

A Necessidade da Utilização de Sistema de Custos e de Indicadores de Desempenho na Administração Pública

IDENILSON LIMA DA SILVA
UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

ROMEU BIZO DRUMOND
UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

RESUMO

O estímulo à avaliação constante do desempenho da Administração Pública orientada para resultados, vem requerendo cada vez mais a mensuração dos objetivos, metas e resultados alcançados, tanto em relação ao proposto e planejado, como em relação aos custos despendidos. Neste contexto, nos últimos cinco anos, a abordagem acerca da mensuração de custos no setor público vem ganhando cada vez mais importância. O constante aumento da demanda por serviços públicos sem um crescimento proporcional da receita impõe ao Estado medidas de ampliação das fontes de recursos e redução nos gastos de modo a não ser afetado o comprometimento das metas fiscais. Alguns dos mecanismos que estão à disposição da Administração Pública para a busca desses dois ideais é a implantação de sistemas de apuração de custos e a adoção de indicadores de desempenho da atividade estatal. Por meio do custeio dos serviços e dos indicadores de desempenho torna-se possível à Administração Pública verificar desperdícios e avaliar as relações entre custo e benefício das diversas alternativas de políticas que estão à disposição, permitindo que os bens públicos possam ser produzidos com menor custo e maior eficiência e eficácia.

INTRODUÇÃO

Nos últimos anos a Administração Pública vem enfrentando vários desafios, que a obriga a esforços contínuos de adaptação a novas formas organizacionais, capazes de responder às constantes exigências da sociedade e dos mercados. Além disso, a necessidade de financiamento do setor público tem exigido dos governos um permanente esforço no sentido de estabelecer e cumprir metas fiscais que permitam a manutenção da estabilidade econômica, como condição para a captação de investimentos externos.

É notório que, numa administração voltada à eficiência, eficácia e produtividade, o processo da tomada de decisão bem encaminhado é, sem dúvidas, fator preponderante de bons ou maus índices de desempenho. Toda decisão implica conhecer determinadas variáveis qualitativa e quantitativamente expostas, com toda a transparência, clareza e objetividade, inerentes a qualquer processo da gestão pública. Nesse ponto, a gestão de custos no âmbito governamental é decisiva, pois é um instrumento essencial ao gestor público para condução dos interesses públicos da forma que prevê a administração pública gerencial.

Enfocando a utilização de indicadores de desempenho na Administração Pública, este artigo trata, inicialmente, da: Administração Pública Gerencial; A Importância da Contabilidade de Custos na Administração Pública; A Apuração de Custos na Administração Pública Gerencial e a Utilização de Indicadores Físicos ou Qualitativos na Mensuração de Resultados da Gestão Pública; e, por final, Os Indicadores de Desempenho Utilizados pelo Tribunal de Contas da União (TCU) na Mensuração de Resultados.

A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA GERENCIAL

A questão fundamental sobre como avaliar a gestão pública torna-se cada vez mais uma preocupação cotidiana dos cidadãos. Estes, estimulados a participar da vida sócio-política, são continuamente informados pelos meios de comunicação, quanto aos impactos dos planos, das políticas, dos orçamentos, dos déficits e superávits dos governos na qualidade de vida de cada membro e setor da sociedade. Com isso, demandam cada vez mais que os gestores públicos não apenas se atenham com disciplina aos limites dos escassos recursos orçados, mas otimizem a aplicação desses recursos em políticas que atendam efetivamente as necessidades da sociedade.

Surgiu, assim, nas duas últimas décadas, o conceito da **Administração Pública Gerencial**, voltada para o cidadão como cliente e buscando padrões otimizados de eficiência e eficácia, com ética e transparência, na gestão dos recursos públicos com responsabilidade fiscal. Caracterizado pela busca pró-ativa de resultados, legitimados pela avaliação de uma sociedade que controla continuamente a transparência, a eficiência e a eficácia da gestão pública, o modelo de Administração Pública Gerencial se contrapõe ao modelo do governo burocrático, voltado para o controle interno e para a mera conformidade com os custos orçados, que vigorou desde a Revolução Industrial até o final do Século XX .

Na administração pública gerencial a estratégia volta-se para a definição precisa dos objetivos que o administrador público deverá atingir em sua unidade; para a garantia de autonomia do administrador na gestão dos recursos humanos, materiais e financeiros que lhe forem colocados à disposição para que possa atingir os objetivos contratados; e para o controle ou cobrança a posteriori dos resultados. Adicionalmente, pratica-se a competição administrada no interior do próprio Estado, quando há a possibilidade de estabelecer concorrência entre unidades internas.

O estímulo à avaliação constante do desempenho da gestão pública vem requerendo cada vez mais a mensuração dos objetivos, metas e resultados alcançados, tanto em relação ao proposto e planejado, como em relação aos custos despendidos. Neste contexto, nos últimos cinco anos, a abordagem acerca da mensuração de custos no setor público vem ganhando cada vez mais destaque.

A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE DE CUSTOS NA AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO DE PROGRAMAS DE GOVERNO (BASEADO EM SILVA, 2004)

Os trabalhos mais recentes sobre custos no setor público têm enfatizado a importância da contabilidade de custos na avaliação de desempenho de programas. Entretanto, um dos grandes questionamentos que se faz acerca da utilização desta ferramenta na Administração Pública, refere-se à arbitrariedade do processo de alocação de custos e de quais métodos de custeio devem ser utilizados. Entretanto, qualquer decisão de um gestor público envolve a escolha entre pelo menos duas alternativas, como por exemplo, reduzir ou não a disponibilidade de recursos para determinado programa. Ao tomar uma decisão, os custos e benefícios de uma alternativa precisam ser comparados com os custos e benefícios das outras. Os custos que se comportam de modo diferente nas alternativas são chamados de custos relevantes. A distinção entre os dados de custos e de benefícios relevantes e irrelevantes é fundamental por dois motivos: primeiro, os dados irrelevantes podem ser ignorados e não precisam ser analisados, o que pode poupar tempo e trabalho aos responsáveis pela tomada de decisão. Segundo, más decisões podem facilmente ter origem na inclusão errônea de dados irrelevantes de custos e benefícios na análise das alternativas disponíveis.

Horngren, Foster e Datar (1997) destacam que o sistema contábil deve fornecer informações para cinco objetivos:

1. Formulação das estratégias gerais e dos planos de longo prazo – A informação de custos pode ser relevante, por exemplo, para a decisão de escolha de novos investimentos. É importante destacar, no entanto, que a informação de custo deve estar associada aos benefícios sociais e às decisões dentro da esfera política. Mas dentro de uma unidade gestora, como uma escola pública, o conhecimento do custo de diversos cursos oferecidos para a sociedade pode ajudar na escolha de qual deles deverá ser objeto de uma expansão de vagas;
2. Decisões de alocação de recursos – Envolve a criação de relatórios sobre alocação de recursos entre produtos, clientes, canais de distribuição etc. A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), por exemplo, ao implantar seu sistema de custo, descobriu que no passado fez alguns contratos de prestação de serviço com alguns clientes que não eram vantajosos;
3. Planejamento e controle de custos das operações e atividades – Diz respeito à criação de relatórios sobre custos e ativos por unidades gestoras, por centro de custos;
4. Mensuração de desempenho e avaliação de pessoas – Refere-se à comparação entre valores orçados e valores realizados;
5. Adequação com a regulamentação externa e exigências legais – Em certas áreas, a captação de financiamento externo, inclusive de instituições de fomento, está vinculada à implantação de um sistema de informação.

A APURAÇÃO DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA GERENCIAL

Fundamentalmente, há duas vertentes precípuas que justificam a apuração de custos no setor público, ambas em sintonia com o que propõe a Administração Pública Gerencial: primeira, a adoção dos custos como critério para a formação de preços públicos e de receitas de prestação de serviços, segunda, a redução de despesas e a conseqüente utilização como mecanismo de aferição de eficiência.

Analisando essa segunda utilidade, ALONSO (1999:39) aponta o esgotamento do **modelo de gestão tradicional ou burocrático** da administração pública brasileira e estrangeira, por enfatizar “*os controles formais e o estrito cumprimento das leis*” e o surgimento de correntes em defesa de um modelo de **gestão de resultados**, preocupado com a “*melhoria do desempenho*”.

Para que os resultados e energias da administração pública estejam orientados para resultado, ALONSO (1999) indica a necessidade de “*... que o perfil dos gerentes e os sistemas de informações estejam totalmente alinhados com esta orientação*”. Enfatiza, ainda, o seguinte:

*Se os modelos de gestão não dispuserem de sistemas de informação que avaliem o desempenho presente e apontem as tendências do desempenho futuro presente e apontem as tendências do desempenho futuro, então dificilmente a reforma será bem sucedida. Para avaliar adequadamente o desempenho do serviço público, é crucial que os sistemas de informação do governo disponham de uma informação gerencial mais refinada que a despesa: **os custos**. (grifamos)*

Quando ALONSO se refere a custos, obviamente não estará excluindo as demais formas de avaliação do setor público, notadamente o grande universo de indicadores de desempenho que têm sido desenvolvidos, especialmente, pelo Tribunal de Contas da União.

O Tribunal de Contas da União tem utilizado os custos como um dos principais indicadores de desempenho (do tipo indicador de eficiência), dado que revela o quanto o Estado tem que gastar para a produção de cada unidade de serviço.

A finalidade de uma apropriação de custos, em qualquer ente governamental, não poderia ser outra, senão mensurar o consumo dos bens e os dispêndios monetários da Administração, por meio de contratações de compras, serviços e obras, com vistas a possibilitar a execução de programas, desdobrados em atividades e projetos, os quais, indiscutivelmente, devem estar voltados para o interesse público. Ou seja, o principal objetivo não é o produto destinado à exploração econômica e voltado à lucratividade, mas sim, ao desempenho na execução das atividades, sejam elas meio ou fim, visando aos objetivos da organização e voltados à satisfação de necessidades públicas.

LIMA e CASTRO (2001:181) salientam a necessidade que o setor público tem de *“um sistema que permita verificar os resultados obtidos com a utilização dos recursos financeiros, humanos, materiais e institucionais empregados, bem como os custos unitários dos produtos/serviços oferecidos pela máquina pública ao cidadão”*.

Analisando a utilidade dos custos sobre as despesas, ao comentar o art. 4º da Lei de Responsabilidade Fiscal, MILESKI (2000:12), ensina que *“O conhecimento dos custos é condição para o cumprimento do princípio constitucional da transparência, e também, da eficiência, especialmente no sentido estrito da economicidade, que em outras palavras pode ser tomada como sinônimo de custo-benefício”*.

Para que a economicidade possa ser tratada como sinônimo de custo-benefício, e para que se possa fiscalizar e apurar a economicidade constitui condição indispensável o conhecimento de suas variáveis, ou seja, dos componentes de custos dos serviços públicos.

Se são necessários e tecnicamente viáveis, então por que os custos nunca foram apurados no serviço Público ?

As razões são em parte culturais e em parte econômicas. O fundamental no serviço público é o cumprimento da lei. Cumprindo a lei, o serviço público é eficaz e ponto final. ‘Eficiência é um conceito privado’, portanto, estranho ao setor público. Esse vem sendo o paradigma do setor público. Não faz parte de sua cultura a consciência de que não basta cumprir a lei, mas que é necessário cumpri-la com bom desempenho, com economia de recursos e com a satisfação dos usuários desses serviços (Alonso, 1999:46)

Na revista oficial da Escola Nacional de Administração Pública – órgão oficial de treinamento funcional dos gestores públicos do Poder Executivo – foi publicado em 1999 um artigo denominado *“Custos no Serviço Público”*, de autoria de Marcos Alonso; a publicação contribuiu sensivelmente para acender a discussão sobre a matéria no âmbito da administração pública.

Nesse texto ALONSO (1999:43), relembra que:

...a crise fiscal do Estado e a exposição dos mercados domésticos à competição internacional impuseram a necessidade de que a reforma do Estado privilegiasse a qualidade do gasto público. Diferentemente do setor privado, no setor público as preocupações com a gestão de custos não estão relacionadas com a avaliação de estoques ou com a apuração de lucros, mas sim com o desempenho dos serviços públicos. A melhoria substancial no desempenho de uma organização governamental, por sua vez, requer sistemas de informações gerenciais que dêem sustentação aos seus processos

decisórios. Em particular, tais sistemas devem contemplar medidas de resultado e o custo para obtê-los.

Conforme ainda o citado artigo, na Administração Federal, se a medição de resultados ainda é feita de forma não sistemática ou inadequada, muito pior, ainda é a situação no que se refere à medição de custos em razão da falta de cultura neste particular.

Para provar esta realidade, ALONSO (1999:43) apresenta uma série de questões para as quais não se tem, atualmente, resposta na administração, como: “*Quanto custa uma aula?*”, “*Quanto custa determinado serviço de saúde?*”, “*Quanto custam as auditorias governamentais?*”, “*Quais atividades agregam valor aos processos de trabalho governamentais?*”, e “*Qual o impacto em termos de custos nas mudanças organizacionais propostas ou implementadas?*”.

Segundo ALONSO (1999:44), se não há medida de custos não se pode medir a eficiência, pois esta se define como uma relação entre os resultados e os custos para obtê-los. Entende, ainda, que “*Sem um sistema de avaliação de resultados e de custos, a administração pública abre margem para encobrir ineficiência*”. E que esta falta de indicadores de desempenho é por si só forte indicação de ineficiência do governo.

ALONSO (1999:44) apresenta, ainda, oito motivos para a implantação de medidas de desempenho, que se resume em:

- a) promover a redução de custos com melhoria da qualidade;
- b) instrumentalizar o combate ao desperdício e identificar atividades que não agregam valor ao usuário do serviço público;
- c) guiar a avaliação do impacto efetivo das decisões tomadas;
- d) evidenciar a percepção da melhoria de desempenho, para servir de fator de motivação;
- e) promover a mudança de cultura organizacional, introduzindo a dimensão de *accountability* e de *value of money*;
- f) subsidiar o processo orçamentário;
- g) servir de parâmetro para a competição administrada em unidades prestadoras de serviços similares.

Contudo, segundo ALONSO (1999:45), os custos não podem comprometer a qualidade, mas devem ser utilizados como instrumento desta qualidade. Assevera, o seguinte:

... não é possível se falar seriamente em qualidade sem se falar em custos. A adoção de sistema e custos é, portanto, condição necessária para a implantação de programas de qualidade. Há melhoria na qualidade dos serviços prestados quando a administração pública em ações de melhorias em processos ou mesmo a sua reestruturação, terceirização, outorga de concessão em outras formas de prestar o mesmo serviço.

Na defesa da aplicação de custos no setor público, ALONSO (1999:45) conclui, ainda, que sua apuração e sua divulgação exerceriam papel de “*poderosos instrumentos de controle social*”, (grifamos) por permitir aos usuários e à auditoria a avaliação de eficiência dos serviços prestados.

Salienta, ainda ALONSO (1999:47 e 48), a utilidade dos custos como instrumento de detalhamento do planejamento estratégico e seletividade de cortes orçamentários, quando da necessidade de se tomarem decisões de redução nos gastos públicos. Neste sentido, lembra

que, quando se depende de limitações orçamentárias “*ao invés de reduções seletivas e focalizadas, é-se forçando a adotar reduções (lineares horizontais) e outras abordagens radicais*”. Aponta como causa para decisões não fundamentadas em seletividade o fato de os gerentes de nível superior não terem uma idéia de “*quais partes do processo agregam mais valor aos produtos e serviços e quais as que agregam menos*”.

Em 2000, com a edição da lei de responsabilidade Fiscal, reforçou-se a exigência legal de apuração de custos no setor público. O enfoque estabelecido no § 3º do art. 50 se relaciona com a avaliação e o acompanhamento de custos, como segue: “*A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial*”. (grifamos)

Entretanto, um sistema de custos deve atender a necessidade de cada entidade e na administração pública existe uma pluralidade de entidades, com finalidades distintas. Neste sentido, os principais trabalhos acerca de custos no setor público sugerem que um sistema de custeio único não atenderia a necessidade de informação de cada entidade. E assim, seria preciso definir o sistema de custeio adequado para cada entidade. Isto não significa que entidades com características aproximadas não devam ter sistemas de custeios similares, uma vez que a semelhança possibilita a comparação entre entidades que executam serviços de mesma natureza.

Apesar do exposto, até os dias atuais, ainda não se implantou sistema de custos na Administração Pública, com raras exceções, a exemplo do Comando da Aeronáutica, Empresa Brasileiro de Correios e Telégrafos – ECT, e o Hospital Universitário de Brasília – HUB.

A UTILIZAÇÃO DE INDICADORES FÍSICOS OU QUALITATIVOS NA MENSURAÇÃO DE RESULTADOS DA GESTÃO PÚBLICA

A adoção de critérios de desempenho e de obtenção de resultados por parte da gestão pública gerencial envolve, questões relevantes de mensuração. A literatura voltada à mensuração de desempenho e resultados da gestão pública tem apontado a utilização de indicadores físicos ou qualitativos para indicar os benefícios que constituem os objetivos e metas das políticas avaliadas. Apenas os custos são expressos em termos monetários e com esses são comparados os benefícios físicos ou qualitativos para fins de avaliação.

De fato, a identificação dos benefícios de políticas públicas demanda, primeiramente, a determinação dos índices físicos e qualitativos de desempenho, o que transparece das diversas experiências e estudos. Assim, programas habitacionais comparam seus custos orçados com o aumento da taxa de ocupação de apartamentos populares (Osborne & Gaebler, 1995, p. 67). Programas de emprego para jovens medem o percentual de estagiários que conseguiram colocar em empresas, bem como o nível de satisfação dos seus empregadores (id., p. 155). Quando governos locais buscam identificar através de “*benchmarking*” as “*melhores práticas*” de outras comunidades, a fim de compará-las com eficiência de seus atuais programas, são os índices qualitativos de atendimento de programas alternativos que, confrontados com os respectivos custos, constituem os parâmetros de avaliação.

O critério do uso de recursos em programas alternativos, conforme os respectivos índices de atendimento à sociedade, caracteriza um dos principais objetivos da nova estrutura de planejamento orçamentário do governo brasileiro, com o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual, nos quais as ações de governo estão inseridas em programas e a avaliação destes está voltada para resultados e, certamente, o resultado de programas similares serão comparados. Assim, se, a um mesmo custo, o programa social A (que atendeu 50.000 famílias) e o programa social B (que conseguiu atender apenas 30.000 famílias), os recursos serão canalizados para o programa social A.

As dificuldades da mensuração restrita aos indicadores físicos ou qualitativos são destacadas por Catelli, et al. (2001, p. 7):

Na avaliação das organizações públicas, é usual que resultados sejam definidos por indicadores físicos ou qualitativos. Tais critérios, entretanto, não são isentos de dificuldades. Tais valores, por exemplo, kWh e mortalidade infantil, são muitas vezes de natureza diversa e de difícil comparação. A aplicação de pesos e ponderações para se apurarem notas e ratings deixa largo espaço para arbitrariedades e pressões políticas. Merece um rating maior uma atividade que se destacou na geração de benefícios, mas necessitou de enormes subsídios? É bom ou mau desempenho atender a 5.000 famílias carentes a um custo de R\$ 50.000,00?

Com efeito, por mais intensa que venha sendo a elaboração das técnicas de mensuração por índices físicos e qualitativos, permanece a impossibilidade de se utilizar escalas de natureza diversa para comparar benefícios e custos. Por isso, as limitações da abordagem dos resultados das políticas e serviços públicos apenas mediante índices físicos e qualitativos levanta a questão da mensuração econômica dos benefícios que a atuação governamental proporciona à sociedade – crucial para os que financiam os custos desses benefícios na forma de tributos compulsórios. Entretanto mesmo nos países originários do governo orientado para resultados, como notam Osborne & Gaebler (1995, p. 17) a elaboração de indicadores de desempenho ainda não é generalizada, mas se encontra em desenvolvimento, a partir de instituições que melhor admitem a gestão por resultados.

INDICADORES DE DESEMPENHO UTILIZADOS PELO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO NA MENSURAÇÃO DE

Segundo o TCU, a utilização de indicadores de desempenho para aferir os resultados alcançados pelos administradores é uma metodologia que está relacionada ao conceito de gerenciamento voltado para resultados. Esse conceito tem sido adotado nas administrações públicas de diversos países, especialmente nos de cultura anglo-saxônica (EUA, Austrália, Reino Unido). Alguns autores da literatura especializada conceituam indicador de desempenho como um instrumento de mensuração quantitativa ou qualitativa de aspectos do desempenho. Este tópico apresenta os principais indicadores de desempenho utilizados pelo Tribunal de Contas da União, bem como as características que cada indicador deve apresentar.

Deve-se estabelecer uma diferença entre a expressão medições de desempenho e indicadores de desempenho, apesar da similaridade entre ambas. Assim, os seguintes conceitos são apresentados:

Medições de desempenho são efetuadas quando os aspectos do desempenho podem ser mensurados diretamente e quantificados com facilidade. Exemplos: quilometragem de estradas conservadas; número de alunos matriculados no 1º grau.

Indicadores de desempenho são utilizados quando não é possível efetuar tais mensurações de forma direta. São uma alternativa para a medição do desempenho, embora não forneçam uma mensuração direta dos resultados. Exemplo: a utilização do índice de repetência na 1ª série do 1º grau, como um dos fatores a serem considerados na formação de um indicador de desempenho para medir a efetividade do ensino de 1º grau.

O que se deseja ressaltar com essa diferenciação é que os indicadores de desempenho podem fornecer uma boa visão acerca do resultado que se deseja medir, mas são apenas

aproximações do que realmente está ocorrendo, necessitando, sempre, de interpretação no contexto em que estão inseridos.

Variáveis empregadas na construção dos indicadores de desempenho

Os indicadores quase sempre são compostos por variáveis provenientes de um dos seguintes grupos: **custo**, tempo, quantidade e qualidade. Abaixo, as variáveis componentes dos indicadores:

Custo: custo unitário custo total programado	Tempo: prazos estabelecidos tempo por tarefa
Qualidade: satisfação do cliente padrões de qualidade	Quantidade: produção total demanda atendida

Principais usos de indicadores de desempenho

A utilização de indicadores de desempenho pela instituição:

- ◆ Possibilita a avaliação qualitativa e quantitativa do desempenho global da instituição, por meio da avaliação de seus principais programas e/ou departamentos;
- ◆ Permite o acompanhamento e a avaliação do desempenho ao longo do tempo e ainda a comparação entre:
 - ✓ desempenho anterior x desempenho corrente;
 - ✓ desempenho corrente x padrão de comparação;
 - ✓ desempenho planejado x desempenho real;
- ◆ Possibilita focar as áreas relevantes do desempenho e expressá-las de forma clara, induzindo um processo de transformações estruturais e funcionais que permite eliminar inconsistências entre a missão da instituição, sua estrutura e seus objetivos prioritários;
- ◆ Ajuda o processo de desenvolvimento organizacional e de formulação de políticas de médio e longo prazo;
- ◆ Melhora o processo de coordenação organizacional, a partir da discussão fundamentada dos resultados e o estabelecimento de compromissos entre os diversos setores da instituição;
- ◆ Possibilita a incorporação de sistemas de reconhecimento pelo bom desempenho, tanto institucionais como individuais.

Qualidades desejáveis em um indicador de desempenho

Tanto na análise de indicadores de desempenho já existentes, quanto na elaboração de novos, deve-se verificar as seguintes características:

1. **Representatividade:** o indicador deve ser a expressão dos produtos essenciais de uma atividade ou função; o enfoque deve ser no produto: medir aquilo que é produzido, identificando produtos intermediários e finais, além dos impactos desses produtos. Este atributo merece certa atenção, pois indicadores muito representativos tendem a ser mais difíceis de ser obtidos.

2. **Homogeneidade:** na construção de indicadores devem ser consideradas apenas variáveis homogêneas. Por exemplo, ao estabelecer o custo médio por auditoria, deve-se identificar os diversos tipos de auditoria, já que para cada tipo tem-se uma composição de custo diversa.
3. **Praticidade:** garantia de que o indicador realmente funciona na prática e permite a tomada de decisões gerenciais. Para tanto, deve ser testado, modificado ou excluído quando não atender a essa condição.
4. **Validade:** o indicador deve refletir o fenômeno a ser monitorado.
5. **Independência:** o indicador deve medir os resultados atribuíveis às ações que se quer monitorar, devendo ser evitados indicadores que possam ser influenciados por fatores externos.
6. **Confiabilidade:** a fonte de dados utilizada para o cálculo do indicador deve ser confiável, de tal forma que diferentes avaliadores possam chegar aos mesmos resultados.
7. **Seletividade:** deve-se estabelecer um número equilibrado de indicadores que enfoquem os aspectos essenciais do que se quer monitorar.
8. **Simplicidade:** o indicador deve ser de fácil compreensão e não envolver dificuldades de cálculo ou de uso.
9. **Cobertura:** os indicadores devem representar adequadamente a amplitude e a diversidade de características do fenômeno monitorado, resguardado o princípio da seletividade e da simplicidade.
10. **Economicidade:** as informações necessárias ao cálculo do indicador devem ser coletadas e atualizadas a um custo razoável, em outras palavras, a manutenção da base de dados não pode ser dispendiosa.
11. **Acessibilidade:** deve haver facilidade de acesso às informações primárias bem como de registro e manutenção para o cálculo dos indicadores.
12. **Estabilidade:** a estabilidade conceitual das variáveis componentes e do próprio indicador bem como a estabilidade dos procedimentos para sua elaboração são condições necessárias ao emprego de indicadores para avaliar o desempenho ao longo do tempo.

Deve-se ter especial cuidado na identificação dos indicadores de desempenho, pois se a avaliação de desempenho da instituição avaliada for efetivamente considerada nas tomadas de decisão, a incorporação dos indicadores como instrumento dessa avaliação acarretará cobranças em relação ao cumprimento das metas estabelecidas. Portanto, ao se desenvolverem indicadores de desempenho, deve-se sempre buscar o comprometimento do gestor e observar se os indicadores são úteis para a administração, bem como para o público externo.

CONCLUSÃO

Por meio da utilização dos indicadores de desempenho torna-se possível à Administração Pública verificar desperdícios e avaliar as relações entre custo e benefício das diversas alternativas de políticas que estão à disposição do gestor público, permitindo que os bens públicos possam ser produzidos com menor custo e maior eficiência e eficácia.

O estímulo à avaliação constante do desempenho da gestão pública vem requerendo cada vez mais a mensuração dos objetivos, metas e resultados alcançados, tanto em relação ao proposto e planejado, como em relação aos custos despendidos.

A contabilidade de custos, em face de suas características naturais, apresenta-se como um instrumental adequado ao oferecimento de informações que permitam uma melhor tomada

de decisão por parte dos administradores públicos, uma vez que revela com maior clareza os pontos de desperdícios cometidos, permitindo, assim, a realocação de recursos em programas que melhor agreguem resultados para a sociedade.

Por mais intensa que venha sendo a elaboração das técnicas de mensuração por índices físicos e qualitativos, permanece a impossibilidade de se utilizar escalas de natureza diversa para comparar benefícios e custos. Por isso, as limitações da abordagem dos resultados das políticas e serviços públicos apenas mediante índices físicos e qualitativos levanta a questão da mensuração econômica dos benefícios que a atuação governamental proporciona à sociedade. A elaboração de indicadores de desempenho ainda não é generalizada, mas se encontra em desenvolvimento, a partir de instituições que melhor admitem a gestão por resultados, a exemplo do Tribunal de Contas da União (TCU).

Administrativamente, é recomendável lembrar que a apuração de custos não encerra de forma alguma o problema da avaliação de desempenho das entidades públicas. Os trabalhos que melhor representam a preocupação com custos no setor público chamam a atenção para o fato de que o bom desempenho das organizações públicas depende, primeiro, do uso racional dos recursos disponíveis na busca das metas prioritizadas nos instrumentos de planejamento e, segundo, de ações que realinhem os objetivos da organização com as aspirações da sociedade.

É nesse contexto que se devem buscar medidas de desempenho, pois, se a ênfase da avaliação recair meramente nos métodos de custeio, corre-se o risco de a organização atingir padrões eficientes na prestação de serviços que têm pouca importância para os usuários ou cidadãos, comprometendo-se a eficácia e efetividade das atividades que devem ser prioritárias para a administração pública.

Esta preocupação deve ser entendida com a necessidade de se tomarem os cuidados para não se fazer da apuração de custos o principal ou único medidor de desempenho, o que faria com que a administração perdesse o foco na qualidade, eficácia e efetividade de suas ações.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, José Joaquim Marques de. *Intensificar o papel da auditoria no Setor Público: Uma oportunidade para reforço da eficiência das organizações*. Revista Brasileira de Contabilidade, Ano XXXIII N.º 145 Brasília: CFC, 2004.

ALONSO, Marcos. *Custos no Serviço Público*. Revista do Serviço Público – Ano 50, Número 1. Brasília: ENAP, 1999.

BRASIL, Lei Complementar n.º 101, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, de 04 de maio de 2000. Brasília: Imprensa Nacional, 2000.

BRASIL, Tribunal de Contas da União. *Técnicas de Auditoria: Indicadores de Desempenho e Mapa de Produtos* - Brasília : TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. *Gestão do setor público: estratégia e estrutura para um novo estado*. in. *Reforma do Estado e administração pública gerencial*, Orgs. Bresser Pereira, Luiz Carlos & Spink, Peter., 4. ed. Rio de Janeiro. Editora Fundação Getúlio Vargas, 2001.

CATELLI, Armando e Outros. *Gestão Econômica de Organizações Governamentais*. In CONGRESSO DO INSTITUTO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 7., 2001, Leon. Disponível em: www.gecon.com.br/down_artigos.asp Acesso em 03 de agosto. 2004

COSTA MARQUES, Maria da Conceição da. *O setor público administrativo e a gestão pública*. Revista Brasileira de Contabilidade, Ano XXXI N.º 138 Brasília: CFC, 2002.

ENAP. *Texto para discussão no. 16: Novos padrões gerenciais no setor público: medidas do governo americano*. Brasília: ENAP, 1997.

ENAP. *Texto para discussão no. 31: Custos no serviço público*. Brasília: ENAP, 1998.

ENAP. *Texto para discussão no. 41: Gestão de custos no setor público*. Brasília: ENAP, 2001.

HORNGREN, C. T.; GOSTER, G DATAR, S.M. *Contabilidade de Custos*. 9 Ed. Rio de Janeiro: LTC, 1997.

LIMA, Diana Vaz e CASTRO, Róbison Gonçalves. *Contabilidade Pública*. São Paulo: Atlas, 2000.

MARCELINO, G. F. Em busca da flexibilidade do Estado: o desafio das reformas planejadas no Brasil. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas. Vol.37(3), pp.641 – 659, mai./jun. 2003.

MILESKI, Hélio Saul, *Gestão Fiscal Responsável*, Brasília: BNDES,2000.

MOURA, J. F. de M. *O Sistema de Contabilidade do Governo Federal na Mensuração dos Custos dos Programas de Governo e das Unidades Gestoras*. 2003. 155f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Universidade de Brasília, Brasília, 2003.

OSBORNE, David & GAEBLER, Ted. *Reinventando o governo*. Tradução de Sérgio Fernando G. Bath e Ewandro M. Júnior. 6ª edição. Brasília, MH Comunicação, 1995.

REMÍGIO, Hipólito Gadelha. *Custos no Serviço Público – Um modelo aplicado ao custeio dos processos judiciais*. Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis –UnB, UFPB, UFPE e UFRN.

SILVA, César Augusto Tibúrcio (org.). *Custos no Setor Público*. Brasília: Editora UnB, 2004 (mímio).