

**FUNDAÇÃO INSTITUTO CAPIXABA DE PESQUISAS EM
CONTABILIDADE, ECONOMIA E FINANÇAS - FUCAPE**

LUDMILA AUXILIADORA SILVENTE AUDI BERNARDINO

**FATORES QUE DIFICULTAM A IMPLANTAÇÃO DE UMA NOVA
SISTEMÁTICA DE TRABALHO, COM ENFÂSE EM CONTROLE DE
CUSTOS, SOB A ÓTICA DO CONSELHO NACIONAL DO
MINISTÉRIO PÚBLICO**

**VITÓRIA
2018**

LUDMILA AUXILIADORA SILVENTE AUDI BERNARDINO

**FATORES QUE DIFICULTAM A IMPLANTAÇÃO DE UMA NOVA
SISTEMÁTICA DE TRABALHO, COM ENFÂSE EM CONTROLE DE
CUSTOS, SOB A ÓTICA DO CONSELHO NACIONAL DO
MINISTÉRIO PÚBLICO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis – Nível Profissionalizante.

Orientador: Poliano Bastos da Cruz

**VITÓRIA
2018**

LUDMILA AUXILIADORA SILVENTE AUDI BERNARDINO

**FATORES QUE DIFICULTAM A IMPLANTAÇÃO DE UMA NOVA
SISTEMÁTICA DE TRABALHO, COM ENFÂSE EM CONTROLE DE
CUSTOS, SOB A ÓTICA DO CONSELHO NACIONAL DO
MINISTÉRIO PÚBLICO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis na linha de pesquisa Contabilidade Gerencial.

Aprovado em 15 de março de 2018.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Dr. POLIANO BASTOS DA CRUZ

Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em
Contabilidade, Economia e Finanças - Fucape

Prof. Dr. ROGÉRIO DIAS CORREIA

Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em
Contabilidade, Economia e Finanças – Fucape

Profa. Dra. ARILDA MAGNA CAMPAGNARO TEIXEIRA

Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em
Contabilidade, Economia e Finanças - Fucape

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente, a Deus por ter me concedido sabedoria, serenidade e saúde para cursar o mestrado com disposição e foco necessários.

Aos meus pais Terezinha e João Carlos, a minha amada irmã Giseli e ao meu marido Marcelo, por sempre me incentivarem a estudar bem como entenderam a minha ausência.

Aos meus orientadores e fontes de inspiração Poliano, Danilo e Felipe, pela paciência, compreensão e infinitas contribuições dispensadas a minha pessoa durante todo o mestrado.

A todos os meus colegas do Ministério Público - Defin, em especial aos colegas Davidson, Carlos, Tahaada e Leandro por acreditarem na minha pesquisa e pela disposição e paciência em responder o meu questionário.

Aos amigos que fiz durante o curso, principalmente Edelmira, Jonas, Jailson Enezio, Maycon e Marilene, por me proporcionarem alegria e boas risadas. Levo vocês para a vida.

RESUMO

Este trabalho, a partir da pesquisa desenvolvida pelo Conselho Nacional do Ministério Público (CNMP) em 2015, teve por objetivo, visualizar e analisar quais fatores impactam na implantação de uma nova sistemática de trabalho no setor público. Com o intuito de atender o objetivo da pesquisa, houve a estimação do modelo proposto pelo CNMP (2015) assim como, intentando auferir resultados mais acurados foi feita análise fatorial exploratória, resultando na criação de 6 fatores. A coleta de dados se deu através da aplicação de um questionário estruturado. O questionário foi enviado a 1871 servidores, via e-mail funcional dos servidores dos MPBs, nos meses de maio a julho de 2017, obtendo-se 391 respostas. Constatou-se pela estatística descritiva que as variáveis Pessoas, Método, Infraestrutura e Sistemas influenciam de forma significativa a implantação de uma sistemática nos MPBs. Ao passo que na regressão dos modelos 1 e 3, Pessoas foi a variável independente que mais influência na variável dependente grau de dificuldade de implantação (GDI). Já na regressão dos modelos 4, 5, 6 os fatores F1 – Sistemas de Informática e F3 – Capital Humano são redutores do grau de dificuldade de implantação (GDI), enquanto que fator F2 – Custos e suas nuances aumenta o GDI.

Palavras-chave: Gestão Pública. Sistema de custos. Ministério Público.

ABSTRACT

This paper was published by the CNMP in 2015, aimed at visualizing and examining the impact factors in the implementation of a new system of work in the public sector. In order to meet the research objective, there was once the result was improved by the CNMP (2015) as well as, by making the results of the research more productive and exploratory factorial, resulting in the creation of 6 factors. Data collection is done through the application of a little structured. The file was sent by 1871 servers, via functional e-mail of the deputies' servers, in the months of July 2017, obtaining 391 answers. It was verified by the descriptive statistics that the people, Method, Infrastructure and Systems had a significant influence on a systematics in the MPBs. Whereas in the regression of models 1 and 3, people were an independent variable that can influence the degree of implantation variable (GDI). In the regression of models 4, 5, 6, the factors F1 - Computer Systems and F3 - Human Capital are reducing implementation problems (GDI), while F2 - Costs and their nuances increase GDI.

Keywords: Public Administration. Cost System. Public Prosecutor's Office.

SUMÁRIO

1- INTRODUÇÃO	7
2- REFERENCIAL TEÓRICO	11
2.1 O GERENCIAMENTO DOS CUSTOS PELA PERSPECTIVA DO CNMP	11
2.2 AS DIFICULDADES NA IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS.....	12
2.2.1 – Pessoas	16
2.2.2 – Método	18
2.2.3 - Infraestrutura	19
2.2.4 – Sistemas	20
3- METODOLOGIA	23
4- ANÁLISE DE DADOS.....	29
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA	29
4.2 ESTATÍSTICA DESCRITIVA.....	31
4.3 TESTE DE DIFERENÇA DE MÉDIAS	34
4.4 ANÁLISE FATORIAL	36
4.5 REGRESSÃO	39
5- CONCLUSÃO	46
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	48
APÊNDICE A - Questionário	53
APÊNDICE B – Tabelas de Regressão	57

Capítulo 1

1- INTRODUÇÃO

As necessidades da sociedade são como uma alavanca para os trabalhos do Governo (PEREIRA; SILVA,2003). Ao Governo, por sua vez, é primordial uma sistemática de gestão pública com intento de garantir serviços de forma eficiente, eficaz e efetiva à sociedade (PEREIRA; SILVA,2003). Nesse sentido, o governo brasileiro precisa lançar mão de instrumentos de gestão, como por exemplo, um sistema de custos, que o auxilie no controle e tomada de decisões (PEREIRA; SILVA,2003).

Longo e Vergueiro (2003) observam que o sistema de gestão pública passa a ser encarado como uma necessidade para a manutenção do setor público. Quando a entidade consegue aplicar e medir corretamente conceitos e técnicas de gestão, a determinação da estratégia, dos objetivos, das metas e iniciativas ficará facilitada, possibilitando uma gestão eficaz garantindo assim a continuidade da mesma (QUESADO; RODRIGUES,2005).

A implantação eficiente de sistemas de gestão em qualquer organização, seja ela pública ou privada, auxilia os gestores nos processos decisórios, pois, uma vez que se conhece melhor a realidade dos negócios a tomada de decisões é mais assertiva (PEREIRA; SILVA,2003; LONGO; VERGUEIRO, 2003; QUESADO, RODRIGUES,2005).

Enquanto a área privada já reconhece a importância do sistema de custeio Cavalluzzo e Ittner (2004) e Rezedo, Cunha e Bevilacqua (2010), as experiências

com sistemas de custos no serviço público são bem recentes e ainda, encontram-se incipientes de implantação (ALONSO, 1999; BITTI; AQUINO; CARDOSO, 2011).

Salvo algumas experiências isoladas, pode-se dizer que não há cultura de controle de custos no serviço público no Brasil. Nos últimos anos, a necessidade de implantação de sistemas de gestão no setor público mostrou-se também relevante diante as demandas por reduções/congelamento nos orçamentos públicos (MARIANO, 2017).

Nesse caso, um sistema de custos teria potencial para orientar alocações mais eficientes dos recursos e eliminar desperdícios e gastos desnecessários. Isso porque, como relatam Wiemer e Ribeiro (2004), Alves e Francez (2005), Martinez (2010) e Mauss, Diehl e Bleil (2015) o desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos.

Diante de um cenário de déficit nas contas públicas, conforme apontado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) em 2017, e total ausência de controle gerencial por parte do Estado brasileiro, o controle de custos gera benefícios para as entidades da administração pública brasileira, existindo, assim, a necessidade de um maior controle e gerenciamento de custos (WIEMER; RIBEIRO, 2004; ALVES; FRANCEZ, 2005; MARTINEZ, 2010; MAUSS; DIEHL; BLEIL, 2015).

A par das necessidades listadas acima, o Conselho Nacional do Ministério Público (CNMP), no exercício de 2015, promoveu a ação nacional estruturante visando promover a implantação de Centros de Custos em todos os Ministérios Públicos Brasileiros (MPBs). Para isso, o CNMP realizou estudos, palestras e oficinas sobre a temática “centro de custos”, com todos os ministérios públicos, a fim de sensibiliza-los quanto a relevância das informações de custeio tanto para os MPB quanto para a sociedade. Apurou-se, a partir da ferramenta metodológica do

Diagrama de Ishikawa, pelo menos 4 (quatro) dimensões: pessoas, método, infraestrutura e sistemas os quais segundo o CNMP (2015), dificultam a implantação dos sistemas de custos nos MPBs.

A partir da pesquisa desenvolvida pelo CNMP em 2015, objetiva-se nesse trabalho, ampliar o escopo investigativo do CNMP, buscando-se assim visualizar e analisar “Quais fatores impactam na implementação de uma nova sistemática de trabalho, no setor público?”

Aspirando tal objetivo, o presente trabalho estimou o modelo proposto pelo CNMP (2015). Intentando, auferir resultados mais acurados, foi conduzida uma análise fatorial exploratória para a construção de fatores, de maneira a refinar os resultados obtidos por meio do modelo proposto pelo CNMP (2015) que valeu-se do Diagrama de Ishikawa. Para desenvolvimento da metodologia e coleta de dados foi aplicado um questionário, enviado via e-mail aos servidores dos MPBs. Optou-se pelo MPB, pois, consoante o artigo 127 da Carta Magna de 1988 ele é uma instituição essencial ao Estado brasileiro, defendendo a ordem jurídica, o regime democrático e os interesses sociais e individuais indisponíveis.

A análise fatorial exploratória possibilitou a ampliação e atualização do estudo do CNMP (2015), uma vez que foi aplicado um questionário a um número maior de servidores dos MPBs, bem como foi empregada uma metodologia mais adequada para identificação de fatores, relativa ao diagrama de Ishikawa. Ademais, a dissertação em comento, trouxe à pesquisa do CNMP (2015) olhares técnicos do ponto de vista científico, já que considerou a literatura acadêmica para estudo tal como promoveu a análise fatorial e de regressão.

Esta dissertação foi organizada da seguinte forma: o primeiro capítulo, no qual é apresentada a introdução do trabalho. No segundo capítulo, é apresentado a

revisão teórica sobre o gerenciamento dos custos pela perspectiva do CNMP, bem como é abordado, sobre as dificuldades na implantação do sistema de custos. O capítulo terceiro, aborda sobre a metodologia adotada na pesquisa. No quarto capítulo, é apresentado as informações e discussões, referente aos resultados encontrados. Já o quinto capítulo, traz as considerações finais da pesquisa.

Capítulo 2

2- REFERENCIAL TEÓRICO

O progresso no desempenho de uma organização pública necessita de sistemas de informações gerenciais que auxilie aos processos decisórios, contemplando métricas de resultado e custo para obtê-los (WIEMER; RIBEIRO, 2004). Os gestores muitas vezes não dispõem de informações confiáveis sobre os custos incorridos em determinado órgão (REZEDE; CUNHA; BEVILACQUA, 2010). Em razão disso, o CNMP buscou identificar quais são os fatores que impactam na implantação de um sistema de custos nos ministérios públicos, aspecto que será discutido, em específico, abaixo.

2.1 O GERENCIAMENTO DOS CUSTOS PELA PERSPECTIVA DO CNMP

Nas últimas décadas, o Brasil vem sofrendo com crises fiscais graves, resultado da ausência de política de contenção de gastos públicos (MACHADO, 2002). O governo brasileiro ainda possui instrumentos de gestão de custos ineficazes, uma vez que as suas decisões são tomadas sem o conhecimento prévio dos custos dos serviços públicos que foram ou serão ofertados (WIEMER; RIBEIRO, 2004; ALVES; FRANCEZ, 2005; MARTINEZ, 2010; MAUSS; DIEHL; BLEIL, 2015).

Figueiredo e Nóbrega (2001) e Rezedo, Cunha, Bevilacqua (2010) lembram que é histórica a fragilidade dos controles de custos nas três esferas da Administração Pública brasileira, não havendo controle, por exemplo, de qual o custo/ano de um aluno matriculado na rede pública, ou mesmo do atendimento em

um hospital. Basicamente o planejamento é feito tendo por base no valor da receita arrecadada ficando o controle efetivo das despesas em segundo plano (SILVA, 2011).

Nesse sentido, Martinez (2010) argumenta que o sistema de gestão de custos propicia vários benefícios para o setor público. De um lado, amplia a avaliação de seu desempenho econômico, financeiro e patrimonial, de outro, otimiza a função de controle na tentativa de tornar mais transparentes a comunicação de seus relatórios, resultantes de suas gestões em contraste com os seus programas de governo (MARTINEZ,2010).

Vale a pena citar que tanto o Sistema de Apropriação de Custos Públicos – ACP do estado da Bahia quanto o Departamento de Controle e Custos do MP do Acre (2017) conseguiram fornecer aos usuários, sejam eles internos externos, informações atualizadas e tempestivas que subsidiam a tomada de decisão. Além disso, foi possível efetuar maior controle e avaliação dos resultados esperados pelos órgãos (CORREIA et al.,2010; MINISTÉRIO PÚBLICO DO ACRE,2017)

Reconhecida a importância da gestão de custos em qualquer organização, seja ela pública ou privada, o tópico abaixo abordará sobre as dificuldades na implantação do sistema de custos nos Ministérios Públicos brasileiros.

2.2 AS DIFICULDADES NA IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS

Pela ótica da firma, a implantação sistêmica de gestão de custos, que supra as necessidades da entidade, deverá ser cultivada mediante estudos iniciais por parte da empresa sobre as dificuldades com as quais poderá se defrontar no percurso de trabalho (POMPERMAYER, 1999). Nesse contexto, reconhecendo a

importância da apuração de custos no MPB, o CNMP deu o início a um mapeamento dos fatores que impactam na implantação de um sistema de custos nos MPBs. Isso foi feito por meio de encontros nacionais, com todos os MPBs a fim de demonstrar a relevância das informações de custeio tanto para o MPB quanto para a sociedade.

O CNMP é um órgão criado pela Emenda Constitucional nº45 de 2004, devendo atuar sempre em prol da população brasileira executando a fiscalização administrativa, financeira e disciplinar dos MPBs e seus membros. Ainda de acordo com a Emenda Constitucional nº45 de 2004, cabe ao CNMP levar aos diversos ramos da sociedade, uma visão única dos Ministérios Públicos.

Enquanto instituição, os Ministérios Públicos têm autonomia orçamentária, administrativa e funcional, gerindo os recursos que lhe são destinados pelo orçamento, e atuando na atividade de execução, com independência funcional, sem qualquer subordinação, exceto à Constituição e legislação vigente (CONSTITUIÇÃO FEDERAL, 1988).

Para o artigo 128 da CF o Brasil possui ao todo 30 (trinta) Ministérios Públicos são eles: “Ministério Público da União, que compreende: o Ministério Público Federal; o Ministério Público do Trabalho; o Ministério Público Militar; o Ministério Público do Distrito Federal e Territórios além dos Ministérios Públicos dos Estados”.

No ano de 2015 o CNMP organizou um Encontro Nacional de Centro de Custos reunindo alguns representantes de todos os MPBs. Nesse encontro foram realizados estudos, palestras e oficinas sobre a temática “centro de custos”. Em um desses estudos levantou-se, a partir da ferramenta metodológica do Diagrama de Ishikawa, pelo menos 4 (quatro) dimensões: Pessoas, Método, Infraestrutura e Sistemas os quais segundo o CNMP (2015), dificultam a implantação dos sistemas de custos nos MPBs, conforme figura abaixo:

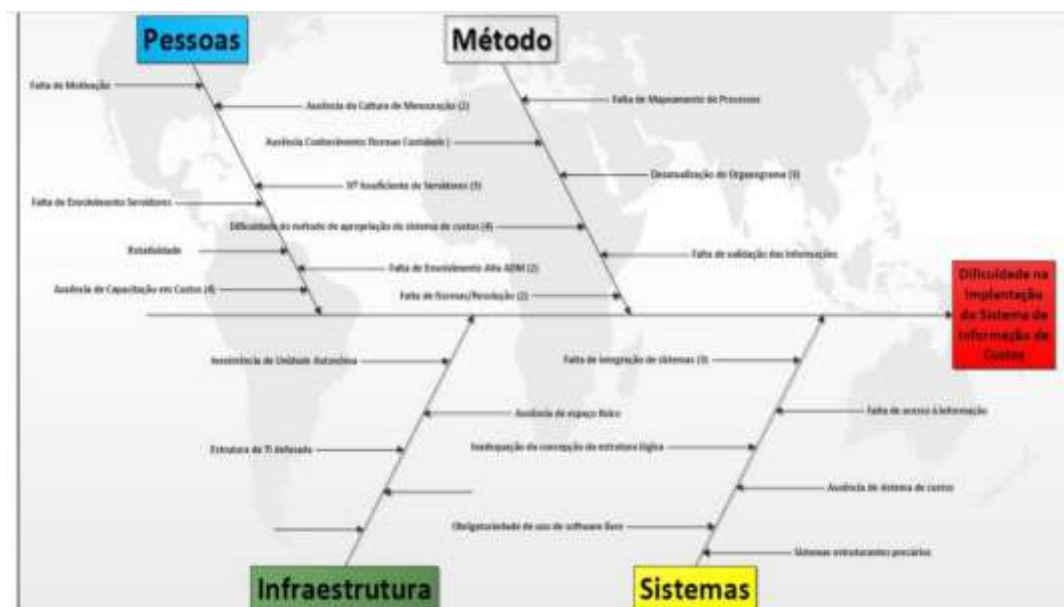


Figura 1 - Dimensões que dificultam a implantação do sistema de custos nos MPBs do Brasil.

Fonte: Conselho Nacional do Ministério Público (Brasil, 2015)

Dentre as ferramentas gerenciais qualitativas que lidam com a relação causa-efeito, o Diagrama de Ishikawa, retratado na Figura 1, é um mapa causal desenvolvido pelo Dr. Kaoru Ishikawa, que usou a técnica nos anos 60 como forma de identificar as causas de um problema específico (SANCHES et al., 2014). Identificado o problema, este é representado na parte central do diagrama, para em seguida, linhas diagonais (assim como uma espinha de peixe) identificarem os fatores (causas) do problema (KOSCIANSKI; SOARES, 2007).

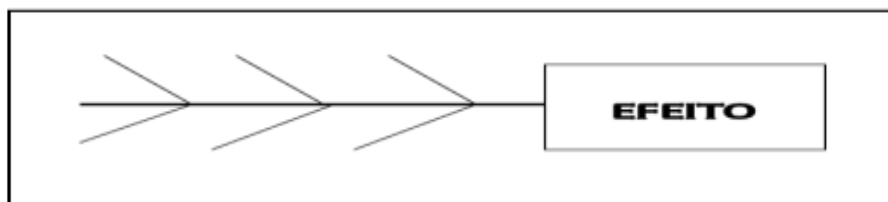


Figura 2 – Diagrama de Ishikawa.

Fonte: Elaborada pela autora

Nessa metodologia, segundo Koscianski e Soares (2007) geralmente as causas existentes são determinadas a partir de um *brainstorming*, ou seja, os

problemas são abordados e discutidos livremente, sem nenhuma censura ou sanção, como ocorreu no ano de 2015 no Encontro Nacional de Centro de Custos.

Batista e Gois (2013), em pesquisa realizada na indústria têxtil do Brasil, constataram a relevância da metodologia do diagrama de Ishikawa na análise e melhoria de processos industriais. A partir das informações do diagrama, as indústrias do ramo têxtil, apuraram que a principal causa das falhas no setor residia no ambiente de trabalho termicamente inadequado (calor) assim como máquinas obsoletas (BATISTA; GOIS, 2013).

O CNMP (2015) para chegar a essas 4 (quatro) dimensões formou 04 (quatro) grupos de trabalho temáticos com representantes de cada MPB totalizando 44 (quarenta e quatro) pessoas. Como forma de identificar as dificuldades de implantação sobre o enfoque de cada dimensão, foram levantados também pelo CNMP (2015) variáveis específicas que influenciam cada dimensão. Abaixo segue cada uma das dimensões com suas respectivas variáveis apontadas pelo CNMP:

PESSOAS	MÉTODO
Falta de Motivação	Falta de mapeamento de processo
Ausência da cultura de mensuração	Falta de Normas/Resolução
Número insuficiente de servidores	Desatualização do Organograma
Falta de envolvimento dos servidores	Falta de validação das informações
Rotatividade	Dificuldade do método de apropriação do sistema de custos
Falta de envolvimento alta administração	Ausência de conhecimento de normas contábeis.
Ausência de capacitação em custos	
SISTEMAS	INFRAESTRUTURA
Falta de integração de sistemas	Inexistência de unidade autônoma
Falta de acesso à informação	Ausência de espaço físico
Sistemas estruturantes precários	Estrutura de TI defasada
Ausência de sistema de custos	
Obrigatoriedade de uso de software livre	
Inadequação da concepção da estrutura lógica	

Quadro 1 - Dimensões que dificultam a implantação do sistema de custos nos MPBs do Brasil.

Fonte: Conselho Nacional do Ministério Público (Brasil,2015)

2.2.1 – Pessoas

Vieira (2013) argumenta que as pessoas são o principal ativo da organização, contudo essa não é uma ideia recente. Pompermayer (1999) já argumentava que os funcionários podem representar barreiras à entrada do sistema de custos na empresa. Moura (2003) acrescenta que em fases de reformulação ou implementação de novos processos, existem fatores comportamentais do ser humano, de resistência ao novo processo em detrimento ao tradicional. Diante disso, para exercer novas atividades, ou trabalhos rotineiros os funcionários necessitam estar motivados e envolvidos (VIEIRA et al., 2011).

Segundo Shapiro (2000), os funcionários não se envolvem em novos processos/tarefas basicamente por 03 fatores, são eles: não serem amplamente comunicados/estimulados, não participarem nos processos de decisão nessa nova fase da entidade e por último não realizarem os trabalhos em equipe. Quando estimulados os servidores se sentem como parte legítima do processo se comprometendo com ele (NEVES; CASTRO, 2010).

Neves e Castro (2010) realizaram um estudo junto a Secretaria de Estado de Saúde de Minas Gerais, no qual encontraram evidências de baixa participação e adesão dos servidores em processos de reformas, dado que o processo de tomada de decisão, comunicação e trabalho não foram utilizados de forma satisfatória. Essas evidências corroboram com Shapiro (2000).

Além da motivação e envolvimento, a qualidade técnica dos servidores também precisa ser considerada (SANTOS, 2011). A falta de entendimento aprofundado na área de custos, assim como a ausência de conhecimentos das normas contábeis foram um dos pontos levantados neste trabalho. Apesar de

possuir formas criteriosas de seleção, o concurso público, por vezes, não consegue exigir do futuro servidor um conhecimento aprofundado em assuntos específicos (RAUNHEITTI, 2016).

Para Moura (2003), a ausência de entendimentos técnicos de terminologias de custos pode prejudicar a comunicação entre pessoas e até entre setores dentro de uma instituição. Um corpo técnico capacitado, também reflete no sucesso do processo de implantação, por isso a capacitação (cursos e palestras) constante é essencial (REZEDE; CUNHA; BEVILACQUA, 2010).

A cultura de se mensurar os custos dos processos e operações é deficitária no setor público brasileiro, sendo histórica a fragilidade dos controles de receitas e despesas (FIGUEIREDO; NÓBREGA, 2001; REZEDE; CUNHA; BEVILACQUA, 2010). As razões dessa fragilidade, se dão pelo fato de a preocupação do setor público ser essencialmente no cumprimento das leis, prevalecendo a forma em prol da essência, e não ao contrário, características essas próprias do modelo burocrático (ALONSO, 1999; MARTINEZ, 2010).

Traçando um paralelo entre os setores público e privado, a alta administração das empresas precisa se comprometer com o processo de implantação do sistema de custos (REZEDE; CUNHA; BEVILACQUA, 2010). Os gestores/políticos, por sua vez, não vêem como atrativo avaliar gerencialmente a sua própria gestão ou ainda criar, projetos futuros já que os seus olhares estão voltados apenas para o seu mandato (MARTINEZ, 2010). É importante que os líderes/gestores das entidades reflitam sobre o seu papel de motivadores perante a sua equipe de trabalho (CAVALLUZZO; ITTNER, 2004).

A retenção de capital humano é um desafio constante para a administração pública (AMARAL; LOPES, 2014). A rotatividade dos servidores representa aumento de gastos, já que quando um funcionário sai é necessário iniciar todo o processo de contratação de um novo servidor, resultando em gastos tanto com realização de novos concursos quanto de capacitação e adaptação desses servidores na instituição (AMARAL; LOPES, 2014).

2.2.2 – Método

O mapeamento de processos auxilia a visualização das interfaces operacionais, tornando possível descrever sequencialmente as ações necessárias para se atingir um objetivo (MELLO; SALGADO, 2005). No Brasil, a Agência Nacional de Vigilância Sanitária tornou-se referência, para outros órgãos públicos e até outros países, na metodologia de implantação do mapeamento de processos (SILVA, 2014).

Além de mapear suas atividades as entidades costumeiramente necessitam demonstrar as relações hierárquicas e a divisão das tarefas diárias através de organogramas (BERWANGNER, 2013). Todos os MPBs possuem sua estrutura organizacional descrita através de organogramas, conforme previsto nas leis ordinárias de cada MPB. Tal constatação foi possível após visita ao Portal Transparência (site) de todos os Ministérios públicos do Brasil. Desta feita o levantamento pelo CNMP (2015) é de que apesar da existência dos organogramas os mesmos encontram-se desatualizados.

Segundo o apurado pelo CNMP (2015) o arcabouço legal brasileiro, assim como a própria normatização no âmbito dos MPs é falho no tocante a

regulamentação do sistema de custos. A ausência de conhecimentos das normas contábeis foi outro ponto levantado pelo CNMP. Dado o grande arcabouço legiferante os servidores, por vezes, não possuem um conhecimento aprofundado sobre todos os dispositivos, principalmente os referentes a custos.

No tocante aos métodos de apropriação dos custos, Alonso (1999) discorre que os métodos de custeio tradicionais, necessitam ser ajustados, para que possam atender, às características do serviço público”. Para o autor a falta de estabilidade na estrutura dos órgãos prejudica a criação dos centros de custos assim como dos critérios de rateio já que os custos da máquina pública são, em sua maioria, fixos e indiretos (CADORE; NIEMIES, 2008).

Por último, a confiabilidade das informações produzidas também foi um ponto destacado pelo CNMP. Assim como ocorre em muitas empresas privadas os gestores de órgãos públicos enfrentam obstáculos na validação das informações contábeis por elas não serem consideradas confiáveis (STROEHER; FREITAS, 2008).

Informações confiáveis devem retratar congruentemente aquilo que se propõem a destacar livres de falhas e vieses, representando adequadamente as transações e eventos ocorridos primando sempre pela essência sobre a forma (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008).

2.2.3 - Infraestrutura

Infraestrutura pode ser entendida como o espaço físico adequado para se receber pessoas, mobiliários e toda estrutura de tecnologia das entidades

(COMPANHIA NACIONAL DE ABASTECIMENTO, 2007). Em específico, tecnologia da informação, de acordo com Laurindo et al. (2001) deve compreender aspectos mais amplos que vão desde software, hardware, engenharia de rede, telecomunicações até recursos de multimídia. O sistema de gestão de custos, segundo Pompermayer (1999), prescinde de um grau mínimo de organização do espaço físico como por exemplo: espaço físico/departamento especial e estrutura da TI.

Nesse sentido, Tavares (2003) argumenta que alguns órgãos públicos ainda carecem de uma estrutura física adequada tanto para realizar suas tarefas internas quanto para atendimento ao público. Além de espaço físico adequado a estrutura de tecnologia da informação deve ser capaz de atender as necessidades do órgão (CNMP, 2015).

Tratando ainda de TI, Becker, Lunardi e Macada, (2003) expõem o fato de quanto mais investimentos em TI os bancos privados realizaram, mais eficientes eles foram globalmente, demonstrando assim que as estruturas de TI bem desenvolvidas acabam por gerar melhorias na performance e na produtividade das entidades. "

2.2.4 – Sistemas

O uso dos sistemas de informática tem se tornado fundamental para transformação e modernização de órgãos públicos (SANTOS, 2011), sendo necessário para isso, que esses sistemas garantam o acesso à informação (NASCIMENTO; LUFT, 2012). A estrutura dos sistemas de informática deve atender as necessidades e demandas dos entes, possibilitando uma melhor comunicação

entre os departamentos/órgãos promovendo a redução de custos e da burocracia administrativa (NASCIMENTO; LUFT, 2012).

No caso dos MPBs, cada um possui os seus sistemas de informática de acordo com a sua realidade e necessidade (ROVER, 2009). No caso do sistema de custos, a estrutura do mesmo deve se alinhar com as classificações orçamentárias e contábeis públicas (CORREIA et. al, 2010). É necessário que o sistema de custos gere informações em diferentes posições de detalhamento, colhendo dados suficientes para produzir informações gerencias (POMPERMAYER, 1999).

Os gestores da área pública federal têm lançando mão de várias estratégias de racionalização de TI aliada a um aumento de sua autonomia tecnológica no desenvolvimento de softwares livres (OSÓRIO et al., 2005). Seguindo os passos do governo federal, os MPBs estão adotando o uso de software livre (CNMP, 2015). A principal característica do software livre é a disponibilização do seu código fonte o que possibilita alterações, estudo, cópias e melhoramento do software (PINA, 2017).

Apesar de vantajoso o software livre ainda apresenta limitações técnicas no sentido de não se integraram com outros softwares entre eles o sistema de custos (PINA, 2017). Muito embora vários Ministérios já façam uso de softwares livre, ainda ocorre, em alguns casos, “a necessidade de compatibilização das plataformas com padrões abertos” (OSÓRIO et al., 2005).

Ainda que as operações informatizadas colaborarem no trabalho diário, Nascimento e Luft (2012) relatam que os usuários dessas informações não podem ter dificuldades de acesso, dúvidas ou ainda restrições nas funcionalidades dos sistemas. Os autores relatam ainda que a dificuldade na hora de se manusear os

softwares, justificativa essa pela falta de treinamento dos servidores em relação aos sistemas, corrobora para a não extração de informações suficientes (NASCIMENTO; LUFT, 2012).

Atualmente, os sistemas de contabilidade e gerenciais dos órgãos públicos não estão modelados de forma que se possa extrair informações de custeio (MARTINEZ, 2010). Devido a isso, no MPE de Mato Grosso, por exemplo, há sistemas separados para folha de pagamento e controle de patrimônio paralelos aos sistemas de contabilidade e financeiro. Essa dispersão, por vezes, dificulta o acesso integrado das informações de forma veloz e tempestiva (MARTINEZ; FILHO, 2009).

No governo federal, o Sistema Integrado de Custos (SIC) integra os diversos outros softwares existentes em uma única base dados, emitindo assim informações de custos (MONTEIRO et al., 2001).

Capítulo 3

3- METODOLOGIA

Com o intuito de verificar, quais fatores impactam na implementação de uma nova sistemática de trabalho no setor público, adotou-se uma metodologia de caráter descritivo. Para isso a coleta de dados se deu através da aplicação de um questionário estruturado. O questionário dessa pesquisa foi materializado por meio do Google Forms, e enviado via e-mail funcional dos servidores dos Ministérios Públicos, nos meses de maio a julho de 2017.

Na primeira parte do questionário, 14 (catorze) questões objetivas fechadas identificavam o perfil do entrevistado além de servirem como variáveis de controle (vínculo com o MPB, unidade federativa e departamento em que trabalha, idade, gênero, escolaridade e tempo em que trabalha no MPB). Essas proposições também identificavam em que nível de implantação se encontra o sistema de custos no MPB o qual o entrevistado trabalha.

Já na segunda parte, 24 (vinte e quatro) afirmações foram desenvolvidas para cada dimensão/variável do modelo, acompanhadas por uma escala de Likert de cinco níveis (variando de [1] discordo totalmente e [5] concordo totalmente). Com base nessas 24 afirmações, foram construídos os fatores por meio da média das variáveis de cada uma das dimensões e por meio de uma análise fatorial exploratória. As afirmações que compuseram a segunda parte da pesquisa foram criadas a partir dos estudos de Vieira, 2013, Mesquita, 1980, Laurindo et al., 2001, Santos, 2011 e no CNMP (2015).

Foram realizados pré-testes com servidores do MPE/MT visando verificar a compreensão acerca das perguntas tal como testar o uso do Google Forms para aplicação e coleta de dados. Todos os pesquisados tiveram que responder apenas uma vez o questionário. Para efetuar o envio das respostas era obrigatório que os indivíduos respondessem a todas as proposições. Dos 1871 (hum mil oitocentos e setenta e um) questionários enviados por e-mail obteve-se o retorno de 391 (trezentas e noventa e uma) respostas.

Para responder ao objetivo dessa dissertação, foram realizadas análises de regressão. Foram estimados 06 modelos, por meio do método de Mínimos Quadrados Ordinários, com erro robusto, com duas especificações distintas. Para a primeira especificação, três modelos (Modelos 1, 2 e 3) foram baseados na pesquisa do CNMP em 2015, no qual o Modelo 1 considera todos os respondentes, o Modelo 2 considera aqueles respondentes que de alguma forma possuíam conhecimento sobre custos, e o Modelo 3 considera os respondentes que não possuíam conhecimento sobre custos.

A seguir é apresentada na equação (1), referente a estrutura geral dos modelos 1, 2 e 3:

$$GDI = \beta_0 + \beta_1 P + \beta_2 M + \beta_3 I + \beta_4 S + \beta_5 Controles + \varepsilon \quad (1)$$

na qual *GDI* é o grau de dificuldade na implantação de um sistema; β_0 é o intercepto; *P* é o fator Pessoas; *M* é o fator Método; *I* é o fator Infraestrutura; *S* é o fator Sistemas; *Controles* é uma matriz de variáveis de controle; ε é o termo de erro da regressão.

Outros 03 modelos foram baseados na análise fatorial e referem-se a segunda especificação. Utilizando como base a pesquisa realizada pelo CNMP em 2015, este trabalho conduziu uma análise fatorial exploratória, com fito de agrupar em fatores as 23 variáveis identificadas a partir das dimensões (Pessoas, Método, Infraestrutura e Sistema). A análise fatorial enquanto técnica estatística funciona como agregador de diversas variáveis com o intento de se formarem fatores inter-relacionados entre si (CARVALHO; RIBEIRO; CINTRA, 2015).

Optou-se pela análise fatorial, uma vez que o estudo realizado pelo CNMP, em 2015, materializado por meio do Diagrama de Ishikawa, ter sido feito apenas com 44 pessoas, ou seja, um número pequeno de servidores do MPB, o que pode ter comprometido o “brainstorming”. No “brainstorming”, pelos conceitos de Koscianski e Soares (2007), deve-se ouvir todos os envolvidos no problema, sem excluir a opinião de nenhuma parte. Outro ponto a frisar é que o levantamento foi realizado empiricamente sem qualquer embasamento teórico ou método estatístico, o que pode ter comprometido a acuidade dos seus resultados.

Foram formados 06 fatores (Quadro 4) denominados de Sistemas de Informática (F1), Custos e Suas Nuances (F2), Capital Humano (F3), Estrutura Técnica (F4), Estrutura Normativa (F5) e Servidores (F6). No Modelo 4 considera-se todos os respondentes, o Modelo 5 considera aqueles respondentes que de alguma forma possuíam conhecimento sobre custos, e o Modelo 6 considera os respondentes que não possuíam conhecimento sobre custos.

A seguir é apresentada na equação (2) a estrutura geral dos modelos 4, 5 e 6:

$$GDI = \beta_0 + \beta_1 F_1 + \beta_2 F_2 + \beta_3 F_3 + \beta_4 F_4 + \beta_5 F_5 + \beta_6 F_6 + \beta_{Controles} + \varepsilon \quad (2)$$

na qual GDI é o grau de dificuldade na implantação de um sistema; β_0 é o intercepto; F_1 é o sistemas de informática; F_2 é o custos e suas nuances; F_3 é o capital humano ; F_4 é o estrutura técnica; F_5 é o estrutura normativa; F_6 é o servidores; *Controles* é uma matriz de variáveis de controle; ε é o termo de erro da regressão.

Desse modo, esta dissertação possibilitou, também, a ampliação e atualização do estudo uma vez que foi aplicado um questionário a um número maior de servidores dos MPBs, bem como considerou a literatura acadêmica científica. Nos Quadros 2, 3 são apresentadas as definições das variáveis utilizadas na estimação dos 6 modelos.

Sigla	Variáveis Independentes	Definição	Autores
P1	Pessoas	O capital humano constitui o principal ativo da organização, são as pessoas que tomam decisões, executam ordens e gerenciam os negócios das empresas. A sucesso de uma empresa é o reflexo das pessoas que a constituem.	Vieira,2013; Moura, 2003; Ramlall,2004; Vieira Et Al.,2011;Shapiro,2000; Neves; Castro,2010; Santos,2011; Raunheitti,2016; Rezede; Cunha; Bevilacqua, 2010; Figueiredo; Nóbrega, 2001; Alonso,1999;Martinez,2010;Cavalluzzo; Ittner, 2004; Amaral; Lopes, 2014.
M2	Método	Conglomerado de processos ou ainda o caminho delineado por alguém, utilizados pelos indivíduos na realização de trabalhos/pesquisas em uma entidade.	Mesquita,1980; Mello;Salgado,2005; Berwangner,2013; Alonso,1999;Cadore; Niemies,2008; Stroeher; Freitas,2008.
I3	Infraestrutura	Infraestrutura nada mais é que um espaço físico adequado para se receber pessoas, mobiliários e toda estrutura de tecnologia das entidades	Laurindo Et Al.,2001; Pompermayer,1999; Tavares,2003; Becker;Lunardi; Macada,2003
S4	Sistemas	Os sistemas de informática transformam dados em informações e possuem considerável relevância para o desenvolvimento dos trabalhos nas entidades, sendo parte integrantes das organizações.	Santos ,2011; Nascimento; Luft, 2012; Martinez; Filho,2009; Rover,2009; Pompermayer,1999; Osório Et Al., 2005; Pina, 2017; Moura, 2003; Martinez, 2010; Monteiro Et Al., 2001; Correia Et Al.,2010.

Quadro 2 – Variáveis independentes dos modelos 1,2 e 3

Fonte: Elaborado pela autora e Conselho Nacional do Ministério Público (Brasil,2015)

Na Quadro 3 são apresentadas as variáveis de controle:

Controles	Descrição
Funcionário	É uma variável que assume o valor 1 caso o respondente seja servidor efetivo, servidor comissionado ou membro. E assume o valor 0 para os demais casos (estagiário, terceirizado e outros).
Departamento	É uma variável que assume o valor 1 caso o respondente faça parte do Departamento Financeiro ou Departamento Administrativo ou Departamento de Planejamento e 0 para os demais departamentos.
Gênero	É uma variável que assume o valor 1 para gênero masculino e 0 para feminino.
Formação em Direito	É uma variável que assume o valor 1 para o respondente formado em direito e 0 para as demais formações.
Formação em "Negócios"	É uma variável que assume o valor 1 para o respondente formado em Ciências Contábeis, Economia e Administração e 0 para as demais formações.
Faixa Etária	São 06 faixas etárias mensuradas por 5 variáveis dummy sendo uma variável que assume o valor 1 para os respondentes que possuem de 25 a 35 anos de idade e assume o valor 0 para as demais idades. É uma variável que assume o valor 1 para os respondentes que possuem de 36 a 45 anos de idade e assume o valor 0 para as demais idades. É uma variável que assume o valor 1 para os respondentes que possuem de 46 a 55 anos de idade e assume o valor 0 para as demais idades. É uma variável que assume o valor 1 para os respondentes que possuem de 56 a 65 anos de idade e assume o valor 0 para as demais idades. É uma variável que assume o valor 1 para os respondentes que possuem de acima de 66 anos de idade e assume o valor 0 para as demais idades.
Educação	São 06 níveis de educação mensuradas por 3 variáveis dummy sendo uma variável que assume o valor 1 para os respondentes que possuem ensino superior e assume o valor 0 para os demais níveis de escolaridade. É uma variável que assume o valor 1 para os respondentes que possuem pós-graduação e assume o valor 0 para os demais níveis de escolaridade. É uma variável que assume o valor 1 para os respondentes que possuem mestrado e doutorado e assume o valor 0 para os demais níveis de escolaridade.
Tempo de MPB	São 04 níveis de temporalidade mensuradas por 3 variáveis dummy sendo uma variável que assume o valor 1 para os respondentes que estão no MPB de 04 a 10 anos e assume o valor 0 para os demais tempos. É uma variável que assume o valor 1 para os respondentes que estão no MPB de 11 a 20 anos e assume o valor 0 para os demais tempos. É uma variável que assume o valor 1 para os respondentes que estão no MPB a mais de 21 anos e assume o valor 0 para os demais tempos.
Conhecimento sobre custos	É uma variável que assume o valor 1 se o respondente for usuário do sistema de custos ou já participou de alguma reunião/comissão que abordasse sobre custos ou ainda participou da implantação do sistema de custos. Para as demais situações assume o valor 0.

Quadro 3 – Variáveis de controle

Fonte: Elaborado pela autora

No Quadro 4 são apresentados os fatores:

Fator	Nomenclatura dos fatores	Variáveis do fator
F1	Sistemas de informática	Espaço físico
		Estrutura de TI
		Acesso a Informação
		Estrutura de sistema
F2	Custos e suas nuances	Apropriação
		Departamento Especial
		Software de custos
		Alocação
F3	Capital humano	Motivação
		Envolvimento
		Capacitação
F4	Estrutura técnica	Conhecimento de custos
		Cultura de mensuração
		Organograma
		Validação
F5	Estrutura normativa	Normatização
		Integração de sistemas
F6	Servidores	Número de servidores

Quadro 4 – Fatores

Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa

Capítulo 4

4- ANÁLISE DE DADOS

Nesse capítulo, são apresentadas as análises e discussões dos dados e resultados como intuito de se atingir o objetivo proposto. Na primeira sessão demonstrou-se caracterização da amostra, nas sessões subsequentes demonstrou-se a estatística descritiva, teste de diferença de médias assim como análise fatorial. Por fim são discutidas e analisadas as regressões.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA

Foram enviados 1871 (hum mil oitocentos e setenta e um) questionários ao e-mail funcional dos servidores dos MPBs, pelo caráter de acessibilidade, obtendo-se o retorno de 391 (trezentas e noventa e uma) respostas, correspondente 21% de respondentes. A amostra é não-probabilística por acessibilidade. A Tabela 1 descreve a caracterização da amostra.

TABELA 1 - CARACTERÍSTICAS DA AMOSTRA PARA 391 OBERVAÇÕES

VARIÁVEIS	OBSERVAÇÕES	
	Nº	%
FUNCIONÁRIO DO MPB		
Sim	370	94,6%
Não	21	5,4%
VINCULO		
Servidor Efetivo	202	51,7%
Servidor Comissionado	101	25,8%
Membro	24	6,1%
Estagiário	44	11,3%
Terceirizado	16	4,1%
Outros	4	1,0%
MPB PERTENCENTE		
Mpe	384	98,2%

Mpu	7	1,8%
UNIDADE FEDERATIVA		
Mato Grosso	340	87,0%
Outros	51	13,0%
DEPARTAMENTO		
Departamento Administrativo	68	17,4%
Departamento de Tecnologia	15	3,8%
Departamento de Planejamento	21	5,4%
Departamento de Gestão de Pessoas	14	3,6%
Departamento Financeiro	32	8,2%
Controle Interno	8	2,0%
Outros	233	59,6%
IDADE		
De 16 a 24 anos	60	15,3%
De 25 a 35 anos	166	42,5%
De 36 a 45 anos	106	27,1%
De 46 a 55 anos	43	11,0%
De 56 a 65 anos	13	3,3%
Acima de 66 anos	3	0,8%
GÊNERO		
Masculino	204	52,2%
Feminino	187	47,8%
ESCOLARIDADE		
Ensino Fundamental	1	0,3%
Ensino Médio/Técnico	32	8,2%
Ensino Superior	133	34,0%
Pós-graduação	209	53,5%
Mestrado	15	3,8%
Doutorado	1	0,3%
FORMAÇÃO		
Ciências Contábeis	48	12,3%
Direito	181	46,3%
Administração	40	10,2%
Economia	13	3,3%
Outros	109	27,9%
TEMPO DE MPB		
0 a 3 anos	160	40,9%
4 a 10 anos	110	28,1%
11 a 20 anos	100	25,6%
Acima de 21 anos	21	5,4%
PARTICIPAÇÃO EM ALGUMA COMISSÃO/REUNIÃO QUE ABORDASSE CUSTOS		

Sim	49	12,5%
Não	342	87,5%
PARTICIPAÇÃO NA IMPLANTAÇÃO DO SIST. DE CUSTOS		
Sim	39	10,0%
Não	352	90,0%
ESTÁGIO EM QUE SE ENCONTRA A IMPLEMENTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS		
Não foi implementado	57	14,6%
Esta em processo de implementação	33	8,4%
Encontra-se implementado	4	1,0%
Não sei responder	297	76,0%
CONHECIMENTO SOBRE A TEMÁTICA DE CUSTOS		
Sim	72	18,42%
Não	319	81,58%

Fonte: Elaborada pelo autor

4.2 ESTATÍSTICA DESCRITIVA

Com vistas a atender o objetivo da pesquisa, a estatística descritiva, colabora nessa etapa do trabalho, ao passo que permite a verificação de como os dados se comportam em termos de posição e dispersão. Os resultados da média, desvio padrão, mínimo e máximo de cada variável seguem descritos abaixo na Tabela 2.

Em média os entrevistados não consideram de alta complexidade (2,95) a implantação de uma nova rotina de trabalho no Ministério Público que atuam.

Para a variável Pessoas os respondentes, em média, nem concordam e nem discordam totalmente, (3,59) que pessoas influenciam na implantação de uma nova rotina. Já no que concerne a motivação (4,09) quanto envolvimento (4,04) os respondentes concordam parcialmente com a sua influência na implantação.

Além da motivação e envolvimento a qualidade técnica dos servidores precisa ser considerada (SANTOS, 2011), por isso concordam parcialmente, os entrevistados que a capacitação (4,66) é uma variável que corrobora no processo.

Os servidores respondentes, nem concordam e nem discordam totalmente, (3,12) que o conhecimento específico na área de custos que os mesmos possuem, os possibilite utiliza-los no MPB em que trabalham.

Quanto à existência da cultura de mensuração e rotatividade de servidores nos Mbps, os entrevistados nem concordam e nem discordam totalmente respectivamente (3,13 e 3,11).

TABELA 2 - MEDIDAS DE POSIÇÃO E DISPERSÃO

VARIÁVEL	MÉDIA	DESVIO PADRÃO	MÍNIMO	MÁXIMO
Grau de dificuldade para a implantação de uma nova sistemática de trabalho	2,95	1,22	1,00	5,00
Pessoas	3,59	0,63	1,00	5,00
Motivação	4,09	1,13	1,00	5,00
Envolvimento	4,04	1,13	1,00	5,00
Capacitação	4,66	0,77	1,00	5,00
Conhecimento de custos	3,12	1,23	1,00	5,00
Cultura de mensuração	3,13	1,13	1,00	5,00
Rotatividade	3,11	1,26	1,00	5,00
Administração Superior	3,59	1,15	1,00	5,00
Número de servidores	2,95	1,38	1,00	5,00
Método	3,90	0,55	1,67	5,00
Mapeamento de processos	4,03	1,08	1,00	5,00
Normatização	3,83	1,12	1,00	5,00
Organograma	3,49	1,11	1,00	5,00
Validação	3,46	1,01	1,00	5,00
Apropriação	4,14	0,99	1,00	5,00
Conhecimento legal	4,47	0,82	1,00	5,00
Infraestrutura	3,64	0,88	1,00	5,00
Departamento especial	4,04	1,08	1,00	5,00
Espaço físico	3,18	1,46	1,00	5,00
Estrutura de TI	3,70	1,20	1,00	5,00
Sistemas	3,76	0,58	1,00	5,00
Integração de sistemas	3,63	1,26	1,00	5,00
Acesso a informação	3,85	1,03	1,00	5,00
Estrutura de sistema	3,70	1,11	1,00	5,00
Software de custos	4,09	0,99	1,00	5,00
Software livre	3,33	1,23	1,00	5,00
Alocação	3,99	0,96	1,00	5,00

Fonte: Elaborada pela autora

Os respondentes, na média, nem concordam e nem discordam totalmente (3,59), com relação a influência da administração superior na implantação do sistema de custos. Na média, discordam parcialmente (2,95) que o MPB os quais trabalham possui o número suficiente de servidores.

Já para a variável Método, os respondentes nem concordam e nem discordam totalmente (3,90), no que tange a influência dela na implantação. Conforme apontado nos questionários, em média, concorda-se parcialmente (4,03) que o mapeamento de processos facilita a logística dos trabalhos, corroborando com o que afirmam Mello e Salgado (2005). Apesar de todos os Ministérios Públicos brasileiros possuírem sua estrutura organizacional demonstrada em organogramas, conforme previsto nas leis ordinárias de cada MPB, os respondentes nem concordam e nem discordam totalmente (3,49), em média, que o organograma facilita o entendimento e execução de suas tarefas.

Para as variáveis apropriação e conhecimento legal os entrevistados, na média, concordam parcialmente (respectivamente em 4,14 e 4,47), da influência dessas variáveis na implantação de novos trabalhos. Os respondentes, nem concordam e nem discordam totalmente, em média (3,46) que é importante ao órgão a validação das informações produzidas.

A análise das respostas referente a variável Infraestrutura (3,64) revela que os respondentes, em média, nem concordam e nem discordam totalmente, (3,18) que o espaço físico em que trabalham bem como a estrutura física de tecnologia (3,70) disponibilizada pelo MPB é apropriada para todos os setores e necessidades do MPB. A criação de um departamento de custos, foi um ponto, na média, em que os entrevistados concordam parcialmente (4,04) de necessidade de sua existência.

A derradeira variável respondida pelos servidores foi sobre Sistemas. Através das respostas colhidas revelou-se que os respondentes, na média, nem concordam e nem discordam totalmente (3,76), que a variável sistemas influencia na implantação do sistema de custos. Os questionados, nem concordam e nem discordam totalmente (3,70) que a estrutura dos sistemas de informática do MPB, são precários em sua totalidade.

Os entrevistados, na média, concordam parcialmente (4,09) que é importante ao MPB possuir um software para apuração de custos. Os mesmos entrevistados, nem concordam e nem discordam totalmente (3,99), quando perguntados sobre a importância de se alocar os custos por departamento. Já com relação ao software livre, os respondentes, na média, nem concordam e nem discordam totalmente (3,33) quanto ao uso do software livre nos MPBs.

Por último os entrevistados, na média, nem concordam e nem discordam totalmente (3,63) com relação a existência de softwares paralelos que não se comunicam entre si gerando assim falta de integração com os softwares de custos e por consequência dificultando o acesso a informação, variável essa com média de (3,85).

Encerrando a análise da estatística descritiva, parte-se nesta etapa do trabalho para o teste de diferença de médias.

4.3 TESTE DE DIFERENÇA DE MÉDIAS

A Tabela 3 exprimi a comparação da média perceptiva de dois grupos presentes na mesma população da pesquisa, no caso em tela os respondentes do questionário. Foi averiguada a percepção daqueles que possuíam o conhecimento

sobre custos (PCC) versus aqueles que não possuíam conhecimento sobre custos (NPCC). Considera-se os servidores PCC, aqueles que em algum momento eram usuários do sistema de custos, já participaram da alguma reunião/comissão que abordasse sobre o sistema de custos ou ainda participaram da implantação do sistema de custos. Os demais servidores que não se encaixam nas situações acima são considerados não possuidores de conhecimento sobre custos NPCC.

À luz da amostra, qualificada acima em 02 grupos, o teste de diferença de médias apontou que as médias são estatisticamente iguais para a variável GDI, ou seja, os PCC e os NPCC têm a mesma percepção em relação ao GDI. Não foi observado problema, em se estimar os dois grupos em conjunto, dado que a percepção da dificuldade, pode ocorrer na implantação de outras métricas ou sistemas. Ao passo que, as demais variáveis com significância (capacitação, rotatividade, validação, departamento especial, espaço físico, estrutura de sistema e software livre) possuem médias estatisticamente diferentes, ou seja, ocorreu intuições diferentes em cada grupo.

TABELA 3 – TESTE DE DIFERENÇA DE MÉDIAS

Variáveis	Média NPCC 0	Média PCC 1	(NPCC)- (PCC)	Valor -p assumindo variâncias iguais	Valor -p assumindo variâncias diferentes
Grau de dificuldade para a implantação de uma nova sistemática de trabalho	2,94	2,97	-0,22	0,88	0,88
Motivação	4,04	4,29	-0,25	0,08	0,06
Envolvimento	3,95	4,44	-0,49	0,00	0,00
Capacitação	4,64	4,75	-0,10	0,30	0,23
Conhecimento de custos	2,94	3,84	-0,89	0,00	0,00
Cultura de mensuração	3,18	2,86	0,32	0,02	0,05
Rotatividade	3,06	3,31	-0,25	0,12	0,11
Administração Superior	3,52	3,87	-0,34	0,02	0,01
Número de servidores	2,86	3,33	-0,46	0,00	0,01

Mapeamento de processos	3,92	4,50	-0,57	0,00	0,00
Normatização	3,75	4,15	-0,39	0,00	0,00
Organograma	3,43	3,75	-0,31	0,03	0,02
Validação	3,47	3,41	0,53	0,68	0,68
Apropriação	4,03	4,61	-0,57	0,00	0,00
Conhecimento legal	4,43	4,63	0,20	0,05	0,01
Departamento especial	3,99	4,25	-0,25	0,06	0,12
Espaço físico	3,13	3,40	-0,27	0,15	0,16
Estrutura de TI	3,61	4,06	-0,45	0,00	0,00
Integração de sistemas	3,53	4,08	-0,55	0,00	0,00
Acesso a informação	3,92	3,51	0,40	0,00	0,00
Estrutura de sistema	3,72	3,58	0,14	0,32	0,30
Software de custos	4,02	4,35	-0,35	0,00	0,00
Software livre	3,36	3,13	0,23	0,14	0,18
Alocação	3,84	4,62	-0,77	0,00	0,00

Siglas utilizadas: PCC (Possui Conhecimento sobre Custos) NPCC (Não Possui Conhecimento sobre Custos)

Fonte: Elaborada pela autora

4.4 ANÁLISE FATORIAL

Na qualidade de técnica estatística exploratória, a análise fatorial busca formar a partir de um universo definido de variáveis, conjuntos menores correlacionados, assim chamados de fatores (CARVALHO; RIBEIRO; CINTRA, 2015). Ao passo que, segundo Carvalho, Ribeiro e Cintra (2015) com a formação de fatores, há uma perda mínima de informação.

Existem dois tipos de análise fatorial denominadas de exploratória e confirmatória. A análise exploratória é quando não se têm um número definido de dimensões em um universo de variáveis. Já na confirmatória, deseja-se confirmar hipóteses adjacentes sobre um número de variáveis, ou seja, já existe uma presunção acerca das variáveis que compõem os fatores (CARVALHO; RIBEIRO; CINTRA, 2015).

Este trabalho empregou uma análise fatorial exploratória na qual a partir das dimensões apontadas pelo CNMP em 2015 tal e qual os questionários respondidos,

foram formados 6 fatores e seus respectivos componentes (Quadro 6). Esses fatores são resultantes da rotação fatorial ortogonal varimax. Apesar de na rotação terem se formado 23 fatores, para este trabalho, foram considerados apenas os fatores que tiveram autovalores igual ou maior a 1,04. A nomenclatura dos fatores originou-se da literatura explanada neste trabalho.

Nomenclatura dos fatores	
Fator	Nome
F1	Sistemas de informática
F2	Custos e suas nuances
F3	Capital humano
F4	Estrutura técnica
F5	Estrutura normativa
F6	Servidores

Quadro 5: Nomenclatura dos fatores

Fonte: Elaborada pela autora

No Quadro 6, também estão descritos os coeficientes de Alfa de Cronbach, os quais, segundo Garcia (2015) têm por objetivo certificar a consistência/confiabilidade da escala de fatores. Ainda conforme Garcia (2015) para avaliar os Alpha observa-se os coeficientes nos seguintes termos: coeficiente menor 0,5 é questionável, entre 0,5 e 0,6 é considerado pobre, é aceitável para os coeficientes com valores entre 0,7 e 0,8, entre 0,8 e 0,9 é considerado bom e excelente para os maiores de 0,9. A partir desse argumento os índices deste trabalho, conforme Quadro 6, são aceitáveis, uma vez que retratam consistência/confiabilidade interna dos fatores.

Fator	Nomenclatura dos fatores	Variáveis do fator	Dimensão CNMP	Contribuição	Alfa De Cronbach
F1	Sistemas de informática	Espaço físico	Infraestrutura	0,62	0,79
		Estrutura de TI		0,80	
		Acesso a Informação	Sistemas	0,77	
		Estrutura de sistema		0,83	
F2	Custos e suas nuances	Apropriação	Métodos	0,58	0,73
		Departamento Especial	Infraestrutura	0,78	
		Software de custos	Sistemas	0,73	
		Alocação		0,73	
F3	Capital humano	Motivação	Pessoas	0,67	0,71
		Envolvimento		0,72	
		Capacitação		0,77	
F4	Estrutura técnica	Conhecimento de custos	Pessoas	0,58	0,63
		Cultura de mensuração		0,68	
		Organograma	Métodos	0,62	
		Validação		0,61	
F5	Estrutura normativa	Normatização	Métodos	0,70	0,51
		Integração de sistemas	Sistemas	0,77	
F6	Servidores	Número de servidores	Pessoas	0,76	-

Quadro 6 – Fatores e seus respectivos componentes.

Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa

De acordo com a Tabela 4, na qual é apresentada o resultado da análise fatorial, verifica-se que no total da variância contabilizada por cada fator, Sistemas de informática (Fator 1) é o que mais influência (22%) no processo de implantação do sistema de custos.

TABELA 4 – AUTO VALORES E VARIÂNCIA

FATOR		AUTO VALORES				FATORES ORTOGONAIS			
Fator	Nomenclatura dos fatores	Variância	Diferença	Proporção	Acumulado	Auto Valor	Diferença	Proporção	Acumulado
F1	Sistemas de informática	2,60	0,22	11%	0,11	4,97	2,31	22%	0,22
F2	Custos e suas nuances	2,38	0,01	10%	0,22	2,66	1,01	12%	0,33
F3	Capital humano	2,37	0,04	10%	0,32	1,65	0,33	7%	0,40
F4	Estrutura técnica	2,33	0,65	10%	0,42	1,32	0,18	6%	0,46
F5	Estrutura normativa	1,68	0,26	7%	0,49	1,14	0,09	5%	0,51
F6	Servidores	1,42	-	6%	0,56	1,05	0,08	5%	0,56

Fonte: Elaborada pela autora

4.5 REGRESSÃO

Adiante na análise, este tópico do trabalho volta olhares para analisar e mensurar as variáveis que influenciam o grau de dificuldade (GDI) de implantação de uma nova sistemática de trabalho.

Conforme já elencado na metodologia, foram realizadas 6 regressões (modelos) para análise da GDI. Os Modelos 1, 2 e 3 (respectivamente tabelas 5, 6 e 7) analisam a GDI a partir dos estudos realizados pelo CNMP (2015) ao passo que os Modelos 4, 5 e 6 (respectivamente tabelas 8, 9 e 10) tratam a GDI com base em fatores. As tabelas apresentadas suprimem as variáveis que não tiveram significância estatística, contudo as estimações completas encontram-se em apêndice.

TABELA 5 - REGRESSÃO DO MODELO 1 (Amostra total)

Grau de dificuldade para a implantação de uma nova sistemática de trabalho	Coeficiente	Erro padrão	t	P> t
Pessoas	-0,49	0,14	-3,56	0.000
Faixa Etária 5	1,34	0,39	3,48	0,00
B0	3,65	0,52	7,02	0,00

Fonte: Elaborada pela autora

Pessoas e Faixa Etária 5 são as variáveis que impactam no grau de dificuldade de implantação de um sistema (GDI) do Modelo 1. No caso de Pessoas, o seu coeficiente negativo reduz o grau de dificuldade na implantação de um sistema. De outro vértice, a idade avançada de alguns participantes (faixa etária 5), pelo seu coeficiente, tende a aumentar o GDI.

Esses resultados vão de encontro ao que escreve Vieira (2013), Moura (2003) e Vieira et al. (2011) no tocante a pessoas. Segundos esses autores os servidores de uma instituição são a essência das organizações, sendo o capital humano que tomam decisões, executam ordens e gerenciam os negócios das empresas. Quando Pompermayer (1999), argumenta que os funcionários podem representar barreiras à entrada do sistema de custos na empresa, nota-se pelos resultados de que os funcionários em idade avançada (faixa etária 5) podem ser um entrave ao GDI.

Diante disso, quando estimulados, seja por meio de capacitação ou políticas de envolvimento, os servidores se sentem como parte legítima do processo se comprometendo com ele (NEVES; CASTRO, 2010).

TABELA 6 - REGRESSÃO DO MODELO 2 (PCC-Possuíam conhecimento sobre custos)

Grau de dificuldade para a implantação de uma nova sistemática de trabalho	Coeficiente	Erro padrão	t	P> t
Educação 1	1,12	0,65	1,74	0,09

Fonte: Elaborada pela autora

Em prosseguindo a análise, desta vez sobre os olhares dos respondentes PCC (Modelo 2), os questionados com pouca qualificação tendem a aumentar a dificuldade de implantação, já que um corpo técnico capacitado também reflete no sucesso do processo de implantação (REZEDE; CUNHA; BEVILACQUA, 2010).

Mesmo havendo concursos público, os assuntos cobrados em prova são bastante abrangentes e genéricos, por isso a capacitação (cursos e palestras) constante é um pré-requisito de qualquer iniciativa (RAUNHEITTI, 2016; REZEDE; CUNHA; BEVILACQUA, 2010).

TABELA 7 - REGRESSÃO DO MODELO 3 (NPCC- Não possuíam conhecimento sobre custos)

Grau de dificuldade para a implantação de uma nova sistemática de trabalho	Coefficiente	Erro padrão	t	P> t
Pessoas	-0,52	0,15	-3,47	0,00
Faixa Etária 5	1,17	0,39	3,02	0,00
B0	3,73	0,55	6,78	0,00

Fonte: Elaborada pela autora

Tendo em conta o modelo 3, Pessoas e Faixa Etária 5 são as variáveis que impactam no grau de dificuldade de implantação de um sistema (GDI). Para Pessoas, o seu coeficiente negativo reduz o grau de dificuldade na implantação de um sistema. De outro vértice, a idade avançada de alguns participantes (faixa etária 5), pelo seu coeficiente, tende a aumentar o GDI.

No tocante a Pessoas, tais resultados corroboram com os trabalhos de Vieira (2013), Moura (2003) e Vieira et al. (2011). Segundos esses autores os servidores são a essência da organização pois são eles o capital pensante e executores das tarefas.

Corrobora-se o resultado de que os funcionários em idade avançada (faixa etária 5) são um entrave ao GDI, quando Pompermayer (1999), argumenta que os

funcionários muitas vezes representam um entrave a novas rotinas nas empresas. Diante disso, quando capacitados e estimulados a se envolverem sentem-se parte do processo. (NEVES; CASTRO, 2010).

Em comparando a análise da amostra total (Modelo 1) e da amostra considerando os NPCC (Modelo 3) ambas possuem as mesmas percepções, leia-se aqui pessoas e faixa etária 5. Sob a ótica dos servidores PCC e NPCC as percepções foram diferentes no aspecto das variáveis de controle, contudo ambos convergem para a dimensão pessoas (VIEIRA, 2013; MOURA, 2003; VIEIRA et al., 2011).

TABELA 8 - REGRESSÃO DO MODELO 4- (Amostra total)

Grau de dificuldade para a implantação de uma nova sistemática de trabalho	Coefficiente	Erro padrão	t	P> t
F1- Sistemas de informática	-0,14	0,06	-2,57	0,01
F2- Custos e suas nuances	0,22	0,07	3,38	0,00
F3- Capital humano	-0,14	0,07	-1,96	0,05
F4- Estrutura técnica	-0,29	0,06	-4,57	0,00
F6- Servidores	-0,13	0,06	-1,99	0,05
Faixa Etária 5	1,41	0,37	3,81	0,00
B0	2,62	0,23	11,53	0,00

Fonte: Elaborada pela autora

Por intermédio da análise da Tabela 08, depreende-se que os Sistemas de Informática, Capital Humano, Estrutura Técnica e Servidores são redutores da dificuldade. No tocante ao fator Sistema de Informática, é possível notar que conforme Tavares (2003) e CNMP (2015) os órgãos necessitam de uma estrutura física e de tecnologia mínimas. Em específico, tecnologia da informação, de acordo com Laurindo et al. (2001) deve compreender aspectos mais amplos que vão desde software, hardware, engenharia de rede, telecomunicações até recursos de multimídia. Nascimento e Luft (2012) lembram, mesmo dispondo de software

avançados, por vezes, os usuários podem ter dificuldades de acesso, dúvidas ou ainda restrições nas funcionalidades dos sistemas.

Para o fator Capital Humano Vieira (2013), Moura (2003) e Vieira et al. (2011) entendem que os servidores são os propulsores dos trabalhos. Na ótica do Fator Estrutura Técnica, segundo Moura (2003), a ausência de conhecimento das terminologias técnicas prejudica etapas dos processos de gestão, como por exemplo, a cultura de se mensurar os custos dos processos e operações. Monteiro et al. (2001) argumentam que não existe uma cultura de mensuração, dificultado assim a presença de um sistema de custos no setor público”.

Ainda se tratando do Fator Estrutura Técnica, apurou-se como obstáculo nos processos de gestão a dificuldade das entidades em demonstrarem os seus organogramas, assim como entraves na validação das informações contábeis, por elas não serem consideradas confiáveis (STROEHER; FREITAS, 2008; BERWANGNER, 2013). Os servidores mais velhos (Faixa Etária 5) e o Fator Custos e suas Nuances são variáveis de aumento do GDI. Na ocasião em que Pompermayer (1999), argumenta que os funcionários podem representar barreiras à entrada do sistema de custos na empresa, confirma-se o resultado de que os funcionários em idade avançada (faixa etária 5) são um entrave ao GDI.

Ao caminho que, para o Fator Custos e suas Nuances, Cadore e Niemies (2008) e Correia et al. (2010) argumentam que pela própria essência e histórico do controle de custos ser originado nas indústrias e empresas particulares, os métodos de apropriação e alocação dos custos, tal qual os usos de softwares específicos foram destinados ao setor privado, havendo poucos softwares específicos para atender o setor público.

TABELA 9 – REGRESSÃO DO MODELO 5- (PCC-Possuíam conhecimento sobre custos)

Grau de dificuldade para a implantação do sistema de custos	Coeficiente	Erro padrão	t	P> t
F2- Custos e suas nuances	0,29	0,15	1,93	0,06
F6- Servidores	-0,27	0,16	-1,72	0,09
Faixa Etária 5	1,91	1,09	1,75	0,09
Tempo de MPB 3	1,00	0,59	1,71	0,09
B0	1,64	0,78	2,09	0,04

Fonte: Elaborada pela autora

Nos resultados para o Modelo 5, apresentados na Tabela 9, pela perspectiva dos PCC, apenas o Fator Servidores provoca redução no GDI, isso porque, os trabalhadores das entidades são a base e essência da instituição, pois tomam decisões, executam ordens e gerenciam os negócios das empresas (VIEIRA, 2013; MOURA, 2003; VIEIRA et al., 2011).

Os demais fatores Custos e suas Nuances, Faixa Etária 5 e Tempo de MPB aumentam o GDI. Os métodos de apropriação e alocação dos custos tal qual o uso de softwares específicos, pelo fato de terem surgido na iniciativa privada, ainda são difícil entendimento e aplicação pela iniciativa pública (CADORE E NIEMIES, 2008; CORREIA et al., (2010). A idade avançada dos servidores, bem como o seu longo tempo de trabalho na instituição levam os mesmos a terem resistência a novas sistemática de gestão (POMPERMAYER, 1999).

TABELA 10 - REGRESSÃO DO MODELO 6- (NPCC- Não possuíam conhecimento sobre custos)

Grau de dificuldade para a implantação de uma nova sistemática de trabalho	Coeficiente	Erro padrão	t	P> t
F1- Sistemas de informática	-0,12	0,07	-1,84	0,07
F2- Custos e suas nuances	0,21	0,07	2,78	0,01
F3- Capital humano	-0,18	0,08	-2,27	0,02
F4- Estrutura técnica	-0,29	0,07	-4,19	0,00
Faixa Etária 5	1,20	0,37	3,23	0,00
Educação 3	1,01	0,59	1,71	0,09
Tempo de MPB 2	-0,44	0,25	-1,74	0,08

B0	2,65	0,23	11,58	0,00
----	------	------	-------	------

Fonte: Elaborada pela autora

Em derradeira análise, para os NPCC – Não possuíam conhecimento sobre custos –, os fatores sistema de informática, capital humano, estrutura técnica e tempo de MPB 2 reduziram o grau de dificuldade. Os demais fatores aumentam o grau de dificuldade.

Atualmente, os órgãos necessitam de uma estrutura física e tecnológicas mínimas que atendam às necessidades de trabalho (TAVARES, 2003; CNMP, 2015). Mas atenção, mesmo dispondo de software avançados, por vezes, os usuários podem ter dificuldades de acesso, dúvidas ou ainda restrições nas funcionalidades dos sistemas (NASCIMENTO; LUFT, 2012).

O conhecimento dos métodos de alocação e apropriação dos custos além da capacidade de uso dos softwares específicos na área de custos é essencial ao processo, porém ainda são difícil entendimento e aplicação pela iniciativa pública (CADOE E NIEMIES, 2008; CORREIA et al., 2010).

Por isso Vieira (2013), Moura (2003) e Vieira et al. (2011) entendem que os servidores dos órgãos executam as tarefas, tomam decisões, assim eles são a essência das entidades.

Defrontando a análise da amostra total (Modelo 4) e da amostra considerando os NPCC (Modelo 6) ambas possuem as mesmas percepções. Sob a ótica dos servidores PCC e NPCC, as únicas percepções iguais foram em relação ao Fator 2 – Custos e suas Nuances, Faixa Etária 5 e Tempo de MPB.

Capítulo 5

5- CONCLUSÃO

Considerando a literatura estudada, a qual é taxativa ao discorrer que ao Governo brasileiro é primordial uma sistemática de gestão pública com intento de garantir serviços de forma eficiente, eficaz e efetiva à sociedade (PEREIRA; SILVA, 2003). Este trabalho teve como objetivo ampliar o escopo investigativo do CNMP, visualizando e analisando, quais fatores impactam na implementação de uma nova sistemática de trabalho no setor público, mais precisamente o sistema de custos no setor público.

A partir das dimensões apontadas pelo CNMP, formou-se 6 fatores, quais sejam eles F1 – Sistemas de Informática, F2 – Custos e suas nuances, F3 – Capital Humano, F4 – Estrutura Técnica, F5 – Estrutura normativa e por último F6 – Servidores, os quais trouxeram dados mais acurados, de maneira a refinar os resultados obtidos pelo CNMP (2015) pelo uso do Diagrama de Ishikawa.

Os resultados obtidos indicam que os respondentes não consideram de alta complexidade a implantação de uma nova rotina de trabalho no MPB que atuam.

Ao passo que na regressão dos modelos 1 e 3, Pessoas e Faixa Etária foram as variáveis independentes que mais influenciaram na variável dependente, materialmente, diminuindo o seu grau de dificuldade. Esses resultados vão de encontro ao que escreve (VIEIRA, 2013; MOURA, 2003; VIEIRA et al, 2011; POMPERMAYER, 1999).

Já na regressão dos modelos 4, 5, 6 os fatores F1 – Sistemas de Informática e F3 – Capital Humano são redutores da dificuldade Tavares (2003) e CNMP (2015),

Nascimento e Luft (2012) Vieira (2013), Moura (2003) e Vieira et al. (2011). Já o F2 – Custos e suas nuances aumenta o GDI Cadore e Niemies (2008) e Correia Et Al. (2010).

Quando se analisou a percepção daqueles que possuíam o conhecimento sobre custos (PCC), versus aqueles que não possuíam conhecimento sobre custos (NPCC), o teste de diferença de médias apontou que as médias são estatisticamente iguais para a variável GDI, ou seja, os PCC e os NPCC têm a mesma percepção em relação ao GDI.

A implantação eficiente de sistemas de gestão em qualquer organização, seja ela pública ou privada, auxilia os gestores nos processos decisórios pois uma vez que se conhece melhor a realidade dos negócios a tomada de decisões é mais assertiva (PEREIRA; SILVA,2003; LONGO; VERGUEIRO, 2003; QUESADO, RODRIGUES, 2005).

Pelo fato da pesquisa inicial do CNMP, ter ocorrido junto a um número pequeno de servidores (44), a aplicação do questionário, dessa dissertação, a uma quantidade maior de servidores dos MPBs ampliou a pesquisa realizada pelo CNMP assim como possibilitou a descoberta de novas dificuldades relacionadas a implantação do sistema de custos, no caso em voga, a variável estrutura de gestão.

No decorrer do estudo, principalmente na elaboração do referencial teórico observou-se que a literatura sobre gestão e sobre custos no setor público é escassa. Sugere-se a expansão da pesquisa, com a aplicação do questionário, em outras entidades, principalmente, do setor público.

REFERÊNCIAS

ALONSO, Marcos, **Custos no serviço público**, *Revista do Serviço Público*, v. 50, n. 1, Jan-Mar, 1999.

ALVES, Alexandre, FRANCEZ, Zaqueu Rogério, Sistema de Custos para a administração pública municipal, **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, CRCSC, Florianópolis, v. 4, n. 11, p. 65-72, 2005.

AMARAL, Lenita Almeida; LOPES, Silvia Marise Araújo Lopes. Rotatividade de pessoal no serviço público federal: um estudo de caso na UFPE. In: VII Congresso Consad de Gestão Pública, Brasília DF. **Anais...** Brasília, DF. Consad, 2014.

AZEVEDO, Alessandra. **Dados desmentem ideia de inchaço da máquina**. Correio braziliense, Economia, n. 19515, p. 8, 2016.

BATISTA, Denisson dos Santos; GOIS, Juliana Vilanova. Busca da melhoria produtiva com auxílio de algumas das ferramentas de qualidade: estudo de caso realizado em uma indústria de confecção. In: XXXIII Encontro Nacional de Engenharia de Produção. **Anais...** Salvador, BA, 2013.

BECKER, João Luiz; LUNARDI, Guilherme Lerch; MAÇADA, Antonio Carlos Gastaud. Análise de eficiência dos Bancos Brasileiros: um enfoque nos investimentos realizados em Tecnologia de Informação (TI). **Revista Produção**, v. 13, n. 2, 2003.

BERWAGNER, Paulo Roberto, **Modelo de organograma integrado entre setores**, Monografia, Universidade do Vale do Rio dos Sinos-Unisinos, Bento Gonçalves, RS, 2013.

BRASIL, Companhia Nacional de Abastecimento. **Plano diretor de tecnologia da informação**. Disponível em: <<http://www.conab.gov.br/conabweb/PDTI/>>. Acesso em: 01 ago. 2017.

_____, Conselho Nacional do Ministérios Públicos, **Relatório de Ação Nacional** 2015.

_____, **Constituição Federal do Brasil**, Brasília, 5 de outubro de 1988,

_____, 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 25 de fevereiro de 1967.

_____, Ministério Público do Acre. **Mapeamento de custos facilita decisões de procurador geral sobre onde investir ou cortar despesas**. Disponível em: <<http://www.mpac.mp.br/mapeamento-de-custos-facilita-decisoes-de-procurador-geral-sobre-onde-investir-ou-cortar-despesas>>. Acesso em: 01 ago. 2017.

_____, Secretaria do Tesouro Nacional. **Resultados Fiscais**. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt_PT/resultado-do-tesouro-nacional>. Acesso em: 23 abr. 2017.

CADORE; Douglas Éverton, NIEMIES; Janaína, **Implantação de um sistema de custeio na administração pública**, Synergismus Scyentifica, Universidade Tecnológica Federal do Paraná, 2008.

CARVALHO, Antonio Oliveira de; RIBEIRO, Ivano; CINTRA, Renato Fabiano. Métodos Quantitativos: um tutorial sobre uso das técnicas de análise fatorial exploratória, correlação e regressão linear. In: Conferência Internacional em Gestão de Negócios. **Anais**. Paraná, Brasil, 2015.

CAVALLUZZO, Ken S, ITTNER, Christipher D. Implementing performance measurement innovations: evidence from government. **Accounting Organizations and Society**, v. 29, p. 243-267, 2004.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, Resolução nº1,366/2011, NBC T 16,11 **Sistema de Informação de Custos no Setor Público**, 2012.

CORREIA, Silvia Luiza Almeida; LESSA, Dionei Souza; BARI, Mamadu Lamarana; FILHO, João Alves Carvalho; CONCEICAO, Sergio Henrique da. Gestão de Custos: uma experiencia no Estado da Bahia, com base no sistema de apuração de custos públicos – ACP. In: XVII Congresso Brasileiro de Custos – Belo Horizonte, MG. **Anais...** Belo Horizonte, MG. Congresso Brasileiro de Custos, 2010.

FIGUEIRÊDO, Carlos Maurício Cabral; NÓBREGA, Marcos Antônio Rios da. **Gestão Fiscal Responsável** – Simples Municipal - Os Municípios e a Lei de Responsabilidade Fiscal – Perguntas e Respostas. Documento produzido no âmbito do convênio de cooperação técnica firmada entre o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social e a Escola de Administração Fazendária, BNDES, Brasília, 2001.

GARCIA, Marina Monteiro. **O papel da comunicação integrada de marketing na decisão de compra de um imóvel**. Dissertação de Mestrado, Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças – FUCAPE, Vitória, ES, Brasil, 2015.

KOSCIANSKI, André; SOARES, Michel dos Santos. **Qualidade de software**. 2007.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade, **Fundamento da metodologia científica**. 6ª edição, São Paulo, 2007.

LAURINDO, Fernando José Barbin; SHIMIZU, Tamio; CARVALHO, Marley Monteiro de; JR, Roque Rabechini. O papel da tecnologia da informação (TI) na estratégia das organizações. **Revista Gestão e Produção**, v. 8, n. 2, p. 160-179, 2001.

LONGO, Rose Mary Juliano; VERGUEIRO, Waldomiro. Gestão da Qualidade em serviços de informática do setor público: características e dificuldades para a sua

implantação. **Revista Digital de Biblioteconomia e Ciência da Informação**, Campinas, 2003.

MACHADO, Nelson. **Sistema de Informação de Custo**: Diretrizes para Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental. Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo, 2002.

MARIANO, Cynara Monteiro. Emenda Constitucional 95/2016 e o teto dos gastos públicos: Brasil de volta ao estado de exceção econômico e ao capitalismo do desastre. **Revista de Investigações Constitucionais**, v. 4, n. 1, p. 259-281, 2017.

MARTINEZ, Antonio Lopo; FILHO, Emilio Maltez Alves. Requisitos funcionais de um sistema de informações para a Gestão de Custos no Setor Público. **Revista de Administração**, v. 11, n. 2, p. 79-99, 2011. ISSN 1984-6975 (online), ISSN 1517-8900 (Impressa).

_____, Gestão de Custos no Setor Governamental: Experiência numa Secretaria Municipal de Educação. **Associação Brasileira de Custos**, v. 5, n. 3, p. 110-135, 2010. ISSN:1980-4514.

MAUSS, César Volnei; DIEHL, Carlos Alberto; BLEIL, Claudedir, A gestão de custos como instrumento de eficiência pública no Brasil e em outros países. **Revista Eletrônica de Administração e turismo**, v. 6, n. 3, 2015. ISSN: 2316-5812.

MELLO, Carlos Henrique Pereira; SALGADO, Eduardo Gomes. Mapeamento dos processos em serviços: estudo de caso em duas pequenas empresas da área de saúde In: XXV Encontro Nac, de Eng, de Produção, Florianópolis, SC. **Anais...** Florianópolis, SC, 2005.

MESQUITA, João Vianney Campos. Conhecimento e método científico. **Revista educação em debate UFC**, Fortaleza, 1980.

MONTEIRO, Bento Rodrigo Pereira; PEREIRA, Maria Clara Estevam; SANTOS, Welinton Vitor dos; HOLANDA, Victor Branco de. **O processo de implantação do sistema de informação de custos do governo federal do Brasil**, 2001.

MOURA, José Flávio de Melo. **O sistema de contabilidade do governo federal na mensuração dos custos dos programas de governo e das unidades gestoras**. Dissertação de Mestrado, Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós Graduação em Ciências Contábeis, Brasília, DF, Brasil, 2003.

NASCIMENTO, A. M.; LUFT, M. C. C. S. Fatores promotores e inibidores ao uso de sistemas de informação em órgãos públicos. **Revista Brasileira de Administração Científica**, Aquidabã, v. 3, n. 2, p. 71-84, 2012.

NEVES, Fernanda de Siqueira, CASTRO, José Márcio de Castro. A participação e o envolvimento dos servidores como fatores críticos para a implantação de um processo de mudança organizacional: um estudo de caso no governo do estado de Minas Gerais. In: ENPAG -Encontro de administração pública e governança, Vitória, ES, Brasil. **Anais...** Vitória, ES. ENPAG, 2010.

OSÓRIO, Tito Lívio Gomes; CARELLI, Flávio Campos; GENESTRA, Marcelo; VÉCIO, Katiana Azaro; JÚNIOR, Rafael Chiareli; SÁ, Thiago da Costa. A utilização de software livre em órgãos públicos. In: II Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia. **Anais**. SEGeT, 2005.

PEREIRA, Jeronimo Rosário Tanan, SILVA, Alcione Carvalho da. A Importância da Implantação de Sistema de Custos para a Gestão do Setor Público. In: X Congresso Brasileiro de Custos, Guarapari, ES, Brasil. **Anais...** Guarapari, ES. Congresso Brasileiro de Custos, 2003.

PINA, Christina Bahia Andrade. **O uso do software livre na Gestão Pública**. Conteúdo Jurídico Brasília-DF: 08 de maio de 2014. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.47910&seo=1>>. Acesso em: 23 ago. 2017.

POMPERMAYER, Cleonice Bastos. Sistemas de Gestão de Custos: Dificuldades na Implantação. **Revista FAE**, Curitiba, v. 2, n. 3, 1999.

QUESADO, Patricia Rodrigues, RODRIGUES, Lúcia Lima. **A gestão estratégica de custos em grandes empresas portuguesas**, 2005.

RAUNHEITTI, Vivian Távora. **Um diagnóstico sobre a influência que os diferentes modelos de seleção exercem sobre a diferenciação de candidatos em concursos públicos**. Dissertação de Mestrado, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 2016.

REZENDE, Fernando, CUNHA, Armando, BEVILACQUA, Roberto. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, 2010.

ROVER, Aires. Introdução ao governo brasileiro. **Revista democracia digital e governo eletrônico**, v. 1, n. 1, 2009.

SANCHES, Cida; SORDI, José Osvaldo de; JUNIOR, Samuel Ferreira; PAIXÃO, Marisa Regina. Causa Raiz: Estudo Comparado dos Métodos Matriz Causal e Determinante Causal. In: XXXVIII Encontro ANPAD, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro, RJ. ANPAD, 2014.

SANTOS, Welinton Vitor dos. Sistema de informação de custos do governo federal: modelo conceitual, solução tecnológica e gestão do sistema. In: IV Congresso Consad, Brasília. **Anais...** Brasília, BR. CONSAD, 2011.

SHAPIRO, Gillian. Employee involvement: opening the diversity. **Personnel Review**, v. 29, n. 3, p. 304-323, 2000.

SILVA, Daiana Barreto da. Sistema de acumulação de custos no setor público: um estudo de caso em uma Instituição de Ensino Superior do Estado da Bahia. In: 8º Congresso USP de iniciação científica em contabilidade. **Anais...** São Paulo, SP, 2011.

SILVA, Jéssica Sousa. **O mapeamento de processos organizacionais no setor público**: Estudo de caso do escritório de processos da Agência Nacional de Vigilância Sanitária. Monografia, Universidade de Brasília, 2014.

STROEHER, A. M.; FREITAS, H. O uso das informações contábeis na tomada de decisão em pequenas empresas. **Revista RAUSP-e**, v. 1, n. 1, 2008.

TAVARES, Daniela Sanches. **O sofrimento no trabalho entre servidores públicos**: uma análise psicossocial do contexto de trabalho em um tribunal judiciário federal. Dissertação de Mestrado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil, 2003.

VIEIRA, Rufina Gustmann. **A influência do clima organizacional nas empresas e nas pessoas**. Instituto Catarinense de Pós Graduação, 2013.

WIEMER, Ana Paula Moreira, RIBEIRO, Daniel Cerqueira. Custos no serviço público. In: Congresso USP de Controladoria. **Anais...** São Paulo, SP, 2004.

APÊNDICE A - Questionário

 	
As principais dificuldades para a implantação do sistema de custos nos Ministérios Públicos brasileiros, Este questionário faz parte de uma dissertação acadêmica do curso de mestrado em contabilidade gerencial da Fucape – Business School, A pesquisa se refere “As dificuldades para a implantação do sistema de custos nos Ministérios Públicos brasileiros”, Para responder o questionário não é necessário se identificar, Todas as respostas são absolutamente confidenciais e serão utilizadas para fins estritamente acadêmicos, Não existe resposta certa ou errada, apenas queremos saber a sua opinião, Você não levará mais de 05 (cinco) minutos para responder, Caso você já tenha respondido favor desconsiderar, *Obrigatório <u>Agradecemos sua participação</u>	
<u>1- Você é funcionário do Ministério Público ?</u>	☐ Sim ☐ Não
<u>2- Qual é o seu vínculo com o MP?</u>	☐ Servidor Efetivo ☐ Servidor Comissionado ☐ Membro ☐ Estagiário ☐ Contratado/Terceirizado ☐ Outros
<u>3- Em qual MP você trabalha?</u>	MPU ☐ ESTADO () MPE ☐ ESTADO ()

1- <u>Qual a unidade federativa do MP em que você trabalha?</u>	() Acre () Alagoas () Amapá () Amazonas () Bahia () Ceará () Distrito Federal () Espírito Santo () Goiás () Maranhão () Mato Grosso () Mato Grosso do Sul () Minas Gerais () Pará () Paraíba () Paraná () Pernambuco () Piauí () Rio de Janeiro () Rio Grande do Norte () Rio Grande do Sul () Rondônia () Roraima () Santa Catarina () São Paulo () Sergipe () Tocantins
2- <u>Em qual departamento do MP você trabalha?</u>	() Departamento Administrativo () Departamento de Tecnologia () Departamento de Planejamento () Departamento de Gestão de Pessoas () Departamento Financeiro () Controle Interno () Outro
3- <u>Idade</u>	() De 16 a 24 anos () De 25 a 35 anos () De 36 a 45 anos () De 46 a 55 anos () De 56 a 65 anos () Acima de 66 anos
4- <u>Gênero:</u>	() Masculino () Feminino

5- <u>Escolaridade:</u>	☐ Ensino Fundamental ☐ Ensino Médio ☐ Ensino Médio/Técnico ☐ Ensino Técnico ☐ Ensino Superior ☐ Pós graduação lato sensu ☐ Mestrado ☐ Doutorado ☐ PHD
6- <u>Qual a sua área de formação?</u>	☐ Administração ☐ Arquitetura ☐ Ciências Contábeis ☐ Direito ☐ Economia ☐ Engenharia ☐ Informática ☐ Psicologia ☐ Outros,,,
7- <u>A quanto tempo você trabalha no Ministério Público?</u>	☐ 0 a 3 anos ☐ 4 a 10 anos ☐ 11 a 20 anos ☐ Acima de 21 anos
8- <u>Seja direta ou indiretamente você participou/participa de alguma comissão ou grupo de estudo que abordava sobre o sistema de custos.</u>	☐ Sim ☐ Não
9- <u>Seja direta ou indiretamente você participou/participa no processo de implantação do sistema de custos</u>	☐ Sim ☐ Não
10- <u>Em qual estágio se encontra implementado o sistema de custos no MP o qual você trabalha</u>	Sendo: (a) Não foi implementado; (b) Esta em processo de implementação; (c) Encontra-se implementado; (d) Não sei responder;
11- <u>Caso esteja implementado ou em fase de implementação, você é um usuário do sistema de custos</u>	☐ Sim ☐ Não ☐ Nenhuma das anteriores
<u>AFIRMAÇÕES</u> <u>Para as afirmações abaixo você deve indicar o seu grau de concordância sendo:</u> <u>(1) discordo totalmente,</u> <u>(2) discordo parcialmente ,</u> <u>(3) nem concorda e nem discorda totalmente ,</u> <u>(4) concordo parcialmente,</u> <u>(5) concordo totalmente,</u>	

- 15- Eu considero alto o grau de dificuldade existente na implantação de uma nova rotina de trabalho no MP em que atuo, (1 / 2 / 3 / 4 / 5)
- 16- Eu me sinto muito motivado a trabalhar no MP, (1 / 2 / 3 / 4 / 5)
- 17- Eu me considero envolvido nas tarefas/atividades propostas pelo MP, (1 / 2 / 3 / 4 / 5)
- 18- Manter-se capacitado é importante para exercer minhas atividades no MP, (1 / 2 / 3 / 4 / 5)
- 19- Estou ciente das leis as quais devo seguir no MP em que atuo, (1 / 2 / 3 / 4 / 5)
- 20- O conhecimento que possuo sobre custos me possibilita utilizá-los no MP em que trabalho, (1 / 2 / 3 / 4 / 5)
- 21- O mapeamento dos processos facilita a logística do meu trabalho no MP, (1 / 2 / 3 / 4 / 5)
- 22- Na minha opinião ainda existe falta de normatização interna para determinadas atividades no MP, (1 / 2 / 3 / 4 / 5)
- 23- O organograma, elaborado pelo MP em que trabalho, facilita o entendimento e execução das minhas tarefas, (1 / 2 / 3 / 4 / 5)
- 24- Eu considero que as informações dos relatórios administrativos são confiáveis, claras e tempestivas, (1 / 2 / 3 / 4 / 5)
- 25- Entender a metodologia de apropriação dos custos é relevante para o controle dos gastos no MP o qual trabalho,(1 / 2 / 3 / 4 / 5)
- 26- De modo geral, o MP em que atuo possui cultura de mensuração de seus custos,(1 / 2 / 3 / 4 / 5)
- 27- O MP, o qual trabalho, possui espaço físico apropriado para todos os setores,(1 / 2 / 3 / 4 / 5)
- 28- A estrutura de tecnologia disponibilizada pelo MP em que trabalho é adequada para as necessidades do MP, (1 / 2 / 3 / 4 / 5)
- 29- A existência de vários sistemas (softwares) paralelos que não se comunicam entre si gera falta de integração entre os softwares e informações no MP o qual trabalho,(1 / 2 / 3 / 4 / 5)
- 30- As informações do sistema de informática, utilizados pelo MP em que trabalho, são de fácil acesso, (1 / 2 / 3 / 4 / 5)
- 31- Os sistemas de informática atendem as necessidades do MP em que trabalho, (1 / 2 / 3 / 4 / 5)
- 32- É importante para o MP em que trabalho possuir um sistema de informática específico para apuração de custos, (1 / 2 / 3 / 4 / 5)
- 33- A obrigatoriedade do uso de software livre (grátis) no MP o qual trabalho, torna mais complexo o uso de outros softwares,(1 / 2 / 3 / 4 / 5)
- 34- Eu considero importante que o sistema de custos (software) possibilite alocar o custo de

cada departamento/setor do MP em que trabalho, (1 / 2 / 3 / 4 / 5)

35- O MP o qual trabalho possui, em seu quadro de funcionários, o número suficiente de trabalhadores, (1 / 2 / 3 / 4 / 5)

36- A administração superior do MP em que trabalho demonstra envolvimento na implantação de novas atividades no MP, (1 / 2 / 3 / 4 / 5)

37- Visualizo que existe uma rotatividade de servidores (efetivos ou comissionados) no quadro funcional do MP em que atuo, (1 / 2 / 3 / 4 / 5)

38- Eu considero importante a criação de um departamento/setor específico para fazer a gestão de custos no MP em que trabalho, (1 / 2 / 3 / 4 / 5)

Fonte: Autora

APÊNDICE B – Tabelas de Regressão

TABELA 5 - REGRESSÃO DO MODELO 1 (Amostra total)

Grau de dificuldade para a implantação do sistema de custos	Coefficiente	Erro padrão	t	P> t
Pessoas	-0,49	0,14	-3,56	0.000
Métodos	0,00	0,15	0,00	1,00
Infraestrutura	0,04	0,09	0,47	0,64
Sistemas	0,12	0,14	0,80	0,42
Funcionário	0,17	0,25	0,68	0,50
Departamento	0,12	0,15	0,80	0,43
Gênero	-0,10	0,13	-0,78	0,44
Formação em Direito	-0,03	0,17	-0,19	0,85
Formação em "Negócios"	0,27	0,19	1,45	0,15
Conhecimento sobre custos	-0,07	0,19	-0,38	0,70
Faixa Etária 1	0,04	0,26	0,16	0,87
Faixa Etária 2	0,07	0,29	0,25	0,81
Faixa Etária 3	0,32	0,37	0,87	0,38
Faixa Etária 4	0,13	0,44	0,30	0,76
Faixa Etária 5	1,34	0,39	3,48	0,00
Educação 1	0,31	0,28	1,12	0,26
Educação 2	0,24	0,32	0,74	0,46
Educação 3	0,28	0,46	0,62	0,54
Tempo de MP 1	0,04	0,17	0,23	0,82
Tempo de MP 2	-0,17	0,22	-0,80	0,42
Tempo de MP 3	-0,14	0,39	-0,35	0,73
B0	3,65	0,52	7,02	0,00

Fonte: Elaborada pela autora

TABELA 6 - REGRESSÃO DO MODELO 2 (PCC-Possuíam conhecimento sobre custos)

Grau de dificuldade para a implantação do sistema de custos	Coefficiente	Erro padrão	t	P> t
Pessoas	-0,50	0,40	-1,25	0,22
Métodos	0,17	0,43	0,39	0,70
Infraestrutura	0,05	0,19	0,26	0,79
Sistemas	-0,08	0,31	-0,25	0,80
Funcionário	-0,81	0,80	-1,02	0,31
Departamento	0,47	0,39	1,19	0,24
Gênero	0,18	0,35	0,52	0,60
Formação em Direito	-0,53	0,61	-0,88	0,38
Formação em "Negócios"	0,07	0,52	0,14	0,89
Faixa Etária 1	0,25	1,24	0,20	0,84
Faixa Etária 2	0,39	1,26	0,31	0,76
Faixa Etária 3	0,15	1,16	0,13	0,90
Faixa Etária 4	-0,92	1,26	-0,73	0,47
Faixa Etária 5	1,74	1,25	1,40	0,17
Educação 1	1,12	0,65	1,74	0,09
Educação 2	1,34	0,95	1,42	0,16
Educação 3	1,22	1,08	1,13	0,26
Tempo de MP 1	0,64	0,48	1,33	0,19
Tempo de MP 2	0,57	0,53	1,09	0,28
Tempo de MP 3	0,79	0,67	1,19	0,24
B0	2,72	2,26	1,21	0,23

Fonte: Elaborada pela autora

TABELA 7 - REGRESSÃO DO MODELO 3 (NPCC- Não possuíam conhecimento sobre custos)

Grau de dificuldade para a implantação do sistema de custos	Coefficiente	Erro padrão	t	P> t
Pessoas	-0,52	0,15	-3,47	0,00
Métodos	-0,02	0,17	-0,10	0,92
Infraestrutura	0,06	0,10	0,64	0,52
Sistemas	0,14	0,17	0,82	0,42
Funcionário	0,26	0,26	1,01	0,31
Departamento	0,02	0,18	0,11	0,91
Gênero	-0,16	0,14	-1,09	0,27
Formação em Direito	0,01	0,18	0,06	0,95
Formação em "Negócios"	0,25	0,22	1,12	0,27
Faixa Etária 1	0,07	0,26	0,27	0,79
Faixa Etária 2	0,13	0,30	0,44	0,66
Faixa Etária 3	0,55	0,43	1,27	0,20
Faixa Etária 4	0,61	0,51	1,19	0,23

Faixa Etária 5	1,17	0,39	3,02	0,00
Educação 1	0,26	0,29	0,90	0,37
Educação 2	0,15	0,33	0,45	0,65
Educação 3	0,93	0,70	1,34	0,18
Tempo de MP 1	-0,11	0,19	-0,58	0,56
Tempo de MP 2	-0,39	0,26	-1,49	0,14
Tempo de MP 3	-0,41	0,53	-0,78	0,44
B0	3,73	0,55	6,78	0,00

Fonte: Elaborada pela autora

TABELA 8 - REGRESSÃO DO MODELO 4- (Amostra total)

Grau de dificuldade para a implantação do sistema de custos	Coefficiente	Erro padrão	t	P> t
F1- Sistemas de informática	-0,14	0,06	-2,57	0,01
F2- Custos e suas nuances	0,22	0,07	3,38	0,00
F3- Capital humano	-0,14	0,07	-1,96	0,05
F4- Estrutura técnica	-0,29	0,06	-4,57	0,00
F5- Estrutura normativa	0,11	0,07	1,52	0,13
F6- Servidores	-0,13	0,06	-1,99	0,05
Funcionário	0,15	0,24	0,64	0,52
Departamento	0,14	0,15	0,91	0,36
Gênero	-0,14	0,12	-1,10	0,27
Formação em Direito	-0,03	0,17	-0,18	0,86
Formação em "Negócios"	0,17	0,18	0,97	0,33
Conhecimento sobre custos	-0,17	0,17	-1,00	0,32
Faixa Etária 1	-0,06	0,25	-0,22	0,83
Faixa Etária 2	0,04	0,28	0,14	0,89
Faixa Etária 3	0,34	0,36	0,94	0,35
Faixa Etária 4	0,05	0,42	0,11	0,91
Faixa Etária 5	1,41	0,37	3,81	0,00
Educação 1	0,37	0,27	1,38	0,17
Educação 2	0,21	0,31	0,69	0,49
Educação 3	0,35	0,43	0,82	0,41
Tempo de MP 1	0,01	0,17	0,08	0,94
Tempo de MP 2	-0,23	0,22	-1,05	0,30
Tempo de MP 3	-0,11	0,39	-0,27	0,79
B0	2,62	0,23	11,53	0,00

Fonte: Elaborada pela autora

TABELA 9 – REGRESSÃO DO MODELO 5- (PCC-Possuíam conhecimento sobre custos)

Grau de dificuldade para a implantação do sistema de custos	Coefficiente	Erro padrão	t	P> t
F1- Sistemas de informática	-0,20	0,13	-1,56	0,12
F2- Custos e suas nuances	0,29	0,15	1,93	0,06
F3- Capital humano	-0,06	0,23	-0,25	0,81
F4- Estrutura técnica	-0,29	0,20	-1,43	0,16
F5- Estrutura normativa	0,09	0,18	0,50	0,62
F6- Servidores	-0,27	0,16	-1,72	0,09
Funcionário	-0,93	0,74	-1,26	0,22
Departamento	0,31	0,40	0,78	0,44
Gênero	0,25	0,32	0,79	0,43
Formação em Direito	-0,13	0,53	-0,25	0,80
Formação em "Negócios"	0,33	0,47	0,71	0,48
Faixa Etária 1	0,32	1,12	0,29	0,78
Faixa Etária 2	0,39	1,11	0,35	0,73
Faixa Etária 3	0,26	1,06	0,25	0,81
Faixa Etária 4	-0,86	1,11	-0,78	0,44
Faixa Etária 5	1,91	1,09	1,75	0,09
Educação 1	0,83	0,63	1,32	0,19
Educação 2	0,89	0,98	0,90	0,37
Educação 3	1,07	1,05	1,02	0,31
Tempo de MP 1	0,59	0,48	1,23	0,23
Tempo de MP 2	0,56	0,51	1,11	0,27
Tempo de MP 3	1,00	0,59	1,71	0,09
B0	1,64	0,78	2,09	0,04

Fonte: Elaborada pela autora

TABELA 10 - REGRESSÃO DO MODELO 6- (NPCC- Não possuíam conhecimento sobre custos)

Grau de dificuldade para a implantação do sistema de custos	Coefficiente	Erro padrão	t	P> t
F1- Sistemas de informática	-0,12	0,07	-1,84	0,07
F2- Custos e suas nuances	0,21	0,07	2,78	0,01
F3- Capital humano	-0,18	0,08	-2,27	0,02
F4- Estrutura técnica	-0,29	0,07	-4,19	0,00
F5- Estrutura normativa	0,12	0,08	1,50	0,14
F6- Servidores	-0,08	0,08	-1,03	0,31
Funcionário	0,28	0,25	1,10	0,27
Departamento	0,04	0,17	0,21	0,83
Gênero	-0,19	0,14	-1,40	0,16
Formação em Direito	0,01	0,19	0,05	0,96
Formação em "Negócios"	0,10	0,21	0,45	0,65
Faixa Etária 1	-0,04	0,26	-0,14	0,89
Faixa Etária 2	0,11	0,29	0,39	0,70
Faixa Etária 3	0,56	0,41	1,36	0,18
Faixa Etária 4	0,50	0,52	0,97	0,33

Faixa Etária 5	1,20	0,37	3,23	0,00
Educação 1	0,33	0,28	1,19	0,24
Educação 2	0,14	0,32	0,45	0,66
Educação 3	1,01	0,59	1,71	0,09
Tempo de MP 1	-0,14	0,19	-0,73	0,46
Tempo de MP 2	-0,44	0,25	-1,74	0,08
Tempo de MP 3	-0,41	0,54	-0,76	0,45
B0	2,65	0,23	11,58	0,00

Fonte: Elaborada pela autora