

XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS DE COSTOS

CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: A PERCEPÇÃO DOS CONTROLADORES DE
RECURSOS PÚBLICOS DO ESTADO DE SANTA CATARINA.

Tipificación: Comunicaciones de experiencias profesionales

Autores

Hélio de Lara Dias

Instituição: Sociedade Paranaense de Educação e Informática (Brasil)

Enalto de Oliveira Gondrige

Instituição: Universidade Federal do Paraná (Brasil)

Ademir Clemente, Dr.

Instituição: Universidade Federal do Paraná (Brasil)

Márcia Maria dos Santos Bortolocci Espejo

Instituição: Universidade Federal do Paraná (Brasil)

Simone Bernardes Voese, Dra.

Instituição: Universidade Federal do Paraná (Brasil)

Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: A PERCEPÇÃO DOS CONTROLADORES DE RECURSOS PÚBLICOS
DO ESTADO DE SANTA CATARINA.**

Tipificación: Comunicaciones de experiencias profesionales

RESUMO

A gestão de custos na administração pública tem sido apontada 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*. Já para verificar a diferença entre os grupos utilizou-se os testes não-paramétricos de *Wilcoxon-Mann-Whitney* e *Kruskal-Wallis*. E para uma análise sumarizada das informações procedeu-se Análise Fatorial, com testes de Esfericidade de Bartlett, e adequação de *Kaiser-Meyer-Olkin* (KMO). 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.

1. INTRODUÇÃO

A gestão pública vem passando por muitas mudanças, principalmente no que tange os gastos públicos, não obstante em saber em que, mas sim, como se gasta os recursos públicos. Conforme Tibúrcio-Silva *et al* (2007), atualmente na gestão pública há uma busca constante de sistemas de informações mais acurados e com ênfase na apuração de custos dos serviços prestados. Outra mudança apontada é a tendência das entidades públicas utilizarem informações gerenciais nas tomadas de decisões internas na sua administração.

Ainda segundo Tibúrcio-Silva *et al* (2007), essas mudanças são originárias de um processo linear, que iniciou do conselho feudal e maquinações 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).

Corroborando com essa idéia, Bresser-Pereira (1998) chama essa reforma da gestão pública de “modelo estrutural de gerência pública,” na qual, além de grandes mudanças no processo de gestão de pessoal e da adoção de uma administração por objetivos, ele inclui a reforma estrutural da organização do estado. Os primeiros países a reconhecerem essa necessidade e a embarcarem na reforma gerencial do estado foram; o Reino Unido, a Austrália e a Nova Zelândia.

Diniz, Dieng E Moraes (2008, p.4) consideram que “a administração pública gerencial surgiu como mais uma alternativa ao processo evolutivo da organização do Estado, na busca da eficiência e eficácia na aplicação regular dos recursos públicos.”

Em qualquer processo de mudança na administração pública, o gestor e o contador público desempenham papéis fundamentais para o sucesso da reforma. Sendo, o primeiro responsável por conduzir o processo e o segundo por registrar, controlar, divulgar e apresentar os resultados apurados. Tanto isso é verdade que segundo Silva e Fadul (2008, p.3), “... durante a reforma ocorrida a partir de 1995, – aprovação do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado – grande parte dos investimentos em capacitação, melhoria de remuneração e desenvolvimento foram realizados para o grupo de gestores”.

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, surge a seguinte questão orientadora deste estudo: **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?**

Alinhado com a problemática, este estudo objetiva-se conhecer a percepção dos controladores de recursos públicos de Santa Catarina quanto à gestão de custos como instrumento de auxílio gerencial para tomada de decisão na administração pública estadual. Os resultados apurados permite 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 quatro (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. MARCO TEÓRICO

Nesse tópico é apresentada a base teórica que sustenta o estudo, iniciando com experiências da NPM, passando por exemplos no Brasil e por fim a 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. Uma abrangente abordagem 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.

2.2 Administração Pública Gerencial Brasileira

A descentralização das ações governamentais, um dos princípios basilares da nova administração pública na sua dimensão organizacional, tem como exemplo o Estado de Santa Catarina, que no primeiro governo de Luiz Henrique da Silveira iniciado em 2003, por meio da secretarias de desenvolvimento regional criadas pela Lei Complementar Estadual 243 de 2003, aproximou o governo estadual dos seus clientes. Neste passo, foram criadas as 29 secretarias regionais e a transferência do poder começou a ser executada. Outro exemplo de administração pública gerencial, pode-se citar a implantação de um sistema de custeio no comando da Aeronáutica com o objetivo de otimizar os recursos repassados.

O comando da Aeronáutica conduz as forças armadas nacionais – Exército, Marinha e Aeronáutica – cabendo ainda conforme a Lei Complementar 97/1999, em seu art. 18, orientar, coordenar e controlar as atividades da viação civil; bem como, prover a segurança da navegação aérea; participar da política aeroespacial brasileira; além de estabelecer, equipar e operar a infra-estrutura aeroespacial, aeronáutica e aeroportuária; e operar o correio aéreo nacional.

Com o objetivo de otimização dos recursos repassado para atender todas as suas atribuições, Tibúrcio-Silva *et al* (2007) citam que os gestores do comando da aeronáutica percebem que qualquer decisão necessitaria de eficiente sistema de custos, capaz de gerar informações seguras e dinâmicas, já que são administrados mais de cem mil itens de suprimentos, superando muitas empresas privadas.

Desde então, vários sistemas de apuração de custos foram implantados no comando da Aeronáutica, até o atual Sistema Informatizado de Planejamento e Gestão (SIPLAG), estabelecido pela Instrução do Comando da Aeronáutica (IAC) 172-1 de 2001 – Apropriação de Custos.

Conforme (TIBÚRCIO-SILVA *et al*, 2007, p. 193):

A ICA 172-1 de 2001 apresenta como meta o acompanhamento gerencial e tem por finalidade verificar se os recursos posto a disposição foram consumidos em consonância com os objetivos maiores do Comando da Aeronáutica; bem como propiciar a seleção das informações mais relevantes, capazes de auxiliar aos comandantes, aos chefes ou aos diretores no processo decisório; além de orientar as Unidades Gestoras Executoras (UGE) sobre os procedimentos para a implantação da apropriação de custos, utilizando como principal meio de captação dos dados o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi), com vistas à obtenção de informações à contabilidade gerencial.

A apropriação de custos proporciona informações confiáveis e em tempo hábil para a tomada de decisões pelos dirigentes do comando da Aeronáutica, além de possibilitar a apuração dos custos das Unidades Gestoras, possibilitando a análise da eficiência e eficácia da aplicação dos recursos repassados pela União.

2.3 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 têm 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. Corroborando com essa idéia, Souza e Clemente (2007) defendem que 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.

Tibúrcio-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. Tibúrcio-Silva (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 a 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 auxílio 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

3.1 Tipologias do Estudo

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.

3.2 Definições da População e Amostra.

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. Inicialmente a população objeto da pesquisa era composta por 103, destes, 53 questionários foram respondidos e validados, representando 51,45%. Segundo Lakatos e Marconi (2003) o percentual é representativo, tendo em vista que tais autores recomendam um percentual de respostas validas superior a 25%.

3.3 Coletas e Analise dos dados

A coleta dos dados foi realizada mediante a disponibilização de questionário na internet, <http://heliodias.wufoo.com/forms/custos-na-administracao-publica>. 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)

3.4 Tratamento Estatístico

Foram utilizados para a realização desse estudo:

- a) Estatística descritiva;
- b) Testes não-paramétricos (Wilcoxon-Mann-Whitney e Kruskal-Wallis);
- c) Teste de Esfericidade de Bartlett;
- d) Análise fatorial;
- e) Testes Kaiser-Meyer-Olkin (KMO);

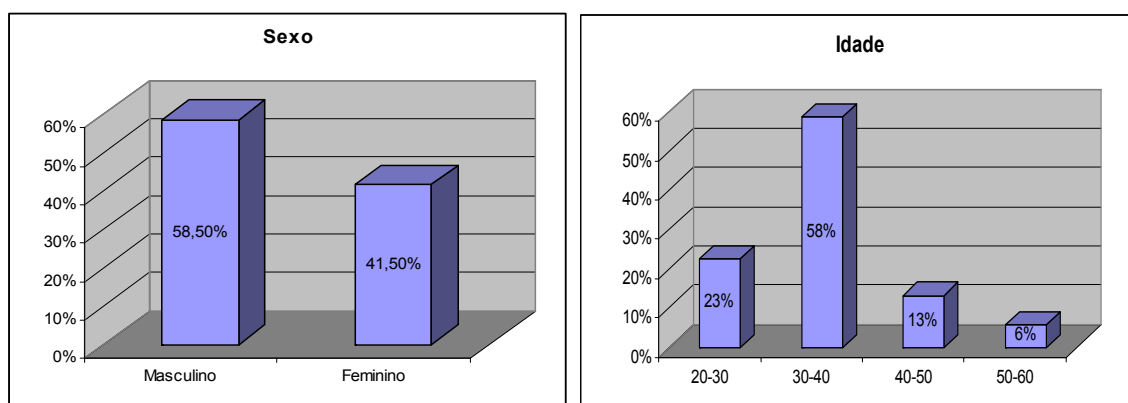
f) Alpha de Cronbach

Os testes estatísticos foram realizados com a utilização do *software Statistical Package for the Social Science SPSS®*, versão 15.0. 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).

4. ANÁLISE DOS DADOS E RESULTADOS

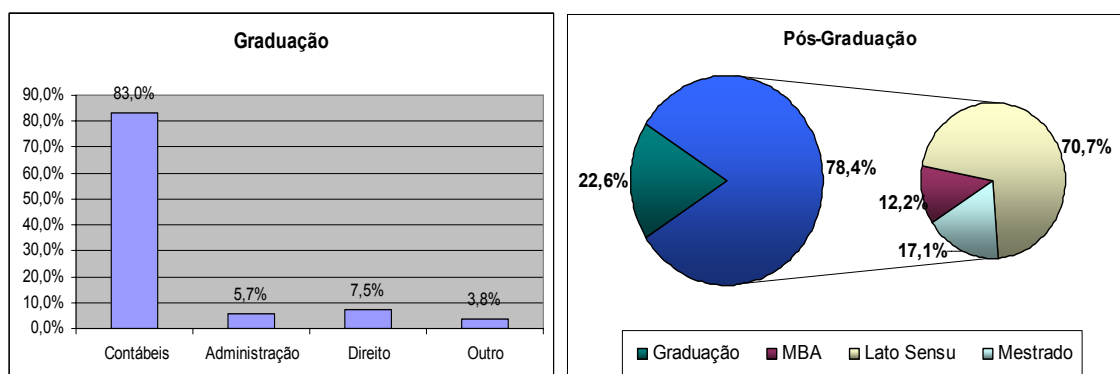
4.1 Estatística Descritiva

O gráfico 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.



Gráficos 1 - Dados Demográficos.

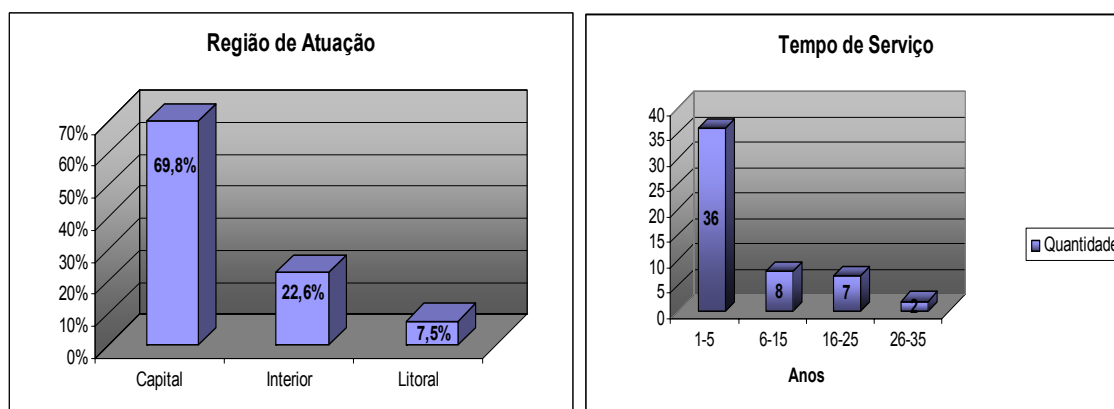
Quanto à formação acadêmica dos respondentes, o gráfico 2 mostra que 83,0% dos pesquisados são formado em Ciências Contábeis, 7,5% são formados em Direito, 5,7% são formados em Administração e 3,8% em outros cursos. Verifica-se ainda que 78,4% dos respondentes são pós-graduados, dos quais, 70,7% possuem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



Gráficos 2 - Formação Acadêmica

O gráfico 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 freqüência 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.

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.



Gráficos 3 - Região e Tempo de Atuação

Com o intuito de identificar a percepção dos contadores públicos estaduais de Santa Catarina quanto ao uso do custo como instrumento de controle e gestão pública, foram elaboradas e aplicadas quatro perguntas. O sistema de custo como ferramenta de controle de desperdícios dos recursos público; a utilização do sistema de custo como facilitador da prática da eficiência e da economicidade; o sistema de custo como beneficiador dos controles de recursos financeiros orçados; e a gestão de custos na administração pública restringe-se basicamente a efetuar os registros contábeis.

Tabela 3 - Percepção quanto ao uso do custo como instrumento de controle e gestão público.

Possibilidades	p01 %	p02 %	p03 %	p04 %
Discordo Plenamente	0,0	0,0	1,9	28,3
Discordo	1,9	0,0	0,0	39,6
Indeciso	1,9	3,8	1,9	5,7
Concordo	45,3	41,5	58,5	22,6
Concordo Plenamente	50,9	54,7	37,7	3,8
Total	100,0	100,0	100,0	100,0

Verifica-se na tabela 3 que os contadores públicos estaduais de Santa Catarina concordam com o uso do custo como instrumento de controle e gestão pública, já que mais de 95% dos respondentes assinalaram as assertivas concordo e concordo

plenamente nas perguntas 01, 02 e 03. Contudo, a pergunta 04 mostra que 67,9% dos respondentes concordam que a gestão do custo na gestão pública não se restringe basicamente aos registros contábeis dos gastos públicos, como é determinado pela lei 4320/64 em seu artigo 85 e pela lei complementar 101/2000 Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) em seu artigo 50, § 3º.

Objetivando a percepção quanto ao uso do custo no processo orçamentário, foram formadas e aplicadas três perguntas. O custo favorece a comparação e avaliação da eficácia orçamentária; O custo favorece a comparação e avaliação da eficiência orçamentária; e o custo possibilita o estabelecimento de padrões a serem alcançados.

Tabela 4 - Percepção quanto ao uso do custo no processo orçamentário.

Possibilidades	p05 %	p06 %	p07 %
Discordo Plenamente	0,0	0,0	0,0
Discordo	1,9	0,0	0,0
Indeciso	7,5	7,5	5,7
Concordo	64,2	58,5	52,8
Concordo Plenamente	26,4	34,0	41,5
Total	100,0	100,0	100,0

De acordo com os dados levantados na tabela 4, constata-se que a percepção dos contadores públicos estaduais de Santa Catarina está alinhado com as teorias, visto que mais de 90% concordam com as assertivas concordo e concordo plenamente. Percebe-se a importância do uso do custo no processo orçamentário dos entes públicos.

Já a percepção quanto ao uso de sistema de custos para avaliar o desempenho nos serviços públicos foi levantada por intermédio de três perguntas, O sistema de custo avalia o desempenho dos programas públicos; sistema de custo permite a comparação dos custos entre os entes públicos; e o sistema de custo contribui para o reconhecimento do servidor público.

Tabela 5 - Percepção quanto ao uso de sistemas de custos para avaliar o desempenho nos serviços públicos.

Possibilidades	p08 %	p09 %	p10 %
Discordo Plenamente	3,8	1,9	3,8
Discordo	13,2	5,7	17,0
Indeciso	11,3	3,8	26,4
Concordo	45,3	58,5	35,8
Concordo Plenamente	26,4	30,2	17,0
Total	100,0	100,0	100,0

A tabela 5 evidencia que a percepção dos pesquisados está alinhado com abordagens descritas na NPM, como relata Steiner (2000), Lapsley e Pallot (2000). Porém,

analisando visualmente o gráfico 4 pode-se observar que a curva da pergunta 10 – o sistema de custo contribui para o reconhecimento do servidor público – apresenta uma tendência diferente das demais desse grupo, no entanto, essa diferença não é significativa estatisticamente.

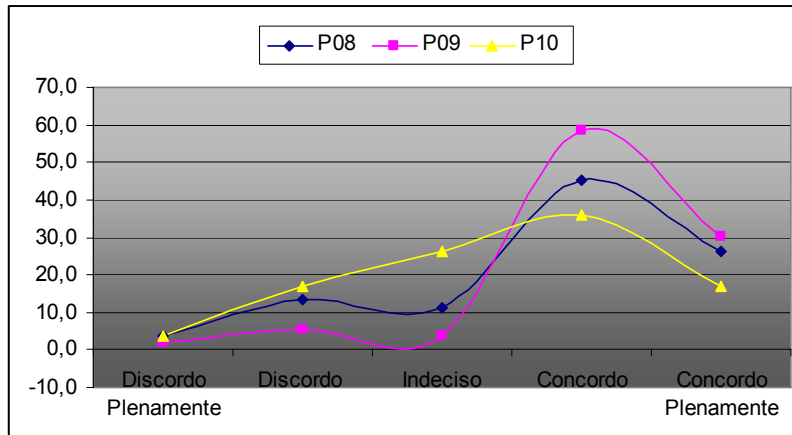


Gráfico 4 – Custo como ferramenta de desempenho.

Com o objetivo de analisar a percepção quanto ao uso do custo para a tomada decisão, foram aplicadas três perguntas: Nas aquisições de bens ou serviços públicos é importante saber o Custo-Benefício; Nas decisões entre comprar, alugar ou terceirizar é importante saber os custos; e A decisão da continuidade, paralisação ou incremento dos serviços requer informação de custo.

Tabela 6 - Percepção quanto ao uso do custo para a tomada de decisão.

Possibilidades	p11 %	p12 %	p13 %
Discordo Plenamente	0,0	0,0	0,0
Discordo	0,0	0,0	1,9
Indeciso	0,0	0,0	3,8
Concordo	39,6	34,0	43,4
Concordo Plenamente	60,4	66,0	50,9
Total	100,0	100,0	100,0

Os dados apurados na tabela 6 evidenciam que os contadores públicos estaduais de Santa Catarina concordam com uso do custo para tomada de decisão, visto que 100% dos respondentes acordam com as assertivas concordo e concordo plenamente nas perguntas 11 e 12. Com relação à pergunta 13 verifica-se que houve uma redução no percentual para 94,3%, essa redução não diminui a significância do resultado apurado.

A percepção quanto ao uso da informação de custo como auxílio a transparência e prestação de contas foi levantado por intermédio de cinco perguntas; implantação do sistema de custo depende de lei específica; os gestores públicos sentem a falta de informação sobre custo; é importante saber o custo dos produtos ou serviços públicos para a tomada de decisão; é importante a utilização do sistema de custos para a tomada de decisão no setor público; e a utilização de custo favorece a *accountability*.

Tabela 7 - Percepção da informação de custo como auxílio a transparência e prestação de contas.

Possibilidades	p14 %	p15 %	p16 %	p17 %	p18%
Discordo Plenamente	11,3	1,9	0,0	0,0	0,0
Discordo	35,8	9,4	0,0	1,9	3,8
Indeciso	26,4	7,5	0,0	1,9	5,7
Concordo	15,1	54,7	45,3	49,1	41,5
Concordo Plenamente	11,3	26,4	54,7	47,2	49,1
Total	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Neste bloco de perguntas observa-se que as respostas concentram em maior nível à concordância da assertiva, exceto a pergunta relacionada com necessidade de legislação específica para implementação do sistema de custos, evidenciando que os controladores não consideram necessária uma legislação específica para a implementação de sistemas de custos.

4.2 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 é todas as variáveis é 0,831, demonstrando um nível de consistência muito bom.

Tabela 8 - Alfa de Cronbach

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

Tabela 9 - Teste *Mann-Whitney* para a Variável Sexo

Estatística do teste	Perguntas 1-6					
	p01	p02	p03	p04	p05	p06
<i>Mann-Whitney U</i>	335,500	306,500	284,000	302,000	312,500	292,000
<i>Wilcoxon W</i>	831,500	802,500	780,000	555,000	808,500	788,000
Z	-,113	-,712	-1,191	-,741	-,607	-1,014
<i>Asymp. Sig. (2-tailed)</i>	,910	,476	,234	,459	,544	,310
Estatística do teste	Perguntas 7-12					
	p07	p08	p09	p10	p11	p12
<i>Mann-Whitney U</i>	290,500	336,500	327,500	301,500	322,000	327,000
<i>Wilcoxon W</i>	786,500	832,500	580,500	554,500	818,000	580,000
Z	-1,031	-,086	-,277	-,741	-,405	-,308
<i>Asymp. Sig. (2-tailed)</i>	,302	,931	,782	,459	,686	,758
Estatística do teste	Perguntas 13-18					
	p13	p14	p15	p16	p17	P18
<i>Mann-Whitney U</i>	230,000	306,500	298,000	262,500	237,000	263,500
<i>Wilcoxon W</i>	726,000	802,500	794,000	758,500	733,000	759,500
Z	-2,260	-,646	-,859	-1,643	-2,129	-1,554
<i>Asymp. Sig. (2-tailed)</i>	,024	,518	,390	,100	,033	,120

Os resultados são significativos ao nível de 5% de significância para as perguntas 13 e 17, indicando que há diferenças relevantes entre as médias dos grupos masculino e feminino. Os resultados indicam que os respondentes do sexo feminino são, para as perguntas 13 e 17, mais favoráveis à sua implementação.

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

Estatística do teste	Perguntas 1-6					
	p01	p02	p03	p04	p05	p06
<i>Chi-Square</i>	2,332	2,458	4,902	6,071	6,389	4,722
<i>df</i>	2	2	2	2	2	2
<i>Asymp. Sig.</i>	,312	,293	,086	,048	,041	,094
Estatística do teste	Perguntas 7-12					
	p07	p08	p09	p10	p11	p12

<i>Chi-Square</i>	6,106	3,727	3,805	4,505	4,846	3,406
<i>df</i>	2	2	2	2	2	2
<i>Asymp. Sig.</i>	,047	,155	,149	,105	,089	,182
Estatística do teste	Perguntas 13-18					
	p13	p14	p15	p16	p17	p18
<i>Chi-Square</i>	4,474	6,745	2,964	5,482	5,164	3,042
<i>df</i>	2	2	2	2	2	2
<i>Asymp. Sig.</i>	,107	,034	,227	,065	,076	,219

Observa-se diferença significativa para as perguntas 4, 5, 7 e 14. Na pergunta 4 - A gestão de custos na administração pública restringe-se basicamente a efetuar os registros contábeis, os respondentes com formação em Ciências Contábeis são mais favoráveis à assertiva.

Tabela 11 - p04

Graduação	N	Mean Rank
Contábeis	44	27,14
Administração	3	26,50
Direito	4	26,38
Outro	2	26,00
Total	53	

Tabela 12 - p05

Graduação	N	Mean Rank
Contábeis	44	27,38
Administração	3	30,50
Direito	4	22,50
Outro	2	22,50
Total	53	

Na pergunta 5 - O custo favorece a comparação e avaliação da eficácia orçamentária, os respondentes com formação em Administração são mais favoráveis à assertiva com relação aos demais grupos.

Tabela 13 - p07

Graduação	N	Mean Rank
Contábeis	44	28,38
Administração	3	25,83
Direito	4	17,50
Outro	2	17,50
Total	53	

Tabela 14 - p04

Graduação	N	Mean Rank
Contábeis	44	27,03
Administração	3	25,17
Direito	4	26,63
Outro	2	29,75
Total	53	

Na pergunta 7 - O custo possibilita o estabelecimento de padrões a serem alcançados, os respondentes com formação em Ciências Contábeis são mais favoráveis à assertiva conforme a tabela 13. Entretanto, na pergunta 14 - Implantação do sistema de custo depende de lei específica, os respondentes com formação em outro curso são mais favoráveis à assertiva com relação aos demais grupos.

Tabela 15 - Teste de diferenças de médias *Kruskal-Wallis* para variável Pós-Graduação

Estatística do teste	Perguntas 1-6					
	p01	p02	p03	p04	p05	p06
Chi-Square	5,761	6,934	6,446	2,451	6,928	6,337
df	3	3	3	3	3	3
Asymp. Sig.	,124	,074	,092	,484	,074	,096
Estatística do teste	Perguntas 7-12					
	p07	p08	p09	p10	p11	p12
Chi-Square	6,670	2,758	7,265	3,151	8,165	2,243
df	3	3	3	3	3	3
Asymp. Sig.	,083	,430	,064	,369	,043	,524
Estatística do teste	Perguntas 13-18					
	p13	p14	p15	p16	p17	p18
Chi-Square	2,452	5,620	1,078	4,590	7,047	9,058
df	3	3	3	3	3	3
Asymp. Sig.	,484	,132	,782	,204	,070	,029

Para a variável Pós-Graduação apenas as perguntas 11 e 18 apresentaram diferenças de médias significativas.

Tabela 16 - p11

Pós-Graduação	N	Mean Rank
Não Possuem	12	28,67
Lato Senso	5	16,30
MBA	29	30,19
Mestrado	7	18,57

Total	53	
-------	----	--

Tabela 17 - p18

Pós-Graduação	N	Mean Rank
Não Possuem	12	18,96
Lato Senso	5	21,30

MBA	29	28,88
Mestrado	7	37,07

Total	53	
-------	----	--

A percepção dos respondentes na pergunta 11 - Nas aquisições de bens ou serviços públicos é importante saber o Custo-Benefício, os respondentes com nível de MBA são mais favoráveis à assertiva. Todavia, na pergunta 18 - A utilização de custo favorece a *accountability* (Prestação de Contas, Transparência), os respondentes com nível se Mestrado são mais favoráveis à assertiva com relação aos demais grupos.

Tabela 18 - Teste de diferenças de médias *Kruskal-Wallis* para variável Região

Estatística do teste	Perguntas 1-6					
	p01	p02	p03	p04	p05	p06
<i>Chi-Square</i>	2,332	2,458	4,902	6,071	6,389	4,722
<i>df</i>	2	2	2	2	2	2
<i>Asymp. Sig.</i>	,312	,293	,086	,048	,041	,094
Estatística do teste	Perguntas 7-12					
	p07	p08	p09	p10	p11	p12
<i>Chi-Square</i>	6,106	3,727	3,805	4,505	4,846	3,406
<i>df</i>	2	2	2	2	2	2
<i>Asymp. Sig.</i>	,047	,155	,149	,105	,089	,182
Estatística do teste	Perguntas 13-18					
	p13	p14	p15	p16	p17	p18
<i>Chi-Square</i>	4,474	6,745	2,964	5,482	5,164	3,042
<i>df</i>	2	2	2	2	2	2
<i>Asymp. Sig.</i>	,107	,034	,227	,065	,076	,219

Para a variável Região as perguntas 04, 05, 07 e 14 apresentaram diferenças de médias significativas.

Tabela 19 - p04

Região	N	Mean Rank
Capital	37	27,72
Interior	12	20,25
Litoral	4	40,63
Total	53	

Tabela 20 - p05

Região	N	Mean Rank
Capital	37	25,57
Interior	12	34,50
Litoral	4	17,75
Total	53	

Com relação à pergunta 04 - A gestão de custos na administração pública restringe-se basicamente a efetuar os registros contábeis, os respondentes da região litoral foram mais favoráveis. De outra forma na pergunta 05 - O custo favorece a comparação e avaliação da eficácia orçamentária, os respondentes da região interior são mais favoráveis.

Tabela 21 - p07

Região	N	Mean Rank
Capital	37	26,54
Interior	12	32,88
Litoral	4	13,63
Total	53	

Tabela 22 - p14

Região	N	Mean Rank
Capital	37	23,53
Interior	12	35,63
Litoral	4	33,25
Total	53	

No que se refere à pergunta 07 - O custo possibilita o estabelecimento de padrões a serem alcançados, os respondentes da região interior são mais favoráveis à assertiva. No mesmo sentido, na pergunta 14 - Implantação do sistema de custo depende de lei específica, os respondentes da região interior são mais favoráveis à assertiva.

Considerando que neste caso a capital está situada no litoral foi realizado o mesmo procedimento consolidando os respondentes da capital no grupo litoral para confirmar os resultados. Os foram resultados consistentes e indicam diferenças de médias significativas somente entre as perguntas 5 e 14. Confirmando nestes casos, que o grupo de respondentes do interior é mais favorável às assertivas consoante tabelas 23 e 24.

Tabela 23 - p05

Região	N	Mean Rank
Capital	41	24,80
Interior	12	34,50
Total	53	

Tabela 24 - p14

Região	N	Mean Rank
Capital	41	24,48
Interior	12	35,63
Total	53	

4.3 Análise Fatorial

A análise fatorial tem por objetivo identificar variáveis ou fatores que expliquem correlações dentro de um conjunto de variáveis (HAIR *et al*, 2005). Neste caso esse procedimento foi 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 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.

Tabela 25 - 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 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 Hair *et al*(2005), se este valor estiver próximo de 0,80 indica uma boa adequação à análise fatorial.

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 26 - 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.

Tabela 27 - 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

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.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo demonstrou que a percepção dos controladores dos recursos públicos – embora haja diferenças de percepção entre os grupos conforme demonstrado nas tabelas 9, 10, 15 e 18 – em média, é positiva quanto a importância e necessidade da gestão de custo na administração pública como também indispensável à implantação de uma administração pública gerencial baseada nos princípios da eficiência, eficácia, efetividade e, mormente, economicidade.

Verificou-se também que a diferença de percepção ocorre na variável sexo conforme demonstrado na tabela 9 para as perguntas 13 – a decisão da continuidade, paralisação ou incremento dos serviços requer informação de custo e 17 – é importante a utilização do sistema de custos para a tomada de decisão no setor público –, nas quais os respondentes do sexo feminino se mostram mais favoráveis às assertivas.

No que se refere à graduação, a percepção difere nas perguntas 04, 05 e 07. Nas perguntas 04 e 07, respectivamente – a gestão de custos na administração pública restringe-se basicamente a efetuar os registros contábeis – o custo possibilita o estabelecimento de padrões a serem alcançados–, os respondentes com graduação em ciências contábeis se mostraram mais favoráveis à assertiva conforme tabelas 11 e 13. No que tange a pergunta 05 – O custo favorece a comparação e avaliação da eficácia orçamentária – os graduados em administração se mostraram mais favoráveis de acordo com a tabela 12.

Com relação à percepção dos respondentes com nível de pós-graduação apenas as perguntas 11 – nas aquisições de bens ou serviços públicos é importante saber o Custo-Benefício e 18 – a utilização de custo favorece a *accountability* – Os respondentes com MBA são mais favoráveis assertiva 11 conforme a tabela 16, e os respondentes com nível de mestrado são mais favoráveis às assertivas 18 conforme tabela 17.

Quanto à região de atuação, houve diferença significativa de percepção na pergunta 04, 05, 07 e 14. Na pergunta 04 os respondentes do litoral são mais favoráveis a esta assertiva conforme a tabela 19, nas perguntas 05, 07 e 14, os respondentes do interior são mais favoráveis à assertiva. Considerando-se a capital como integrante do grupo litoral, somente as perguntas 05 e 14, mostraram diferença estatisticamente de percepção, e os resultados mostraram-se consistente às tabelas 20 e 22.

Assim, fica evidenciado que a formação acadêmica, local de atuação e nível de pós-graduação influenciam no nível de percepção quanto à importância e necessidade da informação de custo no gerenciamento da coisa pública. Embora não haja sustentação para se fazer inferências acerca das relações de causa e efeito, torna-se relevante para a administração pública tal diferença entre grupos. De modo geral, a percepção dos controladores de recursos públicos de Santa Catarina é bastante favorável à implementação e utilização da Gestão de Custos.

REFERÊNCIAS

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: Bookmam, 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, Josedilton 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., J.F. ANDERSON, R.E. TATHAM, R.L. BLACK, W. **Análise Multivariada de Dados**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HILL, R. Carter; GRIFFITHS, William E.; JUDGE, George G. **Econometria**. Ed. Saraiva. São Paulo, 2006.

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.

- HORNGREN, C. T.; GOSTER, G DATAR, S.M. **Contabilidade de Custos**. 9 Ed. Rio de Janeiro: LTC, 1997.
- 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.
- KOHAMA, Hélio. **Contabilidade Pública – Teoria e Prática**. 7ª. ed. São Paulo:
- 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.
- MOURA, José Flávio de Melo. **O sistema de contabilidade do governo federal na mensuração dos custos dos programas de governo e das unidades gestoras**. Brasília: Dissertação de mestrado, Universidade de Brasília, 2003.
- 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.
- SANTA CATARINA. Lei Complementar Nº 243, de 30 de janeiro de 2003 - **Estabelece nova Estrutura Administrativa do Poder Executivo**. *Diário Oficial do Estado* nº 17.086, *Santa Catarina, SC*, 31 de Janeiro de 2003.
- 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.
- 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.
- SOUZA, Alceu, CLEMENTE, Ademir. **Gestão de Custos: Aplicações Operacionais e Estratégicas**. São Paulo: Atlas, 2007.
- STEINER, Reto. New Public Management in Swiss municipalities. **International Public Management Journal**. vol 3 . Elsevier Science Ltd, Grant Britain. p. 169–189. 2000.
- TIBÚRCIO-SILVA, C.A. (Org.). **Custos no setor público**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2007.