

# **Moderna Gestão Pública Municipal: Um Caso das Autarquias de Serviços**

**Alexandre de Freitas Carneiro** (UNIR) - alexandrevha@hotmail.com

**Flávio de São Pedro Filho** (UNIR) - flavio1954@gmail.com

**José Arilson Souza** (UNIR) - professorarilson@hotmail.com

## **Resumo:**

*Este estudo trata da testagem da teoria do new public management pelo fato de a literatura afirmar que o tema é um fenômeno internacional, que em quase tudo está aberto para o debate, e, há muito, para ser compreendido nesse processo de reformas. O objetivo geral é estudar a percepção dos gestores e servidores da contabilidade e controladoria das autarquias em face dos princípios, das teorias da nova gestão pública e da nova contabilidade pública. O preparo segue pelo estudo de caso e os procedimentos a este relacionados; aplicou-se questionário, efetuou-se entrevista informal, e a análise documental foi realizada. Como resultado tem-se que a gestão pública autárquica é movida por processos administrativos, e não por resultados e por missão como nos empreendimentos privados. Embora a NBC 16.11 normatize o Sistema de Informação de Custos do Setor Público, as autarquias ainda não implantaram; e os gestores estão desatualizados quanto às NBCASP. Não se pode confirmar a proposição de que as autarquias estão se preparando para as exigências da administração pública gerencial. Quanto às dificuldades na implementação das teorias e normas, tem-se que pouco treinamento ou capacitação dos servidores são realizados, predomina a falta de valorização profissional e a resistência às mudanças. O estudo é de interesse para gestores e contadores públicos, bem como de todos os cidadãos interessados no bom uso dos recursos públicos.*

**Palavras-chave:** *Contabilidade Autárquica. Gestão Pública. Modernização*

**Área temática:** *Abordagens contemporâneas de custos*

## **Moderna Gestão Pública Municipal: Um Caso das Autarquias de Serviços**

### **Resumo**

Este estudo trata da testagem da teoria do *new public management* pelo fato de a literatura afirmar que o tema é um fenômeno internacional, que em quase tudo está aberto para o debate, e, há muito, para ser compreendido nesse processo de reformas. O objetivo geral é estudar a percepção dos gestores e servidores da contabilidade e controladoria das autarquias em face dos princípios, das teorias da nova gestão pública e da nova contabilidade pública. O preparo segue pelo estudo de caso e os procedimentos a este relacionados; aplicou-se questionário, efetuou-se entrevista informal, e a análise documental foi realizada. Como resultado tem-se que a gestão pública autárquica é movida por processos administrativos, e não por resultados e por missão como nos empreendimentos privados. Embora a NBC 16.11 normatize o Sistema de Informação de Custos do Setor Público, as autarquias ainda não implantaram; e os gestores estão desatualizados quanto às NBCASP. Não se pode confirmar a proposição de que as autarquias estão se preparando para as exigências da administração pública gerencial. Quanto às dificuldades na implementação das teorias e normas, tem-se que pouco treinamento ou capacitação dos servidores são realizados, predomina a falta de valorização profissional e a resistência às mudanças. O estudo é de interesse para gestores e contadores públicos, bem como de todos os cidadãos interessados no bom uso dos recursos públicos.

**Palavras-chave:** Contabilidade Autárquica. Gestão Pública. Modernização.

**Área temática:** Abordagens contemporâneas de custos.

### **1 Introdução**

Esta pesquisa enquadra-se na área de estudos de organizações públicas no âmbito das autarquias municipais, com foco nos fundamentos ou princípios da nova gestão pública (*new public management*) ou administração pública gerencial, uma das três formas de administração pública.

De acordo com a literatura, a administração pública brasileira evoluiu nas seguintes formas ou modelos: administração patrimonialista, administração burocrática e administração gerencial. Na trajetória da história brasileira, houve predominância de um modelo, mas conviveram simultaneamente. Nessa evolução, no modelo gerencial destaca-se a inserção de um princípio constitucional característico, o da eficiência.

Há uma cobrança social aos gestores e servidores públicos pela busca da eficiência, no uso e aplicação dos recursos públicos. As autarquias são organizações que levam serviços públicos à sociedade. Desse modo, importa saber se houve ou haverá incorporação de ordem prática desse princípio e da nova gestão pública (NGP) na execução dos serviços públicos.

A partir do movimento da nova gestão pública, iniciada no Reino Unido, outras discussões teóricas surgiram como o novo serviço público. Mas recentemente, doutrinadores criaram o termo nova contabilidade pública que por consequência foi derivada não só dos dois primeiros movimentos teóricos, mas também da internacionalização da contabilidade.

Diante desse contexto surgem as questões de pesquisa: Qual a percepção dos gestores e servidores da contabilidade e controladoria das autarquias ante aos fundamentos da nova

gestão pública e da nova contabilidade pública, quanto à implementação da reforma gerencial? Essas organizações estão preparadas para essa reforma? E quais as dificuldades e os desafios que elas enfrentaram, enfrentam ou terão que enfrentar?

Justifica-se o estudo para situar as autarquias no processo de adaptação às teorias da administração pública gerencial (NGP), em virtude dos movimentos sociais que reivindicam melhorias no serviço público e a testagem das teorias em análise.

O objetivo geral é estudar a percepção dos gestores e servidores da contabilidade e controladoria das autarquias em face dos princípios, das teorias da nova gestão pública e da nova contabilidade pública. Especificamente visa verificar a aplicação prática desses princípios e teorias, identificar as dificuldades e os desafios enfrentados e/ou a serem superados pelos gestores no caso da não aplicação prática desses princípios e teorias, e apresentar uma análise crítica sobre os elementos levantados nesta pesquisa qualitativa.

O artigo está estruturado em quatro seções, além da introdução. A seção 2 apresenta a revisão teórica e conceitual, abrangendo a evolução das formas da administração pública; e os conceitos e fundamentos da nova gestão pública e da nova contabilidade pública. Na seção 3 abordam-se os procedimentos metodológicos. Na seção 4 apresentam-se os resultados da pesquisa, a discussão e a análise crítica. As considerações finais constam na última seção incluindo as limitações do estudo e oportunidades de pesquisa.

## **2 Revisão Teórica e Conceitual**

### **2.1 Administração Pública Gerencial (Nova Gestão Pública)**

As três formas da administração pública brasileira, desde o período da colonização até os dias atuais, são: a patrimonialista, a burocrática e a gerencial conforme trata Torres (2007), Marques (2009) e Pascarelli Filho (2011).

A administração pública gerencial, segundo Pascarelli Filho (2011), surge em resposta à crise do Estado do Bem-Estar Social cujos objetivos eram enfrentar a crise fiscal, reduzir custos e tornar mais eficiente a administração dos bens e serviços inerentes ao Estado. Uma diferença entre a administração pública burocrática e a administração pública gerencial é que na primeira o foco está no processo e na segunda nos resultados, como consta no Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, de Brasil (1995). Para Matias Pereira (2008) o início da administração pública gerencial foi na Grã Bretanha, com Thatcher, em 1979, e seguiu-se nos EUA com Reagan, em 1980. Nessa década, ainda segundo Matias Pereira, a partir das reformas empreendidas no Reino Unido e nos Estados Unidos, estabeleceram-se bases da nova administração pública.

Na década de 1990, com o trabalho *Reinventando o Governo*, dos consultores David Osborne e Ted Gaebler, segundo Paula (2005, p. 60) “o movimento gerencialista e a cultura do *management* foram transportados do setor privado para o setor público”. É a fase da administração pública gerencial ou nova gestão pública (NGP). Para Jones e Kettl (2003) o tema NGP é um fenômeno internacional, tanto na prática quanto no estudo e, em quase tudo, aberto para debate, há muito para ser compreendido nesse processo de reformas, segundo Ribeiro, Pereira e Benedicto (2013).

O livro de Osborne e Gaebler *Reinventando o Governo*, de 1992, comprova que o gerencialismo havia se deslocado do setor privado para o setor público. Nos Estados Unidos, as críticas à burocracia sempre estiveram presentes na administração pública; e não houve dificuldade em substituir o modelo burocrático de administração pelo modelo gerencial, como descreve Paula (2005). Conforme Bresser Pereira (2000) a reforma gerencial nos anos 1990 se estendeu para os EUA, para o Chile e o Brasil e, logo depois, para o México. Constituiu-se, então, todo um quadro teórico e uma prática administrativa que visam modernizar o Estado e tornar sua administração mais eficiente e voltada para o cidadão-cliente.

Na literatura encontram-se os termos nova gestão pública (NGP), nova administração pública (*new public management*) e administração pública gerencial como sinônimos, de acordo com Denhardt (2012). No Quadro 1 consta o panorama sobre a nova gestão pública, com princípios e conceitos levantados na revisão da literatura realizada.

ITEM	DESCRIÇÃO	FONTES
Definições	1. Transposição de conceitos da administração de negócios para a administração pública no intuito de introduzir uma mudança cultural. 2. Movimento no sentido de uma abordagem à gestão que coloca a ênfase na transparência, gestão de desempenho e responsabilização dos trabalhadores do setor público e os gerentes	SLOMSKI et al (2008) HEYER (2011)
Características	Contextualizar o cidadão como um cliente em foco; dar o sentido claro da missão da organização pública; delegar autoridades; substituir normas por incentivos; elaborar orçamentos baseados em resultados; expor operações do governo à concorrência; procurar soluções de mercado e não apenas administrativas; e medir o sucesso do governo pelo cidadão	JONES E THOMPSON (2000)
Princípios. Cinco "R"	Reestruturação; reengenharia; reinvenção; realinhamento; reconceitualização	JONES E THOMPSON (2000)
Objetivo	Construir um Estado que responda às necessidades dos cidadãos	BRESSER PEREIRA (2006)
Contornos	Descentralização política; descentralização administrativa; organizações com poucos níveis hierárquicos; pressuposto da confiança limitada ao invés da desconfiança total; controle a posteriori; administração voltada para ao atendimento do cidadão, e não auto-referida	BRESSER PEREIRA (2006)
Correntes	Neoinstitucionalismo; gerencialismo; boa governança	ANDION (2012)
Quadros teóricos	Teoria da escolha pública. Teoria do agente-principal (Agência). Teoria dos custos de transação. Teoria da técnica racional. Teoria institucional.	HEYER (2011)
Limites	Formação de uma nova elite burocrática; centralização do poder nas instâncias executivas; inadequação da utilização das técnicas e práticas advindas do setor privado no setor público; dificuldade de lidar com a complexidade dos sistemas administrativos e a dimensão sociopolítica da gestão; incompatibilidade entre a lógica gerencialista e o interesse público	PAULA (2005)
Países precursores	Austrália, Canadá, USA, Nova Zelândia, Reino Unido	SLOMSKI et al (2008)

Fonte: Elaboração própria.

#### Quadro 1 – Panorama da Nova Gestão Pública

A NGP, em outra definição, é uma tentativa de levar ao setor público a noção de eficiência usando o modelo de gestão do setor privado, conforme afirmam Engida e Bardill (2013). E para Denhardt (2012) há três ideias do movimento reinventando o governo e da nova gestão pública: 1) o governo deve ser tocado como um negócio; 2) governo voltado ao consumidor; e 3) segundo o que os entusiastas Osborne e Gaebler chamam de governo empreendedor.

Para Bresser-Pereira (2000) a nova administração pública tem os seguintes objetivos principais: 1) Melhorar as decisões estratégicas do governo e da burocracia; 2) Garantir a propriedade e contrato, promovendo um bom funcionamento dos mercados; 3) Garantir a autonomia e capacitação gerencial do administrador público; e 4) Assegurar a democracia através da prestação de serviços públicos orientados para o “cidadão-cliente” e controlados pela sociedade.

Hood (1991), um dos doutrinadores da NGP, esboça sua visão e crítica de que o *new public management* não possui nenhum conteúdo teórico, é uma roupagem vazia, e deve ser entendida como um modelo de gestão pública de cultura inglesa e que não é tão fácil exportar para outras culturas administrativas. No entanto, para Rieder e Lehmann (2002), as reformas no campo da administração, em geral, precisam de tempo para ter seus efeitos percebidos e não é facilmente percebido e, desse modo, as avaliações devem ser realizadas num período relativamente longo.

Osborne e Gaebler (1994) descrevem dez princípios que levariam a uma “reinvenção do governo”, e os exemplos trabalhados deixam claro que a melhoria do serviço público está em o governo convidar a comunidade para participar da sua gestão. Esses princípios, segundo Paula (2005) e Denhardt (2012), referem-se à NGP conforme consta no Quadro 2.

PRINCÍPIOS		INTERPRETAÇÃO
1	Governo catalisador	Melhor dirigir do que remar. A prestação de serviços públicos não é uma tarefa governamental, mas algo que se deve assegurar aos cidadãos. Logo, é muito importante a habilidade do estado em formar parcerias com a iniciativa privada para realizar privatizações e também mobilizar grupos comunitários para a prestação de serviço público
2	Governo próprio da comunidade	Melhor empoderar do que servir. Dando responsabilidade ao cidadão em vez de servi-lo. A transferência de responsabilidades da burocracia para as comunidades deve ser incentivada, pois estas são mais flexíveis e estão mais próximas do problema
3	Governo competitivo	Introduzindo a competição na prestação de serviços. A introdução da competição no setor público é vantajosa porque aumenta a eficiência, melhora a qualidade no atendimento, além de encorajar a inovação e o engajamento dos servidores públicos
4	Governo movido por missão	Transformar organizações movidas por regras. Tal como no setor privado, o governo deve se orientar por missão tal como as empresas privadas fazem ao utilizar princípios de planejamento estratégicos, pois isso ajuda a tornar as organizações mais eficientes do que aquelas que se orientam por normas e regras
5	Governo orientado por resultados	Financiar resultados, não recursos. Uma constante avaliação de resultados e desempenhos facilita a distinção entre o sucesso e o fracasso, além de possibilitar a recompensa dos bons resultados e a correção dos problemas
6	Governo voltado ao consumidor	Satisfazer às necessidades do consumidor, não da burocracia. Os cidadãos estão cansados das burocracias e querem ser mais valorizados como clientes. Logo, é recomendável o uso da administração da qualidade e a criação de sistemas de prestação de serviços mais simples e transparentes
7	Governo empreendedor	Gerar receitas e não despesas. Seguindo o espírito empreendedor, o governo deveria poupar mais, criar meios de gerar novas receitas, vincular a dotação orçamentária ao desempenho de cada departamento e criar remunerações variáveis para os administradores públicos
8	Governo previdente	Prevenção em vez de remediar. Os governos devem investir em programas de prevenção e atuar de forma mais estratégica, planejando suas ações e a dotação orçamentária
9	Governo descentralizado	Da hierarquia à participação e trabalho de equipe. As organizações descentralizadas são mais rápidas em responder às necessidades dos clientes e também mais motivadoras para os funcionários, pois permitem a inserção da administração participativa e do empowerment
10	Governo orientado para o mercado	alavancar mudanças via mercado. Os programas governamentais apresentam uma série de defeitos quando comparados com os similares realizados pelo mercado e poderiam ser mais bem – sucedidos se fossem oferecidos por ele

Fonte: Elaborado a partir de Paula (2005) e Denhardt (2012).

#### Quadro 2 – Fundamentos da Nova Gestão Pública (Reinvenção do Governo).

Costa e Patrício (2012) estudaram as mudanças propostas pelo governo português, por meio de projeto de reestruturação na administração pública, com base nos componentes qualidade e formação. Campelo (2012) também contribui com um modelo conceitual de excelência em gestão pública conforme resumo no Quadro 3.

Conforme descrito anteriormente a administração pública gerencial (NGP) tem foco em resultados e, de acordo com Oliveira (2012) é por causa do baixo comprometimento do serviço público, em se tratando de eficiência e qualidade, que surge o conceito de gestão pública por resultados. A ideia é, ainda segundo Oliveira (2012, p.76), “definir um conjunto de resultados a serem alcançados na prestação de serviços e associá-lo a metas, indicadores, prazos e orçamentos”. Continua, ainda, que a motivação do servidor é o grande desafio. Nesse sentido, a avaliação de desempenho de servidores pode ser vista como uma tecnologia gerencial emergente no contexto da nova gestão pública, de acordo com Bergue (2014).

O estudo de Klering e Porsse (2014) analisa a emergência de um novo conceito de Estado, em rede, que surge para se adaptar ao período contemporâneo, marcado pela era da informação, da globalização da tecnologia, da internet e de outros aspectos relacionados à

nova sociedade global. E para Abreu, Helou e Fialho (2013), o grande desafio envolve a redefinição da visão e do papel do próprio Estado.

PRINCÍPIOS		INTERPRETAÇÃO
1	Pensamento sistêmico	Entendimento das relações de interdependência entre os diversos componentes de uma organização e o ambiente externo.
2	Aprendizado organizacional	O aprendizado organizacional contínuo como parte da cultura da organização. Busca o alcance de um novo nível de conhecimento por meio de percepção, reflexão, avaliação e compartilhamento de informações e experiências entre as pessoas, produzindo melhorias e mudanças na organização.
3	Cultura de inovação	Implementação de novas ideias aperfeiçoando os produtos e serviços da organização. A inovação deve fazer parte da cultura da organização.
4	Gestão participativa	A própria essência da natureza pública pressupõe uma gestão participativa, buscando o máximo de cooperação das pessoas, reconhecendo a capacidade e o potencial diferenciado de cada um, confiança pra delegar no alcance dos fins públicos.
5	Gestão por processos e por fatos	A excelência em gestão pública pressupõe o entendimento de um conjunto de atividades inter-relacionadas e interdependentes necessárias para o alcance dos fins públicos. A tomada de decisões deve ser baseada nas informações geradas por esses fatos e processos.
6	Valorização das pessoas	Compreensão de que o desempenho da organização depende da capacitação, motivação e bem-estar da força de trabalho, criando oportunidades de aprendizado e desenvolvimento das potencialidades, incentivando a participação e reconhecendo o bom desempenho.
7	Visão de futuro	Compreensão das necessidades e expectativas da sociedade e dos cidadãos, de forma a antecipar-se no estabelecimento de um futuro desejado. A visão de futuro indica o rumo da organização. A própria forma do sistema orçamentário brasileiro, com o PPA, LOA e LDO, pressupõe a necessidade de uma visão de futuro.
8	Orientação para resultados	Compromisso com a obtenção de resultados que atendam, de forma ágil, eficaz, eficiente e objetiva, as necessidades da sociedade e dos cidadãos. O sucesso de uma organização é avaliado por meio da mensuração dos seus resultados através de seu conjunto de indicadores.
9	Controle social	A gestão das organizações públicas de forma excelente pressupõe a criação de canais efetivos de participação da sociedade nas ações públicas, de forma transparente, garantindo aos cidadãos a possibilidade de exercerem o seu papel de seus direitos e bens comuns.
10	Accountability	A compreensão da responsabilidade de prestar contas das atividades da organização, de forma transparente, não só em relação a quantidade de informações, mas também da confiabilidade dessas informações.
11	Confiabilidade (reliability)	Pressupõe a habilidade do modelo de gestão em excelência proporcionar a execução e manter suas funções em circunstâncias rotineiras, bem como em circunstâncias hostis ou inesperadas.

Fonte: Elaborado a partir de Campelo (2012).

### Quadro 3 – Fundamentos de Excelência na Gestão Pública.

Para Trosa (2001) é importante definir os resultados do serviço público, pois caso contrário fica impossível: 1) determinar prioridades ou fazer escolhas e, 2) saber se os resultados produzidos permanecem importantes para o serviço público.

Denhardt e Denhardt (2000) chamam o *New Public Service* (NSP) de “um movimento construído sobre o trabalho de cidadania democrática; comunidade e sociedade civil; e humanismo organizacional e teoria do discurso”; e descrevem sete princípios. Posteriormente Denhardt (2012) os resume da seguinte forma: Servir cidadãos, não consumidores; Perseguir o interesse público; Dar mais valor à cidadania e ao serviço público do que ao empreendedorismo; Pensar estrategicamente, agir democraticamente; Reconhecer que a *accountability* não é simples; Servir em vez de dirigir; Dar valor às pessoas, não apenas à produtividade. Para Andion (2012) as ideias do NSP é muito recente no Brasil.

Embora as discussões acadêmicas datam de 2000, para muitos analistas do serviço público britânico remonta à época da Segunda Guerra Mundial para análise das origens, segundo Jenkins (2006). No entanto, também conforme análise desse autor, a iniciativa que mais se destacou foi o *Citizen's Charter* (Carta-Compromisso com os Cidadãos), de 1991, sob o qual a maioria dos serviços públicos do Reino Unido passou a possuir metas detalhadas, monitoradas e divulgadas e, com isso, as oportunidades de corrupção são bem menores quando os processos do governo são transparentes e acessíveis.

## 2.2 A Nova Contabilidade Pública

Em 2008, com a reforma também na contabilidade pública, houve alterações significativas nas demonstrações contábeis e incluídas outras, além de novas exigências como, do novo plano de contas, da depreciação dos bens públicos, do teste de imparidade (*impairment*), ajuste a valor presente e de conceitos como valor justo, e o sistema de custos (em 2011). Com a publicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), em 2008 e 2011, foi criado pelos doutrinadores o termo a Nova Contabilidade Pública (NCP).

O termo a NCP está associado às novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP). Conforme Vicente, Moares e Platt Neto (2012) as perspectivas associadas à reforma visam contribuir com a busca pela eficiência no setor público brasileiro, além da possibilidade de amplo reconhecimento, avaliação e apresentação dos ativos estatais, como é o caso dos imóveis, das infraestruturas e dos bens de uso comum. Por outro lado, conforme esses autores, o conhecimento sobre os custos das ações governamentais tende a afetar o processo de elaboração dos orçamentos públicos, que, com o foco em desempenho, passariam a utilizar o conceito de “custo” na alocação de recursos para os entes públicos, programas, projetos e atividades públicos.

A NBC 16.11 (CFC, 2011) ordena nos itens 20 e 21 que: O Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) deve estar integrado com o processo de planejamento e orçamento, devendo utilizar a mesma base conceitual ao se referirem aos mesmos objetos de custos, permitindo assim o controle entre o orçado e o executado. No início do processo de implantação do SICSP, pode ser que o nível de integração entre planejamento, orçamento e execução (consequentemente custos) não esteja em nível satisfatório. O processo de mensurar e evidenciar custos deve ser realizado sistematicamente, fazendo da informação de custos um vetor de alinhamento e aperfeiçoamento do planejamento e orçamento futuros.

O SICSP (CFC, 2011) de bens e serviços e outros objetos de custos públicos têm por objetivo: a) Mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade; b) Apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades; c) Apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço; d) Apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade, com base em custos incorridos e projetados e; e) Apoiar programas de redução de custos e de melhoria da qualidade do gasto.

Ainda segundo a norma, o SICSP deve ser sistemático e gradual; e levar em consideração os objetivos organizacionais pretendidos, os processos decisórios, os critérios de transparência e controle social. Também, o SICSP deve estar integrado com o processo de planejamento e orçamento contábil de gestão de pessoas, de estoques, do patrimônio e do sistema de gestão do cadastro geral de cidadãos, como preceitua Slomski (2013).

Para Mauss, Diehl e Bleiel (2012) a utilização da contabilidade de custos na gestão do serviço público cresce em nível mundial, reconhecendo que ela é a base para a apuração da eficiência, evidenciada por meio da demonstração do resultado econômico de suas atividades.

Resultados de pesquisa de Jesus, Laureano e Pedrosa (2014) realizada na região central de Portugal revelaram que a maioria dos municípios adotaram sistemas de contabilidade de custos.

### **3 Metodologia do trabalho**

#### **3.1 Caracterização do Método da Pesquisa**

O delineamento da pesquisa é o estudo de caso com abordagem qualitativa e do tipo descritivo, conforme Gil (2009). Caracteriza-se como estudo de caso com duas unidades. O nível de análise é a autarquia municipal. As unidades de análise foram as duas autarquias municipais da cidade de Vilhena, Rondônia, conhecida como Portal da Amazônia, bem como a percepção de gestores, contadores e outros servidores administrativos com curso superior. As duas únicas autarquias do município são de prestação de serviços públicos em água e esgoto e de previdência social. Segundo Yin (2010) e Cooper e Schindler (2011) o estudo de caso é adequado às questões do tipo “como”; “o que” ou “por que”. Caracteriza-se, também como pesquisa de campo e documental.

A proposição é de que as autarquias estão se preparando para as exigências da administração pública gerencial. Estudos de caso são adequados aos processos de mudança, no entendimento de GIL (2009), como é o caso investigado para situar as autarquias no processo de adaptação às teorias da NGP (nova gestão pública) ou administração pública gerencial, bem como movimentos sociais que reivindicam melhorias no serviço público. Para Eisenhardt (1989), o intuito com o método foi a verificação ou testagem das teorias.

Ainda sobre o estudo de caso, quantos aos resultados, é imprescindível esclarecer que a generalização dos mesmos é analítica, teórica, e não estatística, de frequências, de acordo com o ensino de Alves-Mazzotti (2006), Gil (2009), e Yin (2010).

#### **3.2 Procedimentos, Técnicas de Coleta e Análise de Dados**

Os procedimentos da pesquisa foram: (1) questionário, (2) entrevista, e (3) análise documental. No questionário utilizou-se questões de escala com cinco pontos. Os dados coletados foram referentes à percepção sobre os fundamentos da nova gestão pública e da nova contabilidade pública elencados nos Quadros 2 e 3 e seção 2.2 da revisão teórica.

No segundo e terceiro instrumento de pesquisa, usou-se um roteiro próprio, com aplicação da técnica de entrevista e análise documental. Caracterizou-se como sistemática com anotações em campo, como trata Richardson (2010). A entrevista foi informal, simples conversação que, para Gil (2011) tem como objetivo básico de coleta de dados. E para Yin (2010) o uso dos documentos é para corroborar as evidências obtidas por outras fontes de coleta de dados. Os documentos públicos analisados estão descritos na seção 4.3 a seguir.

Denota-se, assim, o uso de múltiplas fontes de evidência no método ou variadas técnicas de coleta de dados para a devida triangulação visando rigor no método como explica Alves-Mazzotti (2006), Yin (2010), e Creswell (2010). A triangulação de métodos, entre várias, é a mais utilizada nos estudos de caso, de acordo com Gil (2009).

### **4 Apresentação, análise e discussão dos resultados**

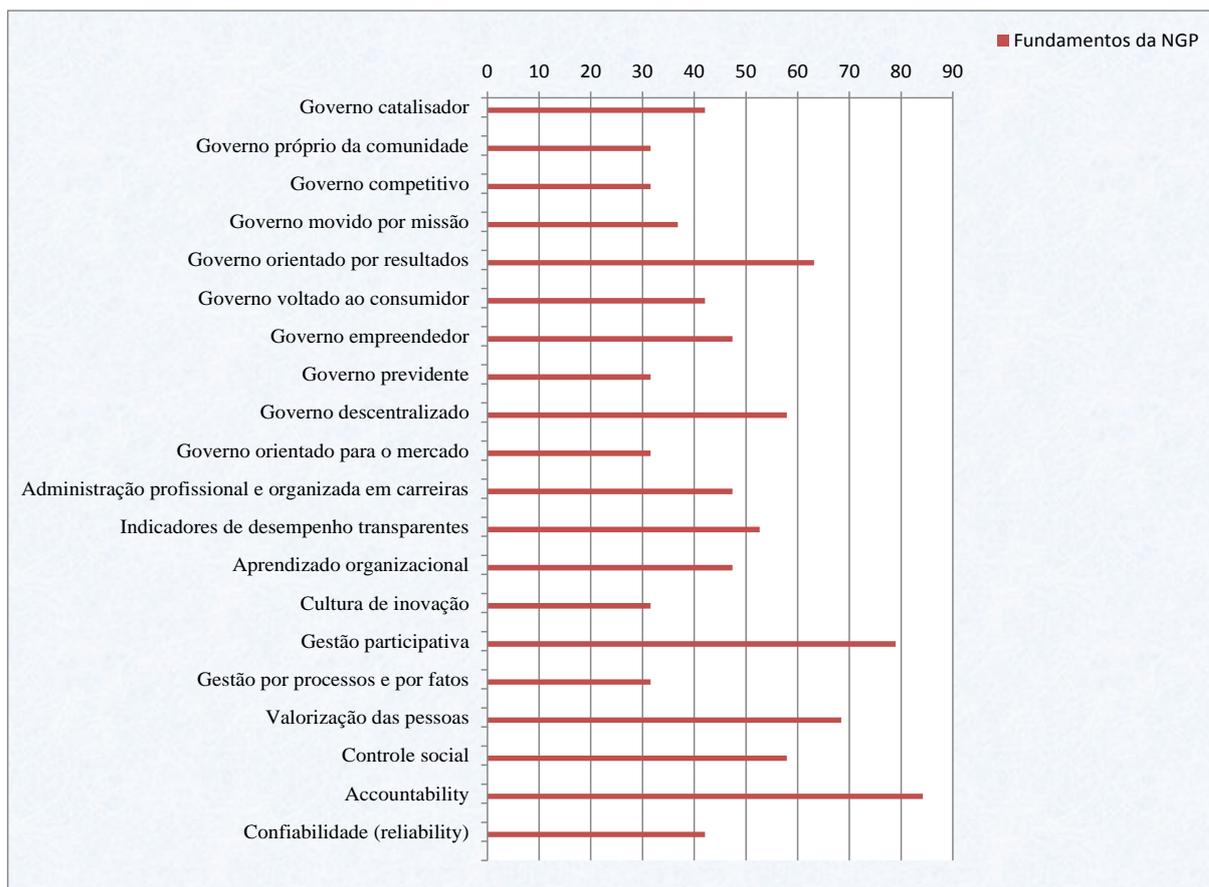
Participaram da pesquisa gestores e contadores das duas autarquias municipais, bem como contadores e gestores que pertencem à Contadoria Geral do município, e Controladoria Geral do Município, pois são responsáveis pelo controle e auditoria interna das autarquias e consolidação de orçamentos e balanços do município. O total de questionários entregue aos gestores e contadores foram de 23. Desses, quatro não devolveram. Algumas escalas deixaram de ser respondidas, ou seja, deixadas em branco.

#### **4.1 Estudo sobre a aplicação prática desses princípios e teorias**

Nesta seção apresentam-se os resultados, por meio de tabelas e gráficos, sobre o conhecimento dos respondentes relativos aos fundamentos da Nova Gestão Pública e da Nova Contabilidade Pública. As escalas de concordância e discordância referem-se à opinião dos

respondentes, se os fundamentos são presentes na organização no momento. Houve uma significativa indecisão na maioria dos fundamentos. No Gráfico 1 apresenta-se o conhecimento dos gestores e contadores sobre a Nova Gestão Pública (NGP).

Os fundamentos da NGP, segundo os gestores e contadores das autarquias, mais conhecidos são na ordem: “Accountability”, “Gestão Participativa” e “Valorização das Pessoas”. Causa estranheza o fato de os fundamentos “Controle social” e “Aprendizado organizacional” não estarem entre os mais conhecidos.



Fonte: Dados da pesquisa (2014).

**Gráfico 1 – Conhecimento da NGP.**

O fundamento “Gestão por processos e por fatos” teve um resultado baixo, entorno de 30%, no entanto, é o que caracteriza a gestão das organizações estudadas, de acordo com outras técnicas de pesquisa aplicadas. A interpretação desse fundamento é de que a tomada de decisões deve ser baseada nas informações geradas por esses fatos e processos, conforme Campelo (2012), mas notou-se que administração centrada nos processos administrativos, para atendimento da legalidade e normativas do Tribunal de Contas, uma gestão no modelo burocrático.

O que ainda chama atenção são os baixos índices de conhecimento dos fundamentos “Governo movido por missão” (verificou-se pela pesquisa documental que não há planejamento estratégico, apenas o Plano Plurianual), “Governo voltado ao consumidor” e “Cultura da inovação”.

Na Tabela 1 encontram-se as percepções referentes aos fundamentos da NGP, no caso de os mesmos serem reais, atualmente, na organização.

**Tabela 1 – Percepção da presença real dos fundamentos da NGP.**

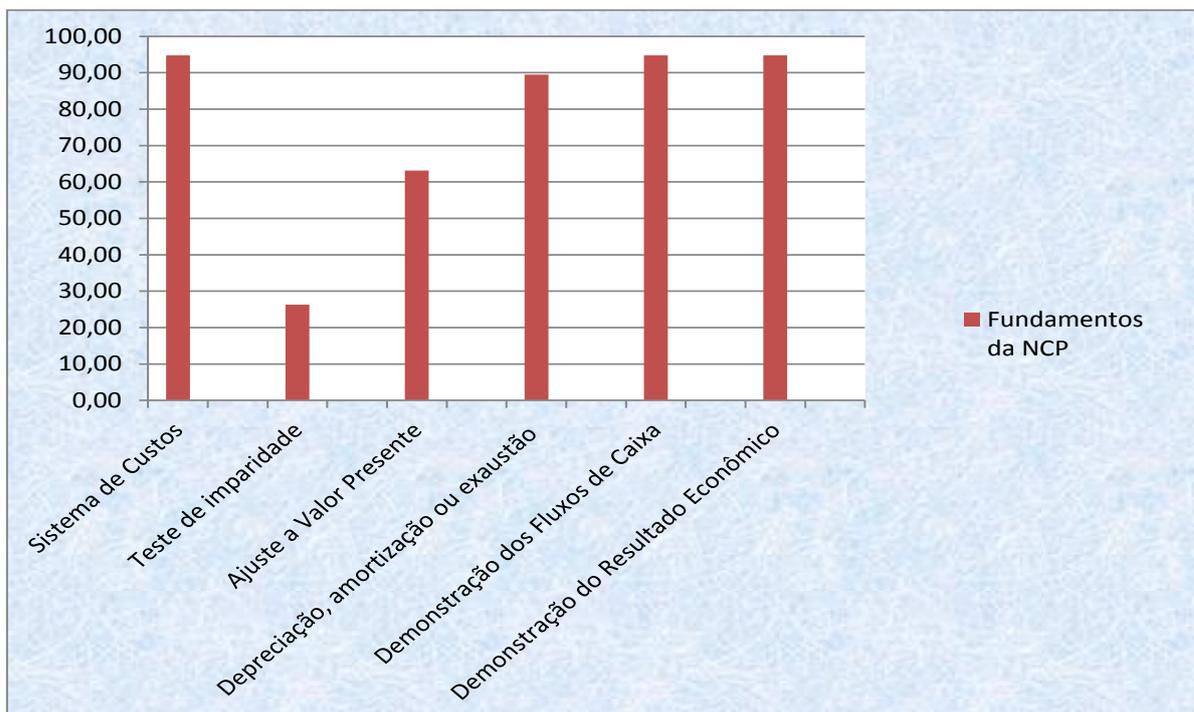
FUNDAMENTOS DA NOVA GESTÃO PÚBLICA	Discordo Plenamente	Discordo	Indeciso	Concordo	Concordo Plenamente
	%	%	%	%	%
Governo catalisador	10,53	5,26	36,84	15,79	0,00
Governo próprio da comunidade	10,53	5,26	47,37	10,53	5,26
Governo competitivo	10,53	10,53	36,84	10,53	5,26
Governo movido por missão	5,26	26,32	26,32	5,26	5,26
Governo orientado por resultados	0,00	21,05	36,84	15,79	5,26
Governo voltado ao consumidor	0,00	15,79	26,32	26,32	5,26
Governo empreendedor	10,53	10,53	21,05	15,79	15,79
Governo previdente	10,53	5,26	31,58	10,53	10,53
Governo descentralizado	10,53	10,53	42,11	10,53	10,53
Governo orientado para o mercado	0,00	10,53	42,11	10,53	5,26
Administração profissional e organizada em carreiras	0,00	15,79	42,11	10,53	5,26
Indicadores de desempenho transparentes	10,53	15,79	15,79	21,05	10,53
Aprendizado organizacional	5,26	5,26	47,37	10,53	5,26
Cultura de inovação	0,00	5,26	52,63	15,79	0,00
Gestão participativa	0,00	15,79	10,53	36,84	21,05
Gestão por processos e por fatos	5,26	5,26	52,63	10,53	0,00
Valorização das pessoas	5,26	21,05	21,05	15,79	15,79
Controle social	10,53	10,53	36,84	15,79	5,26
Accountability	5,26	5,26	36,84	31,58	21,05
Confiabilidade (reliability)	5,26	5,26	36,84	10,53	10,53

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Quanto aos fundamentos que estão presentes atualmente, conforme opinião dos respondentes são: “Gestão Participativa”, “Accountability”, “Indicadores de Desempenho Transparentes”, “Valorização das Pessoas” e “Governo Voltado ao Consumidor”. O fundamento “Indicadores de Desempenho Transparentes” foi, por outro lado, na opinião de outros respondentes, o menos presente, o que faz denotar divergência de opiniões entre os respondentes. Outros fundamentos, menos presentes no momento, são “Governo Competitivo”, “Governo Empreendedor”, e “Controle Social”. A média da escala “Indeciso” corresponde a 35%.

No Gráfico 2 encontra-se a percepção sobre o conhecimento dos respondentes sobre o Nova Contabilidade Pública (NCP). O “Teste de Imparidade” (*impairment*) é que apresentou o menor nível de conhecimento entre os respondentes. Os demais apresentaram níveis acima de 60%.

Nota-se que há conhecimento dos demais fundamentos, no entanto, pelos dados das outras técnicas, verificou-se que não há sistema de custos, cálculo e registro de depreciação de bens, nem elaboração e publicação das Demonstrações do Fluxo de Caixa e do Resultado Econômico.



Fonte: Dados da pesquisa (2014).

**Gráfico 2 – Conhecimento da NCP.**

Na Tabela 2 apresentam-se os fundamentos da Nova Contabilidade Pública (NCP) com as escalas de concordância e discordância sobre a presença real dos mesmos nas autarquias estudadas.

**Tabela 2 – Percepção da presença real dos fundamentos da NCP.**

FUNDAMENTOS DA NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA	Discordo Plenamente	Discordo	Indeciso	Concordo	Concordo Plenamente
	%	%	%	%	%
Sistema de Custos	21,05	5,26	0,00	47,37	15,79
Teste de imparidade	10,53	5,26	42,11	15,79	0,00
Ajuste a Valor Presente	10,53	5,26	36,84	31,58	5,26
Depreciação, amortização ou exaustão	5,26	5,26	5,26	52,63	26,32
Demonstração dos Fluxos de Caixa	5,26	15,79	0,00	52,63	10,53
Demonstração do Resultado Econômico	5,26	10,53	5,26	52,63	15,79

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Os maiores índices de concordância sobre a presença real, atual, dos fundamentos da NCP são para “Sistema de Custos”; “Depreciação, Amortização e Exaustão”; “Demonstração dos Fluxos de Caixa”, e “Demonstração do Resultado Econômico”. No entanto, esse resultado expressou contradição com os resultados da aplicação de outras técnicas da pesquisa. Ver seção da Discussão na sequência.

De forma semelhante foi perguntado se os mesmos fundamentos da NGP e da NCP estão previstos de ser desenvolvido na organização, na opinião dos gestores e contadores. Também houve uma significativa indecisão na maioria dos fundamentos.

Para os fundamentos da Nova Gestão Pública, os maiores níveis de concordância foram na ordem: “*Accountability*”; “Gestão Participativa”; “Aprendizado Organizacional”; “Valorização das Pessoas”; e “Governo Orientado por Resultados”.

E para os fundamentos da Nova Contabilidade Pública, o “Teste de Imparidade”, novamente, não está previsto de ser desenvolvido, segundo a opinião dos respondentes. Os demais fundamentos apresentaram níveis altos de concordância, de que os fundamentos serão implantados e desenvolvidos na organização.

#### **4.2 Identificação das dificuldades e os desafios enfrentados.**

No roteiro da entrevista informal, questionou-se sobre as dificuldades na implementação da reforma gerencial da administração pública (NGP). De acordo com os gestores e contadores das autarquias do município seria o pouco treinamento ou capacitação dos servidores, falta de valorização profissional e resistência às mudanças.

Perguntou-se, também, sobre os desafios a serem superados para que haja a reforma gerencial da administração pública. Plano de carreira, capacitação dos servidores, envolver a população no processo, mudança de costumes, separação do interesse político do público e implantar o planejamento estratégico são, na opinião dos participantes, os desafios.

#### **4.3 Discussão e análise crítica.**

Os documentos analisados foram as demonstrações e relatórios contábeis; plano plurianual (PPA); lei de diretrizes orçamentárias (LDO); orçamentos anuais (LOA); planos de cargos, salários e carreira; lei orgânica do município, plano diretor e outros relatórios bem como o fluxo de processos administrativos.

O único planejamento estratégico das autarquias é o PPA. Há um estudo e projeto para plano de carreira e cargos e salários, mas não há ainda plano de gestão de pessoas por competências, incentivo e cultura da inovação, incentivo à produtividade, indicadores de desempenho ou de gestão. Também não há *home page* específica das autarquias com divulgação das suas atividades e serviços. Não foram desenvolvidos projetos de sistemas e relatórios de custos dos serviços públicos como ordena as NBCASP.

Foi perguntado se na opinião dos respondentes as demais autarquias municipais do estado de Rondônia conhecem e aplicam os fundamentos da NGP. Dos 19 participantes, 10 responderam que não, 6 afirmaram positivamente e 3 não responderam. Semelhante pergunta foi sobre a NCP e o números foram, respectivamente, 7 e 9, o que mostra que não há unanimidade quanto a esses fundamentos.

Percebeu-se uma gestão pública movida por processos administrativos (administração burocrática), não por resultados e por missão, segundo os fundamentos ou princípios da Nova Gestão Pública de acordo com a literatura, conforme Osborne e Gaebler (1994) e os fundamentos de excelência na gestão pública de acordo com Campelo (2012).

De acordo com as três técnicas aplicadas no caso e na percepção dos respondentes, observou-se inconsistência ou contradição. Houve maioria de concordância sobre a presença real, atual, dos fundamentos da NCP são para Sistema de Custos; Depreciação, Amortização e Exaustão; Demonstração dos Fluxos de Caixa, e Demonstração do Resultado Econômico (DRE). No entanto, na entrevista verificou-se que não há sistema de custos implantado ainda, nem cálculo e registro da depreciação dos bens móveis e imóveis. Também, a DRE é facultativa de acordo com as novas normas, e verificou-se que as organizações estudadas não a elaboram e publicam. Por consequência, imagina-se que os que discordaram sejam os contadores, e aqueles que concordaram sejam os gestores. Denota-se, que esses últimos estejam desatualizados sobre as NBCASP.

Considerando a análise dos documentos, a entrevista informal e as respostas do questionário, não se pode confirmar a proposição de que as autarquias estão se preparando

para as exigências da administração pública gerencial. Os resultados da pesquisa podem ser generalizados para as demais autarquias do estado, de acordo com análise realizada e opinião dos respondentes.

## 5 Considerações finais

O estudo é de interesse para gestores, contadores, controladores, bem como de todos os cidadãos interessados no bom uso dos recursos públicos, e objetivou estudar a percepção dos gestores e servidores da contabilidade e controladoria das autarquias municipais em face dos princípios, das teorias da nova gestão pública e da nova contabilidade pública. Especificamente, visou verificar a aplicação prática desses princípios e teorias; identificar as dificuldades e os desafios enfrentados e/ou a serem superados pelos gestores no caso da não haver aplicação prática desses princípios e teorias; e apresentar uma análise crítica sobre os elementos levantados nesta pesquisa.

Elaborou-se três questões de pesquisa. Quanto à primeira questão de pesquisa sobre a percepção dos respondentes, ante aos fundamentos da nova gestão pública e da nova contabilidade pública, em relação à implementação da reforma gerencial da administração pública, conclui-se que há grande indecisão entre eles, além de uma divisão entre o que discordam e o que concordam. Notou-se ainda desatualização quanto às NBCASP por parte dos gestores. O fundamento “*Accountability*” é o mais conhecido, no entanto, “*Controle Social*” não ficou entre quatro mais conhecidos, e também, não está presente na realidade atual das autarquias para a maioria dos servidores, fato que causou estranheza.

Sobre a segunda questão, se as organizações sob análise estão preparadas para essa reforma, concluiu-se que não, pois, pelas técnicas aplicadas no caso houve contradições, indecisões e a não aplicação na prática de vários fundamentos. As autarquias não estão aplicando, de forma geral os fundamentos da nova gestão, serviço e contabilidade pública. Nota-se, pela percepção dos respondentes, um predomínio do modelo de administração pública burocrática nas organizações estudadas.

A terceira questão foi sobre as dificuldades e os desafios para implantação da administração pública gerencial na organização. As dificuldades são o pouco treinamento ou capacitação dos servidores, a falta de valorização profissional e a resistência às mudanças. Os desafios, segundo os participantes, são elaborar o plano de carreira, capacitar dos servidores, envolver a população no processo, mudança de costumes, separação do interesse político do público e implantar o planejamento estratégico.

Constitui limitação da pesquisa a aplicação das técnicas de pesquisa em duas unidades de análise, ou seja, duas autarquias de serviços de um município. Recomenda-se ampliar os estudos com outras autarquias do estado e de outros estados, para confirmação de que ainda predomina-se o modelo de administração pública burocrática e que há necessidade de aplicação na prática das teorias e fundamentos do *new public management* (com devidas adaptações à realidade brasileira) e do novo serviço e contabilidade pública.

## Referências

ABREU, A. C. D.; HELOU, A. R. H. A.; FIALHO, F. A.P. Possibilidades epistemológicas para a ampliação da teoria da administração pública: uma análise a partir do conceito do novo serviço público. **Cadernos EBAPE.BR**, v.11, n.4, p.608-620, dez. 2013.

ALVES-MAZZOTTI, A. J. Usos e abusos dos estudos de caso. **Cadernos de Pesquisa**, v.36, n.129, p.637-651, 2006.

ANDION, C. Por uma nova interpretação das mudanças de paradigma na administração pública. **Cadernos EBAPE.BR**, v.10, n.1, p.1-19, mar. 2012.

BERGUE, S. T. **Gestão estratégica de pessoas no setor público**. São Paulo: Atlas, 2014.

BRASIL. Presidência da República. **Plano diretor da reforma do aparelho do estado**. Brasília, 1995.

BRESSER PEREIRA, L. C. A Reforma Gerencial do Estado de 1995. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 34, n.4, p.7-26, jul./ago, 2000.

BRESSER PEREIRA, L. C. Da administração pública burocrática à gerencial. In: BRESSER PEREIRA, L. C., SPINK, P. (org). **Reforma do estado e administração pública gerencial**. 7. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006.

CAMPELO, M. Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de excelência em gestão pública. In: MACHADO, N. et al. **GBRSP – Gestão baseada em resultado no setor público: uma abordagem para implementação em prefeituras, câmaras municipais, autarquias, fundações e unidades organizacionais**. São Paulo: Atlas, 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). NBC T 16 - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **NBC T 16.11**, 2011. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 10 mar. 2014.

COOPER, D. R., SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisa em administração**. Tradução Iuri Duquia Abreu. 10. ed. Porto Alegre: Bookman, 2011.

COSTA, N. A. O. B.; PATRÍCIO, J. Z. Qualidade e formação como fatores importantes na reestruturação da administração pública portuguesa: o exemplo do setor da saúde. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro. v. 46, n. 1, p. 271-290, jan./fev. 2012.

CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 3 ed. Porto Alegre: Artmed, 2010.

DENHARDT, R. B.; DENHARDT, J. V. The new public service: serving rather than steering. **Public Administration Review**, v. 60, n. 6, p. 549-559, november/december, 2000.

DENHARDT, R. B. **Teorias da administração pública**. Tradução Francisco G. Heidemann. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

EISENHARDT, K. M. Building theories from case study research. **Academy of Management Review**, v. 14, n. 4, p. 532-550, 1989.

ENGIDA, T. G.; BARDILL, J. Reforms of the public sector in the light of the new public management: a cases Sub-Saharan Africa. **Journal of Public Administration and Policy Research**, v. 5, n. 1, p. 1-7, January, 2013.

GIL, A. C. **Estudo de caso**. São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

HEYER, G. den. New public management: A strategy for democratic police reform in transitioning and developing countries. **International Journal of Police Strategies & Management**, v. 34, n. 3, p. 419-433, 2011.

HOOD, C. A public management for all seasons? **Public administration**. v. 69, p. 3-19, Spring 1991.

JENKINS, K. A reforma do serviço público no Reino Unido. In: BRESSER PEREIRA, L. C., SPINK, P. (org). **Reforma do estado e administração pública gerencial**. 7. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006.

JESUS, M. A. J.; LAUREANO, R. M. S.; PEDROSA, E. C. Contabilidade de custos nas autarquias locais da região centro de Portugal. In: XXIV Jornadas Luso-Espanholas de Gestão Científica. **Anais...** Leiria, Portugal: IPL, 2014.

JONES, L. R.; THOMPSON, F. Um modelo para a nova gerência pública. **Revista do Serviço Público**. v. 51, n. 1, p. 41-79, 2000.

JONES, L. R.; KETTL, D. F. Assessing public management reform in an international context. **International Public Management Review**. v. 4, n. 1, 2003.

KLERING, L. R.; PORSSE, M. C. S. Em direção a uma administração pública brasileira contemporânea com enfoque sistêmico, **Desenvolvimento em Questão**, ano 12, n. 25, p. 41-80, jan./mar., 2014.

MARQUES, M. **Administração pública: uma abordagem prática**. Rio de Janeiro: Ferreira, 2009.

MATIAS-PEREIRA, J. **Manual de gestão pública contemporânea**. São Paulo: Atlas, 2008.

MAUSS, C. V.; DIEHL, C. A.; BLEIL, C. A gestão de custos como instrumento da eficiência pública no Brasil e em outros países. In: 19º Congresso Brasileiro de Contabilidade. **Anais...** Belém: CFC, 2012.

OLIVEIRA, R. **Gestão pública: democracia e eficiência**. Rio de Janeiro: FGV, 2012.

OSBORNE, D.; GAEBLER, T. **Reinventando o governo: Como o espírito empreendedor está transformando o setor público**. Trad. de Sérgio Fernando G. Bath e Ewandro Magalhães Jr. 3. ed. Brasília: MH Comunicação, 1994.

PASCARELLI FILHO, M. **A nova administração pública: profissionalização, eficiência e governança**. São Paulo: DVS Editora, 2011.

PAULA, A. P. P. **Por uma nova gestão pública**. Rio de Janeiro: FGV, 2005.

RIBEIRO, L. M. P.; PEREIRA, J. R.; BENEDICTO, G. C. As reformas da administração pública brasileira: uma contextualização do seu cenário, dos entraves e das novas perspectivas. In: XXXVII Encontro da Associação Nacional de Pós-graduação em Administração, **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD. 2013.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

RIEDER, S.; LEHMANN, L. Evaluation of new public management reforms in Switzerland: empirical results and reflections on methodology. **International Public Management Review**, v. 3, n. 2, p. 25-43, 2002.

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

SLOMSKI, V. et al. **Manual de contabilidade pública: de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS/IFAC/CFC)**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

TORRES, M. D. F. **Estado, democracia e administração pública**. Rio de Janeiro: FGV, 2007.

TROSA, S. **Gestão pública por resultados: quando o estado se compromete**. Tradução Maria Luíza de Carvalho. Brasília, ENAP: Revan, 2001. 1ª reimpressão, out. de 2010.

VICENTE, E. F. R.; MORAIS, L. M.; PLATT NETO, O. A.; A Reforma na Contabilidade Pública Brasileira e o Processo de Convergência e Implicações e Perspectiva, **Revista de Informação Contábil**, v. 6, n. 2, p. 1-20, abr./jun., 2012.

YIN, R. K. **Estudo de caso: Planejamento e métodos**. 4. ed. Tradução Ana Thorell. Porto Alegre: Bookman, 2010.