esse fato. Isso exige dos profissionais dessa área uma formação bastante sólida em termos de conhecimentos relativos ao modelo e processo da gestão organizacional. Para todo administrador público, o grande desafio é aperfeiçoar a utilização de recursos cada vez mais escassos, frente às despesas públicas cada vez mais crescentes. Cumpre acrescentar que essa ação mais proativa da controladoria é diretamente dependente dos órgãos executivos supremos da gestão pública, no caso deste estudo o municipal.

A responsabilidade pelo gerenciamento transparente das contas públicas também é de grande importância para os gestores públicos, pois a sociedade deve ter conhecimento de como estão sendo gastos os recursos públicos e o que se está fazendo para melhorar os serviços prestados aos cidadãos. Para tanto, estabelecer sustentabilidade na gestão pública não depende somente de estabelecer estruturas orçamentárias capazes de suprir as necessidades mensuráveis. Existem fatores que impactam diretamente na gestão que não são totalmente quantificáveis, tais como, o desempenho dos gestores frente às necessidades de toda a sociedade.

Sob uma ótica mais pragmática, Baracho (2000) destaca a importância da elaboração e estruturação de indicadores financeiros e não financeiros de desempenhos para viabilizar aspectos inerentes ao controle da qualidade e da eficiência da gestão das administrações públicas municipais, calculados e evidenciados a partir dos dados das prestações de contas municipais. Baracho (2000) acrescenta mais especificamente, que a mensuração desses indicadores proporciona aos administradores municipais as seguintes vantagens: (a) oferece elementos que traduzem o cumprimento de metas; (b) permite o estabelecimento de medidas que traduzam a eficiência e eficácia da gestão; (c) permite a construção de cenários que auxiliem na tomada de decisão vinculada à otimização na alocação de recursos; (d) introduz e mantém um ambiente interno de avaliação permanente. E tudo isso somente é possível se amparado em um estruturado sistema de informações gerenciados pela controladoria.

Tendo em vista a eficácia da controladoria na empresa privada, implantou-a na organização pública através de exigências legais. Desde então, a controladoria na esfera pública contribui para tornar transparente as contas públicas, buscando cumprir de forma eficaz a obrigatoriedade de elaboração e publicação dos relatórios exigidos por legislações específicas: Lei nº4.320/64 (Lei de Orçamento), Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal), dentre outros.

Verifica-se, assim, que tanto por força de documentos legais como pela exigência de uma gestão pública eficaz, a controladoria passa a assumir papel relevante. A partir daí há a necessidade constante de estudos que objetivem avaliar como essa atuação da controladoria vem ocorrendo na gestão pública.

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

Em função do contexto apresentado, e visando contribuir para o aperfeiçoamento da gestão das entidades públicas municipais, o presente estudo responde o seguinte problema de pesquisa: **Qual a utilidade das informações gerenciais divulgadas pela controladoria sob a ótica dos gestores municipais das prefeituras da região sudoeste do Estado de Mato Grosso?**

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo Geral

Diante do problema enunciado, o objetivo geral do estudo é analisar, sob a ótica dos gestores municipais, a utilidade das informações gerenciais de controladoria das prefeituras da região sudoeste do Estado de Mato Grosso.

1.3.2 Objetivos Específicos

Para atingir o objetivo geral estabelecido foram definidos os seguintes objetivos específicos:

- a) Identificar a estrutura física das controladorias das prefeituras da região sudoeste de Mato Grosso e o seu sistema de informação gerencial adotado pelas controladorias dos municípios pesquisados;
- b) Identificar com os *Controllers* os principais relatórios e informações geradas pela controladoria;
- c) Identificar com os *Controllers* motivos que possam impedir a geração de informações gerenciais mais apropriadas;
- d) Identificar com os *Controllers* o relacionamento e apoio dos gestores para identificar necessidades informacionais.

1.4 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA DO ESTUDO

A nova ordem global para a administração pública determina a necessidade cada vez mais premente do ajuste das despesas públicas à efetiva possibilidade de arrecadação, buscando assim o equilíbrio financeiro das contas governamentais. Além disso, as entidades públicas atualmente se inserem num ambiente em que a conjuntura política nacional coloca em debate sérias questões sobre a eficiência e a eficácia na utilização dos recursos públicos, visando atender as demandas sociais.

Nesse sentido, o estudo visa contribuir para identificar a relevância e utilidade de um sistema de informação de Controladoria, que condensa a atuação eficaz dos gestores municipais das prefeituras do sudoeste mato-grossenses.

A partir disso, nota-se que a realização de estudos que envolvam a administração pública municipal tem significativa importância tanto para os gestores como para a sociedade. Gerigk (2008) descreve que os principais fatores que enfatizam a relevância para pesquisas nessa área são: (a) expressiva participação das organizações na estrutura-político, econômica e administrativa brasileira; (b) crescente responsabilidade assumida pelos municípios na prestação de serviços públicos à população; (c) escassez de recursos financeiros em contrapartida à crescente demanda da sociedade local por mais e novos serviços públicos; (d) impacto da qualidade da gestão financeira municipal na vida dos munícipes.

A despeito da importância do tema, o estudo visa preencher uma lacuna no que se refere ao reduzido número de estudos sobre a importância do sistema de informação gerencial de controladoria em órgãos públicos, uma vez que a literatura

nacional tem sido escassa nesse aspecto (OLIVERIA JUNIOR; CHAVES JUNIOR; LIMA, 2009). Entre os trabalhos que discutem as questões das controladorias na administração pública, pode-se citar Thompson e Jones (1986); Willson, Roehl-Anderson e Bragg (1997); Beuren, Pasqual e Schlindwein (2007); Bogoni et al. (2010); Weibenberger e Angelkort (2011).

Diante desse cenário, a pesquisa visa contribuir para o debate sobre as questões municipais, principalmente no sentido de enfatizar a real importância das controladorias municipais na adoção de um sistema de informação eficaz, proporcionando assim o conhecimento aos gestores de assuntos relacionados aos recursos sob sua responsabilidade. Além disso, a pesquisa visa também contribuir para evolução na atuação eficaz do controle exercido pela sociedade por meio do controle social.

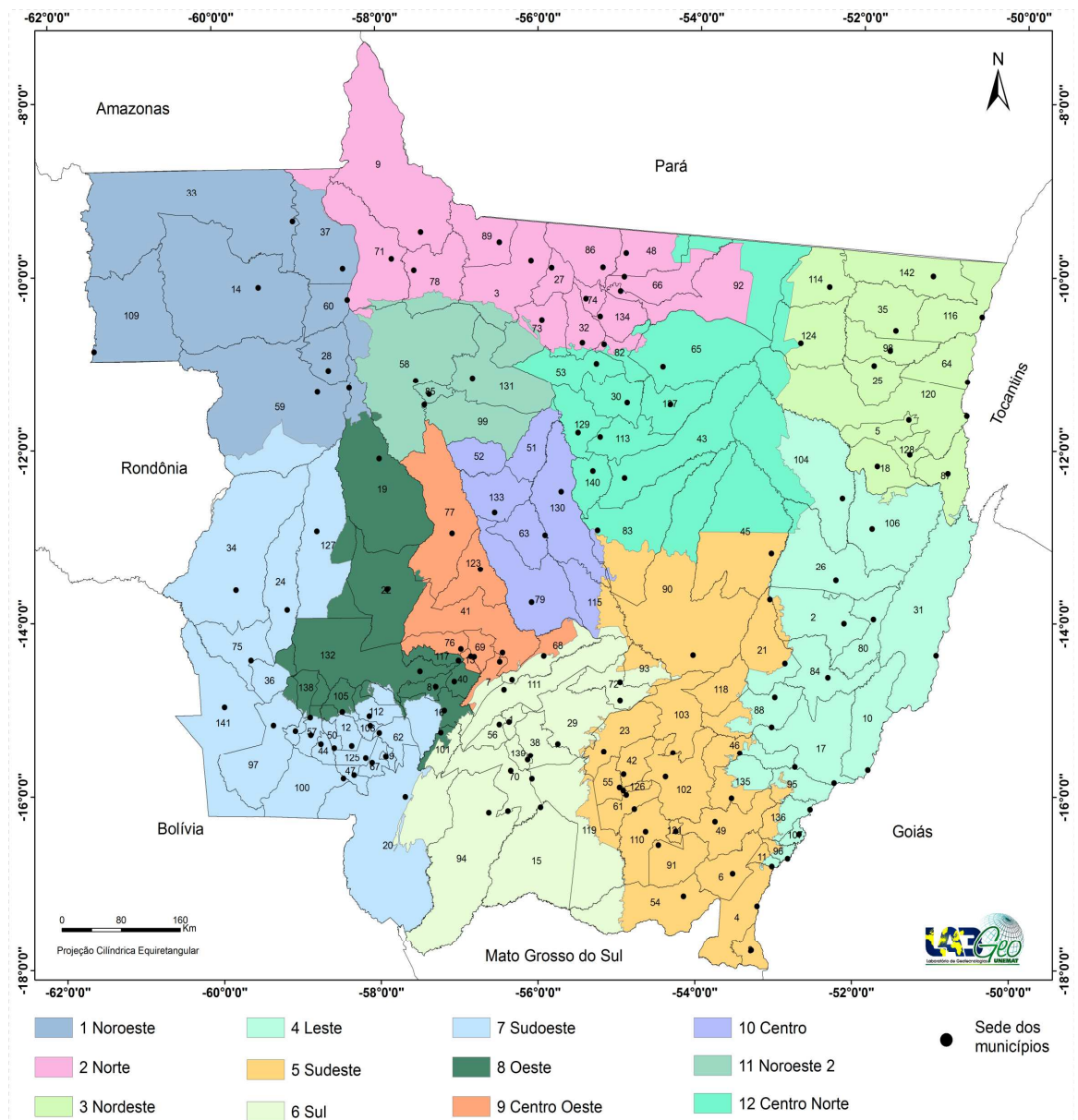
1.5 DELIMITAÇÃO DO TEMA

Pelo fato do estudo estar focado nos municípios da região sudoeste do Estado de Mato Grosso, não são consideradas as particularidades de outras esferas de governo (estadual e federal), nem de municípios de outras regiões do Estado. O estudo se restringe, portanto, em analisar sob a ótica dos gestores, controladores e contadores municipais, qual a utilidade das informações gerenciais divulgadas pela controladoria, e também avaliar o sistema de informação de controladoria dos municípios em estudo .

Mesmo sendo de grande relevância, não são objetos da pesquisa: avaliar e emitir juízo de valor quanto à qualidade dos serviços executados pela gestão dos municípios pesquisados, tampouco sobre a capacidade técnica e/ou gerencial dos gestores. Além disso, também não está em questão discutir assuntos relacionados à estrutura orçamentária e financeira das instituições pesquisadas, ou mesmo aspectos políticos, quanto à priorização da utilização de recursos públicos pela gestão. Contudo, as conclusões apresentadas são características apenas dos municípios que compõem a população da pesquisa, não podendo ser generalizadas para outras regiões ou esfera de governo sob nenhuma justificativa.

Apresenta-se, na Figura 1 as 12 regiões do Estado, com destaque para a Região 7, objeto da pesquisa.

Figura 1 – Estado de Mato Grosso e suas regiões



Fonte: UNEMAT Lab. Geo (2012)

Este estudo se insere na linha de pesquisa “Controle de Gestão” do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS). Além disso, a pesquisa é desenvolvida no âmbito do Núcleo de Pesquisa em Gestão de Custos – NUPEGEC, grupo de pesquisa cadastrado no CNPq e coordenado pelo Prof. Dr. Marcos Antônio de Souza.

1.6 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

A dissertação está estruturada em cinco capítulos. O primeiro trata da introdução, e contempla a contextualização do tema, o problema de pesquisa, os objetivos, a justificativa e relevância do estudo e a delimitação da pesquisa.

No segundo capítulo é apresentado o referencial teórico, em que se abordam aspectos relacionados à estrutura da administração pública no contexto do tema; a administração pública gerencial; a gestão pública; a Controladoria na administração pública; relatórios gerenciais de Controladoria e estudos relacionados.

O terceiro capítulo se destina aos aspectos metodológicos adotados no desenvolvimento da pesquisa, descrevendo o método da pesquisa, a classificação metodológica, os dados da população e amostra, a técnica de coleta de dados, o tratamento e a análise dos dados, além das limitações do método.

No quarto capítulo é realizada a apresentação e análise dos dados, evidenciando os resultados do estudo empírico, à vista do problema da pesquisa e seus objetivos.

O quinto capítulo apresenta a conclusão e as recomendações para novos estudos. Finaliza-se o conteúdo do estudo com a lista das referências, anexos e apêndice relacionados ao instrumento de pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 ESTRUTURA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A estrutura político-administrativa do País, em todos os níveis de governo, Federal, Estadual e Municipal, busca por meio de sua estrutura organizacional, a satisfação das necessidades da coletividade promovendo serviços públicos que são materializados por intermédio da administração pública. Assim, conforme Andrade (2008), a administração pública, segundo conceitos sucedidos do direito administrativo, caracteriza-se como todo aparelhamento do Estado criado e mantido para a execução dos serviços públicos com o objetivo de atender às necessidades coletivas da sociedade.

Corroborando com esse entendimento, Matias-Pereira (2008) relata que a administração pública é a soma de todo o aparelho estatal, estruturado para realizar os serviços públicos, visando à satisfação das necessidades da população. Assim, gestão pública é gerir, por meio da prestação e da execução, os serviços públicos. A administração pública, dessa forma, deve atuar como um eixo de transmissão entre o governo e a sociedade com o objetivo de concretizar o bem comum.

Kohama (2006, p. 13), também se pronunciou a esse respeito, destacando que

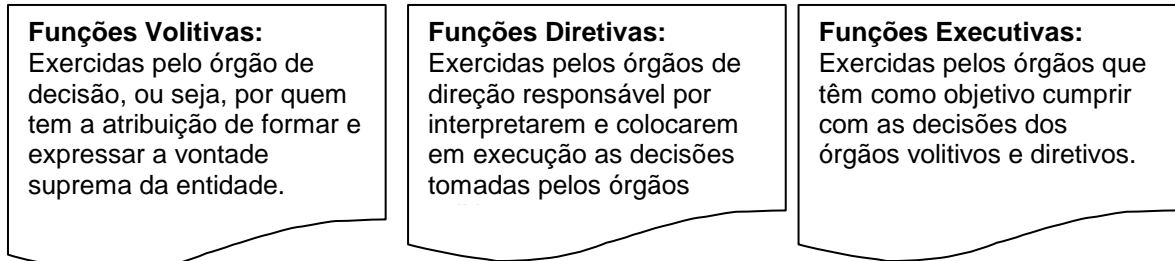
a administração pública, como todas as organizações administrativas, é baseada numa estrutura hierarquizada com graduação de autoridade, correspondente às diversas categorias funcionais, ordenada pelo Poder Executivo de forma que distribua e escalone as funções de seus órgãos e agentes, estabelecendo a relação de subordinação.

Com base nessas afirmações, entende-se que a organização pública, ainda que administrada por um gestor que tenha poder descentralizado distribuído em secretarias e repartições municipais, é necessário um controle no exercício de suas funções, podendo assim satisfazer as necessidades da sociedade por meio da prestação de serviços à comunidade.

Silva (2004) relata que as funções exercidas pela administração pública se dividem em duas categorias: quanto aos órgãos e quanto ao objeto. Com relação aos órgãos, as funções variam de acordo com a organização de cada Estado, tendo

como funções fundamentais de acordo com a gestão financeiras as funções volitivas, diretivas e executivas, as quais são apresentadas na Figura 2 e Quadro 1.

Figura 2 – Definições das funções nas esferas de governo



Fonte: Elaborada pelo autor, com base em Silva (2004).

Tais funções exigem da administração pública um alto zelo no exercício de suas atividades, sempre buscando a melhor maneira de executá-las e condicionando-as a executores com altíssima qualificação para o seu desempenho.

No Quadro 1 apresenta-se a composição dos órgãos responsáveis pelas funções nas esferas de governo.

Quadro 1 – Funções nas esferas de governo

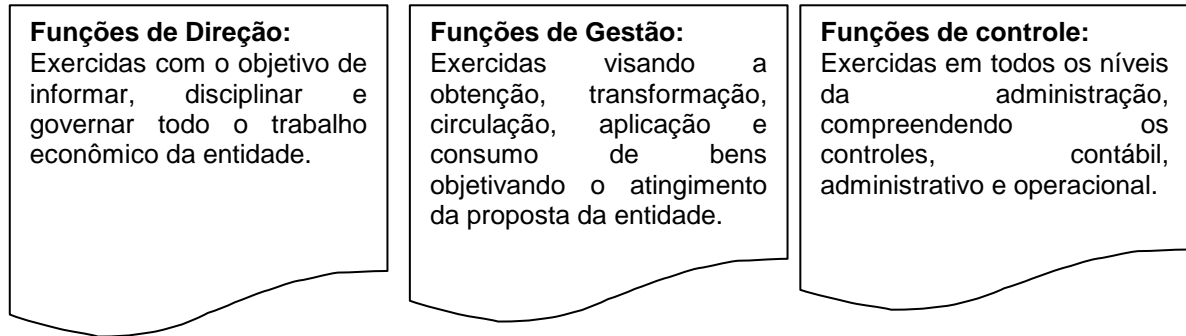
		Esferas de Governo		
		União	Estados	Municípios
Funções	Volitivas (Órgão de decisão)	Congresso Nacional	Assembleias Legislativas	Câmara de Vereadores
	Diretivas (Órgão de direção)	Presidente da República, Ministros de estado e outros com delegação.	Governadores, Secretários de Estado e outros com delegação.	Prefeitos, Secretários do Município e outros com delegação.
	Executivas (Órgão de execução)	Agentes arrecadadores, agentes pagadores e Tesoureiros.	Agentes arrecadadores, agentes pagadores e Tesoureiros.	Agentes arrecadadores, agentes pagadores e Tesoureiros.

Fonte: Adaptado de Silva (2004, p. 184).

Conforme apresentado na Figura 2 e no Quadro 1, as funções exercidas na administração pública são desempenhadas por agentes públicos com o intuito de gerir de forma responsável e transparente os recursos públicos. Logo, a sociedade tem o direito de solicitar a prestação de contas a todo agente público, e o mesmo tem o dever de atender, promover e auxiliar o controle social.

Ainda, de acordo com Silva (2004), são as funções exercidas pela administração pública quanto ao objeto, classificadas em funções de direção, de gestão e de controle, conforme segue na Figura 3:

Figura 3 – Definições das funções da administração pública quanto ao objeto



Fonte: Elaborada pelo autor, com base em Silva (2004).

Na administração pública, essas funções precisam ser estruturadas de forma que auxiliem os gestores a tomarem as melhores decisões em prol de toda a sociedade. Chieza (2008) menciona que dentre os objetivos das atividades exclusivas do Estado, busca-se fortalecer as práticas de adoção de mecanismos que privilegiem a participação popular tanto na formulação quanto na avaliação de políticas públicas.

A estrutura político-administrativa no Brasil compreende os três níveis de governo (Federal, Estadual e Municipal) e os três poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) dividindo-se em administração direta e indireta, todos com sua própria autonomia e responsabilidades para cumprir com suas atribuições institucionais perante a sociedade (GERIGK, 2008).

Silva (2004) e Andrade (2008) acrescentam que a classificação dos órgãos na estrutura administrativa do setor público brasileiro, em cada nível de governo, pode abranger duas instâncias: (a) administração direta: regida pelo direito público e exerce as funções e as atividades públicas compreendendo o conjunto de atividades e serviços que são integrados na estrutura administrativa da Presidência da República, do Governo do Estado ou da Prefeitura Municipal; (b) administração indireta: corresponde à organização administrativa das pessoas jurídicas vinculadas, que são criadas pelo Estado para integrarem a estrutura da administração pública, assessorando-o na atividade administrativa, podendo assumir a forma de

autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista, fundações ou serviços sociais autônomos.

Diante da literatura que envolve a organização da administração pública atual, e ao aprimoramento necessário para eficácia da gestão pública frente aos anseios da sociedade, surge a Nova Gestão Pública voltada para resultados. Nesta ideia, Dias *et al.* (2009) relatam que a Nova Gestão Pública (*new public management – NPM*) é um termo genérico usado para justificar uma onda global de reformas no modelo das administrações públicas. Tais reformas buscam, primeiramente, diminuir diferenças entre a gestão pública e privada, e promover mudanças na concepção da ênfase na responsabilidade de processo para responsabilidade em termos de resultados.

A NPM ou a administração pública gerencial é uma nova metodologia administrativa que tem como objetivo promover uma reestruturação do modelo atual, valorizando a eficiência, a eficácia e a competitividade na gestão pública. Na análise feita pelo Conselho Científico do Clad (2000, p. 8), a Nova Gestão Pública proposta para a América Latina deveria basear-se:

Con base en el análisis de la experiencia internacional y pensando en su adaptación a los países latinoamericanos, se puede decir que la nueva gestión pública debe aquí basarse en la profesionalización contenida en el modelo burocrático, en diferentes técnicas gerenciales basadas en las ideas de flexibilidad administrativa, control por resultados, contractualización, competencia administrada y, con mucho énfasis, en la transformación y ampliación del concepto de lo público, especialmente mediante mecanismos de responsabilización de la administración pública.

Esta ampliação do conceito leva a críticas ao modelo burocrático atual e busca uma maior flexibilização na gestão pública, abordando a discussões avançadas uma nova relação entre o Estado e a sociedade e do papel a ser desempenhado por ambos. Neste sentido, Pereira (2002) explana as razões pela qual a NPM está sendo incorrida, citando como motivos endógenos “na medida em que as democracias progridem e que os cidadãos, na sociedade civil, tornam-se mais ativos e exigentes”; e como motivos exógenos “a globalização, faz com que as empresas se tornem competitivas e exigem que os governos apoiem essa concorrência”.

Complementando esse entendimento, Berdún e Fierro (2006, p. 43) destacam que “o setor público deve considerar o conceito de eficiência como referência para gestão pública. Para a concretização dessa meta, eficiência, a Nova Gestão Pública aponta para a descentralização do governo como um dos pontos importantes”.

Entretanto, para atender os anseios da sociedade, a administração pública é constituída para gerir e administrar de forma eficaz os recursos públicos. Contudo, são estabelecidos alguns princípios e instrumentos de planejamento para nortear e auxiliar as ações dos gestores públicos.

2.1.1 Princípios Básicos da Administração Pública

Na visão de Cretella Júnior (1997), os princípios de uma ciência são as presunções básicas que condicionam todas as estruturações subsequentes, ou seja, os princípios administrativos são os postulados fundamentais para a condução das ações que norteiam a Administração Pública. Isso significa que a administração dos entes públicos impõe aos gestores o cumprimento de princípios constitucionais, os quais têm por objetivo reger suas condutas a frente das organizações públicas. Conforme artigo 37 da CF/1988, os princípios que norteiam a administração pública são: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Para melhor entendimento o Quadro 2 reúne os princípios constitucionais e suas definições.

Quadro 2: Princípios básicos da administração pública

Princípios constitucionais	Definição
Legalidade	Significa que o administrador público está em toda sua atividade funcional sujeito aos mandamentos da lei, não podendo de forma alguma se afastar das legislações que norteiam suas ações, podendo assim responder de forma civil e criminal pelos atos que praticar. (DI PIETRO 1999).
Impessoalidade	Impõe ao administrador que seus atos atendam exclusivamente o interesse público, em detrimento de interesses particulares; a impessoalidade estabelece que a Administração Pública não deve conter nada de cunho pessoal do administrador, ou seja, os atos públicos não são praticados pelo servidor, e sim pela Administração a que ele pertence. (MEIRELLES 2004).
Moralidade	Impõe que o administrador público, nos seus atos, decidirá não somente entre o legal e ilegal, o oportuno e o inoportuno, mas também entre o honesto e o desonesto, e que não dispense os princípios éticos em sua conduta, tais como: responsabilidade, boa-fé, igualdade, honestidade e idoneidade. (MEIRELLES 2004).
Publicidade	Visa assegurar a transparência na gestão pública, pois o administrador é um detentor temporário da gestão dos bens da coletividade, devendo possibilitar aos administrados o conhecimento pleno de suas condutas administrativas. (DI PIETRO 1999)
Eficiência	O princípio da eficiência é o mais moderno da função administrativa, foi inserido na CF por meio da Emenda Constitucional nº 19/98. Impõe ao agente público atuação voltada a resultados favoráveis, não bastando que as atividades sejam desempenhadas apenas com legalidade, mas sim, buscando a qualidade e efetividade nas decisões e condutas dos administradores. (MEIRELLES 2004)

Fonte: Adaptado de Di Pietro (1999) e Meirelles (2004).

Vale ressaltar que os princípios citados no Quadro 2 não são os únicos aplicáveis à administração pública e, em especial, ao processo administrativo. Existem outros pressupostos na legislação infraconstitucional, observáveis na Lei nº 4.320/64, Lei nº 9.784/99 e na LRF. Eles dispõem que a administração pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da finalidade, razoabilidade, proporcionalidade, irretroatividade, anterioridade, racionalidade, continuidade, economicidade, eficácia, exclusividade, planejamento, controle, transparência e responsabilidade.

Para os fins deste estudo, considera-se necessário conceituar esses outros princípios, conforme apresentado no Quadro 3.

Quadro 3: Princípios da administração pública

Obra	Princípio	Conceituação
CF/1988	Irretroatividade	É vedado à administração pública cobrar impostos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.
CF/1988	Anterioridade	É vedado à administração pública cobrar impostos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.
Cruz (1997)	Equilíbrio	Estabelece que os órgãos públicos em cada exercício financeiro não podem gastar mais do que o ente arrecada, ou seja, o montante da despesa não deve ultrapassar a receita arrecadada no período.
Cruz (1997)	Economicidade	Pressupõe a obtenção e a utilização exata de recursos, ou seja, sem desperdícios, nas quantidades necessárias e suficientes e observando as alternativas mais econômicas no mercado.
Cruz (1997)	Controle	Caracteriza-se por qualquer atividade de verificação sistemática, exercida de forma permanente ou periódica, com o objetivo de verificar se existe conformidade com o padrão estabelecido, com o resultado esperado, ou, ainda, com o que determina a legislação e as normas.
Cruz (1997)	Eficácia	É a obtenção de resultado dentro dos objetivos propostos, ou seja, refere-se à capacidade de atingir o efeito desejado ou esperado por meio da realização de uma ação.
Di Pietro (2002)	Igualdade ou Isonomia	O princípio da igualdade constitui um dos alicerces da licitação, na medida em que esta visa, não apenas permitir à administração a escolha da melhor proposta, como também assegurar igualdade de direitos a todos os interessados em contratar.
Piltelckow, Faroni e Vieira (2005)	Planejamento	Ferramenta administrativa que possibilita estruturar o futuro desejado e os meios para alcançá-los, bem como auxiliar a tomada de decisão dos gestores e propiciar qualidade nos serviços prestados à sociedade. Além disso, é necessário observar atentamente a elaboração do PPA, da LDO e da LOA.
Sacramento e Pinho (2007)	Transparência	Este princípio também é conhecido como <i>disclosure</i> ou evidenciação. Cumpre a função de aproximar o Estado da sociedade, ampliando o nível de acesso do cidadão às informações sobre a gestão pública. São instrumentos de transparência da gestão: os planos, orçamentos, relatórios de prestações de contas, realização de audiências públicas, entre outros.
Rocha (2008)	Responsabilidade	Também denominado como <i>accountability</i> , pressupõe a responsabilização permanente dos gestores públicos em decorrência do uso do poder que foi outorgado pela sociedade, bem como a obrigação da prestação de contas dos resultados obtidos em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder
Addison (2009)	Continuidade	A execução dos serviços públicos essenciais deve ser prestada de maneira contínua, sem interrupção e/ou suspensão, com vistas a não permitir prejuízos à coletividade. Em razão desse princípio, decorrem restrições e limitações ao direito de greve dos servidores públicos, art. 37, VII da CF/1988, uma vez que o serviço público não pode implicar em paralisação total da atividade, caso contrário será inconstitucional. Enquadram-se como serviços essenciais: transporte coletivo, assistência médica e hospitalar e tratamento e abastecimento de água.
Addison (2009)	Finalidade	Impõe à administração pública a prática de atos voltados para o interesse público. O afastamento de ações de interesse público configura-se como desvio de finalidade.
Addison (2009)	Razoabilidade	Pressupõe que a prática dos atos administrativos devem obedecer critérios racionais, como por exemplo: conveniência, oportunidade, sensatez, coerência e proporção.
Addison (2009)	Proporcionalidade	Constitui um dos aspectos contidos no princípio da razoabilidade, uma vez que exige que atividade da administração pública seja exercida na medida e no grau exato aos fins que pretendem alcançar. Por isso, o gestor não pode utilizar instrumentos que fiquem aquém ou além do que seja estritamente necessário para o cumprimento da lei.

Fonte: Adaptado dos autores citados.

Apesar das administrações públicas estarem obrigadas ao cumprimento de diversos princípios, destaca-se que a gestão no setor público tem seus alicerces

fixados no cumprimento de regras, cuja premissa básica de todo administrador é de que somente é possível fazer o que existe previsão em lei, ou seja, significa agir de acordo com as normas legais e regulamentares. Para tanto, os princípios que norteiam a administração pública, referem-se às normativas e diretrizes que regem a conduta dos gestores públicos perante a entidade estatal.

2.1.2 Instrumentos de Planejamento na Administração Pública

Por ocasião da CF/88, as normativas definidas pelo sistema global de leis são ampliadas e aprofundadas, uma vez que esta estabeleceu novos instrumentos de planejamento e orçamento, a exemplo do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária Anual (LOA).

O processo de planejamento nas entidades públicas se dá por meio de um conjunto de instrumentos instituídos por lei, tais como: Plano Diretor – PD, Plano Plurianual – PPA, Lei de Diretrizes Orçamentária – LDO e a Lei Orçamentária Anual – LOA, todos com um único objetivo, o de equilibrar as contas públicas e promover a eficiência e eficácia na gestão pública. Entretanto, é necessário ressaltar as particularidades de cada município com relação ao número de habitantes, uma vez que a legislação e o Estatuto das Cidades desobrigam os municípios com menos de 20 mil habitantes a instituírem em seu processo de planejamento a elaboração de um Plano Diretor. Esta desobrigação legal não pode afetar os procedimentos necessários para um adequado desempenho gerencial por resultados.

Assim, para melhor entendimento do papel que a controladoria exerce na gestão pública é importante salientar que, na administração pública, faz-se necessário os instrumentos de gestão que estão interligados no Sistema de Planejamento Integrado, em que ele abrange o Plano Plurianual – PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e a Lei Orçamentária Anual – LOA.

Segundo Kohama (2006), o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual, planeja, orienta e executa, respectivamente, as políticas públicas e programas de governo, resultando em serviços públicos necessários para atender a coletividade.

É importante ressaltar que, conforme a LRF, em seu Art. 5º, o projeto da LOA, além de ser elaborado de forma compatível com o PPA e com a LDO, deve também estar coerente com a mesma, tendo em vista que a LRF estabelece normas de finanças públicas voltadas para responsabilidade na gestão fiscal. Esses instrumentos de gestão utilizados pela administração pública são fundamentais para auxiliar o governo na busca da eficiência e transparência dos serviços públicos.

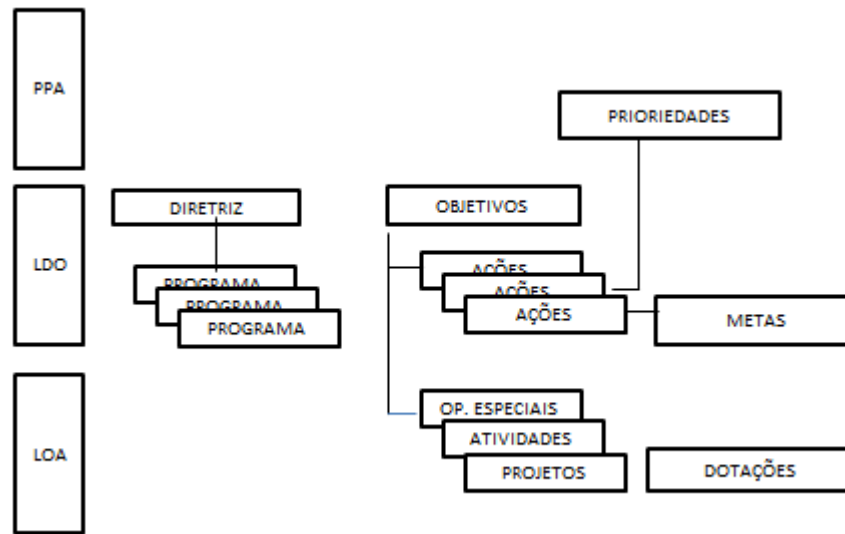
A respeito dessa questão, Matias-Pereira (2007, p.75) afirma que

o planejamento é uma prática essencial na administração – pública ou privada –, devido aos benefícios que a utilização desta ferramenta traz às organizações. Entre eles, podemos destacar a elevação da eficiência, eficácia e efetividade da organização, pois contribui para evitar a desorganização nas operações, bem como para o aumento da racionalidade de alcançar os objetivos da organização. O planejamento possibilita a coordenação de diferentes pessoas, projetos e ações em curso; a aplicação racional (otimizada) dos recursos disponíveis ou escassos; e o aumento da responsabilidade ao lidar com mudanças, na medida em que faz parte do processo de planejar e especular sobre fatores do ambiente que afetam a organização.

A Lei nº 4.320/64, precursora no processo de planejamento na administração pública, institui a elaboração da proposta orçamentária e prevê que as receitas e despesas de capital devem ser elencadas em um Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital, aprovado pelo legislativo e instituído por meio de decreto do poder executivo, abrangendo um período de quatro anos. Nota-se que desde 1964 já havia a preocupação com o equilíbrio fiscal tão propagado na atualidade.

A CF de 88, art. 165, também instituiu instrumentos de planejamento e orienta a elaboração destes, seguindo uma hierarquia no processo de orçamentação no âmbito da administração pública: o Plano Plurianual - PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentária - LDO e a Lei Orçamentária Anual – LOA, conforme Figura 4 a seguir.

Figura 4: Relação entre os instrumentos de planejamento – PPA, LDO e LOA



Fonte: Andrade (2008)

Gerigk (2008) relata que o planejamento deve estar associado à transparência na administração. Segundo o que preceitua a LRF, a transparência na administração será alcançada por meio do conhecimento e da participação popular, sobre os instrumentos de planejamento e da própria transparência pública em todo o processo, incentivada pela ampla publicidade que deve cercar todos os atos ligados à arrecadação de receitas e à realização de despesas. Convém acrescentar que essa transparência deve estar acompanhada de uma gestão eficaz e obtenção de resultados.

A participação popular nas discussões que norteiam a elaboração dos planos e orçamentos (PPA, LDO e LOA) é de total importância, pois somente assim se exercita um dos principais modelos de controle sobre as finanças públicas, ou seja, o controle social.

Lopes e Slomski (2007) argumentam que o planejamento dará suporte técnico à gestão fiscal, por meio do Sistema de Planejamento Integrado (PPA, LDO e LOA). Para tanto, haverá condições objetivas de programar a execução orçamentária e atuar no sentido do alcance de objetivos e metas prioritárias.

Para o Orçamento Público a LRF exige a necessidade de comprovar a capacidade de arrecadação de receitas do ente público, por meio da estimativa da receita orçamentária que servirá de suporte financeiro para as despesas a serem

computadas na LOA. Ou seja, primeiro as organizações públicas precisam comprovar sua capacidade de arrecadação para depois se preocuparem com a forma que estas serão gastas; a preocupação é não abrir margem para a elaboração e aprovação de orçamentos que não estejam de acordo com a realidade fiscal de todos entes públicos.

Diante desse contexto, o planejamento no órgão público é essencial, pois tem como intuito disciplinar o comportamento do gestor público, e também buscar a eficiência e a eficácia nos serviços públicos prestados à sociedade.

2.1.3 Administração Pública Municipal

Os municípios brasileiros nasceu no Brasil Colônia e foram aprimorados nas Constituições promulgadas desde então. A partir da CF de 1988 teve seu ápice no que diz respeito à autonomia institucional (SLOMSKI, 1996).

Para Menezes (2002), o município é reconhecido como a unidade administrativa que pode levar de forma mais eficiente e eficaz a presença do poder público ao interior do País, além de poder desempenhar o papel como condutor do desenvolvimento socioeconômico local.

Matias e Campello (2000) também tratam questões a respeito dos municípios. No entendimento desses autores, o município é a menor unidade administrativa da federação e onde se encontram as condições mais adequadas para que seja formado um quadro nacional democrático. Além disso, é também onde são geradas as situações mais favoráveis de intervenção, buscando alcançar padrões mais compatíveis com os considerados ideais. Isso significa que o poder local, por estar mais próximo dos problemas da sociedade e por ser suscetível ao controle dela, mostra-se mais adequado para atender às demandas sociais.

2.2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA GERENCIAL

Pereira *et al.* (1998) definem a administração pública gerencial como sendo aquela voltada para o cidadão e para a obtenção de resultados. Enquanto a administração pública burocrática se concentra no processo, a administração pública gerencial se orienta para os resultados.

Apresentada como solução para os problemas da administração burocrática, a administração gerencial prioriza a eficiência da administração, alinhando qualidade aos serviços com redução de custo. Como consequência, isso levará o cidadão a ser visto com olhar diferente, tornando-se peça essencial e sendo considerado cliente dos serviços prestados pelo Estado, que a partir daí, passa a desenvolver uma cultura gerencial com ênfase nos resultados (NASCIMENTO 2008).

Marini (2003) destaca a importância de se discutir no campo da administração pública questões sobre a qualidade da gestão pública, envolvendo assim o seu alinhamento com o contexto geral em que se insere o país e a sociedade em questão. Para o autor, a entidade pública tem de ser capaz de gerir seus recursos e agregar valor aos seus serviços atendendo às necessidades cada vez mais crescentes da sociedade e, simultaneamente, não deixar de cumprir com o equilíbrio nas finanças públicas.

A partir desse entendimento, Gerigk (2008) salienta que o Estado deve controlar o fluxo de entrada e aplicação dos recursos financeiros, com a finalidade de subsidiar financeiramente meios para a realização dos serviços públicos à população, mantendo o equilíbrio entre as receitas e as despesas públicas, promovendo assim o equilíbrio fiscal determinado pela legislação.

2.2.1 Gestão Econômica

A gestão econômica, segundo Cavenaghi (1996), identifica no resultado econômico o melhor indicador da eficácia da organização e, nesse aspecto, procura estabelecer conceitualmente uma correta mensuração do resultado, bem como do patrimônio da organização, entendendo que sempre o Patrimônio Líquido deve representar o valor efetivo dessa organização. Transportando esse entendimento de Cavenaghi para a gestão pública, corrobora-se o equilíbrio fiscal destacado por Marini (2003) e Gerigk (2008).

Gimenez (2009), na mesma linha de Cavenaghi (1996), relata que os princípios e instrumentos da gestão econômica têm como finalidade auxiliar os

gestores no processo de tomada de decisão e na busca pela eficácia operacional, de maneira que possa contribuir para o resultado econômico.

Em síntese, a gestão econômica tem ênfase na administração por resultados econômicos das organizações. Nesse sentido, a apuração do resultado econômico consiste, basicamente, na busca da eficácia organizacional e decorre do processo de melhoria de suas atividades, dando suporte às tomadas de decisão.

2.2.2 Resultado Econômico da Atividade Pública

Os gestores das organizações, tanto públicas como privadas, são os principais responsáveis pela geração de resultados e, por isso, devem ter seu desempenho avaliado.

As organizações públicas podem ser entendidas como um conjunto de unidades, centros, departamentos, divisões ou atividades que consomem recursos para gerar serviços que podem ser mensurados por receitas econômicas. Dessa forma, cada divisão auferir um resultado econômico que precisa ser mensurado e avaliado para aprovar ou não a administração dos gestores e verificar o seu desempenho (MAUSS; BLEIL, 2010).

Slomski (1996) define que o resultado econômico em uma entidade pública, é a diferença entre a receita econômica e os custos diretos e indiretos incorridos. Souza *et al.* (2008) simplificam o conceito de receita econômica como o valor não pago pelo cidadão no mercado, por preferir utilizar o serviço público ao invés do particular, ou como o serviço não comprado no mercado (terceirizado) pelo poder público.

Portanto, os cidadãos que contribuem pagando seus impostos ao Estado podem ser equiparados aos proprietários ou acionistas das empresas privadas. Assim, a sociedade pode cobrar das entidades públicas governamentais uma atuação mais parecida com a de organizações privadas e exigir eficiência na aplicação dos recursos públicos.

2.3 GESTÃO PÚBLICA

De acordo com Fidelis (2006), a gestão pública é a administração do patrimônio público e dos interesses sociais, executada pelo gestor por meio da atividade administrativa, que deve estar de acordo com os princípios básicos da administração pública e com os processos de planejamento. Todavia, está relacionada com a capacidade dos governos na gestão das funções federais, estaduais e municipais, bem como com a competência na implantação de respectivas políticas públicas para facilitar as ações necessárias na condução do país, dos estados e das cidades, contextualizando a participação dos cidadãos nesses desafios (FIDELIS REZENDE, 2008).

2.3.1 Gestão Pública Municipal

A gestão municipal pode ser considerada a administração pública dos bens e interesses municipais e é executada pelo gestor municipal por meio da atividade administrativa, atos de gestão, os quais devem estar de acordo com os princípios básicos da administração pública (CASTRO JUNIOR, 2008).

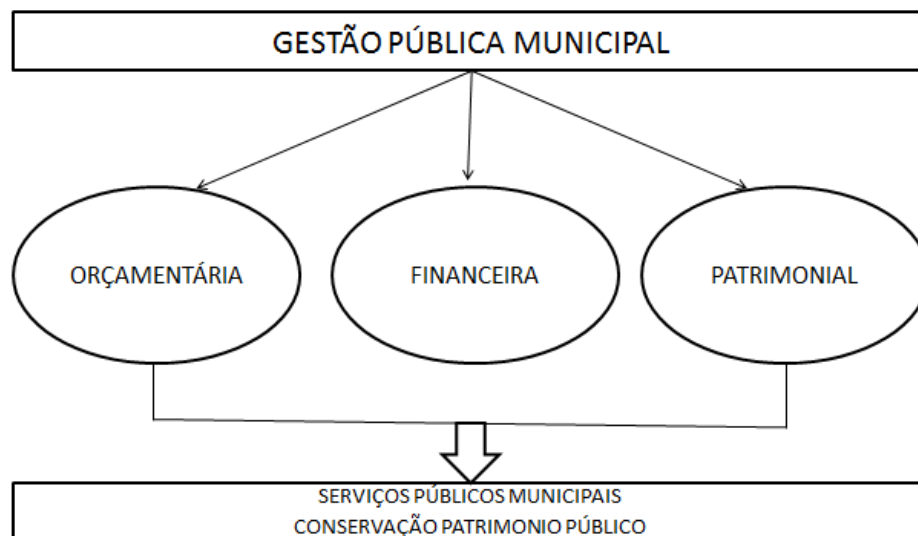
Rezende e Castor (2006) relata que a gestão municipal pode ser entendida como gestão da prefeitura e de seus órgãos, institutos, autarquias e secretarias. Está relacionada com o conjunto de recursos e instrumentos da administração aplicada na administração local, por meio de seus servidores municipais.

Pereira (2001, p. 57) caracteriza a gestão no setor privado com sendo “a atuação em nível interno da empresa que procura otimizar as relações, recursos e operação, produtos e serviços”, considerando as variáveis dos ambientes externo e interno que impactam as atividades da empresa, em seus aspectos operacionais, financeiros, econômicos e patrimoniais. Nesse sentido, nas administrações públicas, a gestão vincula-se à atuação dos administradores públicos, com vistas à alocação dos recursos existentes nas diversas atividades de responsabilidade do ente público.

A gestão pública envolve a interpretação de objetivos a fim de transformá-los em ação organizacional por meio do planejamento, da organização, da direção e do

controle, devendo ser entendida como o conjunto de ideias, atitudes, normas, processos que determinam a forma de distribuir e de exercer a autoridade política e como se atendem aos interesses públicos (MATIAS-PEREIRA, 2007). Assim a função da gestão pública é disponibilizar os serviços públicos necessários à população, mediante a execução do orçamento público. Em relação aos municípios, a gestão está associada às questões da municipalidade, englobando aspectos orçamentários, financeiros e patrimoniais, conforme ilustrado na Figura 5.

Figura 5: Gestão Pública Municipal



Fonte: Gerigk (2008)

Os três elementos (gestão orçamentária, financeira e patrimonial) ainda com base em Gerigk (2008) podem assim ser apresentados:

- a) A gestão orçamentária municipal se refere ao ato de gerir o que foi planejado, pelos instrumentos públicos de planejamento, contemplando as previsões de receitas orçamentárias frente às despesas fixadas para o exercício financeiro.
- b) A gestão pública patrimonial se refere às mais diversas maneiras utilizadas pelos gestores públicos municipais, no diz respeito à conservação, ampliação e emprego do patrimônio público em prol de toda a sociedade.
- c) A gestão pública financeira envolverá toda movimentação de receitas e despesas das entidades públicas municipais e a forma de como os administradores públicos controlam esse fluxo financeiro. Ela visa a

maximização dos escassos recursos financeiros existentes e todo controle sobre sua aplicação.

A gestão no setor público municipal é muito abrangente, ultrapassando as barreiras do orçamento. Contudo, para os fins deste estudo, busca-se focar a gestão municipal sob os aspectos da execução do orçamento público e o desdobramento financeiro e patrimonial. Por esse motivo, a gestão pública municipal se restringe aos aspectos orçamentários, financeiros e patrimoniais. Assim nota-se a necessidade da controladoria na gestão pública municipal, visto que ela tem capacidade para proporcionar à administração as informações e controles necessários à melhor condução dos interesses públicos, proporcionando uma visão global de todo o processo. Entretanto, conforme afirma Flores (2006), a implantação da controladoria, na administração pública, deve ser normatizada por meio de lei para estabelecer a estrutura organizacional e atribuições.

Desse modo, quando implantada a controladoria municipal, ela, no exercício de suas funções básicas, e desde que isso seja determinada como sua função, deve cuidadosamente assumir responsabilidade pela execução dos controles para coletar, analisar os dados e apresentar à gestão uma simulação de situações que lhe permita estimar os melhores resultados, oferecendo, assim, aos gestores as melhores alternativas, durante o processo decisório, auxiliando a administração pública na busca da eficiência e da eficácia organizacional.

Conforme afirma Flores (2006, p. 19),

Para a administração pública ser eficiente e eficaz é preciso enfrentar o desafio de gerir o seu sistema de controle. É necessário que os gestores públicos comparem seus resultados através de mecanismos gerenciais, afim de que possam ser melhorados.

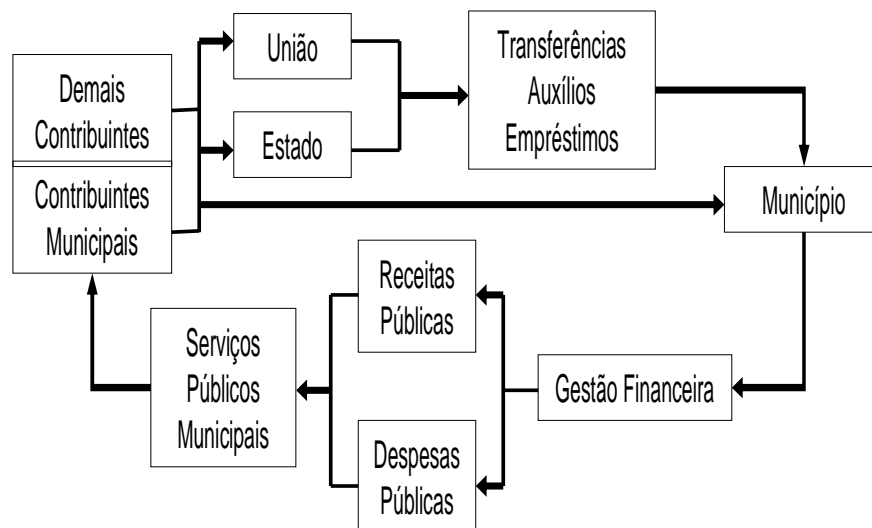
Nesse sentido, para auxiliar a administração em busca da eficiência e da eficácia na gestão pública, é de fundamental importância que a controladoria exerça seu papel visto que ela deve atuar na busca de meios para garantir o cumprimento de sua missão visando obtenção de melhores resultados.

2.3.2 Gestão Financeira Municipal

Silva (2004) afirma que a gestão financeira desenvolve-se fundamentalmente em três campos: (a) a receita (que é a obtenção de recursos patrimoniais); (b) a despesa (que é o emprego de recursos patrimoniais para realização dos fins do ente público); (c) a gestão (que se refere à administração e conservação do patrimônio público).

Matias e Campello (2000) ressaltam que o ciclo financeiro na administração pública, compreende o fluxo dos recursos financeiros que são necessários para o desenvolvimento das atividades essenciais à administração municipal. Este ciclo, conforme apresentado na Figura 6, origina-se no momento da arrecadação de recursos, uma vez que ao ser realizada criam-se obrigações à administração e termina com a contrapartida aos munícipes pela prestação dos serviços públicos.

Figura 6: Ciclo financeiro municipal



Fonte: Gerigk (2008)

O ciclo financeiro municipal apresenta dois tipos de contribuinte: (1) os cidadãos, que contribuem para as receitas do município através de tributos, contribuições e serviços cobrados; (2) os demais contribuintes, ou seja, a União e os Estados, que repassam receitas aos municípios na forma de transferências (constitucionais ou voluntárias), auxílios ou empréstimos. Posteriormente, ocorre a execução da gestão financeira. Uma vez arrecadadas as receitas, as mesmas são gerenciadas pelos municípios e aplicadas mediante a efetivação das despesas

públicas produzindo os serviços, que são usufruídos pela sociedade (GERIGK, 2008).

Neste processo de gestão pública, a contabilidade é compreendida como elemento relevante para o controle, autoavaliação e atendimento dos objetivos e finalidades das práticas administrativas. Com este propósito, as informações disponibilizadas pela contabilidade permitem aos gestores desempenhar suas atividades com maior eficiência, visando diminuir os problemas e demandas sociais existentes (ANDRADE, 2006). Tem-se assim que a gestão financeira municipal se preocupa com a obtenção dos recursos financeiros para o desenvolvimento das atividades inerentes à administração pública municipal, tanto no que tange as atividades-meio com as atividades-fins, que devem ser geridas pela instituição pública local.

Silva (2004) também tratou dessas questões relacionadas à administração financeira e destaca que ela compreende o conjunto de princípios, normas e procedimentos que intervém diretamente em todas as etapas da identificação e classificação das fontes de arrecadação, assim como das aplicações desses recursos, e na liquidação dos compromissos assumidos pela administração pública, na satisfação das necessidades da sociedade.

2.4 CONTROLADORIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

2.4.1 Conceitos e Atribuições

Em um ambiente incerto e dinâmico como é o de qualquer entidade, seja ela privada ou pública, decidir é uma tarefa complexa e importante frente ao mundo globalizado e competitivo. Também é necessário admitir que o nível de sucesso das decisões dependerá da habilidade que os gestores terão para desenvolver e analisar as possibilidades existentes para a solução dos problemas. E nesse sentido a informação correta é um recurso valioso.

Slomski (2005) define controladoria como a busca pela excelência em qualquer ente, seja ele público ou privado, e o algo mais procurado pelo conjunto de elementos que compõem a organização administrativa. Entretanto, a controladoria é

o órgão que fará com que haja sintonia num ambiente onde cada gestor é avaliado pelo que produz, porém com o mesmo objetivo que é a maximização do resultado da entidade. Esse entendimento de Slomski corrobora uma já tradicional compreensão de Tung (1976, p. 11) para qual “controladoria é uma ciência responsável por indagar sobre os objetivos e as realizações da entidade sob o ponto de vista econômico”.

O tema controladoria é, pois, complexo e pode ser definido de várias maneiras. Há quem a considere como uma unidade organizacional, ou seja, como se fosse os olhos da alta cúpula administrativa, e há quem a observa como um conjunto de doutrinas e conhecimento. Almeida, Parisi e Pereira (1999) destacam que a controladoria, sob a ótica de ramo do conhecimento, representa um conjunto multidisciplinar de bases teóricas e conceituais, apoiado na teoria contábil e econômica, além de outras ciências, que permite a definição, a criação e a manutenção de sistemas de informações e modelos de gestão, capazes de auxiliar o processo decisório. Lima *et al* (2011) abordam a controladoria como unidade organizacional, e explicam que ela fornece ferramentas a serem utilizadas pelos gestores, possibilitando à entidade a obtenção da eficácia empresarial, garantindo assim a competitividade e a sobrevivência da empresa. Apesar desses pronunciamentos de Almeida, Parisi e Pereira (1999) terem sido expressos no âmbito das empresas privadas, sua essência é aplicada a qualquer tipo de entidade, inclusive as públicas.

Seja em que âmbito for, o que parece ser comum à controladoria é a geração de informações que direcionem a organização à eficácia. Esse entendimento é reportado por Nakagawa (1993, p. 13), para o qual

Os modernos conceitos de Controladoria indicam que o controller 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.

Para Mosimann e Fisch (2008, p. 90) a missão da controladoria “é otimizar os resultados econômicos da empresa, para garantir sua continuidade, por meio da integração dos esforços para obtenção de melhores resultados”. Dessa forma, a controladoria é responsável pela busca de estratégias que atendam as

necessidades informacionais das entidades públicas por meio de um sistema de informações, com a finalidade de auxiliar os gestores dos órgãos públicos.

Diante do crescimento das organizações, maiores complexidades ambientais e crescentes exigências de uma gestão eficaz, diversas estruturas, modelos, instrumentos e procedimentos têm sido desenvolvidos ao longo do tempo. O surgimento da controladoria, de acordo com Kanitz (1976), é fruto desse movimento de adaptações, configurando-se ela como parte de um campo mais amplo, denominado de sistemas de controle gerencial.

A relação controle e controladoria é bastante estreita. Imoniana e Nohara (2005) tratam dos controles como sendo instrumentos da controladoria, criados para proteger as entidades, demonstrando o caminho a ser percorrido para o correto cumprimento das atividades deliberadas. Imoniana e Nohara (2005, p. 38) explicam que “controlar é um ato de orientar quanto ao caminho a ser trilhado para o cumprimento de tarefas definidas”. Para Emil (2009), o controle se desenvolveu na vida prática das empresas, tornando-se uma função de gestão.

Diante disso, a tarefa da controladoria requer a instituição de princípios sadios, os quais abrangem todas as atividades da empresa, desde o seu planejamento até o alcance de seus resultados propostos. Portanto, a controladoria na organização pública, ao desempenhar seu papel, exerce funções de natureza gerencial. Assim, a controladoria municipal se apresenta como uma evolução na forma de administrar os entes públicos municipais, buscando melhoria na aplicação dos recursos existentes e, conseqüentemente, o seu melhor desempenho, pois, por meio da administração pública, os gestores buscam satisfazer as necessidades coletivas através dos serviços públicos, necessitados pela sociedade.

A controladoria tem como objetivos primordiais mensurar, comunicar, informar e auxiliar a gestão administrativa. Entretanto, Peixe (2008) explica que o *controller* tem o desafio de fazer com que a controladoria seja um órgão de coordenação de atividades, fixando objetivos, estabelecendo políticas, elaborando o organograma com responsabilidades definidas para cada posição dentro da empresa, estabelecendo padrões de controle, desenvolvendo métodos de comunicação e acompanhando a manutenção de um sistema adequado de informação e instituindo relatórios gerenciais como auxílio à gestão.

Nesse entendimento, Catelli (1999) contribuiu para esclarecer melhor o que é controladoria, ao se referir ao processo de gestão que se configura com base nas definições do modelo de gestão da organização e, por isso, assume diversas formas na realidade da empresa.

O processo de gestão, derivado do modelo que estão estabelecido, deve assegurar que a dinâmica das decisões tomadas na empresa, a conduzam efetivamente ao cumprimento de sua missão, garantindo o equilíbrio necessário para sua continuidade. Frezatti *et al.* (2009, p. 26), entendem que

a Controladoria é o órgão da empresa cuja missão consiste em zelar pela eficácia do seu processo de gestão, tanto para finalidades internas como externas, isto é, cuidar para que os usuários disponham de todas as informações necessárias para que possam atingir plenamente os seus objetivos.

Ainda, de acordo com Frezatti *et al.* (2009, p. 31),

dentre as atribuições e responsabilidades da controladoria, pode-se destacar a de *mensurar* e *informar*, da seguinte forma:

- *Mensurar*: pressupõe a identificação, interpretação e valoração dos eventos econômicos. Ademais, também está sob esse enfoque a mensuração de aspectos físicos e operacionais.
- *Informar*: de forma clara e objetiva, informações úteis para divulgação interna e externa.”

Segundo Beuren (2000, p.60), é função da controladoria dar suporte informacional em todas as etapas do processo de gestão, com o objetivo de garantir os interesses da organização.

Nesse contexto, a Controladoria tem a função de desenvolver a eficácia dessas decisões, acompanhando a execução dos objetivos estabelecidos, pesquisando e descobrindo as razões para a ocorrência de eventuais desvios entre os resultados alcançado e esperado, orientando correções de rumo se assim for necessário (NASCIMENTO; REGINATO, 2009).

2.4.2 Evolução e Funções da Controladoria

De acordo com Beuren, Bogoni e Fernandes (2008), a controladoria evoluiu conforme o desenvolvimento do modelo empresarial, sempre procurando responder

à complexidade na qual está inserida. O aumento de tamanho e complexidade das empresas, o interesse de diferentes tipos de usuários da contabilidade e a necessidade de produzir informações necessárias aos gestores que os auxiliem no processo de tomada de decisão estão diretamente relacionados à evolução da controladoria. Assim, a controladoria é destacada por Beuren, Bogoni e Fernandes (2007) como a unidade administrativa responsável que favorece o processo de gestão por meio de informações que dão base a todo processo de tomada de decisão. Dentre as diversas atividades da controladoria, pode-se ressaltar ainda a propagação do conhecimento, adequação e implantação de sistemas de informações, por meio da contabilidade gerencial e financeira.

A função mais correta para a controladoria seria a de um órgão de *staff*, ligado à alta administração da organização, exercendo a função de “filtro” das informações geradas por vários setores desta, garantindo assim que as informações corretas cheguem às pessoas certas no momento certo. É importante enfatizar que a controladoria não é responsável isolada pela elaboração de tais informações, mas sim, por sua compilação, síntese e análise.

Definir as funções da controladoria no dia a dia não é uma tarefa fácil para nenhuma organização, devido à diversidade de conceitos expostos na literatura. Entretanto, na visão de Almeida, Parisi e Pereira (1999) e Borinelli (2006) existem funções comuns da Controladoria, denominadas de funções típicas. Segundo Almeida, Parisi e Pereira (1999, p. 376-377) são funções típicas da controladoria:

- a.** Subsidiar o processo de gestão: envolve a adequação do processo de gestão à realidade da empresa e o suprimento aos gestores das diversas áreas no processo de gestão com instrumentos gerenciais que fornecem informações sobre desempenho e resultados econômicos;
- b.** Apoiar a avaliação de desempenho: compreende a elaboração da análise de desempenho das áreas, dos gestores e da entidade;
- c.** Apoiar a avaliação de resultado: relaciona-se com análise e avaliação do resultado da instituição, em todas as suas dimensões, colaborando para o desenvolvimento de padrões;
- d.** Gerir os sistemas de informações: consiste na elaboração de modelos de decisões e de modelos de informações para o apoio à gestão;
- e.** Atender aos agentes do mercado: refere-se às atividades desempenhadas para atender às demandas externas a organização.

Já Borinelli (2006, p. 135), em sua tese de doutorado, propõe uma estrutura básica da Controladoria, descrevendo como funções típicas:

- a. Função contábil: corresponde à gestão das atividades desenvolvidas pela contabilidade Societária ou financeira;
- b. Função gerencial-estratégica: está relacionada com as atividades que visam o apoio à tomada de decisões gerenciais e estratégicas da organização;
- c. Função de custos: compreende as atividades desenvolvidas pela contabilidade de custos;
- d. Função tributária: corresponde à gestão das atividades desenvolvidas pela contabilidade tributária ou fiscal;
- e. Função de proteção e controle de ativos: compreende as atividades de registrar e controlar todos os bens da organização;
- f. Função de controle interno: compreende as atividades referentes ao desenvolvimento, a implementação e o acompanhamento do sistema de controle interno;
- g. Função de controle de riscos: compreende as atividades de gestão de riscos com a evidenciação de seus efeitos;
- h. Função de gestão de informação: estas atividades envolvem a criação de modelos de sistemas de informações de natureza contábil, financeira, patrimonial, de custos e gerencial.

Peleias (2002, p. 14) sugere que “as funções da controladoria variam de acordo com as especificidades do modelo de gestão adotado por uma organização”. Entretanto, Borinelli (2006) difere desse pensamento, defendendo a ideia da existência de um núcleo comum de funções relacionadas com a controladoria, constituindo-se nas funções típicas da controladoria.

Kanitz (1976, p. 5-6), “propõe seis funções da área de controladoria, são elas: informação, motivação, coordenação, avaliação planejamento e acompanhamento”. Já Heckert e Wilson (1963, p. 13-14) fazem menção a cinco, sendo elas: “função de planejamento, função de controle, função de relatar, função contábil e outras funções”.

Crozatti (1999) descreve que a unidade de controladoria é responsável pela sinergia entre as áreas, pela otimização do resultado econômico, pela gestão dos sistemas de informações gerenciais, pela oferta de avaliações quantitativas e pela elaboração do planejamento estratégico. Nesse sentido, Slomski (2003) corrobora com o pensamento afirmando que controladoria pode ser vista como um ramo do

conhecimento responsável pelo estabelecimento de toda a base conceitual da apuração do resultado econômico de uma organização, tendo como missão disseminar conhecimento, modelar e implantar sistemas de informações capazes de responder aos usuários das informações econômico-físico-financeiras.

É relevante também que o profissional de controladoria tenha bons conhecimentos dos princípios contábeis e das legislações que norteiam a administração pública para que possa gerar bons relatórios para o governo, bem como para os demais usuários externos das demonstrações contábeis e financeiras.

2.4.3 Controladoria no Setor Público

É fato que setores público e privado seguem estruturas distintas em muitos de seus modelos. Apesar disso, conforme entendimento dado por Osório (2005), uma aproximação entre os dois setores ocorre por adoções recíprocas de práticas específicas de cada um deles. Osório exemplifica que tanto o setor privado tende a incorporar normativas tradicionalmente oriundas do recinto estatal, como é o caso das normas éticas, quanto o setor público tende a se ocupar com pauta originariamente desenvolvida pela iniciativa privada, tal como ocorre relativamente com a produtividade.

Slomski (2003) também trata dessas questões no tocante especialmente relacionado a municípios. Slomski destaca que a controladoria é o órgão administrativo que administra as informações econômico-físico-financeiras, com o fim de subsidiar o gestor público na correta avaliação dos resultados econômicos da entidade governamental. Isso gera subsídio para a diminuição da assimetria informacional entre o administrador público e a sociedade, da mesma forma como ocorre na iniciativa privada.

Secchi (2009) destaca que a partir de meados da década de 1980 as administrações públicas em todo o mundo vêm realizando transformações substanciais nas políticas de gestão pública. Essas reformas administrativas, ainda segundo Secchi, concretizam a incorporação de novas práticas e aprendizados procedidos do setor privado e são utilizados como benchmarks para organizações públicas em todas as esferas de governo. Oliveira (2010) coloca a controladoria

nesse conjunto de incorporações e ressalta que as suas atividades econômicas são bastante discutidas nas empresas privadas, cujo desafio é assegurar a realização do resultado econômico desejado, e o faz com a utilização com o uso de modernas tecnologias de informação e gestão. Quanto ao aspecto das atividades econômicas, Oliveira (2010, p. 104), ao relacioná-la com a gestão pública, acrescenta que, “independentemente do tipo de organização, ao consumir recursos com o objetivo de gerar algum produto ou serviço para a sociedade, ela será uma organização econômica.”

No Brasil com a criação da Controladoria-Geral da União (CGU) em 2 de abril de 2001, as praticas de controladoria ganharam ênfase na administração pública. Inicialmente denominada Corregedoria-Geral da União (CGU/PR), o órgão é vinculado diretamente à Presidência da República. A CGU teve, originalmente, como propósito declarado o de combater, no âmbito do Poder Executivo Federal, a fraude e a corrupção e promover a defesa do patrimônio público.

A CGU também deve exercer, como órgão central, a supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema de Controle Interno e o Sistema de Correição e das unidades de ouvidoria do Poder Executivo Federal, prestando a orientação normativa necessária.

Na administração pública, a controladoria, de acordo com Thompson e Jones (1986), é voltada, principalmente, ao acompanhamento da efetivação orçamentária. Dupuis (2006), com uma interpretação mais contemporânea, compreende que a controladoria moderna deve se preocupar, além do cumprimento do orçamento, com todos os aspectos da gestão pública. Assim, para Dupuis, outras funções gerenciais devem ser privilegiadas por essa área, tais como: alocação eficiente de recursos, auxílio na tomada de decisão eficaz, avaliação de desempenho e obtenção de resultados.

Apresentando essa mesma compreensão, Slomski (2005) entende que a controladoria pública é a área responsável em gerenciar todo o sistema de informação, com o propósito de subsidiar os gestores na mensuração dos resultados. Peter *et al.*(2003) coadunam dessa mesma ideia, ao afirmarem que o papel da controladoria pública é avaliar a maneira como os resultados são atingidos no processo de gestão.

Esse tema também é abordado por Solle (2003) o qual destaca que a controladoria, do ponto de vista operacional, constitui um auxílio à gestão das entidades públicas. Esse autor sugere que a sua implantação exige uma reflexão acerca da estrutura da unidade de controladoria para a gestão ao qual será inserida.

Quanto às funções de controle interno na gestão pública, Ribeiro Filho *et al.* (2008) destacam ser preciso ter os seguintes elementos: proteção do patrimônio, confiabilidade e tempestividade de informações contábeis e eficácia operacional. Para os autores, é correto afirmar que um ambiente de controle interno que seja efetivo no cumprimento de sua missão deve estar atento às seguintes áreas de eventos prováveis na entidade:

- a) Planejamento: estabelecimento prévio dos caminhos que a entidade irá percorrer;
- b) Execução orçamentária: definição de sistema de informações que auxilie procedimentos de recolhimento de receitas; procedimentos licitatórios; empenho e liquidação da despesa e pagamento;
- c) Gestão de Pessoal: adoção de procedimentos para admissão de pessoal, capacitação e educação continuada; folha de pagamento e sistema previdenciário;
- d) Sistema de informações contábeis gerenciais: desenvolvimento e implantação de sistemas que garantam confiabilidade e evidenciação das informações produzidas, adoção de tecnologias de informação adequadas à realidade organizacional.

Na concepção de Borinelli (2006), o controle está, em relação à prática da controladoria, como uma das suas funções ou instrumento. Para o autor, a controladoria se ocupa do processo de controle de gestão e faz uso de todas as atividades que estejam direcionadas a proteger o interesse da organização bem como seu patrimônio. Borinelli acrescenta que essas ações fazem parte das funções de controladoria, sendo o controle interno uma dessas ações e não a única.

A respeito dos controles internos, Cruz e Glock (2003, p. 20), manifestam que

os controles internos podem ser classificados, ainda, quanto a suas características ou áreas onde são empregados, tais como: controles

internos contábeis, financeiros, orçamentários, administrativos, operacionais etc. De outra forma, estes conjuntos podem vir a constituir dois grandes grupos: os *controles internos contábeis*, englobando aqueles voltados à salvaguarda dos bens, direitos e obrigações e à fidedignidade dos registros financeiros, e os *controles internos administrativos*, que visam garantir a eficiência operacional, o cumprimento dos aspectos legais e a observância das políticas, diretrizes, normas e instruções da administração.

Ainda para Cruz e Glock (2003, p. 21), “a expressão controle interno pode ser definida como a conjunção de todos os procedimentos de controle exercidos de forma isolada ou sistêmica no âmbito de uma organização”.

Portanto, a controladoria, na organização pública, ao desempenhar seu papel, exerce funções de natureza gerencial. Assim, a controladoria municipal se apresenta como uma evolução na forma de administrar os entes públicos municipais, buscando melhoria na aplicação dos recursos e, conseqüentemente, o seu melhor desempenho, pois, por meio da administração pública, os gestores buscam satisfazer as necessidades de interesse coletivo investigando as carências da comunidade para então supri-las a partir dos serviços prestado a toda a sociedade.

2.5 RELATÓRIOS GERENCIAIS DE CONTROLADORIA

Na visão de Silva (2004), a controladoria, como parte integrante de um sistema de informação na administração pública, visa buscar a melhoria por meio da integração da execução orçamentária e financeira de caixa, por meio de implantação de um sistema gerencial de custos para a organização, possibilitando de maneira eficaz a apuração do resultado econômico, o controle sobre as operações, e assessorando a administração em todo o processo decisório.

Portanto, a controladoria participa do planejamento, acompanhamento, execução do atos e fatos operacionais que redundam nos registros contábeis. É nesse sentido e ação de assessoramento que ela coloca todas as informações geradas à disposição dos gestores públicos como ferramenta de auxílio para tomada de decisões.

2.5.1 Sistema de Informações Gerencial

Sistema de informação gerencial é um tema amplo, incluindo até questões de tecnologia de informação. Sob um aspecto mais pragmático, para Padoveze (2003, p. 43), o sistema de informação compõe-se de

[...] um conjunto de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros agregados segundo uma seqüência lógica para o processamento dos dados e tradução em informação, para com o seu produto, permitir as organizações o cumprimento de seus objetivos principais.

Palha (2006) relata que todo sistema de informação gera um “produto”, que depende da qualidade de recursos utilizados. Dele, faz parte o Sistema de Informação Contábil, que é um dos sistemas de apoio à gestão. Esse Sistema de Informação contábil se destina a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira e física, considerados elementos importantes ao processo decisório, utilizado nas entidades públicas. Nesse sentido, de acordo com Slomski (2001, p. 273) a controladoria, como unidade administrativa governamental, “é o órgão administrativo responsável pela gestão de todo o sistema de informações, visando subsidiar os gestores na correta mensuração dos resultados”.

As informações dos sistemas de informações contábeis são definidas a partir das necessidades informacionais da administração da organização, o que é realizado pela interação dos objetivos estabelecidos com a influência dos gestores, seguindo ao enfoque sistêmico. Ou seja, partindo da análise do ambiente externo até a definição das necessidades informacionais, para que as saídas do sistema sejam coerentes com os objetivos do sistema contábil.

A LRF, traz em seu art. 48 a transparência da gestão fiscal como um dos seus pilares, no qual a controladoria exerce papel fundamental no processo.

Art. 48. 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.

Parágrafo único. 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.

Dessa forma, a transparência nas contas diferencia as organizações privadas dos entes públicos, o que é considerado fundamental para que haja uma atuação veemente do controle social numa organização.

A CF de 1988, em seu artigo 37, traz à pauta os princípios da administração pública, conforme segue:

Art. 37. 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 e, também, ao seguinte:

Segundo o princípio da legalidade, o administrador não pode fazer o que bem entender na busca do interesse público. Tem de agir segundo a lei, só podendo fazer aquilo que a lei expressamente autoriza. Já o administrador da iniciativa privada pode fazer tudo aquilo que a lei não proíbe. Portanto, tem maior liberdade do que o administrador público. Este princípio relaciona-se a todas as atividades que a controladoria desempenha na organização, portanto, a premissa das atividades é a verificação da obediência de tal princípio.

O princípio da publicidade administrativa exige a ampla divulgação de todos os atos da Administração Pública, ressalvados apenas os que digam respeito à segurança do Estado e da sociedade, a fim de possibilitar uma transparência de gestão e o controle dos atos praticados pelos agentes públicos. Tal princípio está ligado ao sistema de informação da Controladoria, sempre atenta ao seu cumprimento.

É por meio da divulgação dos atos da administração pública que a população pode verificar se a condução do Estado está em conformidade com os valores expressos na Constituição, bem como evitar a prática de atos abusivos. Nesse contexto, a controladoria também exerce um papel fundamental no exercício do controle social.

No princípio da impessoalidade, entende-se que a prática de atos pela administração pública não deve ter por objetivo beneficiar ou prejudicar pessoas específicas. Trata-se de uma variação do princípio da isonomia, que assegura o

tratamento igualitário àqueles que se encontram em situação de igualdade. A relação entre o Estado e o administrado deve basear-se na sinceridade de propósitos e na boa fé.

E no princípio da moralidade, a administração deve atuar com moralidade, isto é, de acordo com a lei. Tendo em vista que tal princípio integra o conceito de legalidade, decorre a conclusão de que ato imoral é ato ilegal, ato inconstitucional e, portanto, o ato administrativo estará sujeito a um controle do Poder Judiciário.

Já no princípio da eficiência, a administração Pública deve buscar um aperfeiçoamento na prestação dos serviços públicos, mantendo ou melhorando a qualidade dos serviços, com economia de despesas, com isso tendo qualidade nos serviços e racionalidade de gastos.

A controladoria tem um papel muito importante nesse processo, pois os serviços de custos, de planejamento, de controle interno e financeiro, exercem um fator importantíssimo na qualidade dos serviços e na racionalização dos gastos da administração pública.

Thompson e Jones (1986, p. 547) explicam que, no setor público, a controladoria é voltada, principalmente, ao acompanhamento da efetivação orçamentária. Nessa direção, Atkinson *et al.* (2000) definem que uma das grandes dificuldades encontradas nos órgãos governamentais é controlar medidas de desempenho específico para as exigências governamentais.

2.5.2 Transparência da Informação Pública

A transparência é fundamental no dia a dia do administrador público, assim espera a sociedade, para que se alcancem os objetivos da satisfação das necessidades da população.

Reis, Ribeiro e Slomski (2005) destacam as necessidades de mais informações, transparência e eficiência dos gastos públicos e observam que não há por que a administração pública deixar de apurar seus custos. Assim, para os autores, da mesma forma que o cliente discute qualidade e preço com a empresa fornecedora, a sociedade também deve saber identificar quando um serviço público

não foi bem executado ou está sendo executado a um custo excessivo. E para tanto, a geração e transparência das informações relacionadas a custos é essencial.

Transparency means that information is freely available and directly accessible to those who will be affected by decisions and that enough information is provided in easily understandable forms and media. This requires that decisions are made and enforced in a manner that follows rules and regulations. The word “transparency” carries with it a powerful array of moral and political associations, including honesty, guilelessness, and openness (KIM et al., 2005).

Sacramento e Pinho (2007) avaliaram a transparência na administração pública e a participação da sociedade nesse processo, e concluíram que ela ainda é muito rudimentar, apesar de algumas melhorias a partir do ano 2000 com a publicação da Lei Complementar 101 – Lei de Responsabilidade Fiscal.

Para Slomski (2005) a LRF induz o gestor público à transparência de seus atos. A informação dos atos da administração evidencia o desejo da produção de simetria informacional entre o Estado e a sociedade. Segundo Barret (2003) por se tratar de recurso público as informações devem ser exibidas amplamente, demonstrando as ações que estão sendo tomadas pelos gestores públicos. Para o autor, a transparência é essencial para uma boa governança.

Silva (2011), ao tratar da transparência assevera que a publicidade sempre foi tida como um princípio administrativo, porque se entende que o Poder Público, por ser público, deve agir com a maior transparência possível, a fim de que a sociedade tenham, a todo momento, conhecimento do que os gestores estão fazendo (SILVA, 2011, p. 670).

Segundo Platt Neto *et. al* (2005) a transparência contextualiza-se por três elementos ou dimensões:

- a) Publicidade: os autores entendem a publicidade como a ampla divulgação de informações à população, propiciando o acesso em múltiplos meios de baixo custo e domínio dos usuários. Pressupõem, ainda, a “oportunidade” das informações fornecidas, com tempestividade e em tempo hábil ao apoio às decisões;
- b) Compreensibilidade: das informações: essa dimensão relaciona-se à apresentação visual, incluindo a formatação das informações

(demonstrativos, relatórios etc.), ao uso da linguagem, buscando idealizar a simplicidade, a linguagem acessível e orientada ao perfil dos usuários, no sentido de aumentar o entendimento das informações;

- c) Utilidade: para decisões: a utilidade está fundamentada na relevância das informações.

A LRF enfatiza que a gestão fiscal responsável pressupõe a ação planejada e transparente, sendo assim um dos pilares de sustentação, acompanhado dos limites de gastos e cumprimento de metas, tendo como objetivo o equilíbrio das contas públicas.

A LRF em seu Art.48 destaca que são instrumentos de transparência da gestão fiscal, de acesso público: Planos de Governo, Lei de Diretrizes Orçamentárias, Orçamento Fiscal, os Relatórios Resumidos de Execução Orçamentárias, Relatórios de Gestão Fiscal entre outras prestações de contas. Contudo, a ênfase pela transparência da informação pública nos órgãos proporcionou mudanças significativas em âmbito municipal.

Em relação à administração dos entes públicos, a LRF supriu importante lacuna para a obtenção do equilíbrio fiscal, ao estabelecer regras claras para adequação das despesas e das dívidas públicas em níveis compatíveis com as receitas de cada ente da Federação, envolvendo todos os Poderes. Permite melhor avaliação da gestão ao reduzir fortemente os passivos financeiros (KHAIR, 2000).

Contudo, a LRF é responsável por uma nova cultura nas administrações públicas, visando à erradicação da má gestão da coisa pública, ao combate sistemático à corrupção, ao equilíbrio nas contas estatais, na perspectiva de melhoria na prestação dos serviços públicos. Gerou-se a consciência da necessidade de um controle eficiente sobre os recursos públicos existentes para evitar que estes sejam mal geridos.

2.6 ESTUDOS RELACIONADOS

Neste tópico são apresentados alguns estudos empíricos sobre a controladoria na gestão pública municipal, divididos em estudos nacionais e estudos internacionais.

2.6.1 Estudos Nacionais

No decorrer do presente estudo, realizou-se uma pesquisa bibliográfica com o objetivo de identificar a incidência de publicações específicas sobre a atuação da controladoria na gestão pública municipal, avaliando assim, alguns trabalhos tradicionais e outros mais recentes sobre o tema. Entende-se que isso viabiliza conhecer o tratamento que outros pesquisadores têm dado ao assunto.

Serviram como suporte de pesquisa para o estudo as bases de dados, tais como o portal de periódicos da Capes, Sciencedirect, Scielo e a plataforma EBSCOhost. Também procedeu-se a pesquisa em congressos brasileiros que abordassem sobre controladoria, gestão e administração pública municipal e consulta em acervos de teses e dissertação de universidades.

Com base na revisão bibliográfica realizada, alguns estudos nacionais desenvolvidos em controladoria na gestão municipal foram encontrados. Apresenta-se na sequência aqueles mais diretamente relacionados ao objeto desta pesquisa.

Quadro 4 - Estudos relacionados nacionais

Autor	Título	Objetivos
Dias; Gondrige; Clemente; Espejo e Voese (2009)	Custos no setor público: a percepção dos controladores de recursos públicos do Estado de Santa Catarina	Investigar a percepção dos contadores, servidores responsáveis pelos serviços contábeis e auditores internos da administração pública estadual de Santa Catarina, no que se refere à gestão de custos como instrumento de auxílio gerencial para tomada de decisão na administração pública estadual.
Oliveira Júnior; Chaves Júnior e Lima (2009)	A Controladoria nas organizações públicas municipais: um estudo de caso	Identificar se as práticas exercidas pela Controladoria Geral do Município pesquisado se assemelham às funções de controladoria usualmente encontradas na literatura e avaliar o grau de implementação dessas funções.
Silva e Rocha (2009)	Uma Contribuição para a Implantação de Custos no Setor Público: Estudo de Caso - Embrapa e Bacen	Verificar quais as dificuldades e especificidades na implantação do sistema de custos, as principais informações geradas e averiguar se as mesmas são utilizadas para as tomadas de decisão.
Bogoni; Zonatto; Ishikura e Fernandes (2010)	Proposta de um modelo de relatório de administração para o setor público baseado no Parecer de Orientação no 15/87 da Comissão de Valores Mobiliários: um instrumento de governança corporativa para a administração pública	Analisar os gastos públicos dos 10 maiores municípios dos estados da região Sul do Brasil, revelando a ausência de transparência nos demonstrativos publicados pelas administrações públicas.
Silva Júnior; Machado; Peter e Nascimento (2011)	Controladoria na gestão pública municipal: estudo no município de Fortaleza	Analisar as atividades da Controladoria Geral do Município de Fortaleza, evidenciando a contribuição para a efetividade da Gestão Administrativa Municipal.
Costa; Oliveira e Huppel (2011)	Gestão pública: uma análise das funções da controladoria proposta por Borinelli na prefeitura municipal de Dourados (MS)	Avaliar a implantação da controladoria e o cronograma de implantação da Controladoria no Município de Dourados/MS, criada pelo Decreto nº 3.499 de 06/05/2005 e identificar se as práticas exercidas pela Controladoria Geral do Município se assemelham às funções encontradas na literatura sobre o assunto.
Souza e Carvalho (2012)	Implantação de sistemas de custos no setor público: Um estudo em municípios do Rio Grande do Sul face as determinações da STN e do CFC	Avaliar a preparação da implantação do sistema de custos por Prefeituras Municipais do Estado do Rio Grande do Sul, dada a obrigatoriedade estabelecida pelas normas e instruções da STN e do CFC.

Fonte: Autores citados.

O estudo de Dias et al. (2009), confirma a importância e necessidade da gestão de custo na administração pública como também indispensável à implantação de uma administração pública gerencial baseada nos princípios da eficiência, eficácia, efetividade e, mormente, economicidade.

Oliveira Júnior, Chaves Júnior e Lima (2009), assinalam que, os resultados de seu estudo mostram que existe uma distância entre as funções de controladoria previstas na literatura e a prática da entidade pública pesquisada.

Já no estudo de Silva e Rocha (2009), os autores salientam que ambas as entidades examinadas adotaram a mesma metodologia de custos (ABC) e implantaram em toda a instituição. No Bacen o sistema abrangeu todas as quarenta diferentes unidades, nas dez capitais onde o Banco se faz presente. A Embrapa implementou nas quarenta e uma unidades espalhas pelo Brasil presentes em quase todos os estados brasileiros. É importante destacar que ao implantar o sistema de custos, deve-se levantar e definir todos os recursos, atividades, objetos de custos, e considerar todas as especificidades da “empresa” para que o referido sistema seja acurado o suficiente de forma que os custos do serviço/produto sejam preciso.

Bogoni et al. (2010) concluíram que com a utilização do relatório de administração proposto, acredita-se que os gestores obterão maior transparência em suas prestações de contas, bem como atenderão plenamente aos princípios e recomendações de boas práticas de governança.

Silva Júnior et al. (2011) evidenciam-se, conforme os resultados apresentados, que a contribuição da Controladoria Geral do Município à Administração Municipal pode ser mais efetiva, no sentido de proporcionar suporte a uma gestão de caráter gerencial que vise priorizar a eficiência e eficácia dos atos dos gestores públicos. Dessa forma, no resultado geral da pesquisa, é apontada na percepção dos gestores que a contribuição da Controladoria Geral do Município ainda é insipiente, dada à potencialidade de uma Controladoria Governamental no contexto administrativo do Estado.

Costa; Oliveira e Huppés (2011) concluem que a gestão pública tem processos complexos. Para que o gestor tome a melhor decisão é preciso que esteja embasado em informações sólidas e controles eficazes. Quando o setor de Controladoria conta com estrutura adequada e desempenho pleno de suas atividades, consegue fornecer as ferramentas necessárias com pareceres precisos e fidedignos, em contrapartida, o administrador público estará amparado para zelar pelo bem público, assegurando otimização dos resultados.

Souza e Carvalho (2012) descrevem que os resultados sinalizam a carência de recursos destinados à área de custos e precariedade estrutural para o planejamento e controle. Os respondentes apresentam consciência quanto a utilidade de um sistema de custos para controle do setor, entretanto, para eles, há necessidade de que os principais gestores municipais tenham maior comprometimento e apoio na implantação do sistema.

Diante do exposto, acredita-se que os estudos realizados por Dias et al. (2009); Oliveira Júnior; Chaves Júnior e Lima (2009); Silva e Rocha (2009); Bogoni et al. (2010); Silva Júnior et al. (2011); Costa; Oliveira e Huppel (2011) e Souza e Carvalho (2012), que abordam a controladoria na administração pública, podem trazer contribuições complementares ao estudo, tanto na construção do referencial teórico quanto na análise desta pesquisa.

2.6.2 Estudos Internacionais

Também são encontrados na literatura internacional iniciativas de estudos semelhantes. O objetivo da revisão bibliográfica dos estudos internacionais para o trabalho também se dá em razão da necessidade de avaliar as pesquisas desenvolvidas sobre o assunto e que envolvem a controladoria na administração pública como forma de conhecer a forma como os pesquisadores estrangeiros tem tratado o tema em questão. O mesmo processo de pesquisa utilizado para procura dos estudos nacionais foi aplicado aos estudos internacionais, dando ênfase nas buscas feitas através das bases de dados.

Thompson e Jones (1986) concluem que as melhorias no controle e na gestão da execução orçamentária é desejável e possível. Contudo, a controladoria exerce um papel revelante em todo o processo decisória da gestão. Se as informações fornecidas pela controladoria nao foram suficientes, a mesma deve instituir mudanças para o atendimento informacional de toda a gestão.

Heckert e Willson (1963) contribuem com uma visão mais tradicional ao definir como funções do *controller* a supervisão da contabilidade geral, de custos, auditoria, tributária e estatísticas, e aplicações da função contábil para prevenção de futuros problemas administrativos. Assim, ressalta a aplicação de dados contábeis e dá um enfoque analítico à administração do sistema de planejamento e controle.

Na visão de Jackson (1949), a função básica do *controller* continua sendo a de extrair da contabilidade informações para dar suporte à tomada de decisão dos administradores.

Verbeeten (2010), conclui em seu estudo que a concepção e utilização de sistemas de gestão de custos difere entre ramos. Além disso, os resultados sugerem que as informações dos sistemas de gestão de custos sejam usados para interpretar dados da organização e assim gerir de forma eficiente toda a administração pública. Atualmente as informações da gestão de custos é usado principalmente por gestores financeiros, ainda pouco utilizada pelos gestores políticos.

Pettersen e Solstad (2007) constaram que há pouca utilização das informações contábeis, tais como informações sobre custos, desempenho, padrões alvo e decisões chaves, a existência de bases comuns no orçamento e também a ausência de processo de controle nas organizações pesquisadas. Os autores enfatizam que a realização de entrevistas com atores-chave no processo de gestão permitiu identificar os processos na prática e assim chegar a esta conclusão.

Diante do exposto, acredita-se que os estudos realizados por Thompson e Jones (1986), Heckert e Willson (1963), Jackson (1949), Verbeeten (2010) e Pettersen e Solstad (2007) que abordam a controladoria, seja ela pública ou privada, podem trazer contribuições complementares ao presente estudo.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Compreendem-se como procedimentos metodológicos, as diversas etapas desenvolvidas ordenadamente ao longo de uma investigação com o objetivo de atingir o resultado desejado (LAKATOS; MARCONI, 2010).

3.1 MÉTODO DE PESQUISA

O método de pesquisa indica a forma e o caminho para se chegar a determinado objetivo previamente fixado pelo pesquisador. Para Lakatos e Marconi (2010, p 83) ele é o “conjunto de atividades sistemáticas e racionais que permite alcançar o objetivo com a maior segurança e economia, pois define o caminho a ser seguido, detecta erros e auxilia as decisões do cientista”.

A partir do problema enunciado, adota-se neste estudo o método indutivo de pesquisa, pois parte-se de casos específicos para o geral. Collis e Hussey (2005, p. 27) relatam que a pesquisa indutiva é

um estudo no qual a teoria se forma a partir da observação empírica, portanto, inferências gerais são induzidas a partir de casos particulares, que é o contrário do método dedutivo. Partindo da observação individual e transformando-se em afirmações de padrões ou leis gerais, diz-se que o método indutivo vai do específico para o geral.

Gil (1999) corrobora com esse pensamento, relatando que é o método em que são observados e comparados os fenômenos cujas causas se deseja conhecer e descobrir as relações entre elas, para posterior generalização.

Lakatos e Marconi (2010) ratificam o entendimento de Gil (1999), assumindo que o método científico que fornece as bases lógicas da investigação para responder o problema desta pesquisa é o método indutivo, como o processo que parte de dados particulares de uma população, para posteriormente tirar conclusões do comportamento das partes examinadas e, assim, poder traçar um perfil geral.

Assim, metodologicamente a pesquisa pode ser caracterizada como indutiva, porque se forma a partir de observações empíricas, ou seja, a pesquisa correlacionará a teoria pesquisada com as constatações empíricas encontradas, as quais demonstrarão as percepções dos gestores quanto a importância de um sistema

de informações gerenciais de controladoria, que auxiliem os gestores municipais das prefeituras mato-grossense da região sudoeste.

3.2 CLASIFICAÇÃO DA PESQUISA

Após a apresentação do método, discorre-se sobre a classificação metodológica da pesquisa, efetuada quanto aos objetivos, abordagem do problema e procedimentos técnicos.

3.2.1 Quanto aos Objetivos

Conforme Roesch (2005), o objetivo fundamental de uma pesquisa é solucionar problemas utilizando procedimentos científicos, classificando-se como pesquisa descritiva aquela que descreve características de determinada população ou fato ocorrido.

Para Collis e Hussey (2005), pesquisa descritiva é aquela que apresenta a conduta dos fenômenos, e é usada para identificar e obter elementos sobre as características de um determinado problema ou questão.

Gil (2007, p. 42) explica que as pesquisas do tipo descritivas “[...] tem o objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, estabelecimento de relações entre variáveis”. O autor colabora ainda, indagando que uma de suas características mais significativas esta na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tal como o questionário. Desta forma, objetiva-se descrever procedimentos e entendimentos sobre relatórios gerenciais, e não em normatizar como esses relatórios devem ser feitos, a pesquisa se enquadra nesse método de pesquisa.

3.2.2 Quanto à Abordagem do Problema

Segundo Richardson (1999), a classificação quanto à abordagem do problema deve focar o problema de pesquisa e como este será abordado no estudo. Neste sentido, para que fosse possível obter resposta ao problema de pesquisa utilizou-se a abordagem quali-quantitativa.

No caso deste estudo, o problema é abordado sob a perspectiva de mais de um método. Inicialmente é utilizado o método qualitativo onde, conforme Silva e Menezes (2001), o pesquisador tende a analisar seus dados indutivamente. Nesse caso, usará o método qualitativo para captar a opinião das pessoas sobre o assunto e integrá-las no ambiente sem a preocupação que isso possa influenciar em suas respostas.

Num segundo estágio, passada essa fase qualitativa de abordagem do problema, e tendo em mãos os instrumentos de pesquisa devidamente respondidos, é utilizada a perspectiva quantitativa.

Para Richardson (2008), o método quantitativo se caracteriza pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação e análise de regressão.

Neste estudo, utilizou-se técnicas quantitativas para apontar a real utilidade que os gestores dos municípios mato-grossenses da região sudoeste obtêm das informações gerenciais divulgadas pela Controladoria de seus municípios

3.2.3 Quanto aos Procedimentos Técnicos

Quanto aos procedimentos técnicos, o estudo é classificado como levantamento, com a aplicação de uma *survey*. Trata-se, portanto, de um levantamento, pela característica das assertivas aplicadas às pessoas cujo comportamento se deseja conhecer (GIL, 1999). Ainda, conforme o autor, para este tipo de pesquisa são solicitadas informações a grupos significativos de pessoas em relação ao problema de pesquisa que está sendo estudado, e por meio da análise quantitativa obtém-se os resultados correspondentes aos dados coletados.

Para fazer os levantamentos fôra utilizado instrumento de pesquisa estruturado com assertivas e adoção de escala do tipo Likert. Além desse documento, também utilizou-se observações diretas e análise documental. Dentre as técnicas, o instrumento de pesquisa constitui-se o método mais rápido e barato

para a obtenção de informações. Outra vantagem apresentada é a não exigência de treinamento de pessoal e a garantia de anonimato (GIL, 2010).

3.3 POPULAÇÃO DO ESTUDO

Silva e Menezes (2001) definem população ou universo como o conjunto de indivíduos, organizações ou outros objetos de estudo que o investigador pretende descrever ou para os quais pretende generalizar as suas conclusões ou resultados.

A população concentra um conjunto de elementos que possui as características desejáveis para a pesquisa, enquanto que a amostragem é o ato de obter uma amostra da população, ou seja, é um subconjunto escolhido seguindo critérios de representatividade na população (SILVA ; MENEZES, 2001).

O Estado de Mato Grosso - MT possui 141 municípios, agrupados em 22 microrregiões político-administrativas, que fazem parte de 5 mesorregiões definidas pelo IBGE. Em 2001, através de estudos produzidos pela Secretaria de Planejamento - MT, foi realizada uma nova regionalização do Estado e foram definidas 12 Regiões de Planejamento. Atualmente Mato Grosso possui 75 terras indígenas e 19 unidades de conservação federais, 42 estaduais e 44 municipais distribuídas entre reservas, parques, bosques, estações ecológicas e RPPN (Reserva Particular do Patrimônio Nacional).

Nesse sentido, a população desta pesquisa são os 22 municípios que compõem a região sudeste de Mato Grosso (Tabela 1).

Tabela 1: Composição da população das cidades da região pesquisada

Municípios da Região Sudoeste de Mato Grosso	Densidade Populacional		
	Total da população urbana	Total da população rural	Total da população
Cáceres	76.558	11.354	87.912
Porto Esperidião	4.172	6.778	10.950
Mirassol D'Oeste	21.465	3.866	25.331
Glória D'Oeste	2.129	996	3.125
São José dos Quatro Marcos	14.506	4.457	18.963
Curvelândia	2.914	1.984	4.898
Araputanga	12.206	3.181	15.387
Indiavaí	1.778	629	2.407
Figueirópolis D'Oeste	2.014	1.791	3.805
Lambari D'Oeste	2.898	2.540	5.438
Rio Branco	4.144	917	5.061
Salto do Céu	2.185	1.718	3.903
Reserva do Cabaçal	1.622	956	2.578
Jauru	6.171	4.290	10.461
Vale de São Domingos	713	2.345	3.058
Pontes e Lacerda	34.629	6.757	41.386
Vila Bela da Santíssima Trindade	5.175	9.316	14.491
Conquista D'Oeste	2.053	1.335	3.388
Nova Lacerda	2.996	2.473	5.469
Comodoro	12.568	5.589	18.157
Campos de Júlio	3.991	1.028	5.019
Sapezal	15.120	2.960	18.080
TOTAL DA RSMT	232.007	77.260	309.267
TOTAL DE MATO GROSSO	2.484.838	549.153	3.033.991

Fonte: Adaptada IBGE (2010).

Entre os municípios da região estudada, destaca-se o município de Indiavaí como o menor em número de habitantes, 2.407, contrapondo com o município de Cáceres, cidade Polo, com uma população de 87.912 habitantes.

Foram 241 participantes da pesquisa: 22 prefeitos, 22 Controladores, 22 Contadores e 175 Secretários municipais. Todos selecionados de acordo com a função que desempenham na estrutura administrativa da organização, conforme apresentado na Tabela 2.

Tabela 2: Composição dos respondentes da pesquisa

Municípios da Região Sudoeste de Mato Grosso	Prefeito	Secretários	Contador	Controlador
Cáceres	1	11	1	1
Porto Esperidião	1	12	1	1
Mirassol D'Oeste	1	7	1	1
Glória D'Oeste	1	2	1	1
São José dos Quatro Marcos	1	8	1	1
Curvelândia	1	7	1	1
Araputanga	1	7	1	1
Indiavaí	1	7	1	1
Figueirópolis D'Oeste	1	9	1	1
Lambari D'Oeste	1	7	1	1
Rio Branco	1	8	1	1
Salto do Céu	1	7	1	1
Reserva do Cabaçal	1	5	1	1
Jauru	1	8	1	1
Vale de São Domingos	1	8	1	1
Pontes e Lacerda	1	10	1	1
Vila Bela da Santíssima Trindade	1	8	1	1
Conquista D'Oeste	1	7	1	1
Nova Lacerda	1	11	1	1
Comodoro	1	9	1	1
Campos de Júlio	1	9	1	1
Sapezal	1	8	1	1
TOTAL DE RESPONDENTES	22	175	22	22

Fonte: Elaborada pelo autor.

3.4 COLETA DE DADOS

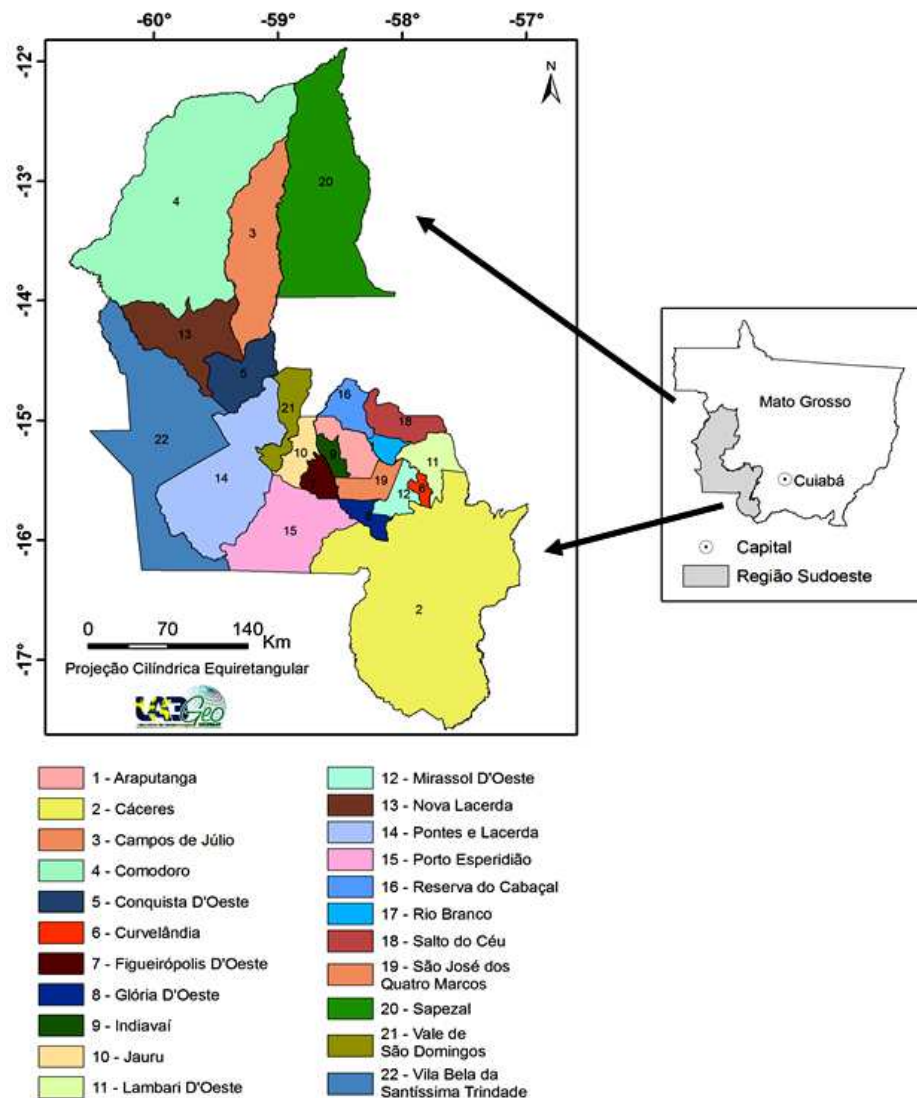
Para Andrade (1999), a coleta dos dados constitui uma etapa importante da pesquisa de campo, sendo que esses dados coletados são posteriormente preparados, analisados, interpretados e representados estatisticamente.

Para a coleta de dados foi utilizado um instrumento de pesquisa composto por sete assertivas que abordam o sistema público de custo, três assertivas que retratam o método de custeio mais apropriado à administração pública, quatro relacionadas à atuação dos gestores frente ao sistema público de custos, seis relacionadas à importância dos relatórios gerenciais, cinco sobre os relatórios gerenciais como apoio aos gestores municipais, três relacionadas aos fatores humanos frente a estrutura física da área de custos na administração pública, cinco

relativa às assertivas sobre a estrutura física da área de custos na administração pública. Por fim, tem-se mais seis assertivas relacionadas às mudanças conceituais sobre a gestão pública, todas estruturadas no formato da escala do tipo *Likert* com cinco pontos para mensurar a opinião dos respondentes, em que (1) Discordo totalmente, (2) Discordo parcialmente, (3) Indiferente, (4) Concordo parcialmente e (5) Concordo totalmente.

Conforme já apresentado, a população compreendida pelo estudo abrange todos os contadores, controladores, secretários municipais e prefeitos das 22 Prefeituras que compõem a região sudoeste de Mato Grosso, conforme ilustrado na Figura 7.

Figura 7 – Região Sudoeste do Estado de Mato Grosso



Fonte: UNEMAT - Lab. Geo (2012).

Para garantir maior confiabilidade ao processo de coleta de dados e assegurar o esclarecimento de quaisquer dúvidas que poderiam surgir quanto ao seu preenchimento, o instrumento de pesquisa, foi submetido a um pré-teste com *controllers* de municípios que não compõem a região pesquisada, antes do envio efetivo, com enfoque na objetividade das assertivas e facilidade de entendimento.

Neste pré-teste foram evidenciadas algumas modificações e sugestões por parte dos respondentes, que logo foram transcritas ao instrumento oficial, concretizando o trabalho e tornando-o apto ao envio.

3.5 TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS

A representação dos dados obtidos por meio do instrumento de pesquisa foi feita estatisticamente, uma vez que foi utilizada a escala do tipo Likert de cinco pontos, expressa por meio de tabelas. Em seguida foram demonstrados os percentuais de participação de cada alternativa em relação à assertiva proposta e a análise do Ranking Médio, o desvio padrão e o coeficiente de variação, obtido a partir da tabulação das notas obtidas com os respondentes.

O Ranking Médio, segundo Oliveira (2005), serve para situar em que porção do universo de respostas está àquela específica assertiva. Esse ranking é obtido através da multiplicação do número de respostas de cada assertiva pelo valor da nota e dividir este resultado pelo número de respostas. Ele reflete a possibilidade de expressão de uma escala média que representa todo o conjunto pesquisado.

Com relação ao desvio padrão, o mesmo é expresso na mesma unidade dos dados o que dificulta a sua interpretação dados em relação ao ranking médio. Para analisar a variação dos dados em situação em que se aplica o desvio-padrão, pode-se usar o coeficiente de variação (CV), uma medida relativa de dispersão, expresso em percentual. Ou seja, o CV serve para comparação em termos relativos do grau de concentração em torno da média (NOVAES; QUEIROZ e COUTINHO 2009). Fonseca e Martins(1996) ao abordar os coeficientes de variação estabelece os seguintes parâmetros para avaliação:

Tabela 3: Regras práticas de avaliação dos coeficiente de variação

Baixa dispersão	$CV \leq 15\%$
Média dispersão	$15\% < CV < 30\%$
Alta dispersão	$CV \geq 30\%$

Fonte: Fonseca e Martins (1996, p. 148).

Para verificar a força de associação entre as variáveis métricas das assertivas (questões com escala do tipo Likert de 5 pontos), utilizou-se o coeficiente de correlação de Pearson. Conforme Hair Jr. *et al.* (2005, p.311), “[...] as variáveis estão associadas quando exibem covariação. A covariação existe quando uma variável coerente e sistematicamente muda em relação a outra variável”. Para os autores, coeficientes maiores indicam uma alta covariação e uma forte relação. Coeficientes menores indicam pouca covariação e uma fraca relação entre as variáveis, de acordo com as seguintes regras (Tabela 4):

Tabela 4: Regras sobre o Valor do Coeficiente de Correlação

Variação do coeficiente	Força de associação
$\pm 0,91$ e $\pm 1,00$	Muito forte
$\pm 0,71$ e $\pm 0,90$	Alta
$\pm 0,41$ e $\pm 0,70$	Moderada
$\pm 0,21$ e $\pm 0,40$	Pequena mas definida
$\pm 0,01$ e $\pm 0,20$	Leve, quase imperceptível

Fonte: Hair *et al.* (2005, p.312).

Conforme Hair *et al.* (2005), os coeficientes de correlação entre $\pm 0,91$ e $\pm 1,00$ são considerados “muito fortes”. Ou seja, a covariância decididamente é compartilhada entre as duas variáveis que estão sendo examinadas. Para o cálculo do coeficiente de correlação de Pearson, foi utilizado o *software MS Office Excel 2010*.

3.6 LIMITAÇÃO DOS ACHADOS DA PESQUISA

Dado que a pesquisa foi aplicada nos 22 municípios da região sudoeste de Mato Grosso, seus resultados não podem ser generalizados para outras regiões ou esferas de governo sob nenhuma justificativa, devendo-se a isso uma limitação deste estudo.

Outra limitação está relacionada aos dados obtidos, os quais são válidos para as funções das controladorias das prefeituras selecionadas; o espaço temporal também é outro limitador a ser considerado, ou seja, não se pode assegurar que em

outro momento as respostas sejam as mesmas, tendo em vista se tratar de prefeituras, onde a gestão atual iniciou-se em no ano 2009 com a vigência até 2012.

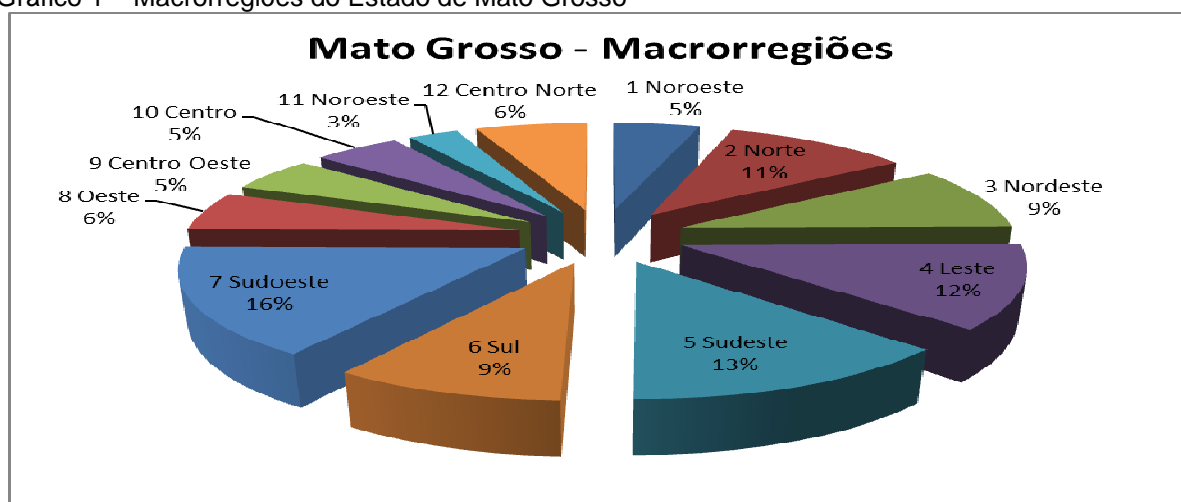
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

4.1 REGIÃO SUDOESTE DE MATO GROSSO

Os resultados apresentados neste capítulo referem-se à análise dos dados coletados por meio do instrumento de pesquisa aplicado junto aos gestores das prefeituras pesquisadas. Os dados foram descritos e analisados com o objetivo de investigar, sob a ótica dos gestores municipais, a utilidade das informações gerenciais de controladoria das prefeituras da região sudoeste do Estado de Mato Grosso.

Vale ressaltar que, dentre as macrorregiões de Mato Grosso, a região Sudoeste é a maior em quantidade de municípios que a compõem, ou seja, 16% dos municípios mato-grossense, conforme apresentado no Gráfico 1.

Gráfico 1 – Macrorregiões do Estado de Mato Grosso



Fonte: Dados da pesquisa

A pesquisa de campo foi realizada por meio de instrumento de pesquisa respondido por prefeitos, secretários, controladores e contadores municipais. Esse questionário foi enviado aos endereços eletrônicos das controladorias das 22 Prefeituras dos municípios em análise, e retornaram pela mesma via devidamente respondidos.

O total dos instrumentos de pesquisa enviados às prefeituras foi de 241, retornando 100% devidamente respondidos, o que caracteriza um censo. Com base nos dados das respostas, foi elaborada a análise estatística, o desvio padrão e o cálculo do ranking médio e o coeficiente de variação da escala utilizada.

A representação dos dados obtidos foi feita estatisticamente, utilizando a escala de Likert de cinco pontos para demonstrar a análise do Ranking Médio obtido a partir da tabulação das notas obtidas com os pesquisados e para apontar o nível de aceitação das assertivas. Sobre esse assunto, quanto mais próximo for o RM da escala 5, maior é a possibilidade de concordância total dos respondentes; e quanto mais próximo o RM for da escala 1, maiores as chances de a maioria dos respondentes discordarem sobre a questão.

4.2 PERFIL DOS RESPONDENTES

Os instrumentos de pesquisa foram, em sua maioria, respondidos pelos secretários municipais. Os prefeitos, controladores e contadores, totalizam a mesma quantidade por se tratar de um único agente público. As assertivas foram simples e objetivas, focadas principalmente no sistema público de custos, na importância dos relatórios gerenciais, na estrutura física da área de custos na administração pública, nos conceitos ligados à gestão pública.

Tabela 5: Perfil Geral dos respondentes

Variável	Descrição	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Gênero	Masculino	165	68%
	Feminino	76	32%
Escolaridade	Superior Completo	153	64%
	Ensino Médio	63	26%
	Ensino Fundamental	25	10%
Tempo que Exerce função pública	De 1 até 5 anos	184	76%
	De 6 até 10 anos	45	19%
	Mais de 10 anos	12	5%
Cargo ocupado	Prefeitos	22	9%
	Secretários Municipais	175	73%
	Controladores	22	9%
	Contadores	22	9%
Tipo de ingresso no serviço público	Concursado	57	24%
	Contratado	184	76%

Fonte: Dados da Pesquisa

Preliminarmente, procurou-se conhecer o perfil dos respondentes e também do ambiente em que estão situados. Dos 241 questionários enviados, 73% foram respondidos por secretários municipais, 9% prefeitos, 9% controladores e 9% contadores. Todos são ocupantes de cargos em comissão e servidores concursados, respondendo pela gestão dos recursos públicos enquanto permanecerem nos cargos.

Verificou-se que todos os controladores das prefeituras da região são concursados para o cargo, desempenhando suas funções a menos de cinco anos, e

82% dos contadores são concursados. Os restantes (18%) são servidores não efetivos, como por exemplo: empresas e/ou funcionários contratados.

Nota-se, conforme a Tabela 6, a participação ainda reduzida da mulher na ocupação dos cargos que compõem o estudo, ou seja, somente 32% da população. A redução ocorre em todos os cargos, apresentando um maior número de participação nos cargos de controladores e secretários municipais.

Tabela 6: Gênero dos respondentes

Municípios	Prefeitos		Secretários		Controladores		Contadores	
	Masc.	Fem.	Masc.	Fem.	Masc.	Fem.	Masc.	Fem.
Araputanga	1		5	3	1			1
Cáceres	1		8	4		1	1	
Campo de Júlio	1		4	5	1		1	
Comodoro	1		5	4	1		1	
Conquista D'Oeste	1		4	3	1		1	
Curvelândia	1		3	4		1	1	
Figuerópolis D'Oeste	1		4	5	1		1	
Glória D'Oeste	1		3	2		1	1	
Indiavaí	1		6	1	1		1	
Jauru	1		8	0	1		1	
Lambari D'Oeste		1	5	1	1		1	
Mirassol D'Oeste	1		4	3		1	1	
Nova Lacerda	1		6	4	1		1	
Pontes e Lacerda	1		8	2		1	1	
Porto Esperidião	1		8	2		1		1
Reserva do Cabaçal	1		2	3	1		1	
Rio Branco		1	2	6	1		1	
Salto do Céu	1		5	1	1			1
São José dos Quatro Marcos	1		6	2	1		1	
Sapezal	1		6	2	1		1	
Vale de São Domingos	1		6	2		1	1	
Vila Bela da Santíssima Trindade	1		4	4		1	1	
Total	20	2	112	63	14	8	19	3
Percentual	91%	9%	64%	36%	64%	36%	86%	14%

Fonte: Dados da pesquisa

Para o cargo de prefeito, somente os municípios de Lambari D'oeste e Rio Branco, apresentam o chefe do executivo municipal do gênero feminino, ou seja, 9% do total da população, conforme apresentado na Tabela 6.

Para o cargo de controlador, cuja investidura ocorre por meio de concurso público, há maior participação da mulher na administração pública, totalizando 36% da população assistida.

Para o cargo de secretário municipal, a incidência da mulher ocupando o cargo iguala ao ocorrido para o cargo de controlador, apresentando um percentual de 36% dos cargos ocupados por mulheres.

Entretanto, para o cargo de contador, conforme revela a Tabela 6, predomina a participação masculina no montante de 86% da ocupação do cargo, contrapondo com a participação feminina, que não ultrapassam 14%.

Os respondentes apresentam como perfil a predominância de graduados, conforme apresentado na Tabela 5, ou seja, 153 respondentes, correspondendo a 64% da população, 63 com o ensino médio (26%) e 25 com o ensino fundamental (10%).

Tabela 7: Escolaridade dos respondentes

Municípios	Prefeitos			Secretários			Controladores			Contadores		
	Fundamental	Médio	Superior	Fundamental	Médio	Superior	Fundamental	Médio	Superior	Fundamental	Médio	Superior
Araputanga		1			3	4			1			1
Cáceres			1		3	9			1			1
Campo de Júlio	1				1	7			1			1
Comodoro			1	1	1	7			1			1
Conquista D'Oeste		1			1	6			1		1	
Curvelândia	1				4	3			1			1
Figuerópolis D'Oeste		1		2	4	3			1			1
Glória D'Oeste		1				3			1			1
Indiavaí	1			2		5			1			1
Jauru		1			1	7			1			1
Lambari D'Oeste			1	2		4			1		1	
Mirassol D'Oeste	1				1	6			1			1
Nova Lacerda	1				2	9			1			1
Pontes e Lacerda		1		2	3	5			1			1
Porto Esperidião	1			2	4	6			1			1
Reserva do Cabaçal	1				4	1			1			1
Rio Branco	1			2	4	2			1			1
Salto do Céu			1		4	3			1			1
São José dos Quatro Marcos			1	1	2	5			1			1
Sapezal			1		1	7			1			1
Vale de São Domingos		1		1	5	2			1			1
Vila Bela da Santíssima Trindade	1			1	6	1			1			1
Total	9	7	6	16	54	105	0	0	22	0	2	20
Percentual	41%	32%	27%	9%	31%	60%	0%	0%	100%	0%	9%	91%

Fonte: Dados da pesquisa

Em relação ao cargo de controlador, o estudo mostra 100% dos respondentes com o nível superior, seguido dos contadores, apresentando 91% com o grau de Bacharel em Ciências Contábeis, devidamente registrados no Conselho Regional de Contabilidade do Estado.

O cargo de prefeito apresenta um nível alto de não graduados, predominando o ensino fundamental como grau de escolaridade (41%), entre os prefeitos

respondentes. Do cargo de secretário municipal, 60% dos respondentes concluíram o ensino superior, 31% tem somente o ensino fundamental, e um percentual considerável levando em conta as rotinas administrativas no setor público, cada vez mais exigentes de um quadro de pessoal com um contínuo processo de qualificação.

4.3 SISTEMA PÚBLICO DE CUSTOS

O objetivo desta parte é apresentar na percepção dos respondentes, as informações básicas das funções do sistema público de custos, na ótica de prefeitos, secretários, contadores e controladores. Essas questões estão refletidas no conteúdo das Tabelas 8, 9 e 10.

Tabela 8: Características do sistema público de custos

Descrição	Respondentes	Discordo totalmente (1)	Discordo parcialmente (2)	Indiferente (3)	Concordo parcialmente (4)	Concordo totalmente (5)	Média	Desvio padrão	Coefficiente de Variação
1 - Aumentará a transparência da gestão pública	Prefeitos	0%	0%	14%	50%	36%	4,23	0,67	15,85
	Secretários	1%	0%	10%	42%	47%	4,34	0,75	17,27
	Controladores	0%	0%	0%	41%	59%	4,59	0,49	10,67
	Contadores	0%	5%	5%	64%	27%	4,14	0,69	16,68
2 - Fornecerá subsídios para melhorar as decisões dos gestores	Prefeitos	0%	0%	14%	36%	50%	4,36	0,71	16,27
	Secretários	0%	1%	10%	42%	47%	4,36	0,69	15,83
	Controladores	0%	0%	5%	27%	68%	4,68	0,47	10,04
	Contadores	0%	0%	0%	55%	45%	4,45	0,50	11,22
3 - As informações servirão de embasamento para estudos de viabilidade econômica de investimentos	Prefeitos	0%	0%	14%	41%	45%	4,32	0,70	16,21
	Secretários	0%	0%	9%	56%	35%	4,27	0,62	14,52
	Controladores	0%	0%	0%	36%	64%	4,64	0,48	10,35
	Contadores	0%	0%	0%	59%	41%	4,41	0,49	11,11
4 - Disponibilizará informações que subsidiem a elaboração do PPA, LDO e LOA.	Prefeitos	0%	0%	5%	36%	59%	4,55	0,58	12,76
	Secretários	0%	1%	8%	41%	50%	4,26	0,61	14,33
	Controladores	0%	0%	5%	9%	86%	4,82	0,49	10,17
	Contadores	0%	5%	9%	41%	45%	4,27	0,81	18,96
5 - Apresentará os custos dos bens e serviços ofertados à sociedade.	Prefeitos	0%	0%	18%	59%	23%	4,05	0,65	16,07
	Secretários	0%	1%	11%	62%	27%	4,45	0,60	13,47
	Controladores	0%	9%	0%	50%	41%	4,23	0,87	20,58
	Contadores	0%	0%	5%	45%	50%	4,45	0,60	13,47
6 - Possibilitará ao gestor medir o impacto das decisões antes de serem tomadas.	Prefeitos	0%	0%	0%	9%	91%	4,91	0,29	5,91
	Secretários	0%	1%	3%	27%	70%	4,66	0,56	12,02
	Controladores	0%	0%	5%	5%	91%	4,86	0,46	9,46
	Contadores	5%	0%	0%	27%	68%	4,55	0,89	19,58
7 - Possibilitará melhor avaliação do desempenho da gestão pública, hoje muito limitada pelo sistema atual.	Prefeitos	0%	0%	0%	55%	45%	4,45	0,50	11,22
	Secretários	1%	1%	10%	61%	28%	4,14	0,67	16,17
	Controladores	0%	0%	14%	55%	32%	4,18	0,65	15,54
	Contadores	0%	5%	5%	41%	50%	4,36	0,77	17,65
RANKING MÉDIO TOTAL	Prefeitos				4,41			0,25	5,73
	Secretários				4,35			0,15	3,51
	Controladores				4,51			0,50	11,04
	Contadores				4,38			0,13	2,87

Fonte: Dados da pesquisa

No construto do sistema público de custos, o ranking médio total dos respondentes varia de 4,35 a 4,51, conforme apresentado na Tabela 8. Isso significa

que há concordância quase total por considerável parte dos respondentes com relação à importância que o sistema público de contas proporciona para a administração pública. O desvio padrão é expresso na mesma unidade dos dados, no entanto o mesmo dificulta a sua interpretação em relação a média. Para analisar a variabilidade dos dados em situação em que se aplica o desvio-padrão, foi utilizado o coeficiente de variação (CV), que é uma medida relativa de dispersão, expresso em percentual.

De um modo geral na comparação em termos relativos do grau de concentração em torno da média, o CV apresentou-se entre 3,51 e 11,04%, significando uma baixa dispersão nas assertivas com relação às características do sistema público de custos.

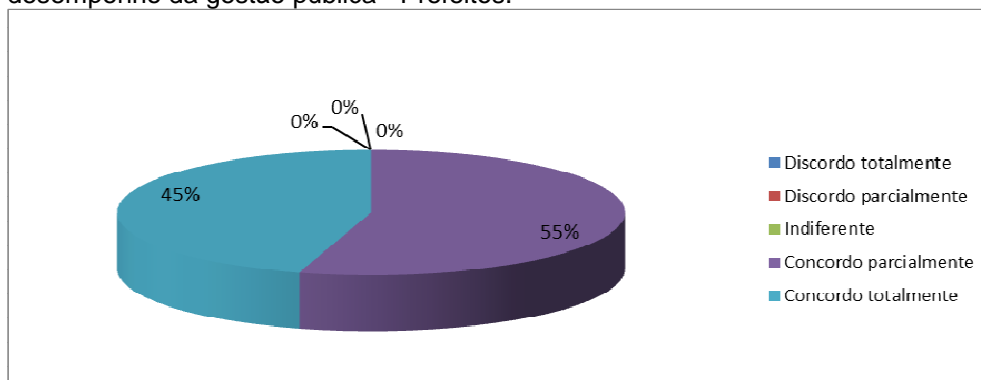
A assertiva de nº 3 que questionou se as informações de um sistema público de custos servirão de embasamento para estudos de viabilidade econômica de investimentos na administração pública, apresentou alto nível de concordância dentre a população pesquisada, constatado através de um RM entre 4,32 e 4,64. O baixo CV apresenta uma média dispersão nas respostas das assertivas dos prefeitos de, 16,21.

Conforme apresentado na Tabela 8, na assertiva nº 6, que afirma que o sistema público de custos possibilita ao gestor medir o impacto das decisões antes de serem tomadas, houve forte concordância dos prefeitos, totalizando um RM de 4,91, equivalendo a 91% da população de prefeitos da região sudoeste de Mato Grosso. Este RM é o maior do grupo de assertivas que indagavam sobre os benefícios das características do sistema público de custos para a administração pública municipal. Nesse sentido, os controladores demonstram concordância ao lado dos prefeitos com relação à assertiva, apresentando também um percentual de 91% dos respondentes com o cargo de controlador municipal, concordando com a afirmativa.

Para as duas categorias de respondentes, o CV apresentou-se, respectivamente, com o percentual de dispersão na resposta com o valor de 5,91 e 9,46, ou seja, com uma baixa dispersão das assertivas.

A assertiva de nº 7, que expressa a concordância de que a mensuração dos custos possibilitará melhor avaliação do desempenho da gestão pública, hoje muito limitada pelo sistema atual, teve um RM ente 4,14 e 4,45, entre os respondentes. Isso ratifica o entendimento dado por Slomski (2010), quando ele afirma que a partir da evidenciação de medidas de desempenho, a contabilidade assume seu papel de fonte de informações, funcionando como base de consulta, registro e mensuração das políticas e dos atos da gestão pública. O Gráfico 2, elaborado com as informações apresentadas na Tabela 8, em que mostra o maior RM da assertiva.

Gráfico 2 – Utilidade do Sistema de custos com relação à avaliação de desempenho da gestão pública - Prefeitos.



Fonte: Dados da pesquisa

Ainda nesta assertiva, nota-se que foi a que apresentou no grupo das assertivas sobre o sistema público de custos, uma média de dispersão das respostas entre os secretários, controladores e contadores, CV 16,17, 15,54 e 17,65 respectivamente.

Entre as assertivas, cujo posicionamentos tenderam para o uso do sistema público de custos, destacam-se os contadores: “Fornecerá subsídios para melhorar as decisões dos gestores”, “Apresentará custos dos bens e serviços ofertados à sociedade” e “Possibilitará ao gestor medir o impacto das decisões antes de serem tomadas”, por apresentarem maior nível de concordância (RM 4,45, 4,45 e 4,55, respectivamente). Isso significa que os contadores concordam que o novo sistema público de custos é um auxílio relevante para a administração pública.

Na administração pública, os objetivos da contabilidade de custos parecem ser um tanto quanto esquecidos, devido a grande preocupação em estimar receitas e a partir daí, fixar as despesas. Isso conduz ao objetivo de trazer benefícios a toda a sociedade, deixando a preocupação em consolidar e avaliar uma técnica, que

precise cientificamente os valores unitários dos bens e serviços, que serão disponibilizados aos cidadãos. As assertivas da Tabela 9 apresentam os benefícios que um método de custeio traz maiores benefícios à mensuração do consumo de recursos na administração pública.

Tabela 9: Método de custeio mais apropriado à administração pública

Descrição	Respondentes	Discordo totalmente (1)	Discordo parcialmente (2)	Indiferente (3)	Concordo parcialmente (4)	Concordo totalmente (5)	Média	Desvio padrão	Coefficiente de Variação
1 - O método de custeio ABC é o mais apropriado para a implantação do sistema.	Prefeitos	0%	0%	32%	55%	14%	3,82	0,65	17,02
	Secretários	0%	2%	15%	51%	33%	4,14	0,72	17,38
	Controladores	0%	0%	14%	45%	41%	4,27	0,70	16,38
	Contadores	0%	0%	23%	32%	45%	4,23	0,81	19,16
2 - Para decidir o método de custeio mais adequado é preciso ter definido quais as informações o gestor deseja obter.	Prefeitos	0%	0%	14%	5%	82%	4,68	0,72	15,38
	Secretários	0%	0%	6%	19%	75%	4,70	0,57	12,14
	Controladores	5%	0%	0%	36%	59%	4,45	0,91	20,43
	Contadores	0%	0%	5%	14%	82%	4,77	0,53	11,10
RANKING MÉDIO TOTAL	Prefeitos	4,25						0,43	10,16
	Secretários	4,42						0,28	6,27
	Controladores	4,36						0,09	2,08
	Contadores	4,50						0,27	6,06

Fonte: Dados da pesquisa

Sobre as assertivas que relatavam sobre o método de custeio mais apropriado à administração pública, de forma geral, houve total entendimento por parte dos respondentes quanto à concordância, o que pode ser confirmado pelo RM total entre todos os respondentes variando entre 4,25 e 4,50. Para as assertivas apresentadas, o CV apresentou-se com o percentual de dispersão com o valor de 2,08 e 10,16, ou seja, com uma baixa dispersão das assertivas que retratavam sobre qual melhor método de custeio para a administração e assim definir quais informações os gestores desejam obter através desse método. Em decorrência desta importância, Wiemer e Ribeiro (2011), destacam que a inexistência de definição de um sistema de custeio na atividade pública acaba por deixar de fornecer informações valiosas na questão referente a este controle social dos atos de gestão.

Com relação a assertiva de nº 1, que menciona se o método de custeio ABC é o mais apropriado para a implantação do sistema de custos na administração pública, este apresentou o menor RM deste grupo de assertivas. O menor RM resultou da opinião dos prefeitos, conforme RM de 3,82, os demais com RM acima demonstraram mais concordância com a assertiva. Dentre todos os respondentes da assertiva, o CV demonstrou uma dispersão média nas respostas, ou seja, o CV ficou entre 16,38 e 19,16. Corroborando, Moura (2003) ressalta a importância da

gestão de custos no setor público, em fazer com que haja o equilíbrio no fluxo de entrada e saída dos recursos públicos, pois a administração pública deve ser colocada como um agente econômico, responsável por captar e consumir esses recursos, e assim consolidar a sua missão que é o bem comum geral de toda a sociedade.

A assertiva nº 2 que relata sobre a informação que “para decidir o método de custeio mais adequado é preciso ter definido quais informações o gestor deseja obter”, foi a que apresentou maior concordância entre os respondentes, e também um nível médio de dispersão das respostas apresentadas, como constatado através do RM entre 4,45 e 4,77 e o CV entre 11,10 e 20,43. A maior concordância ocorreu com o grupo de contadores, ou seja, 82% deles concordam que antes de decidir o método de custeio mais adequado é preciso ter definido quais informações são necessárias ao gestor. No entanto, não foi o grupo que conforme a Tabela 9 apresentou média dispersão das assertivas, frente a um RM de 4,77, o CV do grupo de contadores apresentou uma percentual na dispersão das respostas de 11,10%.

O advento de uma sistemática de custeio na administração pública propiciará o aperfeiçoamento das rotinas de trabalho, eliminando aquelas que não agregam valor ao serviço, e/ou representam desperdício dos recursos públicos e tendem a possibilitar a avaliação de desempenho e produtividade.

Tabela 10: Atuação dos gestores frente ao sistema público de custos

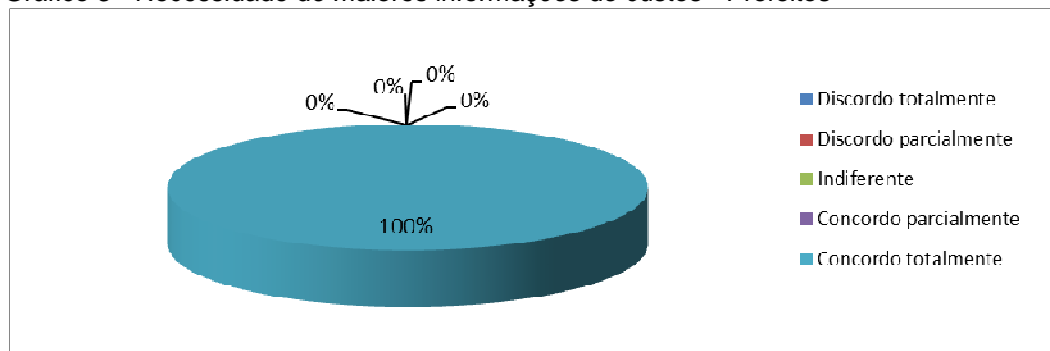
Descrição	Respondentes	Discordo totalmente (1)	Discordo parcialmente (2)	Indiferente (3)	Concordo parcialmente (4)	Concordo totalmente (5)	Média	Desvio padrão	Coefficiente de Variação
1 - Os gestores públicos necessitam de maiores informações de custos.	Prefeitos	0%	0%	0%	0%	100%	5,00	0,00	0,00
	Secretários	0%	1%	5%	30%	65%	4,14	0,72	17,38
	Controladores	0%	0%	0%	32%	68%	4,68	0,47	10,04
	Contadores	0%	0%	0%	32%	68%	4,68	0,47	10,04
2 - Os gestores públicos estão preparados para utilizar novos formatos de informações de custos no seu processo decisório.	Prefeitos	0%	5%	18%	50%	27%	4,00	0,80	20,00
	Secretários	4%	5%	11%	47%	33%	3,99	1,00	25,07
	Controladores	14%	23%	0%	36%	27%	3,41	1,44	42,24
	Contadores	18%	5%	9%	32%	36%	3,99	1,00	25,07
3 - A contabilidade de custos atualmente prepara relatórios gerenciais que efetivamente servem de suporte às decisões dos gestores.	Prefeitos	5%	0%	59%	9%	27%	3,55	1,03	29,05
	Secretários	3%	4%	33%	35%	26%	3,77	0,97	25,76
	Controladores	9%	9%	23%	18%	41%	3,73	1,32	35,41
	Contadores	9%	5%	18%	18%	50%	3,95	1,30	32,87
4 - Os gestores estão satisfeitos com os relatórios e informações disponibilizados pela contabilidade de custos.	Prefeitos	5%	5%	59%	9%	23%	3,41	1,03	30,21
	Secretários	5%	19%	35%	20%	21%	3,33	1,14	34,28
	Controladores	5%	9%	32%	23%	32%	3,68	1,14	30,96
	Contadores	9%	14%	18%	41%	18%	3,45	1,20	34,74
RANKING MÉDIO TOTAL	Prefeitos	3,99						0,62	15,63
	Secretários	3,81						0,31	8,09
	Controladores	3,88						0,48	12,42
	Contadores	4,02						0,44	10,86

Fonte: Dados da pesquisa.

Para o grupo de assertivas que retratavam a atuação dos gestores frente ao sistema público de custos, os respondentes apresentaram um nível baixo de concordância, para uma situação de serem indiferentes ao assunto, conforme apresentado na Tabela 10, pelos RM total entre 3,81 e 4,02. Com relação a variabilidade dos dados, apresenta-se em percentual uma baixa dispersão nas respostas das assertivas, conforme apresentado o CV na Tabela 10, ficando em torno de 8,09 e 15,63.

A assertiva de nº1, que questionou se os gestores públicos necessitam de maiores informações de custos, destacou-se por apresentar um alto nível de concordância, apresentando um RM médio entre 4,14 a 5,00. A Tabela 10 apresenta a concordância de 100% dos prefeitos da região sudoeste de Mato Grosso com relação à assertiva. O Gráfico 3 foi elaborado com as informações apresentadas na Tabela 4.

Gráfico 3 - Necessidade de maiores informações de custos - Prefeitos



Fonte: Dados da pesquisa

Com referência a essa questão, corroboram-se aqui os resultados do estudo de Alves Filho e Martinez (2010), quando eles relatam que o sistema de custos facilita a transparência dos atos do gestor público, disponibilizados aos cidadãos relatórios de fácil acesso e de fácil entendimento, e possibilitando-os analisar a gestão pública.

Percebe-se, pelos dados da Tabela 10, que, de forma geral, há indiferença, na assertiva de nº 4 que menciona que os respondentes estão satisfeitos com os relatórios e informações disponibilizados pela contabilidade de custos (RM entre 3,33 e 3,68). Ratifica o RM, o demonstrado no CV da assertiva, ou seja, um alto percentual de dispersão entre os respondentes da pesquisa, ficando assim o CV

entre 30,21 e 34,74, o que revela uma grande distribuição dos posicionamentos dos prefeitos, secretários, controladores e contadores municipais. Nessa assertiva o grupo de secretários foi o que apresentou o menor RM, 3,33, ou seja, informa um alto nível de indiferença no que tange à satisfação com os relatórios e informações disponibilizados pela contabilidade de custos.

É importante salientar que a assertiva de nº 3 e 4 foram as que apresentaram maior tendência à indiferença por parte dos respondentes, conforme apresentado na Tabela 10, através de um RM inferior a 4. O resultado do estudo evidencia o descontentamento dos respondentes quanto à preparação de relatórios gerenciais e a satisfação dos gestores com as informações contidas nos mesmos.

A contabilidade de custos, conforme Silva e Drumond (2004) apresenta-se como um instrumental adequado ao oferecimento de informações, que permitam uma melhor tomada de decisão por parte dos gestores públicos, uma vez que demonstra com maior transparência os pontos de desperdícios cometidos, de forma que venha permitir a realocação de recursos em programas que agreguem melhores resultados para a sociedade

A assertiva de nº 2 assina que os gestores públicos estão preparados para utilizar novos formatos de informações de custos no seu processo decisório, esta apresentou alto nível de discordância entre a população pesquisada, conforme constatado no RM da assertiva, ficando entre 3,41 e 4,00. Entre os respondentes, destaca-se o RM e o CV dos controladores municipais, ou seja, 3,41 e 42,24% respectivamente. Ainda nessa assertiva, os contadores apresentam concordância quanto ao preparo dos gestores para a utilização de novos formatos de informações de custos, isso contradiz a informação da Tabela 7, que apresenta um nível de escolaridade muito baixo dos prefeitos.

Esse ranking aponta para a situação de que, na opinião dos controladores, os gestores públicos não estão preparados para utilizar novos formatos de informações que a contabilidade pública de custos possa oferecer. Tal constatação implica na necessidade de qualificação e preparo dos gestores para utilização dos novos formatos de custos como auxílio às tomadas de decisões, mediante a instituição de um programa de qualificação continuada em toda a administração pública.

Destaca-se a grande importância da qualificação continuada para os gestores e toda a equipe integrante da administração pública, visto que, quanto mais eficazes são os funcionários, mais eficaz se torna a empresa pública.

A assertiva que relata se a contabilidade de custos atualmente prepara relatórios gerenciais que efetivamente servem de suporte às tomadas de decisões dos gestores, é tratada na assertiva de nº3. Os respondentes mostram pouca concordância conforme apresentado no RM da assertiva entre 3,55 e 3,95. O CV apresenta em percentual uma dispersão média nas respostas ficando em torno de 25,76 e 35,41.

Destaca-se a opinião de 59% dos prefeitos que apresentam-se indiferentes frente a esta assertiva, demonstrando assim, pouco conhecimento sobre a contabilidade de custos. Todavia, como discorre Martins (2003), a contabilidade de custos preocupa-se com a resolução de problemas mais complexos com estoques e com o registro detalhado sobre as operações realizadas pela empresa, objetivando proceder à apuração detalhada dos resultados, auxiliar o controle dos gastos e subsidiar a tomada de decisões.

4.4 A IMPORTÂNCIA DOS RELATÓRIOS GERENCIAIS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A exemplo dos fatores da organização, os relatórios gerenciais que demonstram dados da organização de forma clara e de fácil entendimento, exercem um papel relevante no funcionamento e atendimento das demandas informacionais da gestão pública. Corroborando com esse entendimento, Platt Neto; Cruz e Vieira (2006), relatam que as informações devem ser disponibilizadas de forma transparente, ou seja, a divulgação deve estar somada a compreensão dos dados, assim a transparência com princípio fiscal pressupõe a publicidade e compreensibilidade das informações. Os dados apresentados na Tabela 11 tratam dessas questões.

Tabela 11: Importância dos relatórios gerenciais

Descrição	Respondentes	Discordo totalmente (1)	Discordo parcialmente (2)	Indiferente (3)	Concordo parcialmente (4)	Concordo totalmente (5)	Média	Desvio padrão	Coefficiente de Variação
1 - Os relatórios gerenciais emitidos pela controladoria do município atendem plenamente às necessidades da gestão.	Prefeitos	5%	5%	14%	45%	32%	3,95	1,02	25,79
	Secretários	3%	18%	13%	54%	12%	3,54	1,01	28,55
	Controladores	0%	0%	14%	50%	36%	4,23	0,67	15,85
	Contadores	0%	9%	9%	32%	50%	4,23	0,95	22,47
2 - Relatórios detalhados aumentarão a transparência da gestão pública.	Prefeitos	0%	0%	0%	41%	59%	4,59	0,50	10,89
	Secretários	1%	3%	5%	57%	35%	4,23	0,71	16,79
	Controladores	0%	0%	0%	27%	73%	4,73	0,45	9,52
	Contadores	0%	0%	0%	59%	41%	4,41	0,49	11,11
3 - Disponibilizará informações que subsidiem a elaboração do PPA, LDO e LOA.	Prefeitos	0%	0%	5%	23%	73%	4,68	0,57	12,17
	Secretários	0%	1%	9%	21%	69%	4,59	0,68	14,82
	Controladores	0%	0%	5%	27%	68%	4,64	0,57	12,29
	Contadores	0%	0%	14%	9%	77%	4,64	0,71	15,31
4 - Relatórios que demonstrem os custos dos bens e serviços ofertados à sociedade são instrumentos de transparência.	Prefeitos	0%	5%	0%	18%	77%	4,68	0,70	14,95
	Secretários	2%	2%	6%	32%	59%	4,45	0,82	18,44
	Controladores	0%	9%	0%	9%	82%	4,64	0,90	19,41
	Contadores	0%	0%	5%	32%	64%	4,59	0,59	12,85
5 - As informações apresentadas nos relatórios gerenciais são suficientes.	Prefeitos	0%	5%	18%	41%	36%	4,09	0,87	21,27
	Secretários	2%	5%	12%	63%	18%	3,90	0,82	21,04
	Controladores	0%	9%	23%	32%	36%	3,95	0,98	24,78
	Contadores	0%	14%	9%	27%	50%	4,14	1,06	25,63
RANKING MÉDIO TOTAL	Prefeitos	4,14					0,66	15,84	
	Secretários	3,93					0,59	15,01	
	Controladores	4,17					0,66	15,87	
	Contadores	4,26					0,37	8,58	

Fonte: Dados da pesquisa

Sobre a importância dos relatórios gerenciais na administração pública, de forma geral, houve entendimento por parte dos respondentes quanto à concordância das afirmativas apresentadas, o que pode ser confirmado pelo RM total entre todos os respondentes apresentados conforme Tabela 11, entre 3,93 e 4,26. Ou seja, a população estudada confirma e evidencia a importância dos relatórios gerenciais para a administração pública como eficiente auxílio às tomadas de decisões. Para o grupo das assertivas, o CV em comparação com grau de concentração em torno do RM, apresentou-se em torno de 8,58 a 15,87, isso significa uma média dispersão das assertivas referente ao estudo. Corroborando com o estudo, O'Brien (2001) relata que são incontestáveis os benefícios que os sistemas de informação oferecem, principalmente, quando são utilizados como fatores de solução de problemas e como ferramentas de diferenciais.

Martins (2010) faz referência a esse aspecto, destacando que para haver bom desempenho de um sistema de informações de custos, é preciso esforço e capacidade do pessoal que o alimenta e o faz funcionar, pois ele inicialmente absorve dados fornecidos de diversos pontos da organização, processa-os e emite relatórios com base neles.

A assertiva de nº 1, ao qual procurou indagar os respondentes, se os relatórios gerenciais emitidos pela controladoria do município atendem plenamente às necessidades da gestão, apresentou concordância entre os respondentes, conforme demonstra o RM da assertiva (RM 3,54 a 4,23). Destaca-se a opinião dos secretários municipais, com o menor RM (3,54), dentre a população da pesquisa com relação a esta assertiva, ou seja, na opinião dos secretários, os relatórios gerenciais emitidos pela controladoria do município, não são suficientes para suprir as necessidades informacionais da gestão.

Nas assertivas de nº 3 e 4, que questionou se “relatórios gerenciais disponibilizará informações que subsidiem a elaboração do PPA, LDO e LOA” e “relatórios que demonstrem os custos dos bens e serviços ofertados à sociedade são instrumentos de transparência”, houve um alto nível de concordância entre os respondentes, apresentando um RM 4,59 e 4,68 e RM 4,45 e 4,68, conforme consta na tabela 11. No entanto, o CV apresenta baixa dispersão das assertivas não sendo superior na sua maioria a 15%, sendo o limite para a classificação em baixa dispersão.

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

Tabela 12: Relatórios gerenciais como apoio aos gestores municipais

Descrição	Respondentes	Discordo totalmente (1)	Discordo parcialmente (2)	Indiferente (3)	Concordo parcialmente (4)	Concordo totalmente (5)	Média	Desvio padrão	Coefficiente de Variação
1 - É importante aos gestores a utilização de relatórios gerenciais como subsídio para melhorar as decisões.	Prefeitos	0%	0%	0%	41%	59%	4,59	0,50	10,89
	Secretários	1%	0%	6%	59%	34%	4,27	0,62	14,52
	Controladores	0%	0%	0%	23%	77%	4,77	0,42	8,80
	Contadores	0%	0%	0%	59%	41%	4,41	0,49	11,11
2 - Os gestores públicos necessitam de maiores informações de custos.	Prefeitos	0%	0%	0%	5%	95%	4,95	0,21	4,24
	Secretários	1%	1%	5%	17%	78%	4,70	0,63	13,40
	Controladores	0%	0%	5%	14%	82%	4,77	0,52	10,90
	Contadores	0%	0%	5%	0%	95%	4,91	0,42	8,56
3 - Os gestores públicos estão preparados para interpretar e utilizar novos formatos de relatórios gerenciais contendo informações de custos.	Prefeitos	36%	5%	27%	9%	23%	2,77	1,56	56,26
	Secretários	47%	7%	13%	17%	16%	2,47	1,58	63,86
	Controladores	23%	23%	5%	18%	32%	3,14	1,64	52,29
	Contadores	32%	9%	9%	5%	45%	3,23	1,82	56,39
4 - Solicitações de informações e relatórios adicionais à controladoria	Prefeitos	0%	0%	32%	9%	59%	4,27	0,91	21,30
	Secretários	2%	3%	12%	36%	47%	4,23	0,91	21,52

são prontamente atendidos	Controladores	5%	5%	14%	23%	55%	4,18	1,14	27,26
	Contadores	0%	0%	9%	32%	59%	4,50	0,67	14,89
5 - Como gestor você esta sendo bem atendido com relatórios gerenciais emitidos pela controladoria.	Prefeitos	0%	0%	27%	45%	27%	4,00	0,74	18,50
	Secretários	3%	2%	11%	48%	36%	4,13	0,89	21,57
	Controladores	0%	5%	23%	27%	45%	4,14	0,92	22,24
	Contadores	5%	0%	14%	18%	64%	4,36	1,02	23,38
6 - Somente informações financeiras apresentadas em relatórios gerenciais seriam suficientes para a tomada de decisão.	Prefeitos	5%	59%	5%	14%	18%	2,82	1,30	46,13
	Secretários	9%	45%	13%	18%	15%	2,86	1,26	44,01
	Controladores	36%	18%	0%	18%	27%	2,82	1,70	60,32
	Contadores	9%	23%	9%	23%	36%	3,55	1,41	39,77
RANKING MÉDIO TOTAL	Prefeitos	4,12						0,74	18,08
	Secretários	3,96						0,77	19,41
	Controladores	4,20						0,60	14,25
	Contadores	4,28						0,56	13,11

Fonte: Dados da pesquisa

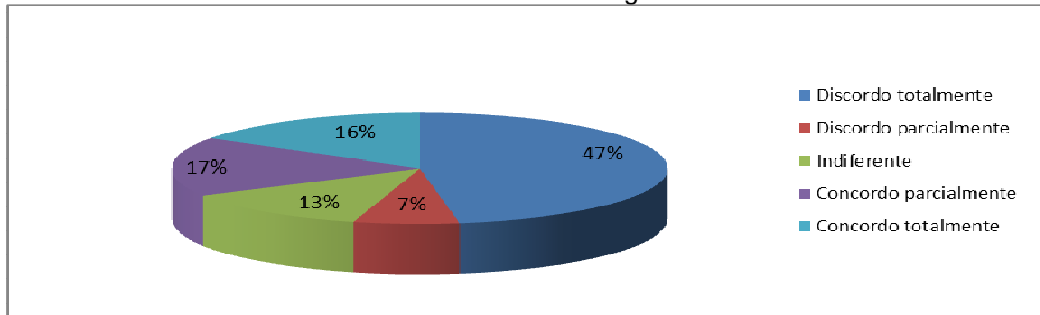
Os dados sobre as assertivas que tratavam os relatórios gerenciais como apoio aos gestores municipais, revelam concordância dos respondentes conforme constatado no RM total, entre 3,96 e 4,28. Neste mesmo grupo de assertivas, nota-se que o CV oscilou entre baixa e média dispersão das assertivas, apresentado entre 13,11 e 19,41.

Para os controladores, de forma geral, há boa receptividade das assertivas quanto à importância dos relatórios gerenciais na administração pública. O RM geral de 4,20 indica concordância de 84% dos controladores municipais, manifestando a importância de relatórios gerenciais como suporte nas tomadas de decisões na administração pública municipal.

Os respondentes concordam que é importante os gestores a utilizarem relatórios gerenciais como subsídio para melhorar as decisões, observado na assertiva de nº 1. Essa afirmativa contou com um RM dentre os respondentes entre 4,27 e 4,77 e com um CV revelando baixa dispersão na assertiva, ou seja, não sendo superior a 15%.

A assertiva de nº 3 apresenta o menor RM (RM 2,47), o mais preocupante pois estes entendem que os gestores públicos não estão preparados para interpretar e utilizar novos formatos de relatórios gerenciais contendo informações de custos, na opinião dos secretários municipais. Conclui-se com o resultado da assertiva que, urgentemente há necessidade de um processo contínuo de qualificação para os gestores públicos, ou até mesmo um cuidado maior do eleitor, ao escolher os gestores públicos, no sentido de que escolham pessoas preparadas e qualificadas para o desempenho da função. O Gráfico 4, foi elaborado com as informações apresentadas na Tabela 12.

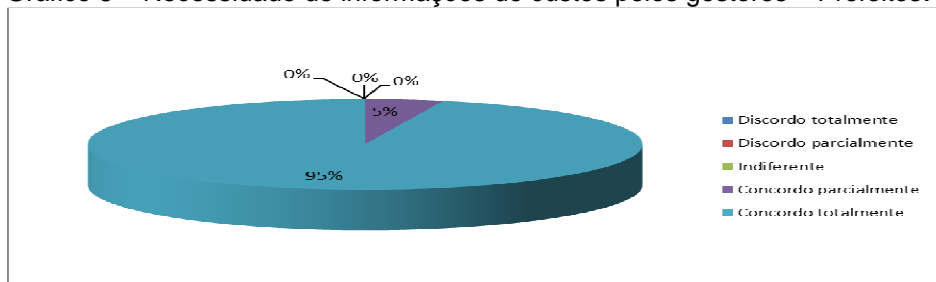
Gráfico 4 – Utilidade de novos formatos de relatórios gerenciais – Secretários



Fonte: Dados da Pesquisa

A maior concordância no que se refere à importância dos relatórios gerenciais como apoio aos gestores municipais ocorreu por parte dos prefeitos na assertiva de nº 2, a qual indicava que os gestores públicos necessitam de maiores informações de custos, apresentando um RM de 4,95 e um CV de 4,24, demonstrando um nível baixo de dispersão nas assertivas da população de prefeitos da região sudoeste de Mato Grosso. A concordância está refletida no Gráfico 5.

Gráfico 5 – Necessidade de informações de custos pelos gestores – Prefeitos.



Fonte: Dados da pesquisa

Como era de se esperar, os contadores, também revelam concordância na assertiva acima, com um RM de 4,91 apresentado na Tabela 12, demonstrando que 95% dos contadores concordam que as informações de custos são de grande importância para os gestores públicos.

Entre os respondentes, há um consenso de concordância com assertiva de nº 4 “solicitações de informações e relatórios adicionais à controladoria são prontamente atendidos”. O RM apresenta-se entre 4,18 e 4,50. A assertiva, conforme dados da Tabela 12, apresenta concordância de 59% dos prefeitos e contadores ao se referir que são de fato atendidos com relatórios adicionais de controladoria. Essa posição confirma o que mencionam Bellver e Kaufmann (2005) os quais asseguram que nas sociedades democráticas o acesso à informação e a

transparência também podem ser considerados como um dos direitos humanos fundamentais.

Dar transparência aos atos realizados pelos representantes do poder público parece não ser um desafio muito fácil, apesar dos modernos recursos tecnológicos disponíveis na atualidade. A transparência na gestão pública exige uma política específica. É um princípio a ser implementado de forma concertada e, portanto, exige capacidade da autoridade pública (GOMES FILHO, 2005).

Entretanto, a transparência também é considerada como um dos alicerces da gestão fiscal pública responsável, e está ligada diretamente ao princípio constitucional da publicidade, e seu estímulo consiste em um dos principais objetivos da Administração Pública moderna.

A assertiva de nº 5, em que se afirma que os gestores estão sendo bem atendidos com relatórios gerenciais emitidos pela controladoria, apresentou bom nível de concordância, entretanto, somente 27% dos prefeitos concordam plenamente com a mesma. A maior concordância apresentada é dos contadores, 64% dos respondentes. Como a assertiva relata uma forma de atuação da controladoria no que se refere à qualidade dos relatórios gerenciais emitidos por ela, 45% dos controladores concordam totalmente que os gestores estão bem atendidos com relatórios gerenciais emitidos pela controladoria. Nota-se nesta assertiva conforme dados do CV apresentado na Tabela 12, uma dispersão média nas assertivas.

O menor RM entre as assertivas deste grupo, ocorreu na assertiva de nº 6, para o cargo de prefeito e controlador, RM 2,82 para ambos os cargos. As assertivas demonstram que para os prefeitos e controladores, somente informações financeiras apresentadas em relatórios gerenciais não seriam suficientes para apoiar as tomadas de decisões. Ainda nesta assertiva nota-se que o CV foi um dos maiores apresentados, ou seja, para os prefeitos o CV foi de 46,13 e para os controladores 60,32, demonstrando uma alta dispersão em percentual nas assertivas sobre o assunto.

4.5 FATORES HUMANOS FRENTE A ESTRUTURA FÍSICA DA ÁREA DE CUSTOS

Uma adequada área de custos também necessita de um volume mínimo de recursos físicos para seu funcionamento e atendimento das demandas informacionais da gestão pública. Os dados apresentados na Tabela 13 tratam dessas questões.

Tabela 13: Fatores humanos frente a estrutura física da área de custos

Descrição	Respondentes	Discordo totalmente (1)	Discordo parcialmente (2)	Indiferente (3)	Concordo parcialmente (4)	Concordo totalmente (5)	Média	Desvio padrão	Coefficiente de Variação
1 - É exclusivamente do setor contábil a responsabilidade de manter o sistema de custos atualizado.	Prefeitos	0%	23%	5%	64%	9%	3,59	0,96	26,73
	Secretários	3%	10%	7%	67%	14%	3,79	0,90	23,76
	Controladores	14%	18%	5%	50%	14%	3,32	1,29	38,88
	Contadores	18%	9%	5%	64%	5%	3,27	1,25	38,19
2 - O sucesso de um sistema de informações depende do pessoal que o alimenta e o faz funcionar.	Prefeitos	0%	5%	0%	18%	77%	4,68	0,72	15,38
	Secretários	1%	2%	6%	35%	55%	4,42	0,79	17,88
	Controladores	5%	0%	0%	41%	55%	4,41	0,89	20,19
	Contadores	0%	0%	0%	59%	41%	4,41	0,49	11,11
3 - O prefeito juntamente com os demais gestores públicos está dando condições para que o pessoal da contabilidade se prepare para o novo sistema.	Prefeitos	0%	32%	14%	23%	32%	3,55	1,23	34,69
	Secretários	1%	42%	13%	21%	23%	3,24	1,24	38,27
	Controladores	14%	9%	14%	27%	36%	3,64	1,43	39,33
	Contadores	9%	27%	5%	18%	41%	3,55	1,50	42,31
RANKING MÉDIO TOTAL	Prefeitos	3,94						0,53	13,33
	Secretários	3,82						0,48	12,61
	Controladores	3,79						0,23	6,04
	Contadores	3,74						0,48	12,94

Fonte: Dados da pesquisa.

No que se refere a fatores humanos frente a estrutura física da área de custos, o RM total dos respondentes varia de 3,79 a 3,94, conforme apresentado na tabela 13. Isso significa que há concordância por considerável parte dos respondentes. O desvio padrão é expresso na mesma unidade dos dados, no entanto, como já mencionado anteriormente, o mesmo dificulta a sua interpretação em relação a média. Para analisar a variação ocorrida nos dados em situação em que se aplica o desvio-padrão, foi utilizado o CV, que é uma medida relativa de dispersão, expresso em percentual. De um modo geral, o CV apresentou-se entre 6,04 e 13,33, significando baixa dispersão nas assertivas com relação a fatores humanos frente a estrutura física da área de custos.

A assertiva de nº 1, de que é exclusivamente do setor contábil a responsabilidade de manter o sistema de custos atualizado, obteve a concordância dos respondentes da pesquisa. O CV apresentou dispersão média e alta nas assertivas, destacando-se o CV dos controladores e contadores a um nível de alto percentual de dispersão nas assertivas respondidas.

Os responsáveis pelo setor de contabilidade, os contadores, apresentam uma discordância na ordem de 18%, quanto ao se é exclusivamente do setor contábil a responsabilidade de manter o sistema de custos atualizado, enquanto 64% destes profissionais concordam que efetivamente é de responsabilidade do setor contábil a referida atualização, conforme apresentado na Tabela 13.

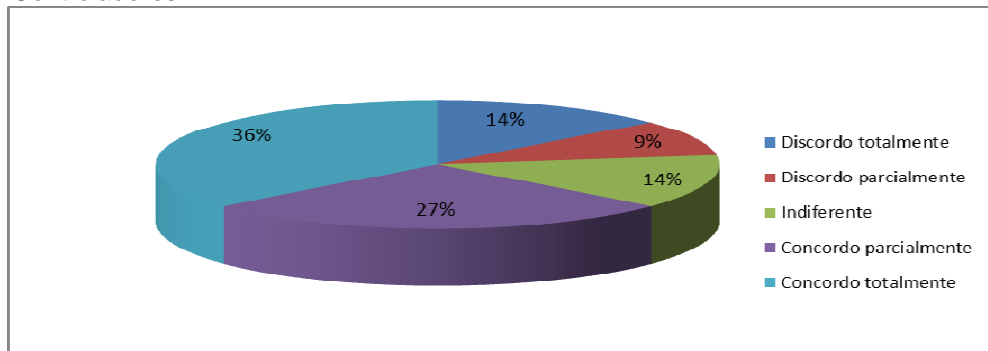
A assertiva de nº 2, tem um alto nível de concordância dos respondentes de que o sucesso de um sistema de informações de custos depende do pessoal que o alimenta e o faz funcionar, conforme revela o RM entre 4,41 a 4,68. Martins (2010) faz referência a esse aspecto, destacando que para haver bom desempenho de um sistema de informações de custos, é preciso esforço e capacidade do pessoal que o alimenta e o faz funcionar, pois ele inicialmente absorve dados fornecidos de diversos pontos da organização, processa-os e emite relatórios com base neles. O CV apresentou baixa dispersão na maioria dos respondentes quanto a esta assertiva.

Destaca-se com relação à assertiva de nº2, a opinião dos prefeitos com uma concordância de 77%. Essa foi a assertiva que obteve o maior RM do grupo de assertivas que questionou os fatores humanos frente a estrutura física da área de custos (RM 4,68).

A assertiva de nº 3, que buscou verificar se o prefeito juntamente com os demais gestores públicos está dando condições para que o pessoal da contabilidade se prepare para o novo sistema, obteve uma baixa concordância com o RM entre 3,24 e 3,64. O CV da assertiva revela um alto grau de dispersão das assertivas dos respondentes (CV 34,69 a 42,31). Esse fato vem caracterizar a necessidade de investimentos na qualificação continuada do quadro de pessoal envolvido no processo contábil.

Para a população de controladores, conforme mostra a Tabela 13, existe total discordância de 14% dos respondentes desta categoria. Estes discordam totalmente de que o prefeito, juntamente com os demais gestores, está dando condições para que o pessoal da contabilidade se prepare para o novo sistema de custos na administração pública, conforme ilustrado no Gráfico 6, elaborado com os dados da Tabela 13.

Gráfico 6 – Apoio da gestão na qualificação do pessoal da contabilidade – Controladores



Fonte: Dados da pesquisa.

Ainda com relação a assertiva de nº 3, destaca-se o posicionamento dos secretários municipais, apresentando 42% de discordância parcial e dos prefeitos com um discordância na faixa de 32% dos respondentes da pesquisa.

Os resultados dos dados referente à estrutura física da área de custos na administração pública, são apresentados na Tabela 14 abaixo.

Tabela 14: Estrutura física da área de custos na administração pública

Descrição	Respondentes	Discordo totalmente (1)	Discordo parcialmente (2)	Indiferente (3)	Concorde parcialmente (4)	Concorde totalmente (5)	Média	Desvio padrão	Coefficiente de Variação
1 - A contabilidade conta com espaço e instalações físicas adequadas.	Prefeitos	0%	32%	5%	55%	9%	3,41	1,03	30,21
	Secretários	5%	9%	10%	50%	26%	3,85	1,06	27,56
	Controladores	18%	5%	9%	45%	23%	3,50	1,37	39,14
	Contadores	14%	18%	5%	27%	36%	3,55	1,47	41,46
2 - Há recursos de informática suficientes para implantação do sistema de custos.	Prefeitos	0%	55%	5%	27%	14%	3,00	1,17	39,00
	Secretários	3%	47%	12%	25%	13%	2,98	1,17	39,30
	Controladores	9%	14%	0%	50%	27%	3,73	1,25	33,54
	Contadores	5%	27%	14%	27%	27%	3,45	1,27	36,76
3 - O processo de adaptação da estrutura demanda um período de longo prazo.	Prefeitos	5%	5%	5%	55%	32%	3,55	1,23	34,69
	Secretários	0%	5%	8%	64%	23%	4,06	0,70	17,23
	Controladores	0%	18%	5%	32%	45%	4,05	1,11	27,44
	Contadores	0%	0%	0%	64%	36%	4,36	0,48	11,00
4 - O software integrado de informações utilizado tem condições de gerar dados para a utilização de um novo sistema de custos	Prefeitos	0%	32%	27%	9%	32%	3,41	1,23	36,08
	Secretários	1%	42%	17%	20%	21%	3,18	1,20	37,77
	Controladores	9%	5%	5%	36%	45%	4,05	1,25	30,90
	Contadores	0%	18%	23%	18%	41%	3,82	1,18	30,90
5 - São suficientes o seu conhecimento e o da sua equipe de trabalho quanto aos recursos de informática aplicados à contabilidade da sua prefeitura	Prefeitos	0%	5%	23%	45%	27%	3,95	0,84	21,24
	Secretários	2%	6%	13%	58%	22%	3,93	0,85	21,65
	Controladores	5%	9%	5%	55%	27%	3,91	1,06	27,12
	Contadores	0%	0%	9%	77%	14%	4,05	0,49	12,11
RANKING MÉDIO TOTAL	Prefeitos	3,46						0,31	8,84
	Secretários	3,60						0,44	12,10
	Controladores	3,85						0,21	5,42
	Contadores	3,85						0,33	8,64

Fonte: Dados da pesquisa

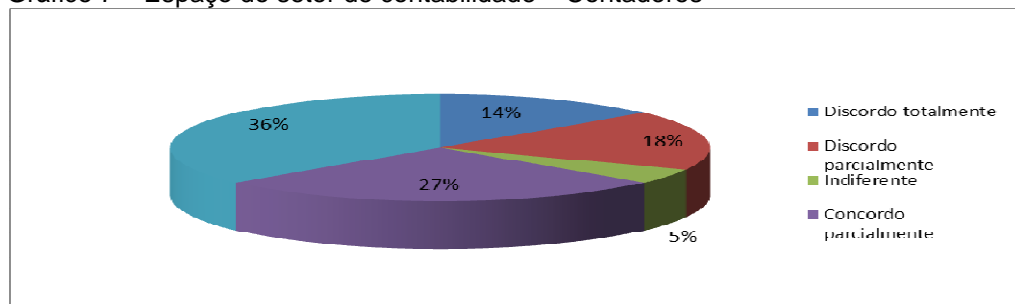
No que se refere às características da estrutura física da área de custos na administração pública, há boa receptividade das assertivas apresentadas. O RM total apresentou-se entre 3,46 e 3,85, indicando concordância parcial da população

da pesquisa. As assertivas apresentam uma baixa dispersão com relação ao grupo, conforme apresentado na Tabela 14. Os CV apresentados com base no RM total das assertivas, revelam uma baixa dispersão, pois ficaram na ordem de 5,42 a 12,10.

Para assertiva de nº 1, os respondentes concordam que o setor da contabilidade de seus municípios contam com espaço e instalações físicas adequadas para o desenvolvimento de suas atividades. Tal situação é constatada no RM da referida assertiva (RM 3,41 a 3,85). Entretanto, o CV da mesma assertiva demonstrou um percentual alto de dispersão (CV 27,56 a 41,46).

Nos dados da Tabela 14, de forma geral, o RM de todas as assertivas indicam concordância por parte dos contadores municipais, manifestando a importância em se ter uma estrutura física adequada da área de custos. No entanto, a contabilidade não conta com espaço e instalações físicas adequadas conforme entendimento de 14% dos contadores municipais, conforme ilustrado no Gráfico 7.

Gráfico 7 – Espaço do setor de contabilidade – Contadores

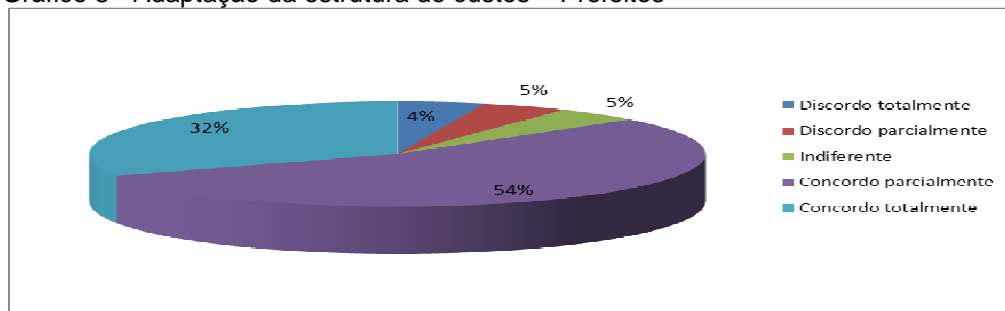


Fonte: Dados da pesquisa.

Os respondentes concordam que o processo de adaptação da estrutura para a implantação de um sistema de custos requer um período de longo prazo para sua consolidação, conforme assertiva de nº 3. Essa afirmativa contou com um RM entre 3,55 e 4,36. Para Maher (2001), por ser de longo prazo, esse processo necessita de adaptação, organização, treinamentos, testes e, principalmente, da diminuição da resistência cultural.

Quanto a assertiva, somente 32% dos prefeitos concordam totalmente e 55% parcialmente que o processo de adaptação da estrutura física da área de custos na administração pública demanda um período de longo prazo, conforme se observa no Gráfico 8, elaborado com os dados da Tabela 14.

Gráfico 8 - Adaptação da estrutura de custos – Prefeitos



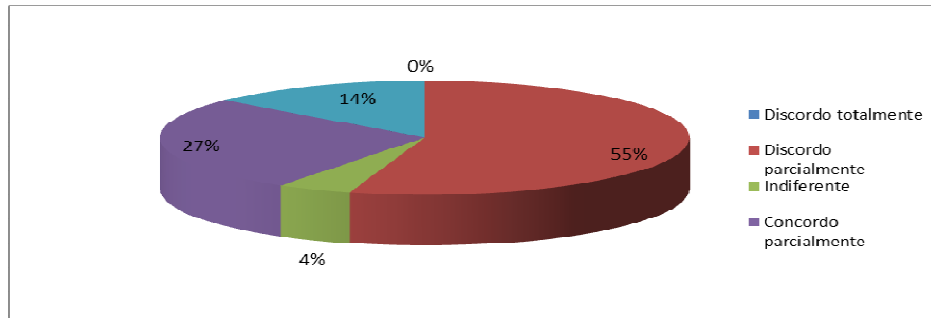
Fonte: Dados da pesquisa.

Esse fato vem caracterizar a necessidade de investimentos e melhorias na reestruturação física do setor, para somente assim suportar adequadamente as necessidades de um sistema de custos nas Entidades. Praticamente 100% dos contadores manifestam concordância com esta assertiva, conforme apresentado na Tabela 14.

Para a população de respondentes, os resultados apresentaram razoável nível de discordância quanto à assertiva de nº 2, de que há recursos de informática suficientes para implantação do sistema de custos no setor contábil. Na opinião dos secretários municipais foi a que apresentou o menor RM de todas as assertivas (RM 2,98), que retratou a estrutura física da área de custos. É importante destacar que a informática, ou ainda de forma mais abrangente, a Tecnologia da Informação (TI) oferece possibilidades de racionalização dos processos de trabalho que podem ser utilizadas como suporte para uma nova atuação do servidor público.

Ainda com relação a essa assertiva, destaca-se a discordância parcial de 55% dos prefeitos, de que há recursos de informática suficientes para a implantação do sistema de custos na administração pública, necessitando urgentemente de investimentos na área para o sucesso do sistema de custos. Essa discordância é apresentada no Gráfico 9, elaborado com os dados da Tabela 14.

Gráfico 9 – Recursos de informática para implantação do sistema de custos – Prefeitos



Fonte: Dados da pesquisa.

Outras assertivas com RM próximo a 3,00, ou seja, que indicam indiferença, carecem de maior atenção quanto à estrutura da área de custos. Destaca-se a assertiva de nº 4, de que o software integrado de informações utilizado tem condições de gerar dados para a utilização de um novo sistema de custos na administração pública. Entre os respondentes, destaca-se a opinião dos secretários municipais, apresentando o menor RM, 3,18, portanto, bem abaixo da concordância parcial de 4, e próximo de indiferença. Para esta assertiva, o CV apresentou um percentual alto de dispersão nas respostas, ou seja, CV entre 30,90 a 37,77.

Na assertiva de nº 5, de que é suficiente o conhecimento da equipe de trabalho quanto aos recursos de informática aplicados à contabilidade das prefeituras estudadas, observa-se concordância por parte dos respondentes, conforme RM entre 3,93 e 4,05. Destaca-se a indiferença de 23% dos prefeitos, quanto a essa assertiva, revelando um nível significativo de desconhecimento por parte do maior gestor, de fatores que impactam melhorias junto à administração pública. O CV da assertiva revela um percentual médio de dispersão nas respostas.

4.6 MUDANÇAS CONCEITUAIS SOBRE A GESTÃO PÚBLICA

A Nova Gestão Pública se baseia na introdução de mecanismos de mercado e na adoção de ferramentas de gestão privada, na promoção de competição entre fornecedores de bens e serviços públicos, na expectativa da melhoria do serviço para o cidadão, no aumento da eficiência e da flexibilização da Gestão. Os dados apresentados na Tabela 15 tratam dessas questões.

Tabela 15: Mudanças conceituais sobre a gestão pública

Descrição	Respondentes	Discordo totalmente (1)	Discordo parcialmente (2)	Indiferente (3)	Concordo parcialmente (4)	Concordo totalmente (5)	Média	Desvio padrão	Coefficiente de Variação	
1 - New Public Management são práticas gerenciais que se forem adotadas no Brasil modificarão a forma dos gestores tomarem as decisões.	Prefeitos	0%	32%	32%	9%	27%	3,32	1,18	35,56	
	Secretários	1%	39%	20%	17%	24%	3,25	1,22	37,59	
	Controladores	0%	5%	23%	36%	36%	4,05	0,88	21,75	
	Contadores	0%	14%	32%	14%	41%	3,82	1,11	29,07	
2 - A gestão pública ainda é voltada para o cumprimento do que foi orçado.	Prefeitos	0%	14%	0%	23%	64%	4,36	1,02	23,38	
	Secretários	2%	2%	14%	37%	46%	4,24	0,87	20,52	
	Controladores	5%	5%	0%	55%	36%	4,14	0,97	23,45	
	Contadores	0%	5%	5%	50%	41%	4,24	0,87	20,52	
3 - O novo plano de contas aplicado ao setor público obrigatório a partir de 2013 deixará a contabilidade pública mais útil conforme a contabilidade privada.	Prefeitos	0%	0%	0%	14%	86%	4,86	0,34	6,99	
	Secretários	0%	1%	13%	33%	54%	4,39	0,75	17,09	
	Controladores	0%	0%	5%	36%	59%	4,55	0,58	12,76	
	Contadores	0%	0%	0%	50%	50%	4,50	0,50	11,11	
4 - A mensuração da eficiência do uso de recursos públicos está relacionada à forma pela qual os recursos são consumidos e controlados.	Prefeitos	0%	0%	14%	9%	77%	4,64	0,71	15,31	
	Secretários	0%	2%	14%	16%	68%	4,50	0,80	17,77	
	Controladores	0%	0%	9%	32%	59%	4,50	0,66	14,67	
	Contadores	0%	5%	9%	23%	64%	4,45	0,84	18,86	
5 - A eficácia está relacionada ao atingimento dos objetivos e das metas.	Prefeitos	0%	0%	0%	18%	82%	4,82	0,39	8,09	
	Secretários	1%	1%	9%	31%	59%	4,47	0,72	16,09	
	Controladores	0%	0%	5%	27%	68%	4,64	0,57	12,29	
	Contadores	0%	0%	5%	59%	36%	4,32	0,55	12,74	
6 - A gestão pública tem um papel fundamental em fomentar o controle social.	Prefeitos	0%	0%	0%	23%	77%	4,77	0,43	9,01	
	Secretários	0%	0%	7%	16%	77%	4,70	0,59	12,55	
	Controladores	0%	0%	5%	32%	64%	3,91	1,06	27,12	
	Contadores	0%	0%	9%	18%	73%	4,64	0,66	14,24	
RANKING MÉDIO TOTAL	Prefeitos	4,46							0,54	12,04
	Secretários	4,26							0,52	12,18
	Controladores	4,30							0,28	6,43
	Contadores	4,33							0,26	6,03

Fonte: Dados da pesquisa.

A análise das características relacionadas às mudanças conceituais sobre a gestão pública revelou nível elevado de concordância por parte dos respondentes às assertivas, exibindo ranking médio total entre 4,26 e 4,46. Isso mostra que há envolvimento por parte dos profissionais quanto aos aspectos conceituais e teóricos que envolvem a administração do setor público. O desvio padrão é expresso na mesma unidade dos dados, apresentando em torno de 0,26 a 0,54. No entanto o mesmo dificulta a sua interpretação em relação a média. Para analisar a variação ocorrida nos dados em situação em que se aplica o desvio-padrão, foi utilizado o coeficiente de variação (CV), que é uma medida relativa de dispersão, expresso em percentual. Vale ressaltar que Quanto menor o CV mais homogêneo é o conjunto de dados.

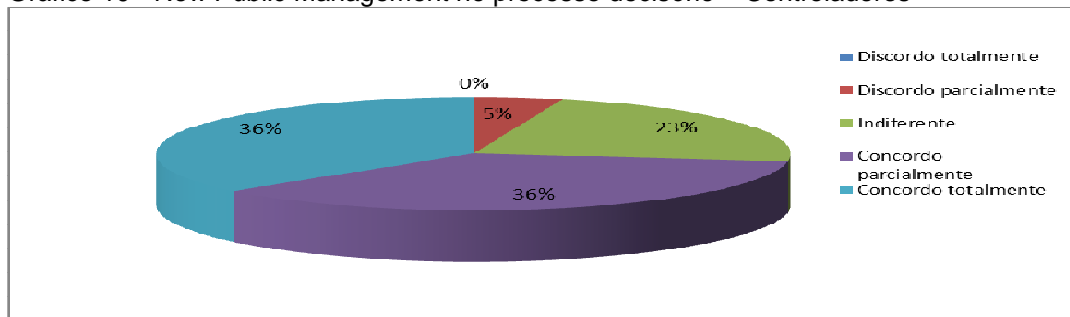
De um modo geral, na comparação em termos relativos do grau de concentração em torno da média, o CV apresentou-se entre 6,03 e 12,18%,

significando uma baixa dispersão nas assertivas com relação às características do sistema público de custos e uma homogeneidade nos dados.

Os resultados apresentados quanto à assertiva de nº 1, que retratou que a *New Public Management* reúne práticas gerenciais que, se forem adotadas no Brasil, modificarão a forma dos gestores tomarem as decisões, apresentaram baixa concordância entre os respondentes, conforme constatado no RM da assertiva (RM 3,25 a 4,05) apresentado na Tabela 15.

Ainda, com relação a assertiva nº 1, às técnicas denominadas *New Public Management* foi a que apresentou o menor grau de concordância (RM 3,25). Isso pode ser atribuído ao fato de a contabilidade pública estar muito ligada ao cumprimento do seu orçamento e pouco concentrada em preceitos gerenciais. Destaca-se a opinião dos controladores, sendo que, 36% concordam plenamente que, a *New Public Management*, se compõem de práticas gerenciais que se forem adotadas no Brasil modificarão a forma dos gestores tomarem as decisões, conforme demonstra o Gráfico 10, elaborado com dados da tabela 15.

Gráfico 10 - New Public Management no processo decisório – Controladores



Fonte: Dados da pesquisa

Na assertiva de nº 2, “a gestão pública ainda é voltada para o cumprimento do que foi orçado”, houve boa concordância por parte dos respondentes, e um reduzido grau de dispersão das respostas, comprovado pelo RM e CV da assertiva. Tal fato revela a falta de estrutura que promova ações gerenciais dentro da administração. Isso se deve ao fato de haver uma cultura orçamentária dentro da administração pública, a qual está baseada na determinação da receita e, a partir daí, possa fixar as despesas globais.

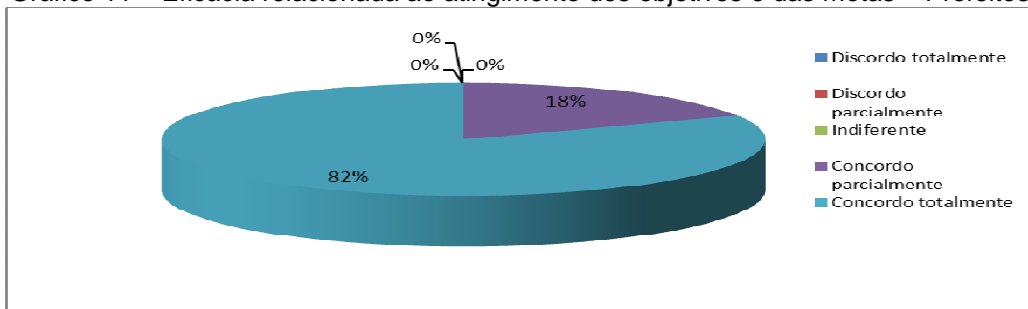
Observa-se que nesse sistema de funcionamento, não há a preocupação de evidenciar técnicas capazes de demonstrar os custos decorrentes da realização

desse orçamento e a partir daí, encontrar outras alternativas operacionais bem como possíveis desvios ou desperdícios de recursos públicos. Cruz e Platt Neto (2007) destacam a importância da gestão dos custos iniciar já na fase de formulação dos programas de governo (PPA, LDO e LOA), com o intuito de analisar o impacto dos custos operacionais futuros com a criação ou modificação de estruturas organizacionais.

Sobre a assertiva de nº 5, referente à eficácia estar relacionada ao atingimento dos objetivos e metas fixadas nos planos de trabalhos, esta mostra alto nível de concordância, conforme apresenta o RM entre 4,32 e 4,82. Esse ranking médio vem expressar que os respondentes, no geral, concordam que é preciso planejar, mas, além de tudo, cumprir com o que foi estabelecido. Esse posicionamento ratifica o entendimento de Mauss e Souza (2008), os quais definem a eficácia no setor público como sendo a obtenção de um resultado dentro dos objetivos propostos.

Entre os respondentes da assertiva de nº 5, destaca-se a opinião dos prefeitos, expressando concordância de 100% entre a concordância total e a parcial relacionada a esta assertiva, demonstrado abaixo no Gráfico 11.

Gráfico 11 – Eficácia relacionada ao atingimento dos objetivos e das metas – Prefeitos



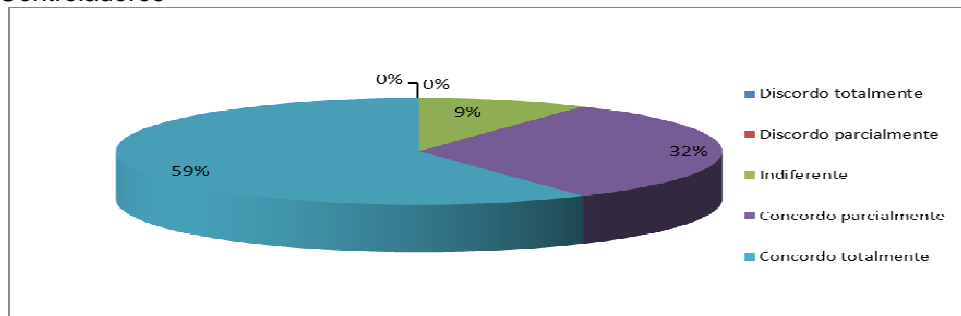
Fonte: Dados da Pesquisa

É possível perceber que cada vez mais se utiliza de preceitos de eficiência dentro da gestão pública. Essa concordância é identificada por meio dos RM apresentados entre 4,45 e 4,64, constantes na assertiva de nº 4, que destaca a mensuração da eficiência do uso de recursos públicos estar relacionado à forma na qual os recursos, sob a guarda da administração, são consumidos e controlados. Esse tema é abordado por Slomski (2009), que discorre sobre a eficiência da coisa pública estar ligada à obtenção do melhor resultado possível para a satisfação das necessidades abrangentes aos interesses públicos, com o mínimo de insumos

possíveis para essa produção, sejam eles: recursos financeiros, mão-de-obra, equipamentos, etc. Com a análise do CV da assertiva (CV 14,67 a 18,86) pode-se constatar que houve em percentual uma média dispersão das assertivas.

Para esta assertiva, destaca-se a população de controladores, com 59% apresentando concordância total para a assertiva, conforme demonstra o Gráfico 12, extraído de dados contidos na Tabela 15.

Gráfico 12 – Mensuração da eficiência do uso de recursos públicos – Controladores

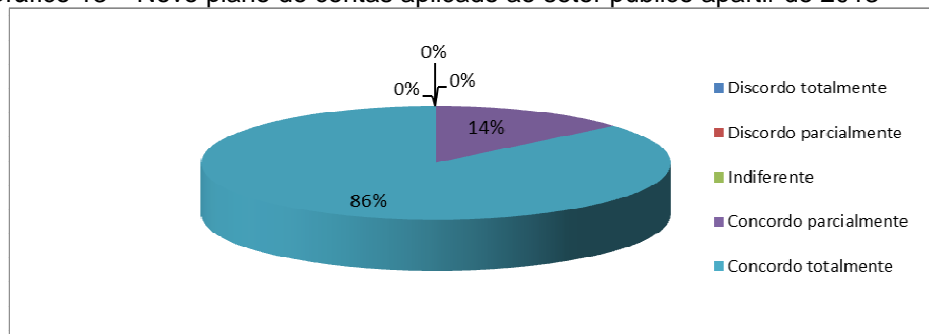


Fonte: Dados da pesquisa.

Outra assertiva com significativa concordância (RM entre 4,50 e 4,86), é a de nº 4, que vem comprovar a precisão dos respondentes com referência à necessidade de um novo sistema de custos aplicado ao setor público e com a adoção de um novo plano de contas, que, a partir de 2013, deixará a contabilidade pública mais útil conforme a contabilidade privada. Isso revela, de forma objetiva, que o sistema atual não atende as necessidades de uma gestão pública eficaz. Conforme apresentado na Tabela 15, o CV da assertiva mostra em termos percentuais uma média dispersão das assertivas (CV 14,67 a 18,86), ratificando assim que a opinião se concentra na afirmativa de concordância ao assunto.

Destaca-se na assertiva, a opinião dos prefeitos, ou seja, 86% concordam que o novo plano de contas deixará a contabilidade pública mais útil, conforme demonstra o Gráfico 13 a seguir.

Gráfico 13 – Novo plano de contas aplicado ao setor público apartir de 2013



Fontes: Dados da pesquisa.

A esse respeito, Reis, Ribeiro e Slomski (2005) argumentam que apesar do objetivo da gestão pública não ser a geração de resultado como ganho econômico de acionistas, há sim a necessidade de apurar como anda o desempenho econômico, financeiro e patrimonial da entidade pública, focando na eficiência, eficácia e transparência do gerenciamento dos recursos públicos para o atendimento às necessidades sociais.

Quanto à assertiva de nº 6, de que a gestão pública tem um papel fundamental em fomentar o controle social, pode-se dizer que o RM desta assertiva mostra concordância satisfatória ao tema (RM 3,91 a 4,77), conforme apresentado na tabela 15. Entretanto, a transparência e a participação na gestão pública são princípios consagrados na Constituição da República, e ainda são fatores determinantes para o controle efetivo da sociedade sobre a gestão pública.

Para tanto, o controle social é efetivado mediante manifestações, participações em audiências públicas e conselhos de gestão de políticas públicas e, também, indiretamente, por meio de denúncias aos Tribunais de Contas e ao Ministério Público.

4.7 PERCEPÇÃO GERAL DOS RESPONDENTES RELATIVOS AO RANKING MÉDIO TOTAL DOS POSICIONAMENTOS ÀS ASSERTIVAS.

Durante a análise dos posicionamentos dos respondentes, constatou-se que de fato há um grande benefício à toda a gestão municipal a adoção de um sistema de custos como auxílio à produção de informações gerenciais de controladoria, que dê suporte nas tomadas de decisões na percepção dos respondentes da pesquisa, como pode ser observado pelos rankings médio total, conforme Tabela 16.

Tabela 16: Percepção dos respondentes referente ao ranking médio total das assertivas

Descrição	Respondentes	Ranking Médio Total
Características do sistema público de custos.	Prefeitos	4,41
	Secretários	4,35
	Controladores	4,51
	Contadores	4,38
Método de custeio mais apropriado à administração pública.	Prefeitos	4,25
	Secretários	4,42
	Controladores	4,36
	Contadores	4,50
Atuação dos gestores frente ao sistema público de custos.	Prefeitos	3,99
	Secretários	3,81
	Controladores	3,88
	Contadores	4,02
Importância dos relatórios gerenciais..	Prefeitos	4,14
	Secretários	3,93
	Controladores	4,17
	Contadores	4,26
Relatórios gerenciais como apoio aos gestores municipais	Prefeitos	4,12
	Secretários	3,96
	Controladores	4,20
	Contadores	4,28
Fatores humanos frente a estrutura física da área de custos	Prefeitos	3,94
	Secretários	3,82
	Controladores	3,79
	Contadores	3,74
Estrutura física da área de custos na administração pública	Prefeitos	3,46
	Secretários	3,60
	Controladores	3,85
	Contadores	3,85
Mudanças conceituais sobre a gestão pública.	Prefeitos	4,46
	Secretários	4,26
	Controladores	4,30
	Contadores	4,33

Fonte: Dados da pesquisa.

Os dados da Tabela 16 apresentam na percepção dos respondentes uma considerável concordância nas assertivas, no entanto, percebe-se que a estrutura física da área de custos na administração pública necessita de grandes investimentos, tanto na estrutura física quanto na qualificação do pessoal envolvido no processo. Percebe-se ainda que a controladoria precisa ser mais efetiva, pois se vê que ela ainda está em fase de desenvolvimento e que suas funções gerenciais estão sendo desempenhadas parcialmente.

Destaca-se o ranking médio total de 4,51 dos controladores da região sudoeste de Mato Grosso sobre as características do sistema público de custos. Isso evidencia que os controladores estão de acordo com a adoção de um sistema de custos que possa produzir informações gerenciais mais úteis à gestão pública.

No grupo de assertivas sobre as mudanças conceituais da gestão pública, destaca-se o ranking médio total dos prefeitos (RM 4,46), demonstrando que os mesmos estão de acordo com as mudanças da gestão pública e encontram-se comprometidos em realizar uma gestão mais gerencial na administração pública.

Os dados analisados revelam que, na opinião dos respondentes, a adoção de um sistema de informação gerencial de controladoria propicia a toda a gestão diversos benefícios, são somente com o suporte às decisões, mas para o gerenciamento eficiente dos recursos público.

4.8 ANÁLISE DO COEFICIENTE DE CORRELAÇÃO

Com a finalidade de verificar as inferências dos dados das tabelas analisadas, foi calculado o coeficiente de correlação (r) entre as percepções dos prefeitos, secretários, contadores e controladores dos municípios da região sudoeste de Mato Grosso. Este procedimento foi utilizado no estudo de Dittadi (2008) com o objetivo de identificar, a correlação do desempenho econômico declarado e a utilização das práticas de controladoria em IES do Estado de Santa Catarina.

A correlação é calculada com base nas assertivas obtidas com os integrantes dos grupos de respondentes, e são apresentadas na Tabela 17 como forma de testar a confiabilidade e a consistência dos dados obtidos.

Tabela 17 – Correlação entre as percepções dos respondentes

	Prefeito	Secretário	Contador	Controlador
Prefeito	1			
Secretário	0,878677	1		
Contador	0,817851	0,902746	1	
Controlador	0,785983	0,864249	0,937286	1

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota-se com os dados da Tabela 17 que o valor do coeficiente de correlação dos secretários é de 0,902746 considerados por Hair Jr. *et al.* (2005) como força de associação muito forte, o que evidenciam que há uma correlação entre as respostas dos integrantes dos grupos de secretários com os contadores municipais. A mesma situação com a associação muito forte ocorre entre os integrantes dos grupos de contadores e controladores, apresentando um coeficiente de correlação de 0,937286. Com relação ao grupo de prefeitos, o coeficiente de correlação corresponde a 0,785983 considerados pelo autor como força de associação alta. Assim, pode-se dizer que há uma associação muito forte e significativa entre a percepção dos contadores e controladores e uma visão alta no grupo dos prefeitos sobre a importância de um sistema de informações gerenciais de controladoria para os municípios da região sudoeste de Mato Grosso.

Também foi calculada a correlação com base nos posicionamentos frente às assertivas dos respondentes, apresentadas na Tabela 18 como forma de testar a confiabilidade e a consistência das assertivas apresentadas.

Tabela 18 – Correlação entre as respostas do questionário

Tabela de correlação geral entre as variáveis do instrumento de pesquisa	Características do sistema público de custos	Método de custeio mais apropriado à administração pública	Atuação dos gestores frente ao sistema público de custos	Importância dos relatórios gerenciais	Relatórios gerenciais como apoio ao gestores municipais	Fatores humanos frente a estrutura física da área de custos	Estrutura física da área de custos na administração pública	Mudanças conceituais sobre a gestão pública
Características do sistema público de custos	1							
Método de custeio mais apropriado à administração pública	-0,365659	1						
Atuação dos gestores frente ao sistema público de custos	-0,22155	-0,024354	1					
Importância dos relatórios gerenciais	0,417531	0,125792	0,837578	1				
Relatórios gerenciais como apoio ao gestores municipais	0,442554	0,254823	0,750939	0,985387	1			
Fatores humanos frente a estrutura física da área de custos	-0,035285	-0,916933	0,062363	-0,290658	-0,442025	1		
Estrutura física da área de custos na administração pública	0,411910	0,692284	0,060125	0,529520	0,666106	-0,916563	1	
Mudanças conceituais sobre a gestão pública	0,062372	-0,701175	0,705287	0,392995	0,231137	0,744176	-0,565551	1

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados apresentados na Tabela 18 evidenciam que as características do sistema público de custos não se mostrou relevante com relação à percepção dos gestores nos aspectos: (a) Método de custeio mais apropriado à administração pública; (b) Atuação dos gestores frente ao sistema público de custos; (c) Fatores humanos frente a estrutura física da área de custos, haja vista que a correlação entre as variáveis analisadas e o características do sistema público de custos ficou entre -0,035285 a -0,365659 o que evidencia segundo Hair Jr. *et. al.* (2005) uma percepção Leve, quase imperceptível e Pequena.

A correlação entre as variáveis “Estrutura física da área de custos na administração pública” com “Fatores humanos frente a estrutura física da área de custos” atingiu um valor de -0,916563 considerado por Hair Jr. *et. al.* (2005) como força de associação muito forte. Isso demonstra que os pesquisados identificaram que quanto mais estruturado for a área física de custos, menos importantes serão os fatores humanos.

Outra constatação é em relação as variáveis, “a importância dos relatórios gerenciais” com “relatórios gerenciais como apoio ao gestores municipais ” apresentando coeficiente de variação de 0,985387 considerado por Hair Jr. *et. al.* (2005) como força de associação muito forte. Isso demonstra que os pesquisados identificaram que os relatórios gerenciais de controladoria são peças importante aos gestores no processo de tomada de decisão.

5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

5.1 CONCLUSÃO

O estudo objetivou investigar alguns aspectos da atuação da controladoria na gestão pública, bem como verificar a importância dada aos relatórios gerenciais de controladoria, sob a ótica de gestores das Prefeituras da região sudoeste de Mato Grosso. Para tanto, foi realizado um levantamento por meio do instrumento de coleta de dados aplicado nos vinte e dois municípios que compõem a referida região.

Esta pesquisa procurou identificar fatos que estão ocorrendo atualmente no ambiente das prefeituras analisadas, especificamente com relação a atuação das controladorias. Procurou também conhecer situações que estão sendo vivenciadas por profissionais e gestores da administração pública, quanto à sua estrutura de trabalho, à importância dos relatórios gerenciais de controladorias e ao sistema público de custos.

No instrumento de coleta de dados foram identificados os posicionamentos dos prefeitos, secretários, controladores e contadores quanto aos benefícios trazidos à gestão municipal com a adoção de um sistema de informação gerencial de controladoria.

Os resultados desta pesquisa mostram que não há diferenças de posicionamentos entre os prefeitos, secretários, controladores e contadores das Prefeituras, conforme revela os dados da Tabela 17. Contudo, em média, os respondentes revelam concordância quanto à importância e a necessidade da gestão de custos na administração pública, ratificada pelo RM total do grupo de assertivas apresentado na Tabela 8 (RM 4,35 a 4,51).

No grupo das assertivas que averiguam a importância dos relatórios gerenciais na administração pública, é destacada a opinião dos contadores apresentado na Tabela 11, RM 4,26, porém, os prefeitos, secretários e controladores também mostram intuição positiva para o assunto uma vez que a informação contábil, produzida de forma responsável, traz resultados favoráveis a

todo o processo decisório da gestão. Neste grupo de assertivas, o CV apresentou em percentual uma média dispersão das assertivas dos respondentes.

Apesar da existência de diversos dispositivos legais determinando a apuração e o controle dos custos por parte da Administração Pública, este processo de sistemas de gestão deve ocorrer de forma gradativa, contemplando fatores culturais e permitindo a geração de informações, com nível de visibilidade específica às necessidades de cada gestor.

Nota-se grande dificuldade por parte dos órgãos públicos, principalmente das prefeituras, em estruturar um sistema de custos, devido, principalmente, à reduzida oferta no meio acadêmico de estudos empíricos e treinamentos, que subsidiem, a sua aplicação prática no âmbito público. As assertivas que tratam desse assunto estão no grupo da Tabela 14, e as mesmas através do RM total demonstram concordância por parte dos respondentes na estruturação da área de custos na administração pública. Ainda neste grupo de assertivas após análise do CV (5,42 e 12,10), verifica-se uma baixa dispersão das assertivas. Assim, o produto desses sistemas deve prover soluções operacionais e estratégicas para gerenciar a estrutura de cada organização e o controle dos elementos de custos e resultados.

Os RM total de todos os grupos de assertivas, demonstram grande concordância quando aos benefícios de um sistema de informação gerencial. Sabe-se que, quanto mais criticamente forem monitorados os gastos públicos, maiores poderão ser os investimentos em infraestrutura, educação, saúde, melhorias, adequações, qualificação de servidores e outros fatores que proporcionam maior abrangência dos serviços oferecidos a todos os cidadãos.

Durante o desenvolvimento deste estudo, foi constatado que o contexto da administração pública brasileira oferece um enorme campo para novas explorações científicas, significando que há possibilidade de outras pesquisas serem realizadas com temas focados na área de custos, tais como: a) estudo aprofundado sobre custos de serviços prestados à sociedade, tais como, educação, saúde, ações sociais, tendo como alvo os munícipes atendidos pelas entidades públicas; b) formas de controle de estoques de bens permanentes bem como do processo de suas aquisições.

Assim, em ambos os casos de estudos propostos, tanto os valores apropriados aos custos de serviços prestados à sociedade ou a correta mensuração do valor de seus estoques, estão inteiramente ligados ao desenvolvimento e posição da contabilidade de custos nas entidades públicas.

O presente estudo tem a intenção de contribuir não só para o estudo acadêmico, mas também, para todas as prefeituras que serviram como base da pesquisa, afim de que sejam feitas correções e dada importância ao sistema público de custos, visando a adequação e implantação na administração pública.

5.2 RECOMENDAÇÕES PARA NOVOS ESTUDOS

A partir dos dados levantados neste estudo e da relevância do tema abordado, recomenda-se ampliar e replicar esta pesquisa em outras regiões do estado e até em outros estados brasileiros, podendo os resultados ser objeto de comparação com os obtidos nessa pesquisa, e assim estruturar um *framework* acerca da utilidade das informações gerenciais divulgadas pela controladoria sob a ótica dos gestores municipais no âmbito nacional.

Também se sugere, aprofundar os estudos relativos às causas e às principais dificuldades encontradas pelas controladorias municipais com relação a produção de informações gerenciais eficientes e que atendam à necessidade dos gestores públicos, materializada em relatórios de fácil entendimento, promovendo e incentivando também o controle por parte da sociedade.

REFERÊNCIAS

- ADDISON, Ester Eloisa. **Os princípios que regem a administração pública: sua construção doutrinária e jurisprudencial.** Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2009.
- ALMEIDA, Lauro Brito de, PARISI, Claudio, PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria. In: A. CATELLI (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECOM**. São Paulo: Atlas, 1999. p. 369-381
- ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalhos na graduação.** 4. ed. São Paulo: Atlas: 1999.
- ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- ATKINSON, Anthony A, BANKER, Rajiv D, KAPLAN, Robert S, YOURNG, S. Mark. **Contabilidade gerencial.** Tradução André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro; São Paulo: Atlas, 2000.
- BARACHO, Maria Amarante Pastor. A importância da gestão de contas públicas municipais sob as premissas da governance e accountability. **Revista Tribunal de Contas de Minas Gerais, Belo Horizonte**, v. 34, n. 1, p. 129-161, jan./mar. 2000.
- BARRET, P. *Corporate governance in the public sector context*. Canberra. 2001. Disponível em: <http://www.anao.gov.au/uploads/documents/Corporate_Governance_in_the_Public_Sector_Context.pdf>. Acesso em: 25 ago. 2012.
- BELLVER, A.; KAUFMANN, D. **Transparenting transparency: initial empirics and policy applications.** The World Bank, 2005.
- BERDÚN, Jesús Cambra; FIERRO, Jesús J. Cambra. Considerations and implications on the necessity of increasing efficiency in the public education system: the New Public Management (NPM) and the market orientation as reference concepts. **International Review on Public and Non Profit Marketing**, v. 3, n. 2, p.41-58, dec. 2006.
- BEUREN, Ilse Maria; MOURA, Verônica de Miglio. O papel da controladoria como suporte ao processo de gestão empresarial. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, v. 126, p. 59 a 67, nov/dez - 2000.
- BEUREN, Ilse Maria; PASQUAL, Dino Luis.; SCHLINDWEIN, Antônio Carlos. Abordagem da controladoria em trabalhos publicados no Enanpad e no Congresso Usp de Controladoria e Contabilidade de 2001 A 2006. **Revista Contabilidade e Finanças USP São Paulo**, v. 18, n. 45, p 22–37 Set. a dez. 2007.

BEUREN, Ilse Maria; BOGONI, Nadia Mar.; FERNANDES, Luciano. Análise da abordagem da controladoria em dissertações dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. **Revista Brasileira de Gestão e Negócios**, São Paulo, v. 10, n. 28, p. 249–263, Jul. a Set. 2008.

BOGONI, Nadia Mar; ZONATTO, Vinícius Costa da Silva; ISHIKURA, Edison Ryu; FERNANDES, Francisco Carlos. Proposta de um modelo de relatório de administração para o setor público baseado no Parecer de Orientação no 15/87 da Comissão de Valores Mobiliários: um instrumento de governança corporativa para a administração pública. **RAP – Revista de Administração Pública** – v.44, n.1, p. 119-42, jan/fev. 2010.

BORINELLI, M. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis**. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2006.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/legislacao/const/con1988/CON1988_13.07.2010/index.shtml>. Acesso em 12 de Agosto de 2011.

BRASIL. **Lei Complementar 101 de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF, 4 de maio de 2000. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/.../Lcp101.htm. Acesso em 29 Ago 2011.

BRASIL. **Lei 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 Federa. Brasília, DF, 17 de março de 1964. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm. Acesso em: 19 jul 2011.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos e SPINK, Peter. **Reforma do Estado e administração pública gerencial** (Coletânea). Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1998.

CARVALHO, Maique Pereira. **Implantação de sistema de custos no setor público**: um estudo da adequação de municípios gaúchos às determinações do CFC e STN. Trabalho de Conclusão de Curso. Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Vale do Rio dos Sinos, RS, 2011.

CASTRO JUNIOR, O.A. *Aspectos jurídicos da gestão municipal*. Disponível em: <www.ibradd.com.br>. Acesso em: 14 jan. 2012.

CATELLI, Armando. (Coord.). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica - GECON. São Paulo:p.81-102. Atlas, 2009.

CAVENAGHI, Vagner. O Modelo de gestão econômica (GECON) aplicado à área de produção. **Caderno de Estudos**, São Paulo, FIPECAFI, n.14, p. 1-30, jul/dez 1996.

COLLIS, Jill, HUSSEY. **Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação**. 2 ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. Resolução CFC nº 1.129, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T SP 16.2 – Patrimônio e sistemas contábeis. Disponível em: <http://www.cfc.org.br>. Acesso em: 24 jun. 2011.

COSTA, Rosimeire Ferreira; OLIVEIRA, Letícia e HUPPES, Cristiane Mallmann. Gestão pública: uma análise das funções da controladoria proposta por Borinelli na prefeitura municipal de Dourados (MS). *In*: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS & INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 4, Florianópolis. **Anais...** Santa Catarina – SC, 2011.

CHIARELLI, Lucinéia; CHEROBIM, Ana Paula Mussi Szabo. Características de sistema de controle interno municipal para atuação reguladora e orientadora da gestão pública. **Revista Interdisciplinar Científica Aplicada**. v.3, n.1, p. 24-42, Sem I, 2009.

CRETELLA JÚNIOR, José. Os cânones do direito administrativo. Brasília: **Revista de informação e legislação**, v. 25, n. 97, p. 7-9, 1997.

CROZATTI, Jaime. Planejamento estratégico e controladoria: um modelo para potencializar a contribuição das áreas da organização. XII CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO ESTADO DO PARANÁ. Maringá: Conselho Regional de Contabilidade do Paraná e Universidade Estadual de Maringá, 1999. 20 p.

CRUZ, Flávio. O Método de custeamento ABC adaptado ao controle substantivo da despesa orçamentária ao setor público. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 8, n. 1, p. 33-42, 1997.

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

CRUZ, Flávio ; GLOCK, José Osvaldo. **Controle interno nos municípios: orientação para a implantação e relacionamento com os tribunais de contas**. São Paulo: Atlas, 2003.

CULAU, Ariosto Antunes; FORTIS, Martin Francisco de Almeida. Transparência e controle social na administração pública brasileira: avaliação das principais inovações introduzidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal. *In*: CONGRESSO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, 11, 2006, Ciudad de Guatemala. **Anais...** Ciudad de Guatemala: CLAD, 2006.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 11 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2002. p. 302.

DIAS, Hélio de Lara; GONDRIGE, Enalto de Oliveira; CLEMENTE, Ademir; ESPEJO, Márcia M. dos Santos Bortolucci; VOESE, Simone Bernardes. Custos no setor público: a percepção dos controladores de recursos públicos do estado de Santa Catarina. **Revista del Instituto de Costos**. n. 5. Jul-Dez, 2009.

DUPUIS, Jean. Modern controllership and the management accountability framework. Canadá, 2006. Disponível em: <<http://www.parl.gc.ca/Content/LOP/researchpublications/prb0623-e.html>>. Acesso em: 21 fev. 2012.

EMIL, Chirila. Increase of performance through integration of the controlling in the management system of the enterprise. **The Journal of The Faculty of Economics**. v. 3, n. 1, p. 122-125, 2009.

FIDELIS, Jussara. **Instrumentos de planejamento e suas contribuições na gestão municipal**: estudo de caso em três municípios. Dissertação (Mestrado em Gestão Urbana) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Curitiba, 2006.

FIDELIS, Jussara; REZENDE, Denis Alcides. Contribuições estratégicas do planejamento na gestão municipal: estudo de caso em um município de Santa Catarina. **RIC - Revista de Informação Contábil**, v. 2, n 2, p. 122-140, abr-jun, 2008.

FONSECA, Jairo Simon. MARTINS, Gilberto de Andrade. **Curso de estatística**. 6. ed. São Paulo, Atlas, 1996.

FREZATTI, Fábio; ROCHA, Welington; NASCIMENTO, Artur R.; JUNQUEIRA, Emanuel. **Controle gerencial**: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico. São Paulo: Atlas, 2009.

FLORES, Paulo César. **Controladoria na gestão governamental**. 2006. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização). Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2006.

GERIGK, Willson. **O impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre a gestão financeira dos pequenos municípios do Paraná**. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Universidade Federal do Paraná. Curitiba: 2008.

GIMENEZ, Levi. **Uma análise comparativa das propostas de beyond e budgeting e gestão econômica**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuarias) Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: 2009.

GIL, Antônio Carlos. **Metodologia e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GOMES FILHO, A.B. O desafio de implementar uma gestão pública transparente. In: CONGRESO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, 10, Santiago, 2005. **Anais... CLAD**, 2005.

HECKERT, J. Brooks & WILSON, James D. **Controllership**. Nova York: Ronald Press, 1963.

HOOD, Christopher; PETERS, Guy. The middle aging of new public management: into the age of paradox? **Journal of Public Administration Research and Theory**, v.14, n. 3, p. 267-282, 2004.

IMONIANA, J. O; NOHARA J. J. Cognição da estrutura de controle interno: uma pesquisa exploratória. **BASE - Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 2, n. 1, p. 37-46, janeiro/abril 2005.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE. **Censo Mato Grosso 2010**. Disponível em: http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/censo2010/tabelas_pdf/total_populacao_mato_grosso.pdf. Acesso em 04-out-2011

JACKSON, J. H. **The comptroller: his function and organization**. Cambridge: Mass, 1949

KANITZ, Stephen C. **Controladoria: Teoria e estudo de casos**. São Paulo: Pioneira, 1976.

KHAIR, A. A. **Lei de responsabilidade fiscal: guia de orientação para as prefeituras**. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, BNDES, Brasília: 2000.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

KIM, Pan Suk; HALLIGAN, John; CHO, Namshin; OH, Cheol H. e EIKENBERRY, Angela M.. Toward participatory and transparent governance: report on the Sixth Global Forum on Reinventing Government. *Public Administration Review*, Washington, v. 65, n. 6, Nov./Dec. 2005.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LIMA, Fernando B.; LUCA, Márcia M. M.; SANTOS, Sandra M.; PONTE, Vera M. R. A controladoria em instituições financeiras: estudo de caso no Banco do Nordeste do Brasil S.A. **Contabilidade Vista & Revista**. v. 22, n. 1, p 43–72, 2011.

LOPES, E. C. B.; SLOMSKI, V. Responsabilidade fiscal *versus* responsabilidade social: um estudo nos municípios paulistas premiados pelo programa de incentivo a

gestão fiscal responsável implementado pelo Conselho Federal de Contabilidade. *In: CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA*, 7, São Paulo. **Anais...** São Paulo - SP, 2007.

MAHER, M. **Contabilidade de custos**: criando valor para a administração. São Paulo: Atlas, 2001.

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

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

MATIAS, A. B.; CAMPELLO, C. A. G. B. **Administração financeira municipal**. São Paulo: Atlas, 2000.

MATIAS-PEREIRA, J. **Manual de gestão pública contemporânea**. São Paulo: Atlas, 2007.

MATIAS-PEREIRA, J. **Curso de administração pública**: foco nas instituições e ações governamentais. São Paulo: Atlas, 2008.

MAUSS, Cezar Volnei; BLEIL, Claudécir. A gestão pública por resultados aplicada aos serviços municipais de educação para mensuração de sua eficiência e eficácia econômica. **Revista do CRCRS**, v. 142, p. 6-21, out. 2010.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MENEZES, A. M. F. **O processo de descentralização e as contas públicas**: um estudo sobre as bases financeiras municipais baianas. 2002. Tese (Doutorado. em Administração). Universidade Federal da Bahia. Salvador: 2002.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. **Controladoria**: seu papel na administração de empresas. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MOURA, José Flávio de Melo. **O sistema de contabilidade do governo federal na mensuração dos custos dos programas de governo e das unidades gestoras**. 2003. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Universidade de Brasília, Brasília, 2003.

NASCIMENTO, Maria Luisa do. **Sistema de custos do superior tribunal de justiça**: uma abordagem para gestão estratégica de custos na administração pública. Trabalho de Conclusão de Curso. Curso de Ciências Contábeis. Centro Universitário do Distrito Federal – UniDF, Brasília, DF, 2008.

NASCIMENTO, Auster M.; REGINATO, Luciane. **Controladoria**: um enfoque na eficácia organizacional. São Paulo: Atlas, 2009.

NOVAES, Diva Valério. QUEIROZ, Cileda. COUTINHO, Silva. **Estatística para educação profissional**. São Paulo: Atlas, 2009.

OLIVEIRA, Luciel Henrique. **Exemplo de cálculo de Ranking Médio para Likert.** Notas de aula. Metodologia Científica e Técnicas de Pesquisa em Administração Mestrado em Administração e Desenvolvimento Organizacional. PPGA CNEC/FACECA: Varginha, MG, 2005.

OLIVEIRA, Antônio Benedito Silva. **Controladoria governamental: governança e controle econômico na implantação das políticas públicas.** São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVERIA JUNIOR, Nilson José.; CHAVES JUNIOR, Oswaldo Demósthene Lopes.; LIMA, Mariomar de Sales. A controladoria nas organizações públicas municipais: um estudo de caso. **Revista Universo Contábil**, v. 5, n. 1, p.38-54, 2009.

OSÓRIO, Fábio Medina. Novos rumos da gestão pública brasileira: dificuldades teóricas ou operacionais? **Revista Eletrônica Sobre a Reforma do Estado – RERE**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 1, mar/abr/mai de 2005. Disponível na internet. <http://www.direitodoestado.com.br> acesso em: 18 fev 2012.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura, aplicação.** São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

PALHA, Dulcicléa de Jesus. **Evidenciação dos relatórios econômicos financeiros utilizados pelas instituições federais de ensino superior no Brasil.** 2006, 161 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Universidade Regional de Blumenau. Blumenau: 2006.

PLATT NETO, Orion Augusto; CRUZ, Flávio; ENSSLIN, Sandra Rolim; ENSSLIN, Leonardo. Publicidade e transparência nas contas públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 5., 2005, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA/USP 2005.

PLATT NETO, Orion Augusto; CRUZ, Flávio; VIEIRA, Audí Luiz. Transparência das Contas Públicas: um enfoque no uso da Internet como instrumento de publicidade na UFSC. **Revista Contemporânea de Contabilidade**. v. 3, n. 5, p. 135-146, jan/jun 2006.

PEIXE, Blênio César Severo. Finanças públicas: **controladoria governamental.** Curitiba: Juruá, 2008.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões.** São Paulo: Saraiva, 2002.

PEREIRA, M. J. L. B.; FONSECA, J. G. M. **Faces da decisão: as mudanças de paradigmas e o poder da decisão.** São Paulo: Makron Books, 1997.

PEREIRA, J. M. Reforma do estado e transparência: estratégias de controle da corrupção no Brasil. In: CONGRESO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, 7., 2002, Lisboa. **Anais...** Lisboa: CLAD 2002.

PETER, M. G. A.; CAVALCANTE, M. C. N.; PESSOA, M. N. M.; SANTOS, S. M.; PETER, F. A. A controladoria e a gestão pública: experiência do governo do estado do Ceará. In: CONGRESO DEL INSTITUTO INTERNACIONAL DE COSTOS, 8. 2003. **Anais...** Punta de Leste, 2003.

PILTELCKOW, Elisane Soares; FARONI, Walmer; VIEIRA, Rodrigo de Souza. O comportamento das finanças públicas municipais nos três primeiros anos da vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal: um estudo das capitais brasileiras. In: CONGRESO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 12, Santa Catarina. **Anais...** Florianópolis: ABC, 2005

REIS, L. G.; RIBEIRO, P. A.; SLOMSKI, V. Custos no setor público: uma proposta de implementação de sistemas de custeio. In: CONGRESO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 12., 2005, Florianópolis/SC. **Anais...** São Leopoldo: ABC Custos, 2005. CD-ROM.

REZENDE, D. A.; CASTOR, B. V. J. **Planejamento estratégico municipal: empreendedorismo nas cidades, prefeituras e organizações públicas.** 2 ed. Rio de Janeiro: Brasport, 2006.

RIBEIRO FILHO, José Francisco; LOPES, Jorge Expedito de Gusmão; PEDERNEIRAS, Marcleide Maria Macêdo; FERREIRA, Joaquim Osório Liberalquino. Controle interno, controle externo e controle social: análise comparativa da percepção dos profissionais de controle interno de entidades das três esferas da administração pública. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 4, n. 3, p. 48-63, jul./set. 2008.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: métodos e técnicas.** São Paulo: Atlas, 1999.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas.** 3 ed. 8. São Paulo: Atlas, 2008.

ROCHA, Arlindo Carvalho. O processo orçamentário brasileiro como instrumento de Accountability. In: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA – EnAPG, 3, Salvador (BA). **Anais...** Bahia: ANPAD 2008.

ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração: guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudos de caso.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SACRAMENTO, Ana Rita Silva; PINHO, José Antônio Gomes. Transparência na administração pública: o que mudou depois da lei de responsabilidade fiscal? Um estudo exploratório em seis municípios da região metropolitana de Salvador. **Revista de Contabilidade da UFBA**, São Paulo, v. 1, n. 1, 2007.

SECCHI, Leonardo. Modelos organizacionais e reformas da administração pública. **Revista de Administração Pública**, v. 43, n. 2, p. 347-369. Rio de Janeiro: 2009.

SILVA, Bruno Fernandes; ROCHA, Emmanuelle Sampaio. Uma Contribuição para a Implantação de Custos no Setor Público: Estudo de Caso - Embrapa e Bacen. *In*: XVI CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 16, Fortaleza. **Anais...** Ceará, 2009.

SILVA, Edna Lucia; MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia de pesquisa e elaboração de dissertação**. 2. ed. rev. Florianópolis: UFSC/PPGEP/LED, 2001.

SILVA, Idenilson Lima; DRUMOND, Romeu Bizo. A necessidade da utilização de sistema de custos e de indicadores de desempenho na administração pública. *In*: Congresso USP de controladoria e contabilidade, 2004. **Anais...** São Paulo, USP, 2004.

SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 34ª ed. revista e atualizada até a Emenda Constitucional nº 67, de 22.12.2010. Malheiros, 2011.

SILVA JUNIOR, Severino Francisco; MACHADO, Marcus Vinicius Veras; PETER, Maria da Glória Arrais; NASCIMENTO, Cicero Philip Soares. Controladoria na gestão pública municipal: estudo no município de Fortaleza. *In*. SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO, 14, 2011, Fortaleza. **Anais...**Ceará: SEMEAD

SILVA, Lino Martins. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SLOMSKI, Valmor. **Mensuração do resultado econômico em entidades públicas: uma proposta**. 82 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) — FEA/USP. São Paulo, 1996

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal**. São Paulo: Atlas, 2001.

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

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

SOLLE, Guy. Dispositifs de contrôle de gestion et établissements publics d'enseignement: Une vision trop instrumentale. **Revue Électronique de Management Public (RECEMAP)**. 2003. Disponível em: <<http://www.unice.fr/recemap/>>. Acesso em: 02 jun 2012.

SOUZA, Antonio Artur; BOINA, Terence Machado; AVELAR, Ewerton Alex; GOMIDE, Pedro Lucio Rodrigues. Evidenciação contábil nos municípios mineiros: atendimento ao artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal, *In*: CONGRESSO

BRASILEIRO DE CONTABILIDADE – CBC, 18, Gramado. **Anais...** Rio Grande do Sul: CFC, 2008.

SOUZA, Marcos Antonio; CARVALHO Maique Pereira. Implantação de sistemas de custos no setor público: Um estudo em municípios do Rio Grande do Sul face as determinações da STN e do CFC. *In*: CONGRESSO AnpCONT, 6, Florianópolis. **Anais...** Santa Catarina – SC, 2012.

THOMPSON, Fred; JONES, L. R. Controllership in the public sector. *Journal of Policy Analysis and Management*, v. 5, n. 3. p. 547-571, 1986.

TUNG, Nguyen H. **Controladoria financeira das empresas** – uma abordagem prática. 5ª Ed. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1976.

VERBEETEN, Frank H.M.. Public sector cost management practices in The Netherlands. **International Journal of Public Sector Management**. v. 24 n. 6, 2011

WEIBENBERGER, Barbara E.; ANGELKORT, Hendrik. Integration of financial and management accounting systems: the mediating influence of a consistent financial language on controllership effectiveness. **Management Accounting Research**, v. 22 p. 160-180, 2011.

WIEMER, Ana Paula Moreira; RIBEIRO, Daniel Cerqueira. **Custos no serviço público**. *In*: Congresso USP de controladoria e contabilidade, 2004. **Anais...** São Paulo, USP, 2004.

WILLSON, James D.; ROEHL-ANDERSON, Janice M.; BRAGG, Steven M. **Controllership: The work of the managerial accountant**. 5 ed. New York: John Wiley & Sons Inc., 1997.

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. . 2007, 140 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Paraná, PR, 2007.

APÊNDICE A – INSTRUMENTO DE PESQUISA

PESQUISA DE CAMPO

A pesquisa tem finalidade exclusivamente acadêmica, sem a divulgação de dados específicos a qualquer um dos participantes; ao contrário, os dados serão sempre tratados em uma análise global e genérica de todos os participantes em conjunto. A contribuição do estudo depende diretamente da qualidade das respostas e posicionamento dos respondentes.

Esta pesquisa servirá como base para a elaboração da Dissertação do Mestrado em Ciências Contábeis - Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, com o tema “**SISTEMA DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS DE CONTROLADORIA EM ORGÃOS PÚBLICOS: UM ESTUDO NOS MUNICÍPIOS MATOGROSSENSES DA REGIÃO SUDOESTE**”.

Para as questões apresentadas a seguir, responder conforme a seguinte escala:

- 1 Discordo totalmente
- 2 Discordo Parcialmente
- 3 Indiferente
- 4 Concordo parcialmente
- 5 Concordo totalmente

Assertivas relacionadas ao sistema público de custos	1	2	3	4	5
1 - Aumentará a transparência da gestão pública.					
2 - Fornecerá subsídios para melhorar as decisões dos gestores.					
3 - As informações servirão de embasamento para estudos de viabilidade econômica de investimentos.					
4 - Disponibilizará informações que subsidiem a elaboração do PPA, LDO e LOA.					
5 - Apresentará os custos dos bens e serviços ofertados à sociedade.					
6 - Possibilitará ao gestor medir o impacto das decisões antes de serem tomadas.					
7 - Possibilitará melhor avaliação do desempenho da gestão pública, hoje muito limitada pelo sistema atual.					

Assertivas relacionadas ao método de custeio mais apropriado à administração pública	1	2	3	4	5
1 - O método de custeio ABC é o mais apropriado para a implantação do sistema.					
2 - Para decidir o método de custeio mais adequado é preciso ter definido quais as informações o gestor deseja obter.					

Assertivas relacionadas a atuação dos gestores frente ao sistema público de custos	1	2	3	4	5
1 - Os gestores públicos necessitam de maiores informações de custos.					
2 - Os gestores públicos estão preparados para utilizar novos formatos de informações de custos no seu processo decisório.					
3 - A contabilidade de custos atualmente prepara relatórios gerenciais que efetivamente servem de suporte às decisões dos gestores.					
4 - Os gestores estão satisfeitos com os relatórios e informações disponibilizados pela contabilidade de custos.					

Assertivas relacionadas à importância dos relatórios gerenciais	1	2	3	4	5
1 - Os relatórios gerenciais emitidos pela controladoria do município atendem plenamente às necessidades da gestão.					
2 - Relatórios detalhados aumentarão a transparência da gestão pública.					
3 - Disponibilizará informações que subsidiem a elaboração do PPA, LDO e LOA.					
4 - Relatórios que demonstrem os custos dos bens e serviços ofertados à					

sociedade são instrumentos de transparência.					
5 - As informações apresentadas nos relatórios gerenciais são suficientes.					

Assertivas relacionadas à relatórios gerenciais como apoio aos gestores municipais	1	2	3	4	5
1 - É importante aos gestores a utilização de relatórios gerenciais como subsídio para melhorar as decisões.					
2 - Os gestores públicos necessitam de maiores informações de custos.					
3 - Os gestores públicos estão preparados para interpretar e utilizar novos formatos de relatórios gerenciais contendo informações de custos.					
4 - Solicitações de informações e relatórios adicionais à controladoria são prontamente atendidos					
5 - Como gestor você esta sendo bem atendido com relatórios gerenciais emitidos pela controladoria.					
6 - Somente informações financeiras apresentadas em relatórios gerenciais seriam suficientes para a tomada de decisão.					

Assertivas relacionadas à fatores humanos frente a estrutura física da área de custos na administração pública	1	2	3	4	5
1 - É exclusivamente do setor contábil a responsabilidade de manter o sistema de custos atualizado.					
2 - O sucesso de um sistema de informações depende do pessoal que o alimenta e o faz funcionar.					
3 - O prefeito juntamente com os demais gestores públicos está dando condições para que o pessoal da contabilidade se prepare para o novo sistema.					

Assertivas relacionadas à estrutura física da área de custos na administração pública	1	2	3	4	5
1 - A contabilidade conta com espaço e instalações físicas adequadas.					
2 - Há recursos de informática suficientes para implantação do sistema de custos.					
3 - O processo de adaptação da estrutura demanda um período de longo prazo.					
4 - O software integrado de informações utilizado tem condições de gerar dados para a utilização de um novo sistema de custos					
5 - São suficientes o seu conhecimento e o da sua equipe de trabalho quanto aos recursos de informática aplicados à contabilidade da sua prefeitura					

Assertivas relacionadas às mudanças conceituais sobre a gestão pública	1	2	3	4	5
1 - New Public Management são práticas gerenciais que se forem adotadas no Brasil modificarão a forma dos gestores tomarem as decisões. (Google possui conceitos)					
2 - A gestão pública ainda é voltada para o cumprimento do que foi orçado.					
3 - O novo plano de contas aplicado ao setor público obrigatório a partir de 2013 deixará a contabilidade pública mais útil conforme a contabilidade privada.					
4 - A mensuração da eficiência do uso de recursos públicos está relacionada à forma pela qual os recursos são consumidos e controlados.					
5 - A eficácia está relacionada ao atingimento dos objetivos e das metas.					
6 - A gestão pública tem um papel fundamental em fomentar o controle social.					

Identificação do Respondente

Nome: _____

Cargo: _____

Há quanto tempo (anos) exerce a função de contador? _____

Há quanto tempo (anos) exerce função pública? _____

Formação acadêmica: nível médio ou superior? _____ Qual curso?

É funcionário concursado nesta prefeitura? () SIM () NÃO

Referente ao setor de contabilidade, todos são concursados? () SIM () NÃO

Caso sua resposta seja NÃO. Qual o número exato de concursados? Resposta:

Dados do Município

Nome: _____

População: _____ Data de fundação: _____

Receita Bruta Anual (orçada 2012)R\$: _____