



UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE MESTRADO EM
CONTABILIDADE

GABRIEL JESUS DE SOUZA

FATORES CRÍTICOS DE SUCESSO NA IMPLEMENTAÇÃO DO
SISTEMA DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO FEDERAL

SALVADOR

2022

GABRIEL JESUS DE SOUZA

**FATORES CRÍTICOS DE SUCESSO NA IMPLEMENTAÇÃO DO
SISTEMA DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO FEDERAL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação (*Stricto Sensu*) em Contabilidade da Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal da Bahia, como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Área de Concentração: Contabilidade Gerencial (Gestão Pública)

Orientadora: Profa. Dra. Maria Valesca Damásio de Carvalho Silva

SALVADOR

2022

SIBI/UFBA/Faculdade de Ciências Contábeis - Biblioteca José Bernardo Cordeiro Filho

S729 Souza, Gabriel Jesus de

Fatores críticos de sucesso na implementação do sistema de custos no setor público federal / Gabriel Jesus de Souza. - Salvador, 2022.

161 f.: il.

Orientador: Profa. Dra. Maria Valesca Damásio de Carvalho Silva

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal da Bahia. Faculdade de Ciências Contábeis, Programa de Pós-graduação em Contabilidade.

1. Contabilidade. 2. Sistemas - custos. 3. Reforma administrativa. 4. Contabilidade de custos. I. Silva, Maria Valesca Damásio de Carvalho. II. Universidade Federal da Bahia. III. Faculdade de Ciências Contábeis, Programa de Pós-graduação em Contabilidade. IV. Título.

CDD – 657

CDU – 657



DEFESA DE DISSERTAÇÃO

No dia 06 de dezembro de 2022, reuniram-se os membros da banca examinadora composta pelos professores(as) Drs.(as): MARIA VALESCA DAMASIO DE CARVALHO SILVA (Orientadora), ANTONIO CARLOS RIBEIRO DA SILVA (Membro Interno, UFBA - PPGCont) e DIANA VAZ DE LIMA (Membro Externo, UNB - PPGA), a fim de arguirm o(a) candidato(a) GABRIEL JESUS DE SOUZA, matrícula nº 2020104113, após a apresentação da Dissertação intitulada "PRINCIPAIS FATORES CRÍTICOS DE SUCESSO NA IMPLEMENTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO FEDERAL".

A presidência da banca abriu a sessão e após passar as orientações regimentais, convidou o(a) discente a expor uma síntese de sua pesquisa. Em seguida os membros da banca apresentaram suas contribuições e arguiram o(a) discente. Na sequência procedeu-se ao julgamento do trabalho, concluindo a banca pela sua aprovação.

Nada mais havendo a tratar, a sessão foi encerrada, dela sendo lavrado a presente ata, que segue assinada pela banca examinadora e pelo(a) candidato(a).

Dra. DIANA VAZ DE LIMA, UnB

Examinadora Externa à Instituição

Dr. ANTONIO CARLOS RIBEIRO DA SILVA, UFBA

Examinador Interno

Dra. MARIA VALESCA DAMASIO DE CARVALHO SILVA, UFBA

Presidente

GABRIEL JESUS DE SOUZA

Mestrando(a)



Emitido em 2022

ATA DE DEFESA DISSERTAÇÃO Nº 400/2022 - PPGCONT (12.01.61.04)

(Nº do Protocolo: NÃO PROTOCOLADO)

(Assinado eletronicamente em 13/12/2022 20:06)

ANTONIO CARLOS RIBEIRO DA SILVA

PROFESSOR DO MAGISTERIO SUPERIOR

DCC/FCC (12.01.61.06)

Matricula: 2181814

(Assinado eletronicamente em 05/12/2022 14:52)

SHEIZI CALHEIRA DE FREITAS

COORDENADOR - TITULAR

PPGCONT (12.01.61.04)

Matricula: 2346797

Para verificar a autenticidade deste documento entre em <https://sipac.ufba.br/public/documentos/> informando seu número: **400**, ano: **2022**, tipo: **ATA DE DEFESA DISSERTAÇÃO**, data de emissão: **05/12/2022** e o código de verificação: **71c61b5694**

Dedico esta dissertação aos meus pais,
à minha esposa Tarcísia Marcelina
e aos meus filhos Lis e Davi.

Dedico também ao meu tio André Carmo (*in memoriam*) e
ao meu amigo Marcelo Ribeiro (*in memoriam*).
Suas memórias permanecerão em meu coração.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus, por ter me dado saúde, resiliência e ânimo nesta jornada.

Aos meus pais, Gilmar Souza e Elizabete Maria, pela compreensão e pelo incentivo a minha formação desde a tenra idade, bem como aos meus irmãos George Souza e Geovan Souza pelo companheirismo e a minha cunhada Andrea.

À minha querida esposa Tarcísia Marcelina pelo suporte e compreensão, principalmente em minhas ausências e a meus queridos filhos, Lis e Davi, que são os mananciais da minha inspiração, dando-me forças para continuar.

À minha estimada orientadora Professora Dra. Maria Valesca Damásio de C. Silva, por toda experiência compartilhada, orientações, conselhos, apoio em momentos difíceis e pela amizade que construímos, a quem sou muito grato por sempre acreditar em mim e neste projeto.

Aos professores Dr. Antônio Carlos Ribeiro e Dra. Diana Vaz, que se disponibilizaram a participar das bancas de qualificação e defesa aos quais eu agradeço pelas preciosas e indispensáveis contribuições. Ao Professor Dr. Jorge Bispo, por suas valiosas críticas e sugestões a este trabalho, apoio, parceria e amizade construída ao longo do mestrado.

À Julita Ferreira, pela amizade no Mestrado, pela parceria e pelo companheirismo em diversas lutas e conquistas. Meu muito obrigado por suas encorajadoras palavras e bons conselhos. À Rayara Alves e à Daysi Leal pelo convívio no Mestrado, pela amizade e lealdade, sendo sempre possível contar com a amizade de vocês. À Avívia Cairo pelo companheirismo e troca de experiências. Aos demais colegas do Mestrado pelo apoio durante essa trajetória.

Aos especialistas, que trouxeram informações relevantes e necessárias para realização desta obra. Ao meu amigo e colega prof. Dr. Fabrício Neves pelo incentivo e contribuições.

A todos os professores, amigos e colegas que contribuíram para o êxito dessa jornada. Ao servidor João Simões pela presteza, atenção e cuidado.

RESUMO

A necessidade de utilização de um sistema de custos pelas entidades do setor público no Brasil tem suas raízes históricas vinculadas às recentes crises fiscais e às reformas administrativas no setor público. A par disto, surge a discussão sobre quais são os fatores críticos de sucesso e como eles têm influenciado na implementação do sistema de custos no setor público federal. Assim, o objetivo principal desta pesquisa é avaliar os efeitos dos fatores críticos de sucesso na implementação do sistema de custos no setor público federal. Nesse cenário, adotou-se como arcabouço teórico: as evidências empíricas, a gestão de custos como instrumento de governança pública e a teoria da regulação contábil na perspectiva de sua influência a partir do estabelecimento de padrões e procedimentos para a prática contábil. Para alcançar o objetivo proposto, foram utilizados os seguintes procedimentos metodológicos: as entrevistas, o questionário e o aparato estatístico. Na revisão da literatura, foram visitados temas relativos aos custos no setor público e os fatores críticos de sucesso, ademais realizaram-se entrevistas com painel de especialistas, visando levantar dados de forma exploratória e informações para esta pesquisa. Em seguida, por meio da regressão logística, verificou-se a associação entre os fatores críticos e o sucesso da implementação do sistema de custos no setor público federal. Conclui-se que os resultados encontrados fornecem evidências suficientes para apontar que os fatores políticos, os fatores técnicos e o tamanho da entidade pública afetam o sucesso da implementação do sistema de custos, indicando que os atores, as organizações profissionais e a sociedade civil possuem um papel relevante institucionais na estruturação do sistema de custos, por outro lado, os resultados obtidos não foram significativos estatisticamente para afirmar a existência de associação entre os fatores culturais e o sucesso da implementação, refletindo as características culturais peculiares das entidades do setor público no Brasil.

Palavras-chave: Fatores Críticos de Sucesso. Contabilidade de Custos Aplicada ao Setor Público. Sistema de Custos. Setor Público Federal.

ABSTRACT

The need to use a cost system by public sector entities in Brazil has its historical roots linked to recent fiscal crises and administrative reforms in public service. In addition, there is a discussion about the critical success factors and how they have influenced the implementation of cost system in federal public service. Thus, the main objective of this research is to evaluate the effects of critical success factors in the implementation of the cost system in federal public service. In this scenario, it was adopted as a theoretical framework: empirical evidence, cost management as an instrument of public governance and the theory of accounting regulation from the perspective of its influence from the establishment of standards and procedures for accounting practice. To achieve the proposed objective, the following methodological procedures were used: the interviews, the survey and the statistical apparatus. In the literature review, topics related to costs in public service and critical success factors were visited, in addition to interviews with a panel of experts, aiming to collect data and information for this research. Then, through logistic regression, the association between the critical factors and the success of the implementation of cost system in federal public service was verified. It is concluded that the results provide sufficient evidence to point out that political factors, technical factors and the size of the public entity affect the success of the implementation of cost system, indicating that the professional organizations and civil society have a relevant institutional role in structuring the cost system, on the other hand, the results obtained were not statistically significant to affirm the existence of an association between cultural factors and the success of the implementation, reflecting the peculiar cultural characteristics of public service entities in Brazil.

Keywords: Critical Success Factors. Public Service Cost Accounting. Cost System. Federal Public Service

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CASP - Contabilidade Aplicada ao Setor Público
CFC - Conselho Federal de Contabilidade
CFI - *Comparative Fit Index*
DCASP - Demonstrações Contábeis no Setor Público
FP - Fatores Políticos
FT - Fatores Técnicos
FC - Fatores Culturais
FMI - Fundo Monetário Internacional
GA/NBC TSP - Grupo Assessor de Normas de Contabilidade
GTCO - Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis
GTCP - Grupo de Trabalho da Convergência no Setor Público
IASB - *International Accounting Standards Board*
IFAC - *International Federation of Accountants*
IFES - Instituições Federais de Ensino Superior
IFRS - *International Public Sector Accounting Standards*
IPSAS - *International Public Sector Accounting Standards*
IPSASB - *International Public Sector Accounting Standards Board*
LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias
LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP - Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MV - Método da Máxima Verossimilhança
NBC TSP - Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NCP - Nova Contabilidade Pública
NPG - *New Public Governance*
NPM - *New Public Management*
OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PCASP – Plano de contas Aplicada ao Setor Público
PNUD – Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento
RCPR - Relatório de Custos da Prestação de Contas da Presidente da República
RMSR- *Standardized Root Mean Square Residuals*
RMSEA- *Root Mean Square Error of Approximation*
SIAFI - Sistema Orçamentária Integrado de Administração Financeira
SIC - Sistema de Informação de Custos do Governo Federal
SICSP - Sistema de Informação de Custos do Setor Público
STN - Secretaria do Tesouro Nacional
TCU - Tribunal de Contas da União
TLI- *Tucker Lewis Index*

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Atores Institucionais e suas Funções.....	27
Figura 2 - Estrutura Regulatória do Sistema de Custos.....	30
Figura 3 - Relações entre Governança Pública e Gestão de Custos.....	34
Figura 4 - Evolução Normativa da Contabilidade de Custos aplicada ao Setor Público.....	42
Figura 5 - Modelagem SIC.....	50
Figura 6 - Ajustes Contábeis – Informação de Custos.....	50
Figura 7 - Fatores que afetam a adoção e uso do sistema de custos.....	60
Figura 8 - Barreiras e Dificuldades na Implementação do Sistema de Custos.....	62
Figura 9 - Resumo dos Procedimentos Metodológicos.....	79

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Vantagens para a adoção do Sistema de Custos no Setor Público.....	38
Quadro 2 - Funções da Contabilidade de Custos no Setor Público.....	38
Quadro 3 - Características Qualitativas da Informação de Custos.....	46
Quadro 4 - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público Vigentes.....	47
Quadro 5 - Pesquisas Internacionais sobre fatores que influenciam a implementação de sistema de custos.....	55
Quadro 6 - Principais resultados da Pesquisa de Verbeeten (2011)	57
Quadro 7 - Principais fatores críticos na implementação do sistema de custos.....	58
Quadro 8 - Dez Barreiras para implementação do sistema de custos.....	61
Quadro 9 - Fatores que contribuem para a implementação do sistema de custos.....	63
Quadro 10 - Estudos anteriores sobre os fatores (facilitadores ou inibidores) na implementação de sistema de custos no setor público.....	67
Quadro 11 - Exemplos de barreiras materiais e imateriais.....	69
Quadro 12 - Impedimentos para implantação de normas e sistemas contábeis.....	69
Quadro 13 - Dificuldades apontadas nas respostas dos questionários.....	73
Quadro 14 - Grau de Dificuldades de Implantação do Sistema de Custos.....	74
Quadro 15 - Triangulação metodológica da Pesquisa.....	81
Quadro 16 - Caracterização da pesquisa.....	82
Quadro 17 - Perfil do Painel dos Especialistas.....	84
Quadro 18 - Roteiro da Entrevista Semidirigida.....	86
Quadro 19 - Estrutura do questionário.....	87
Quadro 20 - Metodologia para construção da Variável Dependente (ISC).....	91
Quadro 21 - Variáveis explanatórias.....	92
Quadro 22 - Barreiras na adoção do sistema de custos.....	95
Quadro 23 - Importância da interação entre diversos atores.....	97
Quadro 24 - Desconhecimento de custos das entidades públicas e sociedade.....	99
Quadro 25 - Perfil dos Respondentes por vínculo a entidades do Setor Público Federal.....	101
Quadro 26 - Nível de Escolaridade x Tempo de experiência no setor público.....	102
Quadro 27 - Fatores críticos de sucesso na implementação do sistema de custos.....	103
Quadro 28 - Dificuldades da Implementação do Sistema de Custos.....	104
Quadro 29 - Benefícios da Implementação do Sistema de custos.....	106
Quadro 30 - Hipóteses do estudo.....	108

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Principais barreiras na implementação empresas Jordânia.....	61
Tabela 2 - Confiabilidade do Questionário.....	88
Tabela 3 - Matriz de correlação das variáveis explanatórias.....	108
Tabela 4 - Resultados da Regressão Logística.....	109

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	16
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMA DA PESQUISA.....	16
1.2 OBJETIVOS.....	21
1.2.1 Objetivo Geral	21
1.2.2 Objetivos Específicos.....	21
1.3 HIPÓTESES DA PESQUISA.....	21
1.4 JUSTIFICATIVAS E RELEVÂNCIA.....	22
1.5 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO.....	23
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	24
2.1 REGULAÇÃO CONTÁBIL E A ADOÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO.....	24
2.2 GESTÃO DE CUSTOS E A GOVERNANÇA PÚBLICA.....	31
2.3 APARATO NORMATIVO DO SISTEMA DE CUSTOS DO SETOR PÚBLICO BRASIL.....	40
2.4 O SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL-SIC.....	48
2.5 ESTUDOS ANTERIORES.....	52
2.5.1 Pesquisas Internacionais.....	54
2.5.2 Pesquisas Nacionais.....	66
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	79
3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA.....	80
3.2 CARACTERIZAÇÃO DA POPULAÇÃO E AMOSTRA.....	82
3.3 COLETA DE DADOS.....	83
3.3.1 Painel de Especialistas – Entrevistas Semidirigidas.....	83
3.3.2 Questionário.....	87
3.4 TRATAMENTO ESTATÍSTICO DOS DADOS.....	90
4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	94
4.1 ENTREVISTAS COM ESPECIALISTAS.....	94
4.2 AVALIAÇÃO DA PERCEPÇÃO DOS PROFISSIONAIS DE CONTABILIDADE PÚBLICOS DO PODER EXECUTIVO FEDERAL.....	101
4.3 ANÁLISE DESCRITIVA DAS VARIÁVEIS.....	102

4.4 ANÁLISE DOS RESULTADOS DA REGRESSÃO.....	107
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	113
REFERÊNCIAS.....	119
APÊNDICE 1	147
APÊNDICE 2	150

1. INTRODUÇÃO

1.1. CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMA DA PESQUISA

Nas últimas décadas, as crises fiscais do Estado que ocorreram nas principais economias provocaram transformações de forma significativa no modelo administrativo, na responsabilidade da Administração Pública e de uma forma geral do papel do Estado com sociedade (SANO; ABRUCIO, 2008; SECCHI, 2009; ABRUCIO, 2007) seja através da reestruturação administrativa baseada na *New Public Management* (NPM), seja pela institucionalização da *New Public Governance* (NPG).

Aliadas a essas crises fiscais, as exigências e o aumento das expectativas dos cidadãos incentivaram as reformas administrativas no setor público, especialmente através do modelo britânico NPM que visava sobretudo, refazer a relação contratual entre o Estado e a Sociedade através de mudanças nas estruturas organizacionais da administração pública com o fim de melhorar a eficiência e performance governamental das entidades públicas (MATIAS-PEREIRA; 2009).

Nessa seara, a literatura internacional tem discutido se a motivação para implementação do sistema de custos pelas entidades públicas tem sua origem nos efeitos institucionais (regulação contábil ou legitimação social) ou se decorre especialmente da necessidade imperiosa gerencial da Administração Pública de reconhecer a utilidade das informações de custos para: tomada de decisão e alocação de recursos, avaliação do desempenho do serviços públicos e responsabilização administrativa dos gestores públicos (BITTI; AQUINO; CARDOSO, 2011; VERBEETEN, 2011; MATTO; SIPOLLA, 2016; ALONSO, 1999).

Na concepção do NPM, a modernização do Estado ocorre por meio de uma gestão pública voltada estritamente aos resultados com base na prática gerencial empresarial; com foco nos clientes, *accountability*, maior autonomia e responsabilização dos administradores públicos, qualidade na prestação dos serviços, *empowerment* (descentralização e contratualização serviços públicos) com privatização, outorga de concessão, delegação de serviços públicos, terceirização e compartilhamento de serviços públicos, *outsourcing*, etc (POPKEWITZ, 2008; OLIVEIRA, 2015; MOTTA, 2013; VERBEETEN, 2011).

No que tange a institucionalização da NPG, a expressão *Corporate Governance* (Governança Corporativa) foi originada nos Estados Unidos, tendo sido objeto de estudo da

Agency Theory em 1976, sendo denominada como instrumento de monitoramento ou orientação para o cumprimento da missão e gestão da organização, demonstrando as inter-relações entre acionistas, auditores independentes e auditores das empresas, sob a égide do Conselho de Administração (OSBORNE, 2010).

Dessa forma, a institucionalização do citado modelo consubstancia a gestão pública especialmente para a melhoria na qualidade do gasto público e a redução dos custos nos serviços públicos, além disso, destacam-se os seguintes efeitos na gestão pública: as parcerias interorganizacionais, as redes de políticas e ainda novas relações contratuais com fulcro nos princípios da equidade, transparência, integridade e *accountability* (KISSLER, L; HEIDEMANN, 2006, MATIAS-PEREIRA, 2010; OSBORNE, 2010).

Se por um lado os efeitos positivos da globalização dos mercados são avanços na tecnologia da informação, crescimento econômico e alterações benéficas nas relações governo-sociedade, como por exemplo, Governo Digital, por outro lado a globalização também pode provocar implicações negativas sobre a distribuição de renda da população, pela exposição dos mercados domésticos com o aumento da competitividade e também através da ação de políticas restritivas fiscais oriundas de pactos e agendas entre organismos multilaterais e entes nacionais (CRISTOVAM; SAIKALI; SOUSA, 2020; FONSECA; SÁ, 2016; VERBEETEN, 2011; MATIAS-PEREIRA, 2009; OCDE, 2020).

A Teoria da Regulação Contábil explica como um conjunto de normas coercitivas do Estado com poderes afeta a práticas e procedimentos contábeis, conforme explicado por Pohlmann e Alves (2012) que ainda pressupõe que a “imposição de normas pelo governo melhora o bem-estar social”. Dito isso, reconhece-se que o processo de convergência das normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público (IPSAS), o regramento imposto pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), as diretrizes da NBC TSP 34 e outros instrumentos normativos constituem a base regulatória no Brasil a qual determina que as entidades públicas, adotem e implementem sistema de custos para geração e relato de informações de custos do setor público (LIMA, 2010; FARIAS, 2012).

Assim sendo, compreende-se que a teoria da regulação contábil influencia a prática contábil ao estabelecer normas, padrões e procedimentos a serem cumprimentos em prol do interesse público com o propósito de ofertar informações contábeis de forma compreensível, comparável e padronizada a todos os usuários da informação contábil, tanto entes reguladores como entes regulados (POHLMANN, ALVES, 2012, p.235; CARDOSO et al, 2009).

Uma das contribuições da teoria da regulação contábil, segundo Pohlmann e Alves (2012) está no entendimento que as entidades têm que se unirem em grupos de interesse

visando alcançar seus resultados, para a teoria da regulação contábil o conjunto de regras e disposições normativas constitui o equilíbrio decorrente das divergências e forças assimétricas dos grupos de interesse (ARANHA, 2018).

Diversos estudos empíricos analisaram a vasta gama de consequências econômicas e sociais oriundas da teoria de regulação contábil, tais como melhoria, quantidade e qualidade das informações, nível de evidenciação, incentivos dos gestores, assimetria da informação contábil, *lobbying*, impacto das normas no comportamento social e nos objetivos alcançados, capacidade informacional da contabilidade e alocação de riscos (SANTOS, 2012; FARIAS, 2012; POHLMANN; ALVES, 2012).

Pode-se afirmar também que existe uma relação entre a gestão de custos e a governança pública, isso porque a implementação de um sistema de custos contribui de forma instrumental para a governança pública, fornecendo melhoria da qualidade dos gastos públicos, aperfeiçoa o processo de gestão, levando outrossim à eficiência das despesas públicas, sendo de fato útil a Alta Administração Pública como subsídio a avaliação de políticas públicas BRASIL, 2021; BLANSKI, 2015; MATIAS-PEREIRA, 2017; BRASIL, 2017).

No cenário brasileiro, o marco legal para a gestão de custos no setor público se iniciou a partir da Lei 4.320/64, ao determinar a apuração de custos e manutenção de contabilidade especial para os serviços públicos industriais, conforme dispõe o art. 99 da mencionada Lei. Já em 2000, a LRF, impôs que adoção de um sistema de gerenciamento de custos pelas entidades do setor público. Nessa linha, em 2011 o CFC emitiu 11 Normas Brasileiras de Contabilidade para o Setor Público - NBC T 16.1 a 16.11¹, com base nas normas internacionais de contabilidade (BITTI; AQUINO; CARDOSO, 2011; ALBUQUERQUE; 2011).

Outro avanço importante na gestão de custos do setor público, foi a criação do Sistema de Custos do Governo Federal pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) através da Portaria nº157, em 09 de março de 2011 e o estabelecimento de competências do Órgão Central e do e Órgãos Setoriais desse Sistema por meio da Portaria STN nº 716 de 24/10/2011, tendo como objetivos precípuos: “proporcionar melhor conteúdo informacional que subsidie as decisões governamentais na alocação eficiente dos recursos e gerar condições apropriadas à promoção da qualidade do gasto público”, bem como atender as exigências da LRF e Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001.

¹Em 2016, o CFC revogou as NBCT 16.1 a 16.5 substituindo pela NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL. Em Novembro de 2021, o CFC revogou a NBCT 16.11 substituindo pela NBC TSP 34

A par disso tudo, a obrigatoriedade legal imposta pela LRF e o Acórdão n.º 1.078/2004 do Tribunal de Contas da União foram determinantes para que em março de 2010 o Governo Federal homologasse o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC) - sistema de apoio à gestão -sob coordenação da Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda. Este sistema utiliza dados dos sistemas estruturantes de Governo Federal busca fornecer informações contábeis e financeiros para subsidiar o processo de tomada de decisão governamental dos gestores públicos (MACHADO; HOLANDA; 2010; HOLANDA; 2011; ALBUQUERQUE; 2011).

É cediço que ocorre uma discussão na literatura internacional se as entidades do setor público são propensas a implementar o sistema de custos a partir da perspectiva institucional perante seus *stakeholders* ou se de fato os gestores públicos têm percepção da utilidade e relevância da informação de custos que serve especialmente para apoio a tomada de decisão, controle e mensurar o desempenho serviços públicos (MATTO; SIPPOLA, 2016; DIAS FILHO; MACHADO; 2012; VERBETEEN, 2011; BITTI; AQUINO; CARDOSO, 2011; ALONSO; 1999).

Dentro desse contexto, os fatores críticos de sucesso, são características que são utilizadas para auxiliar a Administração Pública na tomada de decisão e gestão de prioridades no sistema de informação, de modo que são imprescindíveis para o alto desempenho da entidade ou organização no cumprimento de sua missão, isto é, são variáveis críticas que podem influenciar o sucesso dos projetos ou sistemas (SUDHAKAR; 2012; ALAZMI; ZAIRI; 2003).

Os fatores críticos de sucesso também podem ser definidos como aqueles que contribuem para o sucesso da implementação técnica, organizacional e do projeto, facilitando a comunicação, identificando as prioridades e alocação de recursos, reduzindo os “gargalos”, dentre outros para que a implementação se torne eficaz. Por isso, identificar os fatores críticos de sucesso, incluindo os facilitadores e as barreiras e seus níveis de influência, é importante para saber lidar com eles e envidar esforços para garantir que o resultado seja bem-sucedido.

Alazmi e Zairi (2003) também conceituam os fatores críticos de sucesso como os elementos necessários de um projeto ou sistema que proporciona um desempenho competitivo de sucesso, ou seja, são áreas críticas de um projeto as quais fazem com que este atinja o seu resultado de forma eficaz e eficiente. Isto posto, esses fatores críticos influenciam o sistema de custos aumentando as chances de sucesso na sua implementação, sendo compreendidos como ações ou processos em que a governança pública se utiliza para monitorar o sistema visando atingir os objetivos da entidade do setor público.

Nesta esteira, o estudo de Shields (1995) demonstrou de forma pioneira - através de uma pesquisa empírica em 143 empresas - que o sucesso do sistema de custos nesta amostra está associado a variáveis comportamentais e organizacionais, entretanto não está significativamente associado a variável técnica. Dentre as variáveis que estão associadas com o sucesso do sistema, cabem destacar: apoio da alta direção, vinculação às estratégias competitivas, consenso sobre os objetivos do sistema, ligação com a avaliação de desempenho e compensação, treinamento profissional e recursos adequados.

Dias (2009) analisou o insucesso da implementação do sistema de custos em uma empresa portuguesa identificando os fatores que determinaram o seu insucesso. De acordo com essa autora, o insucesso ocorreu devido a combinação de vários fatores críticos comportamentais, organizacionais e técnicos, destacando-se: a falta de apoio da alta gestão, a ausência de integração e com outros sistemas de gestão, a ausência de um sistema de avaliação de desempenho, a carência de objetivos estratégicos claros e bem definido se por fim, a forte cultura de “desresponsabilização”, a qual limitou o envolvimento dos colaboradores.

Santos, Santana e Alves (2012) relataram os resultados de um estudo com o propósito de analisar as relações existente entre os fatores críticos de sucesso da literatura e do setor público. Os fatores identificados pelos autores foram: burocracia e cultura do setor público, legislação, integração entre os órgãos do setor público, histórico de falhas em projetos de melhorias e descontinuidade dos projetos por causa da troca de governo em eleições.

Assim, é comum os autores classificarem os fatores críticos segundo a sua natureza e categorizá-los em grupos, como ligados a governança (incluindo política e legal), organizacional, comportamental, gerencial e fatores tecnológicos, por exemplo, baseado em exaustiva revisão da literatura, assim, Sudhakar (2012) categorizou os fatores críticos de sucesso em sete categorias, como fatores de comunicação, fatores técnicos, fatores organizacionais, fatores ambientais, fatores de produto, fatores de equipe e fatores de gerenciamento de projetos.

Destarte, a literatura aponta para uma diversidade de fatores críticos de sucesso na implementação de sistema de custos, enfatizando sobre as dificuldades enfrentadas nesse processo e os benefícios de sua utilização, contudo são escassos estudos que demonstram de forma consistente os efeitos dos fatores críticos que influenciam o sucesso da implementação no sistema de custos notadamente no setor público federal (OLSON, 2008, KAMAL, 2006, SUDHAKAR, 2012; MONTEIRO;2018; FIORIN, 2017).

Diante do exposto, surge a seguinte questão de pesquisa: **Como os efeitos dos fatores críticos de sucesso influenciam a implementação do sistema de custos no setor público federal?**

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 - Objetivo Geral

Assim, o objetivo principal desse estudo consiste em avaliar **os efeitos dos fatores críticos de sucesso na implementação do sistema de custos no setor público federal.**

1.2.2 - Objetivos Específicos

Os objetivos específicos são os seguintes:

- Identificar os principais fatores críticos que explicam o sucesso da implementação de custos no setor público federal;
- Investigar a percepção dos responsáveis pelas informações de custos no setor público sobre os fatores críticos de sucesso, dificuldades e vantagens no processo de implementação do sistema de custos no setor público federal;
- Compreender a adoção do sistema de custos no setor público à luz da Teoria da Regulação Contábil;
- Explicar o breve histórico e o Pesquisas Internacionais normativo da Contabilidade Custos Aplicada ao setor público;
- Evidenciar a gestão de custos como instrumento da Governança Pública;
- Apresentar as evidências empíricas sobre os fatores críticos de sucesso na implementação do sistema de custos no setor público federal;
- Compreender por meio do painel de especialistas os principais fatores críticos de sucesso, as dificuldades enfrentadas no processo de implementação e os benefícios do sistema de custos no setor público federal.

1.3 HIPÓTESES DA PESQUISA

Espera-se que as evidências deste estudo estejam consonantes com a literatura internacional e nacional especializada que assevera que as principais dificuldades que afetam a adoção e o uso do sistema de gerenciamento de custos no setor público federal

são: o foco na legitimação, a não integração, a insuficiência de recursos e as normas regulamentares (DE HOLANDA, 2011; BITTI; AQUINO; CARDOSO, 2011; MESSIAS; FERREIRA; SOUTES; 2018; VERBETEEN; 2011; MATTO; SIPPOLA, 2016).

1.4 JUSTIFICATIVAS E RELEVÂNCIA

Esta pesquisa justifica-se sobretudo pela incipiente e escassa literatura nacional sobre a contabilidade de custos no setor público, identificação e os efeitos dos fatores críticos de sucesso no sistema de custos no setor público, sobretudo quando se trata de abordagens teóricas, com a utilização de estudos comparativos e análises quantitativas, os estudos nacionais se tornam ainda mais escassos (BITTI; AQUINO; CARDOSO, 2011; MESSIAS; FERREIRA; SOUTES, 2018; DANTAS, 2013, PADRONES; SILVA, 2015).

Ademais, justifica-se também a presente pesquisa dada a necessidade imperiosa da Administração Pública em prover a sociedade de serviços públicos com alta eficiência e qualidade do gasto público, tendo em vista que o Brasil atualmente apresenta um quadro de déficit fiscal, de retração econômica e de endividamento público decorrentes, dentre outros fatores que vem se acumulando nas últimas décadas, como a crise pandêmica que se iniciou no ano de 2020. Dessa forma, o que se requer dos gestores públicos é uma postura pautada em uso eficiente da “coisa pública” e conhecimento dos custos dos serviços públicos, condição *sine qua non* para obter uma alocação eficiente dos gastos (ALONSO,1999).

Outro aspecto importante que justifica este estudo é a expectativa da sociedade em um governo digital mais transparente e com responsabilidade administrativa, portanto esse estudo aborda também fatores condicionantes para adoção e uso de sistema de gestão de custos visando geração de valor a sociedade, bem como os mecanismos de responsabilização aos gestores públicos advindos da real situação da administração pública.

Espera-se também que essa pesquisa possa contribuir para que as entidades do setor público avaliem os pressupostos e complexidades do processo político e decisório na adoção e uso dos sistemas de gerenciamento de custos no setor público, bem como seus benefícios para a sociedade como a melhoria da qualidade das informações de custos.

Adicionalmente, espera-se que os usuários das informações de custos no setor público, academia, sociedade, profissionais, órgãos de controle, mídia ampliem seu entendimento sobre o sistema de gerenciamento de custos no setor público, instrumentalizando-se para exercício de um maior controle social. Adicionalmente, esse estudo permite demonstrar a

relação entre as dificuldades encontradas e seus impactos na adoção e uso do sistema de gerenciamento de custos no setor público.

1.5 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

Esta pesquisa é composta por cinco capítulos, quais sejam: esta Introdução como o primeiro deles. Neste primeiro capítulo contextualiza-se a investigação, e é discutido o problema de pesquisa. Também neste capítulo são abordados a justificativa, o objetivo geral e os objetivos específicos, além das principais contribuições pretendidas com este estudo.

O capítulo 2 é composto pela plataforma teórica, que aborda através da revisão de literatura as questões teóricas que disciplinam as motivações dos agentes na adoção de um sistema de gerenciamento de custos no setor público, sendo guiado em uma das suas seções pela Teoria da Regulação. Este capítulo também discorre sobre a gestão de custos e a governança do setor público, destacando suas relações.

Além disso, são nele abordados a evolução normativa do sistema de custos no setor público federal, bem como o processo de construção e utilização do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC). E por fim, ainda neste capítulo são discutidas as evidências empíricas relativas aos fatores críticos de sucesso na implementação do sistema de custos no setor público na literatura especializada nacional e internacional.

O aparato metodológico está colocado no capítulo 3 o qual apresenta as estratégias de pesquisas, variáveis abordadas, amostra e população investigada, instrumentos de coleta de dados: levantamento bibliográfico, entrevista e questionários, bem como as técnicas estatísticas aplicadas na pesquisa.

No capítulo 4 estão postos os resultados do trabalho, incluindo a análise e discussão dos resultados, com as interpretações das entrevistas realizadas, as análises estatísticas dos questionários, sinalizando as evidências consistentes acerca do que se investiga no presente estudo e relacionando-as, quando possível, com o aporte teórico.

E por fim, estão as considerações finais da pesquisa, incluindo as limitações, as contribuições e as sugestões para pesquisas futuras e, logo em seguida são listadas as referências utilizadas.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo discute o referencial teórico-conceitual da pesquisa. Em primeiro lugar, discorre-se sobre a adoção do sistema de custos no setor público à luz da Teoria da regulação Contábil, logo em seguida é apresentado um breve histórico e o aparato normativo da Contabilidade Custos aplicada ao setor público, Na sequência, discute-se a respeito da Gestão de Custos como instrumento da Governança Pública e por fim, com o intuito de lastrear ainda mais a discussão da pesquisa, são trazidas evidências empíricas sobre os fatores críticos de sucesso e dificuldades no processo de implementação do sistema de custos no setor público. Tais estudos foram explorados da literatura nacional e internacional, os quais serviram como aporte teórico para o desenvolvimento das discussões da pesquisa.

2.1 REGULAÇÃO CONTÁBIL E A ADOÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

Entre os recursos que amparam a plataforma teórica desta pesquisa estão algumas das contribuições da teoria da regulação contábil. O fenômeno da regulação pode ser investigado por diversas áreas do conhecimento. Esta pesquisa - para atingir seu objetivo - se debruça nos pressupostos da teoria da regulação e seus reflexos na adoção do sistema de custos no setor público à luz do espectro contábil.

A necessidade de adoção de um sistema de custos pelas entidades do setor público tem suas raízes históricas vinculadas às recentes crises fiscais em conjunto com as novas exigências dos cidadãos que foram incentivadas pelas reformas administrativas no setor público (MATIAS-PEREIRA; 2009). À vista disto, surge uma discussão sobre a motivação para a implementação desse sistema se de fato deriva dos efeitos institucionais embasados na teoria da regulação contábil ou da real necessidade da entidade pública em obter informações úteis para tomada de decisão (BITTI; AQUINO; CARDOSO, 2011; VERBEETEN, 2011; MATTO; SIPOLLA, 2016; ALONSO, 1999).

Abranches (2014) afirma que “praticamente toda ação do Estado envolve regulação, embora existam campos de intervenção estatal inteiramente dedicados à função regulatória”. De forma, a teoria da regulação visa explicar as motivações do processo de intervenção regulatório do Estado, seja através de ações administrativas ou normativas (SANTOS, 2012; MORAES; GONÇALVES; NIYAMA, 2015; FIGUEIREDO, 2018).

Para Laughlin (2007), a função precípua da regulação contábil no setor público é a melhoria da qualidade das informações, transparência e uniformidade dos relatórios financeiros, depreende-se que a regulação contábil vai além da definição de padrões atingindo outras finalidades (demandas subjacentes dos grupos) dentro competição de interesses e captura dos entes regulatórios.

O surgimento da teoria da regulação contábil ocorreu com a principal finalidade de prover informações contábeis de forma acessível, clara, comparável e padronizada aos usuários das informações, reguladores e regulado, constituindo um equilíbrio através de leis e regulamentos. Assim, essa teoria pode ser entendida como um conjunto de normas coercitivas do Estado ou órgãos delegados para atinentes à prática contábil de determinados setores ou atividades. Em virtude disso, ela influencia a prática contábil ao estabelecer padrões e procedimentos a serem cumprimentos em prol do interesse público ou coletividade. (CARMO et al., 2018; POHLMAN, ALVES, 2004, p.235; CARDOSO et al, 2009)

As principais justificativas favoráveis à regulação da prática contábil se baseiam na hipótese subjacente que esta é uma resposta social de forma eficiente às falhas de mercado as quais consequentemente levam a uma subprodução de informações contábil no mercado. Entretanto, diversos autores criticam a existência de falhas de mercado (externalidades, assimetrias de informação e excesso de concorrência) como fator explicativo para a regulação contábil (LEFFWICH, 1980; KOTHARI et al., 2010; LEUZ, 2010, CARMO et al., 2018, KAYA, 2014)

Essa Teoria sinaliza que há pressão política de grupos de interesse (governo, contadores, órgãos de fiscalização, associações e órgãos de controle) na normatização de determinada prática contábil, com o intuito de se obter resultados favoráveis e condizentes com a maximização de sua própria utilidade com o fim de atender suas demandas específicas. Em outras palavras, esses grupos exercem mais pressão nos entes reguladores conseguindo a satisfazer suas necessidades através da regulação contábil (CARDOSO et al., 2009; SANTOS, 2012; CARMO et al., 2018; WATTS; ZIMMEMARM, 1978; KOTHARI et al.,2010; KAYA, 2014; POHLMANN; ALVES, 2012; DOBLE; KNOSPE, 2016).

Wagenhofer (2011) salienta que a regulamentação contábil não é uma atividade eminentemente técnica ou mecânica, mas fundamenta-se na estrutura de governança e diretrizes institucionais das entidades. De forma análoga, para o apoio da alta administração é imprescindível para o bom gerenciamento de custos do setor público, necessitando-se desse suporte institucional também para a utilização das informações de custos (BRASIL, 2021).

Além disso, a regulação contábil também se baseia em um processo político, ao relacionar que os altos custos de regulação da evidenciação contábil, tanto os custos diretos (custos de monitoramento, atendimento e *lobbying*) quanto os custos indiretos (custos processuais e decisões das empresas) são sequer auferidos pelas entidades no processo de implementação das normas, esses custos dos padrões normativos são socializados.

Nessa linha, Cosenza e Laurencel (2011, p.82) afirmam que

Os sistemas de regulação contábil estão diretamente relacionados com a especificidade das estruturas jurídicas, econômicas e sociais de cada país, assim como a competência quanto ao tópico dos profissionais da Contabilidade. Não há dúvida de que a regulação contábil está intimamente vinculada com uma forma de legitimação que é, concomitantemente, decorrente da ação política e da competência técnica. É a atuação orquestrada destes dois polos, agindo perante uma categoria de atores sociais definido. (COSENZA; LAURENCEL, 2011, p.82).

A regulação contábil é subdividida em dois tipos: a regulação contábil através da definição de padrões contábeis que visa atender as necessidades de todos os *stakeholders*, o outro tipo de regulação contábil é aquele estabelecido pela lógica contábil, da qual a prática contábil influencia os processos regulatórios, políticos e sociais, inclusive o foco da NPM à eficiência e aos resultados, conforme citado anteriormente (LAUGHLIN, 2007; SHIELDS, 1995).

O presente estudo aborda a regulação contábil sob duas perspectivas: a da lógica contábil, a qual afirma que o modo de atuação das entidades do setor público (como atores institucionais) pode afetar o desenvolvimento do sistema contábil, incluindo o sistema de custos; e da definição de padrões, ao discutir como a definição de padrões contábeis norteia o sistema contábil, que baseado na simetria, a definição de padrões normativos de custos tende a viabilizar a estruturação do sistema de custos vista que atender os usuários da informação de custos.

No Brasil, a regulação contábil especificamente no setor público abrange aspectos normativos, legais e institucionais, com a participação de atores institucionais (CFC, STN e Tribunais de Contas) envolvidos na produção, recomendação, divulgação e garantia de aplicação de normas de contabilidade de custos aplicada ao setor público, conforme demonstrado na figura 1 (COSENZA; LAURENCEL, 2011; DE OLIVEIRA et al., 2013; GAMA; DUQUE; ALMEIDA, 2014).

Figura 1 - Atores Institucionais e suas Funções



Fonte: Adaptado de Gama, Duque e Almeida (2014)

Por outro lado, cabe ressaltar que uma das fragilidades apontadas pela literatura no processo de regulação contábil é a falta de participação efetiva dos grupos de interesses na definição de normas contábeis, incluindo o processo de formulação, construção, discussão, elaboração e divulgação. (NURUNNABI, 2014; LEUZ, 2010).

Com vistas disso, Gama, Duque e Almeida (2014) também reconhecem que no setor público brasileiro há uma certa dificuldade de os usuários de informação de custos participarem do processo de construção das normas de contabilidade de custos aplicada ao setor público, conforme pode ser observado na figura 1.

Para a NBC TSP 34,

o usuário da informação de custos é qualquer pessoa ou entidade que utilize a informação de custos”, sendo considerado como usuários: os gestores públicos, órgãos de controle, cidadãos, membros do poder Legislativo, organizações sociais, academia, pesquisadores, meios de comunicação e outros interessados pelos resultados da gestão dos recursos públicos. (BRASIL, 2021, item 6)

A contabilidade de custos aplicada ao setor público pode ser impactada pelo CFC, pois este tem legitimidade dentro de sua função normativa é responsável por produzir as normas de contabilidade pública aplicada ao setor público (NBC TSP), além do mais é responsável também de acordo com Decreto-Lei 9.295/1946 de fiscalizar e até punir a conduta do contador público nas diversas entidades do setor público, apresentando poder de coerção através de suas normas profissionais.

No intuito de permitir uma ampla participação ativa dos grupos de interesse, o CFC instituiu o Grupo de Trabalho da Convergência no Setor Público (GTCP) que posteriormente foi alterado para Grupo Assessor de Normas de Contabilidade (GA/NBC TSP) através da Portaria CFC nº54/2008 e recentemente foi criado o Comitê Permanente para Contabilidade Aplicada ao Setor Público do Conselho Federal de Contabilidade (CP CASP) através da Portaria CFC nº 229/2020.

Pari passu a criação do GTCP, o CFC publicou um conjunto de 10 normas denominadas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16) que inicialmente foram normas traduzidas diretamente das IPSAS, estabelecendo um cronograma de convergência das NBCTSPs às IPSAS, objetivando assim melhorar a uniformidade e comparabilidade das informações contábeis no setor público no Brasil (MORAIS; PLATT NETO, 2011; NÓBREGA NETO, 2017; GAMA; DUQUE; ALMEIDA, 2014).

Por força da LRF, a STN teve como papel editar normas de consolidação das contas públicas, ratificado pela Portaria 184/08 do Ministério da Fazenda, com o objetivo de proporcionar uma visão sobre a posição financeira e patrimonial dos entes da Federação, regulando a prática da contabilidade e promovendo a padronização da execução contábil, incluindo a contabilidade de custos aplicada ao setor público.

Assim, a STN, sob a égide dos comandos legais e normativos do Estado Brasileiro, editou a Portaria STN nº 136, de 6 de março de 2007 a qual instituiu também o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON) para mediar as discussões de diferentes instituições envolvidas, tais como: órgãos de controle, entidades do setor público, associações da sociedade civil, grupos de gestores públicos com a finalidade de elaborar um novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público resultando na consolidação das contas públicas.

Neste sentido, entre outras ações, a STN passou a editar os Manuais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público (MCASP), apresentando procedimentos orçamentários e patrimoniais específicos, bem como definindo um Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e estrutura das Demonstrações Contábeis aplicadas ao Setor Público (DCASP) com vistas a uniformizar os procedimentos contábeis no setor público federal, estadual e municipal. De Freitas et al (2012) salienta que essas novas normas e manuais emitidos pelo CFC e STN, respectivamente, vem sendo reconhecidos como a “Nova Contabilidade Pública” (NCP).

Os Tribunais de Contas (TCs), dotados de autonomia e independência funcional, são órgãos que auxiliam de forma técnica o Poder Legislativo no controle externo da gestão pública. Em sua função normativa, os TCs ao emitir normas de fiscalização contábil, possui um forte poder de coerção no que se refere a aplicabilidade do PCASP, incluindo a contabilidade de custos no setor público. Já em sua função fiscalizadora, como regulador das práticas contábeis no setor público, os TCs - através da auditoria do setor público- influenciam a qualidade das informações contábeis e conseqüentemente as informações de custos (LINO, 2015; LIMA, 2015).

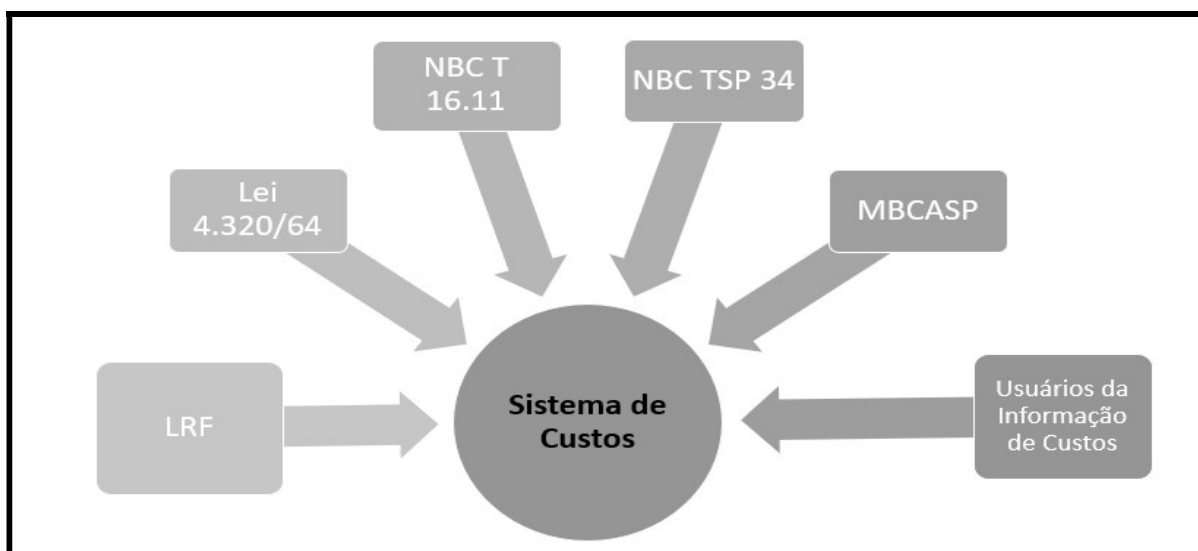
Sarlo Neto et al (2002, p.3) salienta que uma das características da contabilidade no Brasil é a regulação, entendendo que o governo é um dos principais usuários da informação contábil de tal forma que a regulação contábil foi estruturada de forma a atender as necessidades desse usuário em especial, ainda assim, as normas de custos no setor público refletem a necessidade de melhoria na qualidade da informação contábil.

Importante ressaltar que esse tipo de regulação contábil de definição de padrões baseada em Laughlin (2007) pode ser vislumbrado no âmbito do sistema de custos na medida em que os atores institucionais (CFC, STN e TCs) que são partes interessadas ou ainda usuários da informação de custos conforme pressupõe a NBC TSP 34, e seus respectivos grupos de assessoramento participam ativamente do processo de elaboração e definição de normas de custos aplicada ao setor público.

Imperioso ressaltar que a emissão das NBC TSP representou um grande avanço no Brasil, propiciando comparabilidade das demonstrações contábeis entre as entidades do setor público e uma maior transparência aos usuários da informação contábil, inicialmente o CFC publicou a NBC T 16.11 estabelecendo as regras para evidenciação e mensuração de custos no setor público ao apresentar o Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) e agora mais recente publicou a NBC TSP 34 na qual destaca o papel relevante do sistema de custos como instrumento de governança no setor público.

Destarte, deve-se destacar a importância da produção de normas pelo CFC ao prescrever, por exemplo, a NBC TSP 34 postulando que “os serviços públicos devem ser identificados, medidos e relatados em sistema projetado para gerenciamento de custos dos serviços públicos” como expresso na figura 2. Outrossim, ressalta-se a autoridade de regulação da STN – conferida em lei - na institucionalização de práticas e procedimentos relativas a gestão de custos. (NIYAMA; SILVA, 2011; PICCOLI; KLAN, 2015; DA COSTA PINHO, 2016).

Figura 2 – Estrutura Regulatória do Sistema de Custos



Fonte: autoria própria baseado nas fontes da pesquisa.

Diversos autores reconhecem que o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público decorre do processo regulatório, pois examinaram a associação entre a aderência das IPSAS² à qualidade e comparabilidade das informações contábeis das demonstrações contábeis, bem como a transparência governamental das contas públicas (ROJE; VASICEK, VASICEK, 2010; BRUSCA, 2016; ERIN et al., 2016; JORGE et al., 2019; BISOGNO; CUADRADO-BALLESTEROS, 2019; MHAKA et al., 2014; BELLANCA, 2014; LEGENKOVA, 2016; HEALD, 2003; ABABNE; PORRETTA, 2016; MANES-ROSSI et al., 2016; ILIE; MIOSE, 2012)

Em apertada síntese, pode-se afirmar que o fenômeno da regulação contábil e consequentemente a emissão das normas de custos pelo CFC e operacionalização do seu funcionamento pela STN, são considerados como uma resposta às exigências da sociedade por mais eficiência dos gastos públicos, por transparência e por uma melhor qualidade na prestação dos serviços públicos. (CHRISTIAENS, 2015; MORAIS, PLATT NETO, 2011)

² As *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) são Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público, de acordo com o IFAC (2001) “a adoção das IPSAS pelos governos melhorará a qualidade e a comparabilidade das informações financeiras relatadas por entidades do setor público em todo o mundo. O IPSAS facilita o alinhamento com as melhores práticas contábeis por meio da aplicação de padrões contábeis independentes e confiáveis em um regime de competência integral. Além disso, melhora a consistência e comparabilidade das demonstrações financeiras como resultado dos requisitos detalhados e orientações fornecidas em cada norma”.

2.2 GESTÃO DE CUSTOS E A GOVERNANÇA PÚBLICA

Conforme já mencionado na Introdução, em meados das décadas de 70 e 80 alguns fatores socioeconômicos contribuíram para modernização do Estado introduzindo os primeiros passos para as reformas administrativas e a reorganização do Estado e por conseguinte, fomentando o surgimento de um novo paradigma no âmbito da administração pública: a governança do setor público. Entre os fatores inspiradores destacavam-se a crise fiscal do Estado, a crise de governabilidade, os efeitos da globalização dos mercados e a crise econômica das economias globais (BLANSKI, 2015, MATIAS-PEREIRA, 2010).

Assim, a governança pública surgiu como resposta à complexidade na implementação de políticas públicas e com vistas a redução da assimetria informacional entre os proprietários (cidadãos) e gestores públicos estabelecendo relacionamento entre as redes e parcerias e governança de processos com ações que venham dirigir, monitorar ou controlar as organizações para o alcance dos resultados, reforçando a transparência e a responsabilização da gestão pública (OSBORNE, 2010; TEIXERA, GOMES, 2019; NEVES PEREIRA, 2016).

Dessa forma, a governança pública pode ser aplicada em qualquer nível organizacional: local, regional ou nacional e possui relevância para administração pública justamente por se valer de princípios e ações de modo interativo, coordenado e articulado com instituições públicas, órgãos de controle, redes e atores sociais, do setor público e privado objetivando otimizar os resultados pretendidos (TEIXERA, GOMES, 2019; STREIT, KLERING, 2005). Ou seja, é um *modus faciendi* de gestão que vem se solidificando na área pública.

O uso da terminologia da palavra “governança” é recente “embora o termo governança date de idades remotas, o conceito e a importância que atualmente lhe são atribuídos foram construídos nas últimas três décadas, inicialmente nas organizações privadas” (BRASIL, 2014, n. p. 11). Assim, dentre outras conceituações, a governança pública define-se como gerência de um bem ou patrimônio público ou privado no qual é delegado a terceiros a função da administração do capital (BRASIL, 2014).

Quanto a reorganização do Estado, Kissler e Heidemann (2006) salientam que

O Estado deixa de ser uma instituição que se diferencia de forma clara e distinta do mercado e da sociedade, como acontecia no caso do governo tradicional. Estado, mercado, redes sociais e comunidades constituem mecanismos institucionais de regulamentação, que se articulam em diferentes composições ou arranjos. Por isso, a

governança prescreve uma lógica de gestão tanto para uma organização quanto para um setor e é usada como conceito-chave para vários tipos de atividades coordenadas (KISSLER; HEIDERMANN, 2006, p. 7)

Para Bouvaird e Loeffler (2003), a governança pública é vista como um mecanismo em que as partes interessadas interagem entre si com o intuito de influenciar os resultados das políticas públicas, sendo que a boa governança diz respeito a negociação pelas partes interessadas em uma determinada área da política pública e também a implementação de um conjunto de processos por meio dos quais as políticas públicas são colocadas em prática.

Outro conceito abrangente de governança pública trazido pelo Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017 é que:

[...] Governança pública é um “conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade (BRASIL, 2017, art. 2º, I)

É possível perceber a similaridade de objetivos entre a governança pública e privada ao passo que Matias-Pereira (2009, p. 114) sinaliza que “a governança pública trata da aquisição e distribuição de poder na sociedade, enquanto a governança corporativa diz respeito à forma como as corporações são administradas”. Conforme trazido nesse presente estudo, diversos fatores provocaram mudanças na sociedade e na legislação propiciando um ambiente favorável para implementação de arranjos institucionais, regulatórios e de estruturas de governança pública no Brasil (BRASIL, 2014; MATIAS-PEREIRA, 2009).

Desse modo, para a governança pública os cidadãos são os verdadeiros fiscalizadores da gestão pública, sobretudo pela interação e observação do desempenho e garantia que o erário seja utilizado de forma eficiente. De acordo com Nardes, Altounian e Vieira (2016) para que se alcance a boa governança, as instituições públicas devem assumir a responsabilidade pela salvaguarda dos valores públicos, além de fortalecer alguns aspectos essenciais, tais como: prestação de contas, transparência, resultados eficazes e eficientes e processos democráticos.

Já o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD, 2017) reforça os reflexos da governança no desempenho público, ao afirmar em seu documento que a governança é

“o exercício da autoridade econômica, política e administrativa para administrar os assuntos de um país em todos os níveis. **Compreende os mecanismos, processos e instituições através dos quais cidadãos e grupos articulam seus interesses,**

exercem seus direitos legais, cumprem suas obrigações e mediam suas diferenças” (PNUD, 2017, p.87, grifo nosso)

Pode-se constatar no processo de governança pública que a interação entre os grupos de interesse (CFC, STN e órgãos de controle) ora também denominado de “novos arranjos de atores” estabelece mecanismos de monitoramento e controle aperfeiçoando a gestão pública e em consequência, o processo de normatização da prática de contabilidade de custos aplicada ao setor público (PNUD, 2017; KISSLER, HEIDEMANN, 2006).

De acordo com o Tribunal de Contas da União (2014), para que os resultados das entidades do setor público federais sejam otimizados e haja alinhamento de interesses entre proprietários e administradores, objetivando mais conforto e segurança aos primeiros sobre a condução administrativa do seu capital, foram desenvolvidos múltiplos mecanismos de governança no setor público.

Muitos autores destacam a importância da gestão de custos especialmente como instrumento estratégico nas organizações. Sob esta ótica, a gestão de custos busca uma melhoria contínua no desempenho por meio da avaliação da cadeia de valores, posicionamento estratégico e estudo dos direcionadores de custos, utilizando informações importantes para a tomada de decisão (WERNKE, 2004, p.65; MARTINS, 2010; MESSIAS, FERREIRA, SOUTES, 2018).

Vale destacar o posicionamento de Claudiano Manoel de Albuquerque, secretário adjunto de orçamento federal da Secretaria de Orçamento Federal (SOF), do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG) acerca da tendência de a gestão de custos fazer parte da governança pública, inclusive internacionalmente. Segundo HOLANDA (2010),

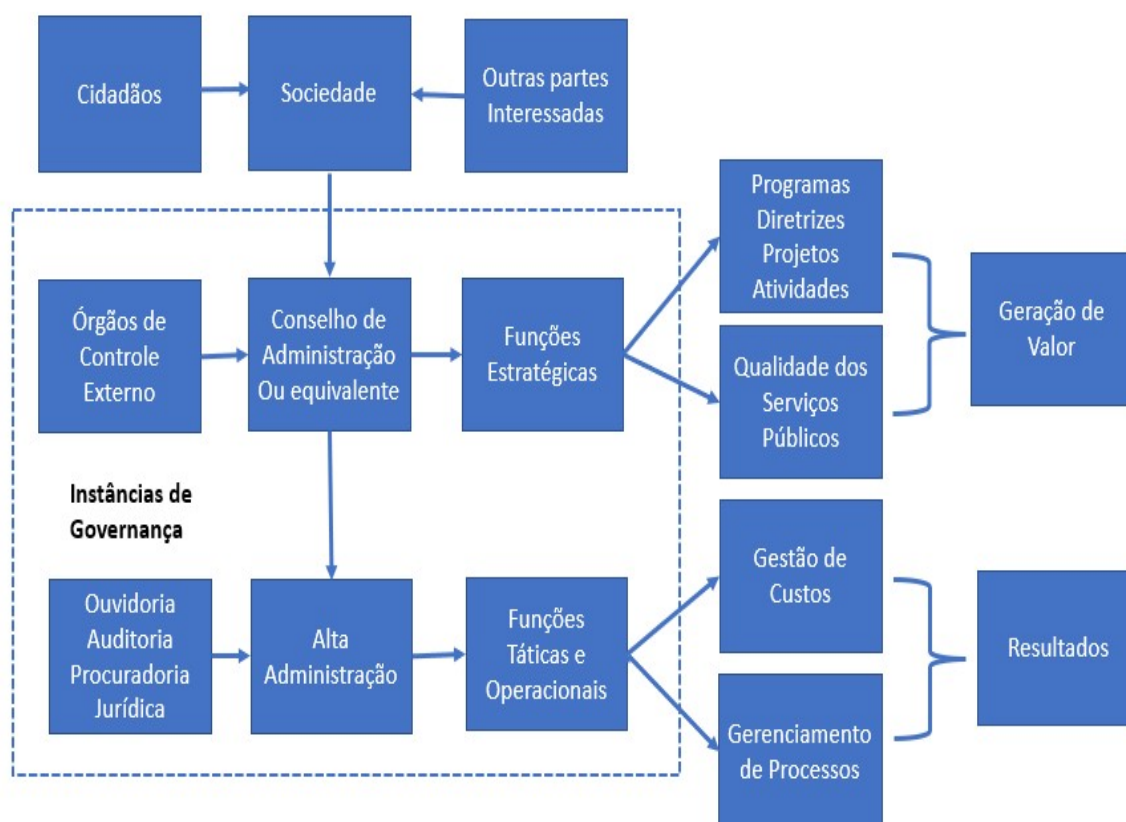
Basicamente, o que nós temos em outros países do mundo? Nós temos alguns países que já avançaram no sentido de ter uma avaliação um pouco mais técnica no processo de alocação. E, basicamente, o que é isso? É você introduzir práticas de governança, governança das instituições sobre os seus processos, os seus servidores, mas governança também da sociedade sobre as instituições públicas (Entrevista com Claudiano Manoel de Albuquerque, 15 mar. 2010 *apud* HOLANDA, 2010, p.41).

Ainda sobre o aprimoramento da governança, Claudiano Manoel de Albuquerque (2010) acrescenta que:

Quando nós tivermos esse nível de governança, da sociedade sobre as instituições, o que nós vamos ter que mostrar para a sociedade? Vamos ter que mostrar exatamente o custo e o benefício das políticas públicas (Entrevista com Claudiano Manoel de Albuquerque, 15 mar. 2010 *apud* HOLANDA, 2010, p. 41).

Na sequência, pode se observar na figura 3 as instâncias de governança que contribuem para a Entidade do Setor Público na geração de valor, incluindo o bem-estar social e a solução de problemas públicos utilizando-se do direcionamento estratégico e aperfeiçoamento da qualidade dos serviços públicos; isso envolve também as partes interessadas. Vê-se assim que a gestão se utiliza de funções em níveis táticos e operacionais garantindo uma gestão de custos eficiente e gerenciamento de processos visando a melhoria nos resultados (TCU, 2014).

Figura 3- Relações entre Governança Pública e Gestão de Custos



Fonte: Adaptado de Rodrigues, Mendes (2004) e TCU (2014)

De forma alinhada à figura 1, a NBC T 34, norma convergida que estabelece diretrizes sobre o sistema de custos no setor público brasileiro, assenta que a Alta Administração é o principal usuário das informações de custos devido a sua atribuição de gerir a “coisa pública”. Isso faz com que se apresente à sociedade uma informação clara sobre como a governança pública atingindo seu propósito ao gerar valor. Ademais, a Alta Administração é responsável pela prestação de contas de sua gestão diante das metas estabelecidas.

No Brasil, com as cobranças cada vez mais recorrentes por parte da sociedade por qualidade nos serviços públicos e transparência na utilização do erário, iniciou-se o processo de reforma do aparelho do Estado buscando melhorar a *performance* da administração pública e as práticas patrimonialistas objetivando tornar uma administração pública mais gerencial, consistente e produtiva (LOVATO, et al. 2016; BRESSER PEREIRA, 2001).

Vale salientar que o contexto socioeconômico e político brasileiro foi marcado por uma série de desajustes fiscais e uma complexidade política e socioeconômica sem precedentes, cujo modelo de gestão de cunho patrimonialista cria ambientes propícios para a corrupção e a má administração pública, daí decorre a necessidade de implementação de novos modelos voltados a gestão pública que preza por uma gestão de custos com qualidade, flexibilização e foco no cidadão (MATIAS-PEREIRA, 2017).

Cabe destacar que as mitigações dos problemas de agência no setor público ocorrem com a concretização de diversos mecanismos de governança, incluindo a gestão de custos. Por isso, a adoção de sistemas de custos pelas instituições públicas é uma ferramenta essencial para governança pública que por sua vez aperfeiçoa os processos de gestão levando a melhoria dos seus resultados (ROSA; SILVA; VIEIRA, 2015, OSBORNE, 2010).

De maneira geral, os resultados apresentados pela gestão pública na governança pública são necessários para subsidiar a tomadas de decisões pelas instituições públicas além de demonstrar alinhamento de interesses para a administração pública (MATIAS-PEREIRA, 2017). Afinal, o Sistema de Informação de Custos no Setor Público, inserido nesse contexto de Governança, é a ferramenta para lograr o controle do equilíbrio fiscal e a necessária *accountability*, transparência e boa gestão nas contas públicas do sistema político-administrativo dos governos. Dito de outro modo, o SIC pode ser compreendido como um dos protagonistas da Governança Pública.

A contribuição da gestão de custos para governança pública diz respeito à capacidade de identificação das percepções dos gastos e da garantia de qualidade de serviços para a população de modo geral. A adoção de um sistema de custos que favoreça não só a governança pública, mas prime pela eficiência e maior qualidade dos serviços públicos é essencial para o suprimento das demandas sociais (BLANSKI, 2015; BOVAIRD, LÖFFLER, 2003).

Nesse sentido, Martins *apud* HOLANDA (2010, p.118) enfatiza que o sucesso do sistema pode ajudar a mudar o foco da gestão, ainda predominantemente influenciada pela visão orçamentária, em prol de uma atenção maior para custos e para a questão da eficiência no gasto; essa mudança de foco ainda pode contribuir para o controle de custos e a superação

de uma atitude rotineira, talvez até defensiva - caracterizada pelo hábito de, a cada exercício gastar sem eficácia, para não inscrever em “restos a pagar” e, assim, correr o risco de, no orçamento seguinte, se ver penalizado com “cortes”.

Shank e Govindarajan (1997), nesta esteira, afirmam que a gestão de custos -sob a perspectiva estratégica - está essencialmente relacionada a cadeia de valor, posicionamento estratégico e direcionadores de custos, dessa forma os autores sinalizam que a gestão de custos é “uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos se tornam mais conscientes, explícitos e formais. Aqui, os dados de custos são usados para desenvolver estratégias superiores a fim de se obter uma vantagem competitiva”.

Complementa Pompermayer (2000), que a gestão de custos deve ter como objetivos apurar os custos através do custeio dos produtos e serviços sob o conceito de eficiência, avaliar os resultados da organização e também apoiar os gestores na tomada de decisões. Além disso, de forma específica para a autora, a gestão de custos deve buscar a redução dos custos e melhoria contínua atendendo as necessidades gerenciais de avaliação de desempenho.

Percebe-se por conseguinte que a gestão de custos compreende o planejamento e controle de curto e longo prazo que fornece informações para a contabilidade gerencial e financeira, para cumprir seu papel mensura e reporta informações financeiras e não financeiras relacionadas aos custos, os fatores críticos de sucesso como custo, eficiência, qualidade, tempo e inovação, os clientes demandam que as entidades usem a cadeia de valor e suprimento para melhoria do seu desempenho (HORGREN ET AL, 2004, p. 2).

No setor público, a gestão de custos é definida como um conjunto de ações que objetiva analisar e controlar os custos nas atividades do setor público, além disso, as informações de custos podem auxiliar o gestor público na tomada de decisão de forma que possa cumprir com eficiência, eficácia e efetividade as políticas públicas (MACHADO, HOLANDA, 2010; VERBETEEN, 2011).

Ainda na gestão pública, Slavov (2013) salienta que o gerenciamento de custos se fundamenta na necessidade de reestruturação e aperfeiçoamento dos processos através da comparação de desempenho entre as entidades do setor público e governos. Além da relação custo-benefício a ser almejada o conceito de eficiência do gasto público reflete a ideia de avaliação dos resultados comparáveis entre dois objetos de estudo, por isso a importância de implementação de um sistema de custos, capaz de determinar e mensurar os custos dos serviços públicos.

Sobre a necessidade da comparabilidade, a revogada NBCT 16.11/2011 recomendou em seu texto que o Sistema de Informação de custos deve “apoiar a avaliação de resultados e

desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades”, destacando ainda que um dos atributos da informação de custos é a comparabilidade.

A prática contábil relacionada aos custos no setor público foi evoluindo ao longo do tempo, fatores com a modernização tecnológica tornaram os sistemas de gerenciamento de custos cada vez mais robustos servindo como ferramentas da gestão pública, inicialmente com utilidade para controle dos recursos públicos, auxílio na elaboração do orçamento público e posteriormente como tomada de decisão e apoio a gestão através de relatórios contábeis (VERBETEEN, 2011; MACHADO; HOLANDA, 2010; CALISTRO; OLIVEIRA, 2015).

Nesta toada, a importância do sistema de informação de custos no setor público deve-se ao fato de se tornar um instrumento gerencial capaz de prover aos usuários das informações (sociedade, órgãos de controle externo, cidadãos, sociedade civil organizada, sindicatos, entre outros), através de uma avaliação; da eficiência do uso dos recursos; da eficácia dos gestores na obtenção de suas metas; e da efetividade das políticas públicas na resolução dos problemas apresentados pela sociedade (MACHADO; HOLANDA; 2010).

Para Machado e Holanda (2010), um bom gerenciamento de custos no setor público propicia um melhor suporte ao processo de planejamento orçamentário, um apoio em tomadas de decisões sobre produzir ou terceirizar determinados bem, serviço ou atividade pública, uma melhoria nas informações internas, melhores resultados e controles mais eficientes.

A NBC TSP 34 prevê que

A gestão de custos no setor público é voltada à administração dos insumos, com ênfase na melhoria da alocação dos recursos e à identificação e mensuração das entregas, com ênfase na avaliação de desempenho e que **as informações de custos devem contribuir para a governança pública**, direcionando-a para a melhoria da qualidade do gasto público. A informação de custos deve ser útil para subsidiar a avaliação das políticas públicas, apresentando os resultados alcançados, consubstanciados em relatórios contendo seus indicadores de desempenho (BRASIL, 2021, grifo nosso).

Além disso, a referida Norma ressalta que o sistema de custos tem como premissa gerar informações de custos como instrumento de governança pública, assegurando que o aperfeiçoamento da qualidade da informação de custos é imprescindível para que as vantagens do uso do sistema de custos sejam percebidas, dessa forma a Norma traz em seu bojo a necessidade de as informações de custos das entidades do setor público contribuírem com a governança pública.

Ainda nesse sentido, ressalta-se a relação entre a adoção do sistema de informação de custos e o processo de convergência das normas de contabilidade aplicada ao setor público as IPSAS pelas organizações do setor público, a literatura evidencia diversos benefícios na utilização do sistema de custos no setor público, como o aperfeiçoamento nos processos gerenciais, o controle de custos com maior eficiência, o aumento da transparência aos órgãos fiscalizadores e a sociedade (BORGES; MARIO; CARNEIRO 2013; CARVALHO; COSTA; MACEDO, 2007).

Já Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010) elencam várias razões para adoção do sistema de custos no setor público, podendo ser observado no quadro 1, destacando-se:

Quadro 1 - Vantagens para a adoção do Sistema de Custos no Setor Público

Principais Vantagens	Razões
Aferir os custos dos serviços públicos do governo, mensurando os custos das políticas públicas, projetos, atividades e programas;	Eficiência dos Gastos
Comparar os custos com os resultados das entidades do setor público, verificando a economicidade e eficiência;	Eficiência dos Gastos
Adotar de providências para melhorar a qualidade do gasto público;	Melhoria na qualidade do Gasto
Gerar informações sobre os custos do governo, melhorar a transparência do gasto público e a possibilidade de um melhor controle democrático;	Transparência
Evitar o descontrole das finanças públicas.	Eficiência dos Gastos

Fonte: elaborado pelo autor

Dessa forma, conforme disposto no quadro 1 as vantagens elencadas por Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010) estão norteadas de acordo com três razões principais, a eficiência dos gastos públicos, a melhoria na qualidade dos gastos públicos e a transparência, essas razões vão ao encontro da literatura citada anteriormente (BORGES; MARIO; CARNEIRO 2013; CARVALHO; COSTA; MACEDO, 2007).

Nesse sentido, o IFAC (2000) através do seu Estudo 12 adverte que além de sua função histórica de determinação de valores no processo de contabilidade financeira para estoques ou outros tipos de propriedade, assim a contabilidade de custos aplicada ao setor público possui uma ampla gama de funções, como descrito no quadro 2:

Quadro 2 – Funções da Contabilidade de Custos no Setor Público

Funções	Natureza
Orçamento	um mecanismo de controle e planejamento, organiza a comparação dos custos quando utilizados no regime de competência como determina LRF. Determinam a flexibilidade dos orçamentos, custos fixos e variáveis. Podem utilizar programas passados para uma análise estimada de orçamentos futuros;
Controle e redução de custos	analisa dos dados de custos identificados e compara com os possíveis benefícios dos recursos utilizados, observa a viabilidade das ações bem como seu valor agregado permitindo a tomada de decisão para reduzir o uso de recursos para aquelas atividades que não geram resultado satisfatório. Identifica o tempo excessivo do uso de recursos, suas

	causas e estabelece ações de melhoria, bem como a redução de custos de capacidade excessiva. Compara os custos das atividades similares apontando as causas das diferenças de valores e propondo ações apropriadas
Fixação de preços e taxas	ferramenta importante na tomada de decisão pois determina a fixação de preços e taxas para estabelecer estimativas de valores entre unidades do governo;
Medição de desempenho	realiza a estimativa dos custos para determinado recurso na produção de uma atividade. Analisa os resultados das atividades produzidas bem como os resultados obtidos dos serviços gerados. Mensura e compara os custos das atividades diversas das instituições
Avaliações de programas	contribui no apoio da fiscalização de programas. Ferramenta fundamental na tomada de decisão em políticas de autorização, continuidade e modificação de políticas e programas contribuindo para a redução de tributos;
Uma variedade de decisões de escolha econômica	contribui na organização de alternativas para o desenvolvimento de projetos com recursos internos ou privados, comparando os cursos. Apoia na análise fiscalizatória da viabilidade de um projeto governamental, auxiliando de decisão da continuidade ou encerramento do projeto ou, ainda da sua privatização.

Fonte: Estudo 12 IFAC (2000)

O quadro 2 demonstra que as funções gerenciais do sistema de custos no setor público vão além das exigências legais, especificamente abrange a estrutura da gestão pública, o controle da administração pública, a gestão de desempenho e avaliação das políticas públicas, aperfeiçoamento dos investimentos públicos e aprimoramento do plano de ação governamental (LOVATO et al., 2016; DREHMER; RAUPP; TEZZA, 2016; BAIENSE; ROSA, 2018).

No cenário internacional, a contabilidade de custos aplicada ao Setor público evoluiu atendendo os pressupostos da *NPM*, foco no cidadão, aumento da qualidade na prestação do serviço público, aumento da eficiência, eficácia dos gastos públicos e redução de custos operacionais, descentralização, resultados e desempenho das entidades pública, além de outras práticas de governança pública como transparência e *accountability* (ARNABOLDI; LAPSLEY, 2009; SUZART, 2012; DINIZ, DA COSTA DOS SANTOS, 2019; RAMOS et al., 2020).

Gomes et ali (2015) destacam que a reforma da Contabilidade Pública em Portugal tem mais de 20 anos, sendo notado recentemente a evolução da Contabilidade de Custos Aplicada ao Setor Público. Os autores ressaltam também que o avanço decorreu maiormente da estruturação da norma da contabilidade pública para a contabilidade de custos (NCP) vigente, a qual estabeleceu a obrigatoriedade da geração da informação de custos por funções, atividades, bens e serviços para as entidades públicas.

Nos países anglo-saxões, a prática de custos no setor público está cada vez mais difundida, os países como o Canadá, Nova Zelândia, Reino Unido, Estados Unidos, Austrália e Malásia utilizam a informação de custos na preparação do orçamento público, tendo em

vista que esses são formulados e executados com base no regime de competência (DINIZ, DA COSTA DOS SANTOS, 2019; IFAC, 2000).

Além disso, há diversas vantagens do setor público ao adotar o sistema de custos, como a eliminação da ineficiência, melhora do seu desempenho operacional sob as perspectivas da produtividade e qualidade, do tempo de ciclo e dos custos, acrescenta-se a isso o fato de que a informação de custos no setor público ainda auxilia a tomada de decisões dos gestores e aperfeiçoa a qualidade dos serviços públicos (DINIZ, DA COSTA DOS SANTOS, 2019; IFAC, 2000).

No tocante a situação da contabilidade pública na Europa, Dabicco (2015) destaca que “a Europa apresenta uma grande diversidade de práticas, caracterizadas por várias situações híbridas”, a saber: regime de competência e regime de caixa. A autora afirma que a evolução da contabilidade pública em diversos países em âmbito central e local mostra uma tendência de adoção de sistema de custos alicerçada na estrutura de governança, em que os efeitos dessa adoção são transparência das contas públicas, sustentabilidade fiscal, gestão eficiente e proba dos recursos públicos.

Assim, as transformações do contexto político e socioeconômico brasileiro indicam uma mudança de comportamento na gestão das contas públicas, entretanto ainda há muito o que mudar no que tange a efetivação do controle de gastos e fiscalização pela sociedade (exercício da *accountability*).

Portanto, diante da tarefa da gestão de custos no setor público, é notável o papel fundamental da governança pública no estabelecimento de uma nova relação de confiança com a sociedade, bem como na efetividade da prestação de serviços de interesse da população, de maneira que essa governança e a gestão de custos estão intrinsecamente relacionadas no alcance de valor que pode ser evidenciado a partir do bem-estar social e da solução de problemas públicos.

2.3 APARATO NORMATIVO DO SISTEMA DE CUSTOS DO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO

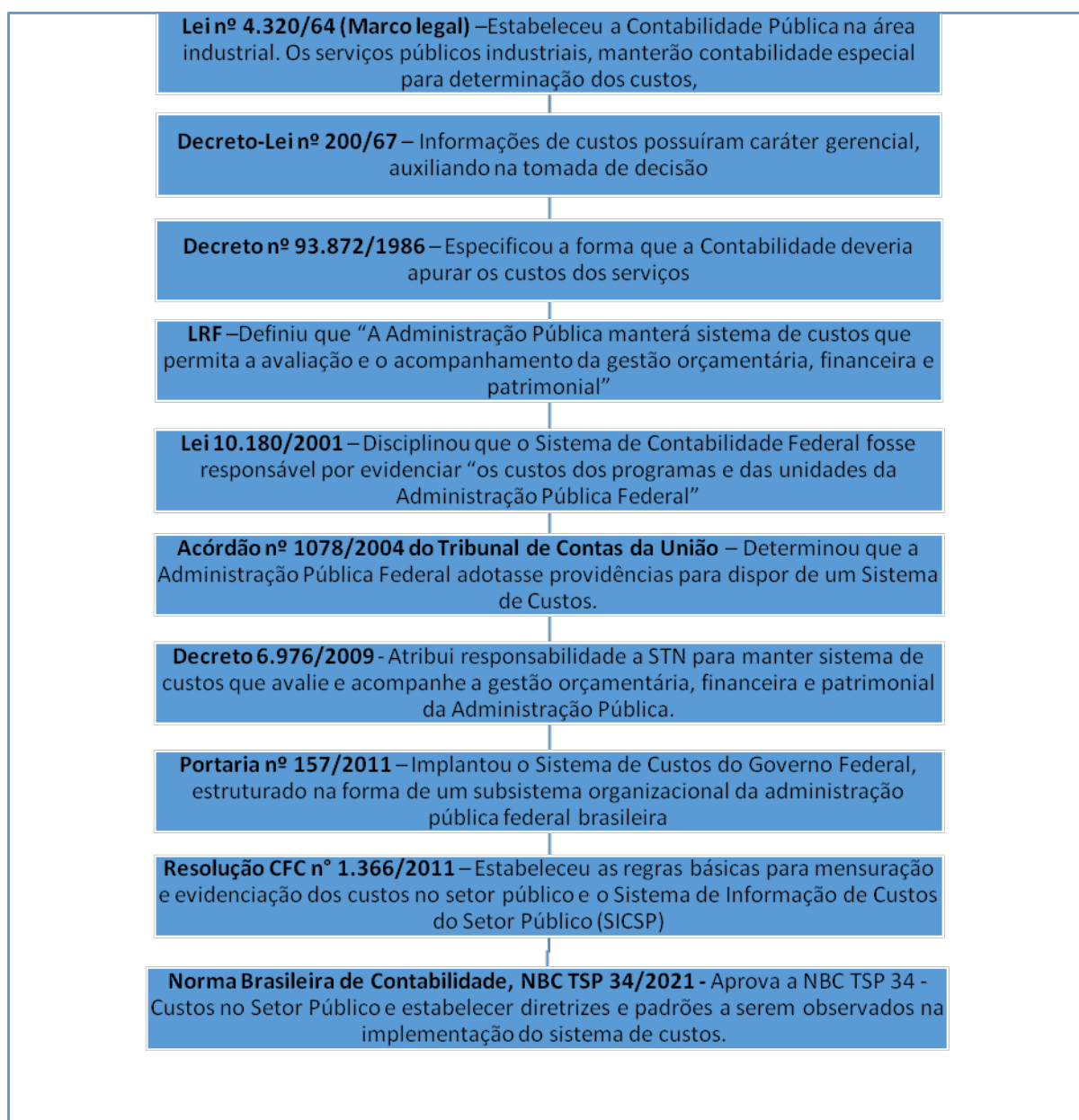
A Contabilidade de Custos sempre se pautou como necessidade das organizações privadas para precipuamente como avaliação de estoques para precificação de produtos (MARTINS, 2003) e evolutivamente para controle gerencial, tomada de decisões e apoio à gestão, assim Martins (2003) ensina que:

Nesse seu novo campo, a Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao Controle e a ajuda tomadas de decisões. No que diz respeito ao Controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos. No que tange a Decisão, seu papel reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informação sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo sobre medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preços de vendas, opção de compra ou produção etc (MARTINS, 2003, p.14).

A prática contábil relacionada aos custos no setor público foi evoluindo ao longo do tempo, fatores com a modernização tecnológica tornaram os sistemas de gerenciamento de custos cada vez mais robustos servindo como ferramentas da gestão pública, inicialmente com utilidade para controle dos recursos públicos, auxílio na elaboração do orçamento público e posteriormente como tomada de decisão e apoio a gestão através de relatórios contábeis (VERBETEEN, 2011; MACHADO; HOLANDA, 2010; CALISTRO; OLIVEIRA, 2015)

A evolução histórica do aparato normativo da Contabilidade Custos aplicada ao setor público pode ser analisada conforme cronologia apresentada na Figura 4 abaixo:

Figura 4- Evolução Normativa da Contabilidade de Custos aplicada ao Setor Público



Fonte: Adaptado STN, 2012

No Brasil, a evolução da Contabilidade de Custos no setor público decorreu principalmente da crescente demanda de ferramentas gerenciais para que os gestores públicos tomassem decisões inerentes as políticas com eficácia, efetividade e eficiência associada com o processo de industrialização e posterior estatização de empresas industriais durante período do regime militar, ampliando a necessidade de se manter os controles dos custos das organizações públicas.

Nessa linha, a Lei 4.320/64, que estatui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal, introduziu novos conceitos e objetivos da contabilidade de custos aplicada ao

setor público nesse espectro, tais como: determinação dos custos dos serviços industriais e orientação para os órgãos públicos manterem contabilidade especial para determinação dos custos, inclusive ingressos e resultados e dispêndios.

Dessa forma, diversos autores ressaltam que a Lei 4.320/64 se tornou um importante marco regulatório para história dos custos aplicado ao setor público no Brasil, pois inovou na temática custos aplicados a organizações do setor público (MACHADO, 2002; HOLANDA; LATTMAN-WELTMAN; GUIMARÃES; 2010; SUZART, 2012; DINIZ, DA COSTA; SANTOS, 2019; DREHMER; RAUPP; TEZZA, 2016, DOS SANTOS; VOESE, 2019).

De acordo com o Relatório de Custos da Prestação de Contas da Presidente da República (BRASIL, 2013, p.1),

a temática de custos passou a ter um maior destaque, quanto utilizada como subsídio a Contabilidade Gerencial na tomada de decisão. Com o vínculo a Contabilidade de Custos passou a atuar em outros ramos da área pública, auxiliando os gestores no processo de tomada de decisões e na utilização dos recursos públicos de forma eficiente e com qualidade (BRASIL, 2013, p. 1).

Outro importante instrumento normativo nesse período foi o Decreto-Lei 200/67, norma que trouxe inovações quanto à descentralização da administração pública no Brasil trouxe uma série de implicações as organizações públicas, ao estabelecer em seu Art. 79 que a contabilidade aplicada ao setor público tinha como atribuição apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão. Além disso, em seu art. 25, o referido Decreto-Lei define que a supervisão ministerial tem por principal objetivo, na área de competência do Ministro de Estado o acompanhamento dos custos globais dos programas setoriais do Governo, a fim de alcançar uma prestação econômica de serviços.

O Decreto nº 93.872/1986 regulamentou o art. 79 do Decreto-lei 200/67, detalhando como a contabilidade deveria apurar os custos dos serviços”, nos termos do art. 137:

A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão. § 1º A apuração do custo dos projetos e atividades terá por base os elementos fornecidos pelos órgãos de orçamento, constantes dos registros do Cadastro Orçamentário de Projeto/Atividade, a utilização dos recursos financeiros e as informações detalhadas sobre a execução física que as unidades administrativas gestoras deverão encaminhar ao respectivo órgão de contabilidade, na periodicidade estabelecida pela Secretaria do Tesouro Nacional (BRASIL, 1986, art. 137)

Nesta toada, a Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000 (LRF), em seu art. 50, obrigou a Administração Pública a manter “sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” de forma conjunta, a LRF

versa que à Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) deve dispor sobre “normas relativas ao controle de custos e à avaliação de resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos”, ou seja, reconhece-se que o sistema de custos permitiria uma avaliação de resultados e desempenhos muito além da simples escrituração e formação de preços para os serviços públicos como disposto na Lei 4.320/64.

Em 2001, ocorreu mais um avanço na evolução da contabilidade de custos aplicada ao setor público, a Lei nº 10.180/2001 surgiu no ordenamento jurídico brasileiro, com o propósito de organizar e disciplinar os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, para isso incumbiu ao Sistema de Contabilidade Federal a atribuição de evidenciar “os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal”.

Finalmente, em 2004, diante da inércia do Poder Executivo Federal em implementar um sistema de custos no setor público federal, após muitas diligências e recomendações ao Governo Federal, o Tribunal de Contas da União (TCU) com fulcro no inciso § 3º do art. 50 da LRF, determinou à Secretaria de Orçamento e Finanças do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (órgão central do Sistema de Planejamento e Orçamento da Administração Pública) que se adotasse providências para que:

a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistema de custos, que permitam, entre outros, a avaliação e acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis, ante o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal [...]. (BRASIL, 2004).

Após 8 anos da Lei 10.180/2001 de forma a cumprir a determinação de órgão de controle externo e LRF, em 2009 o Governo Federal instituiu o Decreto 6.976 regulamentando as legislações pertinentes que tratam do assunto “custos no setor público” determinando a STN como órgão central do Sistema de Contabilidade Federal atribuindo a esse órgão a responsabilidade por “manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Adicionalmente, o referido decreto inseriu no rol de finalidades do Sistema de Contabilidade Federal, evidenciar os custos dos programas e das unidades da administração pública federal, levando a STN a normatizar os órgãos setoriais e as entidades do setor público ao editar um novo Plano de contas (PCASP) e um novo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP, 2021). Tais instrumentos abarcaram as novas normas de

contabilidade aplicada ao setor público em consonância com as IPSAS. (PICCOLI; KLANN, 2015)

Importante destacar que em 2008 a implementação das NBC TSP foi um agente catalisador da evolução da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP). Assim, as NBCT SPs – principal corpo normativo da CASP no Brasil em vigor - aprimoraram os conceitos, os métodos e as práticas contábeis da CASP visando uma melhor compreensibilidade e comparabilidade das informações contábeis, estabelecendo o regime de exercício como procedimento do setor público e incentivando a *accountability* e a transparência no setor público. (FRAGOSO et al., 2010; RAVANELLO, et al., 2015; PICCOLI; KLANN, 2015; RAMOS et al., 2020)

Dentro deste contexto de implementação das NBC TSP, a Resolução nº 1.366/2011 – aprovada pelo CFC - estabeleceu a NBC T16.11 (Norma Brasileira de Contabilidade aplicada ao Setor Público) que versa sobre a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e apresentou o SICSP.

A NBC T 16.11 afirma que o SICSP tem como objetivos: mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade; apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades; apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço; apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados; e apoiar programas de redução de custos e de melhoria da qualidade do gasto.

Essa norma apresenta o Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) como braço auxiliar dos agentes públicos, asseverando que o SICSP é a forma de promover a relação entre as organizações e motivar o desempenho, subsidiando nas decisões das atividades públicas. Nessa linha, Lovato et al. (2016) assegura que as informações relacionadas a contabilidade de custos devem sinalizar sempre o objeto da entidade de modo que, o sistema de informações de custos fará a captação dos dados e transformará em elementos para tomada de decisão.

Nesse contexto, a NBC T 16.11 tem como finalidade apoiar a gestão pública por meio do registro, análise e transparência dos custos de produtos, serviços, projetos, programas, ações ou atividades das instituições públicas. Assim, para integrar o SICSP com outras

instituições é necessário, segundo a Norma, apreender dados e informações de todos os componentes que formam a entidade, dessa forma, o alinhamento para a implantação do sistema de informações ocorre do modo sistemático e gradual de acordo a estrutura e demandas institucionais e organizacionais (MESSIAS; FERREIRA; SOUTES, 2018; LOVATO et al., 2016).

Por fim, essa norma de custo trouxe a obrigatoriedade do sistema de custos a todas as entidades do setor público, devendo cada entidade identificar, acumular e relatar os custos de seus objetos em uma base regular, por meio de sistema de custos. Assim, tornou-se imprescindível a adoção do regime de competência na geração da informação de custos, destacando as seguintes características qualitativas da informação de custos, conforme o quadro 3 (BRASIL, 2021).

Quadro 3- Características Qualitativas da Informação de Custos

Características da Informação de Custos	Definição
Relevância	A qualidade que a informação de custos tem de influenciar as decisões de seus usuários auxiliando na avaliação de eventos passados, presentes e futuros;
Compreensibilidade	A qualidade da informação de custos que permite que os usuários compreendam o seu significado;
Tempestividade	A qualidade de a informação de custos estar disponível no momento adequado à tomada de decisão;
Comparabilidade	A qualidade da informação que possibilita aos usuários identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos;
Representação Fidedignidade	A qualidade que a informação de custos tem de estar livre de erros materiais e de juízos prévios, devendo, para esse efeito, apresentar as operações e acontecimentos de acordo com sua substância e realidade econômica e, não, meramente com a sua forma legal;
Verificabilidade	A qualidade da informação de custos que ajuda a assegurar aos usuários que a informação representa fielmente os fenômenos econômicos ou de outra natureza que se propõe a representar

Fonte: Brasil (2011)

Nessa linha, Lovato et al. (2016) assegura que as informações relacionadas a contabilidade de custos devem sinalizar sempre o objeto da entidade e o sistema de informações de custos que realiza a captação dos dados e transforma esses elementos para tomada de decisão.

Em 2016, surgiu uma nova norma de contabilidade pública aplicável ao setor público convergida a NBC TSP Estrutura Conceitual a qual estabeleceu os fundamentos para elaboração e a divulgação das Demonstrações Contábeis no Setor Público (DCASP). A publicação dessa nova iniciou uma nova fase da estrutura normativa, sendo revogadas diversas NBC TSPs passando a vigorar novas normas, conforme aponta o quadro 4.

Quadro 4 - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público Vigentes

NBC	Resolução CFC	Nome da Norma	Correlação IFAC
NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL	DOU 04/10/16	Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público	Conceptual Framework
NBC TSP 01	DOU 28/10/16	Receita de Transação sem Contraprestação	IPSAS 23
NBC TSP 02	DOU 28/10/16	Receita de Transação com Contraprestação	IPSAS 9
NBC TSP 03	DOU 28/10/16	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	IPSAS 19
NBC TSP 04	DOU 06/12/16	Estoques	IPSAS 12
NBC TSP 05	DOU 06/12/16	Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente	IPSAS 32
NBC TSP 06	DOU 28/9/17	Propriedade para Investimento	IPSAS 16
NBC TSP 07	DOU 28/9/17	Ativo Imobilizado	IPSAS 17
NBC TSP 08	DOU 28/9/17	Ativo Intangível	IPSAS 31
NBC TSP 09	DOU 28/9/17	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa	IPSAS 21
NBC TSP 10	DOU 28/9/17	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa	IPSAS 26
NBC TSP 11	DOU 31/10/18	Apresentação das Demonstrações Contábeis	IPSAS 1
NBC TSP 12	DOU 31/10/18	Demonstração dos Fluxos de Caixa	IPSAS 2
NBC TSP 13	DOU 31/10/18	Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis	IPSAS 24
NBC TSP 14	DOU 31/10/18	Custos de Empréstimos	IPSAS 5
NBC TSP 15	DOU 31/10/18	Benefícios a Empregados	IPSAS 39
NBC TSP 16	DOU 31/10/18	Demonstrações Contábeis Separadas	IPSAS 34
NBC TSP 17	DOU 31/10/18	Demonstrações Contábeis Consolidadas	IPSAS 35
NBC TSP 18	DOU 31/10/18	Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto	IPSAS 36
NBC TSP 19	DOU 31/10/18	Acordos em Conjunto	IPSAS 37
NBC TSP 20	DOU 31/10/18	Divulgação de Participações em Outras Entidades	IPSAS 38
NBC TSP 21	DOU 31/10/18	Combinações No Setor Público	IPSAS 40
NBC TSP 22	DOU 28/11/19	Divulgação sobre Partes Relacionadas	IPSAS 20
NBC TSP 23	DOU 28/11/19	Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro	IPSAS 3
NBC TSP 24	DOU 28/11/19	Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis	IPSAS 4
NBC TSP 25	DOU 28/11/19	Evento Subsequente	IPSAS 14
NBC TSP 26	DOU 26/11/19	Ativo Biológico e Produto Agrícola	IPSAS 27
NBC TSP 27	DOU 04/11/20	Informações por Segmento.	IPSAS 18
NBC TSP 28	DOU 04/11/20	Divulgação de informação Financeira do Setor Governo Geral.	IPSAS 22
NBC TSP 29	DOU 04/11/20	Benefícios Sociais.	IPSAS 42
NBC T 16.11	1.366/11	Sistema de Informação de Custos do Setor Público	não há
NBC TSP 34	DOU 18/11/21	Custos no Setor Público	não há

Fonte: CFC, NBC T 16

Outrossim, essas normas trazem em seu bojo: o tratamento para imobilizado e intangível, os procedimentos contábeis para receita proveniente de transações com ou sem contraprestação, a mensuração e o reconhecimento de ativos e passivos na combinação no setor público, a apresentação da informação orçamentária nas DCASP e as regras para elaboração e divulgação de demonstrações contábeis consolidadas.

Finalmente, em 18 de Novembro de 2021, surgiu mais uma Norma de Custos, a NBC TSP 34 que revogou a NBC T16.11 e entrará em vigor a partir de janeiro de 2024, afirma que o sistema de custos como importante instrumento de governança no setor público, apontando também o gestor público como responsável na adoção efetiva de modelos de gerenciamento de custos.

Para a NBC TSP 34,

o Sistema de custos compreende o modelo de gerenciamento de custos, o sistema de informação de custos e a definição de funções e responsabilidades organizacionais com o intuito de gerar informações de custos como instrumento de governança pública (BRASIL, 2021).

Além disso, a NBC TSP 34 reforça o papel da alta administração no processo de implementação de sistema de gerenciamento de custos no setor público o qual fornece a informação de custos como instrumento para tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização.

2.4 O SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL- SIC

Em março de 2010 — depois de 46 anos da Lei no 4.320/64 e 10 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal — finalmente o SIC do Governo Federal se tornou realidade no âmbito nacional a partir dos esforços da equipe composta por técnicos dos ministérios da Fazenda e do Planejamento, do Serpro e de diversos outros órgãos da administração pública federal, liderados pelo secretário executivo do MF, Nelson Machado, e coordenados tecnicamente pelo diretor de Gestão Estratégica, Victor Holanda, o SIC atua intensamente para estabelecer e consolidar os primeiros níveis de institucionalização de uma cultura de utilização de informação de custos para fins gerenciais no setor público (HOLANDA et al, 2010).

A construção desse arcabouço normativo ao longo dos anos levou a STN a publicar a Portaria nº 157/2011, como mencionado na evolução normativa (Figura 4), criando o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC) vinculado ao Sistema de Contabilidade Federal, tendo como finalidade “proporcionar melhor conteúdo informacional que subsidie as decisões governamentais na alocação eficiente dos recursos e gerar condições apropriadas à promoção da qualidade do gasto público” (PONCIO, 2013; HOLANDA, 2010).

Em seguida, foi publicado a Portaria 716/2011 pela STN que estabeleceu o Sistema de Informações de Custos - SIC como o sistema de informação de custos do Governo Federal,

que organiza e unifica os dados recebidos dos principais sistemas estruturantes do Governo Federal (SIAFI, SIORG, SIOP), concebido para fornecer informações de custos da Administração Pública Federal (BRASIL, 2022).

A Portaria 716/11 define as competências do órgão central do Sistema de Custos do Governo Federal e dos órgãos setoriais, além disso afirma que o SIC é um “sistema informacional do Governo Federal que tem por objetivo o acompanhamento, a avaliação e a gestão dos custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal e o apoio aos Gestores no processo decisório”.

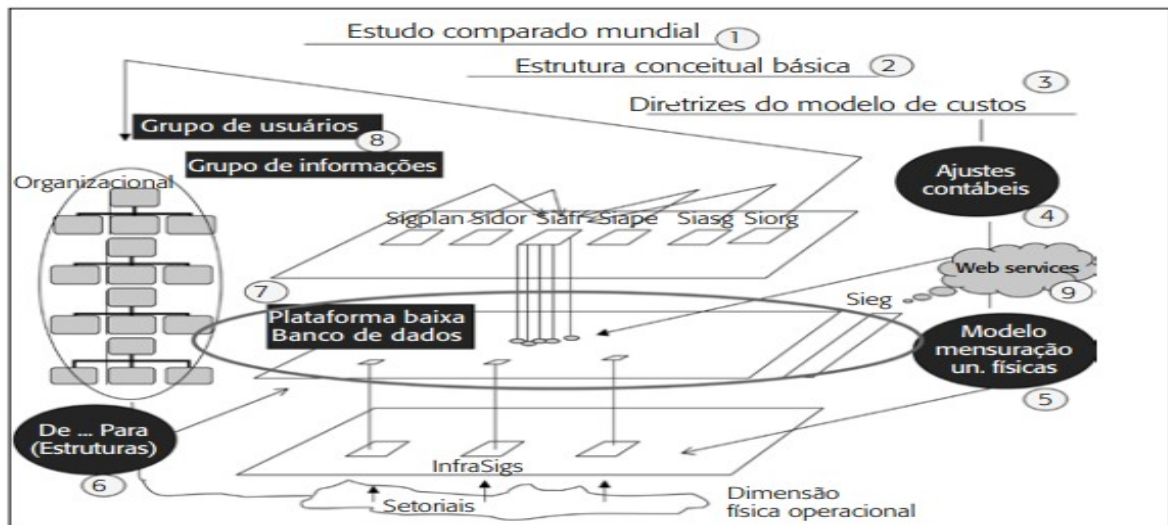
Os autores ressaltam que o SIC não se trata de um sistema transacional, não realiza lançamentos contábeis pois trata-se de um sistema gerencial de natureza informacional que busca mensurar os custos por meio da identificação da Variação Patrimonial Diminutiva (VPD) e detalhamento de custos. A operacionalização ocorre através da extração de dados físicos e financeiros dos sistemas estruturantes pelo SIC trazendo relatórios e documentos com informações de custos visando atender as necessidades gerenciais das entidades do setor público federal dos diferentes Poderes (HOLANDA, 2011; BRASIL, 2022).

De acordo com Holanda (2011, p.122),

o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC), valendo-se de tecnologia de *datawarehouse*, utiliza dados dos sistemas estruturantes de Governo como base para a geração de informações, principalmente os capturados pelos sistemas de informação contábeis e financeiros. O diferencial do SIC está na sua capacidade de integrar diversos sistemas em uma única base. O Sistema de Informação de Custos do Governo Federal operacionaliza diversas regras do nosso ordenamento jurídico, anos depois de editadas; avança na melhoria da qualidade do gasto ao propiciar a efetiva mensuração do desempenho governamental (HOLANDA, 2011, p. 122)

No processo de construção e implantação do SIC, após atender o aspecto legal (Portarias 157/11 e 716/11) definiu-se o aspecto conceitual com base no tripé: sistema de acumulação de custos (por processo e ordem), sistema de custeio (histórico) e método de custeio (predominância de alocação direta). Diversos autores relevam a escolhas de modelos conceituais (dimensões organizacionais e tecnológicas) para modelagem do SIC, conforme apresenta a figura 5.

Figura 5 - Modelagem SIC



Fonte: Holanda (2010)

Conforme figura 5, os itens 1 a 9 formam os elementos para concepção, desenvolvimento e implementação do SIC. O modelo exposto na figura demonstra as etapas iniciais com o estudo comparado, estrutura conceitual e diretriz do modelo de custos como fundamentais para a construção, outros aspectos que pode ser observado é a relação entre a dimensão física e financeira dentro de uma plataforma baixa de banco de dados.

Dando sequência a construção do modelo, para compor a informação de custos no SIC, foram realizados diversos ajustes contábeis em etapas, primeiramente houve a segregação entre a informação orçamentária e não orçamentária, ajustando informações patrimoniais e excluindo informações orçamentárias e outras informações que não compõe o custo do período, conforme pode ser observado na Figura 6.

Figura 6 - Ajustes Contábeis - Informação de Custos

Despesa orçamentária executada	
(+)	Despesa liquidada
(+)	Inscrição de restos a pagar não processados
=	Ajustes da despesa orçamentária
(-)	Despesa executada por inscrição de restos a pagar não processados
(+)	Restos a pagar liquidados no exercício
(-)	Despesas de exercícios anteriores
(-)	Formação de estoques
(-)	Concessão de adiantamentos
(-)	Investimento/Inversões/Amortização de Dívida
=	Ajustes patrimoniais
(+)	Consumo de estoque
(+)	Despesa incorrida de adiantamentos

$$\begin{array}{r} (+) \quad \text{Depreciação/amortização/exaustão} \\ = \quad \quad \quad \text{Custo} \end{array}$$

Fonte: Machado, Holanda (2010)

Nota-se na figura 6 que, para formação do conceito de custos SIC, foi necessário realizar uma integração entre o sistema orçamentário, contábil, patrimonial e o de informação de custos, necessitando realizar ajustes contábeis devidos com o pressuposto do regime de competência, tanto com acréscimo de informações quanto exclusões das informações que não fazem parte do conceito de custos (MACHADO, HOLANDA, 2010; HOLANDA, 2011).

Alguns autores advertem que o SIC por ter característica *top-down* e não-transacional ainda não consegue ser capaz de subsidiar os gestores de forma plena para tomada de decisão e provê-los de informações de custos úteis e completas, tendo em vista que a impossibilidade pelo SIC de resgatar todas as informações físicas de custos das unidades, esse sistema somente utiliza os sistemas estruturantes vigentes para geração de relatórios de custos (AMARAL, BOLFE, BORGERT, VICENTE, 2014; SANTOS, VOESE, 2016).

Aliada a isso, há barreiras relacionadas a própria finalidade de utilização do SIC que são citadas por Cardoso; Aquino; Bitti (2011),

[...] a pressão por implantação ampla de artefatos da contabilidade gerencial no setor público acaba sendo superficial, de baixo grau de utilidade percebida e com baixa mudança no estilo de uso da informação. Organizações públicas, apesar de implantarem orçamento, contabilidade de custo, contabilidade por responsabilidade, atendendo exigências externas (vindas de instâncias superiores, ou por determinação legal ou judicial), fazem pouco uso para fins internos, tendo como principal objetivo a legitimação (CARDOSO; AQUINO; BITTI, 2011, p.3)

Nesse sentido é importante ressaltar que a apresentação dos gastos pelo SIC revelam exclusivamente a função da despesa orçamentária o que pode prejudicar a avaliação de gastos públicos em programas e projetos, já que não é possível realizar alocação de custos indiretos no SIC, nem qualquer tipo de repasse de gastos, tanto internamente quanto para outras entidades do setor público federal através de rateio, liquidação ou apontamento de atividades.

Por outro lado, alguns autores também revelam que o SIC tem contribuído para o processo decisório da gestão pública, se mostrando como um passo inicial para a evolução e maturação de um sistema de custos no setor público com vistas à mensuração dos serviços públicos e avaliação dos gastos públicos (HOLANDA, 2011; HOLANDA, LATTMAN-WELTMAN, GUIMARÃES, 2010; KLADI, M. C. E.; FERRARI, 2011)

Dessa forma, o sistema de custos no setor público, possui como funções, dentre outras: aferir a eficiência do gasto público, servir de instrumento de gestão dos serviços prestados

propiciar comparações entre os custos de atividades e serviços prestados pelas entidades públicas diversas, melhoria da qualidade do gasto no setor público, auxiliar o gestor na tomada de decisões típicas divulgar com transparência as informações dos serviços prestados à sociedade, controlar com eficiência e efetividade os gastos públicos e apurar os custos das ações orçamentárias, dos objetivos e dos programas de trabalho (MACHADO; HOLANDA, 2010; REIS; RIBEIRO; SLOMSKI, 2005).

2.5 ESTUDOS ANTERIORES

O Estado ao longo do tempo passou por transformações geradas pelas necessidades sociais, e, pela própria obrigação institucional de se auto-organizar e se reestruturar-se com o intuito de melhor atender a sociedade de um modo geral. Nessa perspectiva, a utilização das ferramentas gerenciais do setor privado pelo setor público e o foco em eficiência têm despertado estudos e ampliado novas agendas de pesquisas sobre o uso produtivo dos recursos financeiros e otimização dos serviços públicos (MOHR; RAUDLA; DOUGLAS; 2018).

Nesse contexto, os Estados vêm evoluindo no sentido de administrar, gerenciar e financiar os projetos públicos com o objetivo de prestar um serviço de excelência de modo que seus gastos sejam justificados e direcionados para ações de relevância social. Assim, a Administração Pública aliada às últimas reformas gerenciais, promovidas sobretudo pela NPM, se estabelece com as práticas e ferramentas gerenciais de custos para viabilizar as ações do Estado à sociedade.

Cumprir destacar que a prática da racionalização dos gastos públicos derivada de um sistema de gerenciamento de custos é uma ação primordial para a organização e estabilidade das contas públicas na sociedade. Neste sentido, a observação sobre a aplicação do controle de custos bem como sua funcionalidade ganha destaque no século XX, a partir dos modelos industriais.

Ocorre que, a adequada gestão de custos como ferramenta gerencial advém de uma cultura organizacional da iniciativa privada, no entanto para o setor público ainda é bastante embrionária no que diz respeito a sua implantação, efetivação e execução. Não há atualmente espaço para ações autoritárias que justifiquem o gasto excessivo e recorrente dos agentes públicos, sem a devida *accountability*, responsabilização e transparência, assim se faz necessário conduzir a gestão pública a partir de uma lógica de uso racional como forma de promover o bem-estar social e consolidar os princípios do Estado Democrático do Direito.

No Brasil diante do atual do agravamento da crise política, econômica e de um processo pandêmico mundial observa-se que se torna imprescindível uma atuação administrativa voltada à contabilidade gerencial e, conseqüentemente de custos aplicada ao setor público. Destarte, o Estado brasileiro passa por situações que pioram a cada ano, como o aumento da dívida pública, o comprometimento das receitas para pagamento de juros, involução no superávit primário, impedindo a aplicação de recursos em investimentos para o bem-estar da sociedade como um todo.

Há, no Estado brasileiro, entidades do setor público que possuem um nível intermediário de gerenciamento de custos, porém ainda falta em alguns estados e municípios e em diversos órgãos do Governo Federal um modelo estruturante e padronizado de sistemas de custos que possibilite um bom gerenciamento dos gastos públicos e apontem para uma melhoria no desempenho das organizações públicas, tal conjuntura vai ao encontro da afirmação de Alonso (1999, p.39) ao asseverar que:

o desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos, por conseguinte, a correta apuração dos custos dos serviços públicos e sua publicidade são poderosos instrumentos de controle social, permitindo aos usuários, aos auditores (internos e externos) a avaliação da eficiência dos serviços prestados (ALONSO, 1999, p.39).

Diante dessa concepção, a literatura nacional e internacional tem evidenciado diversos fatores que influenciam a adoção de sistemas de custos de forma eficaz, eficiente e efetiva, alguns desses fatores contribuem para o sucesso da implementação do sistema de custos e sua utilização de forma plena, outros impedem a implementação desse sistema (MONTEIRO, 2018; POMPERMAYER, 2000; ALONSO, 1999; MESSIAS; FERREIRA; SOUTES, 2018; MÄTTÖ; SIPPOLA, 2016; VERBEETEN, 2011; ARNABOLDI; LAPSEY;2003, SORUM, 2012).

Nesse sentido, de acordo com Bitti, De Aquino e Cardoso (2011)

A discussão teórica mais recorrente na literatura internacional procura explicar se a adoção de sistemas de custos decorre de demanda organizacional ou de efeitos institucionais. Enquanto a demanda organizacional é gerada pela percepção da utilidade e relevância da informação de custos por parte de gestores, os efeitos institucionais podem vir da busca por legitimação das práticas gerenciais perante grupos de interesse externos à organização (BITTI, DE AQUINO, CARDOSO; 2011).

É sabido que o sistema contábil - ao nível de controle de gastos das instituições públicas - tende a ser complexo por diversos fatores, pois nem sempre é possível delinear os

seus custos, seus objetos de custos, seus *cost drivers* devido ao grande número de demandas presentes nas instituições e na sociedade. Contudo, o que se percebe é uma resistência à implantação e ao gerenciamento através dos sistemas de custos, mesmo com todo um arcabouço legal que respalda a sua inserção em todas as entidades do setor público como descrito na seção 2.2.

2.5.1 Pesquisas Internacionais

Nesta seção serão apresentadas as principais evidências empíricas internacionais que embasaram a presente pesquisa e discutem os fatores críticos que influenciam a implementação do sistema de custos no setor público, conforme aponta o quadro 5.

Quadro 5 – Pesquisas Internacionais sobre fatores que influenciam a implementação de sistema de custos

Autores	Ano	País	Evidências Empíricas – Principais Achados das Pesquisas
Wahab et al.	2018	Malásia	Fatores comportamentais e técnicos, como a falta de comprometimento da equipe, compreensibilidade de conceitos e objetivos dos sistemas, limitação do sistema de informação de custos, influenciam no sucesso da implementação do sistema de custos
Arnaboldi e Lapsey	2003	Escócia	Os resultados indicam que os principais fatores que influenciam adoção de sistema de custos foram: os recursos limitados, tempo da equipe, experiência específica (<i>expertise</i>), limitação de recursos para consultores externos
Mättö e Sippola	2016	Finlândia	Os autores concluem que há diversas barreiras na adoção do sistema de gerenciamento de custos no setor público- ferramenta gerencial para tomada de decisão - como a superestimação das funcionalidades de custos e uma subestimação dos problemas, pressões internas e externas, dentre outras, na implantação do sistema de custos no setor público
Verbeeten	2011	Holanda	A utilidade da informação de custo afeta a implementação, o autor cita que as entidades do setor público frequentemente implementam sistemas de custos para atender às necessidades externas, mas fazem pouco uso desses sistemas para fins internos
Baird	2007	Austrália	Os fatores que afetam a extensão da adoção do gerenciamento de custos no setor público que são o tamanho, a utilidade da decisão de informações de custo e a cultura organizacional (inovação e orientação para resultados) das organizações públicas.
Upping e Oliver	2011	Tailândia	As maiores barreiras que afetam a implementação do sistema de custos foram: falta de suporte de software apropriado, dificuldade na coleta e definição dos elementos de custos, falta de apoio da equipe de contabilidade e deficiências nas fases de planejamento e <i>design</i> do projeto de implementação do sistema de custos.
Rundora e Selesho	2014	África do Sul	Os autores citam como fatores que impactam a implementação do sistema de custos: alto custo de implementação; resistência à mudança; envolvimento de muito trabalho; tempo despendido para implementação; falta de suporte da alta administração;
Abusalama	2018	Irlanda	Os autores ressaltam que os fatores comportamentais, sistemas e técnicos são imprescindíveis para a compreensão sobre as dificuldades enfrentadas para implantação de sistemas de custos no âmbito do setor público
Carvalho, Gomes e Fernandes	2012	Portugal	Para os autores, tanto o contexto organizacional quanto o ambiente institucional influenciam a adoção e o uso do sistema de custos pelos municípios portugueses analisados
Ahmad e Rbaba	2014	Jordânia	Os achados revelaram que os fatores comportamentais, organizacionais e técnicos influenciam a utilização do sistema de custos
García-Fénix e González-González	2020	Espanha	Os resultados da pesquisa apontam que os fatores políticos, técnicos e culturais influenciam a implementação do sistema de custos no setor público nos governos locais espanhóis
Mohr	2015	Estados Unidos	Os achados da pesquisa indicam que fatores contextuais e institucionais influenciam a utilização da contabilidade de custos e sua percepção de utilidade nos governos locais dos Estados Unidos
Oseifuah	2014	África do Sul	Os autores elencaram uma série de deficiências na utilização do sistema, como os altos custo de implementação, a resistência a mudança, a falta de apoio da alta administração, a falta de cooperação entre funcionários, a falta de comprometimento entre setores
Binh e Thuy	2019	Vietnã	Os autores evidenciaram que o aumento no custo do serviço público prestado pelo hospital público teve o maior impacto dentre os fatores que afetam os sistemas de custos em 25 Hospitais Públicos no Vietnã
Mohr, Raudla, Douglas	2018	Países Europeus	O nível de profissionalismo, os aspectos políticos, a autonomia gerencial, as sanções pelo não cumprimento de metas, treinamento, dentre outros fatores influenciam a adoção do sistema de custos no setor público das organizações analisadas

Fonte: elaborado pelo autor

Dessa forma, pode-se observar no quadro 5 que a maioria das pesquisas que foram investigadas utilizaram uma abordagem metodológica de natureza quantitativa e descritiva, descrevendo as características dos fenômenos e coletando informações com técnicas estatísticas, além do mais encontram-se na relação acima países que se baseiam no sistema jurídico *commom law* (Malásia, Escócia, Austrália, Irlanda e Estados Unidos) e países que se fundamentam no sistema *civil law* (Finlândia, Holanda, Portugal, África do Sul, Vietnã, Espanha e Jordânia).

Cabe ressaltar que os atores envolvidos na gestão de custos no setor público devido ao processo de regulação contábil também sofrem diversas influências de natureza política e jurídica, seja na função normativa ou na função de acompanhamento dos relatórios de custos no setor público, conforme destacado na seção Referencial Teórico, item 2.1.

Como pioneiros na discussão internacional sobre a implementação de custos no setor público, Arnaboldi e Lapsey (2003) analisaram a implementação do sistema de custo nos governos locais na Escócia, conhecidos como conselhos, tendo como *background* as reformas de modernização dos serviços públicos. Nesse intuito, os autores realizaram uma pesquisa *survey* nos Departamentos de Finanças de todos os 32 conselhos escoceses para explicar a utilização do sistema de custo como instrumento gerencial pelas autoridades locais.

Os resultados do estudo apresentaram que os principais obstáculos para a adoção desse sistema de custos foram: os recursos limitados, tempo da equipe, experiência específica (*expertise*), ceticismo sobre benefícios reais, falta de prioridade (relevância), sistemas de informação inadequados, limitação de recursos para consultores externos.

Arnaboldi e Lapsey (2003) destacam que a falta de recursos humanos, financeiros e tempo de experiências, fatores ligados a gestão de pessoas ocorreram em 14 conselhos locais (43,75%), os autores concluem que não há uma explicação simples para a adoção e implementação de determinado sistema de custos nas autoridades locais escocesas, contudo há um conjunto de fatores relacionados a gestão de pessoas, fatores culturais e técnicos.

Mättö e Sippola (2016) estudaram a implementação do projeto de gestão de custos em duas organizações públicas finlandesas que trabalham numa relação cliente-fornecedor. Os autores destacam que a implementação de sistemas de custos advém da motivação econômica (melhoria da eficiência) e pressão institucional (influência extraorganizacional). Nessa senda, o estudo se destaca pela análise a relação entre

relevância prática e o comportamento de busca de legitimação no setor público, tal abordagem é discussão recorrente sobre as motivações para adoção e uso do sistema de custos pelo setor público.

Esses autores concluem que há diversas barreiras na adoção do sistema de gerenciamento de custos no setor público- ferramenta gerencial para tomada de decisão - como a superestimação das funcionalidades de custos e uma subestimação dos problemas, pressões internas e externas, dentre outras, na implantação do sistema de custos no setor pública (MÄTTÖ; SIPPOLA, 2016; MESSIAS; FERREIRA; SOUTES, 2018).

Verbeeten (2011), ao tratar sobre a utilização da informação de custos no setor público, realizou um estudo com o objetivo de validar a alegação de que a Nova Gestão Pública tem aumentado a procura e uso de informação de gestão de custos em organizações do setor público, com esse intuito o autor fez uma pesquisa *survey* com gestores financeiros e *controllers* de diversas entidades do setor público na Holanda, conforme quadro 6:

Quadro 6 - Principais resultados da Pesquisa de Verbeeten (2011)

Aspectos	Principais Resultados
Conceituais	A concepção e utilização de sistemas de gestão de custos difere entre os ramos analisados;
Culturais	A informação de custos no setor público é usada para legitimar as atividades da organização para as partes interessadas externas (<i>stakeholders</i>) em vez de serem utilizadas efetivamente para gerenciar organizações do setor público;
Gestão e Desempenho	A informação de custos no setor público é pouco utilizada para outros fins de gestão, tais como avaliação de desempenho, análises de privatização, benchmarking com partes externas ou para determinar preços de vendas ou taxas de usuário;
Prestação de Contas	Os sistemas de gerenciamento de custos no setor público são usados principalmente para fins de prestação de contas (planejamento e controle, orçamentação, relatórios financeiros ou requisitos legais satisfatórios);
Gestão Financeira e Política	As informações de custos no setor público são usadas principalmente por gerentes financeiros, porém são pouco utilizadas pelos gestores políticos;
Finalidades Externas e Internas	As entidades do setor público frequentemente implementam sistemas de gerenciamento de custos para atender às necessidades externas, mas fazem pouco uso desses sistemas para fins internos.

Fonte: Elaboração própria com base em Verbeeten (2011)

A pesquisa realizada por Verbeeten (2011) demonstra a natureza e a forma como são utilizadas a informação de custos pelas organizações públicas da Holanda, revela ainda que há divergência entre as organizações públicas relacionadas aos aspectos conceituais: se a informação de custos é utilizada como instrumento gerencial para

tomada de decisão derivada da legitimação ou se serve exclusivamente para fins de prestação de contas.

Cabe destacar que esse caráter normativo das informações de custos, ou seja, a utilidade da informação para atendimento às necessidades externas deve-se singularmente ao fato da estrutura normativa e legal das organizações do setor público holandesas serem alicerçadas predominantemente no sistema jurídico *civil law* (VERBEETEN, 2011).

Já Wahab et al (2018) realizaram uma pesquisa com a finalidade de fornecer *insights* sobre a implementação de um determinado sistema de gerenciamento de custos no Departamento de Contabilidade Geral da Malásia. De forma complementar, o artigo investigou os fatores críticos que influenciam o sucesso do processo de implementação do ABC, bem como a utilidade e os desafios do sistema de custos.

Este estudo contribui para literatura empírica na medida em que analisa a prática da gestão de custos como ferramenta gerencial do setor público em um país emergente, amparado pela Nova Gestão Pública. Os autores dão ênfase aos aspectos comportamentais relacionados a implementação do sistema de custos, como a falta de comprometimento da equipe, compreensibilidade de conceitos e objetivos dos sistemas, limitação do sistema de informação de custos, dentre outros, assim os autores identificaram os seguintes fatores críticos de sucesso, conforme quadro 7:

Quadro 7 - Principais fatores críticos na implementação do sistema de custos

Fatores	Obstáculos
Comportamentais	Compreensão das unidades de medida;
	Compreensão do direcionadores de custos;
	Compreensão da inter-relação entre as atividades, unidades de medição, geradores de custos e resultados;
	Compreensão e interpretação das informações de custo;
Técnicos	Precisão das informações estatísticas;
	Dificuldades em obter suporte técnico adequado;
	Dificuldades para operar a função geral do sistema gestão de custos;
	Falta de conforto para usar o sistema de gestão de custos;

Fonte: elaboração própria com base em Wahab et al (2018)

Consoante se depreende do quadro 7, os autores categorizaram os fatores críticos de sucesso em fatores comportamentais e técnicos, assim como no estudo de Arnaboldi e Lapsey (2003). Os autores concluíram que os fatores ligados aos recursos humanos e ao suporte técnico são os fatores que mais influenciam o sucesso da implementação de sistema de custos.

Baird (2007), em seu estudo, analisa a extensão da adoção de práticas de gestão de custos do setor público australiano em níveis de: i. análise da atividade; ii. análise do custo da atividade; e iii. custeio baseado em atividades, comparando o grau de adoção de práticas de gestão de atividades entre os setores público e privado e avalia a associação entre fatores organizacionais e dimensões culturais organizacionais. Para isso, o autor realiza uma pesquisa *survey* em 250 organizações do setor público australiano, sendo distribuídas em 32 universidades públicas, 39 hospitais públicos, 98 empresas governamentais e 81 agências governamentais.

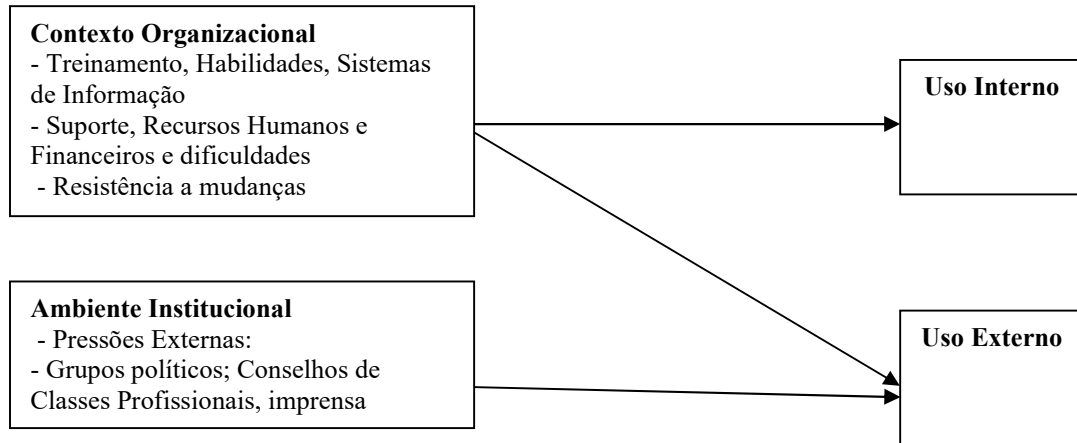
Nessa senda, Baird (2007) destaca 3 fatores que afetam a extensão da adoção do gerenciamento de custos no setor público que são o tamanho, a utilidade da decisão de informações de custo e a cultura organizacional (inovação e orientação para resultados) das organizações públicas. Esse estudo contribui a esta pesquisa na medida em que indica a existência de entraves na adoção e uso de sistema de custos devido a "políticas internas" causando atrasos na tomada de decisões, e também barreiras decorrentes da inflexibilidade das organizações e comportamento dos gestores e equipe de resistência a mudanças.

Para Baird (2007), as entidades do setor público com cultura voltada à inovação são menos propensas a resistência a mudança e possui uma maior probabilidade de experimentar novas soluções e novos projetos, como o sistema de custos, ademais se a organização pública possui uma cultura orientada para resultados tendem a ser atraídas com novas práticas de gestão, como o gerenciamento de custos visando melhorar sempre sua *performance* e seu nível de eficiência.

Os resultados obtidos não evidenciam uma associação entre a cultura organizacional e nenhum dos três níveis de gestão da atividade, com explica se inferir que as dimensões culturais não afetam a adoção de práticas custos no setor público nas organizações analisadas da pesquisa de Baird (2007), porém os resultados revelam uma associação entre a utilidade de decisão da informação de custos e a adoção de prática da gestão de custos nas entidades públicas.

Outro estudo que vale ser destacado é o de Carvalho, Gomes e Fernandes (2012) que analisaram os principais determinantes da utilização do sistema de custos em municípios portugueses. Os achados da pesquisa evidenciaram que tanto o contexto organizacional quanto o ambiente institucional influenciam a adoção e o uso do sistema de custos pelos municípios analisados, conforme hipotetizado na figura 7:

Figura 7 - Fatores que afetam a adoção e uso do sistema de custos



Fonte: Carvalho, Gomes e Fernandes (2012)

Os fatores analisados por Carvalho, Gomes e Fernandes (2012) se dividem em dois tipos: contexto organizacional e ambiente institucional, o contexto organizacional influi no uso interno e externo, compreendendo o treinamento, habilidades, sistema de informação, recursos humanos e resistência a mudanças.

Por outro lado, o ambiente institucional influi no uso externo através de pressão externa advinda de diversos atores, como grupo políticos, conselhos de classes profissionais e imprensa, tal realidade está coerente com os pressupostos da teoria da regulação contábil, plataforma teórica da presente pesquisa, isto porque, a hipótese subjacente dessa teoria assegura que o processo de regulação contábil é resultado da interação (competição ou cooperação) entre diferentes grupos de interesses.

Upping e Oliver (2011) investigaram os fatores críticos de sucesso que influenciam a implementação do sistema de custos em universidades públicas Tailandesas. Os autores realizaram um levantamento com *survey* entre os Diretores Financeiros de 78 universidades públicas tailandesas. Os resultados do estudo identificaram as maiores barreiras que afetam a implementação do sistema de custos que foram: falta de suporte de software apropriado, dificuldade na coleta e definição dos elementos de custos, falta de apoio da equipe de contabilidade e deficiências nas fases de planejamento e *design* do projeto de implementação do sistema de custos.

Noutro prisma, Rundora e Selesho (2014) examinaram 48 pequenas empresas na África do Sul, realizam uma abordagem de pesquisa *survey* cujos respondentes deveriam relatar suas experiências sobre a metodologia e sistemática de custo

empregada, conforme quadro 8 que trata das barreiras na implementação do sistema de custos:

Quadro 8 -Dez Barreiras para implementação do sistema de custos

i.	Alto custo de implementação do método de custo;
ii.	Resistência à mudança;
iii.	Envolvimento de muito trabalho;
iv.	Tempo despendido para implementação;
v.	Falta de suporte da alta administração;
vi.	Falta de cooperação e comprometimento entre os departamentos;
vii.	Falta de conhecimento sobre método de custo;
viii.	Problemas na definição de parâmetros de custos;
ix.	Problemas na identificação de parâmetros de custos;
x.	Alto custo de consultores externos;

Fonte: Rundora e Selesho (2014)

Ainda tratando neste contexto, Ahmad e Rbaba (2014) apresentaram um estudo buscando identificar os problemas de implementação de determinado sistema de custos, bem como benefícios e nível de sucesso em empresas jordanianas. Nesta feita, os autores realizaram entrevistas semiestruturadas com gerentes financeiros e chefes de contabilidade visando determinar as principais dificuldades na adoção e uso do sistema de custos.

Os achados da pesquisa revelaram também que os fatores comportamentais, organizacionais e técnicos contribuem para a utilização do sistema de custos, conforme expresso na Tabela 1. Assim, pode se notar convergência na literatura no que diz respeito a categorização dos fatores críticos de sucesso como realizada por Sudhakar (2012):

Tabela 1 - Principais barreiras na implementação empresas Jordânia

Problemas identificados	Percentual de Confirmação dos Entrevistados
Dificuldade métricas e operacionais	66%
Falta de suporte de software	60%
Alto custo de consultoria	60%
Falta de consultores locais	33%
Mudanças necessárias na estrutura organizacional para adequação	33%
Ocupa muito tempo da equipe do computador	17%
Alto custo de implementação	17%

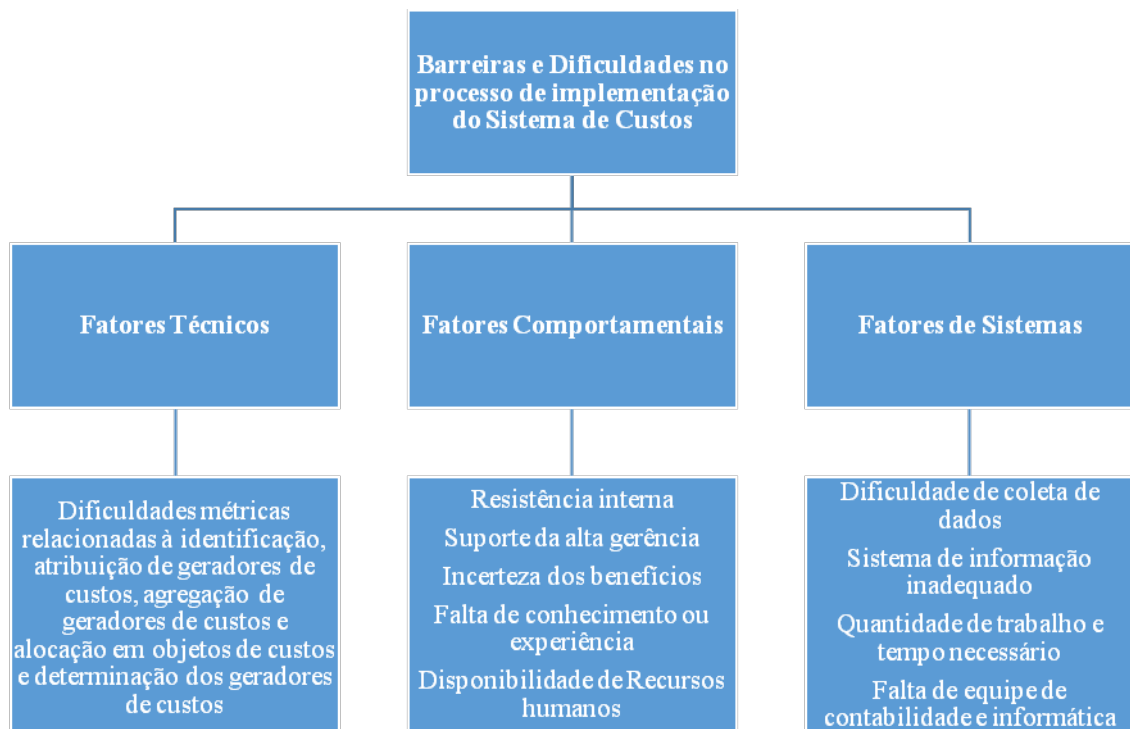
Fonte: Adaptado de Ahmad e Rbaba (2014)

Nesse cenário, Abusalama (2008) realizou uma pesquisa objetivando analisar os motivos pelos quais há baixa adesão do sistema de custos a despeito dos benefícios do sistema em companhias irlandesas.

Embora se trate de companhias do setor privado na Irlanda, este estudo aborda os três tipos principais de fatores críticos de implementação em consonância com a literatura referenciada por Abusalama (2008) que são: comportamentais, sistemas e técnicos, imprescindíveis para a compreensão sobre as dificuldades enfrentadas para implantação de sistemas de custos no âmbito do setor público, conforme figura 8.

O estudo de Abusalama (2008) contribui para “o estado da arte” na medida em que identifica os elementos críticos que definem a eficácia e eficiência da implementação do sistema de custos e os categoriza em comportamentais, sistemas e técnicos. Como existem muitos fatores críticos expressos na literatura essa categorização se torna ainda mais importante para agilidade na priorização e na tomada de decisão.

Figura 8 - Barreiras e Dificuldades na Implementação do Sistema de Custos



Fonte: Adaptado de Abusalama (2008)

Neste diapasão, García-Fénix e González-González (2020) avaliaram os principais fatores que impactam a implementação do sistema de custos nos governos locais espanhóis. Com esse objetivo, os autores realizaram um estudo de caso na Câmara Municipal durante os anos de 2012 a 2018. Este trabalho contribui com a literatura na medida em que amplia as evidências empíricas no que diz respeito as principais dificuldades e obstáculos enfrentados pelos atores envolvidos, bem como analisa os fatores políticos, técnicos e culturais inseridos na implementação do sistema de custos no setor público.

Consoante consta no quadro 9 além das evidências encontradas no estudo, García-Fénix e González-González (2020) propõem diversas medidas para mitigar as barreiras identificadas no processo de implementação do sistema de custos no setor público:

Quadro 9 - Fatores que contribuem para a implementação do sistema de custos

Fatores	Principais Evidências	Medidas Mitigadoras Propostas
Político	<ul style="list-style-type: none"> • Modelo orgânico da estrutura organizacional • Gestão burocrática • Gestão de serviços executada de forma isolada • Diversidade de sistemas • Ausência de procedimentos e níveis de responsabilidades 	<ul style="list-style-type: none"> • Supervisão do processo de implementação • Apoio político dos órgãos do governo • Definição de procedimentos e responsabilidades • Aplicação de medidas corretivas e incentivos ao uso • Criação de um órgão de coordenação e promoção
Técnico	<ul style="list-style-type: none"> • Ambiguidade de conceitos, falta de homogeneidade • Falta de validação de informações • Dificuldade de comparação de informações • Indisponibilidade de informações • Dificuldade de alocação de custos 	<ul style="list-style-type: none"> • Participação de especialistas na concepção do modelo • Validação das informações • Treinamento da equipe da organização • Integração do sistema de orçamento com o sistema de custos
Cultural	<ul style="list-style-type: none"> • Conflito entre interesse social e eficiência • Justificativa limitada • Falta de investimentos em competências 	<ul style="list-style-type: none"> • Divulgação das vantagens do sistema de custos • Promoção da colaboração entre os atores envolvidos • Discurso de promoção do sistema de custos

	<ul style="list-style-type: none"> • Falta de promoção da colaboração institucional • Foco em aspectos quantitativos 	
--	--	--

Fonte: elaborado pelo autor com base em García-Fénix e González-González (2020)

De acordo com os autores, a principal barreira política diz respeito ao conflito existente no processo de implementação entre a Câmara Municipal de Sevilha na defesa de sua autonomia, como o Governo Central, notadamente a atuação funcional dos atores envolvidos no processo, bem como seus interesses.

Nota-se que este estudo vai ao encontro das questões relacionadas a teoria da regulação contábil, em que a predominância dos grupos de interesses e pressão externas que exercem influência sobre as entidades do setor público através de mecanismos políticos, legais e normativos consoante foi discutido na seção 2.1.

No que tange ao fator cultural identificou-se como preponderante entre as evidências encontradas por García-Fénix e González-González (2020) o conflito entre o interesse social e eficiência é derivado da complexidade institucional, e por fim o principal obstáculo técnico refere-se a dificuldade de comparações de informações entre o sistema de orçamento e a falta de homogeneidade cuja ação mitigadora proposta foi a integração entre orçamento e o sistema de custos e validação das informações, respectivamente.

Ainda nessa perspectiva, Mohr (2015) examinou os quatro motivos principais que levavam os governos locais dos Estados Unidos a adotarem um sistema de contabilidade de custos. O autor (2015) destaca que há poucos estudos sobre a contabilidade de custos nos EUA e que a literatura empírica assegura que há uma ampla gama de fatores contextuais e institucionais que influenciam a utilização da contabilidade de custos pelas cidades e sua percepção de utilidade.

Dentre os fatores citados acima, Mohr (2015) descreve o impacto da liderança, a hierarquia organizacional, impedimentos técnicos e políticos, pressão competitiva, ressaltando que o uso da contabilidade de custos é uma questão importante diante da crise fiscal, incluindo a gestão por desempenho das organizações públicas. Nota-se neste estudo, que a maioria das organizações reconhece a importância da implementação do sistema de custos na avaliação de desempenho das entidades.

Oseifuah (2014) avaliou a utilização de sistemas de custos com metodologia ABC, identificando suas vantagens e suas deficiências no setor público da África do Sul. Nesse estudo, o autor elenca uma série de deficiências na utilização do sistema,

como os altos custo de implementação, a resistência a mudança, a falta de apoio da alta administração, a falta de cooperação entre a força de trabalho, a falta de comprometimento entre setores, falta de conhecimento sobre a metodologia, problemas na definição dos *cost drivers*, alto custo das consultorias externas, problemas na gestão de mudanças e softwares inadequados são os principais desafios na implementação desse sistema de custos.

Nessa esteira, Binh e Thuy (2019) investigaram os impactos dos fatores que afetam os sistemas de custos em 25 (vinte e cinco) Hospitais Públicos no Vietnã. Os autores realizaram uma pesquisa com os chefes e gerentes financeiros e de contabilidade dos hospitais e selecionaram 7 (sete) fatores críticos de sucesso que impactam os sistemas de custos, os quais estão sustentados pela literatura empírica, sendo: o aumento do custo do serviço público, a importância do sistema de custos, a complexidade do sistema de custo, complexidade da organização, o apoio da alta direção, a satisfação com o sistema de custos e o nível de uso do sistema de custos.

Os resultados indicaram que o aumento no custo do serviço público prestado pelo hospital público teve o maior impacto na implementação do sistema de custos, dentre os demais fatores críticos. Esse estudo contribui para esta pesquisa científica na medida em que identifica os principais fatores críticos de sucesso que afetam o sistema de custos e também traz uma avaliação sobre o grau de impacto desses fatores no sistema de custos dessas instituições públicas.

Mohr, Raudla, Douglas (2018) analisaram o uso da contabilidade de custos em 19 (dezenove) entidades do setor público europeias (ministérios do governo central e suas agências). Constatou-se que há um uso crescente da contabilidade de custos, como instrumento da NPM pelo governo central visando obter uma melhor gestão de desempenho. Nesse extenso estudo foi realizado um questionário examinando as percepções dos altos executivos e gerentes financeiros do setor público em 19 (dezenove) países europeus (Áustria, Croácia, Dinamarca, Estônia, Finlândia, França, Alemanha, Hungria, Islândia, Irlanda, Itália, Lituânia, Holanda, Noruega, Portugal, Sérvia, Espanha, Suécia e Reino Unido).

Os achados da pesquisa sinalizam que o nível de profissionalismo, a interação entre os funcionários e supervisores, os aspectos políticos, autonomia gerencial, sanções pelo não cumprimento de metas, treinamento, dentre outros influenciam a adoção do sistema de custos no setor público das organizações analisadas. Ademais, em consonância com a teoria da agência, o estudo sugere que o uso do sistema de custos

nas organizações públicas como ferramenta de monitoramento de desempenho pode ajudar a reduzir a assimetria de informações entre o principal e o agente (ministérios e agências).

Vale ressaltar que no cenário brasileiro, os ministérios - através da supervisão ministerial - controlam administrativamente a atuação das entidades da administração indireta (autarquia, agências, entre outras) em relação ao cumprimento de suas finalidades, sem que haja subordinação. Nesse ponto, a implementação do sistema de custos no setor público federal de forma plena pode contribuir com o Poder Executivo Federal assegurando de forma eficaz o controle finalístico por meio do instituto da tutela administrativa, dentro dos limites que a lei confere.

Conclui-se que na literatura internacional nos diversos países com diferenças econômicas (países desenvolvidos e emergentes), culturais e de sistemas jurídicos (*common law e civil law*), há existência de fatores legais, comportamentais, políticos, técnicos, culturais e organizacionais - que influenciam o processo de implementação do sistema de custos enfrentadas pelas entidades do setor público (ABUSALAMA, 2008; AHMAD; RBABA, 2014; RUNDORA; SELESHO, 2014; UPPING; OLIVER, 2011; BAIRD, 2007; ARNABOLDI; LAPSEY, 2003; WAHAB et al., 2018).

2.5.2 Pesquisas Nacionais

Já no contexto nacional, para o desenvolvimento da revisão de literatura, foram utilizados livros, artigos de congressos e periódicos, dissertações e teses, conforme quadro 10. Sendo assim, a seguir serão elencadas as principais contribuições dos referidos estudos para o objeto da pesquisa.

Quadro 10 - Estudos anteriores sobre os fatores (facilitadores ou inibidores) na implementação de sistema de custos no setor público

Autor	Ano	Principais Achados
Rosa, Silva e Vieira	2015	Os autores evidenciam, em seus resultados, que houve reconhecimento da importância da implementação do sistema de custos no setor público no processo de planejamento orçamentário, tomada de decisão, bem como na transparência pública.
De Souza Neto e Zonatto	2018	Os resultados identificaram seis fatores de resistência envolvidos no processo de mudança para implantação do sistema de custos nos municípios analisados: poder institucional, insegurança ontológica, confiança, inércia, falta de conhecimento, <i>decoupling ou loose coupling</i> .
Franco et al	2013	Os achados da pesquisa indicaram que existe incipiência de conhecimento dos entrevistados acerca da importância, viabilidade e utilidade de um sistema de custos no setor público.
Souza, Ortiz e Almeida	2013	Os autores concluíram que existe um reconhecimento da utilidade de um sistema de informação gerencial de controladoria ao processo decisório da gestão pública pelos gestores públicos e a precariedade estrutural da área de custos aplicada ao setor público.
Monteiro	2018	O autor evidencia dez categorias de fatores de importância da implantação do sistema de custos na administração pública, além disso identificou dificuldades e barreiras, as quais são categorizadas em materiais e imateriais
Dos Santos, Costa e Voese	2016	Os autores evidenciaram que as IFES analisadas tiveram dificuldades técnicas e operacionais, desconhecimento de normas, dentre outros no uso do sistema de custos
Monteiro et al.	2015	Os autores revelam na pesquisa os desafios na implementação do sistema de custos no setor público relacionados a aspectos técnicos, finalísticos, comportamentais e institucionais, voltados aos recursos humanos e à gestão
Parcianelo, Gonçalves, Soares	2015	Os autores constataram fatores ligados a pessoas e a sistemas que dificultam a implementação de sistema de gerenciamento de custos nos municípios do Rio Grande do Sul
Xavier Junior et al	2019	Os autores sugerem que os sistemas de custos são indispensáveis para a gestão institucional, pois são ferramentas primordiais no processo da tomada de decisão, planejamento e execução dos gastos
Lovato et al.	2016	Os autores sugerem que evidenciam em seus achados diversas questões estruturais importantes para o sistema de custos no setor público, com a finalidade de criar um determinado padrão das principais dificuldades encontradas
Araújo, Carneiro e Santana	2015	Como os fatores relativos a viabilidade orçamentária e o entendimento sobre a competência da informação de custo impactam o sistema de custos no setor público
Drehmer, Raupp e Tezza	2016	Existem fatores limitantes para a implantação do sistema de custos, o principal fator foi a quantidade de integrantes da equipe técnica, os demais fatores foram: qualificação; recursos financeiros; sistemas informatizados e equipamentos de informática (hardware).
Baiense, e Rosa	2018	Existem barreiras dificultam a gestão dos custos, como influências políticas, pessoal não qualificado, resistência a mudanças, falta de recursos e de comprometimento, simples busca de legitimidade, entre outros
Costa, Gonçalves e Raupp	2018	As principais dificuldades identificadas referentes ao processo de implantação de sistema de custos são: a falta de padronização dos modelos de sistema de custos, escassez de profissionais capacitados, falta de recursos financeiros e orçamentários e falta de fiscalização e meios técnicos
Queiroz et al.	2019	O estudo demonstrou a percepção dos servidores no âmbito municipal e alta gerência em relação a importância de implementação do sistema de custos
Messias, Ferreira e Soutes	2018	Os resultados indicam que as principais dificuldades na adoção de sistema de gerenciamento de custos no setor público federal são: o foco na legitimação e não na eficiência, a não integração com os outros sistemas estruturantes

Fonte: elaboração pelo autor

Pode-se observar no quadro 10 que os estudos em sua maioria no contexto brasileiro possuem caráter descritivo ou exploratório, isto porque o processo de utilização do sistema de custos pelas entidades do setor público no Brasil ainda se encontra ainda em um estágio inicial. Nota-se também que devido às peculiares da pesquisa científica no Brasil há uma predominância de estudos de natureza qualitativa.

Monteiro (2018) realizou um estudo que aponta os benefícios da implantação do sistema de gerenciamento de custos, evidenciando os fatores de importância da contabilidade de custos na administração pública e as possíveis barreiras para sua efetivação. Inicialmente o autor identificou um conjunto de fatores de importância da utilização do sistema de custos no setor público, destacando a melhoria da informação para a tomada de decisão, transparência pública, controle de custos e apoio na implementação de políticas públicas.

Ainda em seus resultados, Monteiro (2018) categorizou as barreiras encontradas como materiais e imateriais, afirmando ainda que os grandes desafios encontrados para a implantação e padronização de sistemas contábeis de custos referem-se à resistência a mudanças e pela cultura organizacional da instituição. Desse modo, de acordo com este autor, as mudanças na gestão contábil sugerem uma mudança de comportamento e de ações diante as ferramentas administrativas:

Necessário considerar as barreiras derivadas dos diferentes ambientes nacionais ao aplicar um novo modelo de contabilidade. Os valores subjacentes à cultura social, política e administrativa determinar uma série de características especiais nas práticas contábeis governamentais que fazem a convergência de fato (MONTEIRO, 2018, p. 76).

Embora a implantação dos sistemas de custos seja um processo natural da modernização das instituições públicas, Monteiro (2018) destaca como possíveis impedimentos as barreiras materiais e imateriais na inserção de sistemas na Administração Pública. Esta concepção só foi possível após a análise do autor sobre contabilidade e o uso de sistemas de custos, a saber:

As **barreiras materiais** são aquelas que poderiam ser solucionadas de forma material com a aplicação de recursos financeiros, materiais e humanos em sua solução como a contratação de serviços de consultoria especializados, treinamento de funcionários, aquisição de softwares de controle patrimonial e contabilização de custos. Por outro lado, as **barreiras imateriais** são aquelas que não dependem da aplicação de recursos financeiros direta ou indiretamente são aspectos de cunho cultural, político e de ambiente característicos do setor público que demandam tempo e mudanças profundas na organização (MONTEIRO, 2018, p. 77, **grifo nosso**)

De acordo com o quadro 11, ficam estabelecidas as características principais elencadas pelo autor como barreiras materiais e imateriais:

Quadro 11 - Exemplos de barreiras materiais e imateriais

Barreiras Materiais	Barreiras Imateriais
Custos identificados	Cultura organizacional
Carência de pessoal	Contexto social e suas tradições
Carência de sistemas adequados ou adaptados à realidade institucional	Oposição a mudanças
Carência de investimentos em tecnologia e comunicações	Aspectos políticos e administrativos
Custos com consultoria	Centralização de controle numa gestão hierárquica
Custos com identificação e avaliação	Resistência interna
	Falta de comunicação e transparência sobre as normas institucionais
	Problemas nos registros contábeis do setor público
	Falta de controle de custos no setor público
	Aspectos jurídicos legais

Fonte: Monteiro (2021, p. 77)

Vale ressaltar que as barreiras materiais criam impedimentos no desenvolvimento dos sistemas de custos no âmbito do setor público, entretanto essas barreiras podem ser consideradas pontuais e de simples solução (ex. realocação de recursos), diferentemente das barreiras imateriais as quais podem dificultar demasiadamente o processo de uso do sistema de custos, sendo considerada de resolução complexa. Sobretudo, pelo entendimento de que mudanças organizacionais e tradicionais demandam tempo e englobando aspectos culturais dos atores envolvidos.

Normalmente, as questões políticas podem estar atreladas ao poder hierárquico gerando uma lentidão na execução dos processos, ou, ainda, criar problemas de comunicação e transparência nas informações fornecidas. As questões de registros contábeis e de falta de controle de custos teoricamente, já são dissolvidas pelos sistemas atuais do Governo Federal como o SIAFI (Sistema Orçamentária Integrado de Administração Financeira) e o SIC.

Monteiro (2018) ainda destaca que existem pequenos fatores como impedimento para implantação de normas e sistemas contábeis, não exatamente relacionados ao controle e a Contabilidade de Custos, contudo tais elementos geram uma lentidão em sua aplicação como expõe o quadro 12:

Quadro 12 - Impedimentos para implantação de normas e sistemas contábeis

Fatores de Impedimento
Baixo índice de recursos orçamentários em Tecnologia da Informação
Baixo número de capacitação de funcionários públicos
Altos valores de consultoria

Rosa, Silva e Vieira (2015) analisaram a postura dos contadores de prefeituras de Santa Catarina sobre a implantação de sistemas de custos para gerir a Administração Pública. Dentre os resultados, o artigo aponta a posição dos agentes como positiva, uma vez que estes reconhecem a importância da implementação do sistema no processo de planejamento orçamentário, tomada de decisão, bem como na transparência pública, mesmo tendo apenas um município com a implantação consolidada.

Vale destacar que todo processo de modernização passa por uma possível quebra de paradigmas e de controles tradicionais, nesse sentido é necessário entender, de acordo com que apontam Rosa et al. (2015):

O sucesso da implantação de um sistema de informação de custos não depende apenas do cumprimento das exigências legais nem do rebuscamento de sua estrutura conceitual, pois, apesar da importância desses fatores, antes é preciso perceber a utilidade das informações de custos para o controle e melhoramento gerencial de suas atividades bem como o aprimoramento do processo de tomada de decisão. Desta forma, além de cumprir a legislação, os sistemas de custos da administração pública também precisam ser úteis para a gestão, auxiliando na busca pela eficiência do gasto público (ROSA, SILVA E VIEIRA; 2015 p. 32).

Por sua vez, De Souza Neto e Zonatto (2018) analisaram os fatores de resistência envolvidos (facilitadores e dificultadores) no processo de mudança para implantação do Sistema de Informação de Custos nos Municípios da Região Serrana do Estado de Santa Catarina. Com esse objetivo, os autores realizaram uma pesquisa nos 18 municípios pertencentes a Região Serrana do Estado sendo investigado sete fatores de resistência a mudança: poder institucional, insegurança ontológica, confiança, inércia, falta de conhecimento, aceitação de rotinas, *decoupling* ou *loose coupling*.

Assim, os resultados dessa pesquisa identificaram todos os fatores de resistência à mudança na implantação do sistema de informação de custos, exceto o fator aceitação de rotinas nos municípios analisados. As evidências encontradas no estudo realizado por De Souza Neto e Zonatto (2018) indicam que existem dificuldades culturais que certamente influenciam o processo de adoção e uso de custos, objeto desse presente estudo. Além disso, apesar do reconhecimento da importância do sistema de custos pelos entrevistados, o sistema de custos ainda não havia sido implantado em alguns municípios da pesquisa.

Nessa linha, Franco et al (2013) investigaram o nível de entendimento e de adoção dos sistemas de custos nos municípios do Paraná, além disso os autores procuraram conhecer

através da pesquisa: o nível de dificuldades de implantação, o grau de conhecimento sobre os sistemas de custos e as noções de condições estruturais e financeiras. Como procedimento metodológico, utilizou-se a aplicação de questionário em 399 municípios do Estado do Paraná, dos quais 67 retornaram preenchidos. Os achados da pesquisa indicaram que existe incipiência de conhecimento dos entrevistados acerca da importância, viabilidade e utilidade de um sistema de custos.

Souza, Ortiz e Almeida (2013) investigaram a percepção dos gestores municipais da Região Sudoeste do Estado de Mato Grosso sobre utilidade de relatórios da controladoria em geral e a adoção de um sistema de custos. Nesse estudo foram selecionados 22 municípios da Região Sudoeste do Estado do Mato Grosso.

Diante dos resultados obtidos, os autores concluíram que existe um reconhecimento da utilidade de um sistema de informação gerencial de controladoria ao processo decisório da gestão pública pelos gestores públicos e a precariedade estrutural da área de custos aplicada ao setor público, destacando dificuldades na estrutura física da área de custos na administração pública, no processo de adaptação da estrutura, suficiência dos recursos de informática e nas condições do software integrado de informações.

De forma semelhante, os achados desse estudo contribuem para a presente pesquisa na medida em que reconhecem que ocorrem dificuldades de estrutura física, estrutural ou tecnológica de acordo com a percepção de gestores municipais (atores envolvidos) no processo de implementação, ou seja, as dificuldades de natureza técnica evidenciadas podem exercer influência na adoção e no uso do sistema de custos no setor público.

De forma inovadora no tema de custos no setor público à luz das reformas gerenciais ocorridas na administração pública no âmbito global, Messias, Ferreira e Soutes (2018) investigaram as experiências internacionais sobre a aplicação de sistemas de custos com o objetivo de identificar as principais barreiras do processo de implantação, bem como sua superação a esses obstáculos e os referidos benefícios propiciados à gestão pública.

Nesta toada, com base em achados internacionais, os referidos autores afirmam que as principais dificuldades na adoção de sistema de gerenciamento de custos no setor público federal são: o foco na legitimação e não na eficiência, a não integração com os outros sistemas estruturantes e com o planejamento estratégico da organização pública, a insuficiência de recursos e o excesso de normas regulamentares que torna exequível o processo de adoção e uso.

Pode-se inferir que essas dificuldades elencadas por Messias, Ferreira e Soutes (2018) obstaculizam o processo de adoção e uso do sistema de custos, às vezes tornando-o incapaz de produzir os efeitos ora desejados, como a eficiência e a transparência das contas públicas.

Adicionalmente, Messias, Ferreira e Soutes (2018) relevaram que a utilização do sistema de custos somente por legitimação pode causar prejuízos a gestão pública, isto porque as organizações tendem a assumir tais práticas de custos sem a devida racionalidade independente da eficácia de tais práticas apenas por estar inseridas em determinados ambientes institucionais.

Já Dos Santos, Costa e Voese (2016) buscaram examinar as principais causas do uso (ou não) de sistema de apuração de custos em determinadas Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) brasileiras. Com esse objetivo, os autores selecionaram 80 IFES para amostra baseados em relatórios de Gestão obtidos no TCU ou nos sítios das IFES e analisaram se essas entidades empregavam sistema de ou metodologia de custos.

Os resultados pontuam que aproximadamente 90% das IFES não utilizam nenhum tipo de sistema de custos. De acordo com o estudo, as IFES alegam dificuldades técnicas e operacionais, desconhecimento de normas, dentre outros para adoção do sistema de custos.

Sobre esse enfoque, Monteiro et al. (2015) apresentam o processo de implantação do SICSP e seus desafios, trazendo uma perspectiva histórica e a estratégia de implantação além das ferramentas tecnológicas utilizadas. A pesquisa também apresenta a inter-relação entre os atores envolvidos e os desafios impostos durante o processo de implantação em organizações do setor público conforme foi apresentada na Figura 1 - Estrutura da Regulação Contábil no Brasil e Relações Internacionais da seção 2.1 do Referencial Teórico.

Esses autores revelam também os desafios na adoção do sistema de custos no setor público relacionados a aspectos técnicos, finalísticos, comportamentais e institucionais, voltados aos recursos humanos e à gestão, considerando que o maior desafio é a produção de informações úteis para tomada de decisão pelos gestores públicos.

Além disso, os autores relatam como desafios: a capacidade de integração do sistema de custos no setor público com outros sistemas, referem-se também aos aspectos culturais do setor público, capacitação dos usuários, gestão eficiente das informações, dentre outros (MONTEIRO et al., 2015; DOS SANTOS; COSTA; VOESE, 2016).

Já Parcianelo, Gonçalves, Soares (2015) identificam as iniciativas para implementação de sistema de gerenciamento de custos nos municípios do Rio Grande do Sul. Através de uma pesquisa *survey* os autores constataram que a implantação do sistema ocorre em um processo bem lento devido à falta de recurso orçamentários e também identificaram junto aos

respondentes as principais dificuldades para implementação do Sistema de Custos nas prefeituras analisadas no quadro 13.

Quadro 13 - Dificuldades apontadas nas respostas dos questionários

Dificuldades	Descrição
Pessoas	falta de pessoas (quantitativo), falta de comprometimento, falta de conhecimento sobre o sistema de custos, resistências a mudanças
Sistemas	falta de sistema informatizado para a apuração dos custos e falta de envolvimento dos setores de tecnologia da informação das prefeituras

Fonte: Adaptado de Parcianelo, Gonçalves, Soares (2015)

Conforme o quadro 13, os autores Parcianelo, Gonçalves, Soares (2015) afirmam que as atividades para implantação e desenvolvimento de custos, bem como a capacitação dos agentes públicos depende do conhecimento dos envolvidos no processo, nota-se empecilhos relacionados a pessoas e sistemas. Desse modo, é necessário observar os objetivos das entidades do setor público e sua estrutura organizacional visando alinhar as ferramentas disponíveis a serem utilizadas sob uma perspectiva gerencial e de legitimidade.

A despeito do panorama identificado nesta pesquisa citada, cumpre destacar que os dispositivos legais e normativos atuais sinalizam a obrigatoriedade e a necessidade da adoção de um sistema de informação de custos pelas entidades do setor público, bem como a capacitação contínua dos operadores do sistema de custos, sendo o gerenciamento de custos de alta relevância para o desenvolvimento de novos programas, projetos e avaliação de resultados de gestão pública (BRASIL, 2000; BRASIL, 2001; BRASIL, 2004).

É possível perceber a importância da contabilidade de custos no âmbito do serviço público, pois a sua utilização viabiliza um processo de transparência do uso dos recursos públicos. Ao apresentar a trajetória histórica para a implantação dos sistemas de custos nos entes da federação (Governo Federal, Estados e Municípios), assim diversos autores sinalizam que diversas barreiras tanto técnicas quanto políticas, culturais impedem a sua efetiva aplicação, o que podem ser configurados como fatores críticos de sucesso da sua implementação.

Queiroz et al. (2019) examinaram a percepção dos agentes públicos do município de Salvador em termos da importância da informação de custos, de forma exploratória, os autores avaliaram a percepção dos agentes públicos quanto a obrigatoriedade da Controladoria Municipal de Salvador em adotar o sistema de custos. Para isso, os autores entrevistaram membros da alta gerência e aplicaram questionários aos servidores da Controladoria Municipal.

Observou-se no estudo de Queiroz et al. (2019) um alinhamento da percepção dos servidores no âmbito municipal e da alta gerência em relação a importância de implementação do sistema de custos. Outro ponto relevante no estudo foi a discrepância encontrada entre a visão dos agentes públicos e alta gerência quanto a utilização das informações de custos. O presente estudo se propõe em uma abordagem mais ampla (nível federal) também captar a percepção dos profissionais de contabilidade do setor público federal em relação ao uso do sistema de custos.

Xavier Junior et al. (2019) realizaram um estudo comparativo sobre o planejamento e execução dos custos como forma de permitir aos gestores uma análise dos resultados para melhor aplicação dos recursos públicos de acordo com o estudo de caso da Universidade Federal Rural do Semiárido. Assim, o sistema de custos bem como sua contabilidade, são indispensáveis para a gestão institucional, pois constituem-se como ferramentas primordiais no processo da tomada de decisão, planejamento e execução dos gastos, sobretudo por permitir aos gestores uma mensuração dos recursos com o objetivo de identificar os aspectos positivos e negativos da sua aplicação (XAVIER et al., 2019).

Sob a perspectiva das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, Lovato et al. (2016) analisaram a implantação do sistema de informações de custos questionando a percepção dos usuários diante do sistema. Constatou-se os resultados positivos das instituições que utilizam o sistema de gerenciamento de custos. Outrossim, Lovato et al. (2016) evidenciam em seus achados diversas questões estruturais importantes para o sistema de custos no setor público, com a finalidade de criar um determinado padrão das principais dificuldades encontradas, conforme quadro 14.

Quadro 14- Grau de Dificuldades de Implantação do Sistema de Custos

Evento/Obstáculo	Achados da Pesquisa
Pessoal disponível	representam dificuldade para implantação (grau extremo e alto)
Qualificação pessoal	representam dificuldade para implantação (grau extremo e alto)
Hardware	Não representam dificuldade para implantação (grau baixo ou nenhum)
Software	Não representam dificuldade para implantação (grau baixo ou nenhum)
Financeiros	Não representam dificuldade para implantação (grau baixo ou nenhum)

Fonte: elaborado pelo autor adaptado de Lovato et al. (2016)

Outro fator que demanda atenção, segundo os autores (Lovato et al., 2016), é a discussão doutrinária acerca das normas internacionais, principalmente em relação ao processo de adaptação das normas as necessidades de cada país. Embora o Brasil possua sua própria legislação jurídica e contábil, isto é, um ambiente normativo-legal peculiar, necessita “harmonizar” suas normas, alterar sua legislação dentro do processo de convergência.

É também possível identificar na pesquisa de Lovato et al (2016) a relação entre corpo operacional e a implantação de sistemas de custos. Nela se percebe um envolvimento da equipe profissional quando a implantação do sistema vem acompanhado de capacitação. Lovato et al. (2016) afirmam que a adaptação de um sistema para atender as necessidades institucionais pode gerar conflito, pois o sistema que otimiza os processos em uma unidade pode não aderir de forma tão parecida em outra.

Do mesmo modo que há uma resistência em adequar recursos financeiros e orçamentários para implantação e desenvolvimento dos sistemas de gerenciamento de custos, há também uma dificuldade em perceber como a gestão de pessoas pode facilitar ou inibir a efetiva implementação dos sistemas. Sobre esse ponto, Montezano e Silva (2019) ressaltam que o processo de capacitação, a resistência do corpo operacional e a cultura já estabelecida podem inibir o desenvolvimento de novos sistemas e processos.

É possível observar que diversas lacunas no serviço público são constatadas pela sociedade de um modo geral, por exemplo, no momento da busca por um serviço há uma demora de atendimento e/ou má qualidade de prestação de serviços. Outra lacuna percebida é o grande número de atribuições e atividades sobrepostas no serviço público acarretando gastos públicos demasiados e sobrecarga dos agentes públicos.

A busca pela solução dessas problemáticas requer soluções macro desde uma reestruturação da administração pública, transformação digital, passando por soluções micro através de medidas operacionais como: padronização nos processos e procedimentos, mapeamento de processos, *lean government*³, dentre outras visando garantir no setor público um ambiente de produtividade e de dinâmica organizacional.

Além disso, para Lovato et al (2016), a implantação de um sistema de gerenciamento, o aprimoramento da gestão, capacitação e avaliação dos agentes públicos, estabelecimento de metas, dentro uma gestão por competências, são medidas que aumentam a performance do serviço público (LOVATO, et al. 2016).

Em apertada síntese, os autores convergem principalmente a capacitação de pessoal, movimentação e alocação de servidores de acordo com as suas atribuições, se necessária, contratação de pessoal especializado para a implantação do sistema de gerenciamento sem o

³ Para Jansenn e Estevez (2012), o *lean government* é uma nova onda que está surgindo como resposta às abordagens tradicionais – como o governo eletrônico (*e-Government*) e o governo transformacional (*t-Government*), e visa reduzir a complexidade do setor público simplificando e agiliza as estruturas organizacionais e processos, ao mesmo tempo em que estimula a inovação por meio da mobilização das partes interessadas.

entendimento da importância desse processo, não há possibilidade de uma implantação dinâmica e otimizada dos sistemas de gerenciamento de custos.

Ainda nessa ótica dos governos municipais, Araújo, Carneiro e Santana (2015) examinaram o nível de entendimento e implantação dos sistemas de custos na gestão pública dos municípios de Rondônia. Nesse estudo, foram avaliados fatores como: a viabilidade orçamentária, a competência da informação de custo e o ambiente do sistema de custos.

A pesquisa constatou que não houve implementação de sistemas de custos até o ano de 2014 e havia pouca preocupação relacionada a implementação sobretudo, pela discordância e resistência por parte dos agentes públicos sobre a implantação, cronograma e disponibilidade orçamentária e financeira para inserção do sistema. Concluiu-se também há ausência de viabilidade orçamentária e financeira para implantação do sistema de custos no ano que se aplica a pesquisa nos municípios analisados.

Entretanto, Drehmer, Raupp e Tezza (2016) examinaram a observação dos contadores dos municípios catarinenses sobre a dificuldade e possibilidades decorrentes da implantação do sistema de custos em prefeituras do Estado de Santa Catarina. Os resultados indicaram limitações na implementação do sistema de custos nos municípios pesquisados.

Quanto às barreiras na implantação do sistema de custos, o principal fator foi a quantidade de integrantes da equipe técnica em consonância com estudos anteriores na região analisada, outros itens que se apresentaram com barreiras foram: qualificação da equipe técnica; recursos financeiros; sistemas informatizados (*software*) e equipamentos de informática (*hardware*).

Nesse paradigma, observa-se no estudo de Drehmer, Raupp e Tezza (2016) que, mais de 90% dos municípios descumprem a legislação, ainda há de se considerar que a base legal e a obrigatoriedade do uso dos sistemas remontam o ano de 2011, logo essas localidades estão atrasadas pelo menos há dez anos. De acordo com os autores, não há um consenso entre os agentes públicos sobre a implantação e uso dos sistemas atrelado a isso existe uma falta de corpo operacional e de deficiência no treinamento dos servidores.

As evidências desse estudo corroboraram a fraca adoção e uso de sistema de custos aplicado ao setor público pelos municípios analisados. Imperioso ressaltar que a análise micro das prefeituras catarinenses é um retrato da maioria dos municípios brasileiros, haja visto que, no Estado de Rondônia não existe a preocupação de implantar sistemas de gerenciamento de custos a curto prazo (ARAÚJO; CARNEIRO; SANTANA, 2015).

De acordo com as pesquisas realizadas pelos autores Araújo, Carneiro e Santana (2015) e Drehmer, Raupp e Tezza (2016), há convergência dos agentes públicos sobre a

necessidade e importância do uso de sistemas de gerenciamento nos municípios, contudo, esses mesmos operadores sinalizam que os recursos financeiros, capacitação e gestão de pessoal são fatores críticos de sucesso para implantação do sistema de custos.

Um outro levantamento que deve ser citado é o de Baiense e Rosa (2018) no qual as autoras estudaram o uso dos sistemas de informações de custos a partir de publicações científicas. Nesse importante estudo chegou-se à conclusão de que o Governo Federal utiliza o método direto como método de custo e que o uso do sistema de custos contribui para o aperfeiçoamento da gestão e melhoria da qualidade dos serviços públicos prestados. Além disso, as autoras sinalizam a precariedade dos sistemas de custos já implantados ou da sua falta nos municípios brasileiros, destacando que em outros países, o método de custeio ABC é o mais utilizado e que o gerenciamento de custos no setor público se encontra em um estágio mais avançado que o Brasil.

Por fim, acerca dos principais obstáculos, e porque não os citar como fatores críticos de sucesso no processo de implementação do sistema de custo no setor público, Baiense e Rosa (2018) concluem, por meio de um estudo sistemático, que existem “barreiras que têm dificultado a gestão dos custos, como influências políticas, pessoal não qualificado, resistência a mudanças, falta de recursos e de comprometimento, simples busca de legitimidade, entre outros”.

Ao analisar os impedimentos, as dificuldades e as barreiras no contexto brasileiro, infere-se diante da literatura acima exposta que não há uma postura efetiva dos atores envolvidos para a implantação conjunta dos sistemas gerenciais não obstante a obrigatoriedade normativa, sendo necessário que todos os agentes envolvidos percebam a relevância do processo para a dinamização do Estado e para a sociedade.

Ressalta-se a necessidade latente de alinhar aos padrões econômicos internacionais e gerar benefícios com menos recursos para a sociedade através da contabilidade de custos que ora é influenciada por pressões externas, ora por pressões internas conforme a literatura preconiza. cuja efetividade se dá pela importância destinada pelos gestores públicos (BAIENSE; ROSA, 2018; DREHMER; RAUPP; TEZZA, 2016).

Costa, Gonçalves e Raupp (2018) avaliaram a relevância do conhecimento do custo do setor público na Administração Pública. Assim, os autores por meio de análise bibliográfica investigaram diversos artigos científicos que tratavam sobre a percepção de gestores sobre a adoção e uso do sistema de custos públicos, enfatizando as mudanças, dificuldades e perspectivas no processo de implantação desses sistemas.

Dessa forma, os resultados do estudo de Costa, Gonçalves e Raupp (2018) evidenciaram que as principais dificuldades identificadas nos estudos analisados pelos autores referentes ao processo de implantação de sistema de custos são: a falta de padronização dos modelos de sistema de custos, escassez de profissionais capacitados, falta de recursos financeiros e orçamentários, falta de fiscalização e meios técnicos.

Em suma, percebe-se através da literatura nacional que a adoção da gestão de custos ainda está em fase embrionária no Brasil, maiormente pela percepção auferida nas pesquisas nacionais de que, a maioria das entidades do setor público ainda está em processo de estudo para implantação do sistema, embora haja dispositivos legais que orientam e prescrevem de forma clara sobre a necessidade de implantação do sistema de custos.

Nota-se pelas evidências empíricas trazidas pelos autores que existem diversos fatores críticos de sucesso (facilitadores ou inibidores) sendo os principais categorizados em: técnica, política, de sistemas, organizacional, comportamental ou cultural, os quais influenciam o processo de adoção e uso do sistema de gerenciamento de custos no setor público. Os fatores inibidores são reconhecidos também como barreiras e dificuldades que impedem a implementação desse sistema no setor público de forma eficaz e plena.

Por outro lado, há um consenso entre os gestores públicos sobre os benefícios do sistema de custos como instrumento de governança pública para a sociedade e para gestão pública, dentre eles: a melhoria da qualidade dos serviços públicos, o aumento na transparência das contas públicas e a redução dos custos operacionais, auxiliando os gestores na tomada de decisões e na implementação de políticas públicas com efetividade.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Nesta seção são apresentados os procedimentos metodológicos para consecução dos objetivos desta pesquisa, sendo dividida em cinco subseções: Tipologia da Pesquisa, Amostra e População, Coleta de Dados, Tratamento dos Dados e Especificações do Modelo e Variáveis. A fim de se obter uma melhor validação e confiabilidade dos dados, foram utilizados diversos procedimentos metodológicos conforme exposto na figura 9:

Figura 9 - Resumo dos Procedimentos Metodológicos



Fonte: elaborado pelo autor

Destaca-se na figura 9 a importância da validação dos instrumentos metodológicos (entrevistas, questionários, análise documental e análise estatística) utilizados na presente

pesquisa. Importante ressaltar que para investigação de fatores críticos de sucesso, benefícios e dificuldades na implementação do sistema de custos, recentes estudos recorreram ao *mix method* (AHMAD; RBABA,2014; ARNABOLDI; LAPSLEY, 2005; WAHAB ET AL., 2018; BINH; THUY, 2019; ROSA, SILVA E VIEIRA, 2015; MONTEZANO E SILVA, 2019; ARAÚJO, CARNEIRO E SANTANA, 2015; QUEIROZ ET AL, 2019).

3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA

Quanto à abordagem trata-se de uma pesquisa *mix method*, ou seja, esta investigação por meio da triangulação metodológica combina coleta e análises de dados quantitativos e qualitativos, com a finalidade de produzir inferências sólidas do fenômeno analisado. Esse estudo utiliza como técnica qualitativa a análise de discurso que visa identificar inferências confiáveis de dados e informações sobre as dificuldades de sistema de custos a partir da entrevista semidirigida com renomados especialistas de custos do setor público federal e consultores nesse setor.

Desta forma, está em consonância com a pesquisa qualitativa que traz uma abordagem relacionada a aspectos subjetivos de determinados fenômenos sociais que se interage com o tempo, local e cultura, focando nas motivações e atitudes do ser humano e dinâmicas sociais (PARANHOS et al., 2016; GERHARDT; SILVEIRA, 2009, p. 32,33; GIL, 2008).

Por outro lado, esta pesquisa também atende os pressupostos da abordagem quantitativa na medida em que enfoca a objetividade ao explicar as dificuldades evidenciadas, utilizando-se de procedimentos estatísticos como a técnica da regressão que é o principal instrumento para obter estimativas, verificação dos canais de influência de variáveis e dependências estatísticas (GUJARATI, 2011).

De acordo com Rhardt e Silveira (2009, p.33, 34) e Gil (2008), a pesquisa quantitativa pressupõe análises estatística dos dados, idade e tem seus fundamentos no pensamento lógico positivista e também em parâmetros utilizando dados estatísticos para coleta e análise de dados.

Nessa perspectiva, a abordagem do *mix method* é definida com uma metodologia avançada que integra os dados quantitativos e qualitativos em uma única pesquisa. Essa combinação de estratégias de pesquisa possibilita um desenho de pesquisa mais completo, mais flexível e integrado de dados, acarretando melhores resultados consequentemente. De forma adicional, essa combinação oferece como vantagens: a maximização do volume de

informações obtidas durante o desenho de pesquisa, a coleta de dados ricos e abrangentes e a comparação dos dados, permitindo o aprimoramento e melhor qualidade dos resultados. (CRESWELL; WISDOM, 2013; PARANHOS et al., 2016)

Em consequência disso, este estudo desenvolve um modelo baseado na triangulação metodológica, a qual traz mais interação, confiabilidade, validades internas e externas, e generalização nas pesquisas, contribuindo para uma robusta construção do conhecimento e melhores possibilidades de análise, pois aumenta a fidedignidade na investigação e nos resultados (MARCONS; BRISOLA, 2014; ABDALLA et al,2013; ZAPPELLINI; FEUERSCHÜTTE, 2015).

Conforme destaca Zappellini e Feuerschütte (2015), a triangulação metodológica é um instrumento útil na pesquisa qualitativa aumentando a confiabilidade dos resultados e conclusões, mitigando inconsistências, por isso esse estudo fundamentou-se na premissa da triangulação dos métodos, consoante quadro 15 em destaque.

s

Quadro 15 – Triangulação metodológica da Pesquisa

1. Entrevista	Sendo realizada com especialista em gestão de custos no âmbito do setor público federal com perguntas abertas (roteiro previamente estabelecido e perguntas determinadas);
2. Análise do Discurso	Realiza a análise da entrevista de acordo com os objetivos da pesquisa
3. Pesquisa survey	levantamento através de questionário eletrônico com tipos de perguntas fechadas aos profissionais de contabilidade de atuam na área de custos no setor público federal;
4. Análise Estatística	Análise fatorial, Tratamento Estatístico dos dados do questionário e análise de regressão multivariada, analisando possível influência das variáveis explanatórias na variável dependente

Fonte: elaboração própria

Quanto à natureza caracteriza-se este estudo como uma pesquisa básica, uma vez que amplia o conhecimento para o desenvolvimento da ciência contábil, sem necessariamente se dirigir a solucionar problemas específicos. Quanto aos objetivos, ela pode ser classificada como exploratória e descritiva.

O aspecto exploratório ocorre através das entrevistas semidirigidas, cujo roteiro será demonstrado na seção 3.3.1. As pesquisas exploratórias buscam familiaridade com a questão de pesquisa e coleta de dados específico sem relação ao problema construindo hipóteses sobre os problemas identificando *a priori* potenciais óbices a implementação do sistema de custos.

Já em relação ao aspecto descritivo, ele se apresenta através da pesquisa bibliográfica e documental, e da aplicação dos questionários eletrônicos os quais visam descrever características e fatos de certo fenômeno, realidade ou população, sem controlá-los, e também

promover relações entre variáveis, (GERHARDT; SILVEIRA, 2009, p. 35; GIL, 2008; MALHOTA, 2001).

Logo, com o intuito de alcançar o objetivo da pesquisa, utilizou-se a seguinte tipologia, consoante foi caracterizado no resumo do Quadro 16:

Quadro 16- Caracterização da pesquisa

Tipos	Aspectos Metodológicos evidenciados na presente pesquisa
Abordagem	Qualitativo e Quantitativo
Natureza	Básica
Objetivos	Exploratória e Descritiva
Procedimentos	Entrevista, Questionário, Análise Estatística

Fonte: elaborado pelo autor

Em suma, como se depreende do quadro 16 de forma resumida, empregou-se nesta pesquisa uma abordagem metodológica quali-quantitativa, utilizando tanto análise de discurso quanto análise estatística na investigação das relações entre as variáveis observadas. No que se referem aos objetivos, classifica-se como exploratória e descritiva, e em relação aos procedimentos empregados para obtenção, coleta de dados e tratamento dos dados, utilizou-se respectivamente a pesquisa bibliográfica, a entrevista, o questionário e o tratamento estatístico dos dados para validação das hipóteses estudadas.

3.2 CARACTERIZAÇÃO DA POPULAÇÃO E AMOSTRA

Segundo Vergara (2010), população é o conjunto de elementos que tem as características do objeto do estudo, e a amostra é uma parte da população escolhida com base na representatividade. Nesta pesquisa, a população é composta por todos os profissionais de contabilidade do setor público no âmbito do Poder Executivo Federal com alguma prática ou experiência na área de custos, exceto empresas públicas, sociedades de economia mistas, fundos e caixas assistenciais.

Por sua vez, para selecionar a amostra foram enviados os questionários nos endereços eletrônicos dos potenciais respondentes, a partir das informações preliminares (*emails*, contatos e estrutura organizacional) obtidas de todos os órgãos da Administração Pública Federal no [sítio https://siorg.planejamento.gov.br/siorg-cidadao-webapp/pages/listar_orgaos_estruturas/listar_orgaos_estruturas.jsf](https://siorg.planejamento.gov.br/siorg-cidadao-webapp/pages/listar_orgaos_estruturas/listar_orgaos_estruturas.jsf), no cadastro dos contadores responsáveis no SIAFI (transação CONUG) e nos próprios sítios dos órgãos da Administração Pública.

Somado a isso, para elevar o índice de respostas, utilizou-se como estratégia de pesquisa o envio de mensagens a diversos profissionais de contabilidade que atuam no setor público federal pelos aplicativos *WhatsApp* e *Telegram* e solicitado a esses profissionais que replicassem o referido questionário eletrônico aos seus pares, contribuindo para o desenvolvimento dessa pesquisa. Essa técnica, de acordo com Collins e Hussey (2005), é denominada de “bola de neve”.

Salienta-se que no questionário existe um critério de consistência e validade interna da amostra ao delimitar o vínculo do respondente ao Poder Executivo Federal, conforme Apêndice 1.

3.3 COLETA DE DADOS

Nessa subseção são apresentados os instrumentos de pesquisa e coleta de dados utilizados, os quais são: entrevistas semidirigidas com painel de especialistas e questionário eletrônico.

3.3.1 Painel de Especialistas – Entrevistas Semidirigidas

De Queiroz Pinheiro et. al (2013) ressaltam que a entrevista com painel de especialistas contribui para construção de hipóteses e ideias e estabelecimento de base para investigação devido nomeadamente ao seu caráter exploratório, além disso, os autores sugerem que essas entrevistas podem ser realizadas com docentes, peritos ou pesquisadores.

No estudo feito por Queiroz et al. (2019), os autores realizaram entrevistas com especialistas (dois profissionais em cargos de chefia da Controladoria Geral do Município) buscando avaliar a percepção desses especialistas sobre a existência e o processo de implantação do sistema de custos no município de Salvador. Diversos autores também realizaram entrevistas com especialistas para identificar fatores (facilitadores ou inibidores) da implementação do sistema de custos no setor público, como Ahmad; Rbaba (2014), Arnaboldi; Lapsley (2005), Wahab et al. (2018), Binh; Thuy (2019).

Nesse presente estudo, a escolha dos especialistas ocorreu por conveniência e *expertise*, sendo considerado três fatores: a acessibilidade aos entrevistados, a facilidade para obtenção das entrevistas e a *expertise* sobre Custos no Setor Público. O objetivo das entrevistas através de um painel de especialistas visava levantar dados e informações sobre os

benefícios, fatores críticos de sucesso e as dificuldades enfrentadas na implementação do sistema de custos no setor público federal.

Conforme se observa no quadro 17, foram realizadas 6 entrevistas durante o período de julho a novembro de 2021, quanto ao perfil dos entrevistados, destacam-se: a entidade profissional vinculada, se ocupa função de confiança ou cargo de chefia, assessoramento ou direção, o tempo de experiência, experiência na área de custos do setor público e o nível acadêmico.

Quadro 17 -Perfil do Painei dos Especialistas

Especialistas	Entidade Profissional Vinculada	Ocupa cargo de chefia, assessoramento (S/N)	Tempo de experiência no setor público (anos)	Experiência na área de Custos do Setor Público (S/N)	Maior Nível Acadêmico
1	Controladoria Geral do Município	Não	5 a 10	Sim	Mestrado
2	Secretaria Municipal de Finanças	Sim	20 a 30	Sim	Especialista
3	Secretaria do Tesouro Nacional	Sim	10 a 20	Sim	Especialista
4	Secretaria da Fazenda do Estado	Sim	20 a 30	Sim	Mestrado
5	Universidade Federal	Não	5 a 10	Sim	Doutorado
6	Secretaria de Planejamento e Finanças	Sim	20 a 30	Sim	Doutorado

Fonte: elaboração pelo autor

Constata-se no quadro 17 que os entrevistados possuem como média um tempo de experiência de aproximadamente 10 a 20 anos de serviço público, 66% ocupam cargo de comissão, direção, assessoramento e todos possuem experiência na área de custos do setor público. Dessa forma, verifica-se que os especialistas possuem qualificação profissional e acadêmica necessárias para discorrer e debater sobre os fatores críticos de sucesso enfrentados na adoção e uso do sistema de custos do setor público.

O Especialista (E1) é graduado em ciências contábeis, possui especialização em auditoria e contabilidade pública, mestre em ciências contábeis. Atua como de auditor de controle interno na Controladoria do Município de Salvador. Pesquisador na área de accountability, controle externo e auditoria pública.

O Especialista (E2) é graduado em Ciências Contábeis, com pós-graduação em Contabilidade e Finanças. É Auditor de Finanças e Controle da Secretaria do Tesouro Nacional, com atuação na Coordenação-Geral de Programação Financeira e de Normas de

CASP, exerce atualmente o cargo de Subsecretário da Fazenda Municipal. É autor de diversos livros na área de Contabilidade Pública, foi membro do Grupo Assessor do Conselho Federal de Contabilidade, responsável pela edição de normas de contabilidade aplicadas ao setor público.

O Especialista (E3) é graduado em Ciências Contábeis, é Auditor de Finanças e Controle da Secretaria do Tesouro Nacional. Exerceu atividades de coordenação na Gerência de Custos. Ministra cursos, seminários e palestras na área de Sistema de Informações de Custos do Governo Federal.

O Especialista (E4) é graduado em Ciências Contábeis, com especialização na área de Administração Pública. É Mestre em Contabilidade. É Professor Universitário e Pesquisador em Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Orçamento Público, Finanças Públicas. Exerce Atualmente o cargo de Diretoria de Contabilidade Aplicada ao Setor Público da Secretaria da Fazenda. É membro do Grupo Assessor do Conselho Federal de Contabilidade.

O Especialista (E5) é graduado em Ciências Contábeis, é Doutor em Controladoria e Contabilidade. Pesquisador na área de transformação digital, gestão pública e transparência. Contador Público. Professor Universitário. Membro da Comissão de Contabilidade Pública do CRC. Membro do Grupo de Pesquisa Public Sector Accounting & Governance in Brazil.

O Especialista (E6) economista e contador, possui Doutorado em contabilidade e controladoria. É Professor universitário e membro do Grupo de Trabalho do Conselho Federal de Contabilidade para o Setor Público, exerceu o cargo de diretor de Gestão Estratégica do Ministério da Fazenda, supervisionou o projeto de implantação do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal. Consultor do Fundo Monetário Internacional - FMI no Brasil para o tema Custos no Setor Público.

Dentre as experiências profissionais e acadêmicos, os especialistas possuem produção científica na temática de interesse, com diversos livros publicados na área de orçamento, contabilidade de custos e finanças públicas, alguns entrevistados participam de associações: ex-membro do GA/NBC TSP, Membro do GTCON, Membro da Comissão de Contabilidade Pública do CRCBA, Membro do Grupo de Pesquisa Public Sector Accounting & Governance in Brazil, Consultor FMI/PNUD, alguns especialistas também lecionam disciplinas na área de Contabilidade e Administração Pública, dentre outras competências técnicas.

Nos estudos feitos por Costa, Gonçalves e Raupp (2018) e Drehmer, Raupp e Tezza (2016), os entrevistados demonstraram que possuíam conhecimento técnico das NBCASP e também experiência na administração pública, tornando-os qualificados para responderem a entrevista, de igual modo, a presente pesquisa evidencia o roteiro através do quadro 18.

Quadro 18-Roteiro da Entrevista Semidirigida

- 1) *Por que adotar o sistema de custos no setor público? O que ele traria de vantajoso para a gestão pública, em particular em relação a eficiência dos gastos?*
- 2) *Consegue ver barreiras para se implementar o sistema de custos no setor público ou o ambiente é favorável para sua implantação? Por quê?*
- 3) *Há uma necessidade de capacitação ampla dos profissionais de contabilidade dos órgãos para atuarem na geração, análise e divulgação da informação de custos?*
- 4) *Para a utilização do sistema de custos de forma efetiva pelas entidades do setor público, acha que uma interação entre os diversos atores do setor público (conselhos profissionais, órgãos de controle externo, sociedade civil, etc) seria importante? Por quê?*
- 5) *O suporte tecnológico atual lhe parece adequado para atender as demandas dos sistemas de custos no setor público? Ou acredita que precisa ser reestruturado? O que acha?*
- 6) *Os gestores públicos têm utilizado as informações de custos para tomada de decisão? Acha que as informações de custos podem fazer diferença nessa tomada de decisão?*
- 7) *O desconhecimento de custos das entidades públicas e da sociedade refletem na ineficiência do setor público? Por quê?*

Obrigado pela atenção dispensada!

Fonte: elaboração própria

A entrevista aqui aplicada é uma coleta de dados não documentados com interação entre o pesquisador e o entrevistado, geralmente possuindo caráter exploratório de forma estruturada com perguntas abertas previamente estabelecidas permitindo comparações das respostas, no caso do objeto da pesquisa pode-se obter uma visão específica sobre pressões regulatórias, normativas e culturais em relação as barreiras enfrentadas pela Administração Pública (GERHARDT; SILVEIRA, 2009, p. 72).

Assim para compreensão adequada da entrevista, que pode ser entendido como uma prática social, textual e discursiva, utilizou-se a técnica da análise do discurso. Neste fim, a análise do discurso a qual utiliza a estratégia de referência e nomeação, estratégias predicativas, estratégias de argumentação e estratégia de legitimação das ações e dos próprios discursos (INIGUEZ, 2004, MARTINS; THEÓFILO, 2009, p. 90).

Para Iniguez (2004) a análise do discurso é uma técnica que torna o papel da linguagem mais compreensível, abordando os processos sociais, inserindo a linguagem no entendimento desses processos, ademais o autor salienta que essa técnica aborda os discursos de forma a verificar diferentes visões e enfoques a partir da perspectiva da teoria propiciando novos objetos de investigação.

Importante ressaltar que Martins e Theófilo (2009) afirmam que a técnica da análise de discurso permite identificar como ocorre a interação entre os membros de determinada entidade, os aspectos relacionados ao poder, a participação e o processo de negociação, considerando sempre a subjetividade do pesquisador com a finalidade de se obter por procedimentos sistemáticos qualitativos informações úteis que permitam identificar elementos do problema da investigação.

3.3.2 Questionário

Esse instrumento de pesquisa intenciona captar a percepção dos profissionais de contabilidade no Poder Executivo Federal sobre fatores críticos de sucesso, as dificuldades enfrentadas na e prováveis benefícios do uso do sistema de custos no setor público federa, sendo utilizado um questionário eletrônico elaborado no *Google Forms* com 6 perguntas, conforme Apêndice 1.

De acordo com Gunther (2003) em relação a padronização das perguntas e potencialidade na transcrição das respostas, o envio por *email* tem se mostrado com grande potencialidade, dentre as vantagens da pesquisa *survey* encontra-se a vantagem de tempo, custo e maior flexibilidade além de proporcionar uma melhor representatividade e generalização para a população (GUNTHER, 2003; MALHOTA, 2001, p. 154).

O questionário, para Martins e Theófilo (2009, p. 90), é um importante instrumento de coleta de dados e evidências para uma pesquisa, um conjunto ordenado e consistente de perguntas a respeito de variáveis e situações que se deseja medir ou descrever.

Assim, os itens do questionário foram adaptados da pesquisa de Wahab et al. (2018) e de outros autores como García-Fénix e González-González (2020), Carvalho, Gomes e Fernandes (2012), Abusalama (2008), Oseifuah (2014), Mohr, Raudla, Douglas (2018), sendo dividido em 3 (três) partes, conforme quadro 19:

Quadro 19 - Estrutura do questionário

Estrutura	Descrição das Partes do questionário
Parte I	apresentação geral, termo de consentimento e orientações gerais sobre a forma de sinalizar a escala <i>Likert</i> e responder as perguntas
Parte II	grupos de assertivas para capturar a percepção dos respondentes sobre os fatores críticos de sucesso, as dificuldades enfrentadas na implementação do sistema de custos e seus prováveis benefícios
Parte III	identificação do perfil dos respondentes através das características sociodemográficas (tempo de experiência no setor público, cargo que ocupa escalar, gênero e nível de escolaridade)

Fonte: elaboração própria

Empregou-se a escala tipo *Likert* de cinco pontos: (1) Discordo totalmente, (2) Discordo parcialmente, (3) Indiferente (neutro), (4) Concordo parcialmente e (5) Concordo totalmente, demonstrando o grau de concordância ou discordância dos respondentes, permitindo a mensuração da atitude e percepção do respondente.

O pré-teste do questionário foi realizado no período de novembro a dezembro de 2021 e teve como objetivo avaliar a complexidade das questões, facilidade de preenchimento, layout, aspectos semânticos, possíveis contradições, questões mal formuladas, falta de objetividade, inutilidade das questões, questões constrangedoras e exaustividade (GERHARDT; SILVEIRA, 2009, p. 72).

Nessa primeira etapa, houve a validação por um grupo de juízes especialistas visando alcançar uma melhor consistência do conteúdo. Os profissionais convidados com experiência no setor público e acadêmica realizaram uma avaliação e refinamento do questionário durante o pré-teste e avaliaram-no quanto aos aspectos conceituais e teóricos.

Por sua vez os profissionais em Letras e Comunicação verificaram a apresentação dos itens quanto aos aspectos semânticos e sintáticos, averiguaram também se as perguntas foram repetitivas, ambíguas ou complexas, a organização, a objetividade, a compreensibilidade e clareza dos itens dos questionários, como foi demonstrando na figura 9.

Na segunda etapa, houve a validação do constructo os itens (convergente, discriminante e nomológica) que tem como objetivo testar a hipótese da representação adequada e legítima do construto pelo questionário. Assim, para avaliar a validade e confiabilidade do questionário os fatores críticos de sucesso foram categorizados em três dimensões: políticos, culturais e técnicos, de acordo com a evidência da literatura, sendo efetuados os seguintes testes estatísticos: coeficiente de *Alpha de Cronbach* e Análise Fatorial Confirmatória.

De acordo com Martinez, Latorre e Fischer (2009), os valores do *alpha* variam entre 0 a 1, e quando mais próximos de 1, maior a confiabilidade e fidedignidade das dimensões do construto. Na tabela 2, verifica-se os resultados por itens do questionário da confiabilidade do coeficiente *Alpha de Cronbach*:

Tabela 2 - Confiabilidade do Questionário

Dimensões	Coeficiente de <i>Alpha de Cronbach</i>
Itens fatores críticos de sucesso da implementação do sistema de custos	,93
Itens as dificuldades enfrentadas na implementação do sistema de custos	,76
Itens benefícios da implementação do sistema de custos	,91
Confiabilidade Total	,91

Fonte: elaboração própria

De forma geral, o valor do coeficiente alfa encontrado, considerando-se todas as dimensões e itens do questionário foi 0,91 sendo considerada pela literatura como uma confiabilidade satisfatória e muita alta, o que garante a consistência interna do instrumento aplicado, conforme Apêndice 2 (HAIR, 2009; MARTINEZ; LATORRE; FISCHER, 2009).

A análise fatorial confirmatória especifica a estrutura que será testado, sendo que essa técnica testa até que ponto as variáveis representam uma dimensão ou fator, por isso deve-se basear nos fatores identificados nas teorias e/ou evidências anteriores. (SILVA, 2021; MATOS; 2019).

Foram empregados procedimentos da Análise Fatorial Confirmatória (AFC) na dimensão fatores críticos de sucesso, com estimação por máxima verossimilhança, sendo utilizada modelagem por equações estruturais no *software* estatístico R versão 4.2.1. Obtendo-se os seguintes resultados: RMSR (*Standardized Root Mean Square Residuals*)=0,053; RMSEA (*Root Mean Square Error of Approximation*)= 0,158 (IC 90% = 0,136-0,180); CFI (*Comparative Fit Index*) = 0,896; e TLI (*Tucker Lewis Index*)= 0,854.

Por fim, garantindo a confiabilidade do questionário, o valor de RMSR se encontra em nível adequado (<0,10), o que favorece a aceitação do modelo. Inicialmente, o valor do RMSEA não sugere um excelente ajustamento do modelo, porém como o valor do RMSEA (=0,158) se aproxima mais de zero, a literatura indica que se trata um modelo bem ajustado. De forma complementar, verificou-se que os índices CFI e o TLI apresentaram valores próximos a 0,90, revelando um ajuste adequado (GUEDES, ZUPPA, 2022; DE BEM et al, 2011, NORONHA, PINTO, OTTATI, 2016).

3.4 TRATAMENTO ESTATÍSTICO DOS DADOS

Os constructos obtidos da AFC, que são os fatores técnicos, os fatores políticos e os fatores culturais, foram utilizados para representar as variáveis explanatórias na análise estática, que se propõe a avaliar os efeitos dos fatores críticos de sucesso que contribuem para a implementação do sistema de custos no setor público federal.

Na plataforma teórica, alguns estudos utilizaram a técnica da regressão estatística para analisar o impacto dos fatores críticos de sucesso na implementação do sistema de custos, considerando essas três dimensões: técnica, política e cultural (BAIRD, 2007; CAVALLUZZO; ITTNER, 2004; OMIRI; DRURY, 2007; AHMAD; AHMAD, 2014; ABUSALAMA, 2008; HARRISON; HARRISON; 2014; BINH; THUY, 2019).

A regressão logística é uma técnica estatística que tem como finalidade produzir a partir de um conjunto de variáveis, um modelo que é capaz de prever valores, prever a probabilidade de ocorrência de um evento com base em uma variável categórica, comumente binária. Considerada umas das melhores ferramentas para lidar com variáveis dependentes dicotômicas, ou seja, quando o y apenas pode assumir duas categorias, dessa forma esse modelo estatístico permite estimar a chance da ocorrência de um determinado desfecho. (FERNANDES et al, 2020, GONZALEZ, 2018).

Dentre os diversos indicadores, o valor p trata-se de uma medida para subsidiar tomadas de decisão no caso dos testes de hipóteses, comparado ao teste de significância (0,001), trata-se do menor nível de significância em que uma hipótese nula pode ser rejeitada, sendo uma evidência muito forte contra hipótese nula, o que demonstra que as variáveis são canais de influência no modelo empregado (GUJARATI).

Isto posto, as hipóteses nulas levantadas desse trabalho são:

H₁– Os fatores técnicos influenciam o sucesso da implementação do sistema de custos no setor público federal;

H₂– Os fatores políticos influenciam o sucesso da implementação do sistema de custos no setor público federal;

H₃– Os fatores culturais influenciam o sucesso da implementação do sistema de custos no setor público federal.

Para mensurar o sucesso da implementação do sistema de custos no setor público federal, estabeleceu-se a variável dependente (ISC). Esta variável foi construída a partir de vários critérios adaptados de Binh e Thuy (2019) e por fim codificada em: 1 (um) se a

entidade do setor público teve sucesso na implementação do sistema de custos; e 0 (zero), se a entidade não teve sucesso na implementação, da seguinte forma:

Quadro 20 - Metodologia para construção da Variável Dependente (ISC)

Critérios (a)		Pontos (b)	Variável (ISC)
1	A entidade possui unidade interna, gerência ou setor responsável de custos em sua estrutura organizacional	1	Variável codificada em 1 (um), se a entidade receber ≥ 2 pontos, na soma de pontos da coluna (b), e 0 (zero) se a entidade receber < 2 pontos.
2	A entidade divulga informações de custos	1	
3	A entidade possui centro de custos diferente de código genérico	1	
4	Nota do ranking de Desempenho do Tesouro ¹	1	
Total Máximo de pontos		4	

Fonte: elaboração própria adaptado de Binh e Thuy (2019)

Nota: ¹A Nota resulta da soma da pontuação obtida em cada indicador: até 2 para a regularidade, até 1 para a dispersão, até 5 para a personalização, e até 2 para a economicidade, sendo apresentada em escala de 0 a 10.

Considera-se para fins de sucesso na implementação do sistema de custos, caso a entidade do setor público tenha recebido uma pontuação maior ou igual a 2 (dois) pontos; e não-sucesso quando o ente recebe uma pontuação menor que 2 (dois) pontos, conforme Quadro 19. Para verificar o critério 1, foi realizada uma consulta no sítio da entidade do setor público observando a estrutura organizacional divulgada.

Já no critério 2, foi examinado o Relatório de Gestão 2021 no sítio da entidade; e no critério 3, foi examinado o SIC conferindo se a entidade possui centro de custos diferente do código genérico (CC-GENERICO). Isso indica que esta entidade obteve sucesso na implementação do sistema (SUDHAKAR, 2012). Em relação ao critério 4 utilizou-se a nota do ranking de desempenho do Tesouro Nacional, como consta no Relatório Foco em Custos da STN em 2021, segundo Brasil (2021), esse indicador mede de forma objetiva a qualidade da informação de custos.

Ainda no critério 4, ponderou-se a nota do ranking de desempenho em uma escala binária de 1 a 0, da seguinte forma: Se a entidade recebeu nota igual ou maior que 5 (cinco) ou não foi avaliada pela STN, foi atribuído 1 (um) ponto; se a entidade recebeu nota menor que 5 (cinco) foi atribuído 0 (zero).

Finalmente, para testar empiricamente e verificar a associação entre as variáveis através da técnica da regressão logística múltipla, formulou-se o seguinte modelo econométrico, cujas justificativas para escolhas das variáveis explanatórias se encontram no quadro 21:

$$ISC = \beta_0 + \beta_1 FP + \beta_2 FT + \beta_3 FC + \beta_4 TAM + \varepsilon_i$$

Em que:

ISC é a implementação do sistema de custos no setor público federal;

FP são os fatores políticos mensurados de acordo com o constructo do questionário;

FT são os fatores técnicos mensurados de acordo com o constructo do questionário;

FC são os fatores culturais mensurados de acordo com o constructo do questionário;

TAM é o tamanho do órgão do respondente;

$\beta_0, \beta_1, \beta_2, \beta_3, \beta_4$, são os coeficientes da estimação da regressão;

ε é o termo de erro da regressão

Com relação às variáveis explanatórias, o modelo utiliza as variáveis (Fatores Técnicos, Fatores Culturais, Fatores Políticos), as quais representam os fatores que são possíveis determinantes do sucesso da implementação do sistema de custos no setor público e a variável de controle TAM (Tamanho da entidade do Setor público). Essas variáveis estão sustentadas nas evidências empíricas conforme se pode observar no quadro 21.

Quadro 21 - Variáveis explanatórias

Variável	Sigla	Definição	Função	Evidências Empíricas	Relação Esperada
Fatores Políticos	<i>FP</i>	Construto calculado usando a média dos itens do questionário	Explanatória	García-Fénix e González-González (2020), Carvalho, Gomes e Fernandes (2012), Abusalama (2008), Oseifuah (2014) e Mohr, Raudla, Douglas (2018), Wahab et al. (2018).	(+)
Fatores Culturais	<i>FC</i>	Construto calculado usando a média dos itens do questionário	Explanatória	García-Fénix e González-González (2020), Arnaboldi e Lapsey (2003), Carvalho, Gomes e Fernandes (2012), Abusalama (2008), Oseifuah (2014) e Mohr, Raudla, Douglas (2018), Wahab et al. (2018).	(+)
Fatores Técnicos	<i>FT</i>	Construto calculado usando a média dos itens do questionário	Explanatória	García-Fénix e González-González (2020), Arnaboldi e Lapsey (2003), Carvalho, Gomes e Fernandes (2012), Abusalama (2008), Oseifuah (2014) e Mohr, Raudla, Douglas (2018), Wahab et al. (2018).	(+)
Tamanho	<i>TAM</i>	Tamanho da instituição pública mensurado pelo Log natural do orçamento total executado	Controle	Baird (2017), Shields (1995) e Mohr (2015)	(+)

Fonte: elaboração própria

Para obtenção da variável FT (fatores técnicos) foi feita a média aritmética da pontuação obtida das variáveis TEC1, TEC2 e TEC3, para a variável FC (fatores culturais) a

média aritmética de CULT1, CULT2, CULT3 e CULT4 e a FP (fatores políticos) a média aritmética das variáveis POL1, POL2 e POL3.

Utilizou-se como *proxy* para mensurar a variável TAM (Tamanho da entidade), a execução orçamentária da entidade no ano de 2021 extraída do Tesouro Gerencial. A execução orçamentária representa a utilização dos créditos orçamentários para cobrir as ações orçamentárias, isto é, as políticas públicas atribuídas as entidades do setor público federal.

Conforme se depreende, o quadro 21 demonstra as variáveis explanatórias. Este presente trabalho assume que dentre outros, existem fatores críticos de sucesso (técnicos, políticos e culturais) que influenciam a adoção do sistema de custos no setor público, conforme evidenciada pela literatura citada anteriormente (p. ex. ABUSALAMA, 2008; HARRISON; HARRISON; 2014; BINH; THUY, 2019, MONTEIRO, 2018; WAHAB ET AL, 2018)

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção são apresentadas a discussão e análise dos resultados encontrados na presente pesquisa. Optou-se por sequenciá-las: Primeiramente, se discutem os resultados das entrevistas semidirigidas por meio de um grupo de especialistas (experientes profissionais do setor público na área desta pesquisa) que se propuseram a contribuir permitindo a coleta de diversas informações acerca do problema investigado.

Em seguida, apresentam-se o perfil dos respondentes do questionário e as análises descritivas das respostas do questionário utilizado; e por fim, fez-se a análise da regressão logística objetivando verificar a existência de relação entre os fatores críticos de sucesso e a implementação do sistema de custos no setor público federal. Toda essa sequência está fundamentada e relacionada com o aporte teórico.

4.1 ENTREVISTAS COM ESPECIALISTAS

Conforme apresentado na seção 3.3.1 Painel de Especialistas – Entrevistas Semidirigidas, os especialistas possuem vasta experiência no setor público e em contabilidade de custos aplicada ao setor público. Assim, são discutidos a aderência das respostas das entrevistas seus reflexos nos objetivos dessa pesquisa, bem como o alinhamento com as hipóteses formuladas e as evidências apresentadas pela literatura científica.

Em relação a pergunta 1, *“Por que adotar o sistema de custos no setor público? O que ele traria de vantajoso para a gestão pública, em particular em relação a eficiência dos gastos?”*, os especialistas destacaram como principais motivos e vantagens: como subsídio aos gestores públicos na tomada de decisão, escolhas de opções mais vantajosas (decisão de comprar x decisão de alugar determinado bem)”, além disso, o sistema de custos, segundo os especialistas, permite uma maior comparabilidade dos custos de programas e ações, mensurar a eficiência do uso dos recursos públicos, fundamental para a decisão de políticas públicas e programas de governo.

Os entrevistados de forma unânime também afirmaram que as principais vantagens da implantação do sistema de custos são: maior eficiência dos gastos públicos, ferramenta gerencial aos gestores quanto à avaliação dos desperdícios e identificação de gastos relevantes, dentre outros: proporcionando a devida realocação e planejamento de gastos públicos. Além disso, um dos entrevistados destacou como necessidade da adoção e uso do

sistema de custos no setor público a capacidade de gerar informações de utilidade para os gestores públicos, fornecimento de informações para o controle social e transparência da administração pública.

Embora não seja objeto de estudo descrever as vantagens da adoção e uso do sistema de custos no setor público, entende-se que a percepção específica dos especialistas quanto a importância da adoção e uso dos recursos públicos vai ao encontro com o disposto na literatura atual, como afirmam Alonso (1999), Machado e Holanda (2010) e Lovato et al. (2016) que uma das causas de ineficiência do serviço público advém notadamente do desconhecimento da mensuração de custos.

Com tudo isso, a implantação do sistema de custos na administração pública pode contribuir para a eficiência dos gastos públicos de diversas formas, quais sejam: ferramenta gerencial para a tomada de decisão, formulação de indicadores de desempenho e *performance* para entidades públicas, outrossim, permite a comparação de resultados com outras entidades públicas e em relação aos valores praticados na iniciativa privada.

No tocante a pergunta 2, “*Consegue ver barreiras para se implementar o sistema de custos no setor público ou o ambiente é favorável para sua implantação? Por quê?*” Os especialistas elencaram como principais barreiras as colocadas no quadro 22:

Quadro 22 - Barreiras na adoção do sistema de custos

Especialista	Respostas dos entrevistados em relação as principais Barreiras
1	A existência de vários sistemas estruturantes do Governo Federal, não integrados, e a cultura do setor público mais voltada à preocupação com orçamento do que custos
2	Aspecto patrimonialista do serviço público brasileiro
3	A falta de cultura dessa apuração e utilização no Setor Público e a falta de treinamento dos gestores públicos
4	A falta de cultura do uso da informação de custo no setor público para tomada de decisão
5	O diálogo com aqueles profissionais que estão na ponta sobre o uso das informações de custos e como trabalhar com elas, o que pode criar um ambiente de resistências das pessoas.
6	A utilização da informação de custos para outro fim que não seja a tomada de decisão

Fonte: elaboração própria

Em síntese, as principais palavras-chaves utilizadas pelos especialistas para descrevê-las foram: a falta de diálogo, cultura, resistência, utilização da informação de custos, falta de treinamento, não integração. Pode-se notar que essas respostas sinalizam com os fatores críticos de sucesso da presente pesquisa, tendo em vista que diversos autores citam como barreiras tangíveis: os recursos financeiros, materiais e humanos e o sistema de informação inadequado; e como barreiras intangíveis como aspectos culturais e políticos, tais como: resistência à mudança, falta de conhecimento ou experiência, falta de treinamento de

funcionários, associando-os como fatores comportamentais, de sistemas e técnicos (MONTEIRO, 2018; LOVATO et al., 2016; ABUSALAMA, 2008; VERBEETEN, 2011; BAIRD, 2007; CARVALHO; GOMES; FERNANDES, 2012; UPPING; OLIVER, 2011; RUNDORA; SELESHO, 2014)

Noutro ponto, os especialistas relevaram ainda que a necessidade de implementação do sistema de custos, se deve principalmente aos motivos tecnológicos e a escassez de recursos (austeridade de corte nos gastos públicos). Dessa forma, percebe-se que esse primeiro aspecto se relaciona com a facilidade na implementação do sistema de custos, através da criação de painéis interativos, concepção do *software*, e outras formas de integração; e o segundo aspecto, se deve a limitação dos recursos no setor público, pois, tende a gerar um ambiente mais eficiente e com mais responsabilização dos gestores públicos.

No que tange a pergunta 3, *“Há uma necessidade de capacitação ampla dos profissionais de contabilidade dos órgãos para atuarem na geração, análise e divulgação da informação de custos?”* os entrevistados demonstraram de forma unânime a necessidade de capacitação e desenvolvimento profissional dos profissionais, os quais afirmaram que *“não há processo de excelência sem capacitação contínua”* sendo *“essencial para adoção do sistema de custos”*.

Nesse exato sentido, Parcianelo, Gonçalves, Soares (2015) e Monteiro (2018) relatam em seu estudo que a falta de treinamento sobre o sistema de custos afetam negativamente o processo de adoção do sistema de custos no setor público, portanto, trata esse fator como crítico ao sucesso na implementação do sistema de custos.

Com tudo isso, constata-se que ocorre a carência de pessoal na área de custos nas entidades públicas, o que também pode ser evidenciado através dos estudos empíricos. Esses estudos identificaram que há falta de pessoal qualificado para atuar no uso da informação de custos prejudica o sucesso da implementação de custos (LOVATO et al, 2015, MONTEIRO, 2018; AHMAD; RBABA, 2014; ABUSALAMA, 2008; ARNABOLDI; LAPSEY, 2003), sendo imprescindível uma capacitação contínua e desenvolvimento profissional dos profissionais envolvidos.

Em relação a pergunta 4, *“Para a utilização do sistema de custos de forma efetiva pelas entidades do setor público, acha que uma interação entre os diversos atores do setor público (conselhos profissionais, órgãos de controle externo, sociedade civil, etc) seria importante? Por quê?”* Quanto a importância dos atores envolvidos no processo de utilização efetiva do sistema, considerado um fator crítico de sucesso de natureza política, como evidenciado no quadro 23, os especialistas asseveram que:

Quadro 23 – Importância da interação entre diversos atores

Especialistas	Respostas dos Especialistas
1	A participação de vários setores pode contribuir na evolução das discussões no tema e vários usuários da informação de custos podem se beneficiar dessa interação
2	Os conselhos profissionais podem estabelecer competências das profissões e normas de atuação, os órgãos de controle interno e externo podem atuar na fiscalização operacionalização e na conformidade legal, já a sociedade civil pode auxiliar na legitimação ou na excreção do sistema
3	A atuação em conjunto, uma maior consciência de todos esses atores para ajudar para que o objetivo seja mais rápido e adequadamente atingido
4	A interação é fundamental, A sociedade civil pode cobrar maior eficiência no setor público ao avaliar a qualidade da prestação dos serviços públicos, os órgãos de controle fiscalizando e cobrando respostas às responsáveis, e o Conselho profissional fiscalizando a profissão
5	A interação é importante para que haja um diálogo e melhor estruturação do sistema de custos, infelizmente o debate é limitado
6	A interação com os outros órgãos tem a importância de primeiro criar uma cultura de custos no setor público e disseminar a informação de custos no setor público, essa disseminação vai torná-la útil para área de controle na avaliação de políticas públicas, e para área de orçamento público

Fonte: elaboração própria

Como se verifica no quadro 23, os entrevistados destacaram a importância da interação entre os órgãos e discorrem também sobre inúmeros benefícios da interação entre os atores envolvidos, como criar uma cultura de custos no setor público, melhorar a atuação em conjunto e o diálogo, cobrar uma maior eficiência no processo, auxiliar na estruturação do sistema, dentre outros.

Ergo, os resultados apontados sinalizam com o exposto pela teoria da regulação contábil ao fazer referência sobre a influência desta na prática contábil que tem como fundamento as inter-relações e os conflitos entre os atores envolvidos - grupos de interesses - e o Estado (CARDOSO et al., 2009; FIGUEIREDO, 2017).

De acordo com diversos autores, o sistema de custos (espécie do gênero sistema contábil), para alcançar seu objetivo de forma consistente e adequada, tende a interagir com os diversos atores do processo contábil. Isso decorre da premissa institucional que os sistemas contábeis de uma forma geral se relacionam com as estruturas jurídicas, econômicas e sociais de cada país (POHLMAN; ALVES, 2004, p.235; CARDOSO et al., 2009; KOTHARI et al., 2010; KAYA, 2014; COSENZA; LAURENCEL, 2011).

Quanto a pergunta 5, “*O suporte tecnológico atual lhe parece adequado para atender as demandas dos sistemas de custos no setor público? Ou acredita que precisa ser reestruturado? O que acha?*” Alguns entrevistados afirmaram que, quanto a adequação do

suporte tecnológico, existem vários sistemas estruturantes do Governo Federal que não possuem integração, o que dificulta a obtenção de informações de custos de forma consistente e completa. A outra questão alegada refere-se à falta de suporte tecnológico de alguns órgãos setoriais que poderia inviabilizar a análise de custos.

Por outro lado, outros entrevistados divergiram e asseguraram que o suporte tecnológico atual é suficiente e adequado na questão do sistema de custos, portanto não se constitui uma dificuldade na adoção e uso do sistema de custos públicos. Essa visão específica quanto ao suporte tecnológico vai ao encontro o que se pontua a literatura. Sobre esse tópico a literatura identificou ser um empecilho para a adoção do sistema de custos a falta de suporte de *software* apropriado (AHMAD; RBABA, 2014; ABUSALAMA, 2008; ARNABOLDI; LAPSEY, 2003; UPPING; OLIVER, 2011; CARVALHO; GOMES; FERNANDES, 2012)

No levantamento feito por Upping e Oliver (2011), 60% dos entrevistados confirmaram que o suporte tecnológico se constitui um fator que dificulta o processo de adoção. Semelhantemente, no cenário brasileiro, as pesquisas nacionais apontam como dificuldades ligadas à área tecnológica, a falta de sistema informatizado para a apuração dos custos e a carência de sistema de adequado (MONTEIRO, 2018; SOUZA; ORTIZ; ALMEIDA, 2013; POMPERMAYER, 1999; PARCIANELO; GONÇALVES; SOARES, 2015).

Nesse sentido, os especialistas ao afirmarem que o suporte tecnológico (fatores técnicos) não se constitui um fator crítico de sucesso do processo de adoção e uso do sistema de custo do setor público divergem do evidenciado pela literatura (WAHAB et al, 2018; CARVALHO; GOMES; FERNANDES, 2012; UPPING; OLIVER, 2011, LOVATO et al, 2015), assim, deve-se considerar as diferenças que existem entre o nível de conformidade e adequação técnica dos diversos países.

Outra provável causa dessa divergência entre a opinião dos especialistas e a literatura pode ser devido pelo fato de que os especialistas estão em grande parte vinculados aos órgãos estaduais e federais, possuindo conhecimento aprofundamento nos sistemas desses entes, enquanto grande parte das pesquisas nacionais tiveram como escopo de pesquisa os municípios, entes federativos que possuem maior limitação de recursos e gestão no desenvolvimento de sistemas de custos adequados.

Acerca da pergunta 6, “*Os gestores públicos têm utilizado as informações de custos para tomada de decisão? Acha que as informações de custos podem fazer diferença nessa tomada de decisão?*” Nesse quesito, de forma geral, os entrevistados foram consensuais no sentido de que os gestores não têm utilizado as informações de custos para tomada de decisão.

Um dos especialistas prescreveu que “não é muito comum a utilização da informação de custo para tomada de decisão, pois há uma dificuldade ainda no processo de implantação”, outro entrevistado afirmou “não acredito que os gestores públicos tenham se valido de informações de custos amplas”, já outro disse que “Não vê, no órgão onde trabalho o uso pelo gestor de informações de custos”.

Nessa linha, o quarto entrevistado assegurou que “a utilização ainda é precária porque não há o incentivo, por parte da Alta Administração para seu uso”, outro especialista colocou que “não se tem visto muitos gestores utilizando as informações de custos na tomada de decisão” e por fim, o último entrevistado declarou que os gestores não têm utilizado a informação de custo porque acredita que ainda é incipiente”, além disso o especialista ressaltou que os gestores poderiam tomar decisão baseado na informação de custos se houvesse de incentivos no setor público através dos órgãos de controle e da publicização .

Importante perceber que as respostas dos especialistas sobre a finalidade da informação de custos para tomada de decisão vão no mesmo sentido do que traz parte da base teórica. Como exemplo, cita-se a discussão realizada por Mattö e Sippola (2016) e Verbeeten (2011) os quais concluíram com base em evidências empíricas que as informações de custos são utilizadas notadamente para fins de prestação de contas e legitimação, como orçamento público e requisitos legais. Adicionalmente os autores sustentaram que a informação de custos no setor público é pouco utilizada para tomada de decisão.

No contexto brasileiro em que ainda existe um ambiente pouco amadurecido no que diz respeito a gestão pública, nota-se que os gestores públicos fazem pouco uso da informação de custos devido especialmente à falta de capacitação adequada na ferramenta gerencial e a falta de mensuração dos custos dos serviços públicos. Deste modo, isso vem ocasionando uma irresponsabilidade administrativa do gestor pela ineficiência nos gastos públicos e baixo nível de transparência pública.

E por fim, a última pergunta 7 questionou sobre “*O desconhecimento de custos das entidades públicas e da sociedade refletem na ineficiência do setor público? Por quê?*”. O quadro 24 demonstra de forma sintética as respostas dos entrevistados nesse quesito:

Quadro 24 -Desconhecimento de custos das entidades públicas e sociedade

Especialistas	Respostas dos especialistas
1	Parece inegável que a ignorância da sociedade da matéria de custos traz prejuízos desde os orçamentos familiares e sendo este a base da economia pública, parece dedutível que tais prejuízos corroborem para a ineficiência do setor público
2	O desconhecimento sobre custos pela sociedade não reflete diretamente na

	ineficiência do setor público, a falta de conhecimento pela sociedade e mais um ponto que enfraquece o controle social
3	Em parte, sim. Se você desconhece o seu custo para prestar um serviço ou disponibilizar uma mercadoria para venda, você terá dificuldade em precificá-lo e poderá ter prejuízos.
4	Para a sociedade, esse desconhecimento dificulta a cobrança de forma mais efetiva. Já para as entidades públicas, prejudica na tomada de decisões.
5	Acho que a informação de custos pode ajudar-se bem utilizada, se bem sensibilizada, vamos dizer assim, ela tornar o setor público mais eficiente, mas ela por si só pode ser até a própria ineficiência. O mais importante é aprender a utilizar ou dar utilidade a informação de custos.
6	Sim, a implantação de um Sistema de Custos, apesar de tecnicamente bem concebido, pode resultar num insucesso em virtude da inadequada consideração dos aspectos comportamentais, pois tal implantação depende de um complexo processo de mudança organizacional. Assim, o desconhecimento de custos pode ser um fator de insucesso na gestão de determinado projeto, por conseguinte de ineficiência do setor público

Fonte: elaboração própria

Como se pode perceber no quadro 24, sobre como o desconhecimento de custos pelas entidades públicas e pela sociedade impacta a ineficiência (gestão e desempenho) do setor público, a maioria dos especialistas afirma que essa relação é o reflexo direto, trazendo prejuízos ao setor público de forma imediata. Todavia, uma parte dos entrevistados acredita que a relação entre desconhecimento de custos e a ineficiência é indireta, ou seja, esse impacto no desempenho é parcial ou de forma mediata.

Essas posições divergentes dos entrevistados podem ser entendidas à luz do aporte teórico levantado nesta pesquisa, o qual evidencia, em grande escala, que as causas da ineficiência do setor público são notadamente multifatoriais. Dentre esses fatores, há o aspecto cultural, que segundo Verbeteen (2011), impede que as informações de custos possam ser utilizadas efetivamente para gerenciar organizações do setor público.

Assim, os especialistas possuem respostas favoráveis em termo do desconhecimento de custos causar a ineficiência. Baird (2007) investigou 3 fatores que afetam a adoção do gerenciamento de custos no setor público, destacando como um desses fatores a cultura organizacional, sobretudo a inovação e a orientação para os resultados das entidades do setor público.

Paralelamente, as percepções individuais dos especialistas buscaram compreender mais o fenômeno estudado. Assim, o motivo precípua para utilizar a metodologia do painel de especialistas, é que determinadas dificuldades de adoção e uso do sistema de custos advém primordialmente de variáveis comportamentais, culturais e políticas (DE QUEIROZ PINHEIRO et al., 2013; WELLER; W.; ZARDO, 2019; BAIRD, 2007; ABUSALAMA, 2008; MONTEIRO, 2018).

Como visto, as respostas expostas refletiram o posicionamento dos especialistas sobre os fatores críticos de sucesso, as dificuldades e os benefícios da implementação do sistema de custos no setor público. Dessa forma, tais posicionamentos constituem importante fonte de informações que permitiram o alcance dos resultados esperados e a consolidação da pesquisa.

4.2 AVALIAÇÃO DA PERCEPÇÃO DOS PROFISSIONAIS DE CONTABILIDADE DO PODER EXECUTIVO FEDERAL

Após análise das contribuições de especialistas, esta seção se ocupará de analisar os questionários aplicados com os profissionais de contabilidade que atuam nas entidades públicas federais, as mais diversas.

O primeiro bloco do questionário se dedicou a identificar o perfil dos respondentes, conforme quadro 25. Primeiramente, identificou-se uma maior quantidade de respondentes em Universidades Federais e Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia, em segundo lugar, os Ministérios aparecem e em terceiro lugar as fundações públicas como IBGE, IPEA e Fundações Públicas de Saúde, totalizando 191 respondentes.

Quadro 25 – Perfil dos Respondentes por vínculo a entidades do Setor Público Federal

Entidades do Setor Público	Respondentes	%
Universidades Federais e Institutos Federais de Educação	87	46%
Ministérios	28	15%
Fundações Públicas (Pesquisa Aplicada, Estatística, Saúde)	23	12%
Agências Reguladoras	18	9%
Departamentos Nacionais (Infraestrutura e Obras)	14	7%
Institutos Nacionais (Seguridade Social, Propriedade Industrial, Reforma Agrária)	6	3%
Advocacia-Geral da União	4	2%
Institutos Brasileiros (Museus, Meio Ambiente, Conservação, Patrimônio Histórico)	4	2%
Secretarias Especiais (Tesouro, Receita Federal)	3	2%
Conselho Administrativo de Defesa Econômica	1	1%
Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação	1	1%
Superintendências Nacionais (Seguros, Previdência Complementar)	2	1%
Total Geral	191	100%

Fonte: elaboração própria

Observou-se do quadro 25 que cerca de 46% dos respondentes estão vinculados a Universidades e Institutos Federais de Educação; logo em seguida os Ministérios, correspondem a 15% das respostas e; em terceiro lugar, as Fundações Públicas, como IBGE e IPEA, representando 12%. Isso demonstra uma heterogeneidade da amostra analisada, tendo

em vista que há diferentes ações e serviços públicos prestadas por estas entidades (educação, saúde, orçamento, estatística, etc).

No que tange a formação acadêmica, pode-se observar no quadro 26 que 44% dos profissionais possuem como nível mínimo de escolaridade pós-graduação em nível de *lato sensu*. Esse achado condiz com a realidade brasileira a respeito do quantitativo de profissionais de contabilidade do setor público, que possuem o grau de especialização e vão ao encontro do perfil demográfico identificado por Lovato et al (2015), Rosa, Silva e Caroline (2015), Soares e Parciannelo (2017) e Amaral, Ramos et al (2020).

Quadro 26 - Nível de Escolaridade x Tempo de experiência no setor público

Nível de Escolaridade	Tempo de Experiência no Setor Público Federal					Total Geral	%
	Menos que 3 anos	3 a 5 anos	5 a 10 anos	Acima de 10 anos			
Doutorado	-	1	2	2	5	3%	
Especialização	4	7	30	43	84	44%	
Graduação	3	15	20	5	43	23%	
Mestrado	3	6	19	27	55	29%	
Pós-Doutorado	-		1	-	1	1%	
Técnico	1	-	-	2	3	2%	
Total Geral	11	29	72	79	191	100%	
%	6%	15%	38%	41%	100%		

Fonte: elaboração própria

Quanto a experiência no setor público federal, cerca de 41% possuem mais de 10 anos no serviço público, entre 5 a 10 anos são cerca de 38%; entre 3 a 5 anos, cerca de 5%, e 15%; menos de 3 anos, ou seja, 79% possuem mais de 5 anos serviço público, resultados semelhantes foram encontrados por Lovato et al (2015), Rosa, Silva, Caroline (2015), Lara Dias et al (2009) e Upping Oliver (2011). Dessa forma os resultados encontrados em consonância com o aporte teórico indicam que os respondentes da pesquisa possuem um nível satisfatório de conhecimento sobre o assunto tendo inclusive experiência adequada de trabalho para colocar seus posicionamentos acerca da implementação do sistema de custos no setor público federal, o que garante, em significativa escala, maior confiabilidade nos resultados.

4.3 ANÁLISE DESCRITIVA DAS VARIÁVEIS

No que se refere aos resultados encontrados a respeito da percepção dos contadores públicos do Poder Executivo Federal acerca dos fatores críticos de sucesso da implementação do sistema de custos público federal, o quadro 27 resume todas as respostas.

Quadro 27 - Fatores críticos de sucesso na implementação do sistema de custos

Fatores Críticos de Sucesso (n=191)		Escala Likert					Média	Rank
		1	2	3	4	5		
		%						
Fatores Técnicos	Apropriação correta dos objetos de custos	5	12	6	44	33	3,88	5
	Compatibilidade com outros sistemas governamentais	3	11	12	47	27	3,84	8
	Suporte técnico adequado	5	12	6	44	33	3,87	6
Fatores Culturais	Capacitação contínua dos profissionais	4	14	3	39	40	3,97	2
	Utilização dos relatórios para fins gerenciais	5	11	5	41	38	3,97	2
	Comprometimento da equipe profissional	3	9	5	49	34	4,01	1
	Clareza na comunicação da estratégia e dos objetivos	3	14	6	43	34	3,91	4
Fatores Políticos	Compromisso e apoio da alta gerência	6	10	7	39	38	3,92	3
	Clareza na comunicação da estratégia e dos objetivos	6	12	7	46	29	3,78	9
	Cooperação entre os diversos órgãos (CFC, STN)]	4	13	8	46	29	3,85	7

Notas: 1 = discordo totalmente; 2 = discordo; 3 = neutro; 4 = concordo; 5 = concordo plenamente

Fonte: elaboração própria

A análise do *ranking*, a partir do quadro 26, permite constatar que os principais fatores críticos de sucesso da implementação do sistema de custos no setor público federal, são os fatores de natureza cultural e política, destacando-se: comprometimento da equipe profissional (média=4,01); capacitação contínua dos profissionais e utilização dos relatórios para fins gerenciais (média=3,97); compromisso e apoio da alta gerência (média = 3,92) e clareza na comunicação da estratégia e dos objetivos (média = 3,91). Por outro lado, o fator crítico de sucesso “clareza na comunicação da estratégia e dos objetivos” (média=3,78) foi indicado pelos respondentes como o fator crítico que possui menos proeminência dentre os fatores de sucesso da implementação do sistema de custos.

Os achados da pesquisa são distintos do exposto por Wahab et al (2018) os quais evidenciaram em sua pesquisa que os fatores técnicos são os principais fatores críticos de sucesso na implementação do sistema de custos e que o comprometimento da equipe (fator cultural) representa o segundo mais importante fator crítico de sucesso (média =3,94) o que difere da amostra pesquisada. Essa diferença pode ser explicada pela diferença entre os sistemas de regulação contábil dos países (Malásia x Brasil) que influencia as relações culturais, econômicos e sociais, conforme preconizado pela teoria da regulação contábil.

Por outro lado, os resultados deste trabalho são totalmente congruentes às evidências da maioria da literatura como: Bin e Thuy (2019), Arnaboldi e Lapsey (2003), Carvalho,

Gomes e Fernandes (2012), Ahmad e Rbaba (2014), García-Fénix e González-González (2020), Mohr (2015) e Oseifuah (2014). Tais autores concluíram que o fator cultural (comportamental) e os oriundos do aspecto político são os principais fatores críticos de sucesso da implementação do sistema de custos no setor público.

Para Carvalho, Gomes e Fernandes (2012), o contexto organizacional (treinamento, habilidades da equipe) e o ambiente institucional (grupos políticos, conselhos de classes contábeis) são portanto fatores críticos de sucesso relevantes no processo de adoção do sistema de custos, encontrando um nível de confiabilidade de para fatores políticos e “organizacionais”, ou seja, culturais de 0,733 e 0,8525, respectivamente, demonstrando boa relação entre as variáveis e os fatores citados.

Arnaboldi e Lapsey (2003) reportaram em sua pesquisa como principais fatores críticos de sucesso na implementação do sistema de custos no setor público: a falta de recursos humanos e tempo de experiências (fatores culturais) e a falta de recursos financeiros (fator político) os quais representam cerca de 44% de concordância dentre os fatores estabelecidos na pesquisa. Já Mohr (2015) cita por exemplo, o impacto da liderança, a hierarquia organizacional, impedimentos técnicos e políticos como principais fatores críticos em sua pesquisa em condados americanos.

As principais dificuldades enfrentadas na implementação do sistema de custos estão colocadas no quadro 28. Nele os respondentes indicaram que tais dificuldades estão associadas aos aspectos culturais e políticos: resistência interna à mudanças (média=4,05); falta de suporte a alta administração (média=4,05) falta de treinamento dos profissionais (média=4,02); dificuldade na coleta e tratamento das informações físicas dos itens de custos (média =3,97).

Tais resultados corroboram em parte com os encontrados por Wahab et al (2018) mas estão plenamente condizentes tanto com as respostas dadas pelos especialistas tratados nesta seção 4.1 Entrevistas com Especialistas, como também aos estudos de Upping e Oliver (2011) e Lovato et al (2015).

Quadro 28 – Dificuldades da Implementação do Sistema de Custos

Dificuldades da Implementação do Sistema de custos(n=191)		Escala Likert					Média	Rank
		1	2	3	4	5		
		%						
Dificuldades Técnicas	Dificuldade na compreensão e interpretação das informações de custos	3	13	12	57	15	3,71	6
	Dificuldade na coleta e tratamento das informações físicas dos itens de custos	3	8	8	51	30	3,97	3
	Suporte técnico inadequado	2	8	17	50	23	3,87	4

Dificuldades Culturais	Incerteza sobre os benefícios do uso do sistema	3	16	14	52	15	3,60	7
	Resistência interna à mudanças	1	11	5	50	33	4,05	1
	Falta de treinamento dos profissionais	1	10	7	50	32	4,02	2
Dificuldades Políticas	Falta de suporte da alta administração	1	10	9	44	36	4,05	1
	Falta de legislação específica aplicada a custos do setor público	4	23	17	41	15	3,43	8
	Altos custos de consultoria externa	5	24	34	25	12	3,14	9
	Falta de cooperação técnica e organizacional interórgãos e intraórgãos	3	13	12	56	16	3,71	6

Notas: 1 = discordo totalmente; 2 = discordo; 3 = neutro; 4 = concordo; 5 = concordo plenamente

Fonte: elaboração própria

Na sua pesquisa, Wahab et al (2018) confirmaram que os principais desafios na implantação do sistema de custos no setor público estão relacionados aos aspectos técnicos: precisão estatística (média=2,82); compreensão unidades de medição (média= 2,80) e dos *drivers* de custos (média=2,79). Esses autores evidenciaram que a dificuldade mais preponderante foi a de natureza técnica.

Um dos motivos que pode explicar tal dificuldade é a dúvida dos respondentes ao avaliar as questões relacionadas aos fatores culturais e políticas conforme citado Wahab et al (2018), outro motivo sugere a inerente dificuldade na compreensão do sistema de custos pelos respondentes, no setor público devido às inúmeras atividades e sobreposições de atribuições entre as entidades públicas, torna-se bastante complexo o processo de mensuração e direcionamento dos custos.

Os resultados da pesquisa em tela também fortalecem as evidências obtidas por Upping e Oliver (2011). Esses autores concluíram que os principais problemas durante a implementação do sistema de custos no setor público são: a falta de suporte técnico adequado (média=3,77), a dificuldade na coleta de dados dos direcionadores de custos (média=3,77), a falta de apoio da equipe contábil (média=3,74) e a dificuldade na definição dos drivers de custos (média 3,70), já os problemas menos escolhidos pelos respondentes foram a falta de apoio da alta gerência (média=3,16) e a falta de apoio governamental (média =2,80).

No cenário brasileiro, Lovato et al (2015), em uma amostra selecionada com 136 contadores responsáveis das prefeituras dos municípios do Paraná, concluíram que os recursos “pessoal disponível” e “qualificação pessoal” foram os itens que mais oferecem dificuldades na implementação do sistema de custos.

Nota-se também no quadro 28 que o item “altos custos de consultoria externa” apresentou um nível de concordância de 37% e um nível de discordância de 29%, tendo um nível de neutralidade de cerca de 34%, semelhante a pesquisa de Wahab et al (2018). Isso

ocorreu pela incerteza ou desconhecimento dos respondentes em identificar “os altos custos da consultoria externa” como barreiras. Esse comportamento com níveis distintos pode ser explicado pela incapacidade dos respondentes em aferir como “os altos custos da consultoria externa” pode se tornar uma limitação para implementação do sistema de custos.

As percepções dos respondentes sobre os benefícios esperados da implementação do sistema de custos no setor público federal podem ser visualizadas no quadro 29.

Quadro 29 - Benefícios da Implementação do Sistema de custos

Benefícios da Implementação do Sistema de Custos(n=191)	Escala Likert					Média	Rank
	1	2	3	4	5		
	%						
Melhoria do processo de prestação de contas da sua entidade	2	4	2	50	43	4,30	2
Melhoria da informação de custos para avaliação de desempenho da sua entidade	1	5	4	45	46	4,30	2
Melhoria da informação de custos para tomada de decisão	1	5	6	39	49	4,31	1
Melhoria no planejamento e no controle de custos	2	8	4	44	43	4,19	6
Melhoria na mensuração dos custos das políticas públicas, projetos, atividades e programas	1	6	7	43	43	4,22	4
Melhoria da qualidade e transparência do gasto público	0	5	4	47	44	4,29	3
Comparabilidade dos custos entre as entidades do setor público	0	7	7	46	40	4,20	5
Redução de custos no setor público	1	12	13	47	28	3,90	9
Melhoria na qualidade da governança pública (processos e estruturas)	1	7	4	52	37	4,18	7
Aumento da consciência de custos nas entidades do setor público	0	6	9	49	36	4,14	8

Notas: 1 = discordo totalmente; 2 = discordo; 3 = neutro; 4 = concordo; 5 = concordo plenamente

Fonte: elaboração própria

No que diz respeito aos benefícios prováveis da utilização do sistema de custos, todos os itens se mostraram com um ótimo nível de concordância (entre 75% e 93%), exceto o item “redução de custos” que obteve o maior nível de discordância (13%), a maior taxa de neutralidade (13%) e a menor média (3,90). Isso sugere uma possível incapacidade dos respondentes em quantificar os efeitos financeiros da utilização do sistema de custos e/ou compará-lo com outro referencial para fins de mensuração dos custos.

Ainda no quadro 29, vê-se que os cinco principais benefícios apresentados pelos respondentes nesta pesquisa foram: melhoria da informação de custos para tomada de decisão (média=4,31); melhoria do processo de prestação de contas da sua entidade(média=4,30); melhoria da informação de custos para avaliação de desempenho da sua entidade(média=4,30); melhoria da qualidade e transparência do gasto público (média=4,29) e

melhoria na mensuração dos custos das políticas públicas, projetos, atividades e programas (média=4,22).

Esses resultados vistos no quadro 28 são consistentes com a maioria da literatura empírica sobre os principais benefícios da implementação do sistema de custos no setor público e também com a visão dos especialistas relatados na seção 4.3.1. Os autores que seguem essa linha são: Upping e Oliver (2011), Monteiro (2018), Lovato et al (2015), Calistro, Oliveira (2015), Sippola (2016), Verbeteen (2011), Parcianelo, Gonçalves, Soares (2015), Holanda (2021), Dos Santos, Costa e Voese (2016).

Em seu estudo, Upping e Oliver (2011) revelaram como benefícios: a capacidade de atender aos requisitos de relatórios governamentais para custo unitário (média=4,22), a melhoria da informação de custo para tomada de decisão (média=4,06), a melhoria do orçamento para identificação custos em diferentes níveis de serviço (média=4,03), a melhoria do controle de custos (média=3,96) e a melhoria para informação de custos visando mensurar a *performance* (média=3,93).

Já Monteiro (2018) aponta em sua pesquisa diversos benefícios da utilização do sistema de custos no setor público, dentre os quais, destacam-se: a melhoria da informação para a tomada de decisão, transparência pública e apoio na implementação de políticas públicas. Ao analisar os resultados de Lovato et al (2015), observou-se que os autores constataram que o uso do sistema de custos no setor público contribui com diversos mecanismos e processos gerenciais, os autores verificaram que 70% dos respondem indicaram essa afirmativa.

Com tudo isso, pode-se depreender que há um reconhecimento pelos profissionais que atuam na contabilidade de custos no setor público e pela sociedade da importância da gestão de custos para a administração pública (MACHADO, HOLANDA, 2010; IFAC, 2000; CALISTRO, OLIVEIRA, 2015; MÄTTÖ, SIPPOLA, 2016; VERBETEEN, 2011). Esses autores concluem conjuntamente com os especialistas da pesquisa em tela, que a gestão de custos é uma ferramenta gerencial para o setor público, pois visa subsidiar o gestor na tomada de decisão possibilitando uma gestão transparente e eficiente da gestão pública.

4.3 ANÁLISE DOS RESULTADOS DA REGRESSÃO

Após a realização da análise descritiva das variáveis, utilizando-se do *software estatístico* R versão 4.2.1 procedeu-se com a realização dos testes de hipóteses estabelecidos no quadro 30. Com esse intuito, se pretende - através da técnica de regressão logística

múltipla - avaliar os efeitos das variáveis explanatórias (fatores técnicos, fatores culturais, fatores políticos e tamanho de entidade) que pode influenciar a implementação do sistema de custos no setor público federal, de acordo com o exposto na seção 3.4 Tratamento Estatístico dos Dados.

Quadro 30 - Hipóteses do estudo

Hipótese	Descrição
H1	Os fatores técnicos influenciam o sucesso da implementação do sistema de custos no setor público federal
H2	Os fatores políticos influenciam o sucesso da implementação do sistema de custos no setor público federal
H3	Os fatores culturais influenciam o sucesso da implementação do sistema de custos no setor público federal

Observa-se na tabela 3 que o atendimento do pressuposto da multicolinearidade foi atendido na regressão logística (Correlação < 0,9) na amostra pesquisada. De acordo com (FERNANDES et al 2020, GUJARATI, 2011), devido a sua natureza binária da variável dependente a regressão logística não atende os demais pressupostos do modelo linear (ex. homocedasticidade, linearidade, normalidade), ainda assim o modelo proposto pelo presente estudo demonstrou homoscedasticidade na distribuição através do teste *Goldfeld-Quandt* ($p\text{-value} = 0.842 > 0,05$).

Tabela 3 - Matriz de correlação das variáveis explanatórias

Variáveis	FT	FC	FP	TAM
FC	1,00000000	0,78142556	0,84014244	0,01790721
FC	0,78142556	1,00000000	0,83621846	0,04334152
FP	0,84014244	0,83621846	1,00000000	0,04187578
TAM	0,01790721	0,04334152	0,04187578	1,00000000

Fonte: elaboração própria

Atendido os pressupostos da regressão logística, foi realizado os testes de hipóteses através da regressão logística múltipla cujos coeficientes foram estimados pelo método da máxima verossimilhança (MV), incluindo a variável dependente (ISC) e as variáveis explanatórias (FT, FC, FP e TAM).

Como consta na tabela 4, as variáveis explanatórias explicam cerca de 12% da variação do sucesso na implementação do sistema de custos no setor público federal (R^2 Nagelkerke = 0,12), explicado pelo modelo de regressão. o que mede o quanto está próximo do modelo perfeito, para Gujarati (2011), o R^2 calculado da forma convencional é de valor

limitado em se tratando de regressão logística, pois a qualidade do ajustamento na regressão logística é de importância secundária.

Tabela 4 - Resultados da Regressão Logística

<i>Preditores</i>	Variável dependente (ISC)			
	<i>Proporções</i>	<i>CI</i>	<i>Estatística</i>	<i>p</i>
(Intercepto)	0,00	0,00 - 0,05	-3,51	<0,001
FT	2,00	1,08 - 3,94	2.12	0,034*
FC	1,04	0,57 - 1,93	0,14	0,888
FP	0,52	0,24 - 1,05	-1,79	0,074.
TAM	1,88	1,33 - 2,75	3,42	0,001***
Observações	191			
R ² Nagelkerke	0,12			

Notas: Signif. codes: 0 '***' 0.001 '**' 0.01 '*' 0.05 '.' 0.1 ' ' 1

Fonte elaborado pelo Autor

Ao observar a tabela 4 é possível inferir que as variáveis predictoras FT, FP e a variável TAM ($\beta = 2,12$, $p=0,034$, signif. =1%; $\beta = -1,79$, $p< 0,074$, signif. =5%; $\beta = 3,42$, $p< 0,001$, signif. =0,001%, respectivamente) são estatisticamente significantes, demonstrando poder explicativo dessas variáveis no modelo da regressão, o que denota que **os fatores técnicos, os fatores políticos e o tamanho** influem sobre a implementação bem-sucedida do sistema de custos no setor público.

Assim, com relação ao resultado da variável FT para cada aumento unitário neste fator crítico de sucesso mantendo-se as demais constantes, elevam-se em 100% $((2-1)*100)$ as chances de que haja implementação com sucesso do sistema de custos no setor público. Percebe-se que a cada incremento unitário na variável de controle TAM (*proxy* da execução orçamentária), aumenta-se 88% $((1,88-1)*100)$, isto é, as chances aumentam 1,88 vezes de sucesso na implementação.

No que se refere aos fatores técnicos, os achados demonstrados na tabela 6 corroboram a hipótese 1 (H1) reforçando as evidências encontradas por Upping e Oliver (2011), Monteiro (2018); Parcianelo; Gonçalves; Soares (2015) e Holanda (2021), Dos Santos, Costa e Voese (2016) ao afirmarem que a capacidade de suporte técnico pode contribuir com o processo de adoção de sistemas de custos de forma plena e eficaz.

Nesse quesito, o aporte teórico aponta que a apropriação correta dos custos, o suporte técnico adequado e a compatibilidade técnica possuem associação significativa com o sucesso

da implementação do sistema de custos, como demonstrando nesse estudo ($p=0,034^*$) indicando que há uma dificuldade de natureza técnica na adoção plena processo de custos do setor público (MACHADO, HOLANDA, 2010; HOLANDA, 2011; MONTEIRO, 2018; PARCIANELO; GONÇALVES; SOARES, 2015).

Holanda (2021) salienta “que a utilização sistemática da informação de custos no setor público não é uma tarefa simples, porque ela requer vários requisitos, principalmente os de integração sistêmica”. Upping e Oliver (2011) concluíram que existem fatores dificultadores que afetam a implementação do sistema de custos, dentre eles, destacam-se: falta de suporte de *software* apropriado, dificuldade na coleta e definição dos elementos de custos.

Pode-se constatar que o suporte técnico adequado tem impacto na gestão de custos, isso ocorre devido a própria dimensão da Administração Pública Brasileira, caracterizada pelos por diferentes tipos de entidades (secretarias especiais, institutos, agências reguladoras, fundações, universidades) pelo alto nível de complexidade de atividades finalísticas (educação, saúde, finanças, infraestrutura, meio-ambiente, tecnologia, etc), o que pode dificultar o compartilhamento e a consolidação dos dados (físicos e financeiros) obstaculizando o processo de implantação de custos no setor público.

Os resultados desta pesquisa também ratificam a hipótese 2 (H2) desta pesquisa de que existe associação significativa entre os fatores políticos e a implementação do sistema de custos no setor público federal, portanto os achados estão condizentes os estudos de Bin e Thuy (2019), Holanda (2011), García-Fénix e González-González (2020), Carvalho, Gomes e Fernandes (2012), as entrevistas com os especialistas e a hipótese da Teoria da Regulação.

Bin e Thuy (2019) analisaram os impactos dos fatores que afetam os sistemas de custos em hospitais públicos vietnamitas. Os resultados do estudo destes autores concluíram que os fatores políticos (ex. suporte da alta administração, $p= 0,002$) e técnicos (ex. nível de complexidade, $p= 0,008$) afetam a implementação do sistema de custos do setor público, isto corrobora a relação estatística evidenciada pela presente pesquisa ao identificar também como canais de influência os fatores críticos de sucesso relacionados aos aspectos políticos e técnicos.

Na mesma linha Carvalho, Gomes e Fernandes (2012) constataram que fatores no contexto organizacional e institucional influenciam uso do sistema de custo nos municípios portugueses, demonstrando que os municípios que têm uma maior pressão política possuem uma maior disposição para relatar informações de custos. Nesse ponto, os resultados desta pesquisa também coadunam com a hipótese da teoria da regulação contábil, isso porque, essa

teoria preconiza que a o processo contábil, incluído o sistema de custos é influenciado pela atuação dos grupos políticos, grupos de interesse e atores institucionais do setor público.

Sobre isto, o especialista entrevistado (E3) reforça que “a atuação em conjunto, uma maior consciência de todos esses atores para ajudar para que o objetivo seja mais rápido e adequadamente atingido”. Assim, tal fato pode ser explicado devido a importância da função dos atores institucionais, das organizações profissionais, da imprensa e da sociedade no processo de regulação e normatização a qual tem efeito sobre o desenvolvimento do sistema de custos das entidades, levando-as a utilização dos relatórios de custos para fins de tomada de decisão.

É preciso salientar que os itens do questionário relacionado à variável FP “o compromisso e apoio da alta gerência” e “clareza na comunicação da estratégia e dos objetivos” requerem, do ponto de vista estratégico, um suporte da governança pública não restrito a “comunicação formal”, mas amplamente constituído de apoio institucional, de aporte de recursos necessários e de suporte a estrutura organizacional da entidade em todas as etapas para o uso do sistema de custos de forma integral.

Em relação à variável de controle Tamanho, observou-se que o tamanho da entidade do setor público federal influencia o sucesso da implementação do sistema de custos, esse achado está congruente com as pesquisas de Baird (2007) e Shields (1995). Isso sugere que a estrutura organizacional aliado ao aparato administrativo propiciam um ambiente favorável para que a instituição use de forma eficaz o sistema de custo, deve-se ressaltar que as entidades maiores tendem a ter mais incentivos para reduzir seus custos e robustecer a sua estrutura de governança estimulando uma gestão de custos focada na eficiência e qualidade dos serviços públicos.

Por outro lado, os achados da pesquisa obtidos da regressão logística refutaram a hipótese 3 (H3) desta pesquisa. Na tabela 4, a variável FC apresenta coeficiente de regressão ($\beta = 0,02$, p-valor = 0,888) sugerindo que esta variável é estatisticamente insignificante no modelo da regressão. As evidências empíricas encontradas por Carvalho, Gomes e Fernandes (2012), Verbeteen (2011), Bin e Thuy (2019) e Arnaboldi; Lapsey (2003) sinalizam que os fatores culturais podem exercer influência sobre a implementação do sistema de custo no setor público, contudo os resultados apresentados na tabela 5 mostram-se convergentes com Baird (2007).

Carvalho, Gomes e Fernandes (2012) confirmam a associação significativa entre os fatores culturais e o sucesso de implementação nos municípios portugueses, conforme já citado. Nesse interim, Bin e Thuy (2019) apresentam que o sucesso da implementação é

influenciado pelo nível de uso da informação de custos, neste caso os respondentes sinalizam que o sistema de custos prescrito pelo Estado é frequentemente usado no processo de tomada de decisão o que reforça o impacto do fator cultural no sucesso da utilização do sistema de custos.

No contexto dos governos locais escoceses, Arnaboldi e Lapsey (2003) destacam que os fatores comportamentais forneceram explicações estatisticamente significativas para o sucesso da implementação do sistema de custos no setor público. Os resultados desses autores revelam que existe uma resistência à mudanças do corpo funcional não apenas à implementação do sistema de custos, mas também na utilização do sistema de custos para gerar informações de gerenciamento de custos.

Por sua vez Baird (2007), cujos resultados obtidos da análise estatística com organizações do setor público australiano são convergentes com esta pesquisa, afirma que há uma relação insignificante entre organizacional e cultural na adoção do sistema de custos, esses resultados diferentes da maioria da literatura refletem as características culturais únicas que existem nas entidades do setor público.

Uma das prováveis explicações para esses achados, pelo menos em parte, é a própria característica da amostra analisada, isso porque o Brasil possui uma cultura organizacional peculiar baseada em valores normativos, comportamentos compartilhados e crenças do corpo funcional que diferente inclusive dentro das próprias entidades do setor público federal quanto a utilização e benefícios do uso de sistema de custos, ademais outra razão que se apresenta é a dificuldade de captar os efeitos dessa variável (cultura) através do instrumento de coleta utilizado.

Apesar dos testes estatísticos realizados através da regressão logística não terem identificado a associação entre os fatores culturais e o sucesso de implementação, tornando-a insignificante essa relação, cabe ressaltar que esta pesquisa foi realizada sob diferentes condições espaciais (contadores públicos do poder executivo federal do Brasil), temporais (ano de 2022) e sistemas jurídicos (*code law*) as quais repercutem no campo da cultura organizacional das entidades do setor público, por consequência, tais eventos implicam efeitos díspares dos fatores culturais nas mais variadas pesquisas científicas.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo atingiu o seu objetivo principal que foi avaliar os efeitos dos fatores críticos no sucesso da implementação do sistema de custos no setor público federal. Os resultados desta investigação sinalizam que existem diversos fatores críticos que contribuem para o uso do sistema de informação de custos no setor público federal, os quais favorecem a sua utilização pelos gestores públicos de forma plena e efetiva, sobretudo para tomada de decisão.

Para alcançar o objetivo ora proposto foi utilizada a metodologia da triangulação dos dados através da pesquisa bibliográfica, das entrevistas semidirigidas e dos questionários aplicados. A pesquisa bibliográfica contribuiu para a investigação do problema trazendo evidências empíricas sobre os fatores críticos de sucesso na adoção e uso do sistema de custos tanto no Brasil quanto em outros países desenvolvidos e em desenvolvimento, acrescenta-se que a pesquisa bibliográfica sistematizou os estudos, estabelecendo a plataforma teórica e a evolução histórica e normativa do sistema de custos no setor público brasileiro evidenciando o estado da arte sobre o tema, ademais forneceu insumos importantes para o problema e justificativa da presente pesquisa.

Os posicionamentos teóricos alegam que diversos fatores críticos contribuem para o sucesso da implementação do projeto ou sistema, tornando-o competitivo, facilitando a comunicação, identificando as prioridades e alocação de recursos, reduzindo os “gargalos”. Nesta pesquisa se faz necessário compreender como esses fatores críticos - que podem ser categorizados em grupos, como fatores de comunicação, fatores técnicos, fatores organizacionais, fatores ambientais e fatores de produto- influenciam o sistema de custos incrementando as chances de se obter sucesso na sua implementação (ALAZMI ZAIRI, 2003, OLSON, 2008, KAMAL, 2006, SUDHAKAR, 2012).

Na presente pesquisa, a revisão da literatura demonstrou que existem diversos fatores críticos de sucesso que contribuem para a implementação do sistema de custos de forma eficaz, plena e efetiva pela Administração Pública (MESSIAS, FERREIRA; SOUTES, 2018; MATTO; SIPPOLA, 2016; VERBEETEN, 2011; MONTEIRO, 2018; AABUSALAMA, 2008; AHMAD; RBABA, 2014; RUNDORA; SELESHO, 2014; UPPING; OLIVER, 2011; BAIRD, 2007; ARNABOLDI; LAPSEY, 2003; WAHAB et al., 2018; BAIRD, 2007; UPPING; OLIVER, 2011).

Outro mecanismo utilizado na triangulação foram as entrevistas. Elas foram cruciais à pesquisa, na medida em que trouxeram uma maior familiaridade do tema, aprofundando-o e levantando dados originais para cumprimento do objetivo desse estudo. Para tanto a percepção de renomados e experientes profissionais especializados no tema em questão, trouxe uma visão mais dinâmica e atualizada da problemática da pesquisa. Logo, tornou-se factível a compreensão dos fatores críticos de sucesso, dificuldades enfrentadas e benefícios da implementação do sistema de custos no setor público federal.

As entrevistas realizadas também foram proativas para revelar os fatores críticos de sucesso na adoção e uso do sistema de custos no setor público no Brasil. A partir dos posicionamentos dos especialistas constatou-se que as principais vantagens de se implementar um sistema de custos no setor público seriam uma maior eficiência dos gastos públicos e proporcionar subsídio aos gestores na tomada de decisão, essas vantagens estão condizentes com o disposto na literatura (BORGES; MARIO; CARNEIRO 2013; CARVALHO; COSTA; MACEDO, 2007).

Outro ponto que merece destaque como achados da entrevista, são os produtos normativos resultantes do processo de interação entre os grupos de interesse, vale mencionar como fato relevante a necessidade dessa interação com vistas a aperfeiçoar a estruturação do sistema de custos de forma normativa e conceitual, além disso, os especialistas afirmaram que essa interação implica em melhorias no processo de adoção, essa tese sugere aderência com os efeitos dos fatores políticos na teoria da regulação contábil analisados por Santos (2012), Farias (2012) e Pohlmann e Alves (2012), Cardoso et al. (2009) e Figueiredo (2017).

Já quanto a contribuição dos especialistas acerca dos fatores culturais, eles foram unânimes ao asseverarem a necessidade de capacitação contínua aos profissionais que lidam com a informação de custos, dando assim relevância ao aspecto comportamental. E, quanto à utilização das informações de custos para tomada de decisão asseguraram que os gestores públicos não as utilizam para esses fins, tendo como principal motivo a observância restrita ao requisito legal. Resultado este que vai ao encontro do que preconiza a literatura (MATTÖ; SIPPOLA, 2016; VERBEETEN, 2011; MONTEIRO et al., 2015; DOS SANTOS; COSTA; VOESE, 2016; CARVALHO; GOMES; FERNANDES, 2012).

Neste estudo, os especialistas deram destaque a existência de dificuldades de implementação de sistema de custos na adoção e uso do sistema de custos do setor público como: a falta de diálogo, o aspecto cultural, a resistência interna, a forma de utilização da informação de custos, falta de treinamento e a falta de integração entre os sistemas, em

consonância com os fatores críticos exposto pela literatura (MONTEIRO, 2018; VERBEETEN, 2008; ARNABOLDI; LAPSEY, 2003).

Dando seguimento ao *mix method* para se cumprir os objetivos propostos, empregou-se o questionário como instrumento metodológico quantitativo a fim de verificar a percepção dos profissionais de contabilidade que atuam no Poder Executivo Federal (composto por apresentação, percepção quanto aos fatores críticos de sucesso, dificuldades e vantagens do sistema de custos e perfil dos respondentes). Assim, para garantir maior confiabilidade e validade dos dados do questionário foi realizada a técnica da análise confirmatória fatorial.

No cenário da pesquisa foram identificados pelos respondentes que os fatores culturais e os políticos são os principais fatores críticos de sucesso e que os menos proeminentes foram os fatores técnicos, destacando-se como os mais frequentes (maior nível de concordância): comprometimento da equipe profissional (média=4,01); capacitação contínua dos profissionais e utilização dos relatórios para fins gerenciais (média=3,97); compromisso e apoio da alta gerência (média = 3,92) e clareza na comunicação da estratégia e dos objetivos.

Esses achados foram totalmente congruentes às evidências da maioria da literatura como Bin e Thuy (2019), Arnaboldi e Lapsey (2003), Carvalho, Gomes e Fernandes (2012), Ahmad e Rbaba (2014), García-Fénix e González-González (2020) e Mohr (2015), contudo são distintos ao exposto por Wahab et al (2018) os quais evidenciaram em sua pesquisa que os fatores técnicos foram os mais frequentes, podendo ser explicado pela diferença cultural existente entre os países.

Quanto as dificuldades enfrentadas no contexto da implementação do sistema de custos, foram identificadas como principais: a resistência interna à mudanças (média=4,05); a falta de suporte a alta administração (média=4,05); a falta de treinamento dos profissionais (média=4,02); e a dificuldade na coleta e tratamento das informações físicas dos itens de custos (média =3,97). Tais resultados ratificam em parte com os encontrados por Wahab et al (2018) e estão plenamente condizentes tanto com os especialistas, como também aos estudos de Upping e Oliver (2011) e Lovato et al (2015).

Já em relação aos benefícios da implementação do sistema de custos no setor público federal, todos os itens se mostraram com um ótimo nível de concordância (entre 75% e 93%), mostrando-se consistentes com a literatura empregada (PARCIANELO; GONÇALVES; SOARES, 2015; HOLANDA, 2021; DOS SANTOS, COSTA E VOESE, 2016; ROSA, SILVA, CAROLINE, 2015; UPPING e OLIVER, 2011, MONTEIRO, 2018, LOVATO et al, 2015, BIN; THUY, 2019, ARNABOLDI; LAPSEY, 2003; MACHADO, HOLANDA, 2010; CARVALHO, GOMES, FERNANDES, 2012) e também com a visão dos especialistas,

exceto o item “redução de custos” que obteve o maior nível de discordância (13%). Esse achado pode sugerir uma dificuldade dos respondentes em quantificar os efeitos financeiros da utilização do sistema de custos e sua relação direta com a redução de custos.

Os resultados encontrados fornecem evidências de que os fatores técnicos, fatores políticos e o tamanho da entidade do setor público influenciam o sucesso da implementação de custos no setor público federal, confirmando as Hipóteses 1 (H1) e 2 (H2). Para se chegar aos resultados foram testadas as hipóteses com a regressão logística múltipla, cujos coeficientes foram em seguida estimados pelo método da máxima verossimilhança (MV), incluindo a variável dependente (ISC) e as variáveis explanatórias (FT, FC, FP e TAM).

Os achados da pesquisa confirmam as evidências da literatura por Upping e Oliver (2011), Monteiro (2018), Parcianelo; Gonçalves; Soares (2015), Bin e Thuy (2019), Holanda (2021), Dos Santos, Costa e Voese (2016), García-Fénix e González-González (2020), Carvalho, Gomes e Fernandes (2012), as entrevistas com os especialistas e a hipótese subjacente da Teoria da Regulação Contábil.

Em relação aos fatores técnicos, é possível inferir com isso que o suporte técnico adequado tem impacto no sucesso da implementação devido a modelagem conceitual do sistema de custos estruturado a partir da própria dimensão da Administração Pública Brasileira, que é caracterizada por diferentes tipos de entidades (secretarias especiais, institutos, agências reguladoras, fundações, universidades) e alto nível de complexidade de atividades finalísticas (educação, saúde, finanças, infraestrutura, meio-ambiente, tecnologia, etc), o que leva a uma dificuldade de direcionamento dos *costs drivers* e *overhead*, de alocação de gastos indiretos e do compartilhamento e a consolidação dos dados de custos (físicos e financeiros).

Os resultados também apontam que os fatores políticos afetam o sucesso da implementação do sistema de custos no setor público federal, isso reforça a hipótese da Teoria da Regulação a qual sugere que os atores institucionais, as organizações profissionais, e a sociedade possuem um papel importante na regulação e normatização do sistema de custos induzindo as entidades do setor público a gerar informações e relatórios de custos e utilizá-los como instrumento de governança pública e subsídio para tomada de decisão.

Ademais, merece destacar também que o “apoio da alta administração” e a “clareza na comunicação da estratégia” como elementos dos fatores políticos são essenciais para o desenvolvimento do sistema de custos no âmbito do setor público, tendo em vista que esses elementos são materializados por apoio institucional, aparato de recursos necessários (econômico, recursos humanos e organizacional) e estrutura de governança pública capazes

de proporcionar o uso do sistema de custos de forma plena e eficaz pelas entidades do setor público.

Quanto ao tamanho da entidade demonstrada na análise estatística como canal de influência no sucesso da implementação do sistema de custos, sugere que a capacidade operacional do ente, em termos orçamentários e organizacional, estimula a entidade a utilizar o sistema de custos dentro de uma estrutura de governança pública, de sorte que quanto maior forem as entidades do setor público mais incentivos terão para gerir seus custos com eficiência e prestar serviços com qualidade visando atingir seu propósito de gerar valor.

Por outro lado, diferentemente do que preconiza a literatura (CARVALHO, GOMES E FERNANDES, 2012; VERBETEEN, 2011; BIN E THUY, 2019; ARNABOLDI; LAPSEY, 2003; MONTEIRO, 2018; DREHMER, RAUPP, TEZZA, 2016; BAIENSE E ROSA, 2018; LOVATO et al., 2016) e os especialistas, na presente pesquisa os fatores culturais apresentaram estatísticas insignificantes em relação a implementação do sistema de custos no setor público, porém esses achados corroboram com o estudo de Baird (2007).

Embora esses autores apontem evidências que existe resistência à mudanças à implementação do sistema de custos e que a utilidade da informação (aspecto cultural) influencia o sistema de custos (DE SOUZA NETO E ZONATTO, 2018; CARVALHO, GOMES E FERNANDES, 2012; VERBETEEN, 2011; BIN E THUY, 2019; ARNABOLDI; LAPSEY, 2003), porém convém ressaltar como afirma Baird (2007) que o fator cultural reflete as características culturais únicas nas entidades do setor público.

Em vista disso, o Brasil possui uma cultura organizacional peculiar baseada em valores normativos, comportamentos compartilhados e crenças do corpo funcional decorrentes da construção de traços históricos, étnicos e sociais o que pode diferir internamente e fora das entidades do setor público (outros países). Nota-se também que esta pesquisa foi realizada em diferentes condições espaciais e temporais das literaturas citadas, sendo necessário investigar os efeitos da variável “fator cultural” ao longo do tempo com o fim de compará-los internamente e externamente.

A precípua contribuição deste estudo está no fato de identificar e avaliar por meio de diversos instrumentos metodológicos (pesquisa bibliográfica, entrevistas e questionários) a influência dos fatores críticos de sucesso na implementação do sistema de custos no setor público brasileiro, não obstante o país possuir um vasto aparato normativo e legal impondo-o a sua adoção, como a LRF, Portaria STN nº 157/2011 e o Acórdão do TCU 1.078/2004, como já apontado anteriormente neste trabalho.

Outras contribuições desta pesquisa se referem: a ampliação do conhecimento pela comunidade acadêmica a respeito dos fatores críticos de sucesso da implementação do sistema de custos; a formulação de políticas públicas relacionadas a gestão de custos pelos e a avaliação dos fatores limitantes e facilitadores na utilização do sistema de custos em suas organizações pelos gestores públicos. E por fim, este trabalho pode ser útil também para a Alta Administração do Poder Executivo na avaliação política e legal, incluindo a supervisão ministerial das autarquias e competências da STN sobre o uso do sistema de custos nas entidades do setor público do Poder Executivo Federal.

No que diz respeito as limitações da pesquisa, houve limitação em relação a revisão da literatura quanto a delimitação do problema e a falta de pressupostos teóricos relacionados ao tema proposto. Em relação a técnica da entrevista uma limitação refere-se aos questionamentos feitos aos entrevistados o que pode interferir nas respostas em razões de possíveis questões éticas, valores morais, outra limitação foi o tamanho da amostra (191 respondentes), e por último a limitação da entrevista se refere a escolha do painel de especialistas possibilitando a ocorrência de vieses e também a análise das respostas o que pode prejudicar a generalização dos dados (SOUSA, 2017).

Durante o andamento deste trabalho e a partir dessas limitações, foram identificadas diversas oportunidades de pesquisas e por isso sugere-se para pesquisas futuras: a ampliação da revisão da literatura nacional e internacional a fim de consolidar o entendimento dos diversos autores sobre o tema e abordar de forma mais abrangente o estado da arte dos fatores críticos de sucesso do sistema de custos no setor público, adicionalmente, sugere-se a utilização de outros procedimentos metodológicos, como o aumento do painel de especialistas, incluindo a participação de especialistas transnacionais de outras culturas e contextos socioeconômicos diferentes do Brasil.

E por fim, propõe-se o aperfeiçoamento das técnicas estatísticas com o fim de garantir mais robustez às análises, como por exemplo: a) a ampliação da amostra, incluindo outras esferas de Governo (estadual e municipal) e Poder (Legislativo e Judiciário); b) ampliação de variáveis explanatórias buscando verificar um maior poder explicativo em um modelo de regressão; e c) a construção de um índice amplo para mensurar a variável dependente “sucesso de implementação dos sistemas de custos” e a variável “fator cultural” de forma a captar melhor os seus efeitos ao longo do tempo.

REFERÊNCIAS

ABDALLA, Márcio Moutinho., AZEVEDO, Carlos Eduardo Franco., OLIVEIRA, Leonel Gois Lima., GONZALEZ, Rafael Kuramoto. **A estratégia de triangulação: objetivos, possibilidades, limitações e proximidades com o pragmatismo. VI Encontro de Ensino e Pesquisa em Administração e Contabilidade.** Brasília/DF, 2013. Disponível em http://www.anpad.org.br/admin/pdf/2013_EnEPQ5.pdf. Acesso em: 14 ago. 2021

ABRANCHES, S. H. H. de. (2014). Reforma regulatória: conceitos, experiências e recomendações. **Revista Do Serviço Público**, 50(2), p. 19-50. Disponível em: <https://doi.org/10.21874/rsp.v50i2.345>. Acesso em: 14 ago. 2021

ABRUCIO, F. L. Trajetória recente da gestão pública brasileira: um balanço crítico e a renovação da agenda de reformas. **Revista de Administração Pública**, Edição Especial Comemorativa, p. 67-86, 2007. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rap/a/4MzHG77HTWjV7BPjYL7mcGg/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 14 out. 2021

ABUSALAMA, Fawzi Abdalla. **Barriers to adopting activity-based costing systems (ABC): an empirical investigation using cluster analysis.**2008. Disponível em: <https://arrow.tudublin.ie/busdoc/7/>. Acesso em: 23 jul. 2021.

AGUILLAR, Fernando Herren Fernandes; GRAU, Eros Roberto. **Controle social de serviços públicos.** Max Limonad, 1999.

AHMAD, Ahmad Yahiya Ahmad Bani; RBABA, Abedalqader. Activity Based Costing Systems in Jordanian Manufacturing Companies. **Journal of Modern Management & Entrepreneurship** 27ISSN: 2231-167X, Volume 04 No. 01, January, 2014 pp. 27-39. Disponível em: https://www.researchgate.net/profile/Abedalqader_Rababah2/publication/292982171_Activity_Based_Costing_System_Implementation_in_Jordanian_Manufacturing_Companies/links/56d32c1308ae85c8234c6c54/Activity-Based-Costing-System-Implementation-in-Jordanian-Manufacturing-Companies.pdf. Acesso em: 23 jul. 2021.

ALAZMI, Mutiran; ZAIRI, Mohamed. *Knowledge management critical success factors. Total Quality Management & Business Excellence*, v. 14, n. 2, p. 199-204, 2003. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/1478336032000051386>. Acesso em 25 de jun 2022

ALBUQUERQUE, Nathalia Alcântara de. **Framework sobre uso de custos na administração pública à luz das alavancas de controle: um estudo de caso no Governo Federal**. 2017. xii, 121 f., il. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) -. Universidade de Brasília, Brasília, 2017. Disponível em: <https://repositorio.unb.br/handle/10482/31363>. Acesso em: 23 jul. 2021.

ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, v. 50, n. 1, p. 37-63, 1999. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/340>. Acesso em: 23 jul. 2021.

ARANHA, Márcio Iorio. **Manual de direito regulatório**. 4 ed. rev. ampl. London: *Laccademia Publishing*, 2018.

ARAÚJO, C. A.; CARNEIRO, A. F.; SANTANA, A. F. B. Sistemas de Custos Públicos: entendimento e implantação nos municípios de Rondônia. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 20, n. 2, p. 66-84, mai./dez.2015. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rcmccuerj/article/view/15009/pdf>. Acesso em: 26 jun. 2021.

ARNABOLDI, Michela; LAPSLEY, Irvine. Activity based costing, modernity and the transformation of local government: a field study. **Public management review**, v. 5, n. 3, p. 345-375, 2003. Disponível em <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/1471903032000146946>. Acesso em: 21 jun. 2021

ARNABOLDI, Michela; LAPSLEY, Irvine. On the implementation of accrual accounting: a study of conflict and ambiguity. **European Accounting Review**, v. 18, n. 4, p. 809-836, 2009. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/09638180903136225>. Acesso em: 20 jun. 2021.

BAIENSE, E. W.; ROSA, F. S. O uso de sistemas de custos no contexto da administração pública: estudo sobre potencialidades e oportunidades apontadas pela literatura científica nacional e internacional. **Brazilian Journal of Development, Curitiba**, v. 4, n. 5, Edição Especial, p. 2097-2110, ago. 2018. Disponível em: <https://www.brazilianjournals.com/index.php/BRJD/article/view/241/200>. Acesso em: 20 jun. 2021.

BAIRD, Kevin. Adoption of activity management practices in public sector organizations. **Accounting & Finance**, v. 47, n. 4, p. 551-569, 2007. Disponível em <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1467-629X.2007.00225.x>. Acesso em 20 de jun. de 2021

BELLANCA, Sabrina. Budgetary transparency in the European Union: The role of IPSAS. **International Advances in Economic Research**, v. 20, n. 4, p. 455-457, 2014. Disponível em: <https://link.springer.com/article/10.1007/s11294-014-9495-7>. Acesso em 20 de jun. de 2021

BINH, Ta Quang; THUY, Vu Thi Thanh. FATORES QUE AFETAM O SISTEMA DE CONTABILIDADE DE GESTÃO DE CUSTOS DO HOSPITAL PÚBLICO. **Academy of Accounting and Financial Studies Journal**, v. 23, n.3, pág.1-13, 2019. Disponível em: <https://www.abacademies.org/articles/Factors-Affecting-The-Public-Hospitals-Cost-Management-Accounting-System-1528-2635-23-3-398.pdf>. Acesso em: 23 Jul. 2021.

BISOGNO, Marco; CUADRADO-BALLESTEROS, Beatriz. The role of public sector accounting on financial sustainability and governmental effectiveness. In: **Financial Sustainability of Public Sector Entities**. Palgrave Macmillan, Cham, 2019. p. 123-144. Disponível em: <https://www.springerprofessional.de/en/the-role-of-public-sector-accounting-on-financial-sustainability/16520830>. Acesso em: 23 jul. 2021.

BITTI, Eugenio José Silva; DE AQUINO, André Carlos Busanelli; CARDOSO, Ricardo Lopes. Adoção de sistemas de custos no setor público: reflexões sobre a literatura nacional veiculada em periódicos acadêmicos. **Revista Universo Contábil**, v. 7, n. 3, p. 6-24, 2011.

Disponível em: <https://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/1904>.
Acesso em: 23 jul. 2021.

BLANSKI, Márcia Beatriz S. **Gestão de custos como instrumento de governança pública: um modelo de custeio para os hospitais públicos do Paraná**. Dissertação (Mestrado em Planejamento e Governança Pública) – Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança Pública (PPGGP), Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR). Curitiba, 2015. 149f. Disponível em: <https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:GxFAPgF27ycJ:https://core.ac.uk/download/pdf/150140589.pdf+&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>. Acesso em 19 mar 2022.

BORGES, Thiago. B., MARIO, Poueri. D Carmo., CARNEIRO, Ricardo. A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. **Revista de Administração Pública**, 47(2), pp. 469-492, 2013. Disponível: <https://www.scielo.br/j/rap/a/7sV8zs34W5Jyg5PwqrwDZCv/?format=html>. Acesso em jun de 2022

BOVAIRD, Tony; LÖFFLER, Elke. Avaliando a qualidade da governança pública: indicadores, modelos e metodologias. **Revista Internacional de Ciências Administrativas**, v. 69, n.3, pág.313-328, 2003. Disponível em: <https://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/0020852303693002>. Acesso em 26 de mar de 2022

BRASIL. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 34, de 18 de Novembro de 2021**. Disponível em: <https://in.gov.br/web/dou/-/norma-brasileira-de-contabilidade-nbc-tsp-34-de-18-de-novembro-de-2021-366061719>. Acesso em 10 dez. 2021

BRASIL. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de Contabilidade CFC nº 37 de 11/04/2014**. 0Altera a NBC TG 37 (R1) que dispõe sobre adoção inicial das normas internacionais de contabilidade. Disponível em: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2019/REVISAONBC04. Acesso em 10 dez. 2021

BRASIL. CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. **Relatório de Custos. Prestação de Contas da Presidente da República. 2013.** Disponível em:<https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/avaliacao-da-gestao-dos-administradores/prestacao-de-contas-do-presidente-da-republica/arquivos/2013/1-10-relatorio-de-custos.doc/view>. Acesso em 10 dez. 2021

BRASIL. **Decreto nº 6.976, de 7 de Outubro de 2009.** Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6976.htm. Acesso em 10 dez. 2021

BRASIL. **Decreto nº 93.872, de 23 de Dezembro de 1986.** Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm. Acesso em 10 dez. 2021

BRASIL. **Decreto-Lei nº 200, de 25 de Fevereiro de 1967.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em 10 dez. 2021

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de Maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em 10 dez. 2021

BRASIL. **Lei nº 10.180, de 6 de Fevereiro de 2001.** Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110180.htm. Acesso em 10 dez. 2021

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de Março de 1964.** Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em 10 dez. 2021

BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Portaria 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. Disponível em: <https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=1&pagina=24&data=26/08/2008>. Acesso em 10 dez. 2021

BRASIL. SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL (STN). **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 9 ed. 2021. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943. Acesso em 10 dez. 2021

BRASIL. SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL (STN). **Portaria nº 136 de 06 de março de 2007**. Cria o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis, dispondo sobre sua composição e funcionamento. Disponível em <https://www.diariodasleis.com.br/legislacao/federal/131497-grupo-tucnico-de-padronizauuo-de-procedimentos-contubeis-cria-o-grupo-tucnico-de-padronizauuo-de-procedimentos-contubeis-dispondo-sobre-sua-composiuuo-e-funcionamento.html>. Acesso em 10 dez. 2021

BRASIL. SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL (STN). **Portaria nº 157, de 09 de março de 2011**. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. Disponível em: <https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=10/03/2011&jornal=1&pagina=40&totalArquivos=104>. Acesso em 10 dez. 2021

BRASIL. SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL(STN). **Relatório Foco em Custos 2021**. Disponível em: [\"https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:43620\"](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:43620). Acesso em 29 de agosto de 2022.

BRASIL. SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL. **Contabilidade e Custos**. 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/contabilidade-e-custos/custos>. Acesso em jun de 2022

BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). **Acórdão TCU 1078/2004**. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:tribunal.contas.uniao;plenario:acordao:2004-08-04;1078>. Acesso em 10 dez. 2021

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Governança pública: referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública e ações indutoras de melhoria**. Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/FA/B6/EA/85/1CD4671023455957E18818A8/Referencial_basico_governanca_2_edicao.PDF. Acesso em 28 de mar de 2022

BREGMAN, Daniel. **Algumas questões sobre a captura regulatória**. Disponível em http://www.nuca.ie.ufrj.br/gesel/seminariointernacional/2006/artigos/pdf/Daniel_Bregman.pdf. Acesso em: 23 jul. 2021.

CARDOSO, Ricardo Lopes et al. Regulação da contabilidade: teorias e análise da convergência dos padrões contábeis brasileiros aos IFRS. **Rev. Adm. Pública**, Rio de Janeiro, v. 43, n. 4, p. 773-799, Aug. 2009. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122009000400003&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 23 jul. 2021.

CARDOSO, Ricardo Lopes; AQUINO, André Carlos Busanelli de; BITTI, Eugenio José da Silva. Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro. **Rev. Adm. Pública**, Rio de Janeiro, v. 45, n. 5, p. 1565-1586, Out. 2011. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122011000500014&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 23 jul. 2021.

CARMO, Carlos Henrique Silva do et al. **Regulação Contábil Internacional: Interesse Público ou Grupos de Interesse? 2018**. Disponível em <https://www.revistacgg.org/contabil/article/view/1138>. Acesso em: 23 jul. 2021.

CARMO, Carlos Henrique Silva do. **Lobbying na regulação contábil internacional: uma análise do processo de elaboração da norma sobre reconhecimento de receitas**. 2014. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em doi:10.11606/T.12.2014.tde-14072014-185506. Acesso em: 23 jul. 2021.

CARVALHO, João Baptista Da Costa; GOMES, Patrícia S.; JOSÉ FERNANDES, Maria. The main determinants of the use of the cost accounting system in Portuguese local government. **Financial Accountability & Management**, v. 28, n. 3, p. 306-334, 2012. Disponível em <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1468-0408.2012.00547.x>. Acesso em: 23 jul. 2021.

CARVALHO, João; COSTA, Teresa C.; MACEDO, Natália. **A contabilidade analítica ou de custos no sector público administrativo**. In: X Congresso Internacional de Custos, 2007. Anais... 13 a 15 de junho, Lyon, França. Disponível em: https://www.occ.pt/downloads/files/1206546789_30a41contabilidade.pdf. Acesso em: 23 jul. 2021.

CHAN, James L. International Public Sector Accounting Standards. **Encyclopedia for Public Administration and Public Policy**, 2005. Disponível em: <http://jameslchan.com/papers/Chan2005IPSAS.pdf>. Acesso em: 23 jul. 2021.

CHRISTIAENS, Johan et al. The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: An international comparison. **International Review of Administrative Sciences**, v. 81, n. 1, p. 158-177, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.1177/0020852314546580>. Acesso em: 23 jul. 2021.

COSENZA, José Paulo; LAURENCEL, Luiz da Costa. Um olhar sobre a harmonização contábil no Brasil à luz da teoria habermasiana. **Revista de Informação Contábil**, v. 5, n. 4, p. 79-103, Out-Dez/2011. Disponível em: <https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/view/7942>. Acesso em: 23 jul. 2021.

COSTA, Bianca; GONÇALVES, Jaqueline; RAUPP, Fabiano Maury. POSSIBILIDADES E PERSPECTIVAS DA APROPRIAÇÃO DE CUSTOS NO AUMENTO DA EFICIÊNCIA DO SETOR PÚBLICO. **Revista da Universidade Vale do Rio Verde**, v. 16, n. 2, 2018.

Disponível em: <http://periodicos.unincor.br/index.php/revistaunincor/article/view/4341>.
Acesso em: 27 jun. 2021

CRESWELL, J.; WISDOM, J. **Mixed methods: Integrating quantitative and qualitative data collection and analysis while studying patient-centered medical home models**. Lincoln: University of Nebraska, 2013. Disponível em: https://pcmh.ahrq.gov/sites/default/files/attachments/MixedMethods_032513comp.pdf.
Acesso em: 27 jun. 2021

CRISTOVAM, José Sérgio da Silva; SAIKALI, Lucas Bossoni; SOUSA, Thanderson Pereira de. **Governo Digital na Implementação de Serviços Públicos para a Concretização de Direitos Sociais no Brasil**. Sequência (Florianópolis), Florianópolis, n. 84, p. 209-242, Apr. 2020. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2177-70552020000100209&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 27 jun. 2021

DA COSTA PINHO, Joaquim Carlos. **A contabilidade de custos no setor público do Brasil: sua importância e mudanças com o advento da NBC T 16.11. (2016?)**. Disponível em: <https://www.occ.pt/news/cicpublica2016/pdf/58.pdf>. Acesso em: 27 jun. 2021

DA SILVA, Gregório Unbehaun L. Análise fatorial confirmatória ou análise dos componentes principais? Uma comparação com dados de opinião pública do Brasil. **Caderno Eletrônico de Ciências Sociais: Cadecs**, v. 9, n. 1, p. 112-138, 2021. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=8206302>. Acesso em 28 de mar de 2022

DABBICCO, Giovanna. The impact of accrual-based public accounting harmonization on EU macroeconomic surveillance and governments' policy decision-making. **International Journal of Public Administration**, v. 38, n. 4, p. 253-267, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.1080/01900692.2015.999581>. Acesso em: 27 jun. 2021

DANTAS, José Marilson Martins. **Um modelo de custo aplicado ao setor público sob a visão da accountability**. 2013. 184 f., il. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília, Brasília, 2013. Disponível em: <https://repositorio.unb.br/handle/10482/36714>. Acesso em: 30 ago. 2021

DE BEM, Amilton Barreto et al. Validade e confiabilidade de instrumento de avaliação da docência sob a ótica dos modelos de equação estrutural. Avaliação: **Revista da Avaliação da Educação Superior (Campinas) [online]**. 2011, v. 16, n. 2, pp. 375-401. Disponível em: <<https://doi.org/10.1590/S1414-40772011000200008>>. Acesso em 17 ago 2022.

DE FREITAS CARNEIRO, Alexandre et al. Custos na Administração Pública: revisão focada na publicação de artigos científicos a partir da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 9, n. 18, p. 3-22, 2012. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2012v9n18p3>. Acesso em: 27 jun. 2021

DE HOLANDA, Victor Branco. Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC): uma nova abordagem para a gestão pública. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 5, n. 2, p. 121-127, 2011. Disponível em: <https://www.repec.org.br/repec/article/view/346>. Acesso em: 15 jun. 2021

DE LIMA AMARAL, Neuton. A., BOLFE, Camila., BORGERT, Altair., VICENTE, Ernesto. F. (2014). O sistema de custos do governo federal e as responsabilidades dos contadores das IFES. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**. 19(2), pp. 23-39, 2014. Disponível: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rcmccuerj/article/view/9331>. Acesso em 15 jun. de 2022

DE OLIVEIRA, Nathalia Apolinario Lima et al. Regulação contábil no Brasil: uma análise dos processos de audiência pública do comitê de pronunciamentos contábeis (CPC) nos anos de 2007 a 2011. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 6, n. 1, p. 49-65, 2013. Disponível em: <https://asaa.anpcont.org.br/index.php/asaa/article/view/128>. Acesso em: 15 jun. 2021

DE QUEIROZ PINHEIRO, José; FARIAS, Tadeu Mattos; ABE-LIMA, July Yukie. **Painel de especialistas e estratégia multimétodos: reflexões, exemplos, perspectivas**. *Psico*, v. 44, n. 2, 2013. Disponível em: <https://revistaseletronicas.pucrs.br/index.php/revistapsico/article/view/11216/9635>. Acesso em 20 dez de 2021

DE SOUZA NETO, Justine Maria Arruda; DA SILVA ZONATTO, Vinícius Costa. **Fatores de resistência envolvidos no processo de mudança para implantação do sistema de informação de custos em municípios da Região Serrana de Santa Catarina.** In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. 2018. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4496>. Acesso em 20 dez de 2021

DIAS FILHO, J. M.; MACHADO, L. H. B. Abordagens da pesquisa em contabilidade. In: IUDÍCIBUS, S.; LOPES, A. B. (coords.). **Teoria Avançada da Contabilidade.** São Paulo: Atlas, 2 ed., 2012. p. 15-69

DIAS, Daniela Simões C. Os Factores Críticos do (In) Sucesso na Implementação do Activity-Based Costing. O Caso de uma PME Portuguesa. 2009. Tese de Mestrado (Mestrado em Contabilidade). Faculdade de Economia Universidade do Porto. Universidade do Porto. Disponível em: https://scholar.google.com.br/scholar?hl=pt-BR&as_sdt=0%2C5&q=Os+fatores+cr%C3%ADticos+do+%28in%29sucesso+na+implementa%C3%A7%C3%A3o+do+...&btnG=. Acesso em jun de 2022

DINIZ, Josedilton Alves; DA COSTA SANTOS, Leandro. Sistema de Custo na Administração Pública: Uma Análise da Percepção de Prefeitos e Assessores Contábeis. **ConTexto**, v. 19, n. 41, 2019. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/69263>. Acesso em 20 dez de 2021

DOBLER, M.; KNOSPE, O. **Attributes of lobbying towards the IASB: Participation, content, and success.** In: **TIJA Symposium.** 2016. p. 1-36. Disponível em: <https://pages.business.illinois.edu/accountancy/wp-content/uploads/sites/12/2016/01/1615-Revision-1.pdf>. Acesso em 20 dez de 2021

DOS SANTOS, M. R., VOESE, S. B. **Gestão de custos no governo federal brasileiro.** Anais Do Congresso Brasileiro De Custos - ABC. 2019. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4639>. Acesso em jun de 2022

DOS SANTOS, Marcos Roberto; COSTA, Flaviano; VOESE, Simone Bernardes. **Causas da (não) utilização de sistemas de apuração de custos pelas instituições federais de ensino superior.** In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. 2016. Disponível em:

<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4130/4131>. Acesso em 23 de jul. de 2021.

DOS SANTOS, Marcos Roberto; VOESE, Simone Bernardes. **Gestão de custos no governo federal brasileiro**. In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. 2019. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4639>. Acesso em 20 dez de 2021

DREHMER, Amanda Finck; RAUPP, Fabiano Maury; TEZZA, Rafael. **Implantação do sistema de informação de custos em prefeituras catarinenses: o que dizem os contadores sobre as dificuldades e contribuições?** In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. 2016. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4138/4139>. Acesso em 25 jun. 2021

ERIN, Olayinka et al. International public sector accounting standards (IPSAS) adoption and quality of financial reporting in the Nigerian public sector. **ESUT Journal of Accountancy**, v. 7, n. 2, p. 22-30, 2016. Disponível em: http://eprints.covenantuniversity.edu.ng/8220/1/IPSAS%20ADOPTION_EJA%207%282%29.pdf. Acesso em 20 dez de 2021

FARIAS, Manoel Raimundo Santana. **Desenvolvimento científico da contabilidade: uma análise baseada na epistemologia realista da ciência**. 2012. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-02052012-205410/pt-br.php>. Acesso em 20 dez de 2021

FRAGOSO, Adriana Rodrigues et al. Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e o Desafio da Convergência: uma Análise Comparativa–IPSAS e NBCTSP. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 6, n. 4, 2012. Disponível em: <https://www.repec.org.br/repec/article/view/260>. Acesso em 20 dez de 2021

FRANCO, Luciane Maria Gonçalves et al. Sistemas de Custos: importância, viabilidade e utilidade na concepção dos agentes públicos do Estado do Paraná (Brasil). **Revista de**

Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC), v. 7, n. 2, 2013. Disponível em: <https://www.repec.org.br/repec/article/view/311>. Acesso em 20 dez de 2021

GAMA, Janyluce Rezende; DUQUE, Claudio Gottschalgand; ALMEIDA, José Elias Feres de. Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública *vis-à-vis* as estratégias *top-down* e *bottom-up*. **Rev. Adm. Pública [online]**. 2014, vol.48, n.1, pp.183-206. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0034-76122014000100008>. Acesso em 20 dez de 2021

GARCÍA-FÉNIX, Manuel J.; GONZÁLEZ-GONZÁLEZ, José M. Barriers to the implementation of cost-effective in Spanish local authorities. **Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de Financiación y Contabilidad**, v. 50, n. 1, p. 1-38, 2021. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/02102412.2019.1705088>. Acesso em: 23 jul. 2021.

GARNER, Bryan A. **Black's law dictionary**. 8th. ed. SaintPaul: ThomsonWest Publishing, 2007. Disponível em: <https://cmc.marmot.org/Record/.b26218240>. Acesso em 20 dez de 2021

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo. **Métodos de pesquisa**. Plageder, 2009. Disponível em: <http://www.ufrgs.br/cursopgdr/downloadsSerie/derad005.pdf>. Acesso em 20 dez de 2021

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008

GOMES, Patrícia et al. **As consequências da adoção das normas internacionais de contabilidade pública na contabilidade de custos: o caso português**. In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. 2015. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/download/3922/3923>. Acesso em 20 dez de 2021

GONZALEZ, Leandro de Azevedo. Regressão logística e suas aplicações. Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação em Ciência da Computação do Campus do Bacanga.

Universidade Federal do Maranhão. 2018. Disponível em: <https://monografias.ufma.br/jspui/handle/123456789/3572>. Acesso em 25 de mar de 2022

GUEDES, Dartagnan Pinto; ZUPPA, Marizete Arenhart. Propriedades Psicométricas da Versão Brasileira da *Adolescent Health Promotion Scale* (AHPS). **Ciência & Saúde Coletiva [online]**. v. 25, n. 6, pp. 2357-2368. 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/1413-81232020256.23252018>. Acesso em 25 de mar de 2022

GUJARATI, Damodar N.; PORTER, Dawn C. **Econometria básica-5**. AmghEditora, 2011.

HAIR JR. J. F.; BLACK, W. C.; BABIN, B.; ANDERSON, R. E.; TATHAN, R. L. *Multivariate data analysis*, v. 6, 2009. Porto Alegre: Bookman.

HEALD, David. **The global revolution in government accounting: introduction to theme articles**. 2003. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1111/1467-9302.00335>. Acesso em 20 dez de 2021

HOLANDA, Victor Branco de. **Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC): Uma nova abordagem para a gestão pública**. 2011. Disponível em: <https://www.redalyc.org/pdf/4416/441642774007.pdf>. Acesso em 15 jun de 2022

HOLANDA, Victor Branco de; LATTMAN-WELTMAN, Fernando; GUIMARÃES, Fabrícia Corrêa. Sistema de informação de custos na administração pública federal: uma política de Estado. Rio de Janeiro: **FGV**, 2010. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/7725?show=full>. Acesso em 20 dez de 2021

HORNGREEN, Chalers T. et al. **Contabilidade de custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000

ILIE, Elena; MIOSE, Nicoleta-Mariana. IPSAS and the Application of These Standards in the Romania. **Procedia-Social and behavioral sciences**, v. 62, p. 35-39, 2012. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/257716740_IPSAS_and_the_Application_of_These_Standards_in_the_Romania. Acesso em 20 dez de 2021

IÑIGUEZ, Lupicinio Rueda. **Manual de Análise do Discurso em Ciências Sociais**. Tradução de Vera Lúcia Joscelyne. 2ed. Petropolis: Editora Vozes, 2004. 313 p.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). *Perspectives on Cost Accounting for Government*. Public Sector Committee, 2000. Disponível em <https://www.ipsasb.org/publications/study-12-perspectives-cost-accounting-governments>. Acesso em 20 dez de 2021

INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING (IFAC). IFAC. *Due Process and Working Proc.* Disponível em: <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/IPSASB-Due-Process-and-Working-Procedures-June-2016.pdf>. Acesso em 20 dez de 2021

INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING (IFAC). *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Board, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. New York: IFAC, 2008. Disponível em: <https://www.ipsasb.org/publications/2021-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>. Acesso em 20 dez de 2021

JANSSEN, Marijn; ESTEVEZ, Elsa. Lean government and platform-based governance—Doing more with less. **Government Information Quarterly**. v. 30, p. S1-S8, 2013. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0740624X12001517>. Acesso em 20 dez de 2021

JORGE, S.; BRUSCA, I.; NOGUEIRA, S. P. Translating IPSAS into national standards: An illustrative comparison between Spain and Portugal. **Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice**, 21(5), 445-462, 2019. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/13876988.2019.1579976>. Acesso em 20 dez de 2021

KAMAL, M. Muhammad. *IT innovation adoption in the government sector: identifying the critical success factors*. **Journal of Enterprise Information Management**, v. 19, n. 2, p. 192-222, 2006. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/17410390610645085/full/html>. Acesso em 25 de jun de 2022

KAPLAN, Robert. *One cost system isn't enough*. *Harvard Business Review*, p. 61-6, Jan./Feb. 1988

KISSLER, Leo; HEIDEMANN, Francisco G. Governança pública: novo modelo regulatório para as relações entre Estado, mercado e sociedade? *Revista de Administração Pública*, v. 40, n. 3, p. 479-499, 2006. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rap/a/rwrQDBzcvb7qVLGgdBvdWDH/?format=pdf>. Acesso em 20 dez de 2021

KLADI, Maria Clara. E.; FERRARI, André Luiz. S. **O Sistema de Custos do Governo Federal e o MacroProcesso Orçamentário e Financeiro da Administração Pública Federal**. In: Congresso CONSAD de Gestão Pública, 4. 2011. Brasília. Anais... Painel 18/064, Brasília, DF: 2011. Disponível: <http://repositorio.fjp.mg.gov.br/handle/123456789/661>. Acesso em jun de 2022

LAUGHLIN, Richard. *Critical reflections on research approaches, accounting regulation and the regulation of accounting*. *The British Accounting Review*, v. 39, n. 4, p. 271-289, 2007. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.bar.2007.08.004>. Acesso em 20 dez de 2021

LEGENKOVA, Margarita. International public sector accounting standards implementation in the Russian Federation. *International Journal of economics and financial issues*, v. 6, n. 4, 2016. Disponível em: <https://www.econjournals.com/index.php/ijefi/article/view/2593>. Acesso em 20 dez de 2021

LIMA, João Batista Nast de. **A relevância da informação contábil e o processo de convergência para as normas IFRS no Brasil**. 2011. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011. Disponível em: <https://10.11606/T.12.2011.tde-24032011-185955>. Acesso em: 27 dez. 2021

LINO, André Feliciano. **Reforma da contabilidade pública e os tribunais de contas**. Dissertação de Mestrado. Universidade de São Paulo. 2015. Disponível

em:<https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/96/96133/tde-06102015-163641/en.php>.

Acesso em 20 dez de 2021

LOVATO, E. Luiz.; OLIVEIRA, Antonio G.; GUIMARÃES, Inácio A.; CATAPAN, Anderson. Sistemas de Informações de Custos no Setor Público no Brasil: Uma Análise da Percepção dos Usuários Sob o Enfoque da Gestão *Governamental*. **Revista Globalização, Competitividade e Governabilidade**, v. 10 n. 1 p. 16-41 abr. 2016. Disponível em: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=511854473001>. Acesso em: 19 mar 2022.

MACHADO, Nelson. **Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental**. Brasília: Enap, 2002. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:4783. Acesso em: 27 jun. 2021

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 791-820, 2010. Disponível em: <https://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a03.pdf>. Acesso em: 27 dez. 2021

MALHOTRA, Naresh K. **Pesquisa de Marketing-: uma orientação aplicada**. Bookman Editora, 2001.

MANES-ROSSI, F., COHEN, S., CAPERCHIONE, E., BRUSCA, Harmonizing public sector accounting in Europe: thinking out of the box. **Public Money and Management**, 36(3), 189–196. 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.1080/09540962.2016.1133976>. Acesso em: 27 dez. 2021

MARCONDES, Nilsen Aparecida Vieira; BRISOLA, Elisa Maria Andrade. Análise por triangulação de métodos: um referencial para pesquisas qualitativas. **Revista Univap**, v. 20, n. 35, p. 201-208, 2014. Disponível em: <https://revista.univap.br/index.php/revistaunivap/article/view/228>. Acesso em: 27 dez. 2021

MARTINEZ, Maria Carmen; LATORRE, Maria do Rosário Dias de Oliveira; FISCHER, Frida Marina. Validade e confiabilidade da versão brasileira do Índice de Capacidade para o

Trabalho. **Revista de Saúde Pública**, v. 43, p. 525-532, 2009. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rsp/a/wnJrmpfLpD5SNRwMVDCmyjH/abstract/?lang=pt>. Acesso em 17 ago 2022.

MARTINS, Eliseu et al. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2003

MATIAS-PEREIRA, José. A governança corporativa aplicada no setor público brasileiro. **APGS**, Viçosa, v. 2, n. 1, p. 109-134, jan./mar. 2010. Disponível em: <https://periodicos.ufv.br/apgs/article/view/4015>. Acesso em 19 mar. 2022.

MATIAS-PEREIRA, José. **Curso de Administração Pública: foco nas instituições e ações governamentais**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009

MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças Públicas**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MATOS, Daniel., ABUD, Seabra. Rodrigues, Erica Castilho. **Análise fatorial**. Brasília: Enap, 2019. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/4790/1/Livro%20An%c3%a1lise%20Fatorial.pdf>. Acesso em 29 de agosto de 2022.

MÄTTÖ, Toni; SIPPOLA, Kari. Cost management in the public sector: Legitimation behaviour and relevant decision making. **Financial Accountability & Management**, v. 32, n. 2, p. 179-201, 2016. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2509701. Acesso em: 27 dez. 2021

MESSIAS, Diego; FERREIRA, Júlio César; SOUTES OLESCZUK, Dione. **Gestão de custos no setor público: um panorama de experiências internacionais**. 2018. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/2961>. Acesso em: 21 jun. 2021.

MHAKA, Charity et al. IPSAS, a guaranteed way of quality government financial reporting? A comparative analysis of the existing cash accounting and IPSAS based accounting reporting. **International Journal of Financial Economics**, v. 3, n. 3, p. 134-141, 2014. Disponível em: <https://ideas.repec.org/a/rss/jnljfe/v3i3p2.html>. Acesso em: 21 jun. 2021.

MOHR, Zachary T. An Analysis of the Purposes of Cost Accounting in Large U.S. Cities. **Public Budgeting and Finance**, v. 35, n. 1, pág. 95-115, 2015. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/pbaf.12059>. Acesso em: 23 jul. 2021.

MOHR, Zachary T.; RAUDLA, Ringa; DOUGLAS, James W. Is Cost Accounting Used with Other NPM Practices? Evidence from European Countries. **Public Performance & Management Review**, v. 41, n. 4, p. 696-722, 2018. Disponível em <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/15309576.2018.1480391?journalCode=mpmr20>. Acesso em: 23 jul. 2021

MONTEIRO, B. Renato Pereira.; PEREIRA, M. C. E.; SANTOS, W. V.; HOLANDA, V. B. **O processo de implantação do sistema de informação de custos do Governo Federal do Brasil**. 2015. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:4791. Acesso em: 21 jun. 2021.

MONTEIRO, Renato Pereira. Análise Exploratória dos Fatores de Importância e Barreiras para a Implantação da Contabilidade de Custos no Setor Público Brasileiro. **Revista de Administração, Sociedade e Inovação**, v.4, n.1, pp.71-89, jan./jun. 2018. Disponível em: <https://www.rasi.vr.uff.br/index.php/rasi/article/view/167/57>. Acesso em: 21 jun. 2021.

MONTEZANO, L.; SILVA, B.M. Gestão por Competência na Justiça Eleitoral: implantação, benefícios e dificuldades do modelo. **Revista Eletrônica de Gestão Organizacional**, v. 17, Edição 2, p. 184-201, 2019. Disponível em: <https://periodicos.ufpe.br/revistas/gestaoorg/article/view/239689/35329>. Acesso em: 23 jul. 2021.

MORAIS, Leandro de Moraes; PLATT NETO, Orion Augusto. **A reforma contábil promovida pelas NBCASP e o processo de convergência: implicações e perspectivas**. ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓSGRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS (ANPCONT), v. 5, 2011. Disponível em: <https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/view/7951>. Acesso em: 23 jul. 2021.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Direito regulatório: a alternativa participativa flexível para a administração pública de relações setoriais complexas no Estado Democrático**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 45

MOTTA, Paulo Roberto de Mendonça. O estado da arte da gestão pública. **Rev. adm. empres.**, São Paulo, v. 53, n. 1, p. 82-90, Feb. 2013. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-75902013000100008&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 15 dez. 2021.

NARDES, João. A. R., ALTOUNIAN, Claudio. S., VIEIRA, Luis Afonso G. **Governança pública: o desafio do Brasil**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/data/files/9C/96/E2/F6/FC77F5103B29BAE51A2818A8/Governan%C3%A7a%20%20P%C3%BAblica%20-%20O%20Desafio%20do%20Brasil%20-%20Min.%20Augusto%20Nardes.pdf>. Acesso em 19 mar de 2022

NEVES PEREIRA, Fernando et al. Nova Gestão Pública e Nova Governança Pública: uma análise conceitual comparativa. **Revista Espacios**, n. 7. 2016. Disponível em: <https://www.revistaespacios.com/a17v38n07/a17v38n07p06.pdf>. Acesso em 26 de mar de 2022

NIYAMA, J. K.; SILVA. **Teoria da contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

NÓBREGA NETO, Luiz Alves da. **A importância da implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP)**. 2017. Disponível em: https://repositorio.ufpb.br/jspui/handle/123456789/12249?locale=pt_BR. Acesso em: 15 dez. 2021.

NORONHA, Ana Paula P.; PINTO, Lariana P.; OTTATI, Fernanda. Análise fatorial confirmatória da Escala de Aconselhamento Profissional. **Arq. bras. psicol.** Rio de Janeiro, v. 68, n. 1, p. 62-71, abr. 2016. Disponível em <http://pepsic.bvsalud.org/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1809-52672016000100006&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em 17 ago. 2022.

NURUNNABI, Mohammad. 'Does accounting regulation matter?': An experience of international financial reporting standards implementation in an emerging country. **Research in Accounting Regulation**, v. 26, n. 2, p. 230-238, 2014. Disponível em: doi:10.1016/j.racreg.2014.09.012. Acesso em 25 de mar de 2022

OLIVEIRA, Dalila Andrade. **Nova gestão pública e governos democrático-populares: contradições entre a busca da eficiência e a ampliação do direito à educação**. Educ. Soc., Campinas, v. 36, n. 132, p. 625-646, Sept. 2015. Disponível em:<http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-73302015000300625&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 15 dez. 2021.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **The OECD digital government policy framework: Six dimensions of a digital government**. 2020. Disponível em: <https://dx.doi.org/10.1787/f64fed2a-en>. Acesso em: 20 dez. 2021.

OSBORNE, S. **The new public governance?** Londres: Routledge, 2010.

OSEIFUAH, Emmanuel K. Activity based costing (ABC) in the public sector: benefits and challenges. **Problems and Perspectives in Management**, n. 12, Iss. 4 (contin. 2), p. 581-588, 2014. Disponível em:https://www.businessperspectives.org/index.php/journals?controller=pdfview&task=download&item_id=6179. Acesso em: 23 jul. 2021.

PADRONES, Kellen Gomes de Souza Almeida; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Custos no setor Público: Estado da Arte das Dissertações e Teses sobre o tema nas Universidades Federais Brasileiras de 2008 a 2014**. In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. 2015. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4037>. Acesso em: 23 jul. 2021.

PARANHOS, Ranulfo et al. **Uma introdução aos métodos mistos**. Sociologias, v. 18, p. 384-411, 2016. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/soc/a/WtDMmCV3jQB8mT6tmpnzKc/abstract/?lang=pt>. Acesso em: 23 jul. 2021.

PARCIANELO, Eliandra; GONÇALVES, Hugo S.; SOARES, Cristiano S. **A contabilidade de custos no setor público: a realidade das prefeituras da região central do RS.** In: Anais Eletrônicos [...]. 2015. Disponível em: <https://silo.tips/download/a-contabilidade-de-custos-no-setor-publico-a-realidade-das-prefeituras-da-regiao>. Acesso em: 19 mar. 2022.

PICCOLI, Marcio Roberto; KLANN, Roberto Carlos. A percepção dos contadores públicos em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). **Revista do Serviço Público**, 66(3), 425-448.2015. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/410>. Acesso em: 25 jun. 2021

PROGRAMA DE DESENVOLVIMENTO DAS NAÇÕES UNIDAS (PNUD). Governança para o Desenvolvimento Humano Sustentável, um documento integrado sobre os destaques de quatro workshops regionais de consulta sobre Governança para o Desenvolvimento Humano Sustentável. 291 p. Disponível em: <https://digitallibrary.un.org/record/3831662>. Acesso em: 25 jun. 2021

POHLMANN, Marcelo Coletto e ALVES, Francisco José dos Santos. Regulamentação. In: Sérgio de Iudícibus, Alexsandro Broedel Lopes. (Org.). **Teoria Avançada da Contabilidade**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 235-275

POMPERMAYER, Cleonice Bastos. Sistemas de gestão de custos: dificuldades na implantação. **Revista da FAE**, v. 2, n. 3, 2000. Disponível em: <https://revistafae.fae.edu/revistafae/article/view/524>. Acesso em: 21 jun. 2021.

PONCIO, Nivaldo. **Apuração de custos na administração pública: a aplicabilidade do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal na Polícia Federal**. 2013. 111f. 2013. Tese de Doutorado. Dissertação (Mestrado)-Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro. Disponível em: http://bdtd.ibict.br/vufind/Record/FGV_6fb943855713aec66518e852e7ca534a Acesso em: 21 jun. 2021.

QUEIROZ, Kaline Ferreira Fróes; SILVA, Maria Valesca D. C.; CERQUEIRA, Anderson José Freitas De; PRESENTE, Ronaldo. **Adoção do Sistema de Custos no Município de Salvador: Um estudo das concepções sobre a importância da informação de custos pelos agentes públicos.** XVI Congresso USP de Iniciação Científica de Contabilidade. 24 a 26 jul 2019. Disponível em: <https://congressosp.fipecafi.org/anais/19UspInternational/ArtigosDownload/1387.pdf>. Acesso em 25 de jun de 2022

QUEIROZ, Kaline Ferreira Fróes; SILVA, Maria Valesca Damásio De Carvalho; CERQUEIRA, Anderson José Freitas De. PRESENTE, Ronaldo. **Adoção do Sistema de Custos no Município de Salvador: Um estudo das concepções sobre a importância da informação de custos pelos agentes públicos.** XVI Congresso USP de Iniciação Científica/ XIX USP International Conference in Accounting – 2019. Disponível em: <https://congressosp.fipecafi.org/anais/19UspInternational/ArtigosDownload/1387.pdf>. Acesso em: 21 jun. 2021.

RAMOS, André Luiz M. et al. Gestão de custos aplicada ao Setor Público: percepções de gestores e contadores no IFRN. **Desenvolve Revista de Gestão do Unilasalle**, v. 9, n. 3, p. 77-93, 2020. Disponível em: <https://revistas.unilasalle.edu.br/index.php/desenvolve/article/view/5656>. Acesso em 15 agosto de 2022

RAVANELLO, Mariangela; MARCUZZO, Juliana Luisa; FREY, Márcia Rosane. **Análise da adequação dos municípios às normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público.** Estudos do CEPE, n. 42, p. 113-130, 2015. Disponível em: <https://online.unisc.br/seer/index.php/cepe/article/view/4818>. Acesso em: 21 jun. 2021.

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando; BEVILACQUA, Roberto. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. *Revista de Administração Pública*, v. 44, p. 959-992, 2010. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rap/a/3tJcsnFy5T9FXcrC9bFd9kP/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 20 dez. 2021.

RODRIGUES, Jose Antonio; MENDES, Gilmar de M. **Governança Corporativa: estratégia para geração de valor**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2004

ROJE, Gorana; VASICEK, Davor; VASICEK, Vesna. Regulamentação contábil e implementação de IPSAS: Esforços dos países em transição para o cumprimento das IPSAS. **Jornal de Contabilidade e Auditoria Moderna**, v. 6, n.12, pág. 1, 2010. Disponível em: https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/BUBD-ADMMCG/1/disserta__o_mariana___final_com_folha_de__aprova__o.pdf. Acesso em: 20 dez. 2021.

ROSA, Fabricia S.; SILVA, Luana C. Aspectos de convergência da contabilidade no setor público: um enfoque sobre a implantação do sistema de custos segundo a percepção de contadores municipais do estado de Santa Catarina. **Revista Contabilidad y Negocios**, vol. 10, núm. 19, pp. 27-42, 2015. Disponível em: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=281642519003>. Acesso em: 19 mar. 2022.

ROSACKER, Kirsten M.; OLSON, David L. **Public sector information system critical success factors**. Transforming Government: People, Process and Policy. vol. 2, Iss. 1 pp. 60 – 70. 2008. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1108/17506160810862955>. Acesso em 25 de jun de 2022

RUNDORA, Rosebud; SELESHO, Jacob. Determinantes e barreiras à adoção de custeio baseado em atividades para PMEs de manufatura no município sul-africano de Emfuleni. **Mediterranean Journal of Social Sciences**, v. 5, n.3, pág. 30-30, 2014. Disponível em: <https://www.richtmann.org/journal/index.php/mjss/article/view/2113>. Acesso em: 23 jul. 2021.

SÁ, Maria Irene da Fonseca. José Saramago: Um olhar sobre a globalização e a sociedade da informação. **JISTEM-Journal of Information Systems and Technology Management**, v. 13, n. 2, p. 301-322, 2016. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/jistm/a/q3WrmvpTwfS6fN8YXdrHWjS/abstract/?lang=pt>. Acesso em: 23 jul. 2021.

SALGADO, Lucia Helena. Agências regulatórias na experiência brasileira: um panorama do atual desenho institucional. 2003. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2859/1/TD_941.pdf. Acesso em: 20 dez. 2021.

SANO, Hironobu; ABRUCIO, Fernando Luiz. Promessas e resultados da Nova Gestão Pública no Brasil: o caso das organizações sociais de saúde em São Paulo. **Rev. adm. empres.** São Paulo, v. 48, n. 3, p. 64-80, Sept. 2008. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-75902008000300007&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 20 dez. 2021.

SANTOS, Odilanei Moraes dos. **Lobbying na regulação contábil e qualidade da informação: evidências do setor petrolífero.** 2012. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-15042013-131336/publico/OdilaneiiMoraisdosSantosVC.pdf>. Acesso em: 20 dez. 2021.

SARLO NETO, A.; LOPES A. B.; LOSS, L. **O impacto da regulamentação sobre a relação entre lucro e retorno das ações das empresas dos setores elétrico e financeiro no Brasil.** XVI ENANPAD, 26º, Anais. Salvador: ANPAD, 2002, 13 p. Disponível em: <https://repositorio.usp.br/item/001295457>. Acesso em 25 de mar de 2022

SECCHI, Leonardo. Modelos organizacionais e reformas da administração pública. In: **Rev. Adm. Púb.** Rio de Janeiro, v. 43, n. 2, mar./abr. 2009. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rap/a/ptr6WM63xtBVpfvK9SxJ4DM/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 20 dez. 2021.

SLOMSKI, V.; REIS, L. G.; RIBEIRO, P. A. **Custos no setor público: uma proposta de implementação de sistemas de custeio.** In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9, 2005. Florianópolis. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/download/1942/1942>. Acesso em: 20 dez. 2021.

SOARES, Cristiano Sausen; PARCIANELLO, Eliandra. A Implantação de sistemas da região central do RS no setor público: buscando soluções de acordo com um diagnóstico dos

municípios da região central do RS. **Revista GESTO**, v. 6, n.1, pág.2-19, 2018. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/pdf/322642175.pdf>. Acesso em agosto de 2022

SORUM, Hanne et al. **Perceptions of information system success in the public sector: Webmasters at the steering wheel?** Transforming Government: People, Process and Policy, 2012. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/17506161211251254/full/html>. Acesso em 25 de jun de 2022

SOUZA, M. A. D.; ORTIZ, ACDS; ALMEIDA, LBD. **Sistema de informações gerenciais de controladoria em órgãos públicos: um estudo nos municípios matogrossenses da região sudoeste.** In. XXXVII Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração. Anais... ANPAD. Rio de Janeiro/RJ, 2013. Disponível em: http://www.anpad.org.br/diversos/down_zips/68/2013_EnANPAD_CON2435.pdf. Acesso em: 20 dez. 2021

SHIELDS, Michael D. *An empirical analysis of firms' implementation experiences with activity-based costing.* **Journal of Management Accounting Research**, v. 7, n. 1, pág. 148-165, 1995. Disponível em: https://www.researchgate.net/profile/Michael-Shields-6/publication/245322459_An_empirical_analysis_of_firms'implementation_experiences_with_activity-based_costing/links/55a3de8208aef80523540267/An-empirical-analysis-of-firmsimplementation-experiences-with-activity-based-costing.pdf. Acesso em 25 de jun de 2022

SUDHAKAR, Goparaju Purna. *A model of critical success factors for software projects.* **Journal of Enterprise Information Management**, Vol. 25 Iss 6 pp. 537 – 558, 2012. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1108/17410391211272829>. Acesso em 25 de jun de 2022

SUZART, Janilson Antonio da Silva. Sistema federal brasileiro de custos: uma análise comparativa à luz das recomendações da IFAC. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, v. 2, n. 3, p. 39-55, 2012. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/716>. Acesso em: 20 dez. 2021.

TEIXEIRA, Alex Fabiane; GOMES, Ricardo Corrêa. Governança pública: uma revisão conceitual. **Revista do Serviço Público - RSP**, v. 70, n. 4, p. 519-55, 2019. Disponível em <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/3089>. Acesso em 26 de mar de 2022

THEÓPHILO, Carlos Renato; MARTINS, G. de A. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, v. 2, 2017. 250p

UNITED NATIONS DEVELOPMENT PROGRAMME (UNDP). **Governance for sustainable human development. A UNDP policy document**. New York: UNDP, 1997. Disponível em: <https://digitallibrary.un.org/record/492551>. Acesso em 19 de mar de 2022

UPPING, Phetphairin; OLIVER, Judy. Factors influencing management accounting change: a case of Thai public universities. **Indonesian Management and Accounting Research**, v. 10, n. 2, p. 22, 2016. Disponível em: <https://trijurnal.lemlit.trisakti.ac.id/imar/article/view/1297>. Acesso em 20 de jun de 2021

VERBEETEN, Frank HM. Public sector cost management practices in The Netherlands. **International Journal of Public Sector Management**, 2011. Disponível em: <https://research.vu.nl/en/publications/public-sector-cost-management-practices-in-the-netherlands>. Acesso em 20 de jun de 2021

VERGARA Sylvania. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 12 ed. São Paulo. Atlas, 2010.

VIEIRA DE CARVALHO, Carlos Eduardo. **Regulação de serviços públicos na perspectiva da constituição econômica brasileira**. Belo Horizonte: Del Rey, 2007. 172p

VISCUSI, W. Kip, John M. Vernon, and Joseph E. Harrington, Jr. 2000. Fourth Edition. **Economics of Regulation and Antitrust**, v. 4.

WAGENHOFER, Alfred. *Towards a theory of accounting regulation: A discussion of the politics of disclosure regulation along the economic cycle*. **Journal of Accounting and Economics**, v. 52, n. 2-3, p. 228-234, 2011. Disponível em: doi:10.1016/j.jacceco.2011.08.00. Acesso em 25 de mar de 2022

WAHAB, Ainol Basirah Abdul; MOHAMAD, Muslim Har Sani; SAID, Julia Mohd. The implementation of activity-based costing in the Accountant General's Department of Malaysia. **Asian Journal of Accounting and Governance**, v. 9, p. 63-76, 2018. Disponível em <http://dx.doi.org/10.17576/AJAG-2018-09-06>. Acesso em 20 de jun de 2021

WELLER, W.; ZARDO, S. P. Entrevista Narrativa com Especialistas: Aportes Metodológicos e Exemplificação. **Revista da FAEBA - Educação e Contemporaneidade**, v. 22, n. 40, p. 131-143, 16 out. 2019. Disponível em: <https://www.revistas.uneb.br/index.php/faeaba/article/view/7444>. Acesso em dez. de 2021

XAVIER JUNIOR, A. E.; RIBEIRO, B. P.; MOTA, R. H. G.; RAFAEL, L. C. O. **Sistemas de custeamento do serviço público: estudo comparativo entre dois modelos de custos em uma Universidade Pública Federal**. In: Anais Eletrônicos [...]. 2019. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4647/4665>. Acesso em: 25 jun. 2021

ZAPPELLINI, Marcello Beckert; FEUERSCHÜTTE, Simone Ghisi. **O uso da triangulação na pesquisa científica brasileira em administração**. **Administração: ensino e pesquisa**, v. 16, n. 2, p. 241-273, 2015. Disponível em: <https://raep.emnuvens.com.br/raep/article/view/238>. Acesso em: 25 jun. 2021

APÊNDICE 1 - QUESTIONÁRIO - PERCEPÇÃO DOS PROFISSIONAIS DE CONTABILIDADE SOBRE O SISTEMA DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO FEDERAL

PARTE I – ORIENTAÇÕES GERAIS - TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

Você está sendo convidado (a) a participar, como voluntário (a), da pesquisa Percepção dos Profissionais de Contabilidade sobre o Sistema de Custos no Setor Público Federal sob a orientação da profa. Dra. Maria Valesca Damásio de Carvalho Silva. Se você não quiser participar ou retirar sua autorização, a qualquer momento, não haverá nenhum tipo de penalização ou prejuízo. A sua identificação e sua privacidade será respeitada, ou seja, qualquer informação que possa te identificar será mantida em sigilo não sendo divulgada com outras pessoas que não fazem parte da pesquisa.

O tempo de resposta do questionário é de aproximadamente 3-5 minutos.

Os públicos-alvo da pesquisa são os Profissionais de Contabilidade do Poder Executivo Federal (exceto Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista).

Esclarece-se, ainda que esta pesquisa tem finalidade exclusivamente acadêmica, sendo que os resultados serão utilizados apenas para esse fim. Como benefícios desse estudo, os participantes poderão contribuir para disseminação do conhecimento sobre a gestão de custos no setor público, além de concorrerem ao sorteio de 4 Livros que será realizado pelo sítio www.sorteador.com.br ao final da pesquisa:

- 1) Livro 1 - Sistema de Informações de Custos: Diretrizes para Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental dos autores Nelson Machado, Victor Branco de Holanda e João Eudes Bezerra - Editora Social Iris;
- 2) Livro 2 - Gestão de Custos Aplicada ao Setor Público 2ª ed. dos autores César Volnei Mauss e Marco Antonio de Souza - Editora Juruá;
- 3) Livro 3 - Orçamento, Contabilidade e Gestão no Setor Público da autora Diana Vaz de Lima - Editora Atlas;
- 4) Livro 4 - Educação por Competências do autor Antônio Carlos da Silva Ribeiro - Paco Editora.

Após o sorteio, os participantes sorteados serão contactados através do email cadastrado neste questionário.

Qualquer dúvida sobre a pesquisa, por favor entre em contato com Gabriel Souza (gabriel.js@ufba.br)

Declaro que li as informações contidas nesse documento, fui devidamente informado (a) pelo pesquisador dos objetivos e procedimentos que serão utilizados e da confidencialidade da pesquisa. Declaro ainda que meu órgão faz parte do Poder Executivo Federal (exceto Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista)

Públicos-alvo da Pesquisa: Profissionais de Contabilidade do Poder Executivo Federal (exceto Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista)

Aceito participar da pesquisa

Não aceito participar

PARTE II - IMPLEMENTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

SEÇÃO 2 - Fatores Críticos de Sucesso do Sistema de Custos no Setor Público

Por favor, indique a sua percepção sobre os fatores críticos de sucesso para o uso do sistema de custos no setor público federal

Fatores críticos de sucesso	Discordo totalmente	Discordo	Indiferente ou Neutro	Concordo	Concordo totalmente
Apropriação correta dos objetos de custos					
Compatibilidade com outros sistemas governamentais					
Compromisso e apoio da alta gerência					
Capacitação contínua dos profissionais					
Suporte técnico adequado					
Utilização dos relatórios para fins gerenciais					
Comprometimento da Equipe Profissional					
Clareza na Comunicação da Estratégia e dos Objetivos					

SEÇÃO 3 - Principais Dificuldades na Implementação no Sistema de Custos no Setor Público

Por favor, indique a sua percepção sobre as Principais Dificuldades na adoção e uso do sistema de custos no setor público federal

Obstáculos	Discordo totalmente	Discordo	Indiferente ou Neutro	Concordo	Concordo totalmente
Dificuldade na compreensão e interpretação das informações de custos					
Resistência interna à mudanças					
Dificuldade na coleta e tratamento das informações físicas dos itens de custos					
Falta de suporte da alta administração					
Incerteza dos benefícios do uso do sistema					
Suporte técnico inadequado					
Falta de treinamento dos profissionais					
Dificuldade de normatização do CFC e da STN					

SEÇÃO 4 - Prováveis Benefícios da Implementação do Sistema de Custos no Setor Público Federal

Por favor, indique a sua percepção sobre os prováveis benefícios do uso do sistema de custos no setor público federal

Prováveis Benefícios	Discordo totalmente	Discordo	Indiferente ou Neutro	Concordo	Concordo totalmente
Melhoria do processo de prestação de contas da organização					
Melhoria da informação de custos para avaliação de desempenho da entidade					
Melhoria da informação de custos para tomada de decisão					
Melhoria no planejamento e no controle de custos					
Melhoria na mensuração dos custos das políticas públicas, projetos, atividades e programas					
Melhoria da qualidade e transparência do gasto público					
Comparabilidade dos custos entre as entidades do setor público					
Redução de custos no setor público					
Melhoria na qualidade da governança pública (processos e estruturas)					
Aumento da consciência de custos nas entidades do setor público					

PARTE III PERFIL DOS RESPONDENTES - CARACTERÍSTICAS SOCIODEMOGRÁFICAS E PROFISSIONAIS

Tempo de Experiência no Setor Público

Menos que 3 anos

3 a 5 anos

5 a 10 anos

Acima de 10 anos

Nível de Escolaridade

Técnico

Graduação

Especialização

Mestrado

Doutorado

Pós-Doutorado

Órgão do Poder Executivo Federal (Digite as primeiras letras do seu órgão)

EMAIL

APÊNDICE 2 – PROCEDIMENTOS ESTATÍSTICOS NO *SOFTWARE R* VERSÃO 4.2.1

SUMÁRIO DE DADOS

TEC1		TEC2		TEC3		CULT1	
Min.	:1.00	Min.	:1.000	Min.	:1.000	Min.	:1.000
1st	Qu.:4.00	1st	Qu.:3.000	1st	Qu.:4.000	1st	Qu.:4.000
Median	:4.00	Median	:4.000	Median	:4.000	Median	:4.000
Mean	:3.88	Mean	:3.838	Mean	:3.874	Mean	:3.969
3rd	Qu.:5.00	3rd	Qu.:5.000	3rd	Qu.:5.000	3rd	Qu.:5.000
Max.	:5.00	Max.	:5.000	Max.	:5.000	Max.	:5.000
CULT2		CULT3		CULT4		POL1	
Min.	:1.000	Min.	:1.000	Min.	:1.000	Min.	:1.000
1st	Qu.:4.000	1st	Qu.:4.000	1st	Qu.:4.000	1st	Qu.:4.000
Median	:4.000	Median	:4.000	Median	:4.000	Median	:4.000
Mean	:3.969	Mean	:4.005	Mean	:3.911	Mean	:3.921
3rd	Qu.:5.000	3rd	Qu.:5.000	3rd	Qu.:5.000	3rd	Qu.:5.000
Max.	:5.000	Max.	:5.000	Max.	:5.000	Max.	:5.000
POL2		POL3					
Min.	:1.00	Min.	:1.000				
1st	Qu.:3.00	1st	Qu.:4.000				
Median	:4.00	Median	:4.000				
Mean	:3.78	Mean	:3.853				
3rd	Qu.:5.00	3rd	Qu.:5.000				
Max.	:5.00	Max.	:5.000				

ESTRUTURA FATORIAL DO FATORES CRÍTICOS DE SUCESSO

Itens do Questionário	Fatores Críticos de Sucesso		
	Técnicos (FT)	Culturais (FC)	Políticos (FP)
Apropriação correta dos objetos de custos	0,793		
Compatibilidade com outros sistemas governamentais	0,765		
Suporte técnico adequado	0,857		
Capacitação contínua dos profissionais		0,847	
Utilização dos relatórios para fins gerenciais		0,813	
Comprometimento da equipe profissional		0,789	
Clareza na comunicação da estratégia e dos objetivos		0,86	
Compromisso e apoio da alta gerência			0,781
Clareza na comunicação da estratégia e dos objetivos			0,751
Cooperação entre os diversos órgãos (CFC, STN)]			0,658

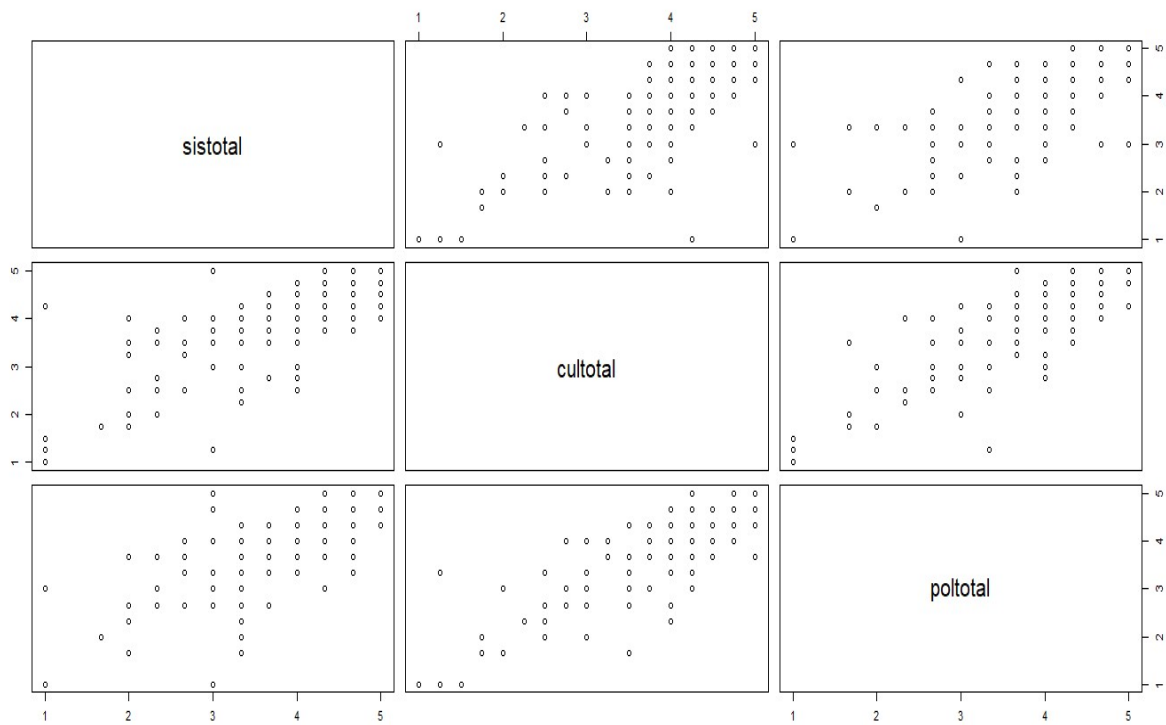
MATRIZ DE CORRELAÇÃO VARIÁVEIS INTRE FATORES

TECtotal

TEC1 0.8820422
 TEC2 0.8636759
 TEC3 0.8835790

culttotal
 CULT1 0.8835949
 CULT2 0.8584069
 CULT3 0.8329214
 CULT4 0.9093838

poltotal
 POL1 0.8196612
 POL2 0.8778469
 POL3 0.7917111



MATRIZ DE CORRELAÇÃO ENTRE OS FATORES

	TEC1	TEC2	TEC3	CULT1	CULT2	CULT3	CULT4	POL1	POL2	POL3
TEC1	1,0000000	0,6448103	0,662877	0,5108526	0,6505068	0,6451994	0,5621163	0,6498171	0,6586773	0,4637595
TEC2	0,6448103	1,0000000	0,6500484	0,5767375	0,6960965	0,5021934	0,572888	0,5849482	0,5310073	0,6176067
TEC3	0,662877	0,6500484	1,0000000	0,6613603	0,608049	0,6245253	0,5507891	0,7085273	0,7219727	0,5434193
CULT1	0,5108526	0,5767375	0,6613603	1,0000000	0,6545861	0,6073503	0,7997971	0,633856	0,640074	0,5513368
CULT2	0,6505068	0,6960965	0,608049	0,6545861	1,0000000	0,6440949	0,6837291	0,5821303	0,6029356	0,6864042
CULT3	0,6451994	0,5021934	0,6245253	0,6073503	0,6440949	1,0000000	0,6823829	0,6908338	0,5870783	0,5125328
CULT4	0,5621163	0,572888	0,5507891	0,7997971	0,6837291	0,6823829	1,0000000	0,6640095	0,5787683	0,5180808
POL1	0,6498171	0,5849482	0,7085273	0,633856	0,5821303	0,6908338	0,6640095	1,0000000	0,6006069	0,4185963
POL2	0,6586773	0,5310073	0,7219727	0,640074	0,6029356	0,5870783	0,5787683	0,6006069	1,0000000	0,5799828
POL3	0,4637595	0,6176067	0,5434193	0,5513368	0,6864042	0,5125328	0,5180808	0,4185963	0,5799828	1,0000000

VALIDADE E CONSISTÊNCIA INTERNA

Reliability analysis

Call: alpha(x = dados)

```
raw_alpha std.alpha G6(smc) average_r S/N ase meansd median_r
0.94 0.94 0.95 0.61 16 0.0065 3.9 0.91 0.62
```

95% confidence boundaries

lower alpha upper

Feldt 0.93 0.94 0.95

Duhachek 0.93 0.94 0.95

Reliability if an item is dropped:

```
raw_alpha std.alpha G6(smc) average_r S/N alpha se var.r med.r
```

```
TEC1 0.93 0.93 0.94 0.61 14 0.0072 0.0054 0.61
TEC2 0.93 0.93 0.94 0.62 14 0.0071 0.0058 0.63
TEC3 0.93 0.93 0.94 0.61 14 0.0074 0.0056 0.61
CULT1 0.93 0.93 0.94 0.61 14 0.0073 0.0051 0.61
CULT2 0.93 0.93 0.94 0.60 14 0.0074 0.0060 0.60
CULT3 0.93 0.93 0.94 0.61 14 0.0072 0.0057 0.61
CULT4 0.93 0.93 0.94 0.61 14 0.0073 0.0048 0.62
POL1 0.93 0.93 0.94 0.61 14 0.0072 0.0050 0.61
POL2 0.93 0.93 0.94 0.61 14 0.0072 0.0060 0.63
POL3 0.94 0.94 0.94 0.63 15 0.0067 0.0038 0.64
```

Item statistics

```
n raw.r std.r r.corr.drop meansd
```

```
TEC1 191 0.80 0.80 0.78 0.75 3.9 1.2
TEC2 191 0.79 0.79 0.77 0.74 3.8 1.0
TEC3 191 0.84 0.83 0.82 0.79 3.9 1.2
CULT1 191 0.82 0.82 0.81 0.78 4.0 1.2
CULT2 191 0.84 0.84 0.83 0.80 4.0 1.1
CULT3 191 0.80 0.81 0.78 0.76 4.0 1.0
CULT4 191 0.82 0.82 0.81 0.77 3.9 1.1
POL1 191 0.81 0.81 0.79 0.76 3.9 1.2
POL2 191 0.81 0.81 0.78 0.76 3.8 1.2
POL3 191 0.73 0.73 0.70 0.66 3.9 1.1
```

Non missing response frequency for each item

```
1 2 3 4 5 miss
```

```
TEC1 0.05 0.12 0.06 0.43 0.34 0
TEC2 0.03 0.11 0.12 0.47 0.27 0
TEC3 0.05 0.12 0.06 0.44 0.33 0
CULT1 0.04 0.15 0.03 0.39 0.40 0
CULT2 0.05 0.11 0.05 0.41 0.38 0
CULT3 0.03 0.09 0.05 0.49 0.34 0
CULT4 0.03 0.14 0.06 0.43 0.34 0
POL1 0.06 0.10 0.07 0.38 0.38 0
POL2 0.06 0.12 0.07 0.46 0.28 0
POL3 0.04 0.13 0.08 0.46 0.30 0
```

>

ANALISE CONFIRMATORIA

lavaan 0.6-12 ended normally after 37 iterations

Estimator	ML máxima verossimilhança
Optimization method	NLMINB
Number of model parameters	23
Number of observations	191

Model Test User Model:

Test statistic	184.585
Degrees of freedom	32
P-value (Chi-square)	0.000

Model Test Baseline Model:

Test statistic	1513.395
Degrees of freedom	45
P-value	0.000

User Model versus Baseline Model:

Comparative Fit Index (CFI)	0.896
Tucker-Lewis Index (TLI)	0.854

Loglikelihood and Information Criteria:

Loglikelihood user model (H0)	-2262.772
Loglikelihood unrestricted model (H1)	-2170.480

Akaike (AIC)	4571.545
Bayesian (BIC)	4646.347
Sample-size adjusted Bayesian (BIC)	4573.491

Root Mean Square Error of Approximation:

RMSEA	0.158
90 Percent confidence interval - lower	0.136
90 Percent confidence interval - upper	0.180
P-value RMSEA <= 0.05	0.000

Standardized Root Mean Square Residual:

SRMR	0.053
------	-------

Parameter Estimates:

Standard errors	Standard
Information Expected	
Information saturated (h1) model	Structured

Latent Variables:

Estimate	Std. Err.	z-value	P(> z)	Std.lv	Std.all	
lat_TEC =~						
TEC1	1.000			0.915	0.793	
TEC2	0.873	0.076	11.522	0.000	0.799	0.765
TEC3	1.078	0.081	13.350	0.000	0.986	0.857
lat_CULT =~						
CULT1	1.000			0.980	0.847	
CULT2	0.945	0.069	13.680	0.000	0.926	0.813
CULT3	0.822	0.063	13.074	0.000	0.806	0.789
CULT4	0.971	0.065	14.984	0.000	0.951	0.860
lat_POL =~						
POL1	1.000			0.928	0.781	
POL2	0.942	0.080	11.756	0.000	0.874	0.751

POL3 0.775 0.077 10.006 0.000 0.719 0.658

Covariances:

EstimateStd.Err z-value P(>|z|) Std.lv Std.all

lat_TEC ~~

lat_CULT 0.788 0.106 7.414 0.000 0.879 0.879

lat_POL 0.884 0.115 7.723 0.000 1.042 1.042

lat_CULT ~~

lat_POL 0.899 0.115 7.814 0.000 0.989 0.989

Variances:

EstimateStd.Err z-value P(>|z|) Std.lv Std.all

.TEC1 0.494 0.060 8.298 0.000 0.494 0.371

.TEC2 0.451 0.053 8.562 0.000 0.451 0.414

.TEC3 0.352 0.049 7.183 0.000 0.352 0.265

.CULT1 0.379 0.049 7.740 0.000 0.379 0.283

.CULT2 0.440 0.054 8.220 0.000 0.440 0.339

.CULT3 0.393 0.046 8.459 0.000 0.393 0.377

.CULT4 0.318 0.043 7.484 0.000 0.318 0.260

.POL1 0.552 0.063 8.763 0.000 0.552 0.391

.POL2 0.590 0.065 9.063 0.000 0.590 0.436

.POL3 0.677 0.071 9.557 0.000 0.677 0.567

lat_TEC 0.837 0.130 6.421 0.000 1.000 1.000

lat_CULT 0.960 0.135 7.122 0.000 1.000 1.000

lat_POL 0.861 0.136 6.332 0.000 1.000 1.000

R-Square:

Estimate

TEC1 0.629

TEC2 0.586

TEC3 0.735

CULT1 0.717

CULT2 0.661

CULT3 0.623

CULT4 0.740

POL1 0.609

POL2 0.564

POL3 0.433

SUMARIO DE DADOS DIFICULDADES

DTEC1		DCULT1		DTEC2		DPOL1	
Min.	:1.000	Min.	:1.000	Min.	:1.000	Min.	:1.000
1st	Qu.:3.000	1st	Qu.:4.000	1st	Qu.:4.000	1st	Qu.:4.000
Median	:4.000	Median	:4.000	Median	:4.000	Median	:4.000
Mean	:3.707	Mean	:4.052	Mean	:3.969	Mean	:4.052
3rd	Qu.:4.000	3rd	Qu.:5.000	3rd	Qu.:5.000	3rd	Qu.:5.000
Max.	:5.000	Max.	:5.000	Max.	:5.000	Max.	:5.000
DCULT2		DTEC3		DCULT3		DPOL2	
Min.	:1.000	Min.	:1.000	Min.	:1.000	Min.	:1.000
1st	Qu.:3.000	1st	Qu.:3.000	1st	Qu.:4.000	1st	Qu.:2.000
Median	:4.000	Median	:4.000	Median	:4.000	Median	:4.000
Mean	:3.597	Mean	:3.869	Mean	:4.016	Mean	:3.429
3rd	Qu.:4.000	3rd	Qu.:4.000	3rd	Qu.:5.000	3rd	Qu.:4.000

Max.	:5.000	Max.	:5.000	Max.	:5.000	Max.	:5.000
DPOL3		DPOL4					
Min.	:1.000	Min.	:1.000				
1st	Qu.:2.000	1st	Qu.:3.000				
Median	:3.000	Median	:4.000				
Mean	:3.136	Mean	:3.764				
3rd	Qu.:4.000	3rd	Qu.:4.000				
Max.	:5.000	Max.	:5.000				

VALIDADE E CONSISTÊNCIA INTERNA

Reliability analysis

Call: alpha(x = dados)

```
raw_alpha std.alpha G6(smc) average_r S/N ase meansd median_r
0.76 0.76 0.77 0.24 3.2 0.026 3.8 0.55 0.23
```

95% confidence boundaries

lower alpha upper

Feldt 0.70 0.76 0.81

Duhachek 0.71 0.76 0.81

Reliability if an item is dropped:

```
raw_alpha std.alpha G6(smc) average_r S/N alpha se var.r med.r
DTEC1 0.73 0.74 0.74 0.24 2.8 0.029 0.0086 0.23
DCULT1 0.74 0.74 0.74 0.24 2.8 0.029 0.0078 0.23
DTEC2 0.74 0.74 0.75 0.24 2.8 0.029 0.0079 0.23
DPOL1 0.74 0.75 0.74 0.25 2.9 0.028 0.0054 0.23
DCULT2 0.75 0.75 0.76 0.25 3.0 0.028 0.0089 0.26
DTEC3 0.73 0.73 0.74 0.23 2.7 0.030 0.0090 0.22
DCULT3 0.73 0.73 0.74 0.23 2.8 0.029 0.0082 0.23
DPOL2 0.74 0.74 0.75 0.24 2.9 0.028 0.0094 0.23
DPOL3 0.75 0.75 0.76 0.25 3.0 0.027 0.0072 0.25
DPOL4 0.74 0.75 0.75 0.25 2.9 0.028 0.0090 0.26
```

Item statistics

n raw.r std.r r.corr.drop meansd

```
DTEC1 191 0.58 0.59 0.52 0.45 3.7 0.97
DCULT1 191 0.57 0.58 0.53 0.44 4.1 0.93
DTEC2 191 0.58 0.58 0.52 0.44 4.0 0.99
DPOL1 191 0.53 0.54 0.49 0.39 4.1 0.95
DCULT2 191 0.52 0.51 0.42 0.36 3.6 1.02
DTEC3 191 0.63 0.64 0.59 0.52 3.9 0.92
DCULT3 191 0.61 0.61 0.56 0.48 4.0 0.94
DPOL2 191 0.57 0.55 0.47 0.41 3.4 1.11
DPOL3 191 0.51 0.50 0.41 0.35 3.1 1.07
DPOL4 191 0.54 0.54 0.45 0.39 3.8 0.96
```

Non missing response frequency for each item

```
1 2 3 4 5 miss
DTEC1 0.03 0.13 0.12 0.57 0.16 0
DCULT1 0.01 0.11 0.05 0.50 0.34 0
DTEC2 0.03 0.08 0.08 0.51 0.30 0
DPOL1 0.01 0.10 0.09 0.44 0.36 0
DCULT2 0.03 0.16 0.14 0.52 0.15 0
DTEC3 0.02 0.08 0.17 0.50 0.24 0
DCULT3 0.01 0.10 0.07 0.50 0.32 0
```

DPOL2 0.04 0.23 0.17 0.41 0.16 00
 DPOL3 0.05 0.24 0.35 0.25 0.12 0
 DPOL4 0.02 0.12 0.15 0.52 0.20 0

MATRIZ DE CORRELAÇÃO

	DTEC1	DCUL T1	DTEC2	DPOL1	DCUL T2	DTEC3	DCUL T3	DPOL2	DPOL3	DPOL4
DTEC 1	1,00000 00	0,29711 44	0,33713 7	0,1715276 59	0,33294 09	0,26358 87	0,27064 65	0,17161 05	0,3347097 22	0,11822 94
DCUL T1	0,29711 44	1,00000 00	0,18428 42	0,4658745 42	0,21012 98	0,34420 46	0,13661 58	0,25724 86	0,1618874 95	0,21989 83
DTEC 2	0,33713 7	0,18428 42	1,00000 00	0,3098828 84	0,18030 86	0,33581 78	0,40125 02	0,23735	0,0888388 04	0,19213 14
DPOL 1	0,17152 77	0,46587 45	0,30988 29	1,0000000	0,10329 57	0,29609 48	0,36920 83	0,18791 97	0,0070655 86	0,15819 04
DCUL T2	0,33294 09	0,21012 98	0,18030 86	0,1032956 81	1,00000 00	0,25664 74	0,17612 2	0,16261 11	0,2293769 73	0,23066 47
DTEC 3	0,26358 87	0,34420 46	0,33581 78	0,2960948 27	0,25664 74	1,00000 00	0,32300 3	0,19876 66	0,2854203 74	0,31623 72
DCUL T3	0,27064 65	0,13661 58	0,40125 02	0,3692082 62	0,17612 2	0,32300 3	1,00000 00	0,29980 16	0,2279453 19	0,23131 91
DPOL 2	0,17161 05	0,25724 86	0,23735	0,1879197 16	0,16261 11	0,19876 66	0,29980 16	1,00000 00	0,2565525	0,33761 99
DPOL 3	0,33470 97	0,16188 75	0,08883 88	0,0070655 86	0,22937 7	0,28542 04	0,22794 53	0,25655 25	1,0000000	0,21681 36
DPOL 4	0,11822 94	0,21989 83	0,19213 14	0,1581903 79	0,23066 47	0,31623 72	0,23131 91	0,33761 99	0,2168135 73	1,00000 00

SUMMARY DADOS PARTE BENEFICIOS

x1		x2		x3		x4	
Min.	:1.000	Min.	:1.000	Min.	:1.000	Min.	:1.000
1st	Qu.:4.000	1st	Qu.:4.000	1st	Qu.:4.000	1st	Qu.:4.000
Median	:4.000	Median	:4.000	Median	:4.000	Median	:4.000
Mean	:4.298	Mean	:4.304	Mean	:4.309	Mean	:4.188
3rd	Qu.:5.000	3rd	Qu.:5.000	3rd	Qu.:5.000	3rd	Qu.:5.000
Max.	:5.000	Max.	:5.000	Max.	:5.000	Max.	:5.000
x5		x6		x7		x8	
Min.	:1.00	Min.	:2.000	Min.	:2.000	Min.	:1.000
1st	Qu.:4.00	1st	Qu.:4.000	1st	Qu.:4.000	1st	Qu.:3.500
Median	:4.00	Median	:4.000	Median	:4.000	Median	:4.000
Mean	:4.22	Mean	:4.293	Mean	:4.199	Mean	:3.895
3rd	Qu.:5.00	3rd	Qu.:5.000	3rd	Qu.:5.000	3rd	Qu.:5.000
Max.	:5.00	Max.	:5.000	Max.	:5.000	Max.	:5.000
x9		x10					
Min.	:1.000	Min.	:2.000				
1st	Qu.:4.000	1st	Qu.:4.000				
Median	:4.000	Median	:4.000				
Mean	:4.183	Mean	:4.141				

3rd	Qu.:5.000	3rd	Qu.:5.000
Max.	:5.000	Max.	:5.000

MATRIZ DE CORRELAÇÃO DE DADOS

>	cor(dados)									
	x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7	x8	x9	x10
x1	1,000000 0	0,66315 31	0,65391 58	0,40219 18	0,61231 34	0,52031 71	0,40787 01	0,27279 43	0,61267 72	0,41831 95
x2	0,663153 1	1,00000 00	0,54916 96	0,66061 32	0,53142 71	0,68940 46	0,33881 66	0,46963 55	0,53673 35	0,62670 11
x3	0,653915 8	0,54916 96	1,00000 00	0,65361 46	0,48690 17	0,34260 28	0,54707 64	0,41354 99	0,55767 00	0,36083 08
x4	0,402191 8	0,66061 32	0,65361 46	1,00000 00	0,50237 94	0,53232 05	0,37683 70	0,49456 75	0,46335 16	0,47961 36
x5	0,612313 4	0,53142 71	0,48690 17	0,50237 94	1,00000 00	0,59698 28	0,41608 31	0,25688 88	0,70724 48	0,52327 43
x6	0,520317 1	0,68940 46	0,34260 28	0,53232 05	0,59698 28	1,00000 00	0,38393 08	0,45423 49	0,49872 50	0,62265 20
x7	0,407870 1	0,33881 66	0,54707 64	0,37683 70	0,41608 31	0,38393 08	1,00000 00	0,44748 75	0,41222 91	0,36899 61
x8	0,272794 3	0,46963 55	0,41354 99	0,49456 75	0,25688 88	0,45423 49	0,44748 75	1,00000 00	0,42926 42	0,51422 11
x9	0,612677 2	0,53673 35	0,55767 00	0,46335 16	0,70724 48	0,49872 50	0,41222 91	0,42926 42	1,00000 00	0,55054 85
x10	0,418319 0	0,62670 11	0,36083 08	0,47961 36	0,52327 43	0,62265 20	0,36899 61	0,51422 11	0,55054 85	1,00000 00

VALIDADE E CONFIABILIDADE

> alpha(dados)

Reliability analysis

Call: alpha(x = dados)

raw_alpha std.alpha G6(smc) average_r S/N ase meansdmedian_r

0.91 0.91 0.93 0.5 9.9 0.01 4.2 0.63 0.5

95% confidenceboundaries

lower alpha upper

Feldt 0.88 0.91 0.92

Duhachek 0.89 0.91 0.93

Reliability if an item is dropped:

raw_alpha std.alpha G6(smc) average_r S/N alpha se var.rmed.r

x1 0.90 0.90 0.91 0.49 8.8 0.011 0.011 0.50

x2 0.89 0.89 0.91 0.48 8.3 0.012 0.011 0.48

x3 0.90 0.90 0.91 0.49 8.8 0.011 0.013 0.50

x4 0.90 0.90 0.91 0.49 8.8 0.012 0.013 0.51

x5 0.90 0.90 0.92 0.49 8.7 0.011 0.012 0.49

x6 0.90 0.90 0.92 0.49 8.7 0.012 0.013 0.49

x7 0.90 0.91 0.93 0.52 9.7 0.011 0.012 0.52

x8 0.91 0.91 0.93 0.52 9.6 0.010 0.012 0.53

x9 0.89 0.90 0.92 0.49 8.6 0.012 0.013 0.49

x10 0.90 0.90 0.92 0.50 8.9 0.011 0.013 0.50

Item statistics

```

n raw.rstd.rr.corr.dropmeansd
x1 191 0.74 0.75 0.74 0.68 4.3 0.81
x2 191 0.82 0.82 0.81 0.77 4.3 0.80
x3 191 0.76 0.75 0.74 0.69 4.3 0.86
x4 191 0.76 0.75 0.73 0.69 4.2 0.94
x5 191 0.76 0.76 0.74 0.69 4.2 0.87
x6 191 0.76 0.76 0.74 0.69 4.3 0.78
x7 191 0.64 0.64 0.58 0.55 4.2 0.84
x8 191 0.66 0.64 0.59 0.55 3.9 0.98
x9 191 0.78 0.78 0.76 0.72 4.2 0.84
x10 191 0.74 0.74 0.70 0.67 4.1 0.82

```

Non missing response frequency for each item

```

1 2 3 4 5 miss
x1 0.02 0.04 0.02 0.50 0.43 0
x2 0.01 0.05 0.04 0.45 0.46 0
x3 0.01 0.05 0.06 0.39 0.49 0
x4 0.02 0.08 0.04 0.44 0.43 0
x5 0.01 0.06 0.07 0.43 0.43 0
x6 0.00 0.05 0.04 0.47 0.44 0
x7 0.00 0.07 0.07 0.46 0.40 0
x8 0.01 0.12 0.13 0.47 0.28 0
x9 0.01 0.07 0.04 0.52 0.37 0
x10 0.00 0.06 0.09 0.49 0.36 0

```

> SUMMARY(DADOS)

```

ISC      FCSIS      FCCULT      FCPOL      TAMANHO
Min. :0.0000 Min. :1.000 Min. :1.000 Min. :1.000 Min. : 7.150
1st Qu.:0.0000 1st Qu.:3.330 1st Qu.:3.500 1st Qu.:3.340 1st Qu.: 8.500
Median :0.0000 Median :4.000 Median :4.000 Median :4.000 Median : 8.900
Mean   :0.4346 Mean   :3.864 Mean   :3.963 Mean   :3.854 Mean   : 9.119
3rd Qu.:1.0000 3rd Qu.:4.670 3rd Qu.:4.750 3rd Qu.:4.670 3rd Qu.: 9.460
Max.   :1.0000 Max.   :5.000 Max.   :5.000 Max.   :5.000 Max.   :12.380

```

Resultados

=====

Dependent variable:

```

-----
                Y
X1                0.694**
                (0.328)
X2                0.043
                (0.308)
X3               -0.663*
                (0.371)
X4                0.631***

```

	(0.184)
Constant	-6.321***
	(1.799)

Observations	191
Log Likelihood	-121.790
Akaike Inf. Crit.	253.580

Note: *p<0.1; **p<0.05; ***p<0.01

HOMOCEDESTICIDADE

Goldfeld-Quandttest

data: logit

GQ = 0.80937, df1 = 91, df2 = 90, p-value = 0.842

alternativehypothesis: varianceincreasesfromsegment 1 to 2

> #H_0: homocedasticidade

>bptest(logit, studentize = FALSE)

R2

>RsqGLM(logit)

\$CoxSnell

[1] 0.08955739

\$Nagelkerke

[1] 0.1201036

\$McFadden

[1] 0.06852935

\$Tjur

[1] 0.09127041

\$sqPearson

[1] 0.09269247

>

ANALISE CONFIRMATORIA

lavaan 0.6-12 ended normally after 37 iterations

Estimator	ML máxima verossimilhança
Optimization method	NLMINB
Number of model parameters	23
Number of observations	191

Model Test User Model:

Test statistic	184.585
Degrees of freedom	32
P-value (Chi-square)	0.000

Model Test Baseline Model:

Test statistic	1513.395
Degrees of freedom	45
P-value	0.000

User Model versus Baseline Model:

Comparative Fit Index (CFI)	0.896
Tucker-Lewis Index (TLI)	0.854

Loglikelihood and Information Criteria:

Loglikelihood user model (H0)	-2262.772
Loglikelihood unrestricted model (H1)	-2170.480

Akaike (AIC)	4571.545
Bayesian (BIC)	4646.347
Sample-size adjusted Bayesian (BIC)	4573.491

Root Mean Square Error of Approximation:

RMSEA	0.158
90 Percent confidence interval - lower	0.136
90 Percent confidence interval - upper	0.180
P-value RMSEA <= 0.05	0.000

Standardized Root Mean Square Residual:

SRMR	0.053
------	-------

Parameter Estimates:

Standard errors	Standard
Information Expected	
Information saturated (h1) model	Structured

Latent Variables:

Estimate	Std. Err.	z-value	P(> z)	Std.lv	Std.all	
lat_TEC =~						
TEC1	1.000			0.915	0.793	
TEC2	0.873	0.076	11.522	0.000	0.799	0.765
TEC3	1.078	0.081	13.350	0.000	0.986	0.857
lat_CULT =~						
CULT1	1.000			0.980	0.847	
CULT2	0.945	0.069	13.680	0.000	0.926	0.813
CULT3	0.822	0.063	13.074	0.000	0.806	0.789
CULT4	0.971	0.065	14.984	0.000	0.951	0.860
lat_POL =~						
POL1	1.000			0.928	0.781	
POL2	0.942	0.080	11.756	0.000	0.874	0.751

POL3 0.775 0.077 10.006 0.000 0.719 0.658

Covariances:

EstimateStd.Err z-value P(>|z|) Std.lv Std.all

lat_TEC ~~

lat_CULT 0.788 0.106 7.414 0.000 0.879 0.879

lat_POL 0.884 0.115 7.723 0.000 1.042 1.042

lat_CULT ~~

lat_POL 0.899 0.115 7.814 0.000 0.989 0.989

Variances:

EstimateStd.Err z-value P(>|z|) Std.lv Std.all

.TEC1 0.494 0.060 8.298 0.000 0.494 0.371

.TEC2 0.451 0.053 8.562 0.000 0.451 0.414

.TEC3 0.352 0.049 7.183 0.000 0.352 0.265

.CULT1 0.379 0.049 7.740 0.000 0.379 0.283

.CULT2 0.440 0.054 8.220 0.000 0.440 0.339

.CULT3 0.393 0.046 8.459 0.000 0.393 0.377

.CULT4 0.318 0.043 7.484 0.000 0.318 0.260

.POL1 0.552 0.063 8.763 0.000 0.552 0.391

.POL2 0.590 0.065 9.063 0.000 0.590 0.436

.POL3 0.677 0.071 9.557 0.000 0.677 0.567

lat_TEC 0.837 0.130 6.421 0.000 1.000 1.000

lat_CULT 0.960 0.135 7.122 0.000 1.000 1.000

lat_POL 0.861 0.136 6.332 0.000 1.000 1.000

R-Square:

Estimate

TEC1 0.629

TEC2 0.586

TEC3 0.735

CULT1 0.717

CULT2 0.661

CULT3 0.623

CULT4 0.740

POL1 0.609

POL2 0.564

POL3 0.433

VALIDADE E CONFIABILIDA DE TOTAL

Reliability analysis

Call: alpha(x = dados)

raw_alpha std.alpha G6(smc) average_r S/N ase meansd median_r
 0.91 0.91 0.95 0.26 11 0.009 4 0.53 0.22

95% confidence boundaries

lower alpha upper

Feldt 0.89 0.91 0.93

Duhachek 0.89 0.91 0.93

Reliability if an item is dropped:

raw_alpha std.alpha G6(smc) average_r S/N alpha se var.r med.r
 x1 0.91 0.91 0.95 0.26 10.0 0.0096 0.034 0.22

x2	0.91	0.91	0.95	0.25	9.9	0.0096	0.034	0.22
x3	0.91	0.91	0.95	0.26	10.0	0.0095	0.034	0.22
x4	0.91	0.91	0.95	0.26	10.0	0.0096	0.033	0.22
x5	0.91	0.91	0.95	0.26	10.0	0.0096	0.034	0.22
x6	0.91	0.91	0.95	0.26	9.9	0.0096	0.033	0.22
x7	0.91	0.91	0.95	0.26	10.0	0.0095	0.034	0.22
x8	0.91	0.91	0.95	0.25	9.9	0.0096	0.034	0.22
x9	0.91	0.91	0.95	0.26	10.1	0.0095	0.034	0.22
x10	0.91	0.91	0.95	0.26	10.0	0.0095	0.035	0.21
x11	0.91	0.91	0.95	0.27	10.5	0.0090	0.036	0.23
x12	0.91	0.91	0.95	0.26	10.4	0.0090	0.037	0.22
x13	0.91	0.91	0.95	0.26	10.2	0.0092	0.037	0.21
x14	0.91	0.91	0.95	0.26	10.3	0.0091	0.037	0.22
x15	0.92	0.92	0.96	0.27	11.0	0.0086	0.033	0.23
x16	0.91	0.91	0.95	0.26	10.4	0.0091	0.037	0.22
x17	0.91	0.91	0.95	0.26	10.4	0.0090	0.037	0.22
x18	0.91	0.91	0.95	0.27	10.6	0.0089	0.036	0.23
x19	0.91	0.92	0.95	0.27	10.8	0.0087	0.035	0.23
x20	0.91	0.91	0.95	0.27	10.5	0.0090	0.037	0.23
x21	0.91	0.91	0.95	0.26	10.1	0.0092	0.035	0.22
x22	0.91	0.91	0.95	0.25	9.8	0.0094	0.035	0.21
x23	0.91	0.91	0.95	0.26	10.0	0.0093	0.035	0.21
x24	0.91	0.91	0.95	0.25	9.8	0.0095	0.035	0.21
x25	0.91	0.91	0.95	0.26	10.1	0.0092	0.035	0.22
x26	0.91	0.91	0.95	0.26	10.0	0.0093	0.035	0.22
x27	0.91	0.91	0.95	0.26	10.3	0.0091	0.036	0.22
x28	0.91	0.91	0.95	0.26	10.2	0.0091	0.036	0.22
x29	0.91	0.91	0.95	0.26	10.1	0.0092	0.035	0.22
x30	0.91	0.91	0.95	0.26	10.0	0.0093	0.036	0.21

Item statistics

	n	raw	rstd	rr	corr	drop	meansd
x1	191	0.68	0.64	0.64	0.633	3.9	1.16
x2	191	0.68	0.66	0.65	0.646	3.8	1.05
x3	191	0.66	0.62	0.62	0.613	3.9	1.19
x4	191	0.67	0.64	0.64	0.626	4.0	1.16
x5	191	0.67	0.64	0.64	0.632	3.9	1.15
x6	191	0.68	0.65	0.65	0.640	4.0	1.14
x7	191	0.65	0.62	0.62	0.615	4.0	1.02
x8	191	0.71	0.67	0.68	0.667	3.9	1.11
x9	191	0.63	0.59	0.58	0.579	3.8	1.17
x10	191	0.65	0.63	0.62	0.607	3.9	1.10
x11	191	0.36	0.36	0.34	0.310	3.7	0.97
x12	191	0.42	0.43	0.41	0.369	4.1	0.93
x13	191	0.51	0.51	0.49	0.457	4.0	0.99
x14	191	0.48	0.49	0.47	0.430	4.1	0.95
x15	191	0.15	0.15	0.11	0.089	3.6	1.02
x16	191	0.43	0.44	0.41	0.380	3.9	0.92
x17	191	0.41	0.42	0.40	0.361	4.0	0.94
x18	191	0.35	0.35	0.32	0.289	3.4	1.11
x19	191	0.23	0.22	0.19	0.168	3.1	1.07
x20	191	0.37	0.37	0.34	0.314	3.8	0.96
x21	191	0.54	0.58	0.57	0.504	4.3	0.81
x22	191	0.66	0.69	0.69	0.628	4.3	0.80
x23	191	0.60	0.62	0.62	0.563	4.3	0.86
x24	191	0.68	0.70	0.70	0.645	4.2	0.94
x25	191	0.52	0.56	0.55	0.475	4.2	0.87

x26 191 0.57 0.60 0.60 0.534 4.3 0.78
 x27 191 0.43 0.47 0.44 0.388 4.2 0.84
 x28 191 0.48 0.50 0.48 0.426 3.9 0.98
 x29 191 0.51 0.55 0.54 0.469 4.2 0.84
 x30 191 0.58 0.61 0.60 0.542 4.1 0.82

Non missing response frequency for each item

	1	2	3	4	5	miss
x1	0.05	0.12	0.06	0.43	0.34	0
x2	0.03	0.11	0.12	0.47	0.27	0
x3	0.06	0.10	0.07	0.38	0.38	0
x4	0.04	0.15	0.03	0.39	0.40	0
x5	0.05	0.12	0.06	0.44	0.33	0
x6	0.05	0.11	0.05	0.41	0.38	0
x7	0.03	0.09	0.05	0.49	0.34	0
x8	0.03	0.14	0.06	0.43	0.34	0
x9	0.06	0.12	0.07	0.46	0.28	0
x10	0.04	0.13	0.08	0.46	0.30	0
x11	0.03	0.13	0.12	0.57	0.16	0
x12	0.01	0.11	0.05	0.50	0.34	0
x13	0.03	0.08	0.08	0.51	0.30	0
x14	0.01	0.10	0.09	0.44	0.36	0
x15	0.03	0.16	0.14	0.52	0.15	0
x16	0.02	0.08	0.17	0.50	0.24	0
x17	0.01	0.10	0.07	0.50	0.32	0
x18	0.04	0.23	0.17	0.41	0.16	0
x19	0.05	0.24	0.35	0.25	0.12	0
x20	0.02	0.12	0.15	0.52	0.20	0
x21	0.02	0.04	0.02	0.50	0.43	0
x22	0.01	0.05	0.04	0.45	0.46	0
x23	0.01	0.05	0.06	0.39	0.49	0
x24	0.02	0.08	0.04	0.44	0.43	0
x25	0.01	0.06	0.07	0.43	0.43	0
x26	0.00	0.05	0.04	0.47	0.44	0
x27	0.00	0.07	0.07	0.46	0.40	0
x28	0.01	0.12	0.13	0.47	0.28	0
x29	0.01	0.07	0.04	0.52	0.37	0
x30	0.00	0.06	0.09	0.49	0.36	0