

Gestão de custos no setor público sob a percepção dos controladores de recursos públicos do estado de Santa Catarina.

Hélio de Lara Dias (SPEI) - hldptoledo@uol.com.br

Valmor Slomski (USP) - valmor@usp.br

Enalto de Oliveira Gondrige (UFPR) - enaltogondrige@hotmail.com

José Luis Tamekichi Osawa (UNISEPE) - tame.osawa@uol.com.br

Resumo:

A gestão pública brasileira vem aderindo gradativamente a reforma prevista na NPM, na qual, aponta a contabilidade de custos na administração pública como instrumento gerencial indispensável ao controle dos gastos públicos como também avaliação de desempenho e economicidade. Este estudo tem por objetivo investigar a percepção dos contadores, servidores responsáveis pelos serviços contábeis e auditores internos da administração pública estadual de Santa Catarina, no que se refere à gestão de custos como instrumento de auxílio gerencial para tomada de decisão na administração pública estadual. Para tal objetivo, foram coletadas informações por meio de questionário e aplicado a estatística descritiva por meio de tabelas e gráficos. Tendo por objetivo validar o questionário, calculou-se a consistência interna das variáveis observadas com Alfa de Cronbach. E para uma análise sumarizada das informações procedeu-se Análise Fatorial, com testes de Esfericidade de Bartlett, e adequação de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO). Já para verificar a diferença entre os grupos utilizou-se os testes não-paramétricos de Wilcoxon-Mann-Whitney e Kruskal-Wallis. Os resultados indicam que a percepção dos respondentes está alinhada a importância da gestão de custo como instrumento fundamental de controle da administração pública.

Palavras-chave: *New Public Management, Administração Pública, Gestão de Custo.*

Área temática: *Gestão de Custos no Setor Governamental*

Gestão de custos no setor público sob a percepção dos controladores de recursos públicos do estado de Santa Catarina.

Resumo

A gestão pública brasileira vem aderindo gradativamente a reforma prevista na NPM, na qual, aponta a contabilidade de custos na administração pública como instrumento gerencial indispensável ao controle dos gastos públicos como também avaliação de desempenho e economicidade. Este estudo tem por objetivo investigar a percepção dos contadores, servidores responsáveis pelos serviços contábeis e auditores internos da administração pública estadual de Santa Catarina, no que se refere à gestão de custos como instrumento de auxílio gerencial para tomada de decisão na administração pública estadual. Para tal objetivo, foram coletadas informações por meio de questionário e aplicado a estatística descritiva por meio de tabelas e gráficos. Tendo por objetivo validar o questionário, calculou-se a consistência interna das variáveis observadas com Alfa de *Cronbach*. E para uma análise sumarizada das informações procedeu-se Análise Fatorial, com testes de Esfericidade de Bartlett, e adequação de *Kaiser-Meyer-Olkin* (KMO). Já para verificar a diferença entre os grupos utilizou-se os testes não-paramétricos de *Wilcoxon-Mann-Whitney* e *Kruskal-Wallis*. Os resultados indicam que a percepção dos respondentes está alinhada a importância da gestão de custo como instrumento fundamental de controle da administração pública

Palavras Chaves: *New Public Management*, Administração Pública, Gestão de Custo.

Área Temática: Gestão de Custos no Setor Governamental

1. Introdução

A gestão pública vem passando por muitas mudanças, principalmente no que diz respeito aos gastos públicos, não obstante em saber em que, mas sim, como se gasta os recursos públicos. Uma mudança significativa é a busca de informações capaz de fornecerem subsídios para a tomada de decisão na gestão pública, para tal, é fundamental a adoção de sistemas de informações mais acurados e com ênfase na apuração de custos dos serviços prestados, gerando as informações necessárias no processo de gestão.

Segundo Silva *et al* (2007), essas mudanças são originárias de um processo linear, que iniciou do conselho feudal e máquinas partidárias e passou para a denominada burocracia weberiana, desaguando, atualmente numa administração pública voltada ao cliente e ao resultado, essa última fase tem sido denominada de Nova Administração Pública – *New Public Management* (NPM).

Neste sentido, Newcomer (1999) sugere que novos gerentes devem ser capazes de viabilizar os objetivos pretendidos pelas reformas empreendidas no Estado, em busca de eficiência, *accountability* e gestão de indicadores de desempenho.

Diante dessa concepção, o objetivo deste estudo é verificar qual a percepção dos controladores de recursos públicos – contadores, servidores responsáveis por serviços contábeis e auditores públicos – do Estado de Santa Catarina quanto à gestão de custos na administração pública estadual. Conhecendo assim, a percepção quanto à gestão de custos como instrumento de auxílio gerencial para tomada de decisão na administração pública estadual.

Os resultados apurados permitem fazer também inferência se as variáveis; grau de formação acadêmica, tempo de serviço – experiência – e localização do município de atuação favorece ou não a compreensão da necessidade dos sistemas de custeio na gestão pública.

Este estudo justifica-se pela mudança que a administração pública vem passando – do modelo burocrático para um sistema gerencial focado na gestão por resultados – e pela exigência das leis, especificamente a Lei 4320/64 em seu artigo 85, que prevê o controle de custos no setor público para os serviços industriais do Estado, tendo sido estendido a todo setor governamental pelo Decreto-lei 200/67. Além disso, a Lei 101/2000 Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) em seu artigo 50, § 3º, cria a obrigatoriedade de implantação e manutenção de um sistema de custo para avaliação e acompanhamento da gestão orçamentária financeira e patrimonial.

Apesar de ser um tema abordado em diversos estudos acadêmicos, poucos avanços foram registrados na gestão pública. Fator esse que contribuiu para o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) liderar o movimento para convergência aos padrões internacionais de contabilidade para o setor público – *International Public Sector Accounting Standards* – emitidos pela IFAC – *International Federation of Accountants*.

A Portaria MF 184 de 2008, dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público – pelos entes públicos – quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, que segundo o cronograma da convergência do CFC, entrará em vigência em 2012.

O presente estudo está estruturado em cinco (5) partes, incluindo essa. Na próxima parte, apresenta-se o referencial teórico que sustenta toda a pesquisa, seguido da metodologia empregada, acompanhada da análise dos dados coletados, e por fim as considerações finais.

2. Fundamentação teórica

Nesse tópico é apresentada a base teórica que sustenta o estudo, iniciando com uma introdução e experiências da NPM, passando pela importância de apurar os custos no setor público.

2.1 New Public Management (NPM)

Nova Gestão Pública é um termo genérico para uma onda de reformas da administração ao longo do mundo e que são relativamente padronizadas. A expressão Nova Gestão Pública (NPM) é muitas vezes atribuída a Hood (1995), como uma expressão que caracteriza os principais componentes de uma tendência internacional para a transformação da máquina administrativa governamental (LAPSLEY e PALLOT, 2000).

Tais reformas abrangem tanto o sistema político quanto o administrativo (GRUENING, 2001; STEINER, 2000). Hood (1995) comenta que a NPM busca diminuir ou remover as diferenças entre os setores públicos e privados e, secundariamente, uma troca da ênfase na responsabilidade de processo para responsabilidade em termos de resultados.

Segundo Gruening (2001), o movimento NPM começou no final dos anos 1970 e início de 1980, no Reino Unido sob o governo da primeira ministra Margaret Thatcher e em governos municipais nos E.U.A (por exemplo, Sunnyvale, Califórnia), que sofreram mais pesadamente com a recessão econômica e evasão fiscal. Em seguida, os governos da Nova Zelândia e Austrália aderiram ao movimento. Seus sucessos colocaram as reformas administrativas NPM na agenda de prioridades da maioria dos países da OCDE (*Organisation for Economic Co-operation and Development*) e outras nações.

A implementação da NPM, segundo Steiner (2000), varia de lugar para lugar e também depende do nível do governo. Numa abrangente abordagem da NPM geralmente incorpora cinco dimensões:

- **Cultural** (por exemplo, a satisfação do cliente, gestão da qualidade, nova gestão estilos, cultura empresarial e desenvolvimento pessoal);
- **Meta e desempenho** (por exemplo, a contabilização dos custos, sistemas de incentivos, desempenho relacionados com salários, gestão por objetivos);
- **Organizacional** (por exemplo, a descentralização, unidades autônomas, menos hierarquia);
- **Mercado** (por exemplo, contrato de gestão, *benchmarking*) e
- **Resultados** (por exemplo, avaliação, auditoria, indicadores de resultado).

Embora muitas destas estratégias tenham sido utilizadas antes, o que é novo, é a integração dos conceitos de gestão pública e privada. Mudanças na área de recursos humanos – eliminação do funcionário estatutário, relacionadas com a remuneração por desempenho, e medidas de desenvolvimento pessoal – são muito populares nos municípios da Suíça. Isto está relacionado com o objetivo de ajustar as condições de trabalho no setor público com objetivo de aproximar o setor público do setor privado (STEINER, 2000).

No Brasil esse fenômeno iniciou-se em 1994, no primeiro governo do presidente Fernando Henrique Cardoso, implementado pelo ministro Luiz Carlos Bresser Pereira, na condição de principal mentor da reforma e modernização da administração pública. Em 1995, foi implantado o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado que implicitamente em seus mega-objetivos iniciava um processo de redução da máquina estatal e descentralização governamental sem, contudo, perder de vista e função eminentemente pública da máquina estatal.

Nesse sentido, o Brasil está vivendo um processo de reestruturação administrativa e, nesse contexto, dispositivos legais apontam a necessidade da existência da contabilidade de custos, como ferramenta gerencial no dia-a-dia das atividades operacionais bem como auxílio a eficiência e economicidade na gestão pública.

2.2 Finalidades da Contabilidade de Custos na Administração Pública

Nas entidades públicas, como nas empresas privadas, é importante conhecer os custos dos produtos e serviços. Sendo assim, vários estudos têm mostrado a importância da apuração de custos no setor Público, seja somente para se saber o custo de determinados serviços ou projetos, ou até mesmo para medir o desempenho de programas de governo. Porém na administração pública burocrática, conforme Kashiwakura (1997) a apuração dos custos dos programas e dos projetos públicos tem origem na Lei das Diretrizes Orçamentária (LDO) e não em um sistema informatizado de custos.

Slomski (2006) defende a apuração de custos na administração pública pela necessidade dos gestores em conhecer os custos de suas entidades, a fim de poderem tomar as melhores decisões entre as alternativas de produzir ou comprar produtos e serviços, de produzir ou terceirizar e/ou privatizar serviço.

Porém, a simples adoção de estratégias baseadas na liderança em custos não garante a prática de gestão de custos, é necessário um sistema de informação de custos que auxilie na formulação e na avaliação da estratégia adotadas.

Silva *et al* (2007, p. 21), citam que “[...] O modelo de gestão do estado, previsto constitucionalmente, deve buscar a avaliação de seus resultados pela eficiência e pela eficácia”. Isso se torna possível porque a contabilidade de custos relaciona os insumos – como: material, pessoal e instalações – com resultados e benefícios atingidos. Assim, Leone (2000, p. 25) considera que “a contabilidade de custos produz informações gerenciais para que os diversos níveis hierárquicos da administração sejam capazes de planejar, controlar e decidir com maior eficiência e eficácia”.

Para a avaliação da gestão, um sistema de custo é o instrumento fundamental a ser usado para averiguar os resultados, no que tange à eficácia e eficiência. Silva *et al* (2007, p. 16-17) destacam que um sistema contábil deve fornecer informações para cinco objetivos:

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

Para o (IFAC, 2000) *apud* Costa (2004), as informações de custos podem suprir diversas necessidades gerenciais na administração pública, destacando-se as seis funções sociais para a contabilidade de custos descrita na tabela 01:

Tabela 1 - Necessidades gerenciais do setor público.

Função Social	Necessidades Gerenciais
Orçamento	As informações de custos podem auxiliar a decisão de alocação de recursos entre varias atividades. Os custos das atividades passadas podem ser utilizados como estimativas orçamentárias de custos futuros.
Redução e Controle de Custos	A análise do comportamento dos custos pode auxiliar na tomada de ações apropriadas para eliminar ineficiências.
Ajuste de Preços e Tarifas	Auxiliam no estabelecimento de cenários de preços e tarifas para bens e serviços fornecidos pelo governo, especialmente quando esses são fornecidos a um preço inferior ao custo, como um resultado de políticas governamentais.
Avaliação de Desempenho	Pode auxiliar a mensuração do desempenho financeiro e não financeiro. Os esforços e os resultados dos serviços de uma entidade podem ser avaliados com as seguintes mensurações: custos dos recursos e insumos usados para fornecer os serviços e o resultado alcançado.
Avaliação de Programas	As informações de custos podem auxiliar nas decisões políticas relacionadas à autorização, modificação e descontinuidade desses.
Outras Decisões Econômicas	A escolha entre as alternativas de ações requer comparação de custo ou receitas incrementais como, por exemplo, decisões de privatização, aceitar ou rejeitar uma proposta de projeto governamental, continuar ou descontinuar um produto ou serviço.

Fonte: adaptado de Costa (2004).

Portanto, o custo que antes servia somente para valoração dos estoques e apuração do resultado nas empresas privadas, passa a atuar como auxilio no planejamento, nas tomadas de

decisões e análise de desempenho (ATKINSON *et al*, 2000). Assim, o papel da contabilidade de custos é fornecer informações que auxiliem a tomada de decisão em qualquer entidade, seja ela pública ou privada.

3. Metodologia

Segundo Cooper e Schindler (2003) este estudo pode ser classificado da seguinte forma: quanto ao método de coleta de dados, será utilizado interrogação/comunicação; quanto ao poder do pesquisador de produzir efeitos nas variáveis estudadas, trata-se de um estudo *ex post facto*; quanto ao objetivo, é uma pesquisa descritiva – exploratória, a qual busca descrever a percepção dos respondentes e fazer inferências de variáveis; quanto à dimensão de tempo, classifica-se como um estudo transversal, pois, representa um determinado momento; quanto à amplitude e profundidade, classifica-se como estudo estatístico; quanto ao ambiente, caracteriza-se como uma pesquisa de campo; e por fim, quanto às percepções das pessoas sobre a atividade de pesquisa, caracteriza-se como um estudo de rotina real.

Os dados utilizados para a composição da amostra foram coletados juntos aos contadores, servidores responsáveis por serviços contábeis e auditores públicos estaduais de Santa Catarina, que, para este estudo compõem – se de 103 servidores. Os endereços eletrônicos dos servidores foram obtidos mediante contato telefônico nos respectivos órgãos e entidades integrantes da administração pública estadual.

A coleta dos dados foi realizada mediante a disponibilização de questionário na internet, <http://heliodias.wufoo.com/forms/custos-na-administracao-publica>, no período de 15 de janeiro a 25 de fevereiro de 2009. Inicialmente foram enviados e-mails a todos os respondentes sendo que apenas 6 questionários foram respondidos, em decorrência, efetuou-se contato telefônico aos respondentes, obtendo assim uma amostra 53 questionários respondidos e validados, representado 51,45% do universo. Segundo Lakatos e Marconi (2003) o percentual é representativo, tendo em vista que tais autores recomendam um percentual de respostas validas superior a 25%.

A escala de classificação usada para julgar os dados foi a Likert de cinco pontos com as possibilidades de respostas descritas na tabela 2.

Tabela 2 - Escala Likert de cinco pontos.

Discordo plenamente	Discordo	Indeciso	Concordo	Concordo plenamente
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)

Fonte: Autores da pesquisa.

Os testes estatísticos foram realizados com a utilização do *software Statistical Package for the Social Science SPSS®*, versão 13.0. Quanto aos critérios estatísticos utilizados nesse estudo, adota-se para a interpretação dos resultados o nível de significância α de 5%, ou seja, $\alpha = 0,05$. Desse modo, quando o *p-value* de um teste de hipótese for menor que o valor escolhido de α , o procedimento de teste conduz à rejeição da hipótese nula (HILL, GRIFFITHS, JUDGE, 2006, p.119). Os tratamentos estáticos propostos para a realização do estudo são:

- a) Estatística descritiva;
- b) Análise fatorial;
- c) Análise de Clusters

4. Análise dos dados e resultados

4.1 Estatísticas Descritivas

A figura 1 – dados demográficos – mostra que 58,50% dos respondentes são masculinos e 41,50% são femininos, dos quais, possuem uma média de idade de 35,96 anos. Contudo, observa-se que 58% dos respondentes encontram-se na faixa etária de 30 a 40 anos, 23% entre 20 e 30 anos, 13% entre 40 e 50 anos e somente 6% encontram-se acima de 50 anos.

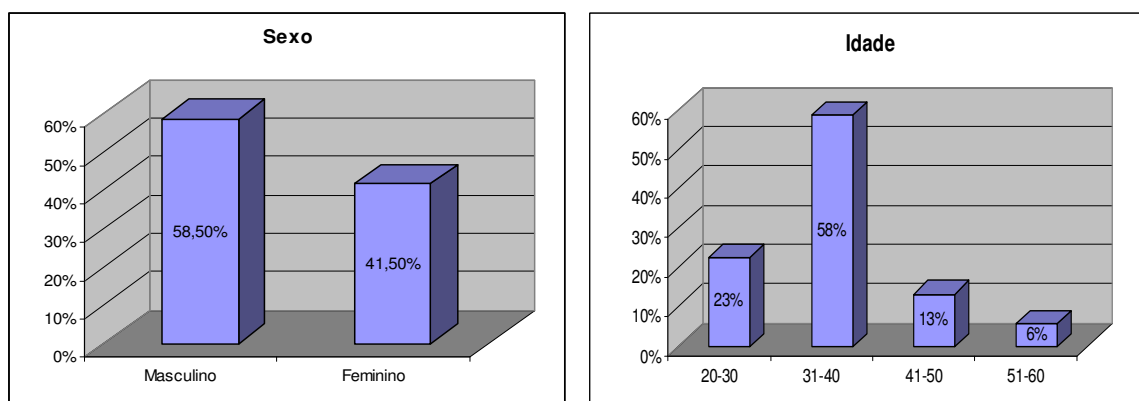


Figura 1 - Dados Demográficos

Quanto à formação acadêmica dos respondentes, a figura 2 mostra que 83,0% dos pesquisados são formados em Ciências Contábeis, 7,5% são formados em Direito, 5,7% são formados em Administração e 3,8% em outros cursos. Verifica-se ainda que 78,4% dos respondentes são pós-graduados, dos quais, 70,7% possuem pós-graduação em nível de lato sensu, 12,2% em nível de MBA (*Master of Business Administration*) e 17,1% em nível de mestrado.

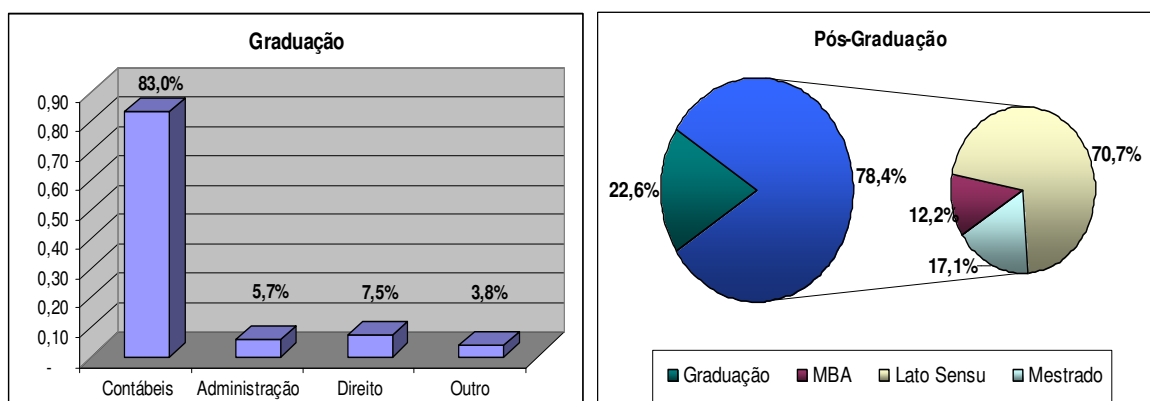


Figura 2 - Formação Acadêmica

A figura 3 ilustra a região de atuação e o tempo de serviços dos respondentes, na qual, demonstra que 69,8% atuam na capital do estado, 22,6% no interior e 7,5% no litoral. A baixa frequência de respondentes no litoral justifica-se, pelo fato que a capital do estado encontra-se no litoral, assim, os 7,5% correspondem aos respondentes que atuam em outros municípios do litoral.

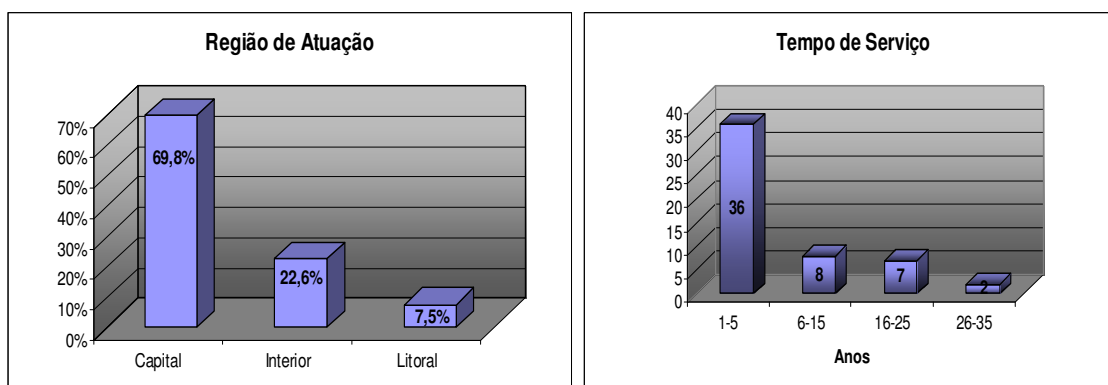


Figura 3 - Região e Tempo de Atuação

Verifica-se também que do total de respondentes, 36 atuam de 1 a 5 anos na função, que corresponde a 68% dos pesquisados, 8 atuam de 5 a 15 anos, 7 atuam de 15 a 25 anos e somente 2 com atuação acima de 25 anos. Esse número significativo de respondentes que atuam na primeira faixa de anos justifica-se, pelos recentes concursos realizados para os cargos de contadores e auditores no estado de Santa Catarina.

4.2 Análise Fatorial

Segundo Maroco (2007, p.361), “a análise fatorial é uma técnica exploratória de dados que tem por objetivo descobrir e analisar a estrutura e um conjunto de variáveis interrelacionadas de modo a construir uma escala de medidas para fatores que de alguma forma controlam as variáveis originais”. Neste caso esse procedimento é utilizado na redução de dados para identificar um pequeno número de fatores que explique muita das variações observadas em um número muito maior de variáveis.

Optou-se pelo uso do método de *Principal Axis Factoring* com abordagem rotacional *Varimax* que permite a redução de variáveis ou a redução de fatores. Assim, consoante Hair *et al* (2005), efetuou-se a seleção de cargas fatoriais mais significativas, escolhendo aquelas que apresentaram valores absolutos acima de **0,500** (corte das cargas fatoriais).

Logo, quanto maior o valor absoluto da carga fatorial, mais importante a carga na interpretação da matriz fatorial. Para realizar o tratamento dos dados, empregou-se o *software* SPSS, escolhendo *eigenvalues* (valores próprios) acima de 1,0 conforme sugere Hair *et al* (2005), ou seja, retêm-se apenas os fatores que apresentam valores próprios maiores que 1, obedecendo ao critério de normalização de *Kaiser*.

Outro aspecto importante na análise fatorial é determinar a confiabilidade interna dos dados obtidos e a precisão da escala. Para isso, realizou-se o teste de Alfa de *Cronbach* para verificar o grau de consistência interna da escala. Esta medida cujo valor calculado é **0,831** dá a proporção da variabilidade nas respostas que resulta de diferença entre as respostas dos sujeitos. Ou seja, as diferenças das respostas devem-se ao fato dos sujeitos terem diferentes opiniões e não devido a diferentes interpretações do instrumento.

Para avaliar a qualidade dos dados efetuou-se o teste de adequação de amostragem de *Kaiser-Meyer-Olkin*, que mostra se os dados podem ser tratados pelo método de análise fatorial. O resultado obtido nesse teste mostra o valor de **0,797**. Segundo Maroco (2007), se este valor estiver próximo de 0,80 indica uma boa adequação à análise fatorial.

Tabela 3 - Testes de *KMO* e *Bartlett*

<i>Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.</i>		,797
<i>Bartlett's Test of Sphericity</i>	<i>Approx. Chi-Square</i>	549,767
	<i>DF</i>	153
	<i>Sig.</i>	,000

O segundo teste, o de Esfericidade de *Bartlett* é baseado na distribuição estatística de “qui-quadrado” e testa a hipótese nula H_0 de que a matriz de correlação é uma matriz identidade (cuja diagonal é 1,0 e todas as outras as outras iguais a zero), isto é, que não há correlação entre as variáveis. Também, neste caso o valor da significância do teste de *Bartlett*, mostrou-se menor que **0,0001**, o que permite mais uma vez confirmar a possibilidade e adequação do método de análise fatorial para o tratamento dos dados.

Tabela 4 - Matriz de Fatores Rotacionária

	Fatores Carga Fatorial				
	1	2	3	4	5
p01	,729				
p06	,705				
p07	,696				
p03	,656				
p05	,580				
p02	,526				
p12		,759			
p11		,681			
p13		,553			
p15					
p08			,757		
p10			,756		
p09			,653		
p18				,789	
p16				,664	
p17				,591	
p14					-,531
p04					-,504

Extraction Method: Principal Axis Factoring.

Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.

a Rotation converged in 15 iterations.

Tabela5 - Principais fatores identificados

Fator	Nome atribuído ao Fator	% da variância total explicada pelo fator	% da variância explicada acumulada
F1	Controle e avaliação de gastos	17,809	17,809
F2	Decisão	13,983	31,792
F3	Avaliação do Desempenho	12,692	44,484
F4	<i>Accountability</i>	11,457	55,941
F5	Enfoque Legal	5,407	61,348

Fonte: Dados da Pesquisa

Foram obtidos 5 fatores, pelo critério de se considerar apenas aqueles com autovalores maiores que 1,0 e cargas fatoriais iguais ou superiores a 0,500. No que se refere ao conjunto dos fatores, verificou-se que representam 61,348% da variação total dos dados.

4.3 Testes Não-Paramétricos

Nesta seção analisam-se os testes não-paramétricos *U*, conhecido como teste de soma dos postos de *Wilcoxon* ou teste de *Mann-Whitney* para dois grupos. Pode-se testar a hipótese nula $\mu_1 = \mu_2$ (igualdade de médias populacionais entre grupos) sem a necessidade de os dados seguirem distribuição normal. E o teste *H*, ou teste de *Kruskal-Wallis*, que é um teste de soma dos postos cuja finalidade é testar a hipótese nula de que $\mu_1 = \mu_2 = \dots = \mu_k$, contra a hipótese alternativa de que tais médias não são todas iguais (FREUND, 2006).

Em relação à validação do questionário, utilizou-se o coeficiente Alfa de *Cronbach* para verificar a consistência interna. Segundo Hair *et al* (2005, p.112), o alfa de *Cronbach* “é um coeficiente de confiabilidade que avalia a consistência da escala interna” cujo limite inferior geralmente aceito é 0,70. No presente estudo o alfa de *Cronbach* calculado para as dezoito perguntas e todas as variáveis é **0,831**, demonstrando um nível de consistência muito bom.

Tabela 6 - Alfa de *Cronbach*

<i>Cronbach's Alpha</i>	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
,831	,886	18

Fonte: Dados da Pesquisa

Tabela 7 - Teste *Mann-Whitney* para a Variável Sexo

	Fator 1	Fator 2	Fator 3	Fator 4	Fator 5
Mann-Whitney U	333,000	305,000	332,000	226,000	297,000
Wilcoxon W	829,000	801,000	585,000	722,000	793,000
Z	-,144	-,650	-,162	-2,076	-,794
Asymp. Sig. (2-tailed)	,885	,516	,871	,038	,427

a Grouping Variable: Sexo

Conforme a tabela 7, os resultados são significativos ao nível de 5% de significância para o fator 4 - *Accountability*, indicando que há diferenças relevantes entre as médias dos grupos masculino e feminino. Os resultados indicam que os respondentes do sexo masculino são, para o fator 4, mais favoráveis à sua implementação.

Tabela 8 - Teste de diferenças de médias *Kruskal-Wallis* para a variável Graduação

	Fator 1	Fator 2	Fator 3	Fator 4	Fator 5
Chi-Square	4,673	,399	4,187	3,611	,748
DF	3	3	3	3	3
Asymp. Sig.	,197	,940	,242	,307	,862

a Kruskal Wallis Test

b Grouping Variable: Formação Acadêmica

A tabela 8 mostra que não há diferença significativa para os fatores com relação à variável Formação acadêmica. Independentemente da formação acadêmica os controladores possuem em média o mesmo nível de percepção quanto à gestão dos custos no setor público.

Tabela 9 - Teste de diferenças de médias *Kruskal-Wallis* para variável Pós-Graduação

	Fator 1	Fator 2	Fator 3	Fator 4	Fator 5
Chi-Square	4,654	8,881	2,829	7,001	3,623
DF	3	3	3	3	3
Asymp. Sig.	,199	,031	,419	,072	,305

a Kruskal Wallis Test

b Grouping Variable: Pós Graduação

Para a variável Pós-Graduação os resultados apresentados são significativos ao nível de 5% de significância para o fator 2 – Instrumento de Decisão – conforme a tabela 9, indicando que há diferenças relevantes entre as médias dos grupos. Os resultados indicam que os respondentes com pós-graduação Lato Sensu, para o fator 2, mais favoráveis à sua implementação, e que os respondentes com nível de pós-graduação Mestrado são menos favoráveis.

Tabela 10 - Teste de diferenças de médias *Kruskal-Wallis* para variável Região

	Fator 1	Fator 2	Fator 3	Fator 4	Fator 5
Chi-Square	2,638	3,966	5,858	1,505	7,217
df	2	2	2	2	2
Asymp. Sig.	,267	,138	,053	,471	,027

a Kruskal Wallis Test

b Grouping Variable: Região

Com relação à variável Região pode observar que há diferença significativa entre os grupos para o fator 5 – Enfoque legal. Isso indica que os controladores de recursos públicos das regiões (interior, litoral e capital) não possuem em média a mesmo nível de concordância, os respondentes da região Litoral foram mais favoráveis.

Tabela 11 - Teste de diferenças de médias *Kruskal-Wallis* para a variável Tempo de Atuação.

	Fator 1	Fator 2	Fator 3	Fator 4	Fator 5
Chi-Square	6,399	2,774	3,850	4,901	,877
df	3	3	3	3	3
Asymp. Sig.	,094	,428	,278	,179	,831

a Kruskal Wallis Test

b Grouping Variable: Tempo de Atuação

Verifica-se que não há diferencia significativa de média para os fatores com relação ao tempo de atuação de serviço, conforme a tabela 11. Independente do período de atuação na função, os controladores possuem a mesma percepção quanto à gestão de custos no setor público.

5. Conclusão

As mudanças previstas nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCT. 16), objetiva a transição da administração pública burocrática para a administração pública gerencial, na qual, as decisões são baseadas em informações reais geradas por bancos de dados e sistemas de contabilidade eficaz ao invés do “achismo”. Teoricamente baseado no subsistema de custos que tem por objetivo gerar relatórios para subsidiar a administração.

Portanto, este estudo objetivou verificar qual a percepção dos controladores de recursos públicos – contadores, servidores responsáveis por serviços contábeis e auditores públicos – do Estado de Santa Catarina quanto à gestão de custos na administração pública estadual. Na qual, realizaram-se inferências sobre as variáveis; grau de formação acadêmica, tempo de serviço – experiência – e localização do município de atuação.

Com a aplicação de questionários e análise estatística pode-se concluir que há diferenças de percepção entre os grupos conforme demonstrado nas tabelas 7, 9 e 10. Contudo, na média os respondentes demonstraram uma percepção positiva quanto à importância e necessidade da gestão de custo na administração pública como também

indispensável à implantação de uma administração pública gerencial baseada nos princípios da eficiência, eficácia, efetividade e, mormente, economicidade.

Verifica-se que os respondentes do sexo masculinos são mais favoráveis ao fator 4 – *Accountability*, assim como os que possuem pós-graduação Lato Sensu, são mais favoráveis a implementação do fator 2 – Instrumentos de Decisão – e que os respondentes com nível de pós-graduação Mestrado são menos favoráveis. Outro ponto de destaque é que os respondentes da região litoral são mais favoráveis ao fator 5 – Enfoque legal – do que os respondentes das demais regiões.

Porém, ainda há uma grande lacuna entre precisar e adotar sistemas de custos como ferramenta de gestão na administração pública, mostrando que os controladores de recursos públicos estão mais preocupados em fazer o que as leis determinam ao invés de fazer o que eles necessitam.

Apesar dos controladores de recursos conhecerem os conceitos, importância dos sistemas de custos e as legislações que determinam o uso dos custos no setor público não o faz. No entanto, a adoção de tais conhecimentos pode contribuir para a evolução da administração pública do modelo burocrático para o gerencial.

Referências.

ATKINSON, A. A. *et al.* **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BRASIL. Lei 4320/64, de 17 de março de 1964 – **Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, de 23 de março de 1964.

_____. Lei Complementar nº 97, de 9 de junho de 1999. **Dispõe sobre as normas gerais para a organização, o preparo e o emprego das Forças Armadas**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 10 de junho de 1999.

_____. Decreto Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. **Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e da outras providências**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, Seção I, Parte I, Suplemento Nº 39, de 27 de fevereiro de 1967, retificado em 8 de março, 30 de março e 17 de julho de 1967.

_____. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, de 05 de maio de 2000.

_____. Portaria MF nº 184 de 25 de agosto de 2008. **Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, de 26 de agosto de 2008.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. **Reforma de Estado para a cidadania: a reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional**. São Paulo. Ed 34: Brasília: ENAP, 1998.

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pámela S. **Métodos de pesquisa em administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

COSTA, Patrícia de Souza. **Análise do impacto do progresso tecnológico nos custos no tratamento hospitalar: o caso do tratamento para litíase urinária no Hospital Universitário de Brasília**. Brasília: Dissertação de mestrado, Universidade de Brasília, 2004.

DINIZ, Josediton Alves; DIENG, Mamadou; MORAES, Edson Franco de. **A utilização de sistemas de custos na administração pública municipal: um estudo sob o enfoque comportamental**. In: ENCONTRO DA ANPAD, 32, 2008, Rio de Janeiro. *Anais...* Rio de Janeiro, EnANPAD, 2008. CD-ROM.

FREUND, John E. **Estatística Aplicada: Economia, Administração e Contabilidade**, 11ª edição, Porto Alegre: Bookman, 2006.

GRUENING, Gernod. **Origin and Theoretical Basis of New Public Management**. International Public Management Journal, 4. p. 1-25. ISSN: 1096-7494. 2001.

HAIR, Jr, Joseph F. ANDERSON, Rolph E. TATHAM Ronald L. BLACK, Willian C. **Análise Multivariada de Dados**. 5 ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HOOD, C. **The “new public management” in the 1980s: variations on a Theme**. *Accounting Organizations and Society*, v. 20, n. 213, Elsevier Science, Grant Britain, p. 93-109, 1995.

HILL, R. Carter; GRIFFTHS, William E. JUDGE, George G. **Econometria**, tradução Alfredo Alves de Farias, 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

KASHIWAKURA, Helder Kiyoshi. **Um enfoque na avaliação e no desempenho do orçamento-programa da administração pública federal**. Rio de Janeiro: Dissertação de mestrado, Universidade Federal do Rio de Janeiro, 1997.

KELLY, Joanne; WANNA, John. **Once More into Surplus: Reforming Expenditure Management in Australia and Canada**. *International Public Management Journal*. 2(1). ISSN: 1096-7494. p. 127-146. 1999.

KLAGES, Helmut; LÖFFLER, Elke. **Obstacles to the Administrative modernization Process in Germany**. *International Public Management Journal*, 1(2): p. 165-176. 1998.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**, 5 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LAPSLEY, Irving, PALLOT, June, **Accounting, Management and Organizational Change: A Comparative Study of Local Government**. *Management Accounting Research*, 2000, ed.11, p. 213-229.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos, planejamento, Implantação e Controle**. 3º ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MAROCO,

NASCHOLD, Frieder; DALEY, Glenn. **Learning from the Pioneers: Modernizing Local Government. Part One**. *International Public Management Journal*, 2(1). p. 25-51. ISSN: 1096-7494. 1999.

NEWCOMER, Kathryn E. A preparação dos gerentes públicos para o século XXI. **Revista do Serviço Público**. Brasília, V.50, n.2, abr-jun, 2002.

PALLOT, June. **New Public Management Reform in New Zealand: The Collective Strategy Phase**. *International Public Management Journal*, 1(1): p. 1-18.1998.

SILVA, Lindomar Pinto da & FADUL, Élvia Mirian Cavalcanti. **A percepção dos gestores públicos estaduais sobre o seu papel na implantação de novos padrões de eficiência na gestão pública: O GESPÚBLICA**. In: ENCONTRO DA ANPAD, 32, 2008, Rio de Janeiro. *Anais...* Rio de Janeiro, EnANPAD, 2008. CD-ROM.

SILVA, C.A. (Org.). **Custos no setor público**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2007.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

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

STEINER, Reto. New Public Management in Swiss municipalities. **International Public Management Journal**. vol 3 . Elsevier Science Ltd, Grant Britain. p. 169–189. 2000.