



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE

Valkyrie Vieira Fabre

**COMPORTAMENTO DOS CUSTOS GOVERNAMENTAIS SOB A ÓTICA DA
TEORIA DAS FINANÇAS PÚBLICAS**

Florianópolis

2021

Valkyrie Vieira Fabre

**COMPORTAMENTO DOS CUSTOS GOVERNAMENTAIS SOB A ÓTICA DA
TEORIA DAS FINANÇAS PÚBLICAS**

Tese submetida ao Programa de Pós-graduação em Contabilidade, da Universidade Federal de Santa Catarina para obtenção do título de doutora em Contabilidade.

Orientador: Prof. Altair Borgert, Dr.

Florianópolis

2021

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Fabre, Valkyrie Vieira
COMPORTAMENTO DOS CUSTOS GOVERNAMENTAIS SOB A ÓTICA DA
TEORIA DAS FINANÇAS PÚBLICAS / Valkyrie Vieira Fabre ;
orientador, Altair Borgert, 2021.
121 p.

Tese (doutorado) - Universidade Federal de Santa
Catarina, , Programa de Pós-Graduação em Contabilidade,
Florianópolis, 2021.

Inclui referências.

1. Contabilidade. 2. Comportamento dos custos
assimétricos. 3. Teoria das Finanças Públicas. 4. Cost
stickiness. 5. Reverse cost. I. Borgert, Altair . II.
Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós
Graduação em Contabilidade. III. Título.

Valkyrie Vieira Fabre

**COMPORTAMENTO DOS CUSTOS GOVERNAMENTAIS SOB A ÓTICA DA
TEORIA DAS FINANÇAS PÚBLICAS**

O presente trabalho em nível de doutorado foi avaliado e aprovado por banca examinadora composta pelos seguintes membros:

Prof. Antônio André Cunha Callado, Dr.

UFRPE

Prof. Fabiano Maury Raupp, Dr.

UDESC

Profa. Fabrícia Silva da Rosa, Dra.

UFSC

Prof. Luiz Alberton, Dr.

UFSC

Certificamos que esta é a **versão original e final** do trabalho de conclusão que foi julgado adequado para obtenção do título de doutora em Contabilidade.

Profª. Ilse Maria Beuren, Dra.

Coordenadora do Programa

Prof. Altair Borgert, Dr.

Orientador

Florianópolis, 2021

Este trabalho é dedicado ao meu amado filho Pedro Fabre Rezende, que com 1 mês participou da minha banca de mestrado e 10 anos depois participa do meu doutorado. Durante todo esse tempo você me ensinou coisas que eu nem sonhava em aprender, você me transformou em uma pessoa melhor.

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao meu orientador, por ter confiado em mim e no meu potencial, por me proporcionar a participação em projetos de extensão e no grupo de pesquisa GGC (que discute com profundidade suas pesquisas e detém um conhecimento ímpar em comportamento de custos), por me guiar nesta tese (mostrando os possíveis caminhos, mas deixando que o conhecimento afluísse em mim), e acima de tudo, por ser este Humano que tem meu respeito e admiração. Por meio do meu orientador conheci outros pesquisadores do GGC, que discutiram e apresentaram sugestões em pontos específicos desta tese e assim a tornaram melhor, a todos vocês meu muito obrigada.

Aos membros da banca examinadora do doutorado, agradeço pelas críticas e sugestões, foram todas muito bem-vindas e tenho a certeza de que contribuíram para o aperfeiçoamento da tese. Ter uma banca com renomados doutores como vocês é um orgulho e um privilégio, muito obrigada por dedicarem seu tempo e seu conhecimento a fim de me ajudar.

Agradeço aos professores, técnicos e alunos do PPGC/UFSC que conviveram comigo durante o doutorado ou que, no bom desempenho de suas funções, proporcionaram meios para que ele ocorresse com ou sem pandemia de Covid-19. A qualidade do PPGC se faz pela dedicação das pessoas vinculadas a ele.

Agradeço aos meus amigos e familiares que me deram suporte emocional para não desistir nos momentos críticos, em especial quando minha mãe teve câncer e meu companheiro faleceu. A resiliência é uma das minhas características, mas confesso que é mais fácil quando se tem mãos amigas que não me deixam cair. No caminho entre 2017 e 2021 eu fui iluminada pela energia positiva das pessoas que me rodeiam, em especial pelo entusiasmo dos meus pais, pela compreensão do meu companheiro, pela fé de minha superamiga e irmã de coração Alexandra, pela alegria das reuniões de família e pelo amor incondicional do meu filho. Ao seu tempo tudo deu certo, hoje sou doutora!

RESUMO

O comportamento dos custos público é algo ainda incipiente na literatura. O objetivo desta pesquisa é analisar o comportamento dos custos governamentais, nas classificações funcionais, sob a ótica da Teoria da Finanças Públicas (TFP). Trata-se de uma lacuna de pesquisa identificada tanto na temática de finanças públicas quanto na temática de comportamento contábil dos custos. A tese é de que mesmo que exista comportamento simétrico nos custos totais, o comportamento é assimétrico nos custos específicos e está relacionado as funções do governo. No setor privado o comportamento dos custos é discutido há décadas e tem se destacado na área contábil a partir de 2003, com a abordagem contemporânea (*cost stickiness*). A nova abordagem está gerando dúvidas nos pesquisadores, pois foi desenvolvida a partir de observações do setor privado e alguns afirmam que ela pode não se aplicar ao setor público puro, já que supostamente, onde há equilíbrio orçamentário e finalidade não lucrativa, não haveria espaço para um comportamento assimétrico dos custos em relação às receitas. Nesse sentido a literatura sugere que ao observar o setor público sejam utilizadas teorias que reflitam as peculiaridades governamentais. Assim, esta pesquisa utiliza a lente da TFP, uma teoria que fundamenta as normas contábeis em diversos países e traz como preceito fundamental o equilíbrio orçamentário, entre suas abordagens, adota a das funções de governo, que orienta a atuação do Estado e conseqüentemente a realização dos custos. Trata-se de uma pesquisa inédita, com posicionamento funcionalista, de natureza aplicada, método dedutivo, abordagem predominantemente quantitativa, objetivos exploratórios, procedimentos de levantamento documental e que utiliza a regressão de dados em painel como principal técnica para apurar os resultados. A análise foi realizada com base nos demonstrativos contábeis dos 295 governos locais que fazem parte do estado de Santa Catarina, sul do Brasil. O lapso temporal é de 16 anos (2005-2020) e contou com o total de 141.600 observações. A tese foi comprovada. Os resultados evidenciaram que os custos públicos têm comportamento assimétrico, quanto aos fenômenos identificados, no custo total foi *sticky*; nos grupos de custos por função de governo foi *sticky* (alocativa e distributiva) e *reverse* (estabilizadora); nos custos registrados nas contas de função orçamentária, comprovou-se que 43% são *sticky*, 32% *anti-sticky* e 25% *reverse*. A tese trouxe contribuições teóricas e práticas, entre as mais importantes estão: I) a comprovação de que abordagem contemporânea do comportamento dos custos se aplica ao setor público puro; II) a evidência de que equilíbrio orçamentário, preceito fundamental da TFP, não se aplica na prática; III) a identificação de um novo fenômeno, denominado de *reverse cost*, alterando assim a classificação teórica do comportamento dos custos, consolidada na abordagem contábil contemporânea. As conclusões apontam várias lacunas de pesquisa a serem exploradas a partir desta tese, principalmente relacionadas à exploração de fatores explicativos e às conseqüências dos comportamentos aqui evidenciados.

Palavras-chave: Comportamento dos custos assimétricos. Governo. Teoria das Finanças Públicas. *Cost stickiness*. *Reverse cost*.

ABSTRACT

The public sector's cost behavior still is incipient in the literature. The objective of this research is to analyze the behavior of governmental costs, in the functional classifications, from the perspective of Public Finance Theory (TFP). There is a research gap identified in both the public finance and the cost accounting behavior themes. This thesis is that even if there is symmetric behavior in total costs, the behavior is asymmetric in specific costs and it is related to government functions. In the private sector, cost behavior has been discussed for decades and has stood out in the accounting area since 2003, with the contemporary approach (cost stickiness). This new approach is raising doubts among researchers, as it was developed based on observations from the private sector and some claim that it can't be applied to the pure public sector, as supposedly, where there is a balanced budget and non-profit purpose, there would be no room for an asymmetric cost behavior in relation to revenues. In this perspective, the literature suggests that when observing the public sector, there must be used theories that reflect government peculiarities. Thus, this research uses the TFP's sight, a theory that underlies accounting standards in several countries and brings the budget balance as a fundamental precept, among its approaches, it adopts the government functions one, which guides the State's actions and, consequently, costs. This is an inedited research, with functionalist positioning, of applied nature, deductive method, predominantly quantitative approach, exploratory objectives, document survey procedures and which uses panel data regression as the main technique to set the results. The analysis was based on the accounting statements of the 295 local governments that are part of the state of Santa Catarina, southern Brazil. The time span is 16 years (2005-2020) and has as its total 141,600 observations. This thesis has been proven. The results revealed that public costs have an asymmetric behavior, as for the identified phenomena, in the total cost was sticky; in the cost groups by government function it was sticky (allocative and distributive) and reverse (stabilizing); in the costs recorded in the budget function accounts, 43% were found to be sticky, 32% anti-sticky and 25% reverse. This thesis brought theoretical and practical contributions, among the most important ones there are: I) the proof that a contemporary approach to cost behavior applies to the pure public sector; II) the evidence that budget balance, a fundamental precept of the TFP, does not apply in practice; III) a new phenomenon's identification, called reverse cost, this way changing the theoretical classification of costs behavior, consolidated in the contemporary accounting approach. The conclusions point out several research gaps to be explored from this thesis onward, mainly related to the exploration of explanatory factors and the consequences of the behaviors evidenced here.

Keywords: Behavior of asymmetric costs. Government. Public Finance Theory. Cost stickiness. Reverse cost.

LISTA DE FIGURAS

| | |
|---|-----|
| Figura 1 – Trajetória epistemológica até a Teoria das Finanças Públicas..... | 29 |
| Figura 2 – Trajetória epistemológica pós Teoria das Finanças Públicas..... | 33 |
| Figura 3 – Estrutura orçamentária dos custos públicos no Brasil..... | 53 |
| Figura 4 – Desenho da Pesquisa..... | 55 |
| Figura 5 – Paradigmas..... | 58 |
| Figura 6 – Revisão de literatura sobre a abordagem contemporânea de comportamento dos custos aplicada ao setor público..... | 61 |
| Figura 7 – Fórmula para cálculo do comportamento dos custos no setor público..... | 72 |
| Figura 8 – Representação dos custos públicos municipais por função de governo da TFP..... | 79 |
| Figura 9 – Função alocativa: média dos custos por contas de função orçamentária..... | 81 |
| Figura 10 – Função distributiva: média dos custos por contas de função orçamentária..... | 83 |
| Figura 11 – Função estabilizadora: média dos custos por contas de função orçamentária..... | 84 |
| Figura 12 – Exemplo de representação gráfica de comportamentos simétricos dos custos..... | 98 |
| Figura 13 – Exemplo de representação gráfica de comportamentos assimétricos de custos..... | 99 |
| Figura 14 – Classificação atualizada da abordagem contemporânea do comportamento dos custos..... | 101 |

LISTA DE QUADROS

| | |
|--|----|
| Quadro 1 – Exemplo comparativo entre resultado orçamentário e comportamento dos custos | 17 |
| Quadro 2 – Classificação contemporânea do comportamento dos custos..... | 45 |
| Quadro 3 – Funções orçamentárias públicas no Brasil..... | 54 |
| Quadro 4 – Posicionamento predominante na tese..... | 58 |
| Quadro 5 – Constructo da pesquisa | 66 |
| Quadro 6 – Procedimentos de coleta e análise dos dados | 67 |
| Quadro 7 – Características dos especialistas participantes do grupo focal | 69 |
| Quadro 8 – Quadro de similaridades | 70 |

LISTA DE TABELAS

| | |
|--|----|
| Tabela 1 – Quantitativo de municípios por resultado orçamentário do período | 76 |
| Tabela 2 – Comprometimento da receita: Custo total/Receita total | 78 |
| Tabela 3 – Resultados dos testes estatísticos iniciais | 87 |
| Tabela 4 – Coeficientes da fórmula de comportamento dos custos | 88 |
| Tabela 5 – Resultados da significância estatística em cada variável da fórmula | 89 |
| Tabela 6 – Comportamento dos custos totais no setor público | 90 |
| Tabela 7 – Comportamento dos custos por função de governo..... | 91 |
| Tabela 8 – Comportamento dos custos por contas de função orçamentária..... | 94 |

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

| | |
|-----------|---|
| CAPES | Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior |
| GGC | Grupo de Gestão de Custos |
| IIPF | International Institute of Public Finance |
| PPGC/UFSC | Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina |
| TFP | Teoria das Finanças Públicas |

SUMÁRIO

| | | |
|--------------|--|-----------|
| 1 | INTRODUÇÃO | 15 |
| 1.1 | PROBLEMA DE PESQUISA..... | 18 |
| 1.2 | OBJETIVOS..... | 20 |
| 1.3 | A TESE..... | 21 |
| 1.4 | JUSTIFICATIVA..... | 23 |
| 1.5 | ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO | 27 |
| 2 | BASE TEÓRICA..... | 28 |
| 2.1 | TRAJETÓRIA EPISTEMOLÓGICA DA TEORIA DE FINANÇAS PÚBLICAS .. | 28 |
| 2.1.1 | Antecedentes da Teoria de Finanças Públicas | 29 |
| 2.1.2 | Teoria das Finanças Públicas | 32 |
| 2.1.2.1 | Abordagem das Funções de Governo..... | 36 |
| 2.1.2.1.1 | <i>Função alocativa.....</i> | <i>37</i> |
| 2.1.2.1.2 | <i>Função distributiva</i> | <i>39</i> |
| 2.1.2.1.3 | <i>Função estabilizadora.....</i> | <i>41</i> |
| 2.2 | COMPORTAMENTO DOS CUSTOS | 42 |
| 2.2.1 | Comportamento dos custos no setor público | 46 |
| 2.2.2 | Classificação contábil orçamentária dos custos públicos | 51 |
| 2.3 | POSICIONAMENTO TEÓRICO | 54 |
| 3 | MÉTODO E PROCEDIMENTOS DE PESQUISA..... | 57 |
| 3.1 | POSICIONAMENTO E DELINEAMENTO DA PESQUISA..... | 57 |
| 3.2 | PROCEDIMENTOS DE REVISÃO DA LITERATURA | 59 |
| 3.3 | HIPÓTESES DE PESQUISA | 62 |
| 3.3.1 | Equilíbrio orçamentário | 62 |
| 3.3.2 | Abordagem contemporânea do comportamento dos custos..... | 63 |
| 3.4 | POPULAÇÃO E AMOSTRA | 64 |
| 3.5 | CONSTRUCTO DE PESQUISA..... | 65 |

| | | |
|-------|---|-----|
| 3.6 | COLETA E ANÁLISE DOS DADOS..... | 66 |
| 3.6.1 | Levantamento dos dados contábeis..... | 67 |
| 3.6.2 | Quadro de similaridades..... | 68 |
| 3.6.3 | Cálculo e análise dos resultados..... | 72 |
| 3.7 | LIMITAÇÃO DA PESQUISA..... | 74 |
| 4 | APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS..... | 76 |
| 4.1 | APRESENTAÇÃO GRÁFICA E DESCRITIVA DOS DADOS..... | 76 |
| 4.2 | ANÁLISE DO COMPORTAMENTO DOS CUSTOS NO SETOR PÚBLICO..... | 85 |
| 4.2.1 | Definição do modelo estatístico e dos coeficientes da fórmula..... | 86 |
| 4.2.2 | Comportamento dos custos totais..... | 90 |
| 4.2.3 | Comportamento dos custos por função de governo..... | 91 |
| 4.2.4 | Comportamento dos custos por função orçamentária..... | 93 |
| 4.2.5 | Aspecto relevantes sobre comportamento dos custos no setor público..... | 96 |
| 5 | CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES..... | 103 |
| | REFERÊNCIAS..... | 109 |
| | APÊNDICE A..... | 116 |

1 INTRODUÇÃO

O tema desta tese é o comportamento dos custos governamentais, algo incipiente na literatura e considerado uma lacuna em duas temáticas distintas: finanças públicas e comportamento dos custos. Enquanto os estudos sobre finanças públicas focam principalmente nas receitas e reconhecem que o comportamento dos custos públicos, sob aspectos contábeis, é uma lacuna de pesquisa a ser explorada; a temática contábil de comportamento dos custos evoluiu da abordagem tradicional para a contemporânea e já está consolidada no setor privado, mas há dúvidas sobre sua aplicação ao setor público, principalmente devido as peculiaridades do setor.

Desde meados do Século XVIII, as finanças públicas têm se configurado como importante temática de estudo, principalmente voltado ao entendimento da tributação do Estado sobre os contribuintes (Musgrave & Peacock, 1958). O assunto angariou esforços de pesquisadores em várias partes do planeta, mas foi no Século XX que emergiram as principais teorias econômicas voltadas à temática. Atualmente, algumas dessas teorias já se disseminaram e são utilizadas em diferentes áreas do conhecimento. Apesar dos avanços na área de finanças públicas, o entendimento sobre os custos governamentais ainda permanece parcialmente obscuro (Santos, 2008; Bracci et al., 2015; Santos et al., 2017).

Desde que Edgeworth (1897) afirmou que o orçamento equilibrado estava consolidado na literatura e na prática governamental e que devido a limitação dos custos às receitas, os esforços das pesquisas deveriam ser na tributação justa, a literatura de finanças públicas permaneceu com foco no entendimento da receita. A partir da década de 1960, segundo Vargas (2012), a inquietude com a escassez de recursos, o orçamento equilibrado e o controle financeiro começaram a perder espaço nas visões teóricas voltadas à expansão econômica e social. Mesmo o foco ainda sendo a receita, a gestão pública começou a ser observada sob diferentes aspectos.

Após Musgrave e Peacock (1958) realizarem uma ampla revisão de estudos, foi criada a Teoria das Finanças Públicas (TFP) de Musgrave (1959), cujo principal foco é a eficiência na gestão. Esta pesquisa observa o comportamento dos custos sob a ótica da TFP, que na literatura internacional considera como custos públicos todos os gastos orçamentários do governo (independente na nomenclatura utilizada em cada país). Esta pesquisa acompanha a literatura

internacional, ao utilizar o termo custos públicos como sinônimo de despesa orçamentária executada.¹

Giambiagi e Além (2011) afirmam que a TFP parte do consenso do orçamento equilibrado e da importância do Estado na economia, de modo a aplicar os recursos para melhor atender às demandas da sociedade e suprir falhas existentes no mercado. A TFP se consolidou em todo o mundo e normas legais de diversos países utilizam os seus preceitos para regulamentar a contabilidade e as finanças públicas. Entre as abordagens da TFP está a da Função de Governo, que estabelece a finalidade da atuação do governo, a fim de alcançar a eficiência na utilização dos recursos, caracterizando os custos públicos em alocativos, distributivos ou estabilizadores (Santos et al., 2017).

Percebe-se que, nos últimos anos, os governos têm aumentado deliberadamente os custos no setor público (Antonis et al., 2013; Bracci et al., 2015; Mou et al., 2018). A manutenção do bem-estar social faz com que a tributação seja cada vez mais elevada, enquanto a escassez de recursos faz com que o governo adote prioridades nos custos (Robinson, 2015). As reformas políticas e econômicas tentam reestruturar as contas públicas, mas nem sempre atingem o objetivo esperado. Alguns governos buscam maneiras de reduzir custos, sem antes mesmo entender o real comportamento deles (Kumala et al., 2006).

O comportamento dos custos é uma temática já consolidada na contabilidade gerencial, mas se desenvolveu a partir de observações do setor privado e ainda é incipiente no setor público. A normatização da contabilidade pública é uma das dificuldades para pesquisadores não familiarizados com a área, os quais esbarram na dificuldade de transpor normas técnicas contábeis dos governos (Lapsley & Wright, 2004). O cálculo do comportamento dos custos é realizado com base na variação ocorrida entre períodos, desta maneira, observa-se como a variação dos custos se comporta em relação a variação do volume de vendas ou das receitas. A literatura contábil, considera comportamento simétrico quando a variação dos custos mantém a mesma proporção e direção em relação a variação das receitas (receita aumenta = custo

¹ A TFP considera o equilíbrio orçamentário entre receitas e custos, bem como, entende que todos os gastos realizados pelo governo devem tramitar pelo orçamento. Portanto a literatura sobre TFP utiliza o termo “custos” como sinônimo de todos os gastos registrados nas contas orçamentárias da contabilidade pública. A legislação brasileira segue os preceitos da TFP e estabelece que todos os gastos realizados pelo governo devem ser previamente autorizados no orçamento, denominando-os de despesa orçamentária. As despesas orçamentárias no Brasil seguem várias etapas contábeis, entre elas o registro da liquidação, a partir do qual as despesas são consideradas executadas. Portanto, para efeitos desta pesquisa, o termo “custos públicos” representa as “despesas orçamentárias executas”.

aumenta; receita diminui = custo diminui), quando a proporção entre eles é diferente, caracteriza-se como comportamento assimétrico.

Teoricamente, receitas e custos públicos são iguais, isto é, equilibrados (Edgeworth, 1897; Santos et al., 2017). No Brasil, a normatização jurídica segue os preceitos da TFP e estabelece a obrigatoriedade do equilíbrio nos planos orçamentários e na sua execução, inclusive com penalidades para o seu descumprimento. Sucessivos períodos de equilíbrio no resultado das contas públicas, levam a uma variação igual entre os períodos (tanto na receita quanto nos custos) e isso resulta em um comportamento simétrico. O Quadro 1 exemplifica as diferentes visões.

Quadro 1 – Exemplo comparativo entre resultado orçamentário e comportamento dos custos

| Período | Receita | Custos | Resultado orçamentário ¹ | Comportamento dos custos ² |
|--------------------|------------|------------|-------------------------------------|---------------------------------------|
| Ano 1 | 8 | 8 | 0 = Equilíbrio | |
| Ano 2 | 10 | 10 | 0 = Equilíbrio | |
| Variação (Ano 2/1) | 25% | 25% | | Simétrico |
| Ano 3 | 7,5 | 9 | -1,5 = Desequilíbrio (déficit) | |
| Variação (Ano 3/2) | -25% | -10% | | Assimétrico (<i>sticky</i>) |

Fonte: Elaborada pela autora (2021).

¹ Visão da TFP: o resultado é medido no período e pode ser o equilíbrio (custo = receita) ou o desequilíbrio (custo \neq receita), no caso de desequilíbrio pode ocorrer déficit ou superávit.

² Visão contábil gerencial: o comportamento dos custos é medido entre períodos e pode ser simétrico (mesma proporção) ou assimétrico (proporções diferentes), no caso assimétrico pode ocorrer *cost stickiness* (*sticky* ou *anti-sticky*).

Na visão da contabilidade gerencial, o preceito fundamental era o comportamento simétrico dos custos em relação ao volume de venda ou receita (Anderson et al., 2003). Porém, as discussões sobre comportamento dos custos já se ampliaram, com contribuições teóricas e empíricas. Miller e Vollmann (1985) abriram as discussões para reconhecimento da assimetria. Atualmente, se discute uma nova proposta, a dos *cost stickiness*, proveniente do estudo seminal de Anderson et al. (2003), que levam em consideração a intensidade da variação no comportamento assimétrico dos custos (Richartz & Borgert, 2014). A nova proposta considera que todos os gastos influenciam no resultado e não apenas os custos de produção. Neste sentido, a literatura contábil tem denominado de abordagem contemporânea àquela que inclui o

fenômeno *cost stickiness* e considera todos os custos para efeitos de cálculo do comportamento dos custos².

Enquanto a contabilidade pública busca o orçamento com resultado equilibrado em instituições sem fins lucrativos, a contabilidade gerencial busca a redução dos custos de produção, principalmente com a finalidade de maximizar os lucros no setor privado. A temática de comportamento dos custos públicos é escassa e requer um olhar diferenciado (Cohen et al., 2017). Apesar da abordagem contemporânea do comportamento dos custos já estar consolidada no setor privado, ela carece de estudos e adaptações para aplicação no meio governamental, em que sucessivos resultados equilibrados levariam a um comportamento simétrico.

A utilização de ferramentas e inovações, vindas da contabilidade gerencial, são um potencial a ser explorado em pesquisas do setor público (Lapsley & Wright, 2004). Outras áreas do conhecimento já reconhecem a importância da contabilidade nas discussões que envolvem finanças públicas (Santos, 2008; Bracci et al., 2015; Kumala et al., 2016; Santos et al., 2017). Assim, esta tese apresenta contribuições relevantes, já que aborda o comportamento dos custos no setor público, algo que ainda é incipiente e que precisa de adaptações, devido as especificidades do setor. A ótica da TFP, que direciona grande parte das normas nacionais e internacionais da contabilidade pública, é utilizada para observar o comportamento dos custos governamentais, que nesta pesquisa seguem a abordagem contábil contemporânea.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

O equilíbrio orçamentário pressupõe igualdade entre receitas e custos, equivale ao resultado zero apurado no período. O comportamento simétrico dos custos pressupõe a variação proporcional dos custos em relação às receitas entre os períodos analisados. Assim, partindo da literatura consolidada da TFP, de que o orçamento é equilibrado (Edgeworth, 1897; Musgrave, 1959; Vargas, 2012; Robinson, 2015; Santos et al., 2017), associada ao preceito da contabilidade gerencial sobre comportamento simétrico entre custos e receita (Anderson et al.,

² Quanto a temática de comportamento de custos, na abordagem contábil tradicional, sobretudo no Brasil, eram considerados custos apenas os gastos relacionados com a produção, a partir da abordagem contemporânea o termo “custos” considera todos os gastos registrados na contabilidade, pois o entendimento é de que não só os custos de produção influenciam no resultado. Assim, a abordagem contemporânea amplia o conceito de custos, possibilitando a associação ao conceito de custos utilizados na literatura da TFP. A fim de padronizar a nomenclatura de temáticas distintas, esta pesquisa utiliza o termo “custos” no sentido contemporâneo, que envolve todos os gastos registrados na contabilidade e não apenas os de produção.

2003), parece não haver dúvida de que sucessivos períodos com resultado equilibrado levam ao comportamento simétrico na execução orçamentária pública. Mas os balanços públicos, com registros contábeis de déficits ou superávits, expõem a fragilidade do princípio do equilíbrio orçamentário e podem trazer limitações à TFP (Kumala et al., 2016).

A possibilidade de comportamento assimétrico dos custos já está consolidada na literatura do setor privado (Miller & Vollmann, 1985; Banker & Byzawov, 2014; Richartz & Borgert, 2014; Banker et al., 2018), mas a discussão é incipiente no setor público. Suspeitas de assimetria podem ser percebidas no estudo de Joyce e Pattison (2010), que apontam que nem sempre os governos conseguem manter o equilíbrio orçamentário em épocas de crise. Kumala et al. (2016), também levantaram suspeitas sobre o desequilíbrio entre receitas e custos no setor público, quando ocorre excesso de terceirização. Mou et al. (2018), ao analisarem a austeridade sob um enfoque contábil, afirmam que, em épocas de crise econômica, ocorre desequilíbrio em contas específicas, gerando déficits que posteriormente são compensados com superávits, reequilibrando as contas públicas.

A amplitude das atividades desenvolvidas pelo governo representa um diferencial que precisa ser considerado, ao adaptar técnicas contábeis desenvolvidas para entidades privadas, que normalmente atuam em um só ramo de atividade. Os governos, em especial todos os do Brasil, podem atuar em 28 diferentes funções macros (Portaria 42, 1999), logo, apurar o comportamento pelo custo total talvez não seja o mais adequado, pois a TFP e as normas legais já estabelecem que o equilíbrio orçamentário é medido pelo resultado total (o que supostamente resultaria em comportamento simétrico). Mas ocorre que a redução de receita leva à obrigatoriedade de adequação de políticas públicas, levando à redução dos custos em algumas áreas de atuação. Assim, o comportamento dos custos no setor público deve considerar as especificidades, que podem ser identificadas nas 28 contas contábeis de classificação funcional, pois nelas podem ser encontrados comportamentos distintos do geral esperado.

Entender os custos no setor público é uma lacuna de pesquisa já identificada nas áreas de Economia, Administração Pública e Ciências Contábeis (Lapsley & Wright, 2004; Santos, 2008; Bracci et al., 2015; Helden & Uddin, 2016; Kumala et al., 2016; Santos et al., 2017). Apesar do arcabouço teórico contábil estar consolidado em algumas questões relacionadas aos custos do setor privado, o setor público tem contexto específico, o que dificulta a generalização de teorias advindas de outro setor. Além do equilíbrio orçamentário e das múltiplas atividades desenvolvidas no âmbito governamental, a normatização da escrituração contábil também é distinta. Enquanto no setor privado os registros de receitas e custos são vinculados aos

resultados simultaneamente (reconhecidos no resultado na mesma data), no setor público receitas e custos são registrados de forma independente (reconhecidos no resultado orçamentário na data em que ocorrem: a receita quando é arrecadada e o custos quando é liquidado).

Alegando as diferenças entre os setores (público e privado), Cohen et al. (2017) afirmam que a literatura contábil sobre comportamento assimétrico dos custos pode não ser aplicável ao setor público, em que o principal diferencial está na busca do resultado equilibrado e não do lucro. Em relação a abordagem contemporânea do comportamento dos custos, Hosomi e Nagasawa (2018b) afirmam que os estudos dos últimos anos são muito diferentes das bases tradicionais que criaram a contabilidade pública e que, por este motivo, a assimetria e o fenômeno *cost stickiness* não podem ser aplicados ao setor público puro (assim entendidos os órgãos públicos com regras de equilíbrio orçamentário, recursos puramente públicos e sem finalidade lucrativa).

Nesse sentido, o conhecimento da contabilidade gerencial é importante para analisar o comportamento dos custos no setor público, enquanto a ótica econômica da Teoria das Finanças Públicas pode esclarecer peculiaridades governamentais dos comportamentos encontrados. O problema é: **qual o comportamento dos custos governamentais, nas classificações funcionais, sob a ótica da Teoria das Finanças Públicas?**

Mesmo limitando o problema à lente teórica, não é fácil responder essa questão, visto que é um estudo inédito e que seus resultados podem refletir fragilidades na literatura já consolidada. Assim, é essencial definir claramente os objetivos da pesquisa.

1.2 OBJETIVOS

Os objetivos são delineados com a finalidade de auxiliar na resolução do problema de pesquisa. Neste estudo, o objetivo geral visa responder à questão de pesquisa e os objetivos específicos direcionam a busca por essa resposta, auxiliando para atingir o objetivo geral.

O objetivo geral é analisar o comportamento dos custos governamentais, nas classificações funcionais, sob a ótica da Teoria das Finanças Públicas. Para isso, foram definidos os seguintes objetivos específicos:

- a) Levantar os dados contábeis com base nos balanços públicos;

- b) Explicar as similaridades entre os custos públicos por contas de classificação funcional e por funções de governo abordadas pela TFP;
- c) Identificar o comportamento dos custos públicos;
- d) Apontar possíveis efeitos das funções de governo, no comportamento dos custos governamentais.

1.3 A TESE

As contas públicas fazem parte dos estudos há séculos. A TFP é uma teoria econômica, que se desenvolveu a partir de práticas governamentais (Musgrave, 1959). Ela contempla diversas escolas de pensamento econômico, é uma teoria positiva com aspectos normativos, cujo principal foco é a gestão pública eficiente, na qual o governo deve agir nas falhas de mercado para garantir as preferências da população, por meio da cobrança de tributos justos e mantendo o orçamento equilibrado (Musgrave, 2008). Enquanto isso, a contabilidade gerencial se desenvolveu a partir de observações do setor privado e, atualmente, também contribui para avanços no setor público. A abordagem contábil contemporânea do comportamento dos custos teve início com o estudo seminal de Anderson et al. (2003) e já está consolidada no setor privado. Porém, no setor público ainda é incipiente e carece de adaptações, devido a peculiaridade e a complexidade do setor (Cohen et al., 2017).

A lógica do resultado lucrativo (setor privado) difere da lógica do resultado equilibrado (setor público). Além disso, as múltiplas atividades com diferentes estratégias de gestão e a normatização contábil que estabelece escrituração diferenciada no setor público, também devem ser consideradas ao transpor conhecimentos sobre comportamento dos custos, desenvolvidos no setor privado para o setor público. Assim, ao desenvolver a temática do comportamento voltada aos custos públicos, esta tese utiliza a abordagem contábil contemporânea do comportamento dos custos (consolidada no setor privado) sob a ótica da TFP (consolidada no setor público).

Musgrave (1959) abordou a TFP sob três aspectos. O primeiro trata da questão das falhas do mercado, o que exige que o Estado intervenha ao estimular a oferta de bens públicos (abordagem dos bens públicos). O segundo trata das ações públicas desempenhadas pelo governo, a fim de atender a população ou promover o bem-estar (abordagem das funções de governo). O terceiro trata do financiamento dos custos públicos, por meio da distribuição justa da carga tributária, de modo a manter o equilíbrio entre receitas e custos (abordagem da

equidade). As abordagens se interligam em alguns aspectos, entre eles o do equilíbrio orçamentário, que não foi uma novidade da TFP, mas foi reforçado por ela, pois já estava consolidado na prática governamental.

Na Ciência Contábil, a gestão dos custos foi desenvolvida para atender às necessidades da área privada. A nova abordagem de comportamento dos custos iniciou com o trabalho seminal de Anderson et al. (2003), em que foi identificado o efeito *sticky cost*, no qual os custos aumentam quando as receitas aumentam, mas não diminuem na mesma proporção quando há diminuição nas receitas. Weiss (2010) contribuiu ao constatar que o inverso também é verdadeiro, os custos podem aumentar em menor magnitude para acréscimos nas receitas, do que reduzir quando as receitas decrescem na mesma proporção, o que foi classificado como *anti-sticky* (Banker & Byzalov, 2014). A partir de então, a literatura considera estudos sobre o fenômeno *cost stickiness* os que abordam ambos os efeitos, o termo se consolidou e deu origem à abordagem contemporânea do comportamento dos custos (Banker et al., 2018).

A abordagem contábil contemporânea do comportamento dos custos, que teve início a partir de Anderson et al. (2003), já foi testada e está consolidada no setor privado. A lacuna de pesquisa está em saber como os custos públicos se comportam (Lapsley & Wright, 2004; Bracci et al., 2015; Helden & Uddin, 2016; Kumala et al., 2016; Santos et al., 2017; Mou et al., 2018).

O setor público se caracteriza pelo aspecto normativo das finanças. Ocorre que cada país exerce sua soberania nacional e edita normas de acordo com sua realidade. Pesquisas empíricas (Joyce & Pattison, 2010; Kumala et al., 2016; Mou et al., 2018) têm demonstrado que, em períodos de crise, a execução orçamentária pode sofrer desequilíbrio, pelo menos em algumas atividades. No Brasil, normas jurídicas estabelecem a estrutura contábil do planejamento e da execução orçamentária. A classificação contábil que melhor representa a finalidade do gasto realizado é a Funcional Programática, estabelecida pela Portaria Interministerial 42, de 1999 (Machado & Holanda, 2010).

A temática é ampla e requer delimitação. Esta pesquisa apresenta a análise do comportamento dos custos governamentais durante a etapa da execução orçamentária, mais especificamente dos custos registrados nas 28 contas de classificações funcionais (Portaria 42, 1999), de modo a identificar se são simétricos ou assimétricos em relação a receita total. A lente teórica que foi utilizada para observar o comportamento dos custos é a da TFP, que fundamenta algumas das normas jurídicas vigentes atualmente no Brasil.

A literatura (Edgeworth, 1897; Musgrave, 1959; Bracci et al., 2015) e as normas jurídicas (Lei n. 4.320, 1964; Constituição da República Federativa do Brasil, 1988/2021; Lei Complementar n. 101, 2000) estabelecem que os custos totais no setor público devem ser equilibrados, o que em períodos sucessivos, levaria ao comportamento simétrico dos custos em relação às receitas. Contudo, independente do equilíbrio entre custos e receitas totais, **a tese desta pesquisa é de que existe comportamento assimétrico dos custos por classificação funcional e está relacionado às características das funções de governo, definidas pela Teoria das Finanças Públicas.**

1.4 JUSTIFICATIVA

As pesquisas sobre gestão e desempenho governamental requerem teorias específicas de sua área, mesmo que emprestem conhecimentos já consolidados da área privada (O’Toole & Meier, 2015). Assim, ao desenvolver a temática de comportamento dos custos públicos, esta tese utiliza a ótica econômica da TFP (que possui uma lacuna de pesquisa em relação à contribuição contábil para entender como os custos se comportam) para auxiliar na análise do comportamento dos custos realizada com base na abordagem contábil contemporânea (que possui uma lacuna de pesquisa em relação a aplicação no setor público).

Em matéria de finanças públicas, os economistas dominam as pesquisas, mas os contadores detêm conhecimento técnico neste debate (Bracci et al., 2015). Entender os custos públicos ainda é algo a ser explorado na literatura voltada à TFP (Santos, 2008; Santos et al., 2017), já que a Ciência Contábil, recentemente, parece despertar para pesquisas sobre gestão de finanças públicas (Lapsley & Wright, 2004). Neste sentido, Helden e Uddin (2016) afirmam que responder questões relacionadas às finanças públicas, com base em conhecimento contábil, é uma das principais lacunas de pesquisa das últimas duas décadas.

Segundo o levantamento bibliográfico realizado por Helden e Uddin (2016), a TFP não foi mencionada em nenhum dos artigos sobre contabilidade gerencial dos últimos 20 anos. Ainda segundo estes autores, as abordagens contábeis públicas, na maioria das vezes, utilizam teorias comportamentais e organizacionais desenvolvidas para o setor privado, sem levar em consideração as peculiaridades que envolvem o setor público. A originalidade desta pesquisa pode ser percebida ao utilizar a TFP como lente para observar, no setor público, fenômenos contábeis típicos do setor privado.

A contribuição teórica da contabilidade no setor público está principalmente relacionada ao repensar significativo, que exige estudiosos familiarizados com as práticas contábeis do setor público, para promover mudanças fundamentais e, até mesmo, construção de novas teorizações, potencialmente capazes de mudar a política e a prática comportamental nos governos (Bracci et al., 2015). A contribuição desta tese, além de teórica, é empírica. É urgente entender como os custos públicos se comportam, com o intuito de ajudar a torná-los mais eficazes, através da melhor alocação e gestão dos recursos, o que levaria a melhor prestação dos serviços e cidadãos mais satisfeitos (Cohen et al., 2017). Mas a literatura sobre comportamento de custos no setor público é incipiente e a abordagem contábil contemporânea, segundo Hosomi e Nagasawa (2018b), pode não se aplicar ao setor público puro, onde o preceito do equilíbrio orçamentário, a finalidade não lucrativa e a normatização contábil se distinguem do setor privado, no qual a abordagem foi criada e desenvolvida.

A abordagem contábil contemporânea já está consolidada para o setor privado, no qual o fenômeno *cost stickiness* já foi evidenciado (Malik, 2012) e as pesquisas já identificaram vários determinantes, atualmente se concentram em identificar as consequências do comportamento dos custos. Enquanto isso, o comportamento dos custos públicos ainda carece de comprovação e a assimetria não é reconhecida pela literatura governamental.

Para Lapsley e Wright (2004), o conhecimento da economia e da administração são mais utilizados para explicar as finanças públicas, mas é urgente que a contabilidade utilize suas próprias técnicas para explicar o comportamento dos custos e das receitas públicas. A proposta teórico-metodológica apresentada por Santos et al. (2017), para pesquisa na área de gestão, incentiva a produção de pesquisas que questionem o senso comum de que a falta de recursos financeiros explica grande parte do fracasso das políticas públicas. Cohen et al. (2017) afirmam que os governos locais constituem atraente e única configuração para o exame do comportamento dos custos assimétricos, pois a influência política e o caráter sem fins lucrativos podem afetar a decisão econômica racional. Assim, esta tese contribui no entendimento de como os custos públicos se comportam, o que é um ponto de partida para pesquisas relacionadas às decisões dos gestores públicos, às estruturas governamentais, à gestão financeira e orçamentária dos recursos, ao direcionamento de políticas públicas e aos reflexos que podem ocasionar na população e no Estado.

Na visão de Santos et al. (2017), as pesquisas mais profundas ultrapassam os achados dos clássicos, interligando teorias de ciências distintas e promovendo a compreensão da

realidade com dados empíricos, a fim de contribuir com soluções de problemas sociais, econômicos e principalmente gerenciais do Estado. O fardo da carga tributária e as recentes cobranças sociais à posição da contabilidade frente às finanças de governo têm resultado nas várias chamadas de pesquisadores para aprofundar conhecimentos na área, mas a temática não foi capaz de reunir muita atenção no campo da contabilidade voltada ao setor público (Bracci et al., 2015). Esta tese contribui tanto para a área de finanças públicas (TFP) quanto para a área de contabilidade gerencial (comportamento dos custos), pois vem preencher lacunas de pesquisa importantes para as duas áreas.

Achados importantes da contabilidade do setor público partem de pesquisadores com grande experiência prática no setor (Hood, 1995). No Brasil, um país de dimensões continentais, segundo o levantamento realizado pelo Conselho Federal de Contabilidade (2021), o percentual de contadores que atuam no setor público é de apenas 6,2%, ao considerar apenas os que, de alguma forma, elaboram ou fiscalizam demonstrações contábeis públicas, esse percentual cai para 2,2%, do total de 358.591 contadores registrados. Se considerados todos os contabilistas (técnicos e graduados), o número sobe para 516.582. Nesse sentido, a experiência prática da pesquisadora, que atua há 25 anos na área contábil pública, 21 deles como responsável técnica pela contabilidade de municípios brasileiros, será relevante à contribuição teórico-prática que esta tese se propõe, quanto à análise do comportamento dos custos no setor público.

Ao utilizar o arcabouço teórico e prático da Ciência Contábil, aliado à ótica econômica da TFP, em sua abordagem voltada às funções de governo (alocativa, distributiva e estabilizadora), essa pesquisa pretende contribuir para o avanço científico e prático dos estudos voltados à gestão de custos no setor público, principalmente no que tange ao comportamento.

As mudanças econômicas e sociais têm levado os decisores políticos a buscar, na contabilidade, as soluções para os custos governamentais (Lapsley & Wright, 2004). Entender o comportamento histórico dos custos beneficia os gestores quanto ao planejamento e execução de políticas públicas (Helden & Uddin, 2016). Planejamento, controle e transparência são importantes para todos os *stakeholders*. Em uma época na qual o controle social via *web* é mais rápido do que a publicação dos resultados pela contabilidade, o cidadão precisa entender por que alguns custos permanecem constantes ou aumentando, enquanto a receita do governo tende a diminuir (Costa & Gartner, 2017).

A terceirização de serviços ganhou espaço nos governos por se acreditar que a iniciativa privada pode realizar os serviços com melhor custo-benefício, mas faltam estudos

que verifiquem a eficiência dos custos no setor público e monitorem seu comportamento (Kumala et al., 2016). Estudar o comportamento dos custos no setor público é algo interessante e as situações distintas são um desafio a ser considerado, como a finalidade não lucrativa, a remuneração dos gestores sem vínculo com o resultado, os interesses dos eleitores e do próprio grupo gestor (Cohen et al., 2017).

Grande parte das lacunas teóricas estão vinculadas a visão de que o orçamento é equilibrado. Para Mou et al. (2018), a adequação forçada do orçamento equilibrado prejudica as políticas públicas e a nação como um todo, além de ser desnecessária, visto que, historicamente, a economia se recupera sozinha, mesmo as contas públicas gerando déficits ou superávits em anos específicos.

Segundo Joyce e Pattison (2010), em seu artigo sobre o que se espera do orçamento público para 2020, o aspecto legal obriga os países a manterem o orçamento equilibrado, não admitindo que, mesmo em épocas de crise, possa se incorrer em déficit e permita evitar cortes, manter custos e aumentar impostos. Apesar de levantadas algumas suspeitas de desequilíbrio em épocas de crise (Joyce & Pattison, 2010; Mou et al., 2018), o equilíbrio orçamentário ainda prevalece na visão teórica e prática do setor público. Assim, o que torna essa pesquisa original e relevante, é a comprovação do desequilíbrio orçamentário como principal gerador da assimetria no comportamento dos custos públicos.

A Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), de acordo com atualização mais recente da tabela de áreas de conhecimento, atualizada em março de 2018, reconhece as Finanças Públicas como pertencente a grande área de Administração e, também, de Economia. A Contabilidade Nacional e a Contabilidade e Finanças Públicas, ambas preocupadas com o estudo da contabilidade governamental, também são elencadas nestas mesmas duas grandes áreas pela CAPES. Nesse sentido, esta pesquisa contábil, contribui diretamente para o objetivo do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina (PPGC/UFSC), de fornecer aprimoramento profissional com sólida formação teórica na área de Contabilidade.

Esta pesquisa emana do Grupo de Gestão de Custos do PPGC/UFSC, que desde 2001, desenvolve pesquisas voltadas ao entendimento dos fenômenos relacionados aos custos, por meio de dois eixos de atuação: (I) modelagem e (II) comportamento dos custos. O grupo de pesquisa já possui reconhecimento em estudos no âmbito empresarial, sendo que esta tese irá

ampliar sua atuação para o setor público e auxiliar na consolidação do grupo como referência multissetorial em pesquisas de gestão de custos no Brasil.

1.5 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

A pesquisa foi organizada de modo a contribuir para a evolução científica contábil e proporcionar uma leitura compreensível às diversas áreas de conhecimento. Neste capítulo introdutório foram definidos o tema, o problema, os objetivos, a tese proposta e a justificativa da pesquisa, de modo a direcionar o leitor ao que será desenvolvido em seguida.

O segundo capítulo traz a base teórica que sustenta a pesquisa, fundamentada na Teoria das Finanças Públicas e na abordagem contemporânea de comportamento dos custos. Ao final deste capítulo é apresentado o posicionamento teórico utilizado para esta tese.

No terceiro capítulo são apresentados o método e os procedimentos de pesquisa, os quais esclarecem os caminhos percorridos e o posicionamento utilizado para construção da tese.

O quarto capítulo apresenta os dados levantados, os resultados apurados, as análises e discussões, visando responder o problema de pesquisa.

As conclusões são apresentadas após toda a descrição que sustenta a tese, seguidas das referências que foram citadas no transcorrer do trabalho.

2 BASE TEÓRICA

Este capítulo apresenta a base teórica da pesquisa, a qual foi estruturada por meio da junção de duas temáticas distintas, mas que convergem para embasar esta tese. A primeira trata da Teoria das Finanças Públicas de Musgrave (1959) e a segunda trata do Comportamento dos Custos, na abordagem contemporânea de Anderson et al. (2003). O ponto de interseção teórico é o Comportamento dos Custos Governamentais, que é o foco desta tese.

Este capítulo da base teórica foi estruturado da seguinte maneira: a trajetória epistemológica da TFP é apresentada na primeira sessão, na segunda sessão é apresentada a temática contábil do Comportamento dos Custos, e a última sessão deste capítulo, apresenta o posicionamento teórico da tese.

2.1 TRAJETÓRIA EPISTEMOLÓGICA DA TEORIA DE FINANÇAS PÚBLICAS

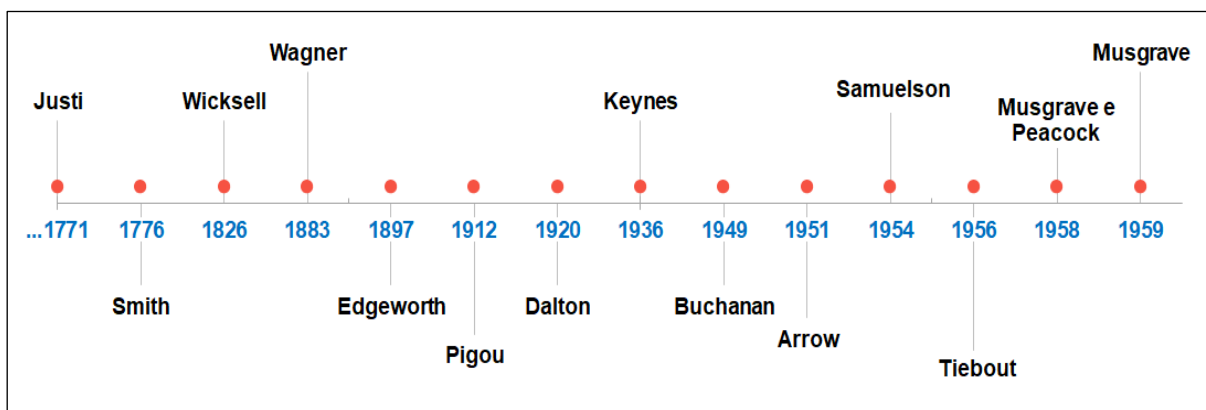
Entre os séculos XIV e XVII a ordem econômica era do Mercantilismo, no qual se acreditava que tudo decorria do mercado e que o governo deveria agir como regulador e controlar os recursos (Musgrave & Peacock, 1958). A arquitetura dos Estados, na formação de políticas econômicas e sociais cada vez mais ativas, disseminou movimentos teóricos que iniciaram em meados da década de 1950, nas escolas de pensamento americana e anglo-saxã (Vargas, 2012). Entre as correntes econômicas, que surgiram nessa época, destacam-se no estudo das finanças públicas: a corrente do Cameralismo, que foca na eficiência das finanças públicas e tem o Estado como eixo central da economia e do bem-estar (voltado principalmente as políticas internas); e a do Liberalismo, que defende a mínima interferência do Estado na economia e a autorregulação do mercado, na qual o Estado representa o poder e a soberania (voltado principalmente as políticas externas) (Wagner, 2012). Em termos de gerenciamento público, a literatura Cameralista foca no aperfeiçoamento da gestão, enquanto a Liberalista critica a gestão e foca no comportamento do gestor.

A trajetória epistemológica foi dividida nesta pesquisa em dois subtítulos. O primeiro apresenta os antecedentes da TFP, o segundo apresenta a TFP propriamente dita (Musgrave, 1959) e as contribuições posteriores relevantes.

2.1.1 Antecedentes da Teoria de Finanças Públicas

Os principais expoentes na trajetória epistemológica das finanças públicas, pós Mercantilismo, são apresentados na Figura 1. Na parte superior, iniciando com Justi que é um dos principais expoentes da disseminação da corrente Cameralista, estão os estudos teóricos que contribuíram para a construção da Teoria de Finanças Públicas de Musgrave (1959). Na parte inferior, iniciando com Smith, principal expoente da corrente do Liberalismo na economia, encontram-se os estudos teóricos sobre finanças públicas, que ocorreram no mesmo período, mas não tiveram relação direta com a TFP.

Figura 1 – Trajetória epistemológica até a Teoria das Finanças Públicas



Fonte: Elaborado pela autora (2021).

O termo Finanças Públicas, como disciplina e área de pesquisa, foi introduzido nos estudos da Economia em 1771 por Justi, que focou seus estudos na justificativa de que a cobrança de tributos pelo governo deveria ser realizada mediante contraprestação de serviço público (Musgrave & Peacock, 1958). Neste mesmo período da chamada Economia Clássica, em 1776, Smith marcou seu nome na história, ao argumentar sobre a maneira justa da cobrança dos impostos e defender que a “mão invisível” do mercado regula a economia sem a interferência do Estado (Santos, 2008). Segundo Wagner (2012), a origem doutrinária destes pesquisadores resultou nas divergências de suas teorias. Enquanto Justi defendia o Estado interventor, devidamente justificado pela ampla prestação de serviços, Smith defendia o Estado limitado, que deve interferir o mínimo possível.

Os estudos sobre finanças públicas se caracterizavam pela abordagem da receita, até que Wicksell, em 1826, deu início à abordagem dos custos públicos, com o argumento de que ninguém deveria ser forçado a contribuir com o custo de atividades públicas que não sejam de

seu interesse (Wicksell, 1986). Assim, sugeriu que as ações de políticas públicas passassem por aprovação da sociedade democrática, que também aprovaria a distribuição dos custos. Musgrave e Peacock (1958) afirmam que Wicksell marcou sua contribuição às finanças públicas ao contestar o princípio econômico da tributação de acordo com juro e da tributação de acordo com a capacidade de pagamento, embutindo o princípio da unanimidade (ou quase unanimidade), para votações de questões orçamentárias. Deu-se o início das aprovações prévias dos orçamentos públicos.

Ao contemplar políticas voltadas ao atendimento da maioria da população, o orçamento público adquire melhor aceitação e causa uma sensação de bem-estar social, o que segundo Wagner (1958), faz com que a tributação se torne um fator regulador da distribuição da renda e da capacidade econômica nacional. Com esse enfoque na tributação, o referido autor propôs a primeira divisão das funções de governo (voltadas à receita) e contribuiu com a formação do arcabouço teórico que gerou a TFP. Em sua obra de 1883, Wagner propôs dividir as funções de governo em função puramente fiscal (impostos de acordo com a renda do contribuinte) e função social de bem-estar (sistema progressivo de tributação).

Foi em sua obra de 1893 que Wagner entrou para a história das finanças públicas, com a teoria que ficou conhecida como Lei de Wagner ou *Wagner's law*, a qual defendia que a expansão econômica ou expansão da renda *per capita* da nação, tem relação positiva com o aumento dos custos no setor público (Antonis et al., 2013). As três razões apresentadas por Wagner, segundo Henrekson (1993), foram: que a complexidade social levaria o governo a aumentar suas atividades reguladoras e protetoras; que a expansão da renda *per capita* elevaria à procura por atividades culturais e de bem-estar social (tipicamente públicas); e que o desenvolvimento econômico e as mudanças no governo, exigiriam maior tecnologia para gestão e aumento da eficiência econômica do próprio governo.

Em meio às discussões teóricas sobre a eficiência dos custos públicos e interesses particulares dos grupos, surge a ideia de que o equilíbrio político prevalece se o equilíbrio econômico da satisfação máxima é estabelecido (Musgrave & Peacock, 1958). A doutrina de igualdade ou equilíbrio foi trazida ao plano das finanças públicas sob o enfoque do planejamento orçamentário, uma prática já adotada por diversos países na época. Edgeworth (1897) alegou que, o nivelamento das receitas com os custos no orçamento público, tira a razão da doutrina do sacrifício tributário, visto que a renda é necessária para sustentar os custos do governo. Logo, se os custos são definidos, cabe apenas o ajuste de quem vai pagar os tributos

para sustentá-los, e nesse arbítrio, sempre existirão sacrifícios. A partir de Edgeworth (1897) o foco dos estudos sobre finanças públicas se voltou para a receita e o custo foi associado como um limitador dela.

Pigou em 1912 e Dalton em 1920 defenderam a utilidade da contribuição, o aprimoramento da distribuição dos sacrifícios, a capacidade de tributação e a redução da carga tributária, a fim de proporcionar maior bem-estar (Brady, 1994). Para Musgrave e Peacock (1958), essa foi a última florada da abordagem para o menor sacrifício tributário, mas a essência da doutrina do sacrifício se manteve a mesma.

Uma nova roupagem aos estudos direcionados às finanças públicas foi trazido em 1936, pela Teoria Geral de Keynes, que deu origem a Macroeconomia Moderna (Brazelton, 1977). Esta nova abordagem promoveu debates que culminaram na atual economia voltada ao setor público, compatível com o crescente papel do Estado, no entendimento de suas funções, dos custos e do déficit público, por conta da demanda social e das necessidades do mercado (Musgrave & Peacock, 1958; Vargas, 2012; Wagner, 2012; Santos et al., 2017).

Keynes se tornou um referencial teórico no que tange à questão da atuação ativa do Estado nas economias capitalistas, na qual prevalece a atuação do governo sobre as falhas de mercado (Oates, 2005; Vargas, 2012). A partir de então, desenvolveram-se estudos direcionados à Economia do Setor Público, um desdobramento Neoclássico da perspectiva keynesiana, na qual estuda-se situações em que o governo se torna necessário ou provedor de bens públicos (Brazelton, 1977; Vargas, 2012).

Nesse novo contexto surge em 1949 a Teoria das Escolhas Públicas, de Buchanan, com foco no comportamento do gestor eleito. Segundo Oates (2005), ela apresenta uma abordagem política e individual do gestor, frente aos seus próprios interesses, no direcionamento dos recursos públicos. Já em relação a gestão do Estado frente aos custos públicos, Oates (2005) afirma que o quadro conceitual se conjugava nas teorias de Arrow, Samuelson e Musgrave, cada qual com uma abordagem.

A Teoria da Escolha Social, publicada por Arrow em 1951, defende que o direcionamento dos custos públicos sofre a influência comportamental advinda de preferências individuais, que se agregam para formar a preferência coletiva (Oates, 2005).

Em 1954, a primeira versão da Teoria Pura das Despesa Públicas, de Samuelson, apresentou uma definição matemática de bens públicos, com vista a proporcionar bem-estar coletivo por meio da atuação do Estado (Samuelson, 1954; Trembay, 2014). A teoria de Samuelson foi aprimorada por Tiebout em 1956, que, ao criticá-la, expôs os diferentes

interesses do governo. Para Tiebout os governos gerais (países) ofertam bens e serviços para agradar seus eleitores, enquanto os governos locais (municípios) o fazem para manter ou adquirir moradores. Na visão de Tiebout, existe uma migração em busca de melhor qualidade de vida ou de mercados mais atrativos. As pessoas/empresas buscam gestões públicas locais mais eficientes nas quais encontrem os pacotes de bens e serviços que mais lhe agradam. É a livre escolha dentro dos limites econômicos e sociais de cada indivíduo (Miranda, 2007).

A Teoria das Finanças Públicas, de Musgrave (1959), partiu da observação das boas práticas governamentais da época e de uma revisão da literatura, realizada por Musgrave e Peacock (1958), uma obra importante que apresenta a visão de diversos expoentes das finanças públicas e tentou consolidar conceitos e alinhar pensamentos. A TFP tem uma abordagem mais clássica, voltada às atribuições do Estado, principalmente em atuar nas falhas de mercado e manter a eficiência por meio do equilíbrio orçamentário.

2.1.2 Teoria das Finanças Públicas

A Teoria das Finanças Públicas (TFP) não seria o que é sem a participação de Musgrave (Sturm, 2010). A base da TFP considera o orçamento equilibrado, no qual se ressalta a importância do Estado em agir nas falhas de mercado. Musgrave (1959) afirma que os custos públicos estão vinculados às funções alocativas, distributivas ou estabilizadoras, enquanto a receita deve vir de uma distribuição tributária justa, na qual se cubram os custos necessários e autorizados, o que resulta em um orçamento equilibrado e gera eficiência ao governo. De acordo com a TFP, são as deficiências da iniciativa privada que tornam necessárias as intervenções do Estado na economia, a fim de reduzir as distorções nela existentes, tais como a má distribuição de renda, a falta de empresas em determinados segmentos e a própria inflação (Giambiagi & Além, 2011).

Ao longo do tempo, a TFP teve algumas críticas, mas seus fundamentos e abordagens ainda prevalecem na literatura atual, nas normas jurídicas e nas práticas governamentais. Musgrave (2008) explica que sua intenção ao criar a TFP era estruturar todo o arcabouço teórico e prático das finanças públicas em um modelo comum, unificando os fundamentos da política (fornecimento de bens públicos, equidade na distribuição e estabilização) com o principal instrumento de execução (o orçamento público: receitas, custos e resultado equilibrado), uma

prática já existente na época em alguns países e que se tornou um arranjo útil para normatizações jurídicas de outros.

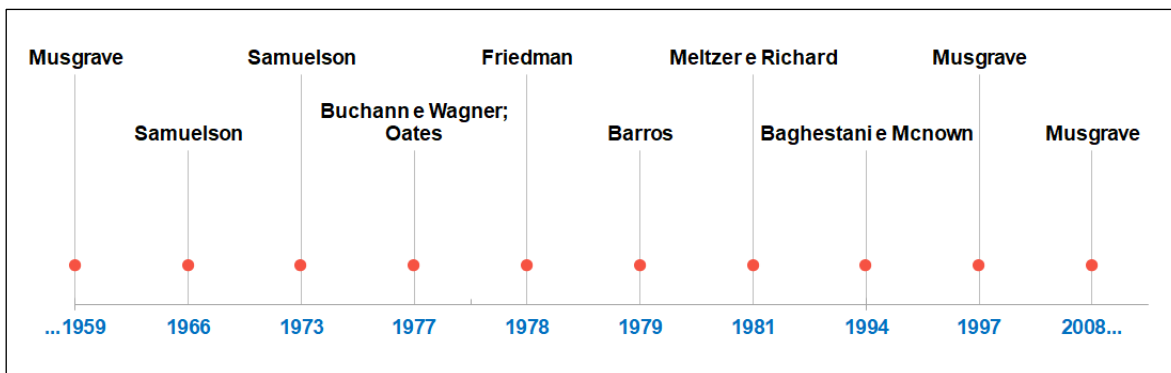
Pode-se resumir a TFP em três abordagens, também conhecidas como trilogia de Musgrave: abordagem das funções de governo, dos bens públicos e da equidade. Em muitos momentos as abordagens se fundem, pois, permeiam sobre elas os pressupostos do equilíbrio orçamentário, da atuação do Estado nas falhas do mercado e na tributação justa. Mas, de modo geral, a abordagem das funções de governo representa a finalidade dos gastos públicos, a abordagem dos bens públicos envolve o estímulo à oferta de bens e serviços (não necessariamente os do Estado) e a abordagem da equidade foca na tributação justa para o contribuinte a fim de arcar com os custos governamentais.

Na abordagem das funções de governo, utilizada nesta tese, todo custo é gerado para cumprir uma finalidade, ou seja, uma função a ser exercida pelo governo, sendo ela uma função alocativa, distributiva ou estabilizadora (Musgrave, 1959).

Giambiagi e Além (2011) explicam que, muitas vezes, o intuito é complementar o que já é ofertado pela iniciativa privada ou proporcionar à sociedade aquilo que o mercado não disponibiliza (função alocativa). Em outros casos, seu objetivo é mitigar as desigualdades existentes em uma região ou país (função distributiva) como mecanismo de garantia ao desenvolvimento social para todos e à livre concorrência entre participantes do mercado (Jordaan, 2013). O governo, segundo Musgrave e Musgrave (1976), também age na economia a fim de evitar crises e manter o *status quo* de crescimento econômico ou equilíbrio (função estabilizadora), por meio do controle da inflação, dos índices de emprego e outras medidas.

É apresentada na Figura 2 a trajetória epistemológica da TFP a partir de sua concepção, indicando os principais trabalhos que contribuíram para a sua evolução.

Figura 2 – Trajetória epistemológica pós Teoria das Finanças Públicas



Fonte: Elaborado pela autora (2021).

Musgrave e Samuelson foram colegas na mesma escola em Harvard e compartilham alguns conceitos, ambos se intitulavam discípulos de Wicksell (suéco cameralista), mas Musgrave seguiu mais essa linha, por ter uma abordagem mais focada na importância e eficiência do Estado na economia. Após a TFP, Samuelson realizou uma revisão de artigos a respeito das externalidades, que se assemelhavam a abordagem de Musgrave sobre os bens públicos. Com base nesse estudo, Samuelson apresenta, em 1966 e 1973, adequações à sua própria teoria. A Teoria Pura das Despesas Públicas teve sua abordagem ampliada sobre os bens públicos, incorporando as definições da TFP de Musgrave (Sturn, 2010).

Buchanan e Wagner (1977) se opõem a Musgrave na abordagem da equidade, ao defenderem que diminuir custos pelo corte das receitas não é uma saída inteligente para manter o equilíbrio, pois cria uma ilusão fiscal, já que os governos podem realizar custos com base em outros tipos de financiamentos, não necessariamente os tributos pagos pela população. A ilusão fiscal ganhou adeptos e foi citada até mesmo por Musgrave, que não só estava aberto às críticas como publicou revisões da TFP incorporando algumas das contribuições de outros autores. Segundo o próprio Musgrave (2008), as múltiplas correntes de pensamento fortaleceram a TFP e a tornaram uma das mais importantes teorias econômicas do setor público.

No mesmo ano de 1977 surge o Teorema da Descentralização de Oates, o qual defende que há maximização da eficiência econômica, sempre que for observada perfeita correspondência entre as ações do governo e as preferências dos grupos que o financiam. Assim, o governo federal deve prover bens de consumo uniformes em todo o território. O governo estadual deve assumir as preferências regionais e os governos locais as demandas dos municípios (Oates, 1977).

As críticas de Buchanan e Wagner, quanto a abordagem da equidade da TFP, perderam força a partir de 1979, quando Friedman reafirma que o orçamento deve ser equilibrado, ao defender que ele é limitador de custos públicos. O autor defendia que era preciso cortar receitas para diminuir os custos, já que essa relação no setor público era positiva e limites mais rígidos de orçamento privilegiam as demandas gerais da população, em detrimento das demandas de pequenos grupos interessados (Friedman, 2019).

No sentido de que o aumento de custos hoje leva a um aumento de impostos amanhã, Barro (1974) iniciou uma proposição que culminou no Teorema da Equivalência Ricardiana. O nome do teorema foi em homenagem a David Ricardo, economista do século XIX, que alegava que o governo praticava uma ilusão fiscal quando aumentava gastos com a emissão de dívidas

públicas (a população acreditava ter mais serviços disponíveis e estar mais rica, aceitando melhor o aumento dos impostos quando chegava à época de pagar essa dívida). Segundo Barro (1974), o aumento dos custos financiados por emissão de dívida pública equivale ao aumento de custos por elevação da cobrança de tributos, já que no caso da primeira opção, quando chegar o momento de pagar a dívida, será necessário aumentar os tributos.

A relação entre receitas e custos públicos foi estudada por Meltzer e Richard (1981), e foi considerada simultânea, sincronizada e equilibrada. Assim, receitas aumentam para cobrir custos e maiores custos geram aumento de tributos, na mesma proporção. Segundo os autores, o tamanho do governo é determinado pela maximização do bem-estar que é decidido pelo eleitor. A receita e a despesa orçamentária do governo foram consideradas independentes uma da outra para Baghestani e Mcnown (1994), por afirmarem que os setores governamentais, responsáveis pelas escolhas de arrecadação e de execução das despesas, agem de maneira independente. Assim, o orçamento é ajustado para o equilíbrio, mesmo que utilizando a ilusão fiscal hoje, para aumentar impostos amanhã.

Musgrave permaneceu acompanhando a evolução de sua teoria até seu falecimento em 2007. Publicava críticas e revisões, nas quais citavam autores que, segundo ele, trouxeram ou não contribuições à teoria.

Uma importante publicação foi a de Musgrave (1997), na qual o próprio autor esclareceu se tratar de reconsiderações sobre a TFP, para corrigir algumas análises equivocadas, para permitir alterações de condições e definir novos objetivos de política. Nessa obra, o autor critica a literatura do *downsizing* (uma reação drástica de corte de custos em momentos críticos da economia, sob a alegação de que o Estado está grande demais e precisa ser reduzido, o que para o autor seria falta de eficiência na gestão e levaria ao desequilíbrio orçamentário), a transferência de responsabilidades para governos locais (alegando que isso traz concorrência e não estabilidade à nação), à função distributiva (que deveria ser priorizada no governo central: federal), a isenção de tributação sobre classes de baixa renda (que aumenta a carga tributária na classe média e não afeta a classe alta), a tributação injusta (que não condiz com os serviços ofertados e causa mal-estar social), o desequilíbrio orçamentário em épocas de crise (que ocorre por ineficiência de gestão e sobrecarrega gerações futuras), as privatizações desnecessárias (para incluir receita no orçamento atual e adiar o déficit para gerações futuras) e a redução de custos com saúde pública (alegando que a população envelhece, o custo com saúde pública é um direito e não uma caridade, que esses custos serão um dilema infeliz no futuro e por isso é

necessário encontrar uma maneira de flexibilizar e garantir esse direito nos orçamentos a longo prazo).

Um ano após o falecimento de Musgrave, foi publicada sua última obra. Musgrave (2008) afirma que após meio século da criação de sua teoria é possível fazer críticas, mas de modo geral ela permanece atual e estimulou discussões importantes como o federalismo fiscal, tributação ótima, equidade na distribuição, um modelo de macroteoria voltado para o crescimento e colocou o setor público em um contexto internacional. No artigo de 2008 são abordados aspectos da trilogia de Musgrave, no qual o autor explica a sua lógica na definição de funções de governo e estabelece algumas regras para que sejam considerados os custos nas funções alocativas, distributivas e estabilizadoras.

A busca literária sobre a TFP foi realizada até o ano de 2021, mas em relação às contribuições teóricas, não foram encontradas obras que apresentassem novas contribuições a TFP após 2008.

Nesta pesquisa a TFP de Musgrave (1959) será utilizada como lente para observar o comportamento dos custos no setor público. Considerando as três abordagens já mencionadas da TFP, a abordagem das funções de governo é a que prevalece nesta tese.

2.1.2.1 Abordagem das Funções de Governo

A TFP norteia a sistemática de uso dos recursos públicos, de modo a reduzir os riscos de colapso na economia de um país ou região e a atender às demandas da sociedade, dividindo as funções do governo em três: função alocativa, função distributiva e função estabilizadora (Musgrave, 1959).

As funções de governo tiveram diferentes interpretações na literatura e até hoje não há uma definição clara de quais custos públicos se relacionam em cada uma delas. O próprio Musgrave (2008) afirmou que as funções de governo são o “baú do tesouro” da TFP, mas que há muita confusão ao interpretá-las. Com este intuito, em 2008 o autor esclareceu alguns aspectos de sua obra de 1959. O principal deles foi deixar claro que todos os custos públicos orçamentários se enquadram em uma das funções de governo. Esclareceu ainda que sua intenção era separar os três fundamentos analíticos da política (fornecimento de bens públicos, equidade na distribuição e estabilização) e associar com os três fundamentos orçamentários (receita, custos e resultado equilibrado), mas estas preocupações possuem raízes distintas e ao

longo dos anos ocorreram distorções literárias ao interpretar este quadro comum (funções de governo).

O foco das pesquisas sobre finanças públicas são questões tributárias (Edgeworth, 1897; Vargas, 2012; Jordaan, 2013). Assim, mesmo que na TFP a abordagem das funções de governo se volte aos custos governamentais, observou-se que em grande parte dos artigos que mencionam esta abordagem, a mesma está associada às temáticas de tributação com o objetivo de justificar a equidade. Ocorre que a equidade é outra abordagem da TFP, que defende uma tributação justa para arcar com os custos governamentais. Jordaan (2013) também verificou isso em sua pesquisa, o que o levou a afirmar que apesar de Musgrave (1959) dar peso igual a tributação e aos custos para obtenção da equidade, os economistas britânicos utilizam a TFP exclusivamente em atenção à tributação.

A seguir são apresentadas as funções de governo, na abordagem tradicional da TFP (Musgrave, 1959), as quais se dividem em função alocativa, distributiva e estabilizadora, representando a finalidade dos custos governamentais (Musgrave, 2008).

2.1.2.1.1 Função alocativa

A iniciativa privada nem sempre atende a todas as necessidades da sociedade. Existem bens e serviços que ela não oferece ou são fornecidos e/ou executados em quantidade abaixo da demanda essencial. Segundo Musgrave (1959; 1973; 2008), o Estado, por meio da função alocativa, visa suprir esta deficiência no mercado, ao complementar o que já é ofertado ou proporcionar à sociedade aquilo que o mercado não disponibiliza.

A função alocativa engloba a maior parte dos custos públicos, na qual o foco é o fornecimento de bens, mesmo que para isso sejam cobrados a parte (além dos impostos) pelo uso dos bens e serviços públicos (Musgrave, 2008). Nesse sentido, mesmo quando os serviços públicos não forem gratuitos, a cobrança é bem abaixo do que seria pelas empresas privadas, ou não faria sentido mantê-los pelo Estado (Sabina, 2011)

O governo deve exercer a função alocativa de acordo com as preferências e necessidades dos cidadãos, mesmo que para isso precise cobrar além dos tributos necessários para implantar ou manter o bem ou serviço, um valor pelo seu uso. Como exemplo, existe o serviço de envio de correspondências do Brasil, que foi criado por uma necessidade da época, pois não existiam serviços semelhantes nem interesse do setor privado. No exercício da função alocativa, o Estado criou a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, com recursos provenientes de tributos gerais, mas o cidadão que quiser utilizar o serviço paga uma tarifa,

mesmo que seja menor do que a praticada no mercado (a falha de mercado foi reduzida e hoje existem empresas privadas que também prestam este serviço, o que levantou discussões recentes sobre a possibilidade de privatizar a empresa pública).

As falhas de mercado são apresentadas como o principal motivo da presença do governo na economia, mas o setor público também apresenta falhas, expostas principalmente quando se espera a sua ação mais efetiva, durante os períodos de crise (Maciel, 2013). Elas podem ser identificadas de várias maneiras, mas a estratégia de ação e determinação dos custos para corrigir estas falhas normalmente partem dos governos. Giambiagi e Além (2011) afirmam que a função alocativa é considerada na própria escolha de um governante pelos eleitores. Eles citam, como exemplo, que as pessoas elegem seu representante considerando em qual área ele está disposto a alocar os recursos públicos. Se a população deseja melhorias nos hospitais, ela irá optar por votar em um candidato que defenda essa política e se comprometa com a função alocativa de saúde.

Não há consenso literário sobre quais custos públicos fazem parte da função alocativa de governo, mesmo porque, os interesses podem mudar e a alocação de recursos, em falhas de mercado, pode se tornar desnecessária à medida que o próprio mercado consegue prover os bens e serviços. Assim, as estruturas construídas inicialmente com objetivos alocativos, no futuro, podem mudar de função ou deixarem de ser necessárias. Neste caso, segundo Musgrave (1973), os bens ou serviços públicos providos por meio da função alocativa, com o tempo, podem ser concedidos, terceirizados ou privatizados, para que o setor privado assumira o que antes era considerado uma falha de mercado.

Para Maciel (2013), a dificuldade na identificação da função alocativa está na forma como o uso dos recursos está dividido entre setor público e privado, e na identificação de qual parte dos custos públicos é utilizada para equilibrar essa relação. Costa e Gartner (2017) afirmam que os bens públicos podem ser puros (fornecidos apenas pelo Estado) ou semipúblicos (fornecidos também pelo mercado), mas são as suas externalidades positivas (benefícios) que justificam a função alocativa do Estado para mantê-los.

Esta pesquisa não identificou estudos com foco especificamente na definição de quais custos se enquadram na função alocativa de governo, porém, alguns autores realizaram pesquisas sobre custos públicos, nas quais afirmam serem alocativos, por se enquadrarem nas definições da TFP, os seguintes custos: segurança (Jordaan, 2013; Maciel, 2013); justiça fiscalizadora, soberania executiva (administração); legislativo, obras de infraestrutura, cultura

e história (Jordaan, 2013); desenvolvimento social (Fourie, 2009); educação e saúde (Fourie, 2009; Sabina, 2011; Maciel, 2013; Costa & Gartner, 2017); previdência e trabalho (Maciel, 2013); e defesa nacional e ordem pública (Sabina, 2011).

Apesar de algumas áreas da política pública terem características mais alocativas, como a saúde e a previdência, podem também envolver custos que se caracterizam como outras funções de governo, principalmente quando a população é envelhecida e globalizada, pois a população fica mais suscetível às políticas da função distributiva (Musgrave, 1973).

2.1.2.1.2 Função distributiva

Dentro de uma economia, alguns poucos podem controlar uma grande quantidade de recursos, sejam eles naturais, de capital ou de trabalho, situação que gera desigualdade em relação aos demais membros dessa sociedade. Giambiagi e Além (2011) afirmam que as falhas sociais no mercado dificilmente serão ajustadas sem a interferência do Estado, pois necessitam de equidade e só o governo possui o poder da tributação para conseguir custear a distribuição necessária.

A função distributiva se manifesta ao retirar parte dos rendimentos ou bens de várias pessoas ou das formas jurídicas que elas se organizam, a fim de redistribuir esses rendimentos segundo critérios de equidade e justiça social (Sabina, 2011). Os governos utilizam a tributação para obter parte dos excessos dos agentes que possuem mais recursos e repassar aos que pouco possuem, normalmente por meio de cobranças de tributos progressivos (quem tem mais, paga mais), que são transferidas às pessoas físicas, regiões ou segmentos, por meio de auxílios ou subsídios (Vasconcellos & Garcia, 2014).

No Brasil pode-se citar, como exemplo da função distributiva, as políticas: de subsídios às moradias (Minha Casa Minha Vida), de transferência direta de renda às famílias extremamente pobres (Bolsa Família) ou a trabalhadores informais atingidos pela pandemia de COVID-19 (Auxílio Emergencial), de transferência de recursos diretamente aos Estados e Municípios para programas específicos (Brasil Carinhoso, Centro Pop, SUAS, etc.), de incentivos fiscais para empreendedores por meio de renúncia de receita pública ou alíquotas diferenciadas (MEI, Zona Franca de Manaus, etc.) ou a deficientes para aquisição de veículos (PCD), de fornecimento de bens para instalação elétrica e captação de energia solar em áreas rurais de difícil acesso (Luz para todos) ou construção de reservatórios particulares de água de chuva para famílias rurais de baixa renda do semiárido nordestino (Cisternas).

A distribuição é a forma de organizar a renda proveniente da produção (pelo capital, trabalho ou terra) e da venda de serviços no mercado (Costa & Gartner, 2017). Outras formas utilizadas para a divisão da renda são o salário-mínimo e o próprio custo governamental em determinadas áreas para facilitar o acesso de pessoas mais necessitadas a certos bens e serviços. A falta ou omissão de um governo tornaria a ascensão das classes menos favorecidas uma tarefa impossível, já que, em uma economia sem a intervenção do Estado, a concentração da renda sobre aqueles que possuem maior acesso a recursos não preocupa o mercado (Riani, 2012).

As funções administrativas são sempre as primeiras a serem cortadas para equilibrar os orçamentos, enquanto funções distributivas permanecem mantidas até um certo período da crise, já que dependem, muitas vezes, de mudança na legislação (Joyce & Pattison, 2010). Com o início do período de crises econômicas, muitos governos vão terceirizar serviços burocráticos, passando esse encargo para a iniciativa privada. Riani (2012) alerta que isso possibilita a redução de estruturas de pessoal e físicas, diminuindo os custos governamentais, mas expondo a fragilidade da autorregulação do mercado. Um exemplo mundial de função distributiva, que aumentou em período de crise, foi o decorrente dos auxílios governamentais às pessoas e empresas que tiveram sua geração de renda diminuída por conta da pandemia de COVID-19.

Para Musgrave (2008), em relação a função distributiva, as finanças públicas vão além do porto seguro da otimização de Pareto e entram no reino menos tratável da justiça distributiva. Wicksell (1986) já destacava que o aumento na tributação dos contribuintes só pode ser visto como justa se a distribuição subjacente também a for. Para que o bem-estar se mantenha, a função distributiva deve ser bem organizada pode não haver uma resposta única, mas a equidade no ponto de partida deve ser enfrentada. Para Musgrave (1959), os indivíduos com recursos e posições iniciais diferentes devem concordar sobre o que é considerado uma solução justa.

Nas democracias, as decisões sobre a função distributiva são mais complexas. Os governos precisam decidir quem tributar e para quem distribuir, mesmo que em alguns casos desagrade seus eleitores. Assim, eles devem escolher a respeito de sua própria posição no resultado, e diante da incerteza, sua escolha dependerá da aversão ao risco (Musgrave, 2008).

A literatura não contempla estudos específicos sobre a identificação dos custos que envolvem a função distributiva, mas políticas voltadas a distribuição de renda, de bens ou de incentivos fiscais (isenções tributárias), aos indivíduos (pessoas físicas ou jurídicas) que por algum motivo não conseguem competir no mercado por conta de sua situação vulnerável, englobam a função distributiva do Estado. São citados como serviços públicos típicos da função

distributiva: a previdência pública (Musgrave, 2008); a assistência social (Costa & Gartner, 2017); e os serviços voltados ao seguro social (Musgrave, 1973).

2.1.2.1.3 Função estabilizadora

A função estabilizadora trata do papel do governo em manter o equilíbrio econômico de uma nação ou região. Para isso, o Estado age no controle da oferta e da demanda, em busca da redução dos efeitos negativos da inflação, tentando garantir o pleno emprego e o crescimento econômico (Giambiagi & Além, 2011) e expressa a mediação estabilizadora da vida econômica e social da nação, por meio da confiança jurídica e boas relações internas e externas (Sabina, 2011).

Segundo Musgrave (1973), as políticas fiscal, monetária, cambial, comercial e de vendas são os mecanismos utilizados para manter a estabilidade da economia. A política fiscal se relaciona com o orçamento público e a prática de captar recursos (receitas) e aplicá-los (custos). O governo regula a quantidade de moeda por intermédio da política monetária a fim de evitar a inflação, enquanto que os efeitos das moedas estrangeiras no mercado são objeto de política cambial. O foco é a manutenção da estabilidade econômica. Assim, durante períodos de crise econômica, nos quais o consumo se reduz, o governo pode elevar seus níveis de custos para evitar o aumento nas taxas de desemprego e/ou reduzir a carga tributária para reaquecer o mercado. Já nas crises de altas na inflação, o governo pode reduzir o seu consumo e elevar os tributos a fim de equilibrar a demanda em relação à oferta (Riani, 2012).

Para a estabilização, resta observar o papel dos instrumentos fiscais na política macro. Para Musgrave (1959), a função estabilizadora envolvia apenas custos, mas a partir de Musgrave (2008) foi reconhecido que a redução de impostos pode causar maiores benefícios que a redução de custos para efeitos de estabilização econômica. O que importa é o equilíbrio orçamentário como resultado, visto que, se há redução de impostos deve haver redução de custos.

Os efeitos da função estabilizadora, na redução da desigualdade e no crescimento econômico, deram origem a Curva de Kutzner, também conhecida como teoria do U Invertido. Segundo Costa e Gartner (2017), foi a suposição de Simon Kutzner que, em 1955, revelou que países com baixo grau de desenvolvimento tenderiam ao maior nível de desigualdade de renda em curto prazo (principalmente em épocas de crise econômica) e que tal relação tenderia a se reverter à medida que tais países galgassem as etapas necessárias para atingir níveis mais

elevados de renda *per capita*. Assim, a função estabilizadora do Estado seria a responsável pela configuração do U invertido na economia destes países.

Diferente das demais funções de governo, esta vai além dos gastos com execução de políticas públicas. Ela envolve a manutenção dos poderes, da federação e dos compromissos assumidos, além de atividades que dão suporte a esta confiança, como as agências controladoras e fiscalizadoras do orçamento público, além de Tribunais de Contas e Auditores de Governo (Sabina, 2011). Mesmo não havendo consenso literário, alguns estudos apontam os custos com administração do executivo, da casa legislativa e da suprema corte (Cloete, 1994; Sabina, 2011), Banco Central (Costa & Gartner, 2017), todos os custos dos poderes legislativo, judiciário e controlador (Sabina, 2011; Jordaan, 2013) como típicos da função estabilizadora.

Todo custo público faz parte de uma função de governo (Musgrave, 1959). Porém, a política pública pode envolver múltiplas funções de governo (Musgrave, 1973). Assim, os instrumentos de políticas públicas podem servir para implementar mais de uma função de governo, de modo que as perspectivas se sobreponham e não entrem em conflito. Ao analisar os custos individualmente, eles se enquadram em uma função de governo, mas quando analisada a política pública (que pode envolver diversos custos), esta poderá se enquadrar em múltiplas funções de governo.

2.2 COMPORTAMENTO DOS CUSTOS

A literatura apresenta várias possibilidades de observação de custos. Esta tese trata do comportamento dos custos sob o enfoque da Ciência Contábil, uma temática que foi desenvolvida a partir de observações do setor privado, mas que, para este estudo, volta-se ao setor público. O comportamento dos custos evoluiu da abordagem tradicional para a abordagem contemporânea.

Os estudos relacionados aos custos, receitas e resultados, se intensificaram a partir de 1937, com a Teoria da Firma desenvolvida por Ronald Harry Coase (Coase, 1937). Em relação aos custos de produção, abordavam-se principalmente temas sobre mensuração e evidenciação. Na visão tradicional, os custos teriam uma relação linear mecanicista com os direcionadores de custos (custos variáveis) ou se manteriam constantes (custos fixos). Nesse período, ainda não se discutia como os custos se comportavam (Banker et al., 2018).

A partir da década de 1960, as pesquisas passaram a considerar que nem todos os custos eram estáticos (Reis & Borgert, 2018). Os custos de transação, abordados em 1977 por Oliver Williamson, ampliaram o escopo de custo associado aos produtos. Anos depois, a não simetria dos custos foi explorada por Miller e Vollmann (1985), com base na automação das fábricas, que aparentemente diminuía custos de produção, mas elevava os custos gerais. Os direcionadores de custos (Cooper & Kaplan, 1988; Shank & Govindarajan, 1992), também contribuíram para o avanço da literatura.

A temática de comportamento dos custos iniciou com estudos voltados aos fatores produtivos. O primeiro estudo empírico sobre o tema foi o de Benston, em 1966, já o primeiro com aspectos teóricos foi o de Raffi e Swamidass, em 1987 (Reis & Borgert, 2018). Na visão tradicional da contabilidade gerencial, o preceito fundamental é de que os custos se comportam de maneira simétrica, isto é, têm relação linear com o volume de venda ou receitas (Anderson et al., 2003; Richartz & Borgert, 2014). O comportamento dos custos é calculado com base na comparação de períodos temporais, medindo-se a relação entre custos e volume de atividades ou receitas. Na literatura consolidada, são considerados simétricos se mantida a mesma proporção e direção da variação dos custos em relação a variação das receitas (exemplo: quando a receita aumenta 1% o custo aumenta 0,5%, quando a receita diminui 1% o custo diminui 0,5%).

As pesquisas sobre gestão de custos foram redirecionadas a partir de 1992, com a afirmação de Cooper e Kaplan de que a base conceitual, mais importante para pesquisas contemporâneas, estaria na percepção de que os custos surgem de decisões dos gestores (Banker et al., 2018). Apesar da consolidação literária tradicional, de que os custos são simétricos em relação às receitas, a partir de então se admite que podem ter comportamentos distintos. Considera-se assimétrico quando a variação dos custos não mantém a mesma proporção em relação ao aumento/diminuição na variação da receita.

Sob a percepção de comportamento assimétrico dos custos, Pfann e Palm (1993) sugeriram a existência de assimetria entre períodos de contratação e demissão de mão-de-obra. Noreen e Soderstrom (1994, 1997), testaram e explicaram o comportamento dos custos em hospitais, com evidências moderadas de que os custos aumentam mais quando o volume de produção aumenta do que quando ela diminui. Segundo Calleja et al. (2006), até 2003, os estudos não trouxeram contribuições teóricas suficientes, por não encontrarem evidências de rigidez nos custos quando as receitas decrescem, mas indicaram caminhos. Contudo em 2003 surgiu uma nova abordagem com o estudo teórico-empírico de Anderson, Banker e

Janakiraman, que defendem não só que os custos são assimétricos, mas que possuem comportamento *sticky*. Trata-se da mais recente pesquisa seminal na literatura contábil de comportamento dos custos (Richartz & Borgert, 2014; Banker et al., 2018; Reis & Borgert, 2018).

Ao explorar custos assimétricos, Anderson et al. (2003) afirmam que a proporção de variação dos custos, em relação a variação das receitas, aumenta quando as receitas aumentam, mas não diminuem na mesma proporção quando as receitas diminuem. Por exemplo, as receitas aumentam 1% e os custos aumentam 0,8%, porém, se as receitas diminuïrem 1%, os custos não chegam a diminuir 0,8%. Esse comportamento foi denominado de efeito *sticky cost* pelos autores. Em pesquisas no Brasil, o termo foi traduzido para “custo grudento”, “custo rígido”, “custo viscoso” ou “custo pegajoso”.

Entre as contribuições teóricas relevantes, está a de Weiss (2010), que considera que o comportamento pode ter efeito *anti-sticky*, ao considerar que quando as receitas diminuem os custos não diminuem na mesma proporção que aumentaram, assim, a variação é menor quando as receitas aumentam do que quando elas diminuem. Por exemplo, as receitas aumentam 1% e os custos aumentam 0,8%, porém, se as receitas diminuïrem 1%, os custos diminuem mais do que 0,8%.

A temática do comportamento dos custos, que surgiu na década de 1960, evoluiu e tem contribuído para pesquisa com foco no gestor e na gestão. Segundo Banker et al. (2018), a visão contemporânea do comportamento dos custos tem, como ponto de partida, o estudo seminal de Anderson et al. (2003) e posteriores contribuições de diversos autores em vários países, entre eles Richartz e Borgert (2014) são citados como referência do Brasil.

As pesquisas dos últimos cinco anos têm utilizado o termo “abordagem contemporânea” ou “visão contemporânea” quando incluem o fenômeno *cost stickiness* nas classificações de comportamento dos custos. O demonstra a classificação contemporânea.

Quadro 2 – Classificação contemporânea do comportamento dos custos

| Comportamento | Descrição do comportamento | Descrição dos efeitos |
|--------------------|--|---|
| Simétrico | A proporção e direção da variação dos custos se mantém igual em relação a variação da receita, quando as receitas aumentam ou diminuem. | |
| Assimétrico | A proporção da variação dos custos não se mantém igual em relação a variação da receita, quando as receitas aumentam os custos seguem na mesma direção, independente da direção seguida quando as receitas diminuem. | Sticky: a variação dos custos aumenta quando a variação receita aumenta, e diminui em menor proporção quando a receita decresce. |
| | | Anti-sticky: a variação dos custos aumenta quando a variação da receita aumenta, e diminui em maior proporção quando a receita decresce. |

Fonte: Elaborado pela autora (2021), com base na literatura consolidada até 2021.

Na visão contemporânea do comportamento dos custos, a literatura sobre *cost stickiness* já está consolidada para o setor privado, na qual a proposta de Anderson et al. (2003) é explorada sob três aspectos: evidenciar o fenômeno, identificar os determinantes e explicar as consequências (Malik, 2012). Em 2021, pode-se afirmar que o fenômeno já foi reconhecido para o setor privado e já se identificaram vários determinantes, as pesquisas agora buscam explicar as consequências; enquanto para o setor público, os estudos sobre o comportamento dos custos ainda são incipientes, a assimetria não é reconhecida pela literatura e o fenômeno *cost stickiness* ainda carece de comprovação.

As pesquisas sobre gestão de custos, historicamente, foram desenvolvidas devido a necessidade de controle em processos produtivos. Apesar da abordagem tradicional do comportamento focar nos custos de produção, a abordagem contemporânea de Anderson et al. (2003) utilizou o total de custos das empresas (incluindo despesas com vendas, administrativas e gerais), que constavam nos demonstrativos contábeis da base Compusat. As pesquisas posteriores, segundo Malik (2012), também diversificaram a base de cálculo para custo, comparando inclusive departamentos diferentes dentro das empresas. Em 2021, pode-se afirmar que as pesquisas sobre comportamento dos custos ultrapassaram os custos de produção e envolvem todos os gastos refletidos nas contas dos demonstrativos contábeis, utilizados de forma agrupada (custo total) ou segregada (com denominações específicas), sempre comparando com a variação da receita ou outra *proxi* que represente o volume de produção/vendas.

A literatura sobre comportamento dos custos se expandiu a partir de 2003. A base teórica do Grupo de Gestão de Custos da UFSC, conta atualmente com 219 artigos sobre

comportamento dos custos, selecionados como relevantes a partir de pesquisas realizadas por membros do grupo que estudam a temática de comportamento dos custos desde 2011. Entre os artigos que resgatam aspectos históricos das contribuições à literatura de comportamento dos custos, destacam-se Malik (2012), Banker e Byzalov (2014), Richartz e Borgert (2014), Reis e Borgert (2018) e Banker et al. (2018). A grande maioria das pesquisas apresenta dados e análises sobre o setor privado.

Esta tese trata do comportamento dos custos de acordo com a abordagem contábil contemporânea, algo incipiente e inovador para pesquisas do setor público, que ainda busca a comprovação do fenômeno. Os dois subtópicos apresentados a seguir abordam custos governamentais, o primeiro traz estudos sobre comportamento dos custos no setor público, o segundo apresenta a classificação contábil orçamentária dos custos públicos.

2.2.1 Comportamento dos custos no setor público

O comportamento dos custos é algo que ainda não despertou na literatura do setor público, talvez devido à peculiaridade do setor e a complexidade das informações contábeis, o que exige um olhar apurado e diferenciado (Cohen et al., 2017). Na administração pública não é possível generalizar teorias e métodos advindos de outros setores, pois requer testes e adaptações, que dependendo dos resultados, revertem em outras teorizações (Osborn & Hunt, 1974; O'Toole & Meier, 2015). Nesse sentido, a abordagem contemporânea de comportamento dos custos, advinda do setor privado, ainda não encontram respaldo no setor público. Segundo Cohen et al. (2017), há dúvidas sobre a real existência do comportamento assimétrico nos custos do setor público e o fenômeno *cost stickiness* ainda não teve consistente comprovação, talvez pelo fato de que não se aplique a este setor. Para Hosomi e Nagasawa (2018b), a abordagem contemporânea, no que se refere à assimetria, utilizada a partir de Anderson et al. (2003), só poderá ser testada em empresas públicas regidas pelas normas da contabilidade privada e que tenham fins lucrativos, pois a normatização contábil do setor público puro não possibilita este tipo de comportamento nos custos.

Algumas pesquisas da área de finanças públicas estão associando o fenômeno econômico *flypaper* como sinônimo da abordagem contábil de comportamento dos custos, o que não procede. Cabe a explicação de que ambos utilizam a mesma nomenclatura para apurar os resultados (simétrico ou assimétrico) e o uso do termo “comportamento” está presente nestas

pesquisas. Assim, ao misturar citações de artigos que tratam de assuntos diferentes, algumas pesquisas remetem à interpretação de que seriam sinônimos. O *flypaper* é um fenômeno econômico ainda não consolidado na literatura, o qual visa identificar a dependência financeira sobre os recursos transferidos por entes maiores (país ou estados) aos entes subordinados (estados ou municípios), pressupondo que as despesas públicas locais são igualmente sensíveis aos aumentos de receitas de transferências intergovernamentais e receitas próprias (Levaggi & Zanola, 2003; Lago-Peñas, 2008; Gennari & Messina, 2014). O comportamento dos custos já está consolidado na literatura contábil do setor privado e visa identificar a variação do custo em relação a variação do volume de atividades ou da receita, a fim de identificar o tipo de comportamento, como são determinados e quais as consequências. Esta tese trata do comportamento dos custos sob o enfoque contábil.

Ao analisar o comportamento dos custos no setor público, deve-se observar que o equilíbrio orçamentário é algo consolidado na literatura (Edgeworth, 1897; Musgrave, 1959; Vargas, 2012; Robinson, 2015), o que supostamente levaria a um comportamento simétrico. Ocorre que o Estado exerce múltiplas funções e o desequilíbrio pode ocorrer em partes e não necessariamente no todo (Joyce & Pattison, 2010; Kumala et al., 2016; Mou et al., 2018) o que poderia levar a um comportamento assimétrico em contas específicas.

Joyce e Pattison (2010), que pesquisaram as finanças do governo dos EUA, afirmam que, logo após a crise, o crescimento da receita é mais lento e há demandas por mais serviços públicos, que crescem dramaticamente e aumentam os custos do Estado. Também há pouca expectativa de que a pressão política, para evitar grandes aumentos de impostos, mude. O aumento dos custos de cuidados com a saúde, aumentos nas matrículas *Medicaid*, maiores populações prisionais, necessidades de infraestrutura e pressões para manter os gastos em K-12 e educação universitária tendem a acelerar, especialmente após os cortes dramáticos devido à crise econômica. A tendência é que, um ano e meio anos após a crise, a receita pública aumente acima do volume de gastos, equilibrando novamente as possíveis distorções no orçamento.

Em seu artigo teórico-empírico, Kumala et al. (2016) pesquisaram o governo da Finlândia sob a visão clássica da contabilidade gerencial e dos custos de transação, para analisar o que chamam de “armadilha da terceirização”. Argumentam que os governos terceirizam serviços por acreditarem na maior eficiência do setor privado e na suposta economia para o setor público, mas desconhecem o comportamento dos custos em sua própria casa. Os autores comprovam que, após a terceirização, os custos governamentais aumentam e causam desequilíbrio em algumas contas públicas nos períodos seguintes. A longo prazo, a estrutura

administrativa e fiscal, criada no governo para gerir os contratos de terceirização, acaba sendo absorvida e o equilíbrio orçamentário volta a existir.

Mou et al. (2018) também encontraram indícios de desequilíbrio em contas específicas, ao analisar a política de austeridade e seus efeitos na contabilidade pública. Eles concluíram que ela é implementada para corrigir as distorções nas contas públicas, pelo não cumprimento do equilíbrio orçamentário, mesmo que pontual, em sucessivos períodos. Assim, o governo promove cortes ou alterações na execução orçamentária de determinadas áreas, de maneira a diminuir os custos para que o resultado geral volte ao equilíbrio.

A lógica das pesquisas, que dão indícios de desequilíbrio orçamentário (Joyce & Pattison, 2010; Kumala et al., 2016; Mou et al., 2018), é que os ajustes nas políticas públicas são pontuais, causando desequilíbrio em contas específicas, sem comprometer o equilíbrio no resultado da execução orçamentária como um todo.

Como pressuposto da TFP, o equilíbrio na execução orçamentária talvez seja o maior obstáculo para adequar a abordagem privada ao setor público. Mas o comportamento dos custos, na abordagem contemporânea, oferece alternativas para testar o comportamento, considerando o custo total ou apenas algumas categorias dele. A partir de 2017 surgiram os primeiros estudos do setor público associados a abordagem contemporânea, com o objetivo de testar o fenômeno *cost stickiness*, mas a literatura ainda é escassa e os resultados inconclusivos.

Foram identificados de 2003 a 2021 apenas 8 artigos publicados, sobre a abordagem contábil contemporânea, que tratam do comportamento dos custos no setor público. Dentre estes estudos, apenas Cohen et al. (2017) e Bradbury e Scott (2018), testaram dados do setor público puro (que utilizam normas condizentes com a TFP, em órgãos públicos que seguem as normas da contabilidade pública, com exigência de execução orçamentária anual equilibrada, receita e custos públicos e sem fins lucrativos). O estudo de Wu et al. (2020) foi aplicado em órgãos públicos locais com orçamento misto (parte dos recursos é do governo e parte é do setor privado, sem exigência de equilíbrio anual e sem fins lucrativos). Já os trabalhos de Hosomi e Nagasawa (2018a; 2018b), Nagasawa (2018; 2019) e Nagasawa e Nagasawa (2021), foram aplicados às empresas públicas do Japão (que naquele país, por força legal, têm características típicas de empresas privadas).

O estudo de Cohen et al. (2017), que testa governos locais da Grécia, de 2002 a 2008, apresenta várias limitações, pois compara dados de diferentes fontes e demonstrativos, com quebra de sequências temporais dos municípios, já que o país não possui uma padronização

contábil de publicações e alguns dados não estavam disponíveis. A receita inclui doações regulares, receita fiscal e de vendas de mercadorias (transcende o orçamento executado). Foram testados apenas dois grupos de custos, nos quais se apurou comportamento assimétrico *sticky* para o núcleo do governo e *anti-sticky* para os custos administrativos. Segundo seus autores, o estudo não pode ser visto como conclusivo para determinar o fenômeno *cost stickiness*, pois o conjunto de dados não permite tal análise.

Em um sistema contábil semelhante ao do Brasil, com obrigatoriedade jurídica de equilíbrio orçamentário, no planejamento e na execução, Bradbury e Scott (2018) analisaram 73 municípios da Nova Zelândia, no período de 2008 a 2012. A intenção foi verificar o comportamento dos custos previstos em relação aos executados, bem como, o conhecimento dos gestores sobre estes. Utilizaram parte do orçamento e concluíram que os custos são “super pegajosos”, pois aumentam mesmo quando as receitas diminuem. A principal contribuição foi de que os gerentes sabem disso e consideram a rigidez total dos custos quando realizam o planejamento, subestimando as despesas e superestimando as receitas. A principal limitação foi comparar custos previstos com executados para definir o grau de variação (forçando a assimetria). Assim, este estudo também não pode ser visto como conclusivo para determinar o efeito *cost stickiness*, uma vez que a base de dados utilizada causa viés nos resultados.

Nas pesquisas de Hosomi e Nagasawa (2018a; 2018b), Nagasawa (2018; 2019) e Nagasawa e Nagasawa (2021), a base de dados era de empresas públicas japonesas (que tem autorização do governo para prestar serviços público, seguem as regras da contabilidade privada, buscam o lucro, são geridas por administradores privados e têm os custos operacionais subsidiados pelo governo, sendo considerada empresas públicas na legislação daquele país). Segundo Hosomi e Nagasawa (2018b), nos anos de 1999 e 2003, ocorreram uma série de alterações nos governos municipais do Japão, que reduziram de 3.232 para 1.719 os municípios japoneses, com o objetivo de reequilibrar as contas públicas de pequenos municípios, o que por consequência, levou a fusão de várias empresas públicas locais. Segundo estes autores, não é possível aplicar a metodologia dos *cost stickiness* no serviço público puro. Hosomi e Nagasawa (2018a) explicam que esta impossibilidade é devido ao orçamento equilibrado, a diferente normatização da contabilidade pública e a finalidade não lucrativa do setor.

Hosomi e Nagasawa (2018a) analisaram empresas públicas locais japonesas que desenvolvem serviços específicos (fornecimento de água, transporte, energia, gás, hospitais, mercados, estacionamentos e rodovias) e utilizaram demonstrativos de 1979 a 1998.

Concluíram que, nas empresas públicas, os custos devem ser analisados separadamente por ramo de atividade. Na análise conjunta das empresas, o comportamento foi semelhante ao *anti-sticky*. Separadamente os hospitais e energia têm custo *sticky* e são os mais previsíveis se comparados às pesquisas com amostras do setor privado. Os demais ramos de atividade pública precisam ser aprofundados e o de fornecimento de água é o que apresenta maior disparidade, com um comportamento altamente *anti-stick*. Aplicaram a modelagem para custos a curto e longo prazo e concluíram que não há alteração significativa no comportamento. Nagasawa (2018) ampliou a base de dados para 1974 a 2003, e comparou empresas pública com empresas comerciais japonesas (agrupadas), sob a ótica da teoria institucional. Concluiu não haver diferenças significativas entre o comportamento dos custos das empresas por setor. Justificou o resultado argumentando que a pressão institucional é menor nas empresas públicas, que elas possuem mais reservas de recursos para desastres e mais flexibilidade para distribuir os lucros, um artifício que segundo o autor seria utilizado para equilibrar os custos em época de diminuição de receita.

Analisando o comportamento antes e depois da fusão de empresas públicas locais japonesas, Hosomi e Nagasawa (2018b) concluíram que os custos, após a fusão, são mais *sticky* (não separaram por ramo de atividade). Observaram que os ativos imobilizados tangíveis influenciam positivamente na rigidez dos custos, mas que os intangíveis e os recursos humanos (mesmo não podendo demitir os funcionários após a fusão) não influenciam. Nagasawa (2019) apresenta um estudo muito semelhante, inclusive utilizando a mesma base de dados, o mesmo objetivo e as mesmas quatro hipóteses. Nagasawa e Nagasawa (2021) também com a mesma base, testaram o oportunismo dos gestores como causa da rigidez dos custos. Analisaram o efeito *free-rider* (efeito carona, que leva um grupo maior a ser beneficiado por ações do administrador que age em benefício próprio) e o efeito *empire-building* (efeito construção de impérios, derivado da teoria da agência, no qual o administrador toma decisões a fim de obter o maior poder dentro da organização, quando não há incentivos em sua remuneração). Concluíram que o efeito *free-rider* aumenta os custos antes da fusão, mesmo as atividades da empresa diminuindo. Enquanto o efeito *empire-building* leva a diminuição dos custos após a fusão, no intuito de promover o poder do administrador, mostrando sua capacidade de gestão às partes fundidas.

Utilizando dados de um orçamento misto, Wu et al. (2020) calcularam o comportamento com base na abordagem dos *cost stickiness*, e analisaram sob a ótica da teoria

das escolhas públicas, em escolas municipais da cidade de Taipei, em Taiwan, no período de 2010 a 2013. Ocorre que a amostra pesquisada se limita ao fundo de educação local, que recebe recursos (públicos e privados) de acordo com o número de alunos, os custos são realizados quando necessários (não segue o princípio do equilíbrio anual) e não há finalidade lucrativa (mas o resultado anual normalmente apresenta superávit). Para mensurar o comportamento dos custos, utilizaram o número de alunos em vez da receita e os custos operacionais específicos (excluíram custos com pessoal, capital e outros com características constantes). Os resultados revelam comportamento *sticky* em escolas com maior pressão por matrículas, nas quais as decisões podem criar poder e manter os diretores (que são nomeados pelo prefeito) nos cargos, mesmo que estes não recebam incentivos econômicos com a decisão. Segundo os autores, é um resultado considerado estatisticamente fraco para o modelo de *cost stickiness* no setor público, visto que a amostra observou apenas o período de um mandato.

A literatura ainda carece de contribuições, o comportamento assimétrico ainda não foi reconhecido pelo setor público e o fenômeno *cost stickiness* gera dúvidas quanto à aplicação. Prevalece o princípio do equilíbrio no setor público, no qual sucessivos períodos levariam a um comportamento simétrico dos custos totais em relação às receitas totais.

2.2.2 Classificação contábil orçamentária dos custos públicos

A contabilidade tem utilizado os custos como objeto de estudo sobre diversos aspectos. Porém, ao observar comportamento dos custos, a literatura contemporânea tem adotado o conceito amplo de custos totais, principalmente a partir do estudo de Anderson et al. (2003), que considerou despesas administrativas, com vendas e outras, como parte dos custos totais das empresas. Esta visão se justifica pelo fato de que todos os custos interferem nos resultados e não só os de produção, como defendia a visão tradicional da contabilidade gerencial (Banker et al., 2018). A literatura sobre a TFP (Musgrave, 1959) também considera a visão ampliada de custos, considerando-os como todos os gastos orçamentários (planejados ou executados).

No Brasil, quando iniciaram as pesquisas sobre custos no setor público, prevalecia a visão tradicional da contabilidade gerencial, o que levou os pesquisadores à tentativa de separar, dentre as despesas orçamentárias, o que se referia a custos de produção, usando como argumento o artigo 85, da Lei 4.320 (1964) que estabelece que a contabilidade pública deve ser organizada de modo a permitir “a determinação dos custos dos serviços industriais”. Segundo

Lapsley e Wright (2004), o setor público tenta implantar sistemas de custos sem antes conhecer o real comportamento deles e isso dificulta o processo.

O estudo de Machado e Holanda (2010) ampliou a visão sobre custos no setor público. Segundo esses autores, no setor público, diferentemente do privado, não há a necessidade de se distinguir entre o custo dos produtos, dos serviços e das despesas do período. Eles afirmam que a execução orçamentária apresenta todas as informações necessárias para um complexo sistema de custos públicos, e que a despesa liquidada é a variável a partir da qual deve-se realizar os ajustes conceituais necessários para estudos sobre custos. O artigo 63, da Lei 4.320 (1964), define que a despesa liquidada resulta do processo de liquidação do empenho, que “consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito”.

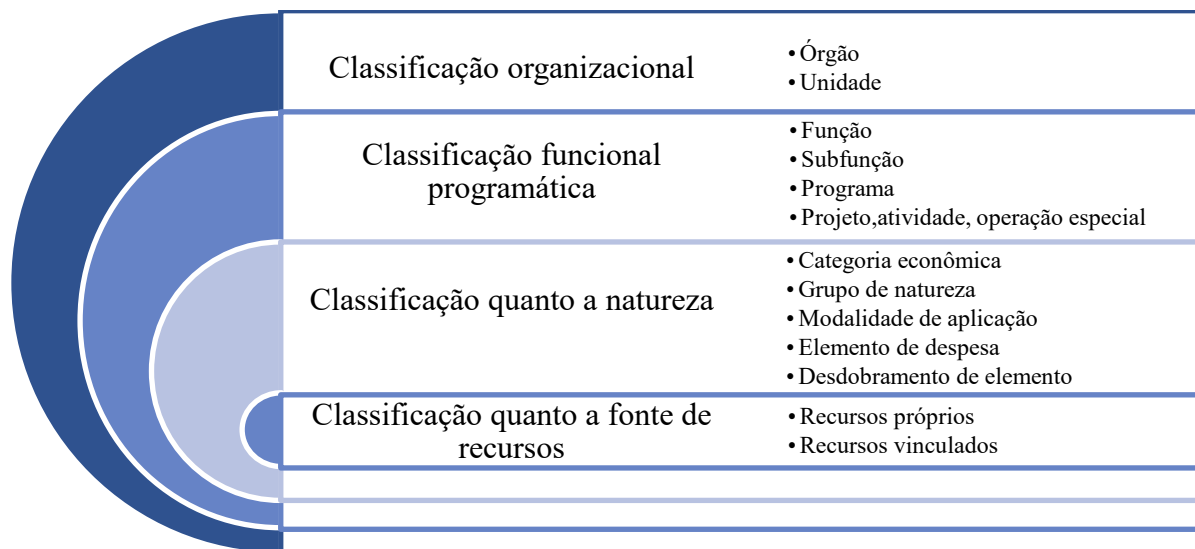
No Brasil, o termo “despesa orçamentária” é utilizado na legislação do setor público e equivale a todos os gastos autorizados nos planos orçamentários do governo. Assim, os custos totais abordados por Anderson et al. (2003), para efeitos dessa tese, são equiparados às despesas orçamentárias liquidadas, mencionadas por Machado e Holanda (2010). Fez-se a adaptação conceitual teórica dos custos, do setor privado para o setor público, a fim de padronizar a terminologia desta tese com a já utilizada em pesquisas internacionais que tratam da visão contemporânea do comportamento dos custos e da TFP.

Os custos públicos seguem padrões estabelecidos nas normas jurídicas e contábeis de cada país. No Brasil, os planos orçamentários são previamente aprovados pelo poder legislativo, as receitas são previstas e a partir delas os custos são fixados. A execução orçamentária tem ciclo anual, que coincide com o exercício financeiro e o ano civil. A legislação estabelece a obrigatoriedade de equilíbrio orçamentário no planejamento e na execução, existindo sanções para o caso de déficit orçamentário público.

Os orçamentos e sua execução são contabilizados por todos os Entes públicos brasileiros, a escrituração e os demonstrativos contábeis são padronizada, seguindo um plano de contas único e classificações orçamentárias estabelecida pelo governo federal. No Brasil, devido a padronização da contabilidade pública, a comparabilidade das contas públicas pode ser realizada em nível local, estadual ou federal, sem maiores dificuldades metodológicas. Receitas e custos seguem etapas orçamentárias, todas contabilizadas em contas específicas e de maneira independente.

É apresentado na Figura 3 o retrato da estrutura de contas orçamentárias públicas padronizadas do Brasil, de acordo com as normas legais vigentes em 2021.

Figura 3 – Estrutura orçamentária dos custos públicos no Brasil



Fonte: Elaborado pela autora (2021).

Todo custo público orçamentário, no Brasil, deve ser enquadrado em todos os níveis da estrutura (Figura 3), sendo que cada uma delas possui o seu detalhamento próprio estabelecido em norma jurídica. No primeiro nível estão as duas classificações organizacionais, que são definidas por norma legal de cada Ente da federação (Município, Estado e União). No segundo nível estão as quatro classificações da funcional programática, estabelecidas pela Portaria 42 (1999). No terceiro nível estão as cinco classificações da natureza da despesa, estabelecidas pela Portaria Interministerial 163, de 04 de maio de 2001, a qual é atualizada anualmente. No quarto nível estão as duas classificações de fonte de recursos, estabelecidas anualmente por portarias, sendo que a vigente em 2021 é a Portaria nº 4.142, de 12 de fevereiro de 2020. Esta classificação orçamentária é utilizada, em conjunto com o plano de contas único, por todos os Entes da federação e serve também para realizar a consolidação nacional contábil.

Ainda, quanto ao segundo nível da estrutura orçamentária (Figura 3), encontra-se a Classificação Funcional Programática, cuja classificação funcional (função e subfunção) identifica a finalidade do gasto, e a classificação programática identifica a ação pública à qual está vinculada (programa) e o detalhamento da ação pública (projeto, atividade ou operação especial). Esta tese observará os custos públicos orçamentários de acordo com a Função, que representa o maior agrupamento da finalidade do gasto público (Portaria 42, 1999). São listados

no Quadro 3 todos os possíveis enquadramentos dos custos públicos de acordo com sua respectiva função orçamentária.

Quadro 3 – Funções orçamentárias públicas no Brasil

| | |
|----------------------------|---------------------------|
| 01 – Legislativa | 15 – Urbanismo |
| 02 – Judiciária | 16 – Habitação |
| 03 – Essencial à Justiça | 17 – Saneamento |
| 04 – Administração | 18 – Gestão Ambiental |
| 05 – Defesa Nacional | 19 – Ciência e Tecnologia |
| 06 – Segurança Pública | 20 – Agricultura |
| 07 – Relações Exteriores | 21 – Organização Agrária |
| 08 – Assistência Social | 22 – Indústria |
| 09 – Previdência Social | 23 – Comércio e Serviços |
| 10 – Saúde | 24 – Comunicações |
| 11 – Trabalho | 25 – Energia |
| 12 – Educação | 26 – Transporte |
| 13 – Cultura | 27 – Desporto e Lazer |
| 14 – Direitos da Cidadania | 28 – Encargos Especiais |

Fonte: Portaria 42 (1999), atualizada até 2021.

Os custos podem ser observados em diversas classificações contábeis. Para esta tese, que utiliza a ótica da Teoria das Finanças Públicas, quanto a abordagem voltada às funções que o governo deve desempenhar, serão observadas as receitas arrecadadas e os custos registrados como executados (liquidados) na contabilidade pública brasileira, de acordo com a classificação contábil funcional, em nível de função orçamentária.

2.3 POSICIONAMENTO TEÓRICO

A tese é construída sob a luz da Teoria das Finanças Públicas, considerada a visão clássica das finanças públicas na economia, cujo foco é a eficiência da gestão e o orçamento equilibrado. Adota-se a abordagem das funções de governo, que afirma que os custos têm função alocativa, distributiva ou estabilizadora (Musgrave, 1959).

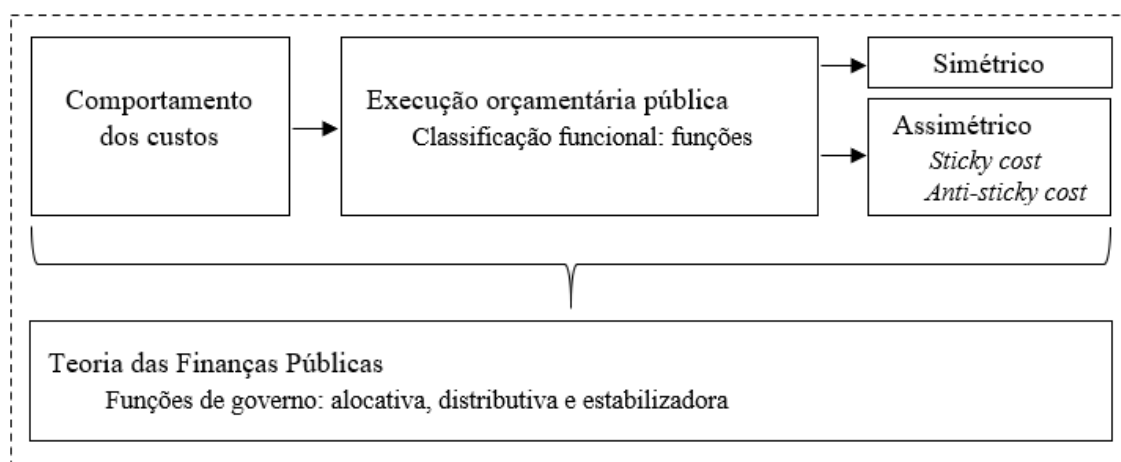
A terminologia utilizada em cada área do conhecimento é moldada pelo aprimoramento de conceitos, até que se consolide a literatura. Nas finanças públicas, o orçamento equilibrado já está consolidado na literatura (Edgeworth, 1897; Musgrave, 1959; Vargas, 2012; Robinson, 2015; Santos et al., 2017). Assim como, o comportamento simétrico

de custos é considerado preceito fundamental da contabilidade gerencial (Anderson et al., 2003). Esta tese parte da dedução que sucessivos períodos com resultado orçamentário equilibrado, levam a um comportamento simétrico dos custos no setor público.

O comportamento simétrico sofreu críticas, que relevaram a identificação de comportamentos distintos. No setor privado, a existência de comportamento assimétrico de custos já é reconhecida pela literatura (Miller & Vollmann, 1985), na visão contemporânea os custos assimétricos se caracterizam pelo fenômeno *cost stickiness*, dividido em efeito *sticky* ou *anti-sticky* (Anderson et al., 2003; Richartz & Borgert, 2014). Porém, no setor público essa discussão ainda é inédita. Alguns estudos, com foco em temáticas de finanças públicas, têm criticado o fato de que nem sempre o orçamento executado se mantém equilibrado em contas específicas. Estas discussões relevam indícios de que os custos públicos podem não se comportar de maneira simétrica, como se presume.

As normas legais que regem à contabilidade pública são provenientes de estudos sobre finanças públicas. Nesse sentido, Joyce e Pattison (2010), afirmam que o aspecto legal obriga a maioria dos países a manterem o equilíbrio orçamentário. Esta imposição legal se dá no todo (custo total = receita total), o que leva os gestores a promoverem ajustes em partes específicas, para que o todo se equilibre. Assim, pode existir assimetria em custos específicos, mesmo que o custo total tenha comportamento simétrico. Na Figura 4 é apresentado o desenho da pesquisa.

Figura 4 – Desenho da Pesquisa



Fonte: Elaborada pela autora (2021).

Esta tese tem como foco o comportamento dos custos no setor público. O comportamento será observado na execução orçamentária pública, nas contas de classificação funcional, mais precisamente nas de funções. Apesar da consolidação literária de que o

orçamento é equilibrado (o que levaria a um comportamento simétrico), busca-se comprovar a existência de assimetria nos custos, de acordo com a abordagem contemporânea. A lente para analisar o comportamento dos custos no setor público será a da Teoria das Finanças Públicas (Musgrave, 1959) na abordagem voltada às funções de governo.

3 MÉTODO E PROCEDIMENTOS DE PESQUISA

Este capítulo explica a estrutura metodológica sob a qual foi desenvolvida a tese. A escolha dos métodos e procedimentos refletem a maneira como foi construído o conhecimento, com o intuito de analisar o comportamento dos custos governamentais, nas classificações funcionais, sob a ótica da Teoria das Finanças Públicas.

Inicia-se com a explicação do posicionamento e do delineamento da pesquisa, seguidos dos procedimentos da revisão de literatura, constructo da pesquisa, hipóteses, população e amostra, e ao final são expostas as limitações da pesquisa.

3.1 POSICIONAMENTO E DELINEAMENTO DA PESQUISA

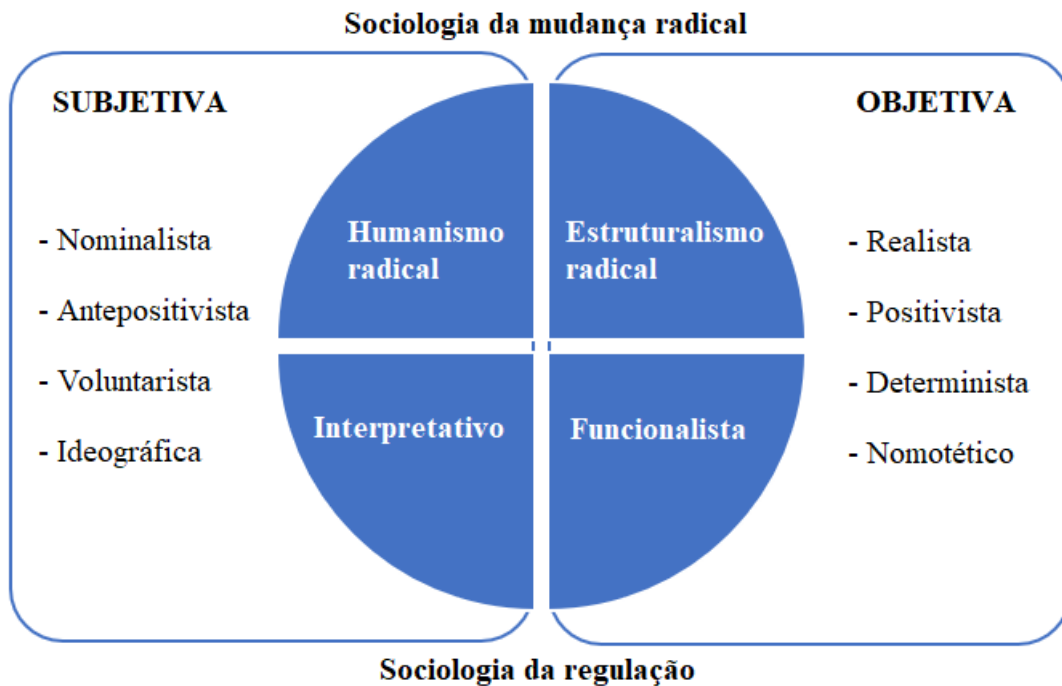
O conhecimento pode ser construído sob diferentes óticas. Nesta sessão é explicada a visão de mundo que foi adotada para esta tese. Apesar das diferentes abordagens existentes, optou-se pela abordagem de Burrell e Morgan (2019) para explicar o posicionamento epistemológico, visto que é a abordagem mais utilizada em pesquisas das ciências contábeis e que as classificações sugeridas por esses autores são adequadas para esta tese.

Burrell e Morgan (2019) caracterizam o posicionamento sociológico das pesquisas em quatro paradigmas distintos, mas admitem que pode haver comunicação entre eles. Na dimensão subjetiva estão os paradigmas humanismo radical e interpretativo (voltados a explicar como as coisas deveriam ser); na dimensão objetiva estão os paradigmas estruturalismo radical e funcionalista (voltados a explicar como as coisas são). Os paradigmas podem ter um foco sociológico mais voltado para mudança radical ou para a regulação.

Quanto aos pressupostos da natureza das ciências sociais, Burrell e Morgan (2019) classificam quatro grupos de pesquisa: a) quanto a ontologia (essência do fenômeno investigado), dividindo em nominalista (criações artificiais ou do sujeito) ou realista (mundo real); b) quanto a epistemologia (base do conhecimento), dividindo em ante positivista (base na vivência) ou positivista (base na causa e efeito, com teste de hipóteses); c) quanto a relação humana (humanos e seu ambiente), dividindo em voluntarista (livre arbítrio do homem) ou determinista (resultados condicionados ao ambientes/situações); d) quanto a metodologia (maneira de obter o conhecimento), dividindo em ideográfica (constatações subjetivas por meio de ideia, observação, envolvimento com o campo pesquisado) ou nomotético (constatações por

meio de testes sistêmicos, rigor científico, análises objetivas de dados). Na Figura 5 é apresentado o resumo da classificação sugerida pelos autores.

Figura 5 – Paradigmas



Fonte: Adaptado de Burrell e Morgan (2019).

Considerando a abordagem de Burrell e Morgan (2019), esta pesquisa se posiciona como de paradigma funcionalista, tendo como principais características o realismo ontológico, o positivismo epistemológico, o determinismo como natureza humana e o conhecimento nomotético como principal metodologia. No Quadro 4 é apresentado o resumo da classificação desta tese.

Quadro 4 – Posicionamento predominante na tese

| Enquadramento de acordo com Burrell e Morgan (2019) | Justificativa |
|--|--|
| Paradigma: funcionalista | Analisa como se comportam os custos públicos com base nos dados contábeis |
| Ontologia: realista | Analisa dados reais dos demonstrativos contábeis públicos |
| Epistemologia: positivista | Testa hipóteses |
| Natureza humana: determinismo | Considera que o comportamento dos custos está associado às funções de governo |
| Metodologia: nomotético | Utiliza rigor científico, testa hipóteses, faz análises predominantemente quantitativas. |

Fonte: Elaborado pela autora (2021).

Conforme pode ser observado na Figura 5 e no Quadro 4, esta tese se caracteriza por ter uma visão mais objetiva, no sentido de explicar as coisas como estão postas, a fim de contribuir para maior regulação social. Isso não significa que a visão subjetiva seja totalmente desconsiderada, mas que a visão objetiva prevalece.

Quanto ao delineamento da pesquisa, trata-se de uma tese de natureza aplicada, que utiliza o método dedutivo de pesquisa, partindo do que já existe de modo geral, para identificar o comportamento de modo específico nas funções orçamentárias do setor público. A abordagem do problema é predominantemente quantitativa. Os objetivos foram desenvolvidos de maneira exploratória e o principal procedimento utilizado foi de levantamento documental, no qual foram coletados os dados disponíveis em demonstrativos contábeis públicos oficiais. Para determinar a associação entre funções de governo (TFP) e funções orçamentárias (Portaria 42, 1999), já que não existe consenso na literatura, foi utilizada a técnica de grupo focal.

3.2 PROCEDIMENTOS DE REVISÃO DA LITERATURA

Esta tese utilizou múltiplos formatos de revisão de literatura. Foram realizadas pesquisa por temática, já que a tese associa temas diferentes (comportamento dos custos e das finanças públicas).

Quanto a temática de finanças públicas, buscou-se a literatura sobre TFP, a qual foi realizada com base nas referências do documento original de Musgrave (1959) e da revisão literária de Musgrave e Peacock (1958), para identificar as obras antecedentes. As contribuições posteriores à TFP foram identificadas de três maneiras: a leitura das revisões publicadas pelo próprio Musgrave até 2008 (o autor faleceu em 2007); o levantamento de pesquisas que citaram Musgrave (realizada em 2019, com busca nos últimos 20 anos de publicações) no repositório de pesquisas do *International Institute of Public Finance* (IIPF); e buscas específicas (realizadas em 2021) em periódicos citados como referência em pesquisas sobre finanças públicas pelo IIPF.

Cabe destacar que o IIPF foi fundado em 1937 e é a mais renomada organização mundial de economistas de finanças públicas. Musgrave era membro honorário e o IIPF instituiu o prêmio Peggy e Richard Musgrave, em 2003, aberto às pesquisas de todas as nacionalidades, para premiar as melhores sobre TFP. A base teórica sobre finanças públicas desta pesquisa já estava pronta no início de 2020, quando o IIPF retirou o acesso público ao seu repositório de pesquisas. Assim, a busca específica realizada em 2021 foi apenas para

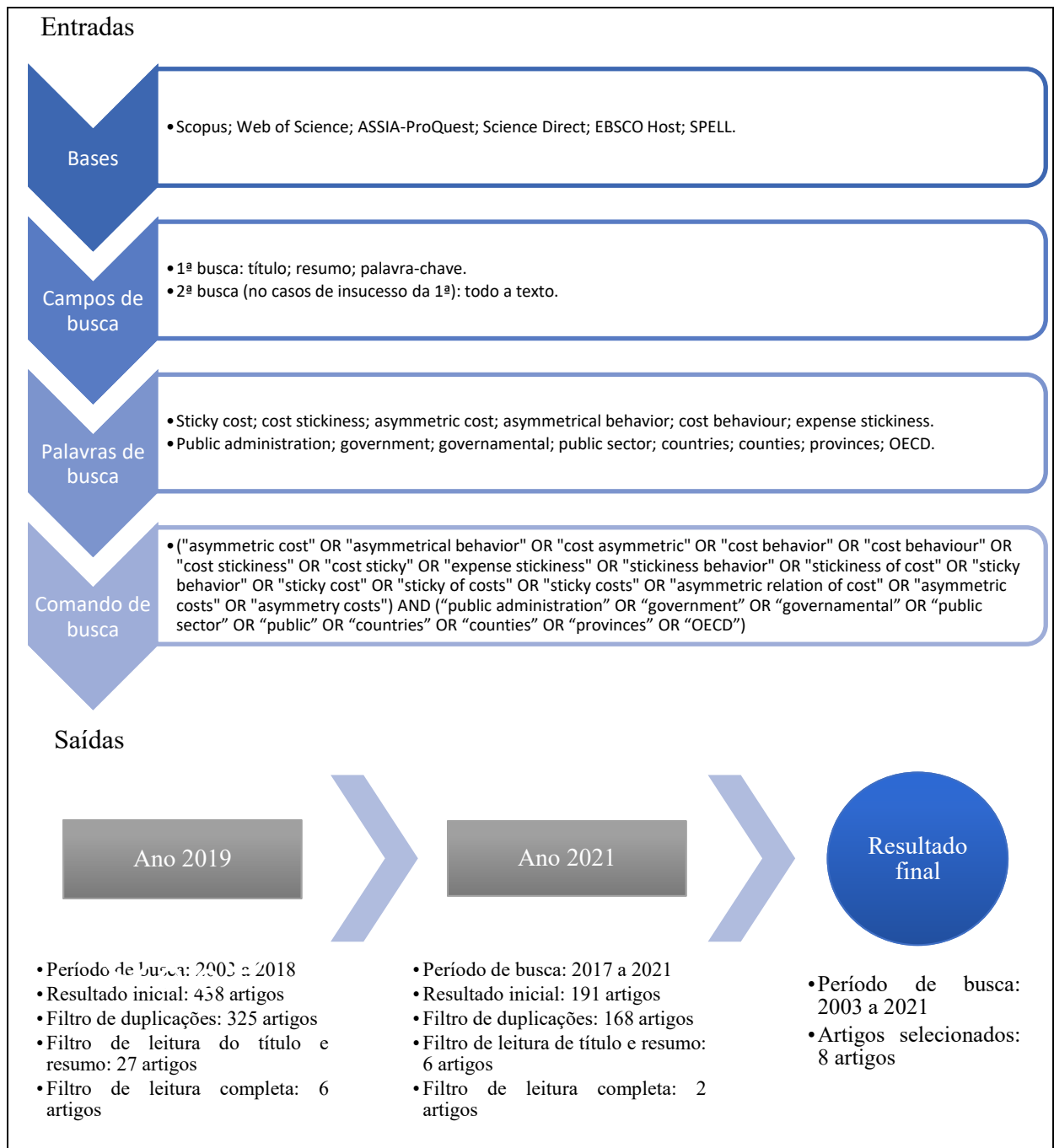
identificar possíveis novas contribuições entre os anos de 2020 e 2021. Não foram identificadas novas contribuições teóricas à TFP após 2008.

Quanto a temática de comportamento dos custos, buscou-se artigos seminais e de revisão de literatura (I) e sobre comportamento dos custos no setor público (II). As buscas se concentraram em 2019 (ano da qualificação da tese) e 2021 (ano da defesa). Todos os artigos sobre essa temática fazem parte do repositório de pesquisa do Grupo de Gestão de Custos (GGC) da UFSC, que desde 2001 estuda a temática de comportamento dos custos. Atualmente, existem 220 artigos sobre comportamento dos custos com a abordagem contemporânea (*cost stickiness*), incorporados à base do GGC por meio de levantamentos bibliográficos estruturados, realizados por membros do grupo que estudaram esta temática em suas pesquisas de mestrado ou doutorado. Destes atuais 220 artigos do repositório do GGC, 8 foram incorporados por meio do levantamento estruturado específico desta pesquisa (II).

Os artigos seminais e de revisão de literatura (I) foram selecionados em 2019. Em 2021 foram verificados os novos artigos incluídos ao repositório do GGC, para identificar sua possível contribuição para esta tese, mas não foram encontrados novos artigos com contribuições relevantes.

Os artigos específicos sobre comportamento dos custos no setor público (II), foram incorporados no repositório do GGC em 2019 e 2021, por meio da revisão estruturada da literatura realizada especificamente para esta tese. Na Figura 6 é apresentado o resumo de como foi estruturada a busca e seleção dos artigos.

Figura 6 – Revisão de literatura sobre a abordagem contemporânea de comportamento dos custos aplicada ao setor público



Fonte: Elaborada pela autora (2021).

Em 2019 foi realizada a primeira busca estruturada (resultou em 6 artigos) e em 2021 foi repetida (2 novos artigos foram encontrados), apenas 8 artigos compõem a base teórica específica de comportamento dos custos no setor público sob o enfoque contemporâneo (*cost stickiness*). A temática é considerada inédita, o que justifica a existência de poucos e inconclusivos artigos.

3.3 HIPÓTESES DE PESQUISA

A hipótese geral de pesquisa é que, mesmo ocorrendo comportamento simétrico na execução orçamentária total, existe comportamento assimétrico dos custos por classificação funcional e que o mesmo está relacionado às características das funções de governo, definidas pela TFP específicos.

Para melhor direcionar as análises, foram trabalhadas em três hipóteses que se complementam (H1, H2 e H3), as quais se sustentam nos estudos apresentados no capítulo 2 (base teórica).

3.3.1 Equilíbrio orçamentário

A suposição de comportamento dos custos totais se baseia na TFP de Musgrave (1959) e nas normas jurídicas que regem a contabilidade pública. Teoricamente, já está consolidado o equilíbrio entre receitas e custos no setor público (Edgeworth, 1897; Musgrave, 1959; Vargas, 2012; Robinson, 2015; Santos et al., 2017). O pressuposto do equilíbrio orçamentário, trazido pela TFP, se reflete em normas jurídicas de diversos países, nas quais muitos o definem como obrigatório.

No Brasil a legislação voltada às finanças públicas segue os preceitos da TFP. Há previsão legal para que o planejamento e a execução mantenham o equilíbrio entre receitas e custos (Lei n. 4.320, 1964; Constituição da República Federativa do Brasil, 1988/2021; Lei Complementar n. 101, 2000), inclusive são considerados crime de responsabilidade contra as finanças públicas, os atos dos gestores públicos que derem causa ao não cumprimento da lei orçamentária, com previsão legal de pena ao gestor, podendo chegar até a cassação do mandato (Decreto-Lei n° 2.848, 1940; Lei n. 1.079, 1950; Decreto-Lei n. 201, 1967; Lei n. 10.028, 2000).

O resultado da execução orçamentária é medido pela diferença entre o total da receita arrecada e o total da despesa orçamentária executada no período, em que valores iguais resultam em equilíbrio orçamentário. Considerando o que é posto pela TFP e pelas normas legais brasileiras, haveriam sucessivos períodos com equilíbrio orçamentário, portanto, medindo-se a variação entre períodos, a variação dos custos acompanharia a mesma variação das receitas, o que por dedução resulta na seguinte hipótese:

H1: o comportamento dos custos totais no setor público é simétrico.

3.3.2 Abordagem contemporânea do comportamento dos custos

A suposição de comportamento assimétrico nos custos específicos, se baseia na abordagem contemporânea (*cost stickiness*), que iniciou com Anderson et al. (2003). Ocorre que, a base empírica que sustenta os achados desta temática sempre teve como principal foco o setor privado, que normalmente busca a redução dos custos para obtenção de lucro. Alguns estudos, inclusive, afirmam que a abordagem contemporânea pode não se aplicar ao setor público, onde não se busca o lucro e sim o equilíbrio (Cohen et al., 2017; Hosomi & Nagasawa, 2018b; Nagasawa & Nagasawa, 2021).

Apesar da consolidação literária na temática de finanças públicas, há indícios de que, mesmo com o equilíbrio orçamentário geral, em áreas específicas ou em períodos de crise, o custo no setor público nem sempre mantém o equilíbrio em relação às receitas (Joyce & Pattison, 2010; Kumala et al., 2016; Mou et al., 2018). A complexidade e as várias áreas de atuação do governo fazem com que a alocação de recursos seja ramificada, de modo a atender as diferentes funções de governo. Assim, deduz-se que, mesmo com um comportamento simétrico dos custos públicos no geral (total de custos e total de receitas), pode ocorrer comportamento diferente ao analisar as contas com finalidades específicas.

De acordo com a TFP os custos governamentais são motivados pelas funções que o Estado deve exercer. Nesse sentido, de acordo com a função de governo que está sendo exercida (alocativa, distributiva ou estabilizadora), o comportamento dos custos no setor público pode não acompanhar a variação da receita, o que leva à seguinte hipótese:

H2: o comportamento dos custos por função de governo é assimétrico.

A contabilidade aplicada ao setor público, devido as suas peculiaridades, é uma das grandes dificuldades dos pesquisadores que querem transpor técnicas vindas do setor privado (Lapsley & Wright, 2004). No Brasil, os governos utilizam um plano de contas único e a classificação orçamentária dos custos públicos possui diferentes níveis, entre eles, a classificação funcional detalha a finalidade do custo público. De acordo com a Portaria 42 (1999), que determina a classificação funcional, todo custo público no Brasil deve ser enquadrado de acordo com a sua finalidade, em uma das 28 contas de funções orçamentárias

existentes. Uma mesma política pode envolver diversas áreas de atuação do governo, as quais podem ter seus custos específicos aumentados ou diminuídos de acordo com a estratégia adotada, assim, mesmo que associados a uma mesma função de governo, podem ter comportamentos distintos. Nagasawa (2018) destaca que o comportamento dos custos públicos, medido pela abordagem contemporânea, deve ser preferencialmente separado por ramos de atividade desempenhada pelo governo. Na contabilidade pública brasileira os custos específicos (por finalidade) são registrados em contas denominadas de funções orçamentárias, elencadas na classificação funcional (Portaria 42, 1999), o que por dedução, resulta na seguinte hipótese:

H3 o comportamento dos custos por classificação funcional no setor público é assimétrico.

Em síntese, as hipóteses de pesquisa aqui elencadas visam comprovar que o comportamento dos custos específicos é assimétrico, mesmo que se mantenha o comportamento simétrico no custo geral.

3.4 POPULAÇÃO E AMOSTRA

Grande parte dos países adota a classificação contábil OCDE, que agrupa os custos em grandes áreas de atuação do governo, o que dificulta a coleta de informações detalhadas (Robinson, 2015). No Brasil, o caráter normativo estabelece classificações contábeis que possibilitam um maior detalhamento e a comparabilidade entre todos os Entes públicos.

A organização político-administrativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (Constituição da República Federativa do Brasil, 1988/2021, art. 18), os quais são denominados de Entes públicos federados (Lei Complementar n. 101, 2000). Todos eles seguem as mesmas normas contábeis, inclusive utilizam um plano de contas único para fins de consolidação nacional. Isso possibilita que pesquisas, que utilizam dados contábeis públicos no Brasil, possam ser replicadas em qualquer Ente, sem adaptações metodológicas relevantes e possibilitando a comparação dos resultados.

Ao utilizar os demonstrativos contábeis orçamentários do setor público brasileiro, são considerados apenas os recursos públicos puros. De acordo com a definição de Hosomi e Nagasawa (2018b), o setor público puro se caracteriza por receitas e custos exclusivamente

públicos, finalidade não lucrativa e exigência de equilíbrio orçamentário no planejamento e na execução orçamentária. Assim, esta pesquisa foi aplicada ao setor público puro.

Como objeto da pesquisa poderiam ser utilizados os demonstrativos contábeis de qualquer Ente público brasileiro, mas se optou por aplicar a pesquisa a todos os 295 municípios que fazem parte do território do estado de Santa Catarina. A escolha teve por base a afirmação de Cohen et al. (2017), de que inicialmente o comportamento dos custos assimétricos deve ser entendido nos governos locais; e as afirmações de Hood (1995), Braci et al. (2015) e Santos et al. (2017), de que contribuições relevantes na área governamental são feitas por pesquisadores com conhecimento prático no campo de pesquisa e que é urgente que os contadores públicos também o façam. Neste sentido, a atuação da pesquisadora como contadora em alguns municípios catarinenses, durante os últimos 25 anos, poderá trazer melhores contribuições à pesquisa.

Quanto ao período analisado, optou-se por levantar dados de períodos com padronização contábil e após a implantação de sanções legais para orçamentos desequilibrados. Cabe destacar que o equilíbrio orçamentário encontra respaldo normativo no Brasil, por meio da Lei n. 4.320 (1964), da Constituição da República Federativa do Brasil (1988/2021) e da Lei Complementar n. 101 (2000). Porém, a complexidade de adequação dos sistemas contábeis fez com que os prazos da norma do ano 2000 fossem prorrogados até 2005 (para possibilitar a adequação em todos os níveis de governo e iniciar oficialmente os controles sobre contas públicas). Assim, com o intuito de observar dados contábeis que seguiram o mesmo formato de escrituração, divulgação, controle e fiscalização, optou-se por analisar as contas públicas a partir da vigência efetiva da norma. Portanto, esta pesquisa observou os dados contábeis dos 295 municípios catarinenses referentes ao período temporal de 2005 a 2020.

3.5 CONSTRUCTO DE PESQUISA

O constructo demonstra a maneira pela qual se operacionalizou a pesquisa. Assim, no Quadro 5 é apresentado o constructo por objetivo específico de pesquisa.

Quadro 5 – Constructo da pesquisa

| Objetivos específicos | Variáveis | Operacionalização | Base teórica |
|--|---|---|--|
| a) Levantar os dados contábeis com base nos balanços públicos; | Execução orçamentárias: I. Receita arrecadada. II. Despesas liquidadas por classificação funcional; | Levantar dados do SICONF e elaborar planilha eletrônica no Excel. | Lei n. 4.320 (1964); Constituição da República Federativa do Brasil (1988/2021); Lei Complementar n. 101, (2000) |
| b) Explicar as similares entre os custos público por classificação funcional e as funções de governo abordadas pela TFP; | I. Contábil: classificações funcionais (contas em nível de função); II. Teórica: abordagem das funções de governo na TFP (alocativa, distributiva e estabilizadora). | Elaborar quadro de similaridades, com base em consenso de especialistas (técnica de Grupo Focal). | Bauer e Gaskell (2008); Munaretto et al. (2013); Dias (2000); Smithson, (2008). |
| c) Identificar o comportamento dos custos públicos; | Abordagem contemporânea: I. Simétricos; II. Assimétricos: • <i>Sticky</i> ; • <i>Anti-sticky</i> . | Rodar estatística de regressão de dados em painel (software livre R). | Anderson et al. (2003). |
| d) Apontar possíveis efeitos das funções de governo, no comportamento dos custos governamentais. | I. Função de governo; II. Comportamento identificado. | Análise comparativa do objetivo específico “b” e “c”. | Musgrave (1959). |

Fonte: Elaborado pela autora (2021).

Ainda em relação ao constructo da pesquisa, cabe destacar que o objetivo específico “a” visa levantar os dados e formar a base para o cálculo do comportamento que faz parte do objetivo “c”. O objetivo “b” foi necessário devido a literatura não ser consistente para realizar a associação das contas contábeis públicas com as funções de governo abordadas pela TFP, o instrumento gerado foi utilizado tanto para parametrizar a base de cálculo no objetivo “c” quanto para direcionar a análise no objetivo “d”.

3.6 COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

A coleta e análise dos dados direcionam para o objetivo geral que é analisar o comportamento dos custos governamentais, nas classificações funcionais, sob a ótica da Teoria das Finanças Públicas. No Quadro 6 são demonstrados os procedimentos utilizados para coleta e análise dos dados.

Quadro 6 – Procedimentos de coleta e análise dos dados

| Instrumentos | Variáveis | Local de coleta |
|--|---|--|
| 1. Levantamento de dados em planilha eletrônica do Microsoft Excel | <p>Coleta manual de dados (observadas 30 variáveis por ano x 295 Entes x 16 anos= 141.600) que resultou em 141.120 informações (entre 2005-2012, 2 municípios não tinham informações):</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Receita total arrecada: valor da receita realizada, disponível no Anexo I (Balanço orçamentário – Receita) do RREO; ➤ Despesa liquidada: <ul style="list-style-type: none"> • Por classificação funcional: valor total da despesa executada, em cada uma das 28 funções, disponíveis no Anexo 2 (Demonstrativo das despesas executadas por função/subfunção) do RREO; • Total das despesas executada no ano. | <ul style="list-style-type: none"> ➤ Sistema de informações fiscais e contábeis do setor público brasileiro (SICONFI), dados das declarações oficiais, disponíveis nos demonstrativos contábeis homologados, coletados no Relatório Resumido da Execução Orçamentária (REO) acumulado até o 6º bimestre (total do ano). A coleta iniciou em 2020 e terminou em 2021; ➤ Em 2021 foram solicitadas, via ouvidoria, as informações ainda não homologadas de 2020 e alguns demonstrativos que estavam com problemas de acesso no site, de anos anteriores, para completar todas as informações do período. |
| 2. Grupo focal para estabelecer o quadro de similaridades | <p>Reunião orientada: breve explicação sobre as 3 funções de governo definidas pela TFP, seguida da entrega de material para discussão e indicação coletiva de qual a melhor associação entre as funções orçamentárias (Portaria 42, 1999) e funções de governo da TFP (Musgrave, 1959).</p> | <ul style="list-style-type: none"> ➤ Foi aplicado com um grupo de 11 especialista que atuam em gestão pública (10 contadores e 1 advogado) que frequentam cursos de mestrado ou doutorado em contabilidade no PPGC/UFSC. |
| 3. Cálculo e análise dos resultados | <p>Análise estatística dos dados coletados no instrumento 1 associados a classificação obtida no instrumento 2.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Foi aplicada a fórmula da abordagem contemporânea de comportamento dos custos de Anderson et al. (2003); • Foram analisados os dados sob a ótica da TFP. | <ul style="list-style-type: none"> ➤ A análise descritiva foi realizada pelo Excel e a análise estatística robusta (regressão de dados em painel) foi realizada por meio do software livre R; ➤ O instrumento 2 foi utilizado para definir alguns grupos de custos para o cálculo do comportamento e para direcionar a análise dos resultados sob a ótica da TFP. |

Fonte: Elaborado pela autora (2021).

O detalhamento dos instrumentos utilizados nesta pesquisa é apresentado na sequência, sendo eles o levantamento dos dados contábeis, o grupo focal para identificar similaridades e o cálculo/análise dos dados.

3.6.1 Levantamento dos dados contábeis

O levantamento dos dados foi realizado conforme demonstrado no Quadro 6. A planilha eletrônica gerada a partir de todos os dados coletados (instrumento 1) foi realizada a partir da coleta de dados exatos que constam nos demonstrativos contábeis públicos oficiais. Com vistas a minimizar os efeitos inflacionários, os valores de receitas e custos foram ajustados

pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), disponível no sítio eletrônico do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2021).

Foram realizadas 141.600 observações, porém, ao montar a planilha eletrônica, observou-se que os municípios de Pescaria Brava e Balneário Rincão aparentavam possuir dados inconsistentes (alguns anos não tinham custos na função legislativa, administrativa, educação ou saúde) que são típicas de Entes municipais. Buscou-se esclarecimento ligando para o setor de contabilidade desses municípios, os quais informaram problemas semelhantes: ambos os municípios foram emancipados por lei estadual no ano de 2003, porém só foi autorizada a primeira eleição municipal em 2012, apenas em 2013 conseguiram o registro no CNPJ e iniciaram a contabilidade oficial em nome do novo município. Porém, a legislação das áreas específicas de governo foi sendo criada nos anos posteriores, o que deixou sem cobertura orçamentária algumas áreas típicas da gestão municipal. Assim, para efeitos desta pesquisa, os dados desses dois municípios foram considerados inconsistentes e excluídos da base de cálculo do comportamento dos custos. Logo, apesar do levantamento dos dados ser realizado com a população dos 295 municípios catarinenses, a análise do comportamento foi realizada na amostra de 293, o que equivale a 99,3% dos municípios.

3.6.2 Quadro de similaridades

O grupo focal, que resultou no instrumento 2 definido no Quadro 6, foi realizado devido à escassez de literatura e falta de consenso, uma vez que as funções de governo estabelecidas pela TFP podem abarcar várias classificações de contas contábeis e não foi encontrada literatura para dar suporte a esta associação.

Dias (2000) afirma que a técnica de grupo focal é mais utilizada em pesquisas exploratórias que precisam desta etapa para dar suporte a outras etapas de pesquisas, já que nem sempre conseguem suporte literário para tal. Munaretto et al. (2013) sugerem a técnica Delfi ou Grupo Focal para obter consenso quando não há suporte literário. Destaca que o Grupo Focal é mais rigoroso, requer maior tempo para planejamento e menor para coleta, traz maior isenção do pesquisador e é mais utilizado quando o assunto é inovador. Baurer e Gaskell (2008) indicam a técnica quando se quer um consenso espontâneo definido pelo próprio grupo e entregue ao pesquisador, pois o Grupo Focal estimula a fala e a reação a fala dos participantes, é uma interação social que gera um resultado de consenso mais consistente. Assim, visando um

instrumento mais consistente e que pudesse ser utilizado em pesquisas futuras, optou-se pela técnica de grupo focal para chegar ao quadro de similaridades entre classificações funcionais (Portaria 42, 1999) e funções de governo da TFP (Musgrave, 1959).

Um grupo focal deve seguir um roteiro de entrevista coletiva ou de reunião coletiva. O roteiro (Apêndice A) foi planejado com base nos temas a serem e nas sugestões de Dias (2000), Baurer e Gakell (2008), Smithson (2008) e Munaretto et al. (2013), para escolher os especialistas, definir o tempo de apresentação inicial, o material a ser entregue para as discussões, a forma de garantir a opinião individual, a junção das opiniões individuais para iniciar as discussões em grupo, o tempo para discussões e o formato do resultado entregue ao pesquisador. O material para discussão e o método de grupo focal foi submetido a um pré-teste com os membros do GGC no dia 25/03/2021.

Os especialistas foram convidados entre mestrandos e doutorandos em Contabilidade do PPGC/UFSC, com experiência em gestão pública e conhecedores dos tipos de gastos realizados pelos Entes públicos no Brasil. Smithson (2008) sugerem que um grupo focal tenha entre 5 e 15 componentes, Baurer e Gaskell (2008) sugerem de 6 a 10 pessoas. Aceitaram participaram desta pesquisa 11 especialistas, conforme características descritas no Quadro 7.

Quadro 7 – Características dos especialistas participantes do grupo focal

| Característica | Quantitativo |
|---|--|
| Formação na graduação | 10 contadores; 1 advogado. |
| Vínculo no PPGC/UFSC | 8 mestrandos; 3 doutorandos. |
| Experiência na área de gestão pública | 6 agentes e pesquisadores do setor públicos; 4 agentes públicos; 1 pesquisador do setor público. |
| Tempo de experiência em gestão pública | 5 com mais de 10 anos; 4 entre 2-10 anos; 1 com menos de 2 anos. |
| Ente público em que atua ou tem maior conhecimento | 5 municipal; 5 federal; 1 estadual. |
| Poder público em que atua ou tem maior conhecimento | 10 executivo; 1 legislativo. |

Fonte: Elaborado pela autora (2021).

A reunião do grupo focal foi realizada no dia 30/03/2021, por meio do aplicativo Google Meet, por motivo do período de restrições de convívio presencial devido a pandemia de Covid-19, além da distância física entre os especialistas que inviabilizaria a reunião presencial. Teve início às 14 horas e término às 15 horas e 30 minutos. Foram 20 minutos de explicação

inicial (sobre a temática, o objetivo da reunião e disponibilização do material necessário), 20 minutos para respostas individuais (preenchimento individual e totalização automática via Google Formulários), 50 minutos das discussões até o consenso espontâneo do grupo e preenchimento do quadro de similaridades para esta pesquisa.

No material de apoio às discussões, foi esclarecido que a TFP estabelece que todo custo público se enquadra em uma das três funções de governo, porém, como estariam analisando contas de grupos de custos (as 28 funções orçamentárias), admite-se que possa haver múltiplas associações. O objetivo posto aos especialistas foi definir a melhor associação entre as Funções de Governo, definidas pela TFP (Musgrave, 1959) e as contas de Funções Orçamentárias (Portaria 42, 1999). No Quadro 8 é apresentado o resultado do grupo focal.

Quadro 8 – Quadro de similaridades

| Teoria das Finanças Públicas, abordagem da função de governo (Musgrave, 1959). | Classificação contábil funcional, contas de função orçamentária (Portaria 42, 1999). |
|--|--|
| Função Alocativa | 04 – Administração |
| | 05 – Defesa nacional |
| | 06 – Segurança pública |
| | 10 – Saúde |
| | 12 - Educação |
| | 13 – Cultura |
| | 15 – Urbanismo |
| | 17 - Saneamento |
| | 18 – Gestão ambiental |
| | 19 – Ciência e tecnologia |
| | 20 – Agricultura |
| | 24 – Comunicações |
| | 25 - Energia |
| | 26 – Transporte |
| 27 – Desporto e laser | |
| Função Distributiva | 08 – Assistência social |
| | 09 – Previdência social |
| | 16 – Habitação |
| | 21 – Organização agrária |
| Função Estabilizadora | 01 – Legislativa |
| | 02 – Judiciária |
| | 03 – Essencial a justiça |
| | 07 – Reações exteriores |
| | 11 – Trabalho |
| | 14 – Direitos e cidadania |
| | 22 – Indústria |
| | 23 – Comércio e serviços |
| 28 – Encargos especiais | |

Fonte: Elaborado pela autora (2021).

O Quadro 8 de similaridades foi o resultado da técnica de grupo focal utilizada nesta pesquisa, utilizado para nortear o formato da análise do comportamento dos custos no setor público. Os especialistas ainda colocaram a observação de que foi considerada a análise da função orçamentária como principal atividade do órgão e não como custo pelo uso/consumo. Exemplo: a função 25 Energia foi associada como alocativa por ser uma função de governo que, no Brasil, se caracteriza pelo fornecimento do serviço de energia por parte dos governos (normalmente estaduais ou federal, exemplo Celesc, Itaipú) e não pelo registro do custo com tarifa de energia, que é também registrado nesta função pelos Entes que utilizam o serviço (Exemplo: o município tem o custo com o pagamento da energia que consome, fornecida por outro Ente público).

Como o grupo de contas contábeis de função orçamentária é o maior nível de agregação da finalidade do custo público (Portaria 42, 1999), os especialistas consideraram a intenção em realizar custos naquela função, observando em alguns casos os níveis analíticos das contas a elas vinculadas (subfunções) ou a origem inicial dos custos (motivação que levou o governo a realizar estes custos) como base para chegarem ao consenso. Exemplo: a função 10 Saúde pode ter registros de custos com distribuição de medicamentos, custos com ações judiciais ou outros que, isoladamente, possam se assemelhar com outras funções de governo (distributiva ou estabilizadora), mas foram analisados considerando a intenção maior do gasto, que neste caso é manter a saúde da população fornecendo serviços de saúde ao alcance de todos; outro exemplo é a função 24 Comunicação, cuja origem dos custos é alocar recursos em uma área pouco explorada pela iniciativa privada, mas que hoje, já não necessita mais da alocação de recursos do governo para existir, motivo pelo qual essa área de atuação governamental já teve grande parte dos serviços privatizados.

Outra observação dos especialistas foi em relação ao nível de poder, que no Brasil é dividido em legislativo, executivo e judiciário, e conta com o ministério público como órgão essencial à justiça. Assim, foram considerados todos os gastos do poder legislativo como sendo função orçamentária 01 Legislativo, todos os do poder judiciário como 02 Judiciário, todos os do ministério público como 03 Essencial à Justiça, e os demais foram analisados como sendo típicos do poder executivo.

O Quadro 8 de similaridades foi utilizado como parâmetro para o instrumento 3, que trata do cálculo e análise dos resultados.

3.6.3 Cálculo e análise dos resultados

A abordagem contemporânea de custos considera a fórmula padrão e a técnica de análise de regressão de dados em painel, aplicadas no modelo de Anderson et al. (2003) e validada por diversos autores que testaram e contribuíram para essa abordagem. O modelo capta a variação no Custo para cada 1% de variação da Receita. Nesta pesquisa foi utilizada essa mesma fórmula, adaptando-se as descrições das variáveis (típicas do setor privado) para melhor adequação ao setor público (Figura 7). A principal diferença está nos Custos, aqui equiparados aos custos públicos de classificação funcional, por conta das funções orçamentárias executadas no período.

Figura 7 – Fórmula para cálculo do comportamento dos custos no setor público

$$\log\left(\frac{Custos_{i,t}}{Custos_{i,t-1}}\right) = \alpha + \beta_1 \log\left(\frac{Receitas_{i,t}}{Receitas_{i,t-1}}\right) + \beta_2 dummy_{diminuição} * \log\left(\frac{Receitas_{i,t}}{Receitas_{i,t-1}}\right) + \mu_{i,t}$$

Receitas: receita pública total arrecadada

Custos: custos públicos executados por função orçamentária

α : coeficiente angular constante

β_1 : coeficiente que mensura o percentual de aumento dos custos com 1% de aumento das receitas.

β_2 : coeficiente que mensura o percentual de diminuição dos custos com 1% de redução das receitas.

*dummy*_{diminuição}: assume valor 1 ($receita_{i,t} < receita_{i,t-1}$), ou valor 0 ($receita_{i,t} \geq receita_{i,t-1}$).

i: município observado

t: ano de referência

t-1: ano imediatamente anterior

μ : erro padrão

Fonte: Adaptada de Anderson et al. (2003).

A Receita foi utilizada como variável independente, os Custos como variável dependente. No caso dos Custos, foi adaptada a descrição genérica de acordo com as hipóteses de pesquisa, da seguinte maneira:

- Para H1, que supõe que no geral o comportamento é simétrico, utilizou-se o custo geral, ou seja, total do período (soma de tudo que foi registrado nas 28 funções orçamentária);
- Para H2, que supõe que o comportamento é assimétrico por função de governo da TFP, foram rodadas 3 análises, cada uma delas utilizando o somatório dos custos

por classificação contábil funcional associados a cada função de governo (alocativa, distributiva e estabilizadora);

- Para H3, que supõe que o comportamento é assimétrico por classificação contábil funcional, foram rodadas 28 análises, cada uma delas utilizando o valor registrado em cada função orçamentária.

Assim, manteve-se o modelo padrão de Anderson et al. (2003) e foram adaptadas as descrições das variáveis, principalmente a de custos públicos, sendo rodadas 32 análises: 1 por custo geral, 3 por custos de função de governo e 28 por custos de função orçamentária.

Considerando que, diferente do que ocorre nas contas contábeis do setor privado, no setor público nem todos os custos das funções orçamentárias possuem valores registrados, foi considerado o valor 1 para as contas sem valores registrados no período (para que no cálculo da variação dos custos entre períodos o resultado fosse coerente). Isso ocorre porque, apesar de disponibilizadas 28 classificações de contas para representar a finalidade dos custos do governo, nem sempre o Ente público irá realizar ações correspondentes a todas elas e em todos os anos, pois a Constituição da República Federativa do Brasil (1988/2021) estabelece as competências de cada Ente e essas competências podem ser privativas ou concorrentes. Exemplo: I) a função 12 Educação, deve estar presente em todos os demonstrativos contábeis de Entes públicos brasileiros, uma vez que é uma competência concorrente, pois compete ao Município (educação infantil e fundamental), aos Estado (educação fundamental, média e especial) e a União (educação superior) este serviço público. II) a função 21 Organização agrária, é competência privativa da União, portanto, raramente ocorrerão registros contábeis nesta conta nos Municípios e, se ocorrerem, possivelmente se tratam de custos indiretos e irrelevantes relacionados àquela finalidade.

A análise do comportamento dos custos é de acordo com a abordagem contemporânea, que considera como resultados: a) comportamento simétrico dos custos (quando acompanha a mesma variação positiva e negativa da receita); b) comportamento assimétrico dos custos (quando não acompanha a variação ocorrida na receita). Analisa-se também a direção da variação, para identificar o fenômeno *cost stickiness*.

3.7 LIMITAÇÃO DA PESQUISA

Assim como toda pesquisa científica, esta tese tem suas limitações, que envolvem principalmente a abordagem teórica utilizada, o lapso temporal dos dados empíricos, o recorte de dados contábeis pesquisados e a definição de conceitos a partir de especialistas.

A análise do comportamento dos custos pode se dar sob diversos aspectos. Esta pesquisa considerou a ótica da TFP, já que para Helden e Uddin (2016), ao analisar dados do setor público, é necessário o uso de teorias próprias da área. Outrossim, a TFP aborda aspectos em que a contabilidade detém o conhecimento central, mas ainda não está contribuindo como deveria (Lapsley & Wright, 2004; Bracci et al., 2015).

O período analisado, posterior à Lei Complementar n. 101 (2000), pode limitar os achados, pois os resultados provavelmente seriam mais significativos se considerados períodos anteriores, já que não existiam sanções legais para o desequilíbrio das contas públicas. A partir da referida norma, foram impostas penalidades tanto à gestão como ao gestor, o que acaba por direcionar as contas públicas para um comportamento simétrico. Foram ainda utilizados os 16 anos agrupados (2005-2020), se fosse realizado o recorte temporal apenas em época de crise os resultados provavelmente evidenciariam um nível de assimetria maior, pois os estudos de Joyce e Pattison (2010) e Mou et al. (2018) afirmam que em períodos de crise pode ocorrer maior desequilíbrio nas constas públicas.

Na coleta de dados foi feito um recorte contábil de modo a capturar as informações mais consistentes quanto a finalidade do custo. Nesse sentido, foi considerado o valor total da receita e os totais por função orçamentária. A receita costuma ser utilizada como *proxi* do volume de produção em pesquisas com abordagem contábil contemporânea, mas podem ser utilizadas outras *proxis* ou até mesmo adotado o conceito original de volume de produção (no setor público seria equivalente ao volume de serviços prestados).

Foram considerados todos os custos públicos, mas os resultados poderiam ser diferentes se utilizados apenas alguns custos. Como exemplo, se fossem separadas as fontes de recursos (a fonte própria pode gerar maior nível de assimetria pois está mais associada ao caráter discricionário, enquanto a fonte vinculada tem receita correspondente no mesmo valor e portanto remete a um resultado equilibrado e comportamento simétrico), as possíveis ilusões fiscais (receitas de operação de crédito poderão mascarar possíveis assimetrias, visto que o custo correspondente é realizado em períodos posteriores), as contas analíticas (foram

analisadas as contas sintéticas de função orçamentária, enquanto a TFP normalmente associa as funções de governo aos custos analíticos), os custos de finalidade específica (se analisada apenas uma área de atuação do governo ou um serviço público isoladamente, os custos tentem a ser assimétricos, visto que no setor público os ajustes de gestão são feitos em cada área e por finalidade específica, já que a teoria e as normas jurídicas estabelecem o equilíbrio orçamentário apenas no total dos custos), os custos por contas de categoria econômica (algumas categorias agrupam custos de difícil redução, como é o caso de Pessoal e Encargos, já que no setor público a maioria dos servidores é efetivo).

Ainda como limitação, pode-se destacar que a literatura não é consolidada quanto a definição de abrangência de uma função orçamentária (Portaria 42, 1999) em relação às funções de governo da TFP (Musgrave, 1959). Nesse sentido, foi construído um quadro de similaridades, por consenso de especialistas, com base na técnica de Grupo Focal, que caso seja replicado com outros especialistas, pode não gerar o mesmo entendimento das similaridades, principalmente pelo fato de que no Brasil cada governo (local, estadual, federal) tem suas atribuições definidas em norma jurídica e os especialistas normalmente tem maior conhecimento das funções de governo onde atuam.

Ainda em relação as funções de governo (TFP), o governo local se caracteriza por ter como principal atribuição as políticas alocativas, portanto, caso este estudo seja replicado em outro nível governamental no Brasil (estadual ou federal), provavelmente a representatividade dos custos estabilizadores e distributivos será bem maior.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Este capítulo apresenta a análise e discussão dos resultados. Inicialmente são apresentados gráficos e descrições dos dados da pesquisa, originados da coleta de 140.120 informações contábeis dos balanços públicos municipais. Na sequência são apresentadas as análises do comportamento dos custos no setor público. As discussões são intercaladas durante o texto, a fim de facilitar o entendimento do leitor.

4.1 APRESENTAÇÃO GRÁFICA E DESCRITIVA DOS DADOS

A TFP e as normas legais no Brasil estabelecem que receitas e custos devem manter o equilíbrio orçamentário no período. Com base nos dados contábeis coletados, os custos são em média 0,3% menores do que as receitas (a mediana demonstra que são 3,3% maiores), mas os resultados são dispersos entre os municípios. Na Tabela 1 é apresentado um resumo dos resultados encontrados.

Tabela 1 – Quantitativo de municípios por resultado orçamentário do período

| Ano | Equilíbrio | Desequilíbrio* | | Total de municípios |
|-----------------------------|------------|----------------|--------------|---------------------|
| | | Até 10% | Acima de 10% | |
| 2005 | 20 | 231 | 42 | 293 |
| 2006 | 39 | 232 | 22 | 293 |
| 2007 | 16 | 233 | 44 | 293 |
| 2008 | 23 | 238 | 32 | 293 |
| 2009 | 16 | 222 | 55 | 293 |
| 2010 | 0 | 3 | 290 | 293 |
| 2011 | 12 | 229 | 52 | 293 |
| 2012 | 29 | 230 | 34 | 293 |
| 2013 | 12 | 247 | 36 | 295 |
| 2014 | 23 | 244 | 28 | 295 |
| 2015 | 29 | 223 | 43 | 295 |
| 2016 | 9 | 233 | 53 | 295 |
| 2017 | 17 | 232 | 46 | 295 |
| 2018 | 9 | 241 | 45 | 295 |
| 2019 | 21 | 238 | 36 | 295 |
| 2020 | 13 | 236 | 46 | 295 |
| Total de observações | 288 | 3512 | 904 | 4704 |

Fonte: Elaborado pela autora (2021).

*Os níveis de desequilíbrio foram considerados independente do resultado ser déficit ou superávit.

Os valores nas colunas de equilíbrio e desequilíbrio correspondem ao número de municípios que tiveram esta característica durante aquele ano (Tabela 1). O enunciado das colunas de desequilíbrio não distingue o sinal da diferença (percentual positivo ou negativo), admitindo que o desequilíbrio pode ser resultado de maior custo (déficit) ou maior receita (superávit). Ao todo foram observados 4.704 resultados orçamentários ao longo dos 16 anos, apenas 288 (6%) confirmaram o equilíbrio orçamentário que é pressuposto fundamental da TFP de Musgrave. No caso de desequilíbrio, foram observados 4.416 (94%) resultados, destes, 75% dos resultados demonstram um desequilíbrio de até 10%.

No ano de 2010 a maioria dos municípios de Santa Catarina teve déficit orçamentário maior que 10%. Algumas situações podem ter contribuído para isso:

- a) A política de liberação de recursos federais para os municípios, principalmente de recursos do Programa de Aceleração do Crescimento (2007-2010), tinha uma tramitação diferenciada, na qual o município deveria primeiro realizar a aquisição e encaminhar as notas fiscais para os setores de medições da Caixa Econômica Federal, que envia o fiscal para verificar in loco a exatidão dos bens e autorizar a liberação do recurso junto ao governo federal, após liberado era registrada a receita arrecadada no município. Ocorre que não existiam fiscais suficientes para a demanda dos municípios, então a conferência atrasava meses e a liberação do recurso também, levando os municípios a terem custos registrados sem a devida receita arrecadada. Em 2010 encerrava o PAC1 e o mandato presidencial, então a orientação passada aos contadores foi de deixar registrado todos os custos no orçamento daquele ano, mesmo que não houvesse a receita correspondente, o que trouxe problemas de desequilíbrio orçamentário para alguns municípios;
- b) Os municípios brasileiros recebem uma parte das receitas arrecadadas diretamente pelo governo federal (quota-parte FPM) e estadual (quota-parte do ICMS). Devido à crise econômica que atingiu o Brasil a partir de 2008, o valor mensal repassado aos municípios diminuiu em 2009 e 2010, retomando o crescimento a partir de 2011, o que trouxe problemas de desequilíbrio orçamentário, principalmente para municípios com maior atividade comercial e industrial;
- c) A edição de normas contábeis para o setor público pelo Conselho Federal de Contabilidade (em 2008, vigorando a partir de 2010) com interpretação diferente das normas editadas anualmente pela Secretaria do Tesouro Nacional, trouxe insegurança contábil para o registro das receitas a receber. Antes o regime

orçamentário era considera misto (regime de caixa para receitas e de competência para custos), com as novas normas seria todo por competência. Ocorre que as contas para registro das receitas a receber são de natureza patrimonial e não orçamentária, o que levou muitos contadores a interpretar que registrando as contas a receber na nova classificação contaria para efeitos de resultado orçamentário, o que não procede e foi apontado em alguns pareceres do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, ao avaliar as contas municipais, o que revelou problemas de desequilíbrio orçamentário para alguns municípios;

- d) De acordo com a legislação brasileira, o déficit no resultado orçamentário do período pode ser justificado pela comprovação de que, os custos, que excederam o equilíbrio, foram realizados com base no superávit ocorrido no ano anterior.

Considerando que a maioria dos municípios teve desequilíbrio orçamentário no período analisado, a receita nem sempre é suficiente para cobrir os custos. Nesse sentido, é demonstrado na Tabela 2 quanto da receita arrecadada é comprometida para cobrir os custos públicos executados no período.

Tabela 2 – Comprometimento da receita: Custo total/Receita total

| Ano | Média | Mediana | Desvio padrão | Total de municípios |
|--------------|-------------|-------------|---------------|---------------------|
| 2005 | 0,96 | 0,96 | 0,06 | 293 |
| 2006 | 1,01 | 0,99 | 0,55 | 293 |
| 2007 | 0,98 | 0,96 | 0,49 | 293 |
| 2008 | 0,99 | 0,96 | 0,50 | 293 |
| 2009 | 0,98 | 0,96 | 0,50 | 293 |
| 2010 | 1,43 | 1,36 | 0,65 | 293 |
| 2011 | 0,97 | 0,95 | 0,48 | 293 |
| 2012 | 1,02 | 1,00 | 0,54 | 293 |
| 2013 | 0,98 | 0,95 | 0,49 | 295 |
| 2014 | 0,98 | 0,96 | 0,49 | 295 |
| 2015 | 0,97 | 0,98 | 0,07 | 295 |
| 2016 | 0,94 | 0,95 | 0,07 | 295 |
| 2017 | 0,95 | 0,96 | 0,07 | 295 |
| 2018 | 0,96 | 0,95 | 0,09 | 295 |
| 2019 | 0,96 | 0,97 | 0,10 | 295 |
| 2020 | 0,96 | 0,95 | 0,07 | 295 |
| Geral | 1,00 | 0,97 | 0,41 | 4704* |

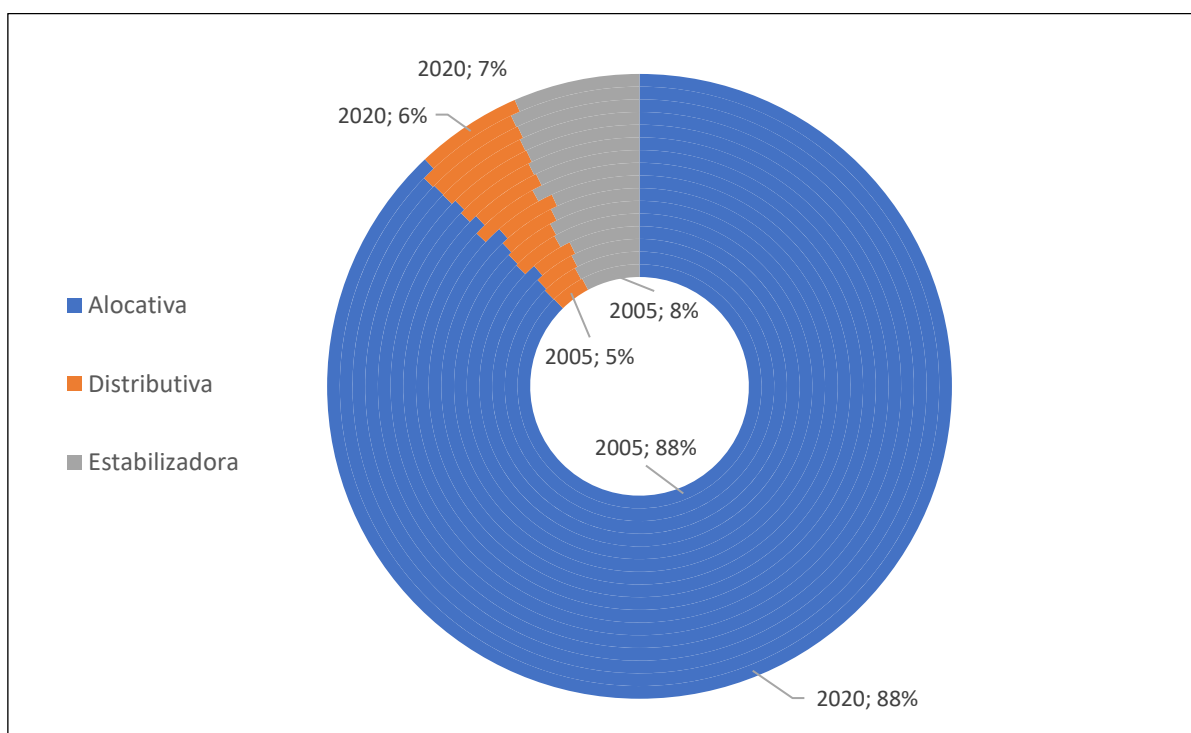
Fonte: Elaborado pela autora (2021).

* Número de observações.

Observa-se que, no setor público, praticamente toda a receita é utilizada para cobrir os custos. Isso se justifica pelo princípio do equilíbrio orçamentário, no qual o principal objetivo da administração pública não é gerar lucro, e sim prestar os serviços necessários à população, cobrando tributos justos para isso. No quesito resultado orçamentário, é considerada uma boa gestão aquela que consegue arrecadar as receitas autorizadas pelo poder legislativo e aplicar nas ações planejadas, de modo que não sobre nem faltem recursos.

Segundo a TFP as políticas públicas devem ser planejadas e executadas para atender o interesse público e manter o bem-estar da população, de acordo com as funções inerentes ao governo. Conforme o quadro de similaridades (Quadro 8) os custos públicos, em nível contábil de função orçamentária, podem ser associados às funções de governo da TFP. O gráfico da Figura 8 foi elaborado com base nas médias anuais dos custos (2005-2020).

Figura 8 – Representação dos custos públicos municipais por função de governo da TFP



Fonte: Elaborado pela autora (2021).

Os percentuais, correspondentes aos grupos de custos associados às funções de governo da TFP, tiveram poucas oscilações anuais (Figura 8). Se considerado o percentual geral (2005-2020), os custos associados à função alocativa correspondem em média a 87,64% do total dos custos públicos municipais, os associados à função distributiva 4,97%, e a função estabilizadora 7,40%.

Os dados desta pesquisa, que observou municípios brasileiros, corroboram Musgrave (2008), que afirma que a maior parte dos custos públicos são realizados para atender a função alocativa dos governos, que visa corrigir falhas econômicas no fornecimento de bens ou serviços. Assim, eram esperados menores percentuais de custos associados às funções distributiva e estabilizadora.

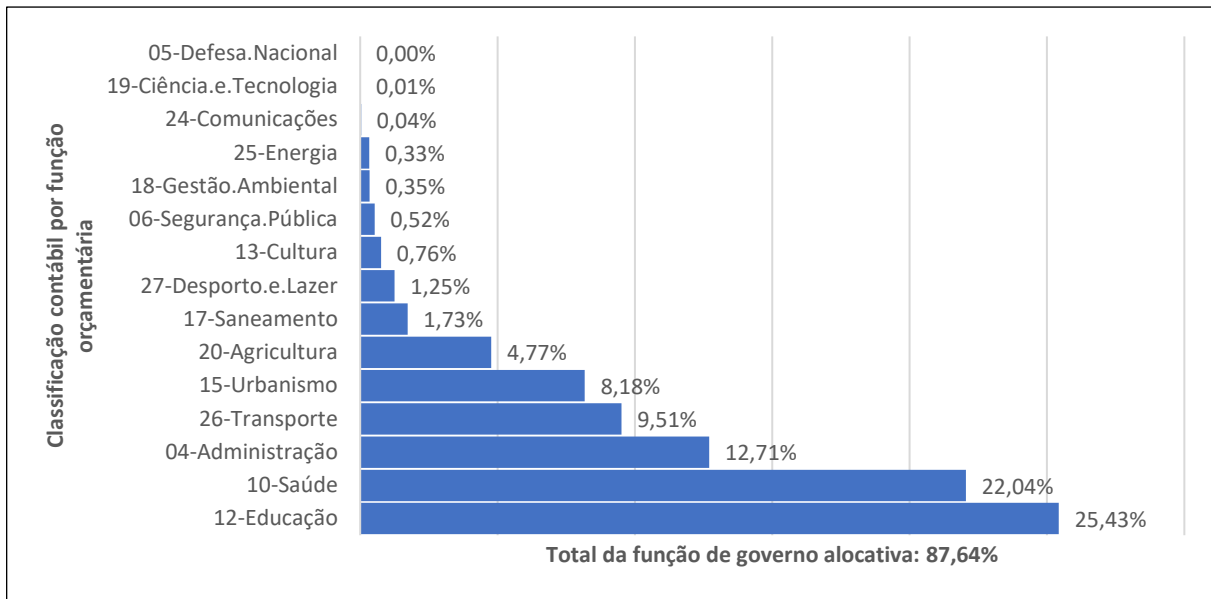
Os governos locais brasileiros se caracterizam por exercer principalmente funções alocativas, o que justifica a representatividade dos custos alocativos nesta pesquisa. As falhas sociais (função distributiva) devem ser observadas no aspecto macro (Giambiagi & Além, 2011) e a função estabilizadora é alcançada com políticas que envolvem toda a nação (Musgrave, 1959; Sabina, 2011; Jordaan, 2013). Além disso, em países menos desenvolvidos, as políticas para estabilidade dependem de legislação maior para que sejam obedecidas em todo território nacional (Costa & Gartner, 2017) e se consiga a confiança jurídica e econômica além do nível local (Sabina, 2011). Isso torna o poder central (federal) o principal promotor das funções distributiva e estabilizadora de governo.

No Brasil, o governo federal detém a maior parte das prerrogativas constitucionais para alterações na ordem econômica, monetária e manutenção de grande parte das políticas de estabilidade e distributivas, mesmo que em alguns casos repasse o recurso para execução em outros níveis de governo (municipal ou estadual). A legislação brasileira estabelece responsabilidades distintas por Entes públicos, denominando de privativa (obrigação de um único Ente, mesmo que seja exercida voluntariamente, também, por outros) ou concorrente (obrigação compartilhada entre mais de um Ente).

Em cada grupo de custos, associados às funções de governo (alocativa, distributiva e estabilizadora), foi relacionado os custos de classificação contábil funcional, em nível de função orçamentária. Os percentuais de custos anuais nestas classificações, considerando-se os 16 anos pesquisados, não tiveram oscilação relevante, portanto, os gráficos da Figura 9, Figura 10 e Figura 11 apresentam apenas a média geral de todo o período (2005-2020).

No gráfico da Figura 9 é possível observar os custos registrados na contabilidade e associados a função de governo alocativa. Segundo Musgrave (1959; 1976; 2008), visam corrigir falhas de mercado, complementando o que já existe ou oferecendo o que a iniciativa privada não disponibiliza. Quando a oferta privada for suficiente para suprir a demanda, os serviços públicos alocativos podem deixar de existir (Musgrave, 1976).

Figura 9 – Função alocativa: média dos custos por contas de função orçamentária



Fonte: Elaborado pela autora (2021).

De maneira geral cabem as seguintes explicações em relação a Figura 9:

- a) As quatro primeiras funções orçamentárias elencadas (05, 19, 24 e 25) são atribuições privativas de outros Entes públicos (federal e estadual), portanto os valores elencados nos municípios se referem ao pagamento pelo uso do serviço ou custos irrelevantes indiretos;
- b) As funções 18 e 06, nos municípios catarinenses, caracterizam-se como concorrentes. Isso se deve pelo fato de que a legislação do estado de Santa Catarina abre a possibilidade de execução de parte dessas políticas diretamente pelos municípios (na Gestão ambiental o que se refere a fiscalização e licenciamento; na Segurança Pública o que se refere a segurança de trânsito). Aderiram à municipalização dessas ações, principalmente, os municípios maiores em nível de população, tráfego de veículos e estrutura administrativa;
- c) As funções 17 e 26 possuem características semelhantes em relação à gestão. Ambas são de responsabilidade do município, porém podem ser concedidas à terceiros (públicos ou privados). O Transporte intramunicipal caracteriza-se principalmente pela concessão municipal para exploração do serviço pelo setor privado. O Saneamento, em Santa Catarina, iniciou com a alocação de recursos estaduais e criação de uma sociedade de economia mista (empresa com participação pública e privada) para suprir a falha de mercado. O serviço de Saneamento foi inicialmente concedido a esta empresa (contratos para exploração

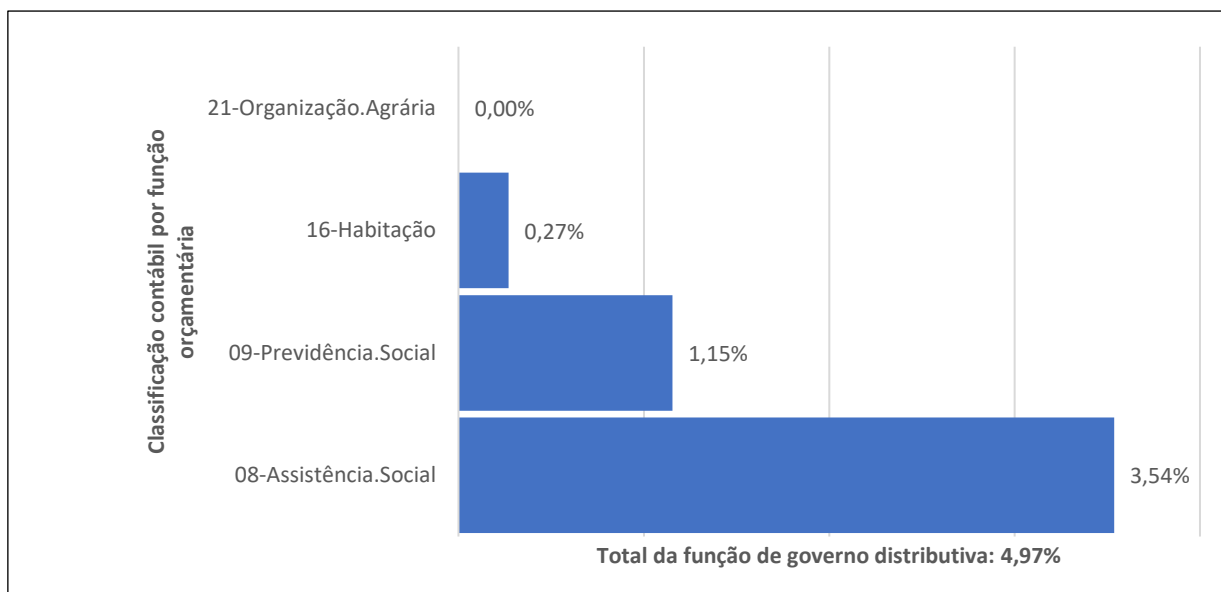
por 30 a 50 anos) e com o passar do tempo alguns municípios assumiram diretamente o serviço, outros o concederam às empresas do setor privado e outros mantiveram a concessão com a mesma empresa estadual;

d) As funções 10 e 12 são concorrentes e típicas de todos os Entes (cada um se responsabiliza por parte delas). A legislação constitucional estabelece que todos os municípios apliquem no mínimo 15% dos seus impostos em Saúde e 25% em educação:

- I. Quanto a Saúde, historicamente, a maioria dos municípios catarinense aplica acima de 20% (nesta pesquisa os percentuais individuais por ano variaram entre 15% e 33%), sendo observado nas médias anuais uma curva crescente (em 2005 a média era de 20,4%, em 2020 era 23,8%);
- II. Em relação a Educação, alguns municípios têm dificuldade em gastar o mínimo estabelecido (principalmente quando não dispõem de estrutura física que suporte a ampliação dos serviços) sendo responsabilidade privativa do município a educação infantil e concorrente com o estado a educação fundamental. A média anual de custos com educação foi maior apenas no período de 2013 a 2019 (26% a 27,8%). O incremento se deu principalmente devido as transferências voluntárias do governo federal diretamente aos municípios por meio dos Programas Proinfância (construção de creches), Brasil Carinhoso (aquisição de mobiliário para educação infantil), Caminho da escola (aquisição de veículos para transporte escolar), realizadas entre 2013 e 2016; ou financiamentos do PAC2 (na linha de crédito de ampliação e construção de escolas) firmados entre 2015 e 2018 com execução das obras até 2019. Nem todos os municípios catarinenses aderiram aos programas federais.

O gráfico da Figura 10 é demonstrada a média de custos registrados nas contas de função orçamentária e associados à função distributiva de governo da TFP. Os custos associados à função distributiva têm por finalidade corrigir falhas sociais no mercado, arrecadando tributos de quem tem mais recursos para distribuir e assim ajudar a quem necessita (Sabina, 2011; Vasconcelos & Garcia, 2014).

Figura 10 – Função distributiva: média dos custos por contas de função orçamentária



Fonte: Elaborado pela autora (2021).

Dentre as contas associadas a função distributiva de governo (Figura 10), cabem as seguintes explicações:

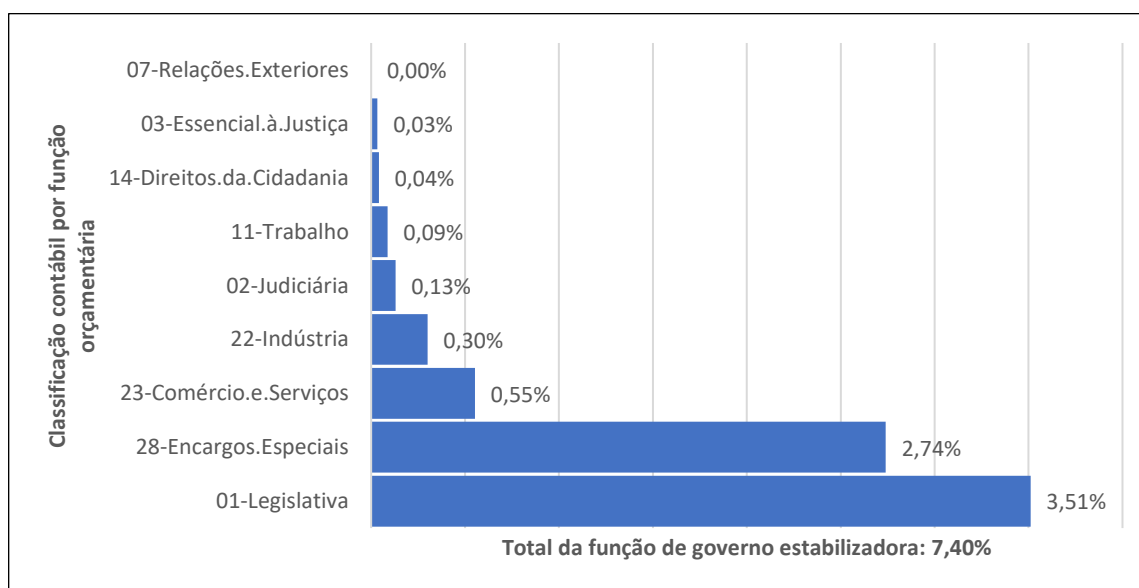
- a) A Organização Agrária é política pública privativa do governo federal, que se refere principalmente a distribuição de terras improdutivas aos que necessitam. Os possíveis custos registrados nessa conta por outros Entes (municipal ou estadual) correspondem a custos indiretos e irrelevantes, necessários para auxiliar a implantação da política em seu território;
- b) As demais contas de função orçamentária (16, 09, 08), são concorrentes entre todos os Entes públicos (municipal, estadual ou federal):
 - I. A Habitação é política que envolve tanto a regularização de imóveis já existentes (reconhecer o direito à propriedade), quanto a construção/financiamento de moradias (terrenos ou edificações, rural ou urbana). No âmbito municipal os principais registros contábeis desta conta correspondem aos custos de regularização de imóveis. Até 2016, era iniciativa do governo municipal a criação de políticas voltadas à regularização, a partir de 2017 (devido a alteração nas normas do REURB), a iniciativa é do cidadão, que requerer o serviço ao município para regularização de seu imóvel (motivado o município terá que incorrer em custos para analisar o pedido);
 - II. A Previdência Social no âmbito dos municípios envolve custos com pagamento de pensões, aposentadorias e benefícios previdenciários aos

servidores públicos estatutários (somente em municípios que possuem regime próprio de previdência, pois se for regime geral os custos pertencem ao governo federal);

- III. A Assistência Social é a conta que representa melhor a função distributiva no Brasil. É uma política fortemente ligada à legislação federal, mesmo que a execução e principalmente a identificação dos beneficiários seja exercida em âmbito municipal. A partir de 2002 (quando foi lançado o cartão cidadão), os benefícios concedidos aos cidadãos (em pecúnia ou bens) começaram a deixar de tramitar pela contabilidade municipal e gradativamente passaram a ser transferidos do governo federal diretamente ao cidadão (convertido em pecúnia, mesmo que para aquisição de bens específicos), motivo pelo qual não houve oscilação considerável nos percentuais médios dos custos nos municípios, no período analisado (2005-2020).

O gráfico da Figura 11 demonstra a média de custos registrados nas contas de função orçamentária e associados à função estabilizadora de governo da TFP. A estabilidade envolve o equilíbrio econômico, social e político de uma nação ou região (Giambiagi & Além, 2011), por meio da segurança jurídica, da manutenção dos poderes, da confiança econômica e social (Sabina, 2011), estimuladas por políticas fiscais, monetárias, cambiais e comerciais (Musgrave, 1976).

Figura 11 – Função estabilizadora: média dos custos por contas de função orçamentária



Fonte: Elaborado pela autora (2021).

Cabem as seguintes explicações quanto aos custos municipais relacionados a essa função de governo:

- a) As funções 07, 03 e 02 são típicas de outros Entes (estadual e federal) sendo que os custos municipais registrados nestas funções orçamentárias são indiretos e irrelevantes. Em relação a competência de execução, as Relações Exteriores são privativas do governo federal, a Essencial à Justiça e a Judiciária são de responsabilidade concorrente (estadual e federal);
- b) A função Encargos Especiais registra obrigações legais ou contratuais sem contraprestação direta de bens ou serviços, são comuns a todos os Entes (municipal, estadual e federal), e constituem normalmente os custos com taxas, contribuições, juros, encargos financeiros, indenizações, etc.;
- c) A função Legislativa é de competência concorrente (municipal, estadual e federal), no âmbito local representa os custos com as casas legislativas municipais (Câmaras de Vereadores). A Constituição da República Federativa do Brasil (1988/2021) determina o percentual máximo de custos municipais com base no número de habitantes (3,5% a 7%), aplicável sobre o valor da receita corrente arrecada no ano anterior. Caso o poder legislativo não gaste todo o valor autorizado no mesmo ano, o saldo retorna para o poder executivo. Nos municípios pesquisados é comum que o poder legislativo não utilize todo o recurso autorizado;
- d) As demais funções (14, 11, 22 e 23) são utilizadas principalmente para registrar custos de políticas de incentivo às atividades que correspondem. No caso dos custos de Direitos da Cidadania são principalmente voltadas a proteção do consumidor e promoção de direitos do cidadão, o Trabalho para promover ofertas de emprego, a Indústria, Comércio e Serviços para aquecer a economia por meio de incentivos às atividades no âmbito privado.

Apresentados e analisados os dados coletados, parte-se para a análise específica do comportamento dos custos no setor público.

4.2 ANÁLISE DO COMPORTAMENTO DOS CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

Para análise do comportamento dos custos, inicialmente foram realizados testes para definição do modelo estatístico mais adequado e identificados os coeficientes a serem aplicados na fórmula padrão de Anderson et al. (2003). Posteriormente, foram apurados os resultados do

comportamento (abordagem contemporânea), para cada grupo de custos (modelos) definidos para esta pesquisa (custo total, custos por função de governo e custos por contas de função orçamentária) e analisados sob a ótica da TFP. Na parte final da análise, foram esclarecidos aspectos relevantes do comportamento dos custos observados nesta pesquisa.

4.2.1 Definição do modelo estatístico e dos coeficientes da fórmula

Para a análise geral da assimetria foi considerada a normalidade na distribuição das variáveis em decorrência do amplo conjunto de observações realizadas (141.120 ao todo, sendo 4.395 para cada modelo de comportamento dos custos), o que faz com que se caracterize a normalidade assintótica, respaldada pelo teorema do limite central, que remete à normalidade de distribuição.

Foram realizados alguns testes para os pressupostos do modelo, de modo a identificar a correlação serial (teste Durbin-Watson), heterocedasticidade (teste Breusch-Pagan), modelo de dados mais adequado (teste Hausman) e modelo de regressão sugerido (teste Breusch-Pagan Lagrange). Na Tabela 3 são apresentados os principais resultados dos testes iniciais.

Os testes identificaram que os resíduos não são auto correlacionados (ausência de viés); que a variância dos erros de resíduos são heteroscedásticos (não mantém a constância), exceto no modelo Distributiva e 22 Indústria, que são homoscedásticos (mantém a constância); que em todos os grupos de custos os dados são mais adequados para rodar em modelo estatístico aleatório; e que, se justifica o uso de regressão de dados em painel em todos os modelos de comportamento desta pesquisa.

Tabela 3 – Resultados dos testes estatísticos iniciais

| Modelo de comportamento dos custos | Durbin Watson ¹ | p-value | Breusch Pagan ² | p-value | Hausman ³ | p-value | Breusch Pagan Lagrange Multiplier ⁴ | p-value |
|------------------------------------|----------------------------|---------|----------------------------|---------|----------------------|---------|--|---------|
| Total | 2,897 | 1,000 | 15,581 | 0,000 | 2,527 | 0,283 | 136,066 | 0,000 |
| Alocativa | 2,891 | 1,000 | 10,808 | 0,004 | 2,497 | 0,287 | 133,041 | 0,000 |
| Distributiva | 2,714 | 1,000 | 0,520 | 0,771 | 0,009 | 0,995 | 99,430 | 0,000 |
| Estabilizadora | 2,653 | 1,000 | 23,226 | 0,000 | 0,819 | 0,664 | 114,134 | 0,000 |
| 01 - Legislativa | 2,697 | 1,000 | 423,738 | 0,000 | 0,026 | 0,987 | 154,521 | 0,000 |
| 02 - Judiciária | 2,489 | 1,000 | 262,231 | 0,000 | 0,474 | 0,789 | 154,521 | 0,000 |
| 03 - Essencial à Justiça | 2,299 | 1,000 | 1451,912 | 0,000 | 0,082 | 0,960 | 154,521 | 0,000 |
| 04 - Administração | 2,275 | 1,000 | 840,970 | 0,000 | 0,335 | 0,846 | 154,521 | 0,000 |
| 05 - Defesa Nacional | 2,618 | 1,000 | 17,747 | 0,000 | 0,036 | 0,982 | 154,521 | 0,000 |
| 06 - Segurança Pública | 2,263 | 1,000 | 144,768 | 0,000 | 0,178 | 0,915 | 154,521 | 0,000 |
| 07 - Relações Exteriores | 2,152 | 1,000 | 213,103 | 0,000 | 0,031 | 0,985 | 154,521 | 0,000 |
| 08 - Assistência Social | 2,865 | 1,000 | 28,792 | 0,000 | 0,234 | 0,890 | 154,521 | 0,000 |
| 09 - Previdência Social | 2,399 | 1,000 | 138,680 | 0,000 | 4,002 | 0,135 | 154,521 | 0,000 |
| 10 - Saúde | 2,719 | 1,000 | 4105,332 | 0,000 | 0,240 | 0,887 | 154,521 | 0,000 |
| 11 - Trabalho | 2,417 | 1,000 | 738,544 | 0,000 | 0,283 | 0,868 | 154,521 | 0,000 |
| 12 - Educação | 2,954 | 1,000 | 700,157 | 0,000 | 0,533 | 0,766 | 154,521 | 0,000 |
| 13 - Cultura | 2,584 | 1,000 | 135,301 | 0,000 | 0,028 | 0,986 | 154,521 | 0,000 |
| 14 - Direitos da Cidadania | 2,366 | 1,000 | 135,921 | 0,000 | 0,449 | 0,799 | 154,521 | 0,000 |
| 15 - Urbanismo | 2,616 | 1,000 | 32,787 | 0,000 | 0,086 | 0,958 | 154,521 | 0,000 |
| 16 - Habitação | 2,630 | 1,000 | 14,194 | 0,001 | 0,100 | 0,951 | 154,521 | 0,000 |
| 17 - Saneamento | 2,611 | 1,000 | 22,098 | 0,000 | 0,027 | 0,987 | 154,521 | 0,000 |
| 18 - Gestão Ambiental | 2,578 | 1,000 | 14,587 | 0,001 | 0,221 | 0,895 | 154,521 | 0,000 |
| 19 - Ciência e Tecnologia | 2,602 | 1,000 | 143,294 | 0,000 | 0,203 | 0,903 | 154,521 | 0,000 |
| 20 - Agricultura | 2,698 | 1,000 | 696,696 | 0,000 | 0,163 | 0,922 | 154,521 | 0,000 |
| 21 - Organização Agrária | 2,585 | 1,000 | 222,142 | 0,000 | 0,133 | 0,936 | 154,521 | 0,000 |
| 22 - Indústria | 2,629 | 1,000 | 2,227 | 0,328 | 0,816 | 0,665 | 154,521 | 0,000 |
| 23 - Comércio e Serviços | 2,647 | 1,000 | 27,704 | 0,000 | 0,318 | 0,853 | 154,521 | 0,000 |
| 24 - Comunicações | 2,603 | 1,000 | 193,755 | 0,000 | 1,016 | 0,602 | 154,521 | 0,000 |
| 25 - Energia | 2,328 | 1,000 | 378,901 | 0,000 | 0,083 | 0,959 | 154,521 | 0,000 |
| 26 - Transporte | 2,503 | 1,000 | 207,407 | 0,000 | 1,818 | 0,403 | 154,521 | 0,000 |
| 27 - Desporto e Lazer | 2,545 | 1,000 | 220,532 | 0,000 | 0,149 | 0,928 | 154,521 | 0,000 |
| 28 - Encargos Especiais | 2,263 | 1,000 | 75,248 | 0,000 | 0,638 | 0,727 | 154,521 | 0,000 |

Fonte: Elaborado pela autora (2021).

¹ Teste de correlação serial ou componente indiossincrático: p-valor > 0,05= resíduos não autocorrelacionados.

² Teste de variância dos erros: p-valor < 0,05= resíduos são heterocedásticos; se >0,05= homocedásticos.

³ Teste de modelo de dados adequado: comparou o modelo fixo (within) e o aleatório (random); p-valor > 0,05 = mais adequado ao modelo aleatório.

⁴ Teste de modelo de regressão adequado: comparou o modelo aleatório (Panel) e o simples (OLS); p-valor < 0,05= justifica-se o modelo em painel.

Com base nos testes iniciais foi utilizado o modelo aleatório como parâmetro estatístico para cálculo do comportamento dos custos e a técnica de regressão de dados em painel, assim como na pesquisa de Anderson et al. (2003). Na Tabela 4 são apresentados os coeficientes ajustados, de cada variável, para aplicação no cálculo de cada modelo.

Tabela 4 – Coeficientes da fórmula de comportamento dos custos

| Modelo de comportamento dos custos | Coeficientes da fórmula | | |
|------------------------------------|-------------------------|-----------|-----------|
| | α | β_1 | β_2 |
| Total | 0,06202 | 0,33382 | -0,30163 |
| Alocativa | 0,05914 | 0,35447 | -0,32924 |
| Distributiva | 0,07326 | 0,32763 | -0,43986 |
| Estabilizadora | 0,09451 | -0,00532 | 0,08954 |
| 01 - Legislativa | 0,08474 | 0,03191 | 0,08055 |
| 02 - Judiciária | 0,03862 | 0,14119 | 0,84831 |
| 03 - Essencial à Justiça | 0,00129 | -0,05319 | -1,00613 |
| 04 - Administração | 0,07765 | 0,05553 | 0,00071 |
| 05 - Defesa Nacional | 0,01424 | -0,21495 | -0,3311 |
| 06 - Segurança Pública | 0,22891 | 0,38801 | -1,0685 |
| 07 - Relações Exteriores | -0,00735 | 0,00038 | -0,02748 |
| 08 - Assistência Social | 0,09844 | 0,15507 | -0,25629 |
| 09 - Previdência Social | -0,00801 | 0,02721 | -0,43524 |
| 10 - Saúde | 0,10503 | 0,04874 | -0,31834 |
| 11 - Trabalho | -0,06806 | 0,13477 | -1,57161 |
| 12 - Educação (*) | 0,05967 | 0,27459 | -0,42637 |
| 13 - Cultura | 0,11131 | 0,57549 | -0,94233 |
| 14 - Direitos da Cidadania | 0,12038 | -0,07176 | -0,17516 |
| 15 - Urbanismo | 0,05107 | 0,82639 | -1,30462 |
| 16 - Habitação | -0,16592 | 1,01378 | -2,51768 |
| 17 - Saneamento | -0,11444 | 1,64861 | -3,23691 |
| 18 - Gestão Ambiental | 0,12378 | 0,36623 | 0,78511 |
| 19 - Ciência e Tecnologia | 0,02656 | -0,16795 | -0,31013 |
| 20 - Agricultura | 0,04397 | 0,36496 | -0,08682 |
| 21 - Organização Agrária | -0,02357 | 0,05037 | -0,62898 |
| 22 - Indústria (*) | -0,23829 | 1,34361 | -4,16379 |
| 23 - Comércio e Serviços | -0,02261 | 0,61823 | -2,59136 |
| 24 - Comunicações | -0,06459 | -0,06824 | 0,77896 |
| 25 - Energia | 0,00054 | -0,11942 | 0,03786 |
| 26 - Transporte | -0,10117 | 0,64943 | 1,06109 |
| 27 - Desporto e Lazer | 0,03774 | 0,59002 | -0,64039 |
| 28 - Encargos Especiais | 0,16993 | -0,34619 | 0,33317 |

Fonte: Elaborado pela autora (2021).

Cada um dos coeficientes apresentados na Tabela 4, foi utilizado na fórmula padrão de Anderson et al. (2003) para cálculo de cada modelo de comportamento dos custos desta pesquisa. Como exemplo, os coeficientes do modelo de comportamento do custo Total são apresentados diretamente na fórmula:

$$\log\left(\frac{Custos_{i,t}}{Custos_{i,t-1}}\right) = 0,06202 + 0,33382 \log\left(\frac{Receitas_{i,t}}{Receitas_{i,t-1}}\right) - 0,30163 \text{ dummy}_{diminuição} * \log\left(\frac{Receitas_{i,t}}{Receitas_{i,t-1}}\right) + \mu_{i,t}$$

Para verificar a significância dos modelos de comportamento dos custos, foi aplicado o teste T, cada coeficiente foi verificado e os principais resultados constam na Tabela 5.

Tabela 5 – Resultados da significância estatística em cada variável da fórmula

| Modelo do comportamento | α | | | β_1 | | | β_2 | | |
|----------------------------|-------------------------|----------------------|----------------------|-------------------------|----------------------|----------------------|-------------------------|----------------------|----------------------|
| | Std. Error ¹ | z-value ² | p-value ³ | Std. Error ¹ | z-value ² | p-value ³ | Std. Error ¹ | z-value ² | p-value ³ |
| Total | 0,005 | 13,772 | 0,000 | 0,023 | 14,605 | 0,000 | 0,056 | -5,383 | 0,000 |
| Alocativa | 0,005 | 12,825 | 0,000 | 0,023 | 15,127 | 0,000 | 0,057 | -5,742 | 0,000 |
| Distributiva | 0,008 | 8,860 | 0,000 | 0,042 | 7,797 | 0,000 | 0,103 | -4,278 | 0,000 |
| Estabilizadora | 0,008 | 12,266 | 0,000 | 0,039 | -0,136 | 0,892 | 0,096 | 0,935 | 0,350 |
| 01 - Legislativa | 0,022 | 3,830 | 0,000 | 0,112 | 0,284 | 0,783 | 0,275 | 0,293 | 0,754 |
| 02 - Judiciária | 0,045 | 0,860 | 0,380 | 0,228 | 0,619 | 0,531 | 0,558 | 1,520 | 0,129 |
| 03 - Essencial à Justiça | 0,028 | 0,046 | 0,959 | 0,141 | -0,377 | 0,708 | 0,345 | -2,916 | 0,003 |
| 04 - Administração | 0,009 | 8,342 | 0,000 | 0,047 | 1,174 | 0,197 | 0,116 | 0,006 | 0,975 |
| 05 - Defesa Nacional | 0,030 | 0,474 | 0,646 | 0,153 | -1,408 | 0,163 | 0,373 | -0,887 | 0,362 |
| 06 - Segurança Pública | 0,048 | 4,794 | 0,000 | 0,243 | 1,599 | 0,100 | 0,594 | -1,799 | 0,070 |
| 07 - Relações Exteriores | 0,006 | -1,148 | 0,252 | 0,033 | 0,012 | 0,998 | 0,080 | -0,345 | 0,734 |
| 08 - Assistência Social | 0,014 | 7,007 | 0,000 | 0,071 | 2,172 | 0,020 | 0,175 | -1,467 | 0,121 |
| 09 - Previdência Social | 0,046 | -0,173 | 0,898 | 0,235 | 0,116 | 0,900 | 0,575 | -0,757 | 0,442 |
| 10 - Saúde | 0,019 | 5,652 | 0,000 | 0,094 | 0,516 | 0,554 | 0,231 | -1,378 | 0,161 |
| 11 - Trabalho | 0,046 | -1,486 | 0,138 | 0,233 | 0,579 | 0,551 | 0,569 | -2,760 | 0,006 |
| 12 - Educação | 0,012 | 5,089 | 0,000 | 0,060 | 4,608 | 0,000 | 0,146 | -2,924 | 0,003 |
| 13 - Cultura | 0,056 | 1,999 | 0,046 | 0,283 | 2,034 | 0,029 | 0,692 | -1,361 | 0,158 |
| 14 - Direitos da Cidadania | 0,050 | 2,404 | 0,016 | 0,254 | -0,282 | 0,781 | 0,623 | -0,281 | 0,772 |
| 15 - Urbanismo | 0,035 | 1,476 | 0,124 | 0,176 | 4,700 | 0,000 | 0,430 | -3,032 | 0,002 |
| 16 - Habitação | 0,101 | -1,647 | 0,099 | 0,512 | 1,980 | 0,044 | 1,253 | -2,009 | 0,044 |
| 17 - Saneamento | 0,100 | -1,146 | 0,253 | 0,508 | 3,248 | 0,001 | 1,242 | -2,606 | 0,008 |
| 18 - Gestão Ambiental | 0,080 | 1,544 | 0,114 | 0,407 | 0,899 | 0,363 | 0,997 | 0,788 | 0,441 |
| 19 - Ciência e Tecnologia | 0,036 | 0,741 | 0,459 | 0,182 | -0,922 | 0,356 | 0,446 | -0,696 | 0,484 |
| 20 - Agricultura | 0,028 | 1,580 | 0,098 | 0,141 | 2,581 | 0,008 | 0,346 | -0,251 | 0,742 |
| 21 - Organização Agrária | 0,020 | -1,179 | 0,244 | 0,102 | 0,495 | 0,630 | 0,249 | -2,529 | 0,012 |
| 22 - Indústria | 0,098 | -2,444 | 0,014 | 0,496 | 2,712 | 0,006 | 1,212 | -3,434 | 0,001 |
| 23 - Comércio e Serviços | 0,083 | -0,272 | 0,774 | 0,423 | 1,462 | 0,127 | 1,035 | -2,504 | 0,010 |
| 24 - Comunicações | 0,054 | -1,204 | 0,228 | 0,273 | -0,250 | 0,832 | 0,667 | 1,168 | 0,252 |
| 25 - Energia | 0,062 | 0,009 | 0,973 | 0,314 | -0,381 | 0,705 | 0,768 | 0,049 | 0,958 |
| 26 - Transporte | 0,061 | -1,663 | 0,096 | 0,309 | 2,101 | 0,029 | 0,756 | 1,403 | 0,163 |
| 27 - Desporto e Lazer | 0,036 | 1,057 | 0,284 | 0,181 | 3,251 | 0,001 | 0,444 | -1,442 | 0,121 |
| 28 – Encargos Especiais | 0,050 | 3,397 | 0,000 | 0,254 | -1,362 | 0,163 | 0,622 | 0,536 | 0,580 |

Fonte: Elaborado pela autora (2021).

¹ Representa o erro padrão do coeficiente ajustado que consta na Tabela 5

² Representa o valor do resultado do teste T

³ Representa a probabilidade de significância do resultado, assume-se como muito significantes os resultados menores que 0,05, significantes os resultados menores que 0,15 e de menor significância os demais resultados.

Na Tabela 5, o valor mais importante a ser analisado é o p-valor, em que considerando os três coeficientes dos modelos (α , β_1 , β_2), observa-se que os modelos de custo Total, Alocativa, Distributiva, 06 Segurança Pública, 08 Assistência Social, 12 Educação, 15 Urbanismo, 16 Habitação e 22 Indústria são os modelos com melhor significância.

O comportamento dos custos no setor público foi medido com base na fórmula padrão de Anderson et al. (2003) com adequações das contas às especificidades do governo. A Receita

Total Arrecadada foi utilizada como base de comparação para todas as análises e os custos foram agrupados conforme proposto nos aspectos metodológicos desta pesquisa. A seguir são apresentados os resultados de comportamento dos custos no setor público puro.

4.2.2 Comportamento dos custos totais

A hipótese de pesquisa H1 supõem que o comportamento dos custos totais no setor público é simétrico. Os custos executados são comparados às receitas totais arrecadadas, uma vez que a literatura consolidada sobre finanças públicas afirma que a execução orçamentária é equilibrada no período, o que por dedução, levaria a um comportamento simétrico entre períodos.

Ocorre que ao aplicar o método estatístico o comportamento dos custos totais não se confirmou conforme havia sido suposto. Na Tabela 6 é demonstrado o resultado apurado.

Tabela 6 – Comportamento dos custos totais no setor público

| Custo | Percentual de variação dos custos com aumento de 1% das receitas | Percentual de variação dos custos com diminuição de 1% das receitas | Comportamento | | Fenômeno |
|-------|--|---|---------------|----------------------|---------------|
| | | | Tipo | Nível de assimetria* | |
| Total | 0,33 | 0,03 | Assimétrico | 0,36 | <i>Sticky</i> |

Fonte: Elaborado pela autora (2021).

*O nível de assimetria é a diferença entre o ponto simétrico esperado (seria -0,33) e o resultado da variação dos custos quando ocorre diminuição de 1% das receitas, o sinal positivo significa a direção (positivo quando aumentou a variação de custo em relação ao ponto simétrico).

Na Tabela 6 é demonstrado que a variação dos custos aumenta 0,33% quando a receita aumenta 1%, e permanece aumentando, porém em menor percentual, 0,03%, quando a receita diminui 1%. Assim, conclui-se que os custos totais são assimétricos em relação a receita total, que o nível de assimetria é de 0,36, e que o fenômeno se caracteriza como *sticky* (o custo diminui em menor proporção quando a receita diminui, do que quando ela aumenta, caracterizando que são rígidos).

Estudos econômicos dão indícios de desequilíbrio orçamentário apenas durante períodos de crise econômica (Pattison, 2010; Kumala et al., 2016; Mou et al., 2018), mas, de acordo com esta pesquisa, o desequilíbrio ocorreu ao longo dos 16 anos pesquisados, contrariando o preceito da TFP e as normas jurídicas brasileiras. Esse pode ser o principal

motivo para o resultado assimétrico evidenciado, mas a maneira que se realiza a escrituração contábil pública também pode ter interferido no resultado.

Cabe destacar que no setor público os custos e as receitas têm registros desvinculados (no setor privado ocorrem na mesma data), assim, o custo público é reconhecido e considerado no resultado do período, mesmo que não haja receitas. Isso ocorre porque grande parte das receitas públicas não estão vinculadas a um custo específico, e mesmo que sejam vinculadas, não o são para efeitos de registro nas contas contábeis, nas quais os registros são totalmente independentes e normalmente ocorrem em períodos distintos. Para efeitos do resultado da execução orçamentária, é considerada a receita arrecada e o custo liquidado.

O resultado desta primeira análise do comportamento dos custos públicos não foi o esperado, uma vez que a literatura de finanças pública, principalmente a TFP e as normas legais brasileiras direcionavam para um comportamento simétrico, como resultado de sucessivos períodos de equilíbrio orçamentário. Porém, na Tabela 1 já se observou que a maioria dos municípios catarinenses não mantém o equilíbrio entre receitas e custos, o que é preocupante na gestão pública.

4.2.3 Comportamento dos custos por função de governo

Considerando que os custos são associados às funções que o governo exerce, e mesmo que fossem simétricos no geral, as políticas públicas precisam ser ajustadas quando há diminuição de receita, a H2 supõe que o comportamento dos custos por função de governo é assimétrico. Na Tabela 7 são apresentados os comportamentos apurados.

Tabela 7 – Comportamento dos custos por função de governo

| Custo | Percentual de variação dos custos com aumento de 1% das receitas | Percentual de variação dos custos com diminuição de 1% das receitas | Comportamento | | Fenômeno |
|----------------|--|---|---------------|----------------------------------|-----------------------------|
| | | | Tipo | Nível de assimetria ¹ | |
| Alocativa | 0,35 | 0,03 | Assimétrico | 0,38 | <i>Sticky</i> |
| Distributiva | 0,33 | -0,11 | Assimétrico | 0,22 | <i>Sticky</i> |
| Estabilizadora | -0,01 | 0,09 | Assimétrico | 0,08 | <i>Reverse</i> ² |

Fonte: Elaborado pela autora (2021).

¹ O nível de assimetria é a diferença entre o ponto simétrico esperado e o resultado da variação dos custos quando ocorre diminuição de 1% das receitas, o sinal positivo significa a direção (positivo aumentou a variação de custo em relação ao ponto simétrico).

² Esse fenômeno não se caracteriza como *cost stickiness*, para efeitos desta pesquisa foi denominado de *reverse cost* por ser uma variação inversa da esperada.

Os dados da Tabela 7 confirmam que o comportamento por função de governo é assimétrico. Nas funções alocativa e distributiva, o efeito foi *sticky*, em nível de 0,38 e 0,22 respectivamente. Porém, na função estabilizadora o efeito não condiz com nenhuma das possibilidades da literatura contemporânea. Em relação ao comportamento assimétrico dos custos, Banker e Byzalov (2014), afirmam que o fenômeno *cost stickiness* é identificado em todas as categorias de custos e conjuntos de dados, sob o efeito *sticky* (Anderson et al., 2003) ou *anti-sticky* (Weiss, 2010). Ambos os efeitos consideram que o custo aumenta quando a receita aumenta, mas esta pesquisa identificou que, na função estabilizadora, os custos diminuem quando a receita aumenta, isso se justifica pelas peculiaridades do setor público.

Os custos associados a função estabilizadora diminuem 0,01% quando as receitas aumentam 1% e aumentam 0,09% quando a receita diminui 1%. Este comportamento dos custos não é tipificado na literatura, talvez por não ser comum no setor privado (origem da temática), mas é algo que pode ocorrer com frequência no setor público e para efeitos desta pesquisa foi definido como *reverse cost* (custo reverso ou inverso).

O fenômeno *reverse cost*, identificado nos custos associados a função estabilizadora, se caracteriza pela diminuição na variação dos custos quando a variação da receita aumenta, e independe do ponto simétrico quando a receita diminui.

De acordo com os preceitos da TFP, os custos associados à função estabilizadora são motivados pela ação do governo com foco em estabilizar a economia (Musgrave, 1959). A economia pode também ser afetada por instabilidade social (Giambiagi & Além, 2011), política ou jurídica (Sabina, 2011). Portanto, com o mercado aquecido, a receita pública tende a aumentar e os custos para promover a estabilidade tendem a diminuir, enquanto com o desaquecimento do mercado, a receita governamental pode sofrer frustração e o governo precisa agir para promover a volta da estabilidade, elevando os custos com esta finalidade.

Apesar de na Tabela 7 o fenômeno *reverse cost* ter sido evidenciado apenas no agrupamento dos custos por função estabilizadora, ele pode ocorrer em qualquer custo, visto que todos se enquadram em pelo menos uma das três funções de governos. Segundo Musgrave (1959) a função do governo é atender a população ou promover o bem-estar, por meio de ações que geram custos que são financiados com receitas públicas. As estratégias políticas adotadas para exercer as funções de governo, por vezes pode aumentar custos enquanto as receitas diminuem (Musgrave, 1976). Como no setor público os custos são aprovados por meio de normas jurídicas, nem sempre é possível alterar a política imediatamente. Além disso, como

receitas e custos são registrados de maneira independente e de acordo com a Lei Complementar 101 (2000) os relatórios de acompanhamento orçamentário serão bimestrais e os de gestão fiscal serão quadrimestrais (agrupados por contas sintéticas), não se percebe rapidamente a variação da receita e dos custos específicos, diante das 28 grandes áreas de atuação do governo. Portanto, o *reverse cost* pode ser considerado um fenômeno normal no que diz respeito ao comportamento dos custos públicos.

4.2.4 Comportamento dos custos por função orçamentária

Considerando que os custos são associados às funções que o governo exerce, que uma mesma política pode envolver custos de diversas áreas e que estes custos podem aumentar ou diminuir de acordo com a estratégia adotada, a H3 supõe que o comportamento dos custos por classificação funcional no setor público é assimétrico.

Na Tabela 8 são demonstrados os resultados por conta de função orçamentária, os quais confirmam a H3, que supunha comportamentos assimétricos. Das 28 contas analisadas, comprovou-se o efeito *sticky* em 12, *anti-sticky* em 9 e *reverse* em 7 delas. Cabe destacar que alguns fenômenos encontrados fogem um pouco do padrão observado em pesquisas anteriores sobre comportamento na abordagem contemporânea, mesmo assim, foram considerados como:

- *Sticky*: os que tiveram variação positiva de custos quando a receita aumentou, seguido de variação positiva ou negativa até o limite do ponto simétrico quando a receita diminuiu (ponto simétrico é o valor esperado para que ocorra simetria, é o inverso da variação ocorrida nos custos quando as receitas sobem 1%, como exemplo no custo 04-Administração o ponto simétrico seria -0,06);
- *Anti-sticky*: os que tiveram variação positiva de custos quando a receita aumentou, seguido da variação negativa abaixo do ponto simétrico esperado quando a receita diminuiu;
- *Reverse*: os que tiveram variação negativa de custos quando a receita aumentou, seguido da variação positiva ou negativa de custos, independente do ponto simétrico.

Tabela 8 – Comportamento dos custos por contas de função orçamentária

| Custo | Percentual de variação dos custos com aumento de 1% das receitas | Percentual de variação dos custos com diminuição de 1% das receitas | Comportamento | | Fenômeno |
|---|--|---|---------------|----------------------------------|--------------------|
| | | | Tipo | Nível de assimetria ¹ | |
| 04 - Administração ⁴ | 0,06 | 0,06 | Assimétrico | 0,12 | <i>Sticky</i> |
| 05 - Defesa Nacional ² | -0,21 | -0,55 | Assimétrico | -0,76 | <i>Reverse</i> |
| 06 - Segurança Pública ³ | 0,39 | -0,68 | Assimétrico | -0,29 | <i>Anti-sticky</i> |
| 10 - Saúde ^{3; 4} | 0,05 | -0,27 | Assimétrico | -0,22 | <i>Anti-sticky</i> |
| 12 - Educação ^{3; 4} | 0,27 | -0,15 | Assimétrico | 0,12 | <i>Sticky</i> |
| 13 - Cultura | 0,58 | -0,37 | Assimétrico | 0,21 | <i>Sticky</i> |
| 15 - Urbanismo | 0,83 | -0,48 | Assimétrico | 0,35 | <i>Sticky</i> |
| 17 - Saneamento ⁴ | 1,65 | -1,59 | Assimétrico | 0,06 | <i>Sticky</i> |
| 18 - Gestão Ambiental ³ | 0,37 | 1,15 | Assimétrico | 1,52 | <i>Sticky</i> |
| 19 - Ciência e Tecnologia ² | -0,17 | -0,48 | Assimétrico | -0,65 | <i>Reverse</i> |
| 20 - Agricultura | 0,36 | 0,28 | Assimétrico | 0,64 | <i>Sticky</i> |
| 24 - Comunicações ² | -0,07 | 0,71 | Assimétrico | -0,64 | <i>Reverse</i> |
| 25 - Energia ² | -0,12 | -0,08 | Assimétrico | -0,20 | <i>Reverse</i> |
| 26 - Transporte | 0,65 | 1,71 | Assimétrico | 2,39 | <i>Sticky</i> |
| 27 - Desporto e Lazer | 0,59 | -0,05 | Assimétrico | 0,54 | <i>Sticky</i> |
| 08 - Assistência Social ³ | 0,16 | -0,1 | Assimétrico | 0,05 | <i>Sticky</i> |
| 09 - Previdência Social ^{3; 4} | 0,03 | -0,41 | Assimétrico | -0,38 | <i>Anti-sticky</i> |
| 16 - Habitação ³ | 1,01 | -1,5 | Assimétrico | -0,49 | <i>Anti-sticky</i> |
| 21 - Organização Agrária ² | 0,05 | -0,58 | Assimétrico | -0,53 | <i>Anti-sticky</i> |
| 01 - Legislativa ^{3; 4} | 0,03 | 0,11 | Assimétrico | 0,14 | <i>Sticky</i> |
| 02 - Judiciária ² | 0,14 | 0,99 | Assimétrico | 1,13 | <i>Sticky</i> |
| 03 - Essencial à Justiça ² | -0,05 | -1,06 | Assimétrico | -1,11 | <i>Reverse</i> |
| 07 - Relações Exteriores ² | 0 | -0,03 | Assimétrico | -0,03 | <i>Anti-sticky</i> |
| 11 - Trabalho ³ | 0,13 | -1,44 | Assimétrico | -1,31 | <i>Anti-sticky</i> |
| 14 - Direitos da Cidadania ³ | -0,07 | -0,25 | Assimétrico | -0,32 | <i>Reverse</i> |
| 22 - Indústria ³ | 1,34 | -2,82 | Assimétrico | -1,48 | <i>Anti-sticky</i> |
| 23 - Comércio e Serviços ³ | 0,62 | -1,97 | Assimétrico | -1,35 | <i>Anti-sticky</i> |
| 28 - Encargos Especiais | -0,35 | -0,01 | Assimétrico | 0,36 | <i>Reverse</i> |

Fonte: Elaborado pela autora (2021).

¹ O nível de assimetria é a diferença entre o ponto simétrico esperado e o resultado da variação dos custos quando ocorre diminuição de 1% das receitas, o sinal positivo significa a direção (positivo quando aumentou a variação de custo em relação ao ponto simétrico).

² Custos de políticas privativas de outros Entes.

³ Custos de políticas concorrentes com outros Entes.

⁴ Custos com percentual de aplicação vinculado a receita ou com legislação que impede a redução a curto prazo.

Uma mesma função de governo pode envolver diversas áreas de atuação pública (Musgrave, 1976). Além disso, no Brasil, a Constituição da República Federativa do Brasil (1988/2021) estabelece algumas responsabilidades privativas ou concorrentes entre os Entes públicos. Nesse sentido, a análise dos resultados, feita sob a ótica da TFP, permite alguns

apontamentos diferenciados dos encontrados normalmente na literatura contemporânea de comportamento dos custos, que se volta principalmente para os acontecimentos do setor privado.

Musgrave (1997) afirma que a função estabilizadora e a distributiva precisam ser organizadas pelo poder central (federal) para atingirem seus objetivos em toda a nação, mesmo que a execução seja feita em nível local. Assim, a principal função de governo em nível municipal é a alocativa.

Os comportamentos nas contas associadas a função alocativa foram 75% *sticky*, 27% *reverse* e 13% *anti-sticky*. Algumas características dos custos registrados nas contas de função orçamentária do grupo alocativa podem direcionar para os efeitos encontrados: I) entre os custos com efeito *sticky*, a conta 04 é a que registra o maior valor de custos de pessoal e encargos (que no setor público não podem ser reduzidos com facilidade devido a normatização jurídica existente) e outros contratos de longo prazo (licitação permite contratos para serviços fixos de até 4 anos), algumas contas de custos possuem percentual de aplicação vinculado a receita ou com legislação que impede a redução a curto prazo, algumas são de responsabilidade concorrente com outro Ente federado e podem receber recursos específicos para serem mantidos os custos; II) entre os custos com efeito *reverse*, as contas se caracterizam por serem de responsabilidade privativas de outros Entes federados, facilitando a redução dos custos por não terem obrigatoriedade legal, além disso, custos da função alocativa se caracterizam principalmente por serem alocados para suprir uma falha de mercado e devem ser reduzidos quando a iniciativa privada conseguir suprir estas falhas; III) entre os custos com efeito *anti-sticky*, a conta 10, nos municípios catarinenses, se caracteriza por registrar mais custos do que o estabelecido como mínimo na legislação, o que facilita a redução mesmo em caso de diminuição de receita (sem descumprir a legislação), todas as contas são de responsabilidade concorrente com outros Entes (mesmo reduzindo o custo municipal a política geral continua).

Quanto aos custos associados a função distributiva, 75% têm efeito *anti-sticky* e 25% *sticky*. Segundo a TFP a política distributiva ocorre quando há receita suficiente, sendo reduzida quando os contribuintes não mais concordam em arcar com custos desta natureza ou quanto as prioridades da gestão são outras. Portanto o efeito *anti-sticky*, que se caracteriza justamente por existir uma redução dos custos maior que o ponto simétrico esperado quando as receitas decrescem, é o que se espera quando os custos são da função distributiva do governo. Cabem destacar que todas as contas associadas a este grupo são de responsabilidade privativa ou concorrente com outro Ente federados. Destacam-se ainda: I) entre os custos com efeito *anti-*

sticky, a conta 09 nos municípios registra apenas os custos com regime próprio de previdência, as contas 16 e 21 registram custos normalmente associados com a facilitação local do acesso às políticas nacionais; II) o custo com efeito *sticky* (08) se caracteriza por seguir a política nacional, os custos locais são suportados por receitas provenientes, em grande parte, do governo federal (mesmo que diminua a receita total do município as receitas específicas para manter este custo normalmente permanecem).

Quanto aos custos associados a função estabilizadora, 45% das contas têm efeito *anti-sticky*, 33% *reverse* e 22% *sticky*. Assim como as contas distributivas, as estabilizadoras são de responsabilidade privativa ou concorrente com outro Ente federado (exceto os encargos especiais). Destacam-se: I) os custos com efeito *anti-sticky* registrados nos municípios, normalmente, visam promover as possibilidades locais de negócios, portanto são facilmente diminuídos; II) entre os custos com efeito *reverse*, a conta 28 registra valores contratuais ou legais que podem sofrer oscilações de valores por conta das políticas cambiais e monetárias, como já identificado nas contas agrupadas, os custos associados a função estabilizadora são os que mais possuem justificativa para ter efeito *reverse*; III) os custos com efeito *sticky* nos municípios seguem obrigações legais, a conta 01 comporta custos suportados por repasses obrigatórios, calculados sobre a receita do ano anterior, enquanto a conta 02 não é típica de custos municipais, mas pode registrar custos de tramitação de processos judiciais ou com honorários de sucumbência.

4.2.5 Aspecto relevantes sobre comportamento dos custos no setor público

Percebeu-se, durante esta pesquisa, que os termos simetria e assimetria, na literatura sobre comportamento dos custos, carecem de uma explicação mais profunda e adaptável a todos os contextos contábeis (público ou privado). Rohde (1997) afirma que estes termos são originários da Ciência Matemática e que, por vezes, são utilizados de maneira fragmentada por outras áreas de conhecimento, o que resulta em interpretações errôneas, análises parciais e impossibilitam a generalização. Assim, com o objetivo de esclarecer alguns aspectos para que sejam melhor interpretados em pesquisas futuras, foi desenvolvido este tópico final da análise, o qual considera a literatura consolidada sobre a abordagem contemporânea dos custos e as descobertas desta pesquisa.

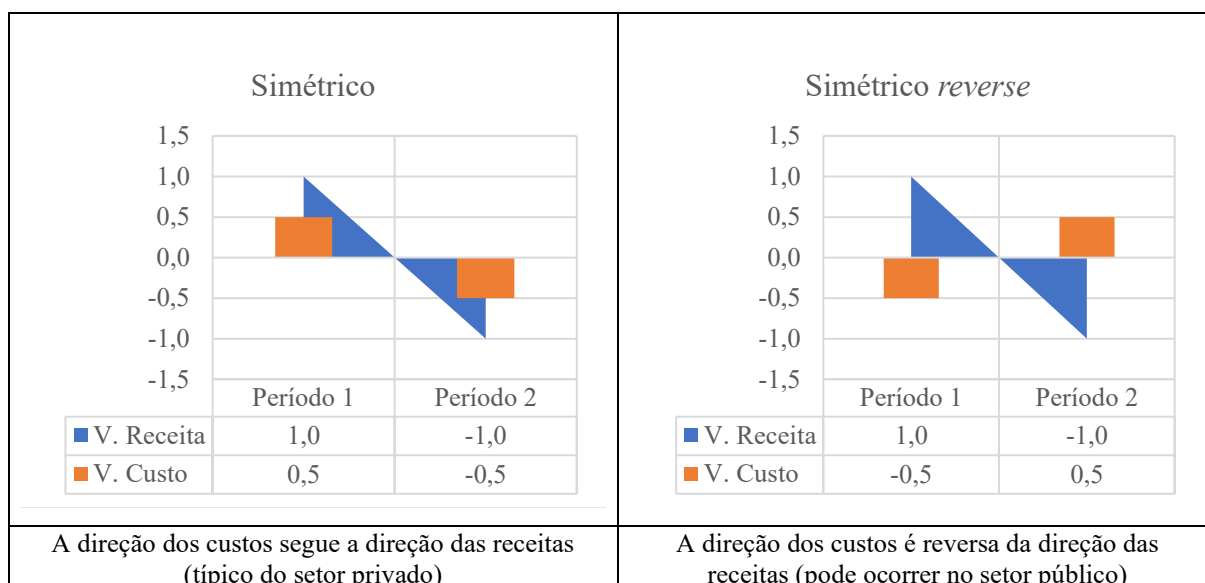
A matemática considera a simetria uma exibição de partes correspondentes, quando submetidas a uma operação específica, de modo que se mantenha uma forma invariante e a transformação se dê a partir de um ponto, linha ou eixo, o qual divide a representação em duas partes simétricas (Rohde, 1997). Enquanto a literatura contábil do comportamento simétrico considera que a direção da variação dos custos acompanha a direção da variação das receitas, quando estas aumentam (o que é típico da origem da abordagem: setor privado), a literatura original da simetria (matemática) considera que direção e sentido não descaracterizam a simetria, pois seu aspecto principal é a isometria (a representação gráfica se transforma, mas são preservadas as distâncias entre os pontos e os ângulos).

Rohde (1997) apresenta vários tipos de simetria e explica que todas representam um efeito espelho, mas cabe destacar a simetria inversa (na qual os pontos simétricos estão em sentido oposto, mas traçando uma reta imaginária entre eles, a reta seguiria na mesma direção) e a simetria reflexiva (que reflete exatamente o mesmo ponto, ângulo, em sua forma, sentido ou direção). Para efeitos de comportamento simétrico de custos, a simetria se caracteriza como inversa, quer seja os custos acompanhando a direção das receitas ou não, pois ao traçar uma reta imaginária entre os resultados da variação dos custos, os pontos estariam em sentidos opostos (positivo e negativo), mesmo a reta seguindo na mesma direção (eixo X ou Y), na qual o ponto imaginário central seria o zero.

Mesmo esta pesquisa não identificando o comportamento simétrico nos custos públicos, observou-se que podem ocorrer de maneira reversa (oposto do definido na literatura contábil consolidada), assim como foi evidenciado nos assimétricos. Portanto, para efeitos de interpretação de comportamento dos custos na Ciência Contábil, devem ser considerados simétricos os comportamentos que resultem em representação de pontos de simetria opostos (na matemática denominada de simetria inversa).

Cabe destacar que para efeitos de comportamento dos custos, a variação da receita aumenta e diminui na mesma proporção (período 1 e 2), portanto a observação deve ser sobre a variação dos custos. Quando os custos (período 1 e 2) mantêm a mesma proporção o comportamento é simétrico, quando não mantêm a mesma proporção o comportamento é assimétrico. A Figura 12 exemplifica, para efeitos contábeis, as possibilidades de comportamento simétrico dos custos em relação às receitas, quando ela aumenta 1% (período 1) ou diminui 1% (período 2) em cada situação (observar os valores no rodapé do gráfico).

Figura 12 – Exemplo de representação gráfica de comportamentos simétricos dos custos



Fonte: Elaborada pela autora (2021)

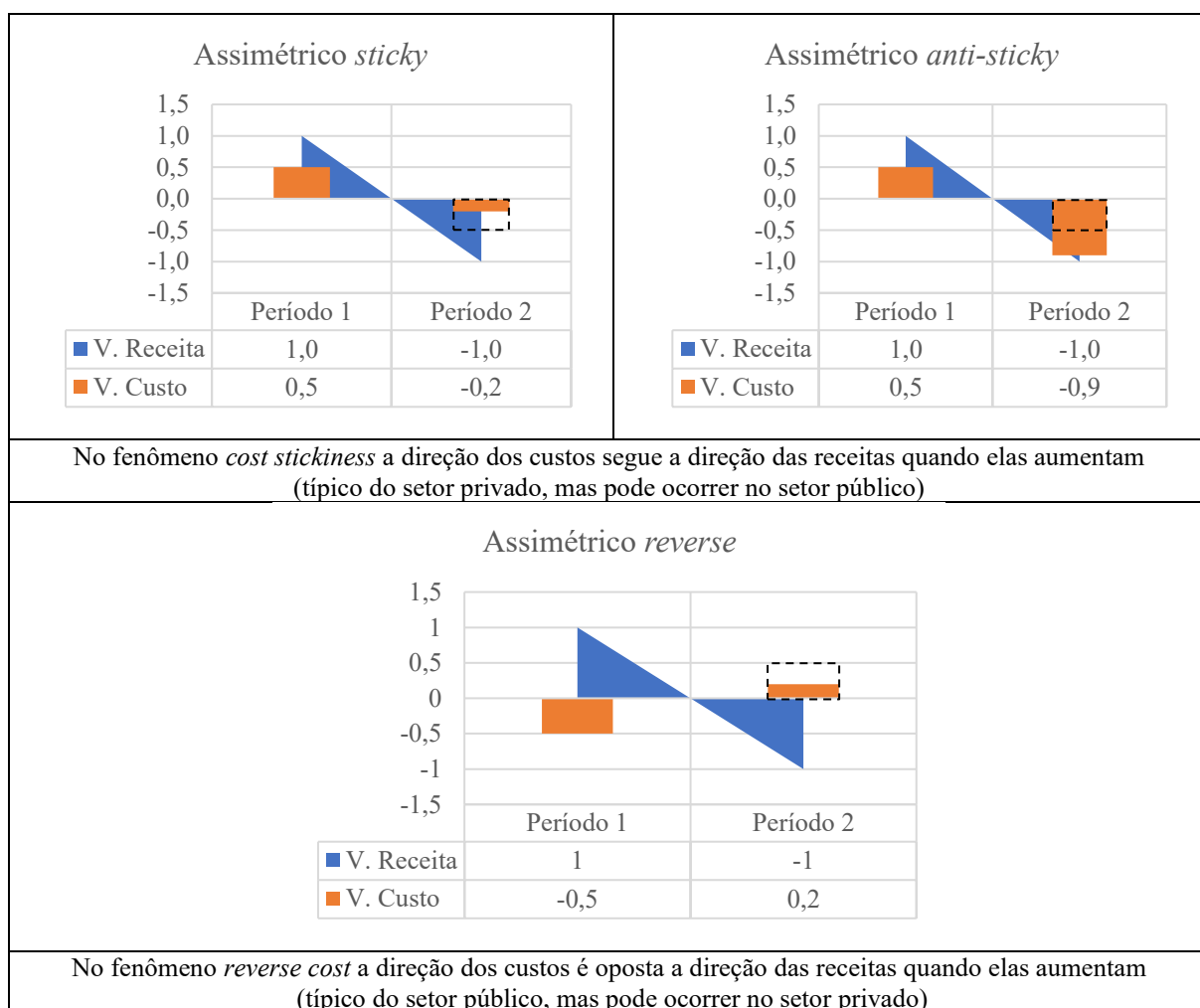
Tanto na abordagem tradicional quanto na abordagem contemporânea sobre comportamento dos custos, na visão contábil, a literatura considera que os custos variam na mesma direção das receitas quando elas aumentam (motivado principalmente pela origem da abordagem, que é da contabilidade praticada no setor privado, na qual os custos são vinculados às receitas, pois são registrados na mesma data). As pesquisas futuras devem observar o comportamento simétrico em sentido amplo (conforme origem do termo advindo da Ciência Matemática), pois esta pesquisa evidenciou que os custos públicos nem sempre seguem a mesma direção da receita (por questões de estratégia de gestão ou de normatização contábil, que estabelece o registro de custos e receitas públicas de maneira independente). Assim, em relação ao comportamento simétrico dos custos, deve ser considerado quando ocorre simetria inversa, classificando como o fenômeno padrão de simetria contábil aquele em que os custos acompanham a mesma direção das receitas e como fenômeno *reverse* aquele em que os custos estão em sentido contrário ao da receita.

No conceito matemático, a assimetria é a ausência total de simetria (Rohde, 1997). Para a contabilidade, na abordagem contemporânea dos custos, a assimetria também pode ser considerada a ausência de simetria, desde que seja ponderado como a ausência de simetria inversa (pontos simétricos em direções opostas). Cabe destacar que, para efeitos contábeis, pode ocorrer simetria reflexiva (reflete exatamente o mesmo ponto) e ser considerado comportamento assimétrico. Isso ocorre porque, no comportamento dos custos contábeis, os pontos simétricos

são representados pelas variações dos custos e das receitas. Assim, considerando uma variação de custos simétrica reflexiva (mesmo valor e direção), em relação a variação de receita simétrica inversa (mesmo valor com direções opostas), seriam ambos resultados matemáticos de simetria, mas que para efeitos de comportamento dos custos contábeis não representam um efeito espelho (simétrico) e deve ser considerado um comportamento assimétrico (como exemplo observar o custo 04 Administração na Tabela 8).

Nesta pesquisa, em todos os modelos testados, o resultado do comportamento dos custos públicos foi assimétrico. Os gráficos da Figura 13 exemplificam, para efeitos contábeis, as possibilidades de comportamento assimétrico dos custos em relação às receitas, quando ela aumenta 1% (período 1) ou diminui 1% (período 2) em cada situação (observar os valores no rodapé dos gráficos), o campo pontilhado equivale ao ponto simétrico esperado.

Figura 13 – Exemplo de representação gráfica de comportamentos assimétricos de custos



Fonte: Elaborada pela autora (2021).

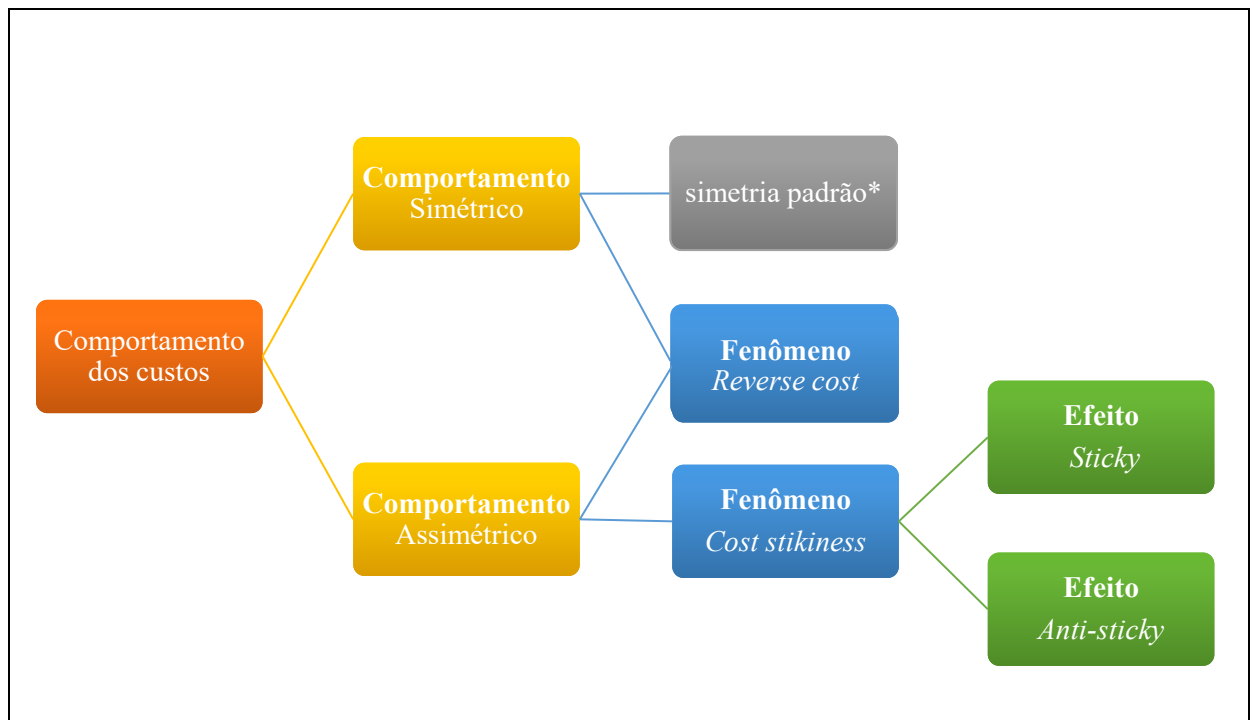
Os fenômenos do comportamento assimétrico dos custos (*cost stickiness* e *reverse cost*) se distinguem pela direção tomada pelos custos quando a receita aumenta (período 1). Quando o comportamento é assimétrico e o custo varia na mesma direção das receitas no período 1, o fenômeno é *cost stickiness*. Quando o custo varia na direção oposta das receitas no período 1, o fenômeno é *reverse*.

No caso de comportamento assimétrico e com fenômeno *cost stickiness*, divide-se ainda em efeito *sticky* ou *anti-sticky*. Estes efeitos se distinguem pela direção tomada pelos custos (período 2) em relação ao ponto simétrico oposto ao encontrado no período 1 (campo pontilhado). Quando o resultado da variação dos custos (período 2) for maior que o ponto simétrico esperado o efeito é *sticky* (o custo grudou); quando o resultado for menor o efeito é *anti-sticky* (o custo desgrudou). Observando a representação gráfica, se o custo no período 2 ocupa apenas parte do campo pontilhado (que representa o ponto simétrico esperado) ele é *sticky* (não conseguiu reduzir até o ponto simétrico esperado: grudou), se ultrapassa o campo pontilhado ele é *anti-sticky* (reduziu além do ponto simétrico esperado: desgrudou).

Utilizando os valores do rodapé dos gráficos da Figura 13, o nível de assimetria seria: I) No gráfico Assimétrico *sticky*: ponto simétrico oposto esperado (-0,5), ponto da variação dos custos ocorrida (-0,2), nível de assimetria de 0,3 (o custo grudou, portanto não conseguiu diminuir até o ponto simétrico esperado, foi maior que o ponto simétrico); II) No gráfico Assimétrico *anti-sticky*: ponto simétrico oposto esperado (-0,5), ponto da variação dos custos ocorrida (-0,9), nível de assimetria de -0,7 (o custo desgrudou além do esperado, portanto diminuiu além do que o ponto simétrico esperado, portanto o valor foi menor que o do ponto simétrico); III) No gráfico Assimétrico *reverse*: o que caracteriza o reverse é a direção diferente dos custos em relação a receita (no período 1), independentemente do nível de assimetria ou simetria encontrado (no ponto 2), mas no exemplo ocorre nível de assimetria de 0,3 (o custos aumentou em proporção menor que a esperada para caracterizar simetria).

A Figura 14 atualiza as classificações contábeis da abordagem contemporânea de comportamento dos custos, após as descobertas desta tese.

Figura 14 – Classificação atualizada da abordagem contemporânea do comportamento dos custos



Fonte: Elaborada pela autora (2021).

* Não se caracteriza como fenômeno, trata-se do padrão de simetria já consolidado na literatura contábil, na qual a proporção da variação dos custos se mantém igual e acompanha a direção da variação das receitas.

Seguindo a lógica da Figura 14, são descritas as características atualizadas da classificação contábil do comportamento dos custos:

- **Comportamento simétrico:** a proporção da variação dos custos se mantém igual em relação a variação da receita, quando estas aumentam ou diminuem. As variações são simétricas em relação ao ponto zero, e se caracterizam como simetria inversa (ponto positivo x ponto negativo).
- **Comportamento assimétrico:** a proporção da variação dos custos não se mantém igual em relação a variação da receita, quando as receitas aumentam ou diminuem. Não há simetria inversa, mas admite-se simetria reflexiva.
- **Fenômeno *reverse cost*:** a variação dos custos diminui quando a variação da receita aumenta, e independe do ponto simétrico oposto esperado quando a receita diminui.
- **Fenômeno *cost stickiness*:** a variação dos custos aumenta quando a variação da receita aumenta, mas não diminui na mesma proporção quando as receitas decrescem.

- **Efeito *sticky***: a variação dos custos aumenta quando a variação receita aumenta, e não chega a diminuir até o ponto simétrico oposto esperado quando a receita decresce.
- **Efeito *anti-sticky***: a variação dos custos aumenta quando a variação da receita aumenta, e diminui além do ponto simétrico oposto esperado quando a receita decresce.

Nas representações matemáticas ou visuais, a simetria não necessita ser explicada ou discutida, porém, em outras áreas do conhecimento, a simetria raramente é definida com suficiência ou delimitada a contento para as finalidades que se propõe (Rohde, 1997). Nesse sentido, a sugestão desta pesquisa é que sejam padronizadas as interpretações nas próximas pesquisas sobre comportamento dos custos, sobretudo no setor público, a fim de seguir os critérios matemáticos para considerar o custo simétrico ou assimétrico, tornando as análises únicas para a temática e não segmentando por setor público ou privado.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Comprovou-se a tese desta pesquisa, de que há comportamento assimétrico dos custos por classificação funcional e está relacionado às características das funções de governo, definidas pela Teoria das Finanças Públicas. A hipótese geral de pesquisa de que, mesmo ocorrendo comportamento simétrico na execução orçamentária total, existe comportamento assimétrico dos custos específicos, foi trabalhada em três hipóteses que se complementam (H1, H2 e H3), as quais resultaram na comprovação de que o comportamento dos custos governamentais é assimétrico em todos os modelos de custo aqui propostos.

As conclusões desta tese levam à três contribuições teóricas relevantes: I) a abordagem contemporânea do comportamento dos custos se aplica ao setor público puro; II) o equilíbrio orçamentário, pressuposto da TFP, não se aplica na prática; III) além do fenômeno *cost stickiness*, no setor público foi evidenciado um novo fenômeno, o qual foi denominado de *reverse cost*. As contribuições teóricas se baseiam nas seguintes constatações:

- I. Todas as hipóteses (H1, H2 e H3) utilizaram a fórmula padrão de Anderson et al. (2003) e os resultados comprovaram que os custos governamentais são assimétricos em todas elas. Essa confirmação contraria os estudos com amostras governamentais, que põem em dúvida a possibilidade de utilização da abordagem contemporânea nos custos do setor público (Cohen et al., 2017) ou que afirmam que a abordagem contemporânea não se aplica ao setor público puro (Hosomi & Nagasawa, 2018a, 2018b; Nagasawa & Nagasawa, 2021). Considerando as três fases das pesquisas sobre comportamento de custos: evidenciar o fenômeno, identificar os determinantes e explicar as consequências (Malik, 2012), quanto a abordagem contemporânea no setor privado as pesquisas já exploram o terceiro aspecto (explicar as consequências), enquanto no setor público o primeiro aspecto (evidenciar o fenômeno) foi realizado nesta tese, já que a temática é incipiente e os estudos inconclusivos para o setor público puro.
- II. A hipótese H1, que supunha que o comportamento dos custos totais no setor público seria simétrico, não se confirmou. O comportamento do custo Total foi assimétrico (aumenta 0,33% quando a receita aumenta 1%, e permanece aumentando, porém em menor proporção, 0,03%, quando a receita diminui 1%) e foi comprovado o fenômeno *sticky*. Não foi o comportamento esperado, já que a hipótese partiu da dedução de que se cumpria o equilíbrio orçamentário no período, preceito

fundamental da TFP de Musgrave (1959), levando a um comportamento simétrico entre períodos. A análise descritiva ainda expôs a fragilidade do equilíbrio orçamentário, consolidado na literatura da TFP e nas normas jurídicas de diversos países, até o momento. Assim, contribui para que se desenvolva um novo olhar sobre as finanças públicas, principalmente no que diz respeito ao seu pressuposto fundamental: o equilíbrio orçamentário. A análise descritiva dos dados coletados justifica esse achado, foram observados 4.704 resultados orçamentários ao longo dos 16 anos, apenas 288 (6%) confirmam o equilíbrio orçamentário que é pressuposto fundamental da TFP. Na última década, alguns autores de finanças públicas (Joyce & Pattison, 2010; Kumala et al., 2016; Mou et al., 2018) levantaram suspeitas de que o equilíbrio não se mantinha sempre, mas apontavam apenas para períodos específicos de crises econômicas. O que se comprovou aqui foi que o desequilíbrio é a regra e não a exceção, a análise anual demonstra que prevalece o desequilíbrio em todos os 16 anos pesquisados. Para Mou et al. (2018), o orçamento equilibrado prejudica as políticas públicas e a nação como um todo. A contribuição desta pesquisa à TFP é de que o equilíbrio orçamentário não ocorre na prática e que este pressuposto da TFP precisa ser revisto, com estudos mais profundos, sobretudo à luz da abordagem contemporânea de custos.

- III. As hipóteses H2 e H3, além de comprovarem que o comportamento é assimétrico e que precisa ser analisado de maneira peculiar no setor público, relevaram um fenômeno diferente do *cost stickiness*, algo novo e que foi aqui denominado de *reverse cost* (custo reverso ou invertido). Na abordagem contemporânea de comportamento dos custos, segundo Banker e Byzalov (2014), o fenômeno *cost stickiness* é identificado em todas as categorias de custos e conjuntos de dados. Em decorrência desse fenômeno o resultado pode ser o efeito *sticky* (Anderson et al., 2003) ou *anti-sticky* (Weiss, 2010), ambos consideram o aumento do custo quando a receita aumenta. Tanto a literatura da abordagem tradicional, quanto da abordagem contemporânea de comportamento dos custos, não considera a possibilidade do custo diminuir quando a receita aumenta, talvez motivada pela origem das observações da maioria das pesquisas (setor privado). Ocorre que, ao analisar a H2 se observou que a variação dos custos, associados à função de governo estabilizadora, diminuem quando a receita aumenta e aumentam quando a receita

diminui. Ao analisar a H3 se observou comportamento semelhante, no qual as variações dos custos diminuem quando a receita aumenta e tem variação positiva ou negativa quando a receita diminui. Ao rever os conceitos originários da matemática sobre simetria e assimetria, e como estão sendo aplicados nos estudos sobre comportamento dos custos contábeis, corrobora-se Rodhe (1997), que afirma que foram fragmentados e podem levar a análises erradas. Assim, ao identificar um novo fenômeno de comportamento dos custos, tomou-se o cuidado de analisar a literatura consolidada como um todo (tradicional e contemporânea) para esclarecer aspectos obscuros na interpretação das classificações do comportamento. A principal contribuição teórica desta tese está na identificação do fenômeno *reverse cost*, que se caracteriza pela diminuição da variação dos custos quando aumenta a variação da receita, e variação positiva ou negativa dos custos quando a variação da receita diminui na mesma proporção, independente do ponto simétrico esperado. O *reverse cost* é um fenômeno que pode ocorrer tanto no comportamento simétrico, quanto no assimétrico. Cabe destacar que na contabilidade, o comportamento de custo simétrico era considerado quando a proporção da variação e a direção dos custos eram as mesmas em relação a receita (o que é típico do setor privado), mas no setor público pode ocorrer simetria matemática invertida, a qual também se caracteriza como fenômeno *reverse cost*. Trata-se de um fenômeno mais comum no setor público, mas que pode ocorrer no setor privado. Nesta tese, ele é justificado pela TFP, uma vez que é função do governo agir nas falhas de mercado e promover o bem-estar (Musgrave, 1959), mesmo que para isso aumentem os custos em períodos de diminuição das receitas (Musgrave, 1976). Além disso, no setor público a contabilização da receita e do custo é independente, diferenciando-se do que ocorre no setor privado (no qual o registro contábil de ambas é vinculado), o que também pode motivar o fenômeno *reverse cost*.

A análise e discussão dos resultados contribuem para o aspecto teórico e prático ligado a gestão governamental. No decorrer do texto foram apresentadas várias informações que podem servir de base à tomada de decisão, principalmente relacionadas ao planejamento e monitoramento das contas públicas.

Como resultados de comportamento dos custos no setor público, conclui-se que todos são assimétricos. Quanto aos fenômenos identificados, no modelo definido como custo total são *sticky* (os custos grudam quando a receita diminui); nos custos associados às funções de

governo são *sticky* (no grupo Alocativa e Distributiva) e *reverse* (no grupo Estabilizadora); nos custos registrados nas contas de função orçamentária, comprovou-se que 43% são *sticky*, 32% *anti-sticky* e 25% *reverse*.

Durante a realização desta pesquisa foi observado que várias questões ainda não foram respondidas em relação ao comportamento dos custos governamentais. Nas análises e discussão dos resultados (capítulo 4) foram apontados diversos caminhos que podem ser trilhados nas próximas pesquisas, mas de maneira geral, sugere-se a padronização nas interpretações das classificações de comportamento de custos contábeis, além de:

- a) Explorar os fatores explicativos do comportamento dos custos públicos: cada função de governo abarca uma série de políticas que geram custos e precisam ser explicados com maior profundidade, além disso as áreas de atuação específicas são um potencial imenso a ser explorado, pois os governos exercem múltiplas atividades e cada uma delas possui finalidades distintas. Destacam-se como lacunas de pesquisa:
- Os custos associados à função de governo estabilizadora, já que parece ser os que mais se diferenciam do setor privado e da literatura contemporânea de comportamento dos custos, portanto necessita de maior esforço para compreensão, inclusive quanto aos fatores explicativos do *reverse cost*, que também pode ser encontrado em outras contas de custos.
 - Os custos que geram maior bem-estar social, como os de saúde, educação, assistência social, segurança e outros. Estes custos envolvem fatores que podem direcioná-los para características totalmente distintas das já identificadas na literatura. Em estudos com maior profundidade e dependendo do recorte observado, a *proxi* receita talvez não seja a mais adequada, se for possível, deve-se utilizar algo que represente melhor os serviços públicos executados ou os beneficiários destes serviços, aproximando-se do conceito tradicional de custos de produção. Na saúde, a alocação de recurso parece nunca ser a suficiente para atender a demanda e há dúvidas sobre a prioridade da gestão pública (salvar vidas ou reduzir custos); na educação, a maioria dos custos são de pessoal e encargos e por vezes também geram dúvidas gerenciais (transformar pessoas pelo conhecimento ou reduzir custos); na assistência social, as políticas públicas podem envolver diferentes situações e questões delicadas, que dependendo do ponto de observação (gestor, beneficiário, resultado contábil) pode gerar

diferentes dúvidas e soluções; na segurança pública, a decisão do gestor pode interferir em diversos aspectos, assim como o clamor social e situações específicas de risco. Principalmente saúde, educação e assistência social, se analisados de maneira geral, têm características de efeito social a longo prazo, portanto, sugere-se que seja observado o comportamento dos custos em um período maior, visto que o custo de hoje pode trazer retorno às receitas no futuro.

- Os custos com forte regulação legal: no setor público todos os custos são previamente autorizados por norma legal, mas além disso, existem regras de aplicação mínima ou máxima de recursos em determinadas áreas (normalmente com base em percentuais da receita do ano corrente ou ano anterior). Estas regras acabam por enrijecer os custos e até proibir que sejam reduzidos. São custos públicos com forte regulação os da área administrativa, legislativa, judiciária, essencial à justiça, defesa nacional, saúde, educação, previdência, e em alguns casos saneamento e encargos especiais. Além disso as peculiaridades do setor envolvem vários custos de difícil redução (funcionários públicos efetivos, contratações de longo prazo de execução, manutenção de estruturas e de políticas de longo prazo, entre outros).
- Os custos com interferência direta do mercado: estes custos são muitas vezes motivados por fatores externos ao governo, mas cuja organização interfere de tal maneira que podem promover mudanças na legislação para beneficiar grupos de interesse do próprio mercado concorrente. Estes custos podem estar atrelados a compromissos políticos assumidos como promessa de campanha, as bancadas de votos (no poder legislativo) ou ao *lobby* político. Possuem esta característica principalmente os custos nas áreas de trabalho, direitos e cidadania, agricultura, indústria, comércio e serviço, comunicações, energia e transporte.
- Os custos que dependem de decisão do gestor ou de seu grupo: no setor público todas as áreas sofrem esta influência. A relação entre os eleitores e o eleito define os rumos das políticas públicas (Miranda, 2007; Cohen et al., 2017), algumas políticas são definidas no processo eleitoral, o que leva os eleitores a escolherem os candidatos que apresentam as políticas que mais lhe agradam (Giambiagi & Além, 2011). Ao analisar esse aspecto, o pesquisador deve considerar os ciclos de gestão (no Brasil normalmente 4 anos) e talvez as tendências do próprio

eleitorado, pois as políticas podem mudar (reduzindo alguns custos para aumentar outros, com o objetivo de agradar o eleitorado).

- b) Explorar as consequências do comportamento dos custos públicos: diferente do setor privado, no qual o comportamento dos custos interessa principalmente para o público interno, no setor público os interesses são múltiplos, entre eles é importante verificar as consequências do comportamento em relação: ao aspecto interno da gestão pública (planejamento, execução e monitoramento da políticas públicas); ao aspecto externo (o mercado, os cidadãos, o bem-estar, a fiscalização, a *accountability*, a confiança nacional e internacional); e aos aspectos ligados ao gestor, seu grupo de interesse e as interferências em gestões futuras (já que no setor público elas se renovam periodicamente por conta das eleições).

Esta tese cumpriu todos os objetivos propostos e apresentou contribuições teóricas e práticas relevantes, sobretudo para a consolidação da abordagem contemporânea dos custos. A padronização das interpretações, quanto aos termos simetria e assimetria, bem como seus fenômenos e efeitos, são importantes para a generalização da temática em todos os contextos (públicos ou privados, nacional ou internacional), já que a Ciência Contábil é uma só e a abordagem contemporânea dos custos foi comprovada como aplicável em diferentes contextos.

Muito ainda se tem a avançar na temática de comportamento dos custos e a literatura é escassa em relação a sua aplicação nos custos governamentais. Portanto, mesmo se limitando a análise de dados contábeis de governos locais e a ótica da TFP, esta pesquisa apresentou resultados relevantes, que podem ser replicados ou comparados com qualquer Ente público brasileiro sem adaptações metodológicas, ou servir de base para outras pesquisas nacionais e internacionais.

REFERÊNCIAS

- Anderson, M., Banker, R., & Janakiraman, S. (2003). Are selling, general, and administrative cost “sticky”? *Journal of Accounting Research*, 41(1). <https://doi.org/10.1111/1475-679x.00095>
- Antonis, A., Constantinos, K., & Persefoni, T. (2013). Wagner’s Law versus Keynesian Hypothesis: Evidence from pre-WWII Greece. *Panoeconomicus*, 60(4), 457-472. <https://doi.org/10.2298/PAN1304457A>
- Baghestani, H., & Mcnown, R. (1994). Do revenues or expenditures respond to budgetary disequilibria? *Southern Economic Journal*, 61, 311-322. <https://doi.org/10.2307/1059979>
- Banker, R. D., & Byzalov, D. (2014). Asymmetric cost behavior. *Journal of Management Accounting Research*, 26(2), 43-79. <https://doi.org/10.2308/jmar-50846>
- Banker, R. D., Byzalov, D., Fang, S., & Liang, Y. (2018). Cost Management Research. *Journal of Management Accounting Research*, 30(3), 187-209. <https://doi.org/10.2308/jmar-51965>
- Barro, R. J. (1974). Are Government Bonds Net Wealth? *Journal of Political Economy*, 82(6), 1095-1117. <https://doi.org/10.1086/260266>
- Bauer, M.W. & Gaskell, G. (2008). Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som: um manual prático. Tradução Pedrinho A. Guareschi, 7ed, Petrópoles/RJ: Vozes.
- Bracci, E., Humphrey, C., Moll, J., & Steccolini, I. (2015). Public sector accounting, accountability and austerity: more than balancing the books? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(6), 878-908. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-06-2015-2090>
- Bradbury, M. E., & Scott, T. (2018). Do managers forecast asymmetric cost behaviour? *Australian Journal of Management*, 43(4), 538-554. <https://doi.org/10.1177/0312896218773136>
- Brady, M. E. (1994). Keynes, Pigou and the Supply Side of the General Theory. *History of Economics Review*, 21, 34-46. <https://doi.org/10.1080/10370196.1994.11733148>
- Brazelton, W. (1977). Samuelson's Principles of Economics in 1948 and 1973. *The Journal of Economic Education*, 8(2), 115-117. <https://doi.org/10.2307/1182632>
- Buchanan, J. M. & Wagner, R. E. (1977). *Democracy in Deficit: The Political Legacy of Lord Keynes*.
- Burrell, G., & Morgan, G. (2019). *Sociological Paradigms and Organizational Analysis*. (2^a ed.). Routledge.
- Calleja, K., Steliaros, M., & Thomas, D. C. (2006). A note on cost stickiness: Some international comparisons. *Management Accounting Research*, 17(2), 127-140. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2006.02.001>

- Cloete, J. J. N. (1994). *Public administration and management*. Van Schaik.
- Coase, R. H. (1937). The nature of the firm. *Economica*, 4(16), 386-405.
<https://doi.org/10.1111/j.1468-0335.1937.tb00002.x>
- Cohen, S., Karatzimas, S., & Naoum, V. (2017). The sticky cost phenomenon at the local government level: Empirical evidence from Greece. *Journal of Applied Accounting Research*, 18(4), 445-463. <https://doi.org/10.1108/JAAR-03-2015-0019>
- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. (2021). Atualizada até 2021.
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm
- Conselho Federal de Contabilidade. (2021). Quantos somos: dados estatísticos.
<https://cfc.org.br/registro/quantos-somos-2>
- Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1988). Measure costs right: make the right decisions. *Harvard business review*, 66(5), 96-103. <https://hbr.org/1988/09/measure-costs-right-make-the-right-decisions>
- Costa, G. P. L., & Gartner, I. R. (2017). O efeito da função orçamentária alocativa na redução da desigualdade de renda no Brasil: uma análise dos gastos em educação e saúde no período de 1995 a 2012. *Revista de Administração Pública*, 51(2), 264-293.
<https://doi.org/10.1590/0034-7612155194>
- Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967. (1967, 27 fevereiro). Dispõe sobre a responsabilidade dos Prefeitos e Vereadores, e dá outras providências. Presidência da República. <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1960-1969/decreto-lei-201-27-fevereiro-1967-376049-norma-pe.html>
- Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. (1940, 7 dezembro). Código Penal. Presidência da República. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848.htm
- Dias, C. A. (2000). Grupo Focal: técnica de coleta de dados em pesquisas qualitativas. *Informação & Amp; Sociedade: Estudos*, 10(2).
<https://periodicos.ufpb.br/ojs/index.php/ies/article/view/330>
- Edgeworth, F. Y. (1897). The pure theory of taxation. *The Economic Journal*, 7(25), 46-70.
<https://courses.cit.cornell.edu/econ335/out%2007/edgeworth%201897.pdf>
- Fourie, D. (2009). Institutional mechanisms and good governance: A perspective on the South African public sector. *Journal of Public Administration*, 44(4), 1114-1123.
<http://hdl.handle.net/2263/12059>
- Friedman, M. (2019). The Limitations of Tax Limitation. In *Policy Studies: Review Annual* (pp. 565-572). Routledge.
- Gennari, E., & Messina, G. (2014). How sticky are local expenditures in Italy? Assessing the relevance of the “flypaper effect” through municipal data. *International tax and public finance*, 21, 324 -344. <https://doi.org/10.1007/s10797-013-9269-9>

- Giambiagi, F., & Além, A. C. (2011). *Finanças públicas: teoria e prática no Brasil* (4ª ed., 2ª reimp.). Elsevier.
- Henrekson, M. (1993). Wagner's Law - A Spurious Relationship? *Public Finance*, 46(3). https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=998269
- Helden, J. V., & Uddin, S. (2016). Public sector management accounting in emerging economies: a literature review. *Critical Perspectives on Accounting*, 41, 34-62. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2016.01.001>
- Hood, C. (1995). The “New Public Management” in the 1980s: variations on a theme. *Accounting Organizations and Society*, 20(2/3), 93-109. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)E0001-W](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)E0001-W)
- Hosomi, S., & Nagasawa, S. (2018a). A study on the effect of amalgamation on the cost behavior of local public enterprises. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 13(3), 109-130. <https://ir.uitm.edu.my/id/eprint/29522/>
- Hosomi, S., & Nagasawa, S. (2018b). Empirical study on asymmetric cost behavior: analysis of the sticky costs of local public enterprises. *Asia-Pacific Management Accounting Journal (APMAJ)*, 13(2), 55-82. <https://core.ac.uk/reader/294760370>
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE (2021). Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA). <https://sidra.ibge.gov.br/pesquisa/snipc>
- Jordaan, J. (2013). *Public financial performance management in South Africa: A conceptual approach* [Doctoral dissertation, University of Pretoria].
- Joyce, P. G., & Pattison, S. (2010). Public Budgeting in 2020: Return to Equilibrium, or Continued Mismatch between Demands and Resources? *Public Administration Review*, Special Issue, S24-S32. <https://doi.org/10.1111/j.1540-6210.2010.02243.x>
- Kumala, H. I., Ojala, M., Ahoniemi, L., & Uusi-Rauva, E. (2016). Unit cost Behaviour in public sector outsourcing. *International Journal of Public Sector Management*, 19(2), 130-149. <https://doi.org/10.1108/09513550610650400>
- Lago-Penãs, S. (2008). Local governments asymmetric reactions to grants: causes and consequences. *Public Finance Review*, 36(2), 219-235. <https://doi.org/10.1177/1091142107299596>
- Lapsley, I, & Wright, E. (2004). The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. *Management Accounting Research*, 15, 355-374. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2003.12.007>
- Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950. (1950, 10 abril). Define os crimes de responsabilidade e regula o respectivo processo de julgamento. Presidência da República. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/11079.htm
- Lei nº 4.320, de 13 de março de 1964. (1964, 13 março). Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Presidência da República.

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm#:~:text=L4320&text=Estatui%20Normas%20Gerais%20de%20Direito,Munic%C3%ADpios%20e%20do%20Distrito%20Federal.

Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000. (2000, 19 outubro). Altera o Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, a Lei no 1.079, de 10 de abril de 1950, e o Decreto-Lei no 201, de 27 de fevereiro de 1967. Presidência da República.

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/110028.htm#:~:text=L10028&text=LEI%20No%2010.028%2C%20DE,27%20de%20fevereiro%20de%201967.

Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. (2000, 4 maio). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Presidência da República.

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm

Levaggi, R., & Zanolla, R. (2003). Plypaper Effect and Sluggishness: Evidence from Regional Health Expenditure in Italy. *International Tax and Public Finance*, 10, 535-547. <https://doi.org/10.1023/A:1026118222901>

Machado, N., & Holanda, V. B. (2010). Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 791-820. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122010000400003>

Maciel, P. J. (2013). Finanças públicas no Brasil: uma abordagem orientada para políticas públicas. *Revista de Administração Pública*, 47(5), 1213-241. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122013000500007>

Malik, M. (2012). A review and synthesis of ‘cost stickiness’ literature. *SSRN Electronic Journal*. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2276760>

Meltzer, A. H., & Richard, S. F. (1981). A rational theory of the size of government. *Journal of Political Economy*, 89(5), 914-927. <http://www.jstor.org/stable/1830813>

Miller, J. G., & Vollmann, T. E. (1985). The hidden factory. *Harvard business review*, 63(5), 142-150. <https://hbr.org/1985/09/the-hidden-factory>

Miranda, R. A. (2007). 50 anos da teoria pura das finanças públicas locais: Tiebout or not Tiebout, that’s the question. *Revista de Economia e Administração*, 6(2), 275-293. <http://www.spell.org.br/documentos/ver/25908/50-anos-da-teoria-pura-das-financas-publicas-locais--tiebout-or-not-tiebout--that---s-the-question>

Mou, H, Atkinson, M. M., & Tapp, S. (2018). Do Balanced Budget Laws Matter in Recessions? *Public Budgeting & Finance*, 38(1), 28-46, 2018. <https://doi.org/10.1111/pbaf.12163>.

Munaretto, L., Corrêa, H., & Carneiro da Cunha, J. (2013). Um estudo sobre as características do método Delphi e do grupo focal como técnicas de obtenção de dados em pesquisas exploratórias. *Revista de Administração da UFSM*, 6(1), 9-24. <https://doi.org/10.5902/198346596243>

- Musgrave, R. A. (1959). *The theory of public finance: a study in public economy*. McGraw-Hill.
- Musgrave, R. A. (1973). *Teoria das Finanças Públicas: um estudo da economia governamental*. Atlas.
- Musgrave, R. A. (1997). Reconsidering the Fiscal Role of Government. *The American Economic Review*, 87(2), 156-159. <http://www.jstor.org/stable/2950904>
- Musgrave, R. A. (2008). Public finance and three branch model. *Journal of Economics and Finance*, 32, 334–339. <https://doi.org/10.1007/s12197-008-9044-4>
- Musgrave, R. A., & Musgrave, P. B. (1976). *Public Finance in Theory and Practice*. McGraw-Hill.
- Musgrave, R. A., & Peacock, A. T. (1958). *Classic in the Theory of Public Finance*. Macmillan.
- Nagasawa, S. (2018). Asymmetric cost behavior in local public enterprises: exploring the public interest and striving for efficiency. *Journal of Management Control*, 29(3-4), 225-273. <https://doi.org/10.1007/s00187-018-0269-x>
- Nagasawa, S. (2019). Verification of Asymmetric Cost Behavior in Merged Local Public Enterprises. *Japan Federation of Management Related Academies*, 3(2), 19-33. http://www.jfmra.org/doc/jjm/jjm_3-2_02.pdf
- Nagasawa, S., & Nagasawa, M. (2021). Free riding, empire building, and cost management prior to and post municipal enterprise mergers in Japan. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 28(1), 94-116. <https://doi.org/10.1080/16081625.2020.1845001>
- Noreen, E., & Soderstrom, N. (1994). Are overhead costs strictly proportional to activity?: Evidence from hospital departments. *Journal of accounting and economics*, 17(1-2), 255-278. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(94\)90012-4](https://doi.org/10.1016/0165-4101(94)90012-4)
- Noreen, E., & Soderstrom, N. (1997). The accuracy of proportional cost models: evidence from hospital service departments. *Review of accounting Studies*, 2(1), 89-114. <https://doi.org/10.1023/A:1018325711417>
- Oates, W. E. (1977). *Federalismo fiscal*. Instituto de Estudios de Administración Local.
- Oates, W. E. (2005). Toward a second-generation theory of fiscal federalism. *International Tax and Public Finance*, 12, 349–373. <https://doi.org/10.1007/s10797-005-1619-9>
- Osborn, R. N., & Hunt, J. G. (1974). Environment and organizational effectiveness. *Administrative Science Quarterly*, 19(2), p. 231-246. <https://doi.org/10.2307/2393892>
- O'Toole, L. J., & Meier, K. J. (2015). Public Management, Context, and Performance: In Quest of a More General Theory. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 25(1), 237-256. <https://doi.org/10.1093/jopart/muu011>

- Pfann, G. A., & Palm, F. C. (1993). Asymmetric adjustment costs in non-linear labour demand models for the Netherlands and UK manufacturing sectors. *The Review of Economic Studies*, 60(2), 397-412. <http://hdl.handle.net/10.2307/2298064>
- Portaria 42, de 14 de abril de 1999. (1999). Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1o do art. 2o e § 2o do art. 8o, ambos da Lei no 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. Ministério do Orçamento e Gestão. http://www.orcamentofederal.gov.br/orcamentos-anuais/orcamento-1999/Portaria_Ministerial_42_de_140499.pdf/
- Reis, L. S., & Borgert, A. (2018). Análise das pesquisas em comportamento dos custos. *Custos e Agronegócio*, 14(1), 184-210. <http://www.custoseagronegocioonline.com.br/quarenta%20e%20cinco.html>
- Riani, F. (2012). *Economia do Setor Público: uma abordagem introdutória*. (5ª ed.). LTC.
- Richartz, F., & Borgert, A. (2014). O comportamento dos custos das empresas brasileiras listadas na BM&FBOVESPA entre 1994 e 2011 com ênfase nos *sticky costs*. *Contaduría y administración*, 59(4), 39-70. [https://doi.org/10.1016/S0186-1042\(14\)70154-8](https://doi.org/10.1016/S0186-1042(14)70154-8)
- Robinson, M. (2015). Revisões de Despesas na OCDE. In R. Boeri, F. Rocha, & F. Rodopoulos. (Orgs.), *Avaliação da Qualidade do Gasto Público e Mensuração da Eficiência*. (pp. 107-160). BRASIL, Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional.
- Rohde, G. M. (1997). Simetria: Rigor e Imaginação. Porto Alegre (RS), EDIPUCRS, 160 p. https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=I0r6iEJnJMSc&oi=fnd&pg=PA1&dq=+simetria++matem%C3%A1tica&ots=PVB--8AFme&sig=BGW05CzzOWVtukXQp2f_Ep2vMAs#v=onepage&q=simetria%20%20matem%C3%A1tica&f=false
- Sabina, V. O. (2011). Public Finance Functions. *Analele Universității "Constantin Brâncuși" din Târgu Jiu, Seria Economie*, (3), 221-231. https://www.utgjiu.ro/revista/ec/pdf/2011-03/28_OANA_SABINA_VEZURE.pdf
- Samuelson, P. A. (1954). The pure theory of public expenditure. *The review of economics and statistics*, 36(4), 387-389. <https://doi.org/10.2307/1925895>
- Santos, R. S. (2008). Keynes e a proposta de administração política do capitalismo. *REBAP*, 1(1), 99-154. <https://rigs.ufba.br/index.php/rebap/article/view/15485>
- Santos, R. S., Ribeiro, E. M., Ribeiro, M. M., & Pinto, F. L. B. (2017). Administração política e políticas públicas: em busca de uma nova abordagem teórico-metodológica para a (re)interpretação das relações sociais de produção, circulação e distribuição. *Cadernos EBAP.BR*, 15(4), 939-959. <https://doi.org/10.1590/1679-395155017>
- Shank, J., & Govindarajan, V. (1992). Strategic cost management: the value chain perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 4, 179-197.

- Smithson, J. (2008). Focus groups. *The Sage handbook of social research methods*, 357-370. <https://dx.doi.org/10.4135/9781446212165.n21>
- Sturn, R. (2010). 'Public goods' before Samuelson: interwar Finanzwissenschaft and Musgrave's synthesis. *The European Journal of the History of Economic Thought*, 17(2), 279–312. <https://doi.org/10.1080/09672560903320084>.
- Tremblay, M. D. (2014). *On the Definition of Public Goods. Assessing Richard A. Musgrave's contribution*. <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00951577>
- Vasconcellos, M. A. S., & Garcia, M. E. (2014). *Fundamentos de Economia*. (5ª ed.). Saraiva.
- Vargas, N. C. (2012). Finanças públicas e evolução recente da noção de disciplina fiscal. *Economia e Sociedade*, 21(3), 643-666. <https://doi.org/10.1590/S0104-06182012000300007>
- Wagner A. (1958). Three Extracts on Public Finance. In R. A. Musgrave, A. T. Peacock (eds). *Classics in the Theory of Public Finance*. International Economic Association Series. Palgrave Macmillan. https://doi.org/10.1007/978-1-349-23426-4_1
- Wagner, R. E. (2012). The institutional framework for shared consumption: deemphasizing taxation in the theory of public finance. *Public Finance and Management*, 12(1), 5-20. <https://www.proquest.com/openview/aa55a3b73eaf9aa09ba04c16132e9b62/1?pq-origsite=gscholar&cbl=44221>
- Weiss, D. (2010). Cost behavior and analysts' earnings forecasts. *The Accounting Review*, 85(4), 1441-1471. <https://doi.org/10.2308/accr.2010.85.4.1441>
- Wicksell, K. (1986). A new principle of just taxation. *Finanztheoretische Untersuchungen*, 76-87; 101-159, 1896. Translated from German by J. M. Buchanan.
- Wu, T. C., Young, C., Yu, C., & Hsu, H. (2020). Are governmental expenditures also sticky? Evidence from the operating expenditures of public schools. *Applied Economics*, 52(16), 1763-1776. <https://doi.org/10.1080 / 00036846.2019.167873>

APÊNDICE A

ROTEIRO DO GRUPO FOCAL

CONVITE

Você foi identificado como pesquisador ou servidor público com conhecimento e experiência em gestão pública. Assim sendo, está convidado a participar de uma reunião virtual no dia 30/03/2021, as 14 horas, para tratar das classificações funcionais estabelecidas na Portaria Interministerial 42, de 14 de abril de 1999. A reunião seguirá a metodologia de Grupo Focal e tem por objetivo discutir a finalidade dos gastos registrados nas contas contábeis de classificação funcional e associá-las as funções que o governo deve desempenhar.

A reunião foi convocada pela doutoranda Valkyrie Vieira Fabre, do PPGC/UFSC e faz parte dos procedimentos que dão suporte a sua tese. Caso aceite o convite é necessário que preencha seus dados no link <https://forms.gle/r3CuEDU2fUGgbZr7A> até o dia 30/03/2021 as 12 horas.

A reunião seguirá a seguinte programação (duração aproximada de 2 horas):

1. Explicações sobre a temática;
2. Agrupamento de opiniões individuais;
3. Discussões em grupo até estabelecer um consenso.

REUNIÃO DO GRUPO FOCAL

Iniciou as 14 horas e terminou as 15 horas e 30 minutos do dia 30/03/2021, foram 20 minutos de explicação, 20 para respostas individuais e 50 das discussões até o consenso. Participação de 11 especialistas, cujas características foram preenchidas pelos próprios participantes no link do convite.

1 EXPLICAÇÕES SOBRE A TEMÁTICA

O objetivo desta pesquisa é definir a melhor associação entre as Funções de Governo (Musgrave, 1959) e as Funções Orçamentárias (Portaria 42, 1999).

1.1 Funções de governo (Musgrave, 1959)

A Teoria das Finanças Públicas (TFP) foi desenvolvida por Musgrave (1959) e tem como pressuposto o Estado provedor, que deve agir nas falhas de mercado, manter a eficiência dos custos públicos e o orçamento equilibrado. A TFP possui três abordagens (dos bens públicos, da equidade e das funções de governo), aqui trataremos especificamente da abordagem das funções de governo, a qual defende que todo o gasto público tem uma finalidade e cumpre uma função de governo.

Quadro 1 – Funções de governo

| Função de governo | Descrição |
|-------------------|--|
| Alocativa | O intuito é complementar o que já é ofertado pela iniciativa privada ou proporcionar à sociedade aquilo que o mercado não disponibiliza. Com o tempo os interesses podem mudar e os serviços provenientes destes gastos podem ser concedido, terceirizado ou privatizado. |
| Distributiva | O objetivo é mitigar as desigualdades (econômica, social, cultural, etc.), como mecanismo de garantia ao desenvolvimento social para todos e possibilitar a livre concorrência entre participantes do mercado. Normalmente são benefícios distribuídos gratuitamente ou postos à disposição de um grupo específico que precisa de auxílio (quer seja de pessoas físicas ou jurídicas). A distribuição pode ser em pecúnia, incentivos fiscais, produtos ou serviços específicos. |
| Estabilizadora | A intenção é agir na economia a fim de evitar crises e manter o crescimento econômico ou equilíbrio, por meio de políticas administrativas, fiscais e econômicas, que tragam o controle da inflação, dos índices de emprego, da confiança jurídica e outras medidas. Envolve a manutenção dos poderes, da federação e dos compromissos assumidos, de maneira que tragam confiança ao mercado interno e externo. |

Fonte: Adaptado de Musgrave (1959).

1.2 Funções orçamentárias (Portaria 42,1999)

Dentre as classificações contábeis está a funcional programática, na qual serão observadas as contas de funções orçamentárias pertencem a classificação funcional. Todo gasto público orçamentário deve obrigatoriamente ser classificado em uma conta de função (maior nível de agregação: conta sintética) e subfunção (partição da função: conta analítica). O anexo único da Portaria 42 (1999) estabelece a classificação funcional patronizada para Entes públicos no Brasil (funções e subfunções). Nossa análise será sobre o nível sintético (funções).

Quadro 2 – Classificação funcional

| FUNÇÕES | SUBFUNÇÕES |
|--------------------------|--|
| 01 – Legislativa | 031 – Ação Legislativa |
| | 032 – Controle Externo |
| 02 – Judiciária | 061 – Ação Judiciária |
| | 062 – Defesa do Interesse Público no Processo Judiciário |
| 03 – Essencial à Justiça | 091 – Defesa da Ordem Jurídica |
| | 092 – Representação Judicial e Extrajudicial |
| 04 – Administração | 121 – Planejamento e Orçamento |
| | 122 – Administração Geral |
| | 123 – Administração Financeira |
| | 124 – Controle Externo |
| | 125 – Normatização e Fiscalização |
| | 126 – Tecnologia da Informatização |
| | 127 – Ordenamento Territorial |
| | 128 – Formação de Recursos Humanos |
| | 129 – Administração de Receitas |
| | 130 – Administração de Concessões |
| | 131 – Comunicação Social |
| 05 – Defesa Nacional | 151 – Defesa Área |
| | 152 – Defesa Naval |
| | 153 – Defesa Terrestre |
| 06 – Segurança Pública | 181 – Policiamento |
| | 182 – Defesa Civil |
| | 183 – Informação e Inteligência |
| 07 – Relações Exteriores | 211 – Relações Diplomáticas |
| | 212 – Cooperação Internacional |
| 08 – Assistência Social | 241 – Assistência ao Idoso |
| | 242 – Assistência ao Portador de Deficiência |
| | 243 – Assistência à Criança e ao Adolescente |
| | 244 – Assistência Comunitária |
| 09 – Previdência Social | 271 – Previdência Básica |
| | 272 – Previdência do Regime Estatutário |
| | 273 – Previdência Complementar |
| | 274 – Previdência Especial |
| 10 – Saúde | 301 – Atenção Básica |
| | 302 – Assistência Hospitalar e Ambulatorial |
| | 303 – Suporte Profilático e Terapêutico |
| | 304 – Vigilância Sanitária |
| | 305 – Vigilância Epidemiológica |
| | 306 – Alimentação e Nutrição |
| 11 – Trabalho | 331 – Proteção e Benefícios ao Trabalhador |
| | 332 – Relação de Trabalho |
| | 333 – Empregabilidade |
| | 334 – Fomento ao Trabalho |
| 12 – Educação | 361 – Ensino Fundamental |
| | 362 – Ensino Médio |
| | 363 – Ensino Profissional |
| | 364 – Ensino Superior |
| | 365 – Educação Infantil |
| | 366 – Educação de Jovens e Adultos |
| 13 – Cultura | 367 – Educação Especial |
| | 391 – Patrimônio Histórico, Artístico e Arqueológico |
| | 392 – Difusão Cultural |

| | |
|----------------------------|--|
| 14 – Direitos da Cidadania | 421 – Custódia e Reintegração Social |
| | 422 – Direitos Individuais, Coletivos e Difusos |
| | 423 – Assistência aos Povos Indígenas |
| 15 – Urbanismo | 451 – Infraestrutura Urbana |
| | 452 – Serviços Urbanos |
| | 453 – Transportes Coletivos Urbanos |
| 16 – Habitação | 481 – Habitação Rural |
| | 482 – Habitação Urbana |
| 17 – Saneamento | 511 – Saneamento Básico Rural |
| | 512 – Saneamento Básico Urbano |
| 18 – Gestão Ambiental | 541 – Preservação e Conservação Ambiental |
| | 542 – Controle Ambiental |
| | 543 – Recuperação de Áreas Degradadas |
| | 544 – Recursos Hídricos |
| | 545 – Meteorologia |
| 19 – Ciência e Tecnologia | 571 – Desenvolvimento Científico |
| | 572 – Desenvolvimento Tecnológico e Engenharia |
| | 573 – Difusão do Conhecimento Científico e Tecnológico |
| 20 – Agricultura | 601 – Promoção da Produção Vegetal |
| | 602 – Promoção da Produção Animal |
| | 603 – Defesa Sanitária Vegetal |
| | 604 – Defesa Sanitária Animal |
| | 605 – Abastecimento |
| | 606 – Extensão Rural |
| | 607 – Irrigação |
| 21 – Organização Agrária | 631 – Reforma Agrária |
| | 632 – Colonização |
| 22 – Indústria | 661 – Promoção Industrial |
| | 662 – Produção Industrial |
| | 663 – Mineração |
| | 664 – Propriedade Industrial |
| | 665 – Normalização e Qualidade |
| 23 – Comércio e Serviços | 691 – Promoção Comercial |
| | 692 – Comercialização |
| | 693 – Comércio Exterior |
| | 694 – Serviços Financeiros |
| | 695 – Turismo |
| 24 – Comunicações | 721 – Comunicações Postais |
| | 722 – Telecomunicações |
| 25 – Energia | 751 – Conservação de Energia |
| | 752 – Energia Elétrica |
| | 753 – Petróleo |
| | 754 – Alcool |
| 26 – Transporte | 781 – Transporte Aéreo |
| | 782 – Transporte Rodoviário |
| | 783 – Transporte Ferroviário |
| | 784 – Transporte Hidroviário |
| | 785 – Transportes Especiais |
| 27 – Desporto e Lazer | 811 – Desporto de Rendimento |
| | 812 – Desporto Comunitário |
| | 813 – Lazer |

| | |
|-------------------------|---|
| 28 – Encargos Especiais | 841 – Refinanciamento da Dívida Interna |
| | 842 – Refinanciamento da Dívida Externa |
| | 843 – Serviço da Dívida Interna |
| | 844 – Serviço da Dívida Externa |
| | 845 – Transferências |
| | 846 – Outros Encargos Especiais |

Fonte: Portaria 42 (1999).

2 AGRUPAMENTO DE OPINIÕES INDIVIDUAIS

Cada participante do grupo focal deverá opinar individualmente sobre a melhor associação entre o Quadro 1 e o Quadro 2. Para isso deverá preencher o formulário eletrônico <https://forms.gle/SzCThe4dVALWZ3Fy8> (o link foi disponibilizado durante a reunião), associando cada uma das 28 funções orçamentárias (Quadro 2) à função de governo que melhor as representa (alocativa, distributiva ou estabilizadora: Quadro 1).

3 DISCUSSÕES EM GRUPO ATÉ ESTABELEECER UM CONSENSO

Totalizadas as respostas (etapa B), inicia-se as discussões para o consenso que resultará no Quadro 3.

- Cabe lembrar que a TFP estabelece que todo gasto público se enquadra em 1 das 3 funções de governo; porém, como estamos analisando contas que envolvem grupos de gastos (as 28 funções orçamentárias), admite-se que possa haver múltiplas associações. O objetivo aqui é de **definir A MELHOR associação entre as Funções Orçamentárias (Portaria 42, 1999) e as Funções de Governo**, definidas pela Teoria de Finanças Públicas (Musgrave, 1959).

Quadro 3 – Associação entre Função orçamentária e Função de Governo (resultado da reunião)

| Função orçamentária (Portaria 42,1999) | Função de governo (Musgrave, 1959): Alocativa (A), Distributiva (D), Estabilizadora (E) |
|--|--|
| 01 – Legislativa | E |
| 02 – Judiciária | E |
| 03 – Essencial a justiça | E |
| 04 – Administração | A |
| 05 – Defesa nacional | A |
| 06 – Segurança pública | A |
| 07 – Reações exteriores | E |
| 08 – Assistência social | D |
| 09 – Previdência social | D |
| 10 – Saúde | A |
| 11 – Trabalho | E |
| 12 - Educação | A |
| 13 – Cultura | A |
| 14 – Direitos e cidadania | E |
| 15 – Urbanismo | A |
| 16 – Habitação | D |
| 17 - Saneamento | A |
| 18 – Gestão ambiental | A |
| 19 – Ciência e tecnologia | A |
| 20 – Agricultura | A |
| 21 – Organização agrária | D |
| 22 – Indústria | E |
| 23 – Comércio e serviços | E |
| 24 – Comunicações | A |
| 25 - Energia | A |
| 26 – Transporte | A |
| 27 – Desporto e lazer | A |
| 28 – Encargos especiais | E |

Fonte: Elaborado pela autora (2021).

Durante as discussões várias dúvidas foram levantadas no sentido de associar as contas, pelo momento que se realiza o gasto ou pela intenção futura daquela ação. Outra dúvida foram os gastos das funções 1, 2, 3 e 14, se seriam analisados sob o enfoque da alocação necessária do executivo ou da estabilidade que aqueles poderes representam.