



Serviço Público Federal
Ministério da Educação

Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS (ESAN)
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

JANAINA VAREIRO DA COSTA BATISTOTI

**CARACTERÍSTICAS DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS E AS BARREIRAS PARA
INSTITUCIONALIZAÇÃO DO SISTEMA: UM ESTUDO DE CASO EM UMA
INSTITUIÇÃO FEDERAL DE ENSINO SUPERIOR**

Campo Grande – MS

2020



Serviço Público Federal
Ministério da Educação
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



**ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS (ESAN)
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

JANAINA VAREIRO DA COSTA BATISTOTI

**CARACTERÍSTICAS DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS E AS BARREIRAS PARA
INSTITUCIONALIZAÇÃO DO SISTEMA: UM ESTUDO DE CASO EM UMA
INSTITUIÇÃO FEDERAL DE ENSINO SUPERIOR**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Escola de Administração e Negócios da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul como requisito parcial para obtenção do título de Mestra em Ciências Contábeis.

Área de Concentração: Contabilidade e Controladoria.

Orientadora: Prof.^a PhD. Simone Bernardes Voese.

Campo Grande – MS

2020

BATISTOTI, Janaina Vareiro da Costa.

Características da informação de custos e as barreiras para institucionalização do sistema: um estudo de caso em uma Instituição Federal de Ensino Superior/Janaina Vareiro da Costa Batistoti. 2020.

108 f., Figuras, Quadros.

Orientadora: Prof.^a PhD. Simone Bernardes Voese.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, Escola de Administração e Negócios, Programa de Pós-graduação *stricto sensu* em Ciências Contábeis, Campo Grande - MS, 2020.

O presente trabalho foi realizado com apoio da Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul – UFMS/MEC – Brasil.

Inclui Referências Bibliográficas.

1. Sistema de Informação de Custos. 2. Características. 3. Barreiras para implantação. 4. Setor Público.

JANAINA VAREIRO DA COSTA BATISTOTI

**CARACTERÍSTICAS DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS E AS BARREIRAS PARA
INSTITUCIONALIZAÇÃO DO SISTEMA: UM ESTUDO DE CASO EM UMA
INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR**

Esta dissertação foi julgada adequada, pela Banca abaixo qualificada, como requisito à obtenção do Grau de Mestra em Ciências Contábeis do Programa de Pós-Graduação *stricto sensu* em Ciências Contábeis da Escola de Administração e Negócios da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, em sua forma final, na data de 20 de agosto de 2020.

Prof. Dr. Emanuel Marcos Lima
Coordenador do curso

Apresentada à Comissão Examinadora composta pelos professores:

Prof.^a PhD Simone Bernardes Voese
Orientadora – Universidade Federal do Paraná

Prof.^a Dr.^a Elisabeth de Oliveira Vendramin
Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS)

Prof. Dr. Cristiano Sausen Soares
Membro Externo – Universidade Federal de Santa Maria (UFSM)

*À Deus, que torna possível todas
as coisas.*

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, pelo dom da vida, por minha saúde e por sempre ter me dado muito mais do que mereço, sem ele não sou nada.

Ao meu esposo, Leandro, que está ao meu lado em todos os momentos, me incentivando e compreendendo os momentos de ausência. Obrigada pela paciência e por ser mais uma vez meu maior incentivador.

Aos meus pais, Raimundo e Maria, pelo incentivo contínuo e incondicional e pelas várias renúncias que fizeram ao longo da vida por mim. Aos meus irmãos, Jaqueline, Diego e Joice, por estarem presentes em minha vida e entenderem a minha ausência nesse período. Agradeço aos meus sogros, Deoclides e Jandira, meus pais de coração, e a minha cunhada, Lorena, que estão sempre dispostos a ajudar, seja com um gesto ou palavra de carinho.

À profa. PhD. Simone Bernardes Voese, pelo privilégio de contar com sua orientação, me acolhendo no meio da minha jornada no mestrado, dirimindo minhas dúvidas e contribuindo para a finalização desse trabalho.

À profa. Dr.^a Márcia Maria dos Santos Bortolloci Espejo, que admiro por sua paixão por ensinar, por sua fé e positividade constantes. Obrigada pelo apoio e incentivo, isso me encorajou a persistir.

Aos membros da banca examinadora, Prof. Dr. Cristiano Sausen Soares e Profa. Dr.^a Elisabeth de Oliveira Vendramin, por aceitarem o convite para participarem da banca examinadora e pela disposição em contribuir com o aprimoramento desta dissertação.

Aos meus colegas de mestrado, professores e servidores do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis (PPGCC) da UFMS.

Agradeço a Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, que me concedeu horário especial para que eu pudesse participar das aulas do mestrado, a todos os colegas da PROPLAN, ao meu coordenador e minha equipe de trabalho que me incentivaram e entenderam os momentos de ausência.

Por fim, gostaria de agradecer a todos que contribuíram direta ou indiretamente para a minha trajetória no mestrado.

“É o tempo da travessia, e se não
ousarmos fazê-la, teremos ficado,
para sempre à margem de nós
mesmos”.

(Fernando Pessoa)

BATISTOTI, Janaina Vareiro da Costa. **Características da informação de custos e as barreiras para institucionalização do sistema:** um estudo de caso em uma instituição de ensino superior. 2020. 108 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, Campo Grande, 2020.

RESUMO

Em virtude do contingenciamento de recursos enfrentado por órgãos públicos e na busca pela melhoria na gestão dos recursos públicos das diversas esferas governamentais, a gestão e os sistemas de custos constituem ferramenta relevante para a medição e aprimoramento da gestão desses recursos utilizados na execução de um objetivo pretendido, seja na elaboração de um produto ou na prestação de um serviço. Assim, a utilização de um sistema de custos se justifica para melhorar a eficiência e aprimorar a informação disponibilizada ao gestor público, porém, a utilização de sistemas de custos por instituições públicas ainda se mostra baixo. Dessa forma, avaliando ser relevante compreender quais características da informação de custos são necessárias aos gestores e constatar de maneira empírica as barreiras, dificuldades e limitações da adoção do sistema de informação de custos no setor público, considerando que o setor sofre pressões institucionais externas, este estudo teve por objetivo identificar a percepção dos gestores de uma Instituição Federal de Ensino Superior (IFES) quanto às características das informações de custos e as barreiras à institucionalização do Sistema de Informação de Custos (SIC) na visão dos gestores. Para alcance do objetivo pretendido, foi realizada pesquisa descritiva, de procedimento estudo de caso e abordagem qualitativa. A coleta de dados valeu-se de entrevistas, observação direta e análise documental. Para interpretação dos resultados, utilizou-se a técnica de análise de conteúdo, com auxílio do software Nvivo. Os resultados encontrados demonstraram que as discussões a respeito da temática de custos e a implantação do Sistema de Informação de Custos (SIC) estão presentes na instituição analisada, porém somente em nível de Reitoria e Pró-reitoria, e que a maior parte dos gestores entrevistados possui baixo conhecimento no que diz respeito ao tema. No tocante aos atributos que a informação de custos deve atender conforme apontados pela NBC T 16.11, essas características também demonstraram ser importantes na perspectiva dos gestores. Quanto às barreiras apontadas por Monteiro (2018) como dificuldades a implantação de custos, foi constatado que são capazes de influenciar a adoção do Sistema de Informação de Custos (SIC) na instituição estudada, contudo a barreira que emergiu com maior intensidade diz respeito a falta de uma metodologia para apuração dos custos que atenda as particularidades e necessidades informacionais da instituição. Por fim, identificou-se que a implantação do SIC na instituição analisada encontra-se na fase de pré-institucionalização, e por mais que as pressões externas ocorram, como a legislação e outras forças de mercado, a institucionalização total ainda não ocorreu devido a algumas barreiras que impedem a implantação do SIC, e conseqüentemente a sedimentação dessa ferramenta gerencial na instituição.

Palavras-chave: Sistema de Informação de Custos. Características da Informação. Barreiras para implantação. Setor Público.

BATISTOTI, Janaina Vareiro da Costa. **Characteristics of cost information and barriers for system institutionalization: a case study in a higher education institution.** 2020. 108 p. Dissertation (Master's in Accounting Sciences) – Federal University of Mato Grosso do Sul, Campo Grande, 2020.

ABSTRACT

In view of the resource constraints faced by public agencies and the search for improvement in the management of public resources in the various governmental spheres, management and cost systems are a relevant tool for measuring and improving the management of these resources used in the execution of an objective intended, either in the elaboration of a product or in the provision of a service. Thus, the use of a cost system is justified to improve efficiency and improve the information made available to the public manager, however, the use of cost systems by public institutions is still low. Thus, considering that it is relevant to understand which characteristics of cost information are necessary for managers and to verify empirically the barriers, difficulties and limitations of the adoption of the cost information system in the public sector, considering that the sector suffers external institutional pressures, this study aimed to identify the perception of the managers of a Federal Institution of Higher Education (IFES) regarding the characteristics of cost information and the barriers to the institutionalization of the Cost Information System (SIC) in the managers' view. To achieve the intended objective, descriptive research was carried out, with a case study procedure and a qualitative approach. Data collection was based on interviews, direct observation and document analysis. To interpret the results, the content analysis technique was used, with the aid of the Nvivo software. The results found demonstrated that the discussions about the cost theme and the implementation of the Cost Information System (SIC) are present in the analyzed institution, but only at the level of the Rectory and Pro-rectory, and that most of the managers interviewed has low knowledge with regard to the topic. Regarding the attributes that the cost information must meet, as pointed out by NBC T 16.11, these characteristics also proved to be important from the perspective of managers. As for the barriers pointed out by Monteiro (2018) as difficulties in the implementation of costs, it was found that they are able to influence the adoption of the Cost Information System (SIC) in the studied institution, however the barrier that emerged with greater intensity concerns the lack a methodology for calculating costs that meets the institution's informational needs and information. Finally, it was identified that the implementation of SIC in the analyzed institution is in the pre-institutionalization phase, and as much as external pressures occur, such as legislation and other market forces, the total institutionalization has not yet occurred due to some barriers that prevent the implementation of the SIC, and consequently the sedimentation of this managerial tool in the institution.

Keywords: Cost Information System. Characteristics of information. Barriers to implementation. Public Sector.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Atributos da informação de custos	27
Quadro 2 – Sistemas Informacionais Estruturantes da Administração Pública Federal Interligados ao SIC	31
Quadro 3 – Composição das Informações de Custo.....	32
Quadro 4 – Barreiras para adoção do SICSP.....	40
Quadro 5 – Constructos da pesquisa	48
Quadro 6 – Caracterização da pesquisa	50
Quadro 7 – Detalhamento das entrevistas realizadas	55
Quadro 8 – Fases da análise de conteúdo	57
Quadro 9 – Perfil dos entrevistados.....	58
Quadro 10 – Grupo de usuários e as demandas informacionais.....	65
Quadro 11 - Atributos da informação de custos apontados pelos entrevistados	70
Quadro 12 – Barreiras para implantação do SIC apontadas pelos entrevistados	79

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Visão geral do modelo	33
Figura 2 – Processo de institucionalização.....	44
Figura 3 – Organograma das unidades analisadas.....	53
Figura 4 – Nuvem de palavras conhecimento dos gestores sobre custos e sistemas de custos	61
Figura 5 – Nuvem de palavras Características da Informação de Custos	66
Figura 6 – Nuvem de palavras barreiras para implantação do SIC	72
Figura 7 – O estágio e as Barreiras para Institucionalização do SIC na instituição analisada .	80

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	Activity Based Costing
CEP	Comitê de Ética em Pesquisa em Seres Humanos
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CTQG	Câmara Técnica de Qualidade do Gasto
IES	Instituições de Ensino Superior
IFAC	International Federation of Accountants
IFES	Instituições Federais de Ensino Superior
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MPOG	Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NEI	Nova Economia Institucional
NGP	Nova Gestão Pública
NPM	New Public Management
NSI	Nova Sociologia Institucional
OCC	Orçamento de Custeio e Capital
SAC	Sistema de Apuração de Custos
SERPRO	Serviço Federal de Processamento de dados
SESU/MEC	Secretaria do Ensino Superior do Ministério da Educação
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SIAPE	Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos
SIC	Sistema de Informações de Custo do Governo Federal
SICSP	Subsistema de Informação de Custos do Setor Público
SIOP	Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento
SIORG	Sistema de Organização e Inovação Institucional do Governo Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União
TDABC	Custeio Baseado em Atividade e Tempo
UAS	Unidade da Administração Setorial
VEI	Velha Economia Institucional

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	12
1.1	PROBLEMA DE PESQUISA	16
1.2	OBJETIVOS	16
1.2.1	Objetivo geral.....	16
1.2.2	Objetivos específicos.....	16
1.3	JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÃO DA PESQUISA.....	17
1.4	ESTRUTURA DA PESQUISA	20
2	REFERENCIAL TEÓRICO	21
2.1	ASPECTOS NORMATIVOS DA GESTÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO ..	21
2.2	SISTEMAS DE INFORMAÇÃO GERENCIAL E SISTEMA DE CUSTOS EM INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR	25
2.2.1	Sistema de Informações de Custos do Governo Federal.....	29
2.2.2	Sistema de Custos em Instituições de Ensino Superior no Brasil	34
2.2.3	Sistema de Custos em Instituições de Ensino Superior no Mundo	36
2.2.4	Barreiras para a Implantação do Sistema de Custos no Setor Público.....	39
2.3	TEORIA INSTITUCIONAL	41
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	48
3.1	CONSTRUCTOS DA PESQUISA.....	48
3.2	DELINEAMENTO DA PESQUISA	50
3.2.1	O caso estudado.....	52
3.2.2	Procedimento de coleta de dados	54
3.3	INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS	56
3.4	PROCEDIMENTO PARA ANÁLISE DOS DADOS	56
4	ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	58
4.1	PERFIL DOS ENTREVISTADOS	58
4.2	CONHECIMENTO E PERCEPÇÃO DOS ENTREVISTADOS SOBRE CUSTOS E SISTEMA DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO	60
4.3	CARACTERÍSTICAS DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS.....	64
4.4	BARREIRAS À IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS	71
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	82
	REFERÊNCIAS	85
	APÊNDICES	102
	ANEXO.....	102

1 INTRODUÇÃO

Em meados de 1960, o Brasil já demonstrava interesse sobre o tema das finanças públicas e, conseqüentemente, sobre os custos no setor público. A Lei Federal n.º 4.320 (BRASIL, 1964) foi um dos marcos regulatórios em termos de Administração Pública e alterou, de maneira significativa, as finanças públicas no país (MONTEIRO, 2018). Posteriormente, as dificuldades enfrentadas entre as décadas de 1970 e 1980 por diversos países, incluindo o Brasil, fizeram com que uma nova forma de gestão pública surgisse inspirada em discursos e práticas advindas do setor privado (BLONSKI *et al.*, 2017).

O *New Public Management* (NPM) preconiza a utilização dos conhecimentos e práticas gerenciais desenvolvidas no setor privado para o público com a finalidade de atuação de mecanismos de controle gerencial mais efetivo (BLONSKI *et al.*, 2017; PECI; PIERANTI; RODRIGUES, 2008). Nesse sentido, para se adequar aos padrões econômicos mundiais e para atender às demandas sociais crescentes as organizações, sejam elas privadas, públicas ou sociais, estão alterando a maneira como gerenciam a utilização de recursos escassos, e tomam suas decisões, passando a ser necessário levar em consideração os custos e a eficiência de recursos para um correto processo de gestão (CARNEIRO *et al.*, 2012).

No Brasil, a transição da administração burocrática para a gerencial iniciou a partir de 1980, como consequência da crise que estava enfrentando, nos aspectos fiscal, burocrático e intervencionista (BRESSER-PEREIRA, 2010; OLIVEIRA; DE PAULA, 2014). Essa reforma gerencial teve como um de seus objetivos tornar o aparelho do Estado mais eficiente (BRESSER-PEREIRA, 2000, 2010), além de exigir dele nova postura para uma gestão fiscal responsável (PIGATTO *et al.*, 2010). Nessa perspectiva, no âmbito da nova Administração Pública, a eficiência destaca-se visto a necessidade de adequar meios e fins, isto é, recursos humanos, financeiros ou materiais com os objetivos desejados pelas políticas públicas (OLIVEIRA; DE PAULA, 2014).

Em face desse cenário, mecanismos de controle possibilitam maior capacidade gerencial e uma eficiente alocação de recursos, e são necessários para uma gestão voltada à qualidade do gasto público. Alonso (1999, p. 44) esclarece que “a eficiência é a relação entre os resultados e o custo para obtê-los”. Dessa forma, a gestão de custos, útil em qualquer tipo de organização, oportuniza o conhecimento dos gastos e recursos disponíveis, além de permitir a identificação dos exageros e orientar quanto a melhor destinação dos recursos (ALMEIDA; BORBA; FLORES, 2009).

Na Administração Pública, a gestão de custos é um ponto abordado por dispositivos legais desde 1964, a partir da Lei n.º 4320 (BRASIL, 1964), a qual discorreu sobre o controle dos custos das atividades industriais. Após a referida Lei, outros dispositivos legais fizeram alusão à gestão de custos no setor público, porém os avanços na área não surtiram grandes efeitos. A partir da publicação da Lei Complementar n.º 101, de 2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000), ocorreram avanços significativos em relação às finanças públicas no Brasil (BORGES; MARIO; CARNEIRO, 2013) e a ideia de um sistema de custos no setor público foi retomada. Uma falha apontada por Carneiro *et al.* (2012) foi que essa norma, e as anteriores, não estabeleceram prazo para o desenvolvimento e implementação de sistema de custos, apenas orientaram ou reconheceram a necessidade de se apurar custos na área pública.

Com o propósito de padronizar e alinhar as normas brasileiras às normas internacionais de contabilidade publicadas pela *International Federation of Accountants* (IFAC), o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) publicou, em 2008, as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). Essas normas apresentaram mudanças consideráveis no que tange à gestão dos custos públicos, principalmente as normas NBC T 16.2 e a NBC T 16.11, aprovadas respectivamente pelas Resoluções do CFC n.º 1.129, de 2008 (CFC, 2008) e n.º 1.366, de 2011 (CFC, 2011), pois normatizaram a obrigatoriedade do subsistema de custos para os órgãos públicos (COSTA, 2018).

Os sistemas de custos dispõem de uma medida dos recursos utilizados para a execução de um objetivo específico, seja na geração de um produto, na prestação de um serviço ou na direção de um projeto ou programa, independente da fonte de financiamento (BITTI; AQUINO; CARDOSO, 2011). Buscando melhorias nos controles de gestão e pela exigência legal de um sistema de custos, foi homologado, em 2010, o Sistema de Informações de Custo (SIC) do Governo Federal, por intermédio da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e do Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO), com a supervisão da Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda. Conforme esclarecem Machado e Holanda (2010), o SIC é um sistema que tem como finalidade o apoio à gestão, e que possui caráter gerencial.

Porém, é possível, conforme entendimento de Amaral *et al.* (2014), que o SIC forneça informações genéricas, não sendo úteis por si só, sendo necessário que as entidades finalísticas necessitem desenvolver sistemas de custos próprios, para o refino das informações geradas e correção de distorções apresentadas nos relatórios de custos com base na

metodologia adotada pelo SIC. Nesse sentido, Costa (2018) afirma que muitos órgãos públicos federais ainda não utilizam ou não implantaram sistema de custos.

Como órgão da Administração Pública, as Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), deveriam, conforme expresso em legislação, apurar o custo dos seus serviços e programas. Porém, conforme pesquisa realizada por Santos, Costa e Voese (2016), das 80 IFES analisadas no estudo, apenas 4 afirmam fazer uso de algum tipo de sistema de apuração de custos, enquanto que 67 IFES confirmam não utilizar nenhum tipo de sistema.

As universidades, especialmente as do setor público, desempenham papel relevante para o crescimento econômico e social do país. Entretanto, os recursos disponíveis para essas instituições de ensino estão diminuindo (MAGALHÃES *et al.*, 2010). Conforme estudo realizado pela Câmara dos Deputados (BRASIL, 2018), intitulado Financiamento da Educação Superior no Brasil: Impasses e perspectivas, há um cenário pouco favorável para as IFES, visto que os recursos ordinários, que são fontes de livre utilização, têm apresentando reduções para o Ensino Superior. Segundo esse mesmo estudo, essas limitações orçamentárias tendem a prejudicar o funcionamento dessas instituições, diminuindo sua capacidade de investimento e, inclusive, a realização de despesas de custeio, que são aquelas destinadas à manutenção da instituição, como água, energia elétrica, manutenção de espaços e equipamentos, entre outros.

Além disso, as IFES estão sendo avaliadas constantemente como ineficientes pela mídia e agências internacionais, tais como jornais e o Banco Mundial, nas atividades de ensino de graduação, cujas principais alegações concentram-se no alto custo médio anual por aluno e nas taxas elevadas de evasão (BIELSCHOWSKY, 2019). Nessa conjuntura, Almeida, Borba e Flores (2009) observam que a contabilidade de custos pode ser elemento relevante dos sistemas de informações, além de prover o gestor público de melhores informações para a tomada de decisão. Dessa maneira, é pertinente que se estabeleça um sistema de custos voltado às necessidades das universidades federais, para que este possa ser empregado como meio para auxílio às decisões gerenciais (MEDEIROS; DUARTE, 2018).

Contudo, para a implantação de um sistema de custos, primeiramente é necessário entender e organizar todos os processos e atividades realizadas na instituição (ARAÚJO; RODRIGUES FILHO; GONÇALVES, 2016). Outro fator que deve ser levado em consideração para o desenho e implantação de um sistema de custos no setor público, conforme entendimento de Cardoso, Aquino e Bitti (2011), é a percepção dos usuários sobre a relevância da informação que o sistema lhes é capaz de fornecer. Assim, Machado e Holanda (2010, p. 798) dizem que “é fundamental que os usuários percebam a utilidade da informação

de custos para controle e melhoramento gerencial de suas atividades e aperfeiçoamento do processo de decisão”. Na pesquisa realizada por Bitti, Aquino e Cardoso (2011) sobre a adoção de sistemas de custos no setor público, os autores constataram que outros trabalhos que trataram do mesmo tema tendem a propor soluções operacionais para gestão de custos, sem discutir o nível de utilidade percebida pelos agentes da informação de custos.

Ademais, inúmeros são os desafios enfrentados para a utilização de custos e a implantação de um sistema de custos no setor público, já que sua implantação se encontra em cenário relativamente novo (CAVICHOLI, 2017). Dessa maneira, observa-se que o uso de sistemas de custos no âmbito da Administração Pública encontra-se em fase embrionária ou mesmo inexistente (ARAÚJO; CARNEIRO; SANTANA, 2015; BAIENSE; ROSA, 2015; FRANCO *et al.*, 2013; HEUSI; RAUPP; MORAES, 2014; LOVATO *et al.*, 2016; ROSA; SILVA; SOARES, 2015). Neste contexto, há que se considerar também no processo de institucionalização de sistemas de controle gerencial no setor público as particularidades inerentes a esse segmento, dentre elas as pressões institucionais sofridas, tanto internas quanto externas, que podem influenciar os processos de mudança e adoção de novos sistemas de gestão (FIIRST, 2016).

Na busca para entender os processos de mudança ou implementação de novos sistemas de contabilidade gerencial, a Teoria Institucional pode ser aplicada para análise desse cenário, pois sob a ótica dessa teoria pode-se investigar a institucionalização ou não de determinadas práticas, por meio de três vertentes distintas: Nova Economia Institucional, Velha Economia Institucional e Nova Sociologia Institucional (GUERREIRO *et al.*, 2005).

Tolbert e Zucker (1999) realizaram contribuições à Teoria Institucional, e desenvolveram um modelo teórico de análise para investigar as mudanças organizacionais o qual enfatiza que fatores externos podem influenciar nas organizações (FIIRST, 2016), assim, o modelo desenvolvido pelos autores agrega elementos do ambiente externo no processo de mudança, por exemplo, o efeito das alterações tecnológicas, da legislação e das forças do mercado (FREZATTI *et al.*, 2009).

Já o estudo realizado por Monteiro (2018) buscou explicar, de maneira teórica, quais fatores são responsáveis por dificultar a adoção da contabilidade de custos ou sistema de custos no setor público, dividindo-as em barreiras materiais ou imateriais. O estudo revelou que as dificuldades encontradas para implantação de um sistema de custos advêm tanto do ambiente interno – sistema inadequado ou a falta de pessoal – bem como do ambiente externo – inadequações da norma ou falta de fiscalização e cobrança efetiva dos órgãos de controle.

Neste contexto, avaliando ser relevante compreender quais características da informação de custos são necessárias aos gestores (CARDOSO; AQUINO; BITTI, 2011) e constatar de maneira empírica as barreiras, dificuldades e limitações da adoção do sistema de informação de custos no setor público, considerando que o setor sofre pressões institucionais externas, conforme apresentado por Tolbert e Zucker (1999), busca-se com este estudo investigar as características da informação de custos e as barreiras para a institucionalização do sistema de custos na gestão de uma Instituição Federal de Ensino Superior (IFES) na visão dos gestores dessa instituição.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Nesse contexto, essa pesquisa se propõe a responder ao seguinte problema: Em uma instituição em processo de implantação, **quais são as características da informação de custos e as barreiras à institucionalização do sistema de custos em uma Instituição Federal de Ensino Superior (IFES) na visão de seus gestores?**

1.2 OBJETIVOS

Para melhorar compreensão do tema desta pesquisa, a seguir são definidos o objetivo geral e os objetivos específicos.

1.2.1 Objetivo geral

O objetivo geral do estudo consiste em analisar a percepção dos gestores de uma IFES quanto às características da informação de custos na gestão da entidade e as barreiras quanto à institucionalização do sistema de custos.

1.2.2 Objetivos específicos

Especificamente, o estudo pretende:

- i. verificar o conhecimento e percepção dos gestores da instituição quanto à contribuição das informações de custos para decisões gerenciais;

- ii. compreender as características da informação de custos na percepção dos usuários internos (gestores) no tocante ao apoio a tomada de decisão;
- iii. investigar as barreiras para institucionalização do sistema de custos em uma Instituição Federal de Ensino Superior.

1.3 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÃO DA PESQUISA

O setor público desempenha papel importante na economia brasileira. Além disso, possui meios para construção de condições objetivas de crescimento do país (DANTAS, 2013). Porém, os serviços públicos ainda são frequentemente taxados como ineficientes, sendo alvo de críticas por parte da mídia quanto ao seu custo *versus* benefício (AMARAL *et al.*, 2014). Neste cenário, as ações do Estado devem ser realizadas com foco na melhoria do desempenho da gestão pública, propiciando à sociedade um modelo de gestão eficaz, eficiente e efetivo dos recursos públicos (COSTA JUNIOR, 2016) e, adicionalmente, novos instrumentos de gestão devem ser incorporados com o objetivo de fornecer controles gerenciais eficientes para subsidiar o administrador público em suas decisões.

Nesse contexto, a utilização de sistemas de custos por instituições públicas se justifica por várias razões, tais como: melhorar eficiência, aprimorar a informação disponibilizada ao gestor público; cumprir previsão legal; analisar produtividade; priorizar políticas públicas; entre outros (HEUSI; RAUPP; MORAES, 2014). Além disso, a apuração dos custos do governo permite o conhecimento dos custos das políticas e dos programas executados, possibilitando a avaliação de como está sendo aplicado o dinheiro do contribuinte, se está sendo bem utilizado e se há desperdícios (REZENDE; CUNHA; BEVILACQUA, 2010). Corroborando esse entendimento, Cardoso, Aquino e Bitti (2011) acrescentam que, em momentos de restrição de recursos, as informações de custo se mostram importantes para a elaboração das propostas orçamentárias, com vistas a manter atividades essenciais e reduzir atividades ineficientes.

Enfrentando contingenciamento de recursos, áreas como Educação, Saúde e Cidadania tiveram seus orçamentos afetados por esse corte. O Decreto n.º 9.741, de 29 de março de 2019 (BRASIL, 2019) contingenciou R\$ 29,582 bilhões do orçamento federal de 2019 (ANDES, 2019). Conforme argumentam Almeida, Borba e Flores (2009), a necessidade de restrição de despesas provoca um corte de gastos. Todavia, esses cortes devem ser realizados sem a perda da quantidade e qualidade dos serviços prestados à sociedade. Nesse sentido, o papel da gestão de custos é novamente enaltecido por ter o poder de proporcionar meios para execução

do gasto com qualidade, por intermédio das informações gerenciais. Alonso (1999, p. 39) reforça essa ideia ao dizer que “o conhecimento do custo dos serviços públicos é fundamental para se atingir uma alocação eficiente de recursos. O desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos”.

Contudo, pesquisas demonstram que o estágio de implantação de sistema de custos, tanto na esfera federal quanto nos estados e municípios, ainda é inicial e preliminar (ARAÚJO; CARNEIRO; SANTANA, 2015; LOVATO *et al.*, 2016; MONTEIRO; PINHO, 2018; ROSA; SILVA; SOARES, 2015). Ademais, na pesquisa realizada por Padrones, Santos e Colares (2017) identificou-se que poucos órgãos estão aptos para a utilização do sistema de custos, o SIC, proposto pelo governo federal, e aqueles que estão estruturados ainda utilizam o sistema de maneira incipiente. Além disso, um reduzido número utiliza como forma de subsídio para a tomada de decisão, por falta de procura dos gestores por tais informações.

No panorama internacional, a pesquisa realizada por Pereira e Romão (2015) buscou identificar a implantação dos sistemas de contabilidade de custos nos municípios portugueses, bem como analisar a utilidade da informação produzida pelo sistema. O resultado da pesquisa demonstrou que pouco mais de 50% dos respondentes implantaram o sistema de contabilidade de custos e aqueles que o fizeram encontravam-se em fase intermediária de implantação, mesmo passado mais de dez anos da obrigatoriedade de utilização do sistema, e que as informações produzidas pelo sistema têm utilização reduzida.

Nos estudos realizados sobre a implantação de sistemas de custos em Universidades Federais e Estaduais brasileiras (HEUSI; RAUPP; MORAES, 2014; SANTOS; COSTA; VOESE, 2016), a realidade não difere dos estudos já apresentados, ou seja, há pouca ou nenhuma aderência quanto à utilização de algum tipo de sistema de apuração de custos. Outros estudos realizados nessas instituições buscaram fazer o cálculo do custo por aluno ou desenvolver propostas de sistematização de custos para IFES (BENTES, 2015; COSTA, 2018; MAGALHÃES, 2007; REINERT, 2005; VALE, 2012) ou realizaram o estudo do custo por aluno em universidades estaduais (MAGALHÃES, 2009; HEUSI, 2014). Esta dissertação não tratará dos aspectos relacionados a como calcular ou mensurar custos em instituições públicas. Conforme demonstrado, o assunto já foi abordado em diversas pesquisas.

A realização desta pesquisa justifica-se pelo fato de que o processo de institucionalização de sistemas de custos no setor público brasileiro ainda carece de estudos empíricos (MONTEIRO; PINHO, 2018). Bitti, Aquino e Cardoso (2011) identificaram existir lacunas de pesquisa na área de custos, como os obstáculos enfrentados pelas entidades públicas na mensuração de custos ou o grau de relevância e utilidade percebida pelos gestores

envolvidos nesse processo. Portanto, promover a discussão perante os gestores do uso da informação de custos e refletir sobre quais informações de custos são necessárias a esses gestores torna-se necessária.

Um estudo sobre o uso de sistemas de custos na Administração Pública (BAIENSE; ROSA, 2018) expõe que a pesquisa desse tema no setor público brasileiro está distante de se consolidar. Além disso, as autoras apontam que as pesquisas que trataram sobre a implantação de sistemas de custos não mostram sua efetiva utilização no processo decisório. Nesse sentido, explorar os fatores que envolvem o uso, bem como o não uso de sistemas de custos, se revelam importantes.

Adicionalmente, a pesquisa pode contribuir com estudos sobre as dificuldades enfrentadas pelos órgãos governamentais, em especial as universidades federais, quanto à implantação de sistemas de custos. Monteiro (2018) realizou um estudo de cunho teórico para detectar quais eram as dificuldades e barreiras para a implantação de custos no setor público e inferiu que existem dois tipos de dificuldades na adoção do sistema: barreiras materiais e imateriais. Dessa forma, nota-se que há alguns desafios para a implantação do SICSP na administração pública, alguns relacionados a sistemas, aspectos culturais, capacitação técnica de servidores, dentre outros, por isso compreender os fatores que levam, ou não, a adesão de novos sistemas de controle gerencial no setor público e discutir quais barreiras justificam determinadas entidades a não colocarem esforços na mensuração de custos (BITTI; AQUINO; CARDOSO, 2011) torna-se relevante, pois podem contribuir para a superação dessas dificuldades, além do estímulo ao debate por parte dos gestores a respeito do uso da informação de custos são questões oportunas a serem discutidas no âmbito da temática custos no setor público.

Este trabalho ainda colabora por demonstrar quais informações são relevantes aos reais usuários da informação gerada pelo sistema de custos, pois, conforme entendimento de Cardoso, Aquino e Bitti (2011, p. 1567), para que a implantação do sistema de informações de custos pelas entidades públicas brasileiras se torne realidade “é necessário que os potenciais usuários percebam a relevância da informação que o sistema lhes é capaz de prover”. Nesse sentido, as exigências legais quanto à implantação do sistema podem até ser elemento para esforços em sua concepção. Porém, o real uso somente é feito a partir da efetiva utilidade percebida pelos usuários. Por fim, o estudo ainda contribui junto ao programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS), em continuar estudos na linha de pesquisa de controle gerencial, principalmente a respeito do tema custos no setor público.

1.4 ESTRUTURA DA PESQUISA

Esta dissertação está organizada em quatro capítulos, tendo início pela presente introdução, na qual se contextualiza o tema e enuncia a questão de pesquisa, demonstrando os objetivos gerais e específicos, seguindo das justificativas e contribuições, e finalizando com a estrutura da dissertação.

No segundo capítulo, apresenta-se o referencial teórico, sendo dividido em três temas. O primeiro discorre sobre os aspectos normativos da gestão de custos no setor público, evidenciando a evolução e as principais legislações que discutem o assunto. O segundo tópico desenvolve-se acerca do sistema de informação gerencial e sistema de custos em instituições de ensino superior, apresentando sua trajetória de criação e evolução, bem como as iniciativas para implantação do sistema nessas instituições e a análise de estudos anteriores, nacionais e internacionais, relacionados ao tema, e por fim, evidencia as barreiras à implantação do Sistema de Informações de Custos no âmbito do setor público. Por seu turno, o terceiro e último tema do capítulo 2 discorre acerca da Teoria Institucional e o processo de institucionalização na visão de Tolbert e Zucker (1999).

Em seguida, no terceiro capítulo, apresentam-se os procedimentos metodológicos para que o problema de pesquisa seja respondido. O delineamento da pesquisa é abordado e os constructos e definições operacionais das variáveis, além das abordagens com relação ao problema, ao objetivo, à dimensão do tempo, à estratégia da pesquisa, ao instrumento de coleta de dados e ao procedimento para análise dos dados são apresentados.

O capítulo quatro apresenta a exposição da descrição e análise dos dados. Inicia-se com a apresentação e perfil dos respondentes, seguindo das características da informação de custos, e em seguinte demonstra-se a análise das barreiras à implantação do sistema de informação de custos.

Por fim, no quinto capítulo apresentam-se as considerações finais do estudo, enfatizando-se a descrição dos principais resultados, com vistas ao alcance dos objetivos e a apresentação de sugestões para pesquisas futuras.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, com o objetivo de fundamentar esta pesquisa, são apresentados três tópicos centrais, sendo estes: aspectos normativos da gestão de custos no setor público, o sistema de informação gerencial e sistemas de custos em instituições de ensino superior e a Teoria Institucional e o processo de institucionalização.

2.1 ASPECTOS NORMATIVOS DA GESTÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

A discussão sobre custos no setor público se tornou evidente a partir de uma nova política governamental adotada por diversos países, chamado de *New Public Management* (NPM). A NPM ou Nova Gestão Pública (NGP) foi uma reestruturação governamental inserida por países anglo-saxões na década de 1970 com o objetivo de possuir um papel mais semelhante ao desempenhado pelo setor privado (MESSIAS; FERREIRA; SOUTES, 2018). No Brasil, a implantação da Nova Gestão Pública iniciou a partir de 1995 com a criação do Ministério da Administração e Reforma do Estado, no governo do então presidente Fernando Henrique Cardoso (BORGES; MARIO; CARNEIRO, 2013).

A Nova Gestão Pública era um movimento que propunha um modelo de gestão voltado às práticas gerenciais e orientado para resultados, com características, segundo Messias, Ferreira e Soutes (2018, p. 589), de “descentralização administrativa, artefatos de planejamento estratégico, gestão de custos, controladoria, gestão de ativos intangíveis, entre outros”. Nesse sentido, na inserção de uma nova abordagem de gestão pública, a mensuração de custos compõe um estágio relevante para a mudança de paradigmas quanto ao papel do setor público como responsável pela busca da utilização eficiente dos recursos existentes no país (MACHADO; HOLANDA, 2010). Porém, o estabelecimento de um sistema de custos que possa atender as necessidades do setor público não está somente em conformidade com as novas abordagens da área pública, mas também com a exigência da legislação que data de antes da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988).

A Lei n.º 4.320, de 31 de março de 1964, foi o primeiro e importante marco histórico para a evolução da contabilidade voltada ao setor público. Além de estabelecer normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e demonstrações da União, dos Estados, Municípios e Distrito Federal, também abarcou em seu artigo 85 um importante ponto a respeito das informações de custos: “[...] Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o

conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos **custos dos serviços industriais**” (BRASIL, 1964, grifo nosso). Slomski *et al.* (2010) esclarecem que, na década de 1960, a nomenclatura custos industriais era, naquela época, utilizada como sinônimo de sistemas de custeamento pela literatura e pelos estudiosos, sendo utilizada também pelo legislador ao redigir a Lei n.º 4.320/1964 (BRASIL, 1964).

O Decreto-lei n.º 200 de 1967, em seu artigo 79, também estabeleceu legalmente a necessidade de se apurar custos e evidenciar os resultados da gestão pública para a sociedade (BRASIL, 1967). Outros dispositivos legais também versaram em algum ponto do tema custos na gestão pública, como o Decreto n.º 93.872, de 23 de dezembro de 1986 (BRASIL, 1986), que trouxe a regulamentação do artigo 79 do Decreto-lei n.º 200, especificamente no Artigo 137, no qual apresenta que a contabilidade deveria realizar a apuração dos custos dos projetos e atividades, demonstrando os resultados de sua gestão. Da mesma forma, o Decreto n.º 2.829, de 29 de outubro de 1998, estabeleceu normas para a elaboração e expedição do Plano Plurianual e dos Orçamentos da União, e destaca no artigo 4 que, no contexto do gerenciamento de governo, cada programa deverá, dentre outros aspectos, adotar um modelo de gerenciamento que compreenda os custos e controle de prazos (BRASIL, 1998).

Apesar das legislações tratadas fazerem menção à apuração ou sistematização dos custos no setor público, foram sutis os avanços na área até a publicação da Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000, chamada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) (BRASIL, 2000). A LRF foi um importante marco para o gerenciamento dos recursos públicos, visto que regulamentou o artigo 163 da Constituição Federal de 1988, estabelecendo normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com o objetivo de uma gestão fiscal mais responsável e transparente. No que se refere ao conteúdo de custos no setor público, a LRF dispôs em seu § 3º, do artigo 50, que “A Administração Pública manterá sistema de Custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (BRASIL, 2000).

De acordo com Khair (2000), a LRF se sustenta em quatro pilares: o planejamento, a transparência, o controle e a responsabilização. Destaca-se, no sentido dos custos no setor público, o controle, que nas palavras do autor é aprimorado a partir de uma maior transparência e pela qualidade da informação (KHAIR, 2000). Nessa perspectiva, Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010) argumentam que o propósito da Lei de Responsabilidade Fiscal é o de fortalecer o vínculo entre as ações de planejamento e de execução do gasto público, de modo a garantir um maior dinamismo gerencial por parte dos

gestores, como também o de assegurar mecanismos de transparência para a sociedade no tocante aos recursos aplicados.

No cenário internacional, a contabilidade de custos também foi objeto de discussão, uma vez que a IFAC apresentou, no ano de 2000, o estudo n.º 12 – *Perspectives on Cost Accounting for Government* – com o objetivo de auxiliar a gestão governamental no desenvolvimento e implantação da contabilidade de custos (IFAC, 2000).

No Brasil, a Lei n.º 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, estabeleceu a nova finança pública com o intuito 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 (BRASIL, 2001). Mais uma vez a legislação determinou, dentre outros itens, a evidenciação dos custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal.

O Tribunal de Contas da União (TCU), percebendo a existência de legislação não cumprida (CARDOSO; AQUINO; BITTI, 2011), também se manifestou sobre a adoção do sistema de custos, por meio do Acórdão n.º 1.078/2004 (TCU, 2004):

1.1.2. Adote providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistema de custos, que permita, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis, ante o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000, art.50, § 3º), na LDO para 2003 (Lei n.º 10.524/2002, art. 21) e na LDO para 2004 (Lei 10.707/2003, art. 20, § 2º).

Com o objetivo de alavancar as discussões e os estudos sobre o tema custos na Administração Pública Federal e como resposta organizacional ao Acórdão do TCU, foi criada a Comissão Interministerial de Custos, por intermédio da Portaria Interministerial n.º 945, de 26 de outubro de 2005 (BRASIL, 2005) que teve como objetivo elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistemas de Custos na Administração Pública Federal. No relatório final da referida Comissão, um dos pressupostos que utilizaram para a definição de diretrizes a serem seguidas, consiste que a cultura de custos no serviço público ainda é incipiente, ou seja, são poucas as instituições públicas que utilizam sistema de custos ou mantêm algum tipo de controle nesse sentido, além da falta de conhecimento dos gestores públicos sobre a gestão e mensuração dos custos.

Segundo Cruvinel e Lima (2011), para que contabilidade aplicada ao setor público se adequasse aos padrões internacionais de Contabilidade, foi editada em 2008 a Portaria n.º 184 pelo Ministério da Fazenda (BRASIL, 2008), iniciando o processo de convergência das práticas contábeis vigentes no Setor Público Brasileiro com as Normas Internacionais de

Contabilidade. Com isso, as primeiras NBCASP foram publicadas a partir do ano de 2008 pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Dentre essas normas, destacam-se as NBC T 16.2 (CFC, 2008) e NBC T 16.11 (CFC, 2011), as quais estão relacionadas à implantação da contabilidade de custos no setor público brasileiro.

A NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis – foi aprovada pela Resolução do CFC n.º 1.129, de novembro de 2008 (CFC, 2008), e alterada posteriormente pelas Resoluções n.º 1.268, de dezembro de 2009 (CFC, 2009), e n.º 1.437, de março de 2013 (CFC, 2013). Essa norma estabeleceu os conceitos de patrimônio público, sua classificação sob o enfoque contábil, bem como o conceito e a estrutura do sistema de informação contábil. Além disso, apresentou o subsistema de custos como uma nova modalidade de subsistema para registro das informações contábeis.

Por sua vez, a NBC T 16.11 – Subsistema de informação de custos no setor público – aprovada pela Resolução do CFC n.º 1.366/2011 (CFC, 2011), estabeleceu os conceitos, os objetivos e as regras para a mensuração e evidenciação dos custos de bens e serviços do setor público. Segundo a norma, o Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) “registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública” (CFC, 2011, p. 50). Em 2012, a STN publicou a Portaria n.º 437/2012 (BRASIL, 2012), que aprova a parte II do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) – Procedimentos contábeis patrimoniais – e estipulou que deveria ser adotado, gradualmente, até o final do exercício de 2014, o sistema de custos por todos os entes da Federação.

Entretanto, apesar de diversas legislações tratarem sobre o tema, a implementação de sistemas de custos é um processo complexo e que necessita levar em consideração as especificidades da organização, a estrutura do setor e o nível de conhecimento do pessoal, além das necessidades informacionais requeridas por parte da gestão (DANTAS; CROZATTI, 2013). Ademais, ao se discutir o assunto custos no setor público, devem ser estudadas maneiras de evidenciar o volume de recursos transferidos pela sociedade para o Estado, para garantia da melhoria da informação gerada pela Administração Pública atinentes ao consumo de recursos e a prestação de serviços. Assim, a análise dos custos nas instituições públicas possibilita aos gestores “a construção de análises mais confiáveis para tomada de decisão, além de possibilitar um adequado planejamento dos orçamentos anuais, pautado nos históricos das informações registradas” (COSTA, 2018, p. 30). Desse modo, a adoção da gestão de custos no setor público não deve ser meramente para atendimento das normas e legislações, mas sim como uma ferramenta de gestão e apoio à tomada de decisão, pois

possibilita à instituição e aos gestores públicos uma gama de informações gerenciais necessárias para o cumprimento de políticas públicas com eficácia, eficiência e efetividade.

2.2 SISTEMAS DE INFORMAÇÃO GERENCIAL E SISTEMA DE CUSTOS EM INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR

O ambiente de negócios está inserido em um cenário globalizado, competitivo e que é frequentemente estimulado pelas tecnologias de informação e comunicação, exigindo das organizações uma contínua adaptação referente às manifestações do macroambiente (PACHECO; VALENTIM, 2010). Ademais, Toigo e Nascimento (2008) afirmam que as estratégias empresariais são sustentadas pela expansão do uso da tecnologia de informação que objetivam dar agilidade ao fluxo informacional para a tomada de decisões. Nesse sentido, a utilização da informação pode favorecer o desenvolvimento de inovações em produtos e serviços nas organizações (RODRIGUES; BLATTMANN, 2014). No âmbito da Administração Pública, Dalbosco e Vieira (2011) afirmam que o emprego da Tecnologia da Informação e Comunicação nas diversas etapas do fluxo informacional contribui para uma gestão eficaz, eficiente, confiável e interativa.

Dessa forma, a informação deve ser compreendida como um dos recursos básicos de uma organização, assim como o capital humano, o financeiro, entre outros (TOIGO; NASCIMENTO, 2008). Compartilhando esse entendimento, Calazans (2006) considera a informação como a base da geração de conhecimento e, por esta razão, é considerada um dos mais valiosos ativos organizacionais. Como ativo, a informação necessita ser controlada e gerenciada. Neste contexto, o autor defende que as organizações necessitam gerenciar a informação para utilizá-la de maneira efetiva e, para que isso ocorra, precisam identificar seu fluxo informacional, tipos de informações disponíveis e necessários para a agregação de valor (CALAZANS, 2006).

Nesse prisma, as instituições estão inseridas em um contexto que se caracteriza pela alta produção informacional, sendo necessária a organização para seu uso e acesso. Dessa maneira, a Tecnologia da Informação e Comunicação atua como mecanismo que facilita e proporciona aumento na capacidade de armazenamento, processamento e disseminação de grandes volumes de informação (MOLINA, 2010). Conforme Marta Filho *et al.* (2015, p. 102), o Sistema de Informações é conceituado como “a reunião de vários elementos ou componentes inter-relacionados que coletam, manipulam e armazenam, difundem os dados e informações oportunas e relevantes para determinadas finalidades, e que serão úteis aos

gestores da entidade”. Molina (2010, p. 150) acrescenta que os sistemas de informação “auxiliam em gestão, tratamento, armazenamento e disseminação da informação formal, possibilitando sua transformação, codificando-a e tornando-a utilizável pelos usuários dos sistemas”.

Ressalta-se a relevância do processamento e disseminação das informações, pois, de acordo com Jannuzzi e Tálamo (2004), grande parte das informações necessárias ao processo decisório existe e são de alguma maneira ofertada. Contudo, o obstáculo para obtê-las é decorrente de seu formato, que muitas vezes está distante da compreensão e assimilação dos usuários da informação.

Silva (2013) acrescenta que a falta de gerenciamento da informação conduz à tomada de decisões equivocadas, a dificuldades de delineamento de planejamentos e estratégias institucionais, e a resultados financeiros infundados. Nesse sentido, Falsarella, Jannuzzi e Beraquet (2003) destacam que os sistemas de informação são aliados nas funções operacionais e gerenciais, e apoiam a tomada de decisões e, mais especificamente, os sistemas que oportunizam aos gestores o conhecimento aprofundado de seu departamento e também da organização como um todo, são denominados Sistemas de Informações Gerenciais.

Stair (2011, p. 371) conceitua Sistema de Informações Gerenciais (SIG) como “um conjunto integrado de pessoas, procedimentos, bancos de dados e dispositivos que fornece aos gestores e aos tomadores de decisão informações que ajudam a alcançar os objetivos organizacionais”. Logo, o SIG se constitui com um meio de gestão da informação para apoiar os planos institucionais e facilitar o conhecimento e a articulação entre os diversos subsistemas da organização (FERREIRA *et al.*, 2015).

Dentre a gama de sistemas informacionais disponíveis, o sistema de custos, quando usado como ferramenta gerencial, oportuniza uma gestão com enfoque gerencial, mais eficaz, eficiente e econômico, além de apoiar nas decisões orçamentárias e de planejamento (COLUSSI; SOUZA, 2018). Scheuermann, Azeredo e Haberkamp (2014) enfatizam a necessidade de um sistema de custos, pois, segundo os autores, para a informação de custos ser útil, é necessário ser processada por um sistema de custos. Os autores ainda esclarecem que esses sistemas, muitas vezes, são confundidos com métodos de custeio. Entretanto, a diferenciação entre sistemas de custos e métodos de custeio ocorre uma vez que os sistemas de custos armazenam as informações de custos e os métodos de custeio calculam os custos dos produtos e serviços.

Desta forma, uma vez conceituado tanto a informação quanto o sistema de informações, verifica-se oportuno analisar as informações e conceitos sobre o Sistema de

Informações de Custos no Setor Público. Neste contexto, a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica n.º 16.11, que aborda especificamente o Sistema de Informações de Custos do Setor Público (SICSP), o qual registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública, definiu como objetivos do SICSP (CFC, 2011, p. 50):

- a) Mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade;
- b) 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;
- c) Apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço;
- d) 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 controle de custos e de melhoria da qualidade do gasto.

Ante esses aspectos, Lovato (2015) esclarece que as informações de custos podem e devem ser usadas para fins gerenciais e, adicionalmente, é oportuno estimular essas instituições a utilizar os sistemas de informações de custos como mecanismo de gestão. Nota-se que o SICSP e as informações de custos visam melhorar o processo gerencial e decisório. Conforme Rodniski e Souza (2014), para ser útil ao processo decisório, a informação necessita possuir atributos que a torne adequada para este fim. Neste contexto, o Quadro 1 evidencia as características ou atributos, que nesta pesquisa são entendidos como sinônimos, que devem ser atendidos pela informação de custos, conforme a NBC T 16.11 (CFC, 2011).

Quadro 1 – Atributos da informação de custos

Atributo	Descrição
Relevância	Entendida como a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões de seus usuários auxiliando na avaliação de eventos passados, presentes e futuros.
Utilidade	Deve ser útil à gestão, tendo a sua relação custo-benefício sempre positiva.
Oportunidade	Qualidade de a informação estar disponível no momento adequado à tomada de decisão.
Valor Social	Deve proporcionar maior transparência e evidenciação do uso dos recursos públicos.
Fidedignidade	Referente à qualidade que a informação tem de estar livre de erros materiais e de juízos prévios, devendo, para esse efeito, apresentar as operações e acontecimentos de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente com a sua forma legal.
Especificidade	Informações de custos devem ser elaboradas de acordo com a finalidade específica pretendida pelos usuários.
Comparabilidade	Entende-se a qualidade que a informação deve ter de registrar as operações e os acontecimentos de forma consistente e uniforme, a fim de conseguir comparabilidade entre as distintas instituições com características similares. É fundamental que o custo seja mensurado pelo mesmo critério no tempo e, quando for mudada, esta informação deve constar em nota explicativa.
Adaptabilidade	Deve permitir o detalhamento das informações em razão das diferentes expectativas e necessidades informacionais das diversas unidades organizacionais e seus respectivos usuários.

Granularidade	Sistema que deve ser capaz de produzir informações em diferentes níveis de detalhamento, mediante a geração de diferentes relatórios, sem perder o atributo da comparabilidade.
---------------	---

Fonte: elaborado pela autora com base na NBC T 16.11 (2011, p. 54).

Assim, como instrumento de tomada de decisão, a informação de custos necessita atender as características elencadas pela NBC T 16.11, que segundo o Manual de Informações de Custos do governo federal (STN, 2018) são essenciais e proporcionam aos gestores estipular metas, identificar tendências, observar o desempenho e analisar resultados de gestão.

A relevância, segundo Cardoso, Aquino e Bitti (2011, p. 1567), deve ser observada para que haja uma grande aderência por parte das entidades públicas ao sistema de informações de custos, não é suficiente a exigência legal ou a definição de uma estrutura de custos, mas é “necessário que os potenciais usuários percebem a relevância da informação que o sistema lhes é capaz de prover”. Nesse sentido, os autores asseveram que a mera implantação do sistema de custos não garante a efetiva adoção, e que a aderência ao sistema será realizada a partir da percepção de utilidade por parte dos usuários.

Rodrigues e Blattmann (2014) entendem que as necessidades informacionais específicas do usuário devem estar alinhadas às ações que incluem o uso da informação. Quanto à utilidade, Barros (2005) esclarece que uma informação só será útil se responder às necessidades informacionais de seu usuário. Observa-se a proximidade entre a relevância e a utilidade da informação, pois a informação é relevante quando é útil à decisão (CARDOSO; AQUINO; BITTI, 2011). A oportunidade, outra característica que a informação de custos deve atender, prevê a disponibilidade da informação no momento apropriado para a tomada de decisão. A característica da informação valor social refere-se à informação que propicia aos usuários da informação a transparência quanto ao uso dos recursos públicos e tal representação deve ocorrer de forma fidedigna, ou seja, apresentando a informação sem erros materiais e de julgamentos prévios. A informação de custos também deve ser elaborada a fim de atender as necessidades específicas dos seus usuários.

A respeito da comparabilidade, Cardoso, Aquino e Bitti (2011) entendem que a informação de custos deve possibilitar a comparação dos custos ao longo do tempo, como também entre unidades, subfunções ou programas. Além disso, em razão das diferentes expectativas a informação de custos necessita permitir o detalhamento das informações conforme a expectativa de seus usuários e, dessa forma, o sistema também deve gerar informações em diferentes níveis de detalhamento, mantendo o atributo da comparabilidade.

Portanto, entende-se que informação de custos gerada pelo SIC deve estar revestida dos atributos evidenciados na NBC T 16.11 (CFC, 2011) e, que, além disso, para que seja efetivamente adotada a ferramenta para fins de decisão e controle, o SIC deve atender as particularidades dos diferentes usuários da informação (CARDOSO; AQUINO; BITTI, 2011).

2.2.1 Sistema de Informações de Custos do Governo Federal

Conforme já mencionado, após a determinação do Acórdão n.º 1.078/2004 do TCU, foi instituída a Comissão Interministerial de Custos, e de acordo com a STN (2018), para dar prosseguimento aos trabalhos da Comissão, foi criada, em meados de 2008, a Câmara Técnica de Qualidade do Gasto (CTQG), de responsabilidade do Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG). Ainda no ano de 2008, segundo Machado e Holanda (2010), foi realizada a oficina Sistemas de Custos na Administração Pública: modelo conceitual e estratégia de implementação. Nesse encontro, o Ministério da Fazenda foi reconhecido como órgão responsável pela condução, concepção e implementação do sistema de informação de custos do governo federal.

A partir desse reconhecimento, desencadeou-se um projeto executivo, em outubro de 2008. Esse projeto tornou o sistema de custos mais palpável, migrando apenas da parte teórica para o lado mais pragmático, pois a partir desse momento passou a ter uma concepção teórica definida, além de cronograma e recursos para sua execução (MACHADO; HOLANDA, 2010). Todos esses fatores contribuíram para que, em março de 2010, fosse oficialmente homologado o Sistema de Informações de Custos (SIC) do governo federal, por intermédio da STN, do SERPRO e sob o comando da coordenação da Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda (ARAUJO, 2011).

Como maneira de regulamentar o sistema de custos do governo federal, foi expedida pela STN a Portaria n.º 157, de 9 de março de 2011 (BRASIL, 2011a), a qual dispõe sobre a criação e enfatiza a importância do sistema, que tem por objetivo proporcionar conteúdo informacional para subsidiar as decisões governamentais de alocação mais eficiente de recursos e gerar as condições para a melhoria da qualidade do gasto público (BRASIL, 2011a). Machado e Holanda (2010) destacam que o SIC é um sistema de suporte à gestão e possui, como propósito, auxiliar tanto os órgãos executores de políticas públicas quanto os órgãos centrais de planejamento e de controle. Esse sistema não tem como característica ser um sistema que operacionaliza as finanças públicas, tampouco tem como objetivo substituir

os sistemas contábeis vigentes à época. No que concerne à construção do SIC, é salutar frisar que as bases utilizadas foram, primordialmente, os trabalhos de Nelson Machado (2002) e Victor de Holanda (2002), que utilizaram as bases teóricas de seus trabalhos para desenvolver e implementar o SIC (HOLANDA; LATTAMAN-WELTMAN; GUIMARÃES, 2010).

Em relação às definições utilizadas sobre o conceito dos sistemas de custos, foi expedida pela STN Portaria n.º 716, de 24 de outubro de 2011 (BRASIL, 2011b), que dispôs sobre as competências dos Órgãos Central e Setoriais do Sistema de Custos do Governo Federal, considerou conforme o artigo 1º, para efeitos da portaria, os seguintes conceitos aos termos Sistema de Custos do Governo Federal e Sistema de Informações de Custos (BRASIL, 2011b):

I – Sistema de Custos do Governo Federal: sistema estruturante do Governo Federal que é composto pela Secretaria do Tesouro Nacional como órgão Central e os Órgãos Setoriais;

II – Sistema de Informações de Custos – SIC: 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.

Dessa maneira, o SIC se estabelece como instrumento de gestão estratégica para as mais diversas áreas governamentais, incluindo também os responsáveis por planejar e executar as ações que envolvem o orçamento e os gastos públicos nas áreas finalísticas e nas áreas meio do governo. Segundo Kladi e Ferrari (2011), o SIC é uma ferramenta com múltiplas funcionalidades, capaz de transitar pelos principais sistemas estruturantes do governo.

Costa e Nogueira (2017) elucidam que o SIC é um sistema gerencial, com foco para os objetos de custo, e que possui um banco de dados que guarda informações extraídas de outros sistemas auxiliares do governo federal. Tal sistema trata-se de um *datawarehouse* que, conforme Raslan e Calazans (2014), é uma maneira de administrar volumes muito grandes de informações que estão, comumente, espalhados em diversos sistemas de uma mesma organização. O *datawarehouse* é uma solução tecnológica que trabalha de modo a armazenar os dados correntes e históricos de potencial interesse para os gestores e que captura essas informações, no caso do SIC, por meio dos chamados sistemas estruturantes do governo federal. Esses sistemas estruturantes (MACHADO; HOLANDA, 2010) possuem a função de apoio ao SIC. Os principais sistemas estruturantes são o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE), Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (SIOP), Sistema de

Organização e Inovação Institucional do Governo Federal (SIORG), conforme apresentado no Quadro 2.

Quadro 2 – Sistemas Informativos Estruturantes da Administração Pública Federal Interligados ao SIC

Sistema	Função
SIAFI	Sistema informatizado que processa e controla a execução orçamentária, financeira e patrimonial da União, através de terminais instalados em todo o território nacional.
SIAPE	É um sistema de abrangência nacional criado com a missão de integrar todas as plataformas de gestão da folha de pessoal dos servidores públicos. Hoje, é um dos principais sistemas estruturadores do governo e é responsável pela produção das folhas de pagamento dos mais de 200 órgãos federais.
SIOP	É o sistema informatizado que suporta os processos de planejamento e orçamento do governo Federal.
SIORG	Normatizado pelo decreto n.º 6.944, de 2009 (BRASIL, 2009), é um sistema estruturante das atividades de desenvolvimento organizacional dos órgãos e entidades da administração direta, autárquica e fundacional do Poder Executivo Federal, apoiado na construção de espaços de articulação, intercâmbio e construção de consensos entre dirigentes e técnicos das unidades dos órgãos e entidades com atuação em temas de gestão.

Fonte: elaborado pela autora com base no Manual de Informações de Custos do Governo Federal (STN, 2018).

Conforme já mencionado, os sistemas estruturantes possuem a função de suporte ao SIC e tem como uma de suas finalidades o de prover informações relacionadas a aspectos financeiros e físicos, por intermédio dos dados constantes nesses sistemas. As informações de custos, segundo a STN (2018), decorrem de uma estrutura que relaciona duas variáveis (dimensões): a física e a financeira. Assim, são necessárias informações analíticas que abarquem essas variáveis no processo de apropriação dos custos aos produtos e serviços. Segundo Dantas (2013), as informações de dimensão financeira são retiradas, principalmente, do SIAFI e SIAPE. Já em relação à dimensão física, os dados são extraídos do SIOP, SIORG, como também do SIAFI e SIAPE.

O SIC calcula o valor do custo a partir da despesa orçamentária executada retirada do SIAFI. Contudo, os dados necessitam ser ajustados para a obtenção dos custos dos serviços ou produtos (SANTANA; CORRÊA, 2014). Machado e Holanda (2010) explicam que, para a geração de informações de custos, presume-se ser necessária a adoção do regime de competência. Nesse contexto, Pigatto *et al.* (2010, p. 826) afirmam que “o conceito de uma contabilidade que não leve em conta a competência econômico-patrimonial resume-se a registros incompletos”. Por isso, enquanto não houver completa adoção do regime de competência na contabilidade governamental, serão necessários os ajustes contábeis. O Quadro 3 demonstra a lógica dos ajustes empregada pelo Tesouro Nacional na composição das informações de custo.

Quadro 3 – Composição das Informações de Custo

Contabilidade Orçamentária	Despesa Orçamentária Executada (Despesa Liquidada + inscrição em RP não-proc.)
	(-) Despesa Executada por inscrição em RP não processados (+) Restos a Pagar Liquidados no Exercício
Ajustes Orçamentários	(-) Despesas de Exercícios Anteriores (-) Formação de Estoques (-) Concessão de Adiantamentos (-) Investimentos/Inversões Financeiras/ Amortização da Dívida
Despesa Orçamentária Ajustada	
	(+) Consumo de estoques
Ajustes Patrimoniais	(+) Despesa incorrida de adiantamentos (+) Depreciação/Exaustão/Amortização
Despesa após ajustes patrimoniais	
CUSTO IDEAL	

Fonte: adaptado de Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010).

Em relação ao sistema de acumulação, o SIC “prevê também a vinculação dos custos incorridos a Centro de Custos ou Atividades, fazendo com que os gastos sejam acumulados obedecendo a uma lógica peculiar de cada órgão” (SANTANA; CORRÊA, 2014, p. 41). Outra característica que merece destaque é que, de acordo com Machado e Holanda (2010), o SIC foi desenhado de maneira a atender toda a Administração Pública Federal e deve assegurar o atributo da comparabilidade. Porém, precisa também possibilitar um detalhamento das informações das diversas unidades organizacionais aos seus respectivos usuários e atender às diversas expectativas e necessidades informacionais.

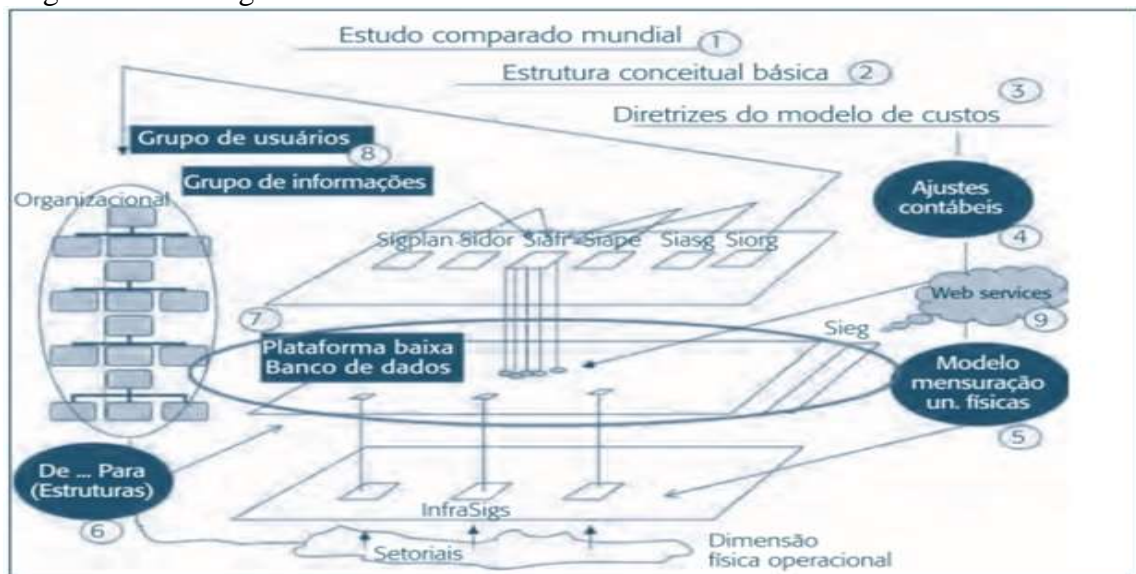
O atributo da comparabilidade está dentre as características qualitativas que a informação de custos necessita apresentar. Segundo Cardoso, Aquino e Bitti (2011, p. 1579), “a informação de custos deve permitir que se comparem os custos ao longo do tempo (*time series*) e entre unidades, funções, subfunções, programas etc. (*crosssection*)”.

No que diz respeito ao método de custeio do SIC, o escolhido foi o custeio direto, por não apresentar necessidade de qualquer tipo de rateio, além de permitir a análise quanto ao desempenho, tanto dos gestores quanto das políticas públicas, com maior precisão e sem a necessidade de discussões acerca dos custos gerais transferidos (ARAÚJO, 2011). A Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 16.11 (CFC, 2011, p. 52) conceitua método de custeio como sendo “o processo de identificação e associação do custo ao objeto que está sendo custeado. Os principais métodos de custeio são: direto; variável; por absorção; por atividade; pleno”.

O SIC foi concebido a partir de uma abordagem em duas dimensões simultâneas. A primeira, mais abrangente, oportuniza uma visão sistêmica e generalizante da informação de

custos e é considerada dedutiva, pois realiza a alocação de gastos aos centros de custos. Nessa abordagem, a informação gerada é sintética, entretanto é comparável em toda a Administração Pública. A segunda dimensão é específica e permite ajustes a cada realidade física e operacional do órgão, com base em uma abordagem indutiva. A camada intermediária seria a ligação entre essas duas dimensões, por esse motivo, foi denominada “rodoviária” (MACHADO; HOLANDA, 2010, p. 795). A figura 1 demonstra essa rodoviária.

Figura 1 – Visão geral do modelo



Fonte: Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010, p. 83).

Albuquerque (2017) observa que, no sentido normativo, ocorreram importantes conquistas para a implantação de estratégias de custos na gestão pública. Por seu turno, Borges, Mário e Carneiro (2013, p. 485) analisaram o sistema de custos proposto pelo governo federal sob a visão da ótica institucional e opinam que:

Difícilmente o sistema se tornará uma instituição sem o desenvolvimento de mecanismos de incentivo, formais e informais. Os gestores do SIC entendem que é necessária uma mudança cultural para que o sistema seja incorporado plenamente à gestão pública nacional.

Santana e Corrêa (2014) ressaltam que, apesar do SIC ser uma ferramenta que representa grande avanço na gestão eficiente de custos no setor público, ainda há limitações que necessitam ser superadas, na qual se destaca a apropriação aos centros de custos ou atividades dos valores referentes ao consumo dos estoques, como também da depreciação, amortização e exaustão.

2.2.2 Sistema de Custos em Instituições de Ensino Superior no Brasil

O SIC foi concebido para atender toda a Administração Pública Federal, nos três poderes, e deve garantir o atributo da comparabilidade, bem como permitir a possibilidade de adaptação às necessidades informacionais das diversas unidades organizacionais (MACHADO; HOLANDA, 2010). Integrante da Administração Pública Federal, as Universidades Federais figuram na relação de instituições públicas que devem controlar seus custos por meio de um sistema. Porém, por mais que haja determinação legal para que isso ocorra, algumas pesquisas demonstraram que essa não é a realidade das instituições (HEUSI; RAUPP; MORAES, 2014; SANTOS; COSTA; VOESE, 2016; COSTA *et al.*, 2018). Como as universidades possuem papel de grande relevância para o desenvolvimento econômico e social do país (MAGALHÃES *et al.*, 2010) e com o aumento crescente dos dispêndios do governo na área educacional, ferramentas de controle são necessárias para melhorar a utilização dos recursos alocados nesse setor (SILVA; MORGAN; COSTA, 2004).

Bielschowsky (2019) corrobora esse entendimento e afirma que, como as IFES são mantidas com verbas públicas, provenientes de impostos pagos pela sociedade, é importante verificar se o seu desempenho é compatível com as demais instituições de ensino, sejam elas públicas ou privadas. Entretanto, Rosa (2004) defende que as universidades públicas possuem características e realidades distantes das instituições privadas, e que a gestão das universidades públicas é realizada de maneira tradicional, com o objetivo de controle da execução dos orçamentos, e não visa à eficiência e a produtividade.

Nesse contexto, Medeiros e Duarte (2018) asseveram a necessidade de um sistema que permita às Universidades Federais conhecer o custo de um projeto de pesquisa, de um curso de graduação ou de uma atividade de extensão. Ainda segundo as autoras, os sistemas de contabilidade gerencial são instrumentos de gestão importantes para melhorar o nível de informação para a tomada de decisão e modernização da administração. Heusi, Raupp e Moraes (2014) entendem que a adoção de um sistema de custos possibilita a priorização de investimentos, a *accountability*, além de viabilizar a melhora na prestação dos serviços públicos.

A Secretaria de Administração Superior, observando a necessidade de informações gerenciais nas IFES, desenvolveu um Sistema de Informação Gerencial (SIG), com o objetivo de avaliar o desempenho gerencial e melhorar a qualidade da gestão destas instituições. O SIG foi instituído por vários subsistemas, dentre eles o Sistema de Apuração de Custos (SAC). Em 1994, a Secretaria do Ensino Superior do Ministério da Educação (SESu/MEC) divulgou o

manual denominado Sistema de Apuração de Custos das Instituições Federais de Ensino Superior, com o objetivo de direcionar as IFES quanto à apuração dos custos de suas ações (MAGALHÃES, 2007). No ano de 2002, o TCU determinou, por meio da Decisão n.º 408/2002 (TCU, 2002), que as IFES deveriam apresentar em seus relatórios de gestão uma série de indicadores de desempenho, dentre eles o custo corrente/aluno equivalente e orientou quanto ao cálculo desses indicadores.

Apesar desses esforços, o SAC e a metodologia de cálculo apresentada pelo TCU demonstraram falhas, conforme apontam algumas pesquisas. Peter *et al.* (2003) apresentaram uma proposta de sistema de custos para as universidades federais brasileiras, afirmando que o SAC adotado pela SESu/MEC não atendia as necessidades informacionais de custos dos gestores. Reinert (2005) também indicou haver lacunas no SAC, pois o sistema não apresentava a metodologia para se chegar ao valor do custo por aluno, como também considerava somente o orçamento total repassado pelo Tesouro. No trabalho desenvolvido por Soares (2014), que teve por objetivo analisar se a metodologia de cálculo referente ao índice custo corrente/aluno equivalente apresentado pelo TCU refletia a realidade de custos das IFES, foram identificadas falhas nessa metodologia de cálculo, como a falta de ajuste para despesas que não possuem vinculação com ensino superior, a não inclusão da depreciação nos cálculos, bem como a ausência de um critério bem definido de percentual dos gastos realizados com os hospitais universitários. Segundo o autor, os avanços no que se refere aos métodos de cálculo e à publicação de informações de custos são considerados como progressos na área. Porém, a divulgação dessas informações de maneira distorcida pode levar a sociedade a ter uma visão equivocada dos custos das Universidades Federais (SOARES, 2014).

Outros estudos tiveram, como objetivo, tratar dos aspectos relacionados a metodologias de cálculo do custo por aluno ou modelo de estrutura de custos em IFES (AMARAL, 2004; SILVA; MORGAN; COSTA, 2004; SOARES *et al.*, 2009; MAGALHÃES *et al.*, 2010; VALE, 2012; BENTES, 2015; HEUSI *et al.*, 2015; SANTOS; BAÊTA; CUPERTINO, 2016; COSTA, 2018). Isso demonstra a importância e a necessidade de informações de custos nestas instituições, pois, conforme apontado por Ornelas, Freire e Barbosa (2012), a análise dos custos gerados pelas IFES propicia aos gestores tomar decisões com base nessas informações e decidir quanto aos valores a serem alocados nas ações da educação superior, quais sejam, ensino, pesquisa e extensão.

2.2.3 Sistema de Custos em Instituições de Ensino Superior no Mundo

No âmbito internacional, pesquisas voltadas para as práticas de contabilidade de gestão e aos custos nas Instituições de Ensino Superior também são recorrentes (VALDERRAMA; SANCHEZ, 2006; AZIZI ISMAIL, 2010; LIMA, 2011; DEL SORDO; ORELLI; PADOVANI, 2012; KÜPPER, 2013; LUTILSKY; MARTINS; PEIXINHO, 2017; ČORIC, 2018; BRUSCA; LABRADOR; CONDOR, 2019). O estudo realizado por Valderrama e Sanchez (2006) buscou analisar as vantagens e desvantagens dos modelos de custeio utilizado nas Universidades Públicas Espanholas, propondo um novo modelo de apuração de custos que utiliza as técnicas dos modelos tradicionais de custeio juntamente com as técnicas do *Activity Based Costing* (ABC) ou Custeio Baseado em Atividades. As autoras concluíram que o modelo proposto no estudo era relevante para administrar de maneira eficiente os recursos das instituições, sendo capaz de identificar atividades e seus custos, além de proporcionar um maior controle sobre a execução legal do orçamento.

No estudo desenvolvido por Azizi Ismail (2010), buscou-se identificar como a técnica de custeio baseado em atividades (ABC) pode ser aplicada no contexto de uma Universidade Pública na Malásia, e evidenciou que a gestão das Universidades Públicas necessita de um sistema de custos mais eficaz, flexível e que forneça informações críticas para apoio às decisões. Além disso, considerou o método ABC uma alternativa importante para que as Universidades Públicas se tornem entidades competitivas.

Na mesma linha de Valderrama e Sanchez (2006), a pesquisa realizada por Lima (2011) em uma Universidade Portuguesa propôs um sistema de contabilidade de custos adaptável às Instituições de Ensino Superior que utiliza um modelo híbrido, ou seja, com algumas características do sistema ABC e dos modelos tradicionais de custeamento. No entanto, o autor reconhece que o método que inclui o conceito de atividades e custo *drivers* seria inviável para certos departamentos dessas instituições. Nesse sentido, recomenda o modelo híbrido, pois este consegue atender as necessidades específicas das IES.

A pesquisa de Del Sordo, Orelli e Padovani (2012) explorou se os sistemas e técnicas contábeis em uso nas universidades estaduais italianas fornecem, aos gestores e principais usuários, informações úteis para um processo racional de tomada de decisão, e depreenderam que as técnicas de contabilidade de custos, bem como o sistema de custos nas universidades estudadas, não permitem que os usuários tenham todas as informações para o processo decisório.

Küpper (2013) argumenta que sistemas tradicionais de contabilidade financeira e gerencial utilizados em universidades sem qualquer modificação pode ser danoso e até mesmo acarretar riscos, visto que, enquanto o objetivo das universidades públicas não for o lucro, os sistemas contábeis orientados para esse fim são inadequados. Por isso, defende que as universidades públicas necessitam de sistemas contábeis adaptados e correspondentes às suas metas e características específicas. Ademais, o autor salienta a importância de convencer os tomadores de decisão nos departamentos acadêmicos e não acadêmicos das universidades que os sistemas de contabilidade e gerenciamento são úteis.

O trabalho realizado por Martins e Peixinho (2017) apresentou um estudo de caso do desenvolvimento do sistema de contabilidade de gestão em uma Instituição de Ensino Superior Pública de Portugal, a Universidade do Algarve. Os autores realizam o desenho do sistema em um levantamento da estrutura administrativa e, posteriormente, conduziram à criação de atividades intermediárias divididas em 3 grupos de centros de custo da instituição: centros de custos de apoio geral, centros de custos auxiliares e centros de custos operacionais. Porém, os autores salientaram que a definição e implementação do sistema de contabilidade de gestão por si só não asseguram a produção de informação relevante à tomada de decisão. Outros fatores são importantes, como um sistema integrado desenvolvido e que os atores envolvidos nesse processo estejam cientes da importância das informações geradas pelo sistema na gestão da Universidade.

Lutlisky e Čoric (2018) pesquisaram a utilização de informações sobre custos nas Instituições de Ensino Superior na Croácia e na Bósnia e Herzegovina, e investigaram opiniões de contadores e gestores financeiros sobre a possível implantação da metodologia de contabilidade de custos nessas instituições. Os resultados demonstraram que as Instituições de Ensino Superior (IES) na Bósnia e Herzegovina não realizavam o cálculo de custo por aluno ou por serviço prestado. Já na Croácia, a situação era um pouco melhor, dado que grande parte das instituições utilizava metodologia de contabilidade de custos, e a maioria delas estava usando o método ABC para o cálculo de seus custos. Quanto à opinião dos contadores e gestores financeiros sobre a implantação da contabilidade de custos nas IES, em ambos os países, a resposta desses profissionais foi de que o método de custeio completo deve ser desenvolvido.

Brusca, Labrador e Condor (2019) examinaram o processo de institucionalização da contabilidade gerencial nas universidades públicas espanholas. Os resultados revelaram que, nos últimos anos, muitas universidades espanholas se esforçaram para implantar a contabilidade de custos, notadamente devido às exigências do governo central. Contudo, não

há evidências do uso bem-sucedido das informações para fins de gerenciamento, e as universidades não relataram benefícios em termos de eficiência e eficácia, neste caso, a pesquisa demonstrou que o papel atribuído à contabilidade de custos é meramente para a prestação de contas. Além disso, os resultados revelaram que as principais dificuldades encontradas na introdução da contabilidade de custos são os recursos humanos insuficientes e atribuíram o insucesso ao fato de que as universidades não possuíam sistemas para facilitar a implementação.

Esses resultados correspondem com as barreiras de implantação do sistema de informação de custos, no setor público do Brasil, levantados por Monteiro (2018) em sua pesquisa. Os achados desse estudo revelaram que as barreiras de implantação do sistema de custos são divididas pelo autor em materiais e imateriais. Nas barreiras materiais, estão os sistemas inexistentes ou inadequados, pessoas (em quantidade e capacidade) e equipamentos. Já dentre as imateriais, estão os aspectos culturais, o desconhecimento e a desvalorização da informação de custos, os aspectos da organização, a fiscalização e a cobrança efetiva dos tribunais de contas, a incompletude ou inadequações da norma, a ausência de melhores controles internos e, por fim, a falta de cultura da gestão de custos.

Os estudos analisados apontam que crescem os esforços na implantação de sistemas de custos nas IES. Esse fato pode ter sido motivado pelo reconhecimento das mudanças ocorridas em várias áreas, dentre elas o Ensino Superior, que enfrenta desafios recorrentes (AZIZI ISMAIL, 2010). Comparada com empresas, as universidades podem ser retratadas como sistemas produtivos em que distintos tipos de insumo são combinados para gerar conhecimento, educação e outros serviços (KÜPPER, 2013).

Face ao contexto econômico, as universidades públicas tiveram seus recursos reduzidos significativamente (SALADRIGUES; TENA, 2017) e, adicionalmente, os recursos aplicados para a educação são insuficientes para atender a demanda da sociedade (MAGALHÃES *et al.*, 2010). Nesse cenário, é constante a preocupação na aplicação eficiente dos recursos públicos (MARTINS; PEIXINHO, 2017). Além disso, segundo Saladrighes e Tena (2017), melhorar a eficiência requer, dentre outros aspectos, informações sobre os custos e as receitas das unidades e centros universitários, bem como indicadores que possam medir a eficiência das diversas atividades executadas pelas universidades.

Diante ao exposto, a mensuração do custo da educação pública superior torna-se necessária para os gestores das IFES, para a sociedade, bem como para os políticos, pois por meio dela pode-se conhecer as diversas possibilidades de redução de despesas ou expansão dessas instituições (MAGALHÃES *et al.*, 2010). Porém, devem ser levadas em consideração

as especificidades de cada entidade para o desenho do sistema de custos, dado que, conforme Küpper (2013), a eficácia de um sistema de informação se sujeita à percepção da utilidade para os usuários do sistema e seus objetivos.

2.2.4 Barreiras para a Implantação do Sistema de Custos no Setor Público

A contabilidade tem passado por várias alterações nos últimos anos, tanto no âmbito público quanto no privado, e a procura pela transparência, eficácia e eficiência têm aumentado na administração pública. Nesse sentido, o emprego de técnicas e ferramentas que realizem a apuração dos custos dos bens e serviços ofertados à sociedade tornam-se necessários (ROSA; SILVA; SOARES, 2015).

Segundo Lorezanto, Behr e Goularte (2016) um sistema de informação de custos integra e disponibiliza em tempo real informações como a qualidade e a eficácia da gestão pública, promovendo transparência e controle do gasto público e, corroborando os autores, Rezende Cunha e Cardoso (2010) adicionam que a implantação de um sistema de custos caracteriza-se como estratégia de extrema importância para que o orçamento público e o planejamento do governo se direcionem para as mudanças necessárias.

Conforme disposto na NBC T 16.11 (CFC, 2011), um dos objetivos do SICSP é a mensuração, registro e evidenciação dos custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades e ações, além de apoiar a tomada de decisão em processos e funções de planejamento e orçamento nas entidades públicas, e, nesse sentido, Lovato *et al.* (2016) enfatizam que os controles sobre os custos e a geração dessas informações podem ser utilizadas como potencial ferramenta para o controle, seja ele interno, externo ou social, proporcionando também maior transparência dos gastos públicos e contribuindo como ferramenta de gestão no âmbito público.

No entanto, por mais que existam estudos demonstrando os benefícios na utilização de informações de custos para o processo decisório, a implantação de sistema de custos na gestão pública, nas diversas esferas governamentais, segundo alguns autores, ainda é relativamente recente no cenário brasileiro (ARAÚJO; CARNEIRO; SANTANA, 2015; ROSA; SILVA; SOARES, 2015; LOVATO *et al.*, 2016; DREHMER; RAUPP; TEZZA, 2017; PADRONES; SANTOS; COLARES, 2017; AGUIAR, 2018; BAIENSE; ROSA, 2018; MONTEIRO; PINHO, 2018).

No estudo realizado por Monteiro (2018) com o objetivo de realizar uma análise exploratória dos fatores de importância e benefícios de implantação do sistema de informação

de custos, no setor público brasileiro, e as possíveis barreiras para a sua efetivação, dessa forma, o autor inferiu existir dois tipos de dificuldades para a adoção ou efetivação do SICSP, dividindo-as em barreiras materiais e imateriais, conforme o Quadro 4 a seguir:

Quadro 4 – Barreiras para adoção do SICSP

Barreiras	Descrição
Materiais	Sistemas inexistentes ou inadequados
	Pessoas (em quantidades e capacidades)
	Equipamentos
Imateriais	Desconhecimento e desvalorização (utiliza da informação de custos)
	Características da organização (complexidade, porte)
	Atuação dos tribunais de contas (fiscalização e cobrança efetiva)
	Autonomia dos profissionais de contabilidade
	Incompletude ou inadequações da norma
	Falta de melhores controles internos
	Falta de cultura da gestão de custos

Fonte: elaborado pela autora com base em Monteiro (2018, p. 80-81).

As soluções para superação das barreiras materiais podem ocorrer com a aplicação de recursos financeiros, materiais e humanos, já as imateriais são aquelas que independem da aplicação de recursos financeiros e estão relacionados a aspectos culturais, de ambiente organizacional e político (MONTEIRO, 2018). No estudo realizado por Lorenzato, Behr e Goularte (2016) com o objetivo de identificar os benefícios e os problemas na implantação do SICSP no Estado do Rio Grande do Sul a pesquisa identificou como problemas para a implantação do sistema de informação de custos, dentre outros, a falta de conhecimento a respeito de custos, além da cultura no Estado ser a de controlar o orçamento e não o controle do custo dos produtos/serviços, como também o desconhecimento dos gestores a respeito da ferramenta de custos, problemas no desenvolvimento e integração dos sistemas e a falta de servidores nos órgãos públicos. Neste sentido, a pesquisa vai ao encontro de aspectos apontados por Monteiro (2018) como barreiras à implantação do sistema de custos.

Não distante desse entendimento, Soares e Parciannelo (2018) identificaram, em seu estudo, que os fatores que dificultam a implantação do sistema de custos nos municípios da região central do Rio Grande do Sul são a falta de pessoal qualificado, a inexistência de sistemas informatizados para apuração dos custos, como também apontaram a falta de informações por parte dos órgãos competentes e de um modelo de sistema a ser seguido.

No âmbito da esfera judiciária, o estudo de Colussi e Souza (2018) detectou que, apesar de todos os gestores entrevistados considerarem importante a implantação do sistema

de custos no órgão, os desafios identificados para a implantação do sistema são as dificuldades orçamentárias, a falta de sistemas específicos, a resistência à mudança e a falta de conhecimento e de promoção do sistema por parte da administração. Um ponto relevante apontado nesses estudos foi com relação aos profissionais envolvidos no processo, pois conforme estudo realizado por Lovato *et al.* (2016) existe relação positiva obtida entre o percentual de implantação do SICSP e o número de pessoas envolvidas com o projeto, por isso deve haver ampla adesão para o sucesso de projetos públicos no cenário brasileiro. Esses resultados vão ao encontro daquele encontrado por Drehmer, Raupp e Tezza (2017) no sentido de que o número de integrantes da equipe técnica é fator que dificulta o processo de implantação do SICP nos municípios.

Adicionalmente, Messias, Ferreira e Soutes (2018) realizaram pesquisa bibliométrica para identificar, no âmbito internacional, os casos de implantação de sistemas e ferramentas de gestão de custos e as dificuldades enfrentadas e benefícios na implantação do sistema pela administração pública de outros países. No tocante as dificuldades, o estudo identificou que o foco na legitimação e não na eficiência, a não integração da ferramenta com os demais sistemas estruturantes e com o planejamento estratégico, a ausência de recursos para dar início ou continuidade no projeto, bem como normativos em grande quantidade que impedem algumas ações são os fatores que influenciam nas dificuldades em implantar sistema de custos.

Dessa maneira, nota-se que há alguns desafios para a implantação do SICSP na administração pública, alguns relacionados a sistemas, aspectos culturais, capacitação técnica de servidores, dentre outros. Diante disso, discutir quais barreiras justificam determinadas entidades a não colocarem esforços na mensuração de custos (BITTI; AQUINO; CARDOSO, 2011) e a necessidade de superação dessas barreiras para melhora na qualidade da gestão e o estímulo ao debate por parte dos gestores a respeito do uso da informação de custos são questões relevantes a serem discutidas no âmbito da temática custos no setor público.

2.3 TEORIA INSTITUCIONAL

As práticas gerenciais não são mais alicerçadas apenas por fatores racionais ou econômicos, mas também estão envolvidas em contextos simbólicos, processos de legitimação, hábitos e rotinas, relações de poder, dentre outros. Por isso, a compreensão de fatores que vão além da dimensão econômica torna-se objetivo dos estudos de natureza sociológica (GUARIDO FILHO; COSTA, 2012).

Primeiro elemento importante na discussão sobre a Teoria Institucional refere-se à conceituação de instituição. Guerreiro, Frezatti e Casado (2006) a consideram relevante, porém entendem não existir definição compreensível e abrangente de instituição. Já Frezatti *et al.* (2009) explicam que o conceito de instituição não é único e varia conforme a vertente teórica utilizada. Entretanto, podem descrevê-la como “um conjunto de crenças, formas de agir, de regular, de compreender a realidade, que pauta a atividade humana em uma sociedade, tal como as leis de um país, o tipo de cultura de uma empresa ou o conjunto de normas existentes em um órgão governamental” (FREZATTI *et al.*, 2009, p. 227). Conforme explicam Guarido Filho e Costa (2012), é frequente por parte dos autores da Teoria Institucional basear a definição de instituição sobre uma base cultural.

Lisboa *et al.* (2018) advogam que a Teoria Institucional se fundamenta na premissa de que as organizações influenciam e são influenciadas pelo ambiente em que estão inseridas. Os autores complementam que, sob a ótica dessa teoria, a contabilidade é considerada uma instituição que passa por modificações por meio das pressões internas e externas e tem como atribuição dar sentido a um determinado grupo social.

Pereira (2012) argumenta que a Teoria Institucional se estabeleceu nos estudos organizacionais por oferecer maneiras de entender padrões implícitos e a pluralidade dentro das organizações. De acordo com Frezatti *et al.* (2009), a Teoria Institucional demonstra que a contabilidade deve ser analisada dentro de seu ambiente de atuação, e não como um mero instrumento técnico e que, além disso, a própria contabilidade pode ser considerada uma instituição.

Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008, p. 46) consideram a contabilidade gerencial “como uma instituição dentro da empresa, isto é, uma rotina formada por hábitos que dá sentido a determinado grupo de pessoas e que é amplamente aceito de forma inquestionável”. Nesse sentido, o estudo da Teoria Institucional no contexto das organizações se mostra apropriado, pois pretende esclarecer os fenômenos organizacionais por intermédio do entendimento dos aspectos relacionados às ações organizacionais que se tornam legitimadas e quais os efeitos nos resultados almejados pelas empresas (PEREIRA, 2012).

Nesse sentido, Frezatti *et al.* (2009) esclarecem que o paradigma clássico do controle gerencial e da contabilidade é o econômico, especialmente a teoria neoclássica da economia. Contudo, muitas questões de pesquisa apresentadas não são respondidas apenas pela teoria econômica, necessitando das teorias sociais para resposta a essas questões e para o entendimento do contexto organizacional.

Nessa conjuntura, surge a Teoria Institucional, a qual abrange um composto de construtos teóricos provenientes essencialmente da Economia, Sociologia e da Ciência Política, e tem como correntes fundamentais a Velha Economia Institucional (VEI), a Nova Economia Institucional (NEI) e a Nova Sociologia Institucional (NSI) (FREZATTI *et al.*, 2009). Segundo Guerreiro *et al.* (2005), ainda que essas teorias possuam origens diferentes e variadas raízes filosóficas, elas apresentam um ponto comum nos assuntos sobre instituição e mudança institucional. A denominada Velha Economia Institucional considera que “a instituição é o principal objeto de análise e não mais o comportamento racional e maximizador dos indivíduos tomadores de decisões, conforme aceito pela teoria neoclássica” (GUERREIRO; PEREIRA; REZENDE, 2006, p. 82). A Nova Economia Institucional explica os aspectos institucionais pelas razões econômicas (SCARPIN; KREUZBERG; BECK, 2013). Segundo Scapens (2006, p. 10), a NEI “adota uma abordagem econômica racional, partindo de premissas de racionalidade e oportunismo limitados, para explicar por que as transações são organizadas de maneira particulares e por que as empresas têm estruturas hierárquicas”.

Sob a perspectiva da Nova Sociologia Institucional, vertente adotada neste trabalho, Frezatti *et al.* (2009) explicam que essa corrente busca elucidar o impacto do ambiente externo na adesão das práticas de contabilidade gerencial. Segundo Guerreiro *et al.* (2005), a NSI pode explicar questões relacionadas ao baixo grau de implementação dos novos modelos de contabilidade gerencial, por exemplo, e que esse fato pode estar relacionado com o comportamento dos gestores, que não são orientados apenas pela racionalidade econômica, visto que existem outras variáveis que orientam o comportamento dos indivíduos.

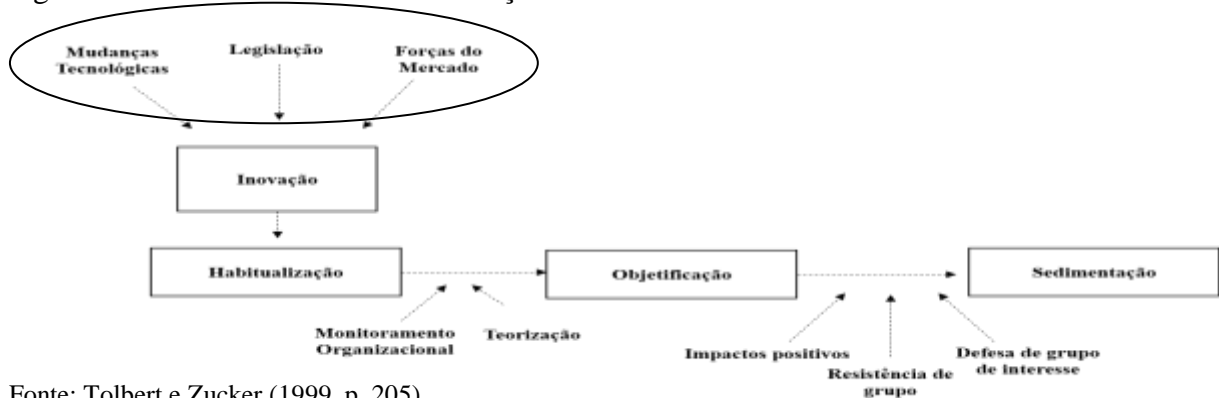
O conceito principal da NSI para a contabilidade gerencial diz respeito à noção de isomorfismo, que é a maneira como as organizações tendem a se assemelhar umas às outras em decorrência das pressões relativas ao ambiente externo (FREZATTI *et al.*, 2009). Nesse sentido, o isomorfismo divide-se em três mecanismos, conforme apresentado por Scarpin, Kreuzberg e Beck (2013, p. 3): “o coercitivo (influências políticas), o mimético (situações de incerteza) e o normativo (influência profissional)”.

Dimaggio e Powell (1983) explicam que o isomorfismo coercitivo advém das pressões formais e informais praticadas por outras organizações e pela sociedade em que as organizações atuam. Nesse sentido, a adoção de novas tecnologias que controlam a poluição por parte dos fabricantes é uma maneira de estar em conformidade com os regulamentos ambientais, por exemplo. O processo mimético é explicado pelos autores como a maneira com que as organizações, inseridas em um contexto de incerteza, imitam outras organizações tidas

como referência no ambiente em que atuam. Outra fonte de mudança organizacional isomórfica é a normativa e está associada com a profissionalização, ou seja, a maneira com que as profissões desenvolvem uma base de conhecimento comum na procura de legitimar-se perante a sociedade. Dimaggio e Powell (2005) afirmam, ainda, que as categorias profissionais estão submetidas às mesmas influências coercitivas e miméticas a que estão às organizações.

A Teoria Institucional, em seu âmbito sociológico, será utilizada neste estudo, com enfoque para o processo de institucionalização de Tolbert e Zucker (1999). O arcabouço conceitual de Tolbert e Zucker (1999) é adequado ao contexto de estudo da teoria das organizações, ou seja, não foi modelado especificamente para a área de contabilidade gerencial. Além disso, o modelo agrega elementos do ambiente externo no processo de mudança, por exemplo, o efeito das alterações tecnológicas, da legislação e das forças do mercado (FREZATTI *et al.*, 2009). O processo de institucionalização abrange quatro etapas, sendo elas a inovação, a habitualização, a objetificação e a sedimentação, conforme demonstra a Figura 2.

Figura 2 – Processo de institucionalização



Fonte: Tolbert e Zucker (1999, p. 205).

Esse modelo de análise proposto por Tolbert e Zucker (1999) busca explicar como ocorre a institucionalização de práticas gerenciais a partir de fatores exógenos a instituição, como as mudanças tecnológicas, a legislação e as forças do mercado, assim, esses elementos ocasionam a inovação, que quando bem-sucedida é institucionalizada (FIIRST, 2016). Dessa maneira, conforme explicam Silva, Junqueira e Cardoso (2016), esses elementos do ambiente externo provocam a necessidade de introdução de processos de inovação, e esses processos decorrentes dos fatores externos que podem levar à criação de novos hábitos. As mudanças tecnológicas podem ser entendidas como as reorientações técnicas ou alterações em tecnologia, a legislação representa os novos arranjos jurídicos que podem acarretar maior ou

menor aceitação nas ferramentas de gestão e, por fim, as forças de mercado que são decorrentes de fatores econômicos (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

Fiirst (2016) elucida que no tocante as mudanças tecnológicas, no contexto em que a organização está inserida pode haver alterações nos sistemas operacionais, ou em outros fatores inerentes a tecnologia, fazendo com que essa mudança exija das organizações a revisão de seus processos gerenciais e em consequência disso à inovação ocorra. A respeito da legislação, o autor explica que, especialmente no setor público, esse fator desempenha influência significativa no modo como os controles gerenciais desse setor se moldam. Tal elemento pode ser constatado nas legislações que regulamentam a implantação do SIC nas instituições públicas, como por exemplo, a NBC T 16.11 (CFC, 2011) e a Portaria STN n.º 157 de 2011 (BRASIL, 2011a).

Quanto às forças de mercado, essas podem ser compreendidas como elementos que podem influenciar a maneira como são moldadas as ferramentas gerenciais a partir de exigências do público externo à instituição (FIIRST, 2016), como, no caso dos órgãos públicos, a sociedade que demanda por melhores controles sociais, ou o fator econômico, pois a redução ou congelamento do orçamento pode pressionar os gestores públicos a utilizar ferramentas gerenciais, como o SIC, em resposta as restrições orçamentárias, e com isso aperfeiçoar a gestão dos recursos públicos. Dessa maneira, infere-se que, especificamente no setor público, área de investigação dessa pesquisa, os fatores externos tecnologia, legislação e forças do mercado, também ocorrem e podem interferir e influenciar a adoção de novas ferramentas gerenciais.

Após a inovação, inicia-se a fase de habitualização, que também foi conceituada como pré-institucionalização, Tolbert e Zucker (1999, p. 204) argumentam que:

Em um contexto organizacional, o processo de habitualização envolve a geração de novos arranjos estruturais em resposta a problemas ou conjunto de problemas organizacionais específicos, como também a formalização de tais arranjos em políticas e procedimentos de uma dada organização, ou um conjunto de organizações que encontrem problemas iguais ou semelhantes. Esses processos resultam em estruturas que podem ser classificadas como um estágio de pré-institucionalização.

Nesse contexto, diferentes organizações, de modo independente, podem adotar inovações semelhantes em consequência de estarem no mesmo contexto organizacional (GUERREIRO *et al.*, 2005).

No estágio de semi-institucionalização, a objetificação, Tolbert e Zucker (1999, p.205) elucidam que “a objetivação envolve o desenvolvimento de algum grau de consenso social

entre os decisores da organização a respeito do valor da estrutura e a crescente adoção pelas organizações com base nesse consenso”. Nessa fase, as organizações podem se valer de evidências variadas, sejam elas noticiários, observação direta, preço de ações, entre outros, para avaliação dos riscos inerentes à adoção de uma nova estrutura. Dessa maneira, a objetificação da estrutura se torna uma consequência da ação dos concorrentes de monitorar outras organizações (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

A institucionalização total ocorre na etapa de sedimentação, que é considerado “um processo que se apoia na continuidade histórica da estrutura e, especialmente, em sua sobrevivência pelas várias gerações de membros da organização” (TOLBERT; ZUCKER, 1999, p. 207). Nesse sentido, a sedimentação acontece quando a institucionalização se incorpora na história da organização (OYADOMARI *et al.*, 2008). Porém, a sedimentação pode não ocorrer devido à falta de resultados palpáveis associados à estrutura, afetando assim a sua difusão (SILVA; JUNQUEIRA; CARDOSO, 2016).

O estudo realizado por Lisboa *et al.* (2018) utilizou como base teórica o modelo do processo de institucionalização de Tolbert e Zucker (1999), buscando examinar os fatores de resistência à implementação de um modelo de avaliação de desempenho em um órgão público. Os achados do trabalho identificaram que o processo de avaliação estudado se encontrava na fase de objetivação e sedimentação. Além disso, identificaram que alguns fatores, como a falta de conhecimento e a aceitação de rotinas, são fatores de resistência para a implementação do modelo de avaliação de desempenho.

A pesquisa desenvolvida por Kreuzberg, Beck e Lavarda (2016) objetivou verificar o processo de adoção do orçamento base zero em uma empresa sob a ótica da Teoria Institucional. A análise pautou-se nas etapas de habitualização, estratégias, objetificação e sedimentação da mudança. Os achados apontaram que o principal fator motivador para a adoção da ferramenta foi a entrada de um novo diretor na empresa. Porém, fatores relativos aos aspectos tecnológicos e a influência de fatores de mercado também tiveram contribuição para a mudança.

Santana, Colauto e Carrieri (2012) buscaram identificar o processo de institucionalização dos instrumentos gerenciais relativos aos métodos de custeio em uma organização do setor elétrico, conforme os estágios de institucionalização de Tolbert e Zucker (1999). Os autores concluíram que não há nenhum instrumento no estágio de pré-institucionalização e, além disso, identificaram que o Custeio Baseado em Atividades (ABC) se encontrava no estágio semi-institucional e o Custeio Baseado em Atividade e Tempo (TDABC) estava totalmente institucionalizado. Os autores concluíram ainda que o fator

tempo exerce influência significativa na institucionalização dos instrumentos, pois conforme os instrumentos vão sendo integrados aos hábitos e rotinas da empresa, maior é a chance deles se tornarem legítimos.

Silva *et al.* (2014) realizam um estudo com o objetivo de analisar os fatores institucionais, utilizando o processo de institucionalização de Tolbert e Zucker (1999), e os mecanismos isomórficos presentes nos processos de internacionalização de micro, pequenas e médias empresas do setor de máquinas e equipamentos do Rio Grande do Sul. Os achados da pesquisa demonstraram que, com relação aos fatores institucionais, as forças de mercado, tais como a potencialização das vendas e a competitividade, influenciaram de maneira intermediária o processo de internacionalização das empresas estudadas.

Dessa maneira, no processo de institucionalização apresentado por Tolbert e Zucker (1999), nota-se um conjunto de elementos que podem determinar se uma mudança na organização terá sucesso ou não (GUERREIRO *et al.*, 2005). Adicionalmente, Frezatti *et al.* (2009) entendem que o modelo concebido por Tolbert e Zucker (1999) é vantajoso pois considera os elementos do ambiente externo à organização no processo de mudança, como as alterações tecnológicas, os novos arranjos jurídicos e os fatores econômicos.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Nesta seção, a metodologia da pesquisa é apresentada, sendo descritas as etapas necessárias para o seu desenvolvimento, os instrumentos de coleta de dados e sua posterior análise, estando organizada nas seguintes subseções: (i) constructos da pesquisa; (ii) delineamento da pesquisa; (iii) instrumento de coleta de dados e (iv) procedimento para análise dos dados.

3.1 CONSTRUCTOS DA PESQUISA

Para fins de operacionalização da pesquisa, o Quadro 5 evidencia a forma como as variáveis foram operacionalizadas com o propósito de alcançar os objetivos específicos propostos neste estudo.

Quadro 5 – Constructos da pesquisa

Constructo	Constructo de 2º ordem	Variáveis	Conceito	Autores
Sistema de Informação de Custos	Características e atributos da informação de custos	Relevância	Entendida como a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões de seus usuários auxiliando na avaliação de eventos passados, presentes e futuros.	NBC T 16.11
		Utilidade	Deve ser útil à gestão, tendo a sua relação custo-benefício sempre positiva.	
		Oportunidade	Qualidade de a informação estar disponível no momento adequado à tomada de decisão.	
		Valor Social	Deve proporcionar maior transparência e evidenciação do uso dos recursos públicos.	
		Fidedignidade	Referente à qualidade que a informação tem de estar livre de erros materiais e de juízos prévios, devendo, para esse efeito, apresentar as operações e acontecimentos de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente com a sua forma legal.	
		Especificidade	Informações de custos devem ser elaboradas de acordo com a finalidade específica pretendida pelos usuários.	
Comparabilidade	Entende-se a qualidade que a informação deve ter de registrar as operações e os acontecimentos de forma consistente e uniforme, a fim de conseguir comparabilidade entre			

			as distintas instituições com características similares. É fundamental que o custo seja mensurado pelo mesmo critério no tempo e, quando for mudada, esta informação deve constar em nota explicativa.	
		Adaptabilidade	Deve permitir o detalhamento das informações em razão das diferentes expectativas e necessidades informacionais das diversas unidades organizacionais e seus respectivos usuários.	
		Granularidade	Sistema que deve ser capaz de produzir informações em diferentes níveis de detalhamento, mediante a geração de diferentes relatórios, sem perder o atributo da comparabilidade.	
	Barreiras à implantação do Sistema de Custos	Sistemas inexistentes ou inadequados	Sistema informatizado de apuração de custos que seja integrado a outros sistemas.	Monteiro (2018); Lapsley e Pallot (2000); Barros et al (2013); Drehmer, Raupp, Tezza (2017); Luciaro, Souza e Silva (2016); Pacheco (2013); Maria e Oliveira (2015).
		Pessoas (em quantidade e capacidades)	Quantidade de integrantes da equipe técnica e conhecimento por parte dos profissionais na área de custos.	
		Equipamentos	Falta de equipamentos adequados para suporte ao SIC.	
		Aspectos culturais (resistência à mudança)	A adoção de inovações de contabilidade de gestão implica mudanças de comportamento e reflete a flexibilidade da entidade e seus membros para aplicar as ferramentas administrativas inovadoras.	
		Desconhecimento e desvalorização (Utiliza da informação de custos)	Inexistência de práticas de controle de custos no órgão.	
		Características da organização (Complexidade, porte)	A implantação do SIC pode ser influenciada pelas características da organização, como o seu porte ou segmento.	
		Atuação dos tribunais de contas (fiscalização e cobrança efetiva)	Pouca efetividade do controle de custos no setor público devido à negligência dos controles internos e externos. Falta de auditoria operacional para avaliar a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade das atividades por parte dos órgãos de controle.	
		Incompletude ou inadequações da norma	Existem limitações no sentido de que a legislação não detalha de forma minuciosa como deverá ser a implantação do SIC.	

		Falta de Cultura da gestão de custos	Falta de cultura no controle dos custos dos produtos/serviços, pois o setor público não tem a cultura de apurar custos.	
--	--	--------------------------------------	---	--

Fonte: elaborado pela autora.

Nesta pesquisa, as características da informação de custos foram verificadas sob o enfoque das características e atributos da informação de custos descritas na NBC T 16.11. Dessa maneira, buscou-se verificar se esses atributos também são vistos como relevantes no entendimento dos gestores que tendem a usar a informação de custos na tomada de decisão. Como destacado na base teórica desse estudo, para ser útil ao processo decisório, a informação precisa de atributos que a qualifique como adequada para este fim. Além disso, entender o grau de relevância e utilidade percebida pelos gestores perante essa ferramenta torna-se necessário, bem como o conhecimento e percepção desses gestores a respeito da temática custos e sistema de informação de custos.

No que se refere às barreiras para a implantação do SIC, no estudo realizado por Monteiro (2018) foram expostas as barreiras identificadas na literatura que impedem ou dificultam a implantação do sistema de custos em organizações públicas. Dessa forma, a fim de analisar se as barreiras apontadas no referido estudo se aplicam à instituição analisada, foram realizados questionamentos junto aos gestores que participam do processo de estudo e desenho do SIC se as variáveis operacionalizadas neste estudo afetam a implantação do SIC.

3.2 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Para melhor entendimento dos métodos aplicados nessa pesquisa, o Quadro 6 a seguir condensa a caracterização do estudo bem como as referências utilizadas.

Quadro 6 – Caracterização da pesquisa

	Caracterização	Referências
Com relação à natureza da pesquisa	Qualitativa	Richardson (2009)
Com relação ao objetivo do estudo	Descritiva	Richardson (2009); Cooper e Schindler (2011)
Quanto à dimensão do tempo	Transversal	Cooper e Schindler (2011)
Quanto à estratégia da Pesquisa	Estudo de caso único e holístico	Yin (2015)
Quanto às técnicas de coleta de dados	Entrevista semiestruturada	Richardson (2017)
Quanto à técnica de análise de dados	Análise de conteúdo	Bardin (1977)

Fonte: elaborado pela autora.

Em relação à abordagem do problema, o estudo apresenta características de ordem qualitativa, pois, segundo Richardson (2009), as pesquisas que utilizam metodologia qualitativa podem retratar a complexidade de determinado problema, avaliar a relação de certas variáveis, entender e categorizar processos dinâmicos vivenciados por grupos sociais, além de proporcionar, em maior ou menor grau de análise, o entendimento das características de conduta dos indivíduos. Assim, no que tocante à abordagem do problema, este estudo trata-se de uma pesquisa qualitativa dado que, são realizados procedimentos para retratar quais são às características necessárias a informação de custos na visão dos usuários internos e as barreiras à implantação do sistema de custos na percepção dos gestores da entidade estudada.

No que se refere à abordagem do objeto do estudo, enquadra-se a classificação da pesquisa como descritiva. Segundo Richardson (2009), os estudos de natureza descritiva dispõem-se a averiguar os aspectos de um fenômeno como tal. Cooper e Schindler (2011, p. 159) explicam que “os estudos descritivos são usados para descrever os fenômenos associados a uma população ou para estimar proporções da população que têm certas características”. Nesse sentido, este estudo se caracteriza como uma pesquisa descritiva, pois relata qual a percepção dos gestores a respeito das características necessárias à informação de custos e quais são as barreiras enfrentadas para implantação do sistema de custos no caso analisado.

Quanto à dimensão do tempo, a pesquisa se enquadra como um estudo de corte transversal que, conforme elucida Cooper e Schindler (2011), é realizado uma vez e retrata um determinado momento. Assim, a coleta de dados foi realizada em tempo determinado, demonstrando a percepção dos gestores da entidade analisada no período entre maio e julho de 2020.

Concernente à estratégia, o método de estudo de caso mostra-se adequado ao objeto desta pesquisa, pois, segundo Yin (2015), o estudo de caso representa uma estratégia de pesquisa quando o foco se encontra em um fenômeno contemporâneo e que há necessidade de aprofundamento a respeito desse evento. Nesse sentido, esta pesquisa busca reunir informações detalhadas sobre a percepção dos gestores de uma Instituição Federal de Ensino Superior brasileira no tocante aos aspectos relacionados às características da informação de custos e as barreiras à implantação do sistema de custos, pois no âmbito público a implantação do SIC ainda está em fase inicial e embrionária, portanto a implantação do SIC na área pública pode ser entendida como um evento atual. Conforme explica Yin (2015), o estudo de caso permite compreender e obter uma visão abrangente do caso e do mundo real.

Este método de pesquisa é utilizado em diversas situações, com o intuito de proporcionar um melhor entendimento sobre os aspectos individuais, sociais, políticos, dos grupos e das organizações. Dessa forma, essa pesquisa se dá em uma Instituição Federal de Ensino Superior em fase de concepção e desenho do SIC, por isso compreender quais características da informação de custos são necessárias ao apoio à tomada de decisão e identificar se as barreiras apontadas por Monteiro (2018) são pertinentes e se aplicam ao caso analisado. A unidade de análise selecionada será categorizada como único por ser um caso comum e holístico, pois examina a natureza global da organização em estudo (YIN, 2015).

Quanto à técnica para coletar os dados, foram realizadas entrevistas semiestruturadas, que pode ser caracterizada como uma técnica que permite uma maior interação entre o pesquisador e os sujeitos da pesquisa, além de admitir ajustes no decorrer das entrevistas a depender do indivíduo ou às circunstâncias do momento (RICHARDSON, 2017). E para análise de dados utilizou-se a técnica de análise de conteúdo (BARDIN, 1977) descrito a seguir.

3.2.1 O caso estudado

Segundo Yin (2015), a visão geral do estudo de caso deve conter as informações preliminares sobre o caso analisado, além das questões e leituras relevantes a essas questões. Assim, o presente estudo de caso possui como objetivo identificar a percepção dos gestores de uma IFES quanto às características da informação de custos e as barreiras à institucionalização do sistema de custos na visão dos gestores.

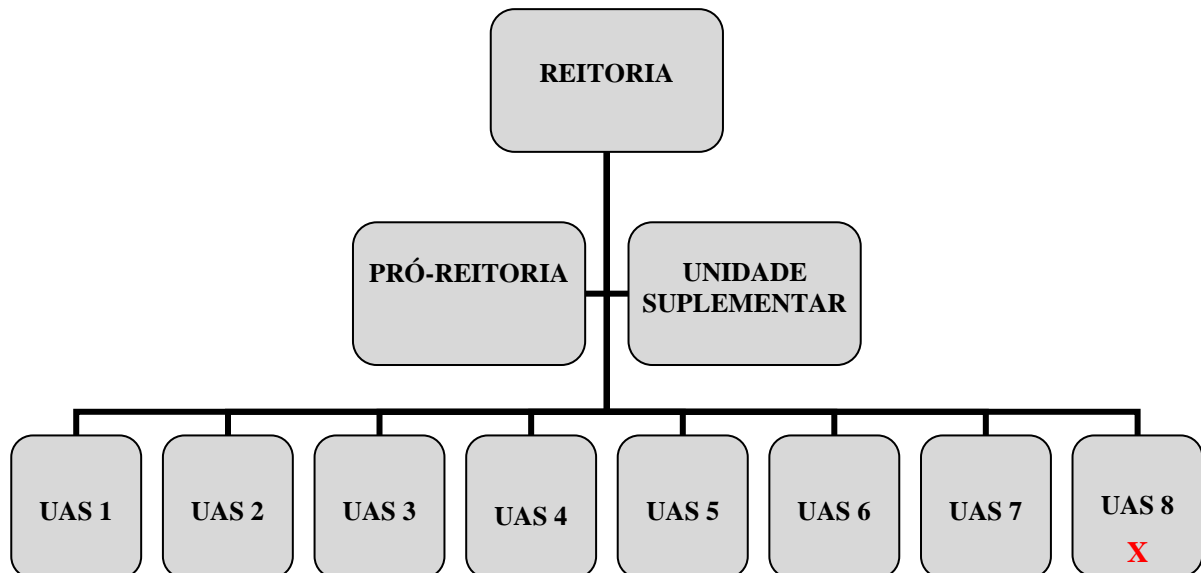
O campo de análise para o estudo de caso é uma Instituição Federal de Ensino Superior (IFES). A escolha da entidade objeto de estudo justifica-se pela instituição estar em fase de modelagem do SIC, dessa forma, ouvir os futuros usuários da informação de custos sobre as características da informação que eles acreditam ser importantes é relevante para o desenho e concepção do sistema, além disso, identificar se as barreiras apontadas por Monteiro (2018) se aplicam ao caso analisado são oportunas. Nota-se em estudos realizados em IES públicas (HEUSI; RAUPP; MORAES, 2014; SANTOS; COSTA; VOESE, 2016) e nos relatórios de gestão, apresentados pelas IFES, que a implantação de custos nestas instituições ainda é baixa. Adicionalmente, a seleção do caso estudado se justifica pela disponibilidade dos dados e permissão dessas informações e os sujeitos para a realização da pesquisa, no qual foi submetido ao CEP em 29.01.2020 sob o Certificado de Apresentação

para Apreciação Ética n.º 28456620.2.0000.0021. A aprovação foi concedida por meio do parecer n.º 3.916.438, em 14.03.2020.

Neste caso, verificou-se que a instituição possuía, até 2017, uma unidade voltada à análise de custos, chamada seção de custos. A unidade foi extinta em 2017, mesmo ano em que foi constituído, por meio de portaria, grupo de trabalho destinado a modelar, aperfeiçoar e implementar o SIC da instituição.

A unidade de análise constitui-se de nove unidades de gestão, entre pró-reitoria, unidade suplementar e unidades da administração setorial, sendo uma amostra total de dezoito gestores, no qual dez foram entrevistados. A figura 3 demonstra o organograma institucional adaptado com as unidades escolhidas para a realização do estudo.

Figura 3 – Organograma das unidades analisadas



Fonte: elaborada pela autora.

As unidades da administração setorial (UAS) foram divididas e agrupadas com base nas áreas do conhecimento – Saúde; Ciências Sociais Aplicadas; Linguística, letras e artes; Ciências Humanas; Engenharias; Ciências Agrárias; Ciências Biológicas e Ciências Exatas e da Natureza. Assim, as áreas do conhecimento que possuíam mais de um instituto, faculdade ou escola tiveram como parâmetro para escolha a distribuição de orçamento, ou seja, quem recebeu mais recursos por meio da Matriz de Orçamento de Custeio e Capital (OCC) no ano de 2019 foi selecionada, totalizando, assim, oito unidades da administração setorial.

A entrevista ocorreu com o diretor de cada UAS, porém o diretor de uma unidade direcionou outra pessoa para a entrevista, e como o foco é a percepção dos diretores dessas unidades, esse gestor foi excluído do rol de participantes, perfazendo o número total de sete

diretores entrevistados. A escolha da pró-reitoria e da unidade suplementar explica-se, pois essas unidades estão ligadas ao desenvolvimento e implantação do SIC na instituição. O nome da instituição foi suprimido para preservar o anonimato dos entrevistados e impossibilitar a identificação dos atores da pesquisa.

3.2.2 Procedimento de coleta de dados

A fase de coleta de dados iniciou com a definição dos critérios de seleção dos participantes desta pesquisa. Conforme Flick (2009), a amostragem na pesquisa qualitativa não é feita por uma seleção formal de parte de uma população existente, mas de indivíduos que vivenciam o fenômeno estudado. Dessa forma, o critério para escolha dos participantes foi de diretores das UAS e dos gestores que estão à frente do desenho e concepção do SIC.

Os dados foram coletados por meio de entrevista, observação direta e análise documental, visando à triangulação dos dados (YIN, 2015). Conforme Yin (2015) os achados ou conclusões de estudo de caso são, possivelmente, mais convincentes e acurados se forem baseados em múltiplas fontes de evidências, dessa forma, a observação direta ocorreu durante as entrevistas e a análise documental teve como propósito, quando possível, confirmar as informações obtidas nas entrevistas e visou os documentos oficiais e públicos, a exemplo da Portaria que instituiu grupo de trabalho para implantação do SIC e os relatórios de gestão da entidade analisada.

Em função da situação atípica de isolamento social vivenciada em 2020, ocasionada pela Covid-19, houve a impossibilidade de coleta de dados de modo presencial, deste modo, tendo sido efetuada de modo virtual, por meio do *google meet*, que é um modo de comunicação por vídeo, durante os meses de maio a julho de 2020, na qual foram realizadas 10 entrevistas, sendo que o horário foi agendado previamente pelos entrevistados e realizado em ambiente residencial. Primeiramente foi enviado *e-mail* aos gestores, convidando-os a participar da entrevista. No primeiro contato, apenas três dos dez *e-mails* enviados foram respondidos e, após novas solicitações, houve a resposta de mais sete gestores. Em todos os *e-mails* remetidos foi citado que o trabalho havia sido autorizado pelo Reitor da instituição e aprovado no Comitê de Ética em Pesquisa em Seres Humanos (CEP). Apenas um diretor não respondeu aos *e-mails*, por esse motivo e havendo mais opções dentro da UAS desse gestor, foi convidada a participar da entrevista a segunda faculdade que recebeu mais recursos em 2019 dentro da área de conhecimento.

Nesta pesquisa, foi utilizado um roteiro de entrevistas semiestruturado, conforme apêndice neste trabalho (APÊNDICE A – Roteiro de entrevistas). O registro das entrevistas foi feito por meio de gravação de vídeo, mediante autorização dos participantes por intermédio de um Termo de Consentimento Livre e Esclarecido constante em apêndice neste trabalho (APÊNDICE B – Termo de Consentimento Livre e Esclarecido), no qual havia sido enviado previamente por *e-mail* antes do início das entrevistas.

As entrevistas foram divididas em dois grupos: (1) composto por servidores que exercem cargos de direção e tendem a utilizar a informação de custos para fins gerenciais, que nesta pesquisa serão denominados usuários da informação - diretores; e (2) composto por um grupo formado por servidores, ocupantes de cargos de direção ou não, que compõem a equipe responsável pelo desenvolvimento e institucionalização do sistema de custos na instituição, denominados nesta pesquisa como responsáveis pela implantação do SIC - administradores. O Quadro 7 apresenta mais informações sobre os entrevistados.

Quadro 7 – Detalhamento das entrevistas realizadas

Entrevistados do Grupo 1 – Usuários da Informação (diretores)			
Unidades da Administração Setorial – UAS	Gestor (a)	Duração	Período
UAS 1	Diretor (a)	35min21seg	Maió/2020
UAS 2	Diretor (a)	37min19seg	Maió/2020
UAS 3	Diretor (a)	14min33seg	Maió/2020
UAS 4	Diretor (a)	56min31seg	Junho/2020
UAS 5	Diretor (a)	55min27seg	Junho/2020
UAS 6	Diretor (a)	18min55seg	Junho/2020
UAS 7	Diretor (a)	10min24seg	Junho/2020
Entrevistados do Grupo 2 – Responsáveis pela implantação do SIC (administradores)			
Pró-reitorias	Gestor (a)	Duração	Período
Pró-reitoria	Pró-reitor (a)	40min49seg	Junho/2020
Pró-reitoria	Coordenador (a) de Contabilidade e Finanças	21min35seg	Junho/2020
Unidade Suplementar	Gestor (a)	Duração	Período
Unidade suplementar	Diretor (a)	13min16seg	Julho/2020

Fonte: elaborado pela autora.

Foi esclarecido aos entrevistados, antes do início da entrevista, o propósito da pesquisa, bem como a garantia de recusa de resposta a alguma das questões propostas, para que não houvesse constrangimento por parte dos participantes. As entrevistas foram gravadas por meio de vídeo e salvas na nuvem, para posterior transcrição. Após a realização da coleta de dados, as transcrições foram feitas na íntegra e enviadas por *e-mail* aos respondentes da pesquisa, para que eles pudessem checar as respostas apresentadas, estando à disposição para maiores esclarecimentos ou até mesmo a modificação ou exclusão de algum trecho da entrevista, se acaso fosse solicitado. De maneira geral, verificou-se que nenhum respondente

solicitou a correção ou exclusão de trechos das entrevistas realizadas, desse modo os dados foram mantidos de forma literal.

Frisa-se que, com relação à observação direta, em razão das atividades estarem sendo realizadas de modo remoto e as entrevistas não terem sido feitas no ambiente de trabalho, essa fonte de evidências limitou-se ao momento da entrevista, e percebeu-se que os gestores foram solícitos a participarem da entrevista, estavam interessados com o tema, mas com dúvidas quanto ao assunto custos.

3.3 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

Nessa dissertação, foi utilizada para coleta de dados a entrevista com auxílio de um roteiro semiestruturado. O primeiro bloco teve como objetivo esclarecer aspectos relacionados com a caracterização do entrevistado, visando traçar o perfil do respondente e do seu cargo na instituição – gênero, idade, nível de escolaridade, cargo exercido na instituição, tempo de serviço e principais funções exercidas no cargo.

Por sua vez, o segundo bloco teve como finalidade verificar o conhecimento dos gestores acerca do assunto sobre o sistema de custos e aspectos afins ao assunto. O terceiro bloco consiste em perguntas relacionadas às características da informação de custos – voltada ao grupo 1 e foi considerada como categoria de análise as dimensões das Características da Informação de custos nos aspectos relacionados a relevância, utilidade, oportunidade, valor social, fidedignidade, especificidade, comparabilidade, adaptabilidade e granularidade, que são características e atributos da informação de custos apontados pela NBC T 16.11.

Ao grupo 2 foram utilizadas como categoria de análise as barreiras apontadas por Monteiro (2018) de implantação do sistema de custos em instituições públicas nos aspectos materiais e imateriais. Neste bloco, os entrevistados foram questionados acerca de suas percepções de barreiras para a institucionalização do SIC na instituição e no setor público de modo geral.

O instrumento de coleta de dados utilizado nesta pesquisa compôs o projeto que foi submetido ao CEP da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS) e aprovado por meio do parecer n.º 3.916.438, em 14.03.2020.

3.4 PROCEDIMENTO PARA ANÁLISE DOS DADOS

Creswell (2007) destaca que o processo de análise dos dados compreende a extração do sentido dos dados de texto e imagem, envolve a preparação desses dados e a condução de diferentes análises, além de aprofundar-se na compreensão e realizar a representação e interpretação do significado mais amplo dos dados. Nesse sentido, os procedimentos para análise dos dados utilizados nesta pesquisa consistem no uso da técnica de análise de conteúdo para compreensão e análise dos dados das entrevistas realizadas.

Bardin (1977) define análise de conteúdo como um conjunto de procedimentos de análise das comunicações com o objetivo de obter, por meio de procedimentos sistemáticos e descrição do conteúdo das mensagens, informações que viabilizam a inferência de conhecimento. Além disso, Bardin (1977) divide em três fases a análise de conteúdo, conforme demonstrado no Quadro 8.

Quadro 8 – Fases da análise de conteúdo

Fase	Definição
Pré-análise	É a fase da organização propriamente dita. Corresponde a um período de intuições, mas tem por objetivo tornar operacionais e sistematizar as ideias iniciais, de maneira a conduzir um esquema preciso do desenvolvimento das operações seguintes.
Exploração do material	Esta fase engloba a exploração do material coletado, a descrição analítica dos dados textuais submetidos a um aprofundado estudo e a definição das categorias a serem analisadas.
Tratamento dos resultados obtidos e interpretação	Consiste no tratamento dos dados brutos, ou seja, da análise e inferência do pesquisador, de maneira que os dados se tornem significativos e válidos.

Fonte: elaborado com base em Bardin (1977).

Desta forma, as entrevistas foram transcritas e os dados organizados, após procedeu-se com uma leitura complementar e, na sequência, constitui-se a codificação para cada categoria de análise conforme constructos da pesquisa. A leitura do material permitiu a identificação dos códigos com base nos conceitos apresentados no referencial teórico e nos documentos analisados, assim, esta pesquisa caracteriza-se como dedutiva. A leitura também propiciou ao pesquisador a identificação de alguns outros aspectos que podem contribuir com a temática pesquisada. No decorrer desta etapa, partes das transcrições foram selecionadas e adicionadas dentro dos códigos criados. Após a codificação, foi realizada a categorização, onde é feito o agrupamento dos códigos identificados por temática.

Para o procedimento da análise de conteúdo, utilizou-se o *software* Nvivo, que operacionalizou a codificação de cada categoria e subcategoria definido nesta pesquisa. Por meio do Nvivo também se gerou relatórios dos trechos das entrevistas, como também as nuvens de palavras de cada etapa da entrevista.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção, os resultados e discussões da pesquisa são apresentados em 4 tópicos, sendo esses: (i) perfil dos entrevistados, (ii) conhecimento e percepção dos entrevistados sobre custos e sistema de custos no setor público, (iii) características da informação de custos e, por fim, (iv) barreiras à implantação do sistema de informação de custos na instituição em análise.

4.1 PERFIL DOS ENTREVISTADOS

Com o objetivo de caracterizar o perfil dos gestores entrevistados e de seus conhecimentos a respeito da temática de custos e SIC, procedeu-se com um levantamento das seguintes características: gênero, idade, formação, nível de educação, cargo exercido e tempo na instituição. Tal procedimento foi adotado a fim de identificar o perfil dos indivíduos que estão na função de gestão e podem utilizar a informação de custos em suas decisões gerenciais bem como os que estão com a responsabilidade do desenho e implantação do SIC na instituição estudada. O Quadro 9 evidencia o perfil dos entrevistados.

Quadro 9 – Perfil dos entrevistados

Entrevistado	Gênero	Idade	Curso de graduação	Nível de educação	Cargo	Função exercida	TS
Entrevistados do Grupo 1 – Usuários da Informação (diretores)							
E1	Masculino	C	Matemática	Pós-doutorado	Docente	Diretor	28
E2	Masculino	D	Economia	Doutorado	Docente	Diretor	11
E3	Feminino	D	Pedagogia	Doutorado	Docente	Diretor	6
E4	Feminino	C	Educação Artística	Doutorado	Docente	Diretor	11
E5	Masculino	D	Engenharia Civil	Doutorado	Docente	Diretor	30
E6	Feminino	D	Biologia	Pós-doutorado	Docente	Diretor	28
E7	Masculino	C	Medicina Veterinária	Doutorado	Docente	Diretor	8
Entrevistados do Grupo 2 – Responsáveis pela implantação do SIC (administradores)							
E8	Feminino	C	Ciências Contábeis	Especialização	Técnica Administrativa	Pró-reitora	40
E9	Masculino	B	Administração	Especialização	Técnico Administrativo	Coordenador de Gestão Financeira e Contábil	14
E10	Masculino	C	Ciências da Computação	Doutorado	Docente	Diretor	10

Legenda: TS - Tempo de Serviço na instituição em anos; Idade: (A) até 30 anos (B) entre 30 e 40 anos (C) entre 41 a 50 anos e (D) acima de 50 anos.

Fonte: elaborado pela autora.

No grupo 1, formado pelos diretores de unidade, nota-se que a maior parte dos entrevistados está na faixa de idade acima de 50 anos e há uma prevalência do gênero masculino. São em sua grande parte doutores, com formações diversas e concursados como docentes, mas atuando na função de diretores de unidade. Outro ponto é o tempo de serviço na instituição, demonstrando que a maioria possui uma longa experiência, com 10 anos ou mais de tempo na universidade. Quando questionados a respeito da sua trajetória profissional na instituição, muitos relevaram uma vasta experiência nas áreas de gestão, como o entrevistado E1, que foi pró-reitor de ensino de graduação, chefe de coordenaria de pesquisa, coordenador de curso, e chefe de departamento. Outro entrevistado, o E5, relatou que passou por vários cargos de gestão durante os 30 anos na instituição, exercendo as funções de chefe de departamento, coordenação de programa de pós-graduação e foi pró-reitor de extensão e assuntos estudantis e também de gestão de pessoas.

Nos entrevistados do grupo 2, formado pelos responsáveis pela implantação do SIC na instituição, observa-se também que esses profissionais estão há 10 anos ou mais na instituição, dessa forma, depreende-se que possuam vivência considerável na universidade. Desse grupo, 2 dos três entrevistados são concursados como técnicos administrativos, ou seja, possuem como atribuição inerente ao cargo as funções administrativas. A E8 demonstrou dispor de grande experiência na área de gestão pública, inclusive se especializando na área e também em administração universitária, além disso, exerceu fora da instituição cargos como o de coordenadora de recursos humanos do Ministério da Educação e, posteriormente, diretora da rede de Instituições Federais de Ensino Superior, e possuía como responsabilidade toda a gestão de planejamento, orçamento, obras e pessoal. Atualmente ocupa o cargo de pró-reitora, que tem como principais atribuições atividades macro no que diz respeito a finanças, planejamento e orçamento, tendo como responsável pela área de finanças e contabilidade o E9. A respeito do E10, é concursado como docente, mas no momento atual exerce a função de diretor de uma unidade suplementar, que também foi designada, por meio de Portaria da instituição, como uma das unidades responsáveis por implantar o SIC na instituição.

Considerando os 10 gestores entrevistados, especificamente a respeito da gestão de custos, não houve relato de experiência anterior com a temática, com exceção do entrevistado E2, que afirmou ter trabalhado com custos em sua experiência como gerente em uma instituição privada.

A falta de conhecimento bem como a ausência de percepção da relevância que a gestão de custos e o SIC que podem auxiliar o gestor em suas tomadas de decisão tem sido apontada como uma barreira para implantação dessa ferramenta nas entidades públicas, como

no estudo de Monteiro (2018). Nesse sentido, a percepção e conhecimento dos gestores a respeito da gestão de custos e SIC serão apresentadas no tópico a seguir.

4.2 CONHECIMENTO E PERCEPÇÃO DOS ENTREVISTADOS SOBRE CUSTOS E SISTEMA DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

Com o propósito de identificar o conhecimento e a percepção dos entrevistados a respeito da gestão de custos aplicada ao setor público e a contribuição das informações de custos para decisões gerenciais, procedeu-se alguns questionamentos iniciais a fim de constatar efetivamente qual o conhecimento em relação a esses assuntos. Os questionamentos estão relacionados a identificar se os gestores, que neste tópico abrange tanto os diretores do grupo 1 quanto os administradores do grupo 2, possuem algum conhecimento acerca do assunto ‘custos’ e ‘sistema de informação de custos’, além de sua visão sobre qual a importância da gestão de custos aplicada ao setor público de maneira mais ampla e de que modo eles acreditavam que a informação ou o sistema de custos pode ser utilizado como instrumento de gestão pública. A fim de sintetizar as principais palavras reproduzidas por estes gestores durante as entrevistas realizadas neste bloco de questões, uma nuvem de frequência de palavras foi gerada por meio do software Nvivo, conforme figura 4.

Figura 4 – Nuvem de palavras conhecimento dos gestores sobre custos e sistemas de custos



Fonte: elaborada pela autora.

Verificou-se que o tema custos está presente nas discussões de alguns participantes, que estão diretamente envolvidos no processo de implantação do SIC na instituição, como é o caso dos participantes E8 e E9. Dentre as palavras que surgem com maior frequência na nuvem de palavras apresentada na figura 4, fora aquelas decorrentes do contexto da pesquisa (*custos, custo*), são: *fazer, gestão, decisão, importante, recursos e conhecimento*. Constatou-se também, pela fala dos entrevistados, que apesar de acharem relevante a gestão de custos e a implantação do sistema de custos no contexto vigente da gestão pública, o debate a respeito do assunto ainda é recente na instituição, iniciou-se a partir de 2017, quando foi instituído grupo de trabalho para modelar o SIC. Dessa maneira, esses apontamentos convergem com os resultados encontrados em estudo anterior (MONTEIRO; PINHO, 2018) que revelaram que o estágio de implantação do SIC em instituições públicas ainda estava em fase embrionária e que os gestores concordavam a respeito da importância do sistema para a administração pública.

Complementarmente, nota-se que a discussão a respeito da temática na instituição analisada constitui-se apenas em níveis de reitoria e pró-reitoria, e que outras unidades ainda não foram envolvidas nos debates a esse respeito. Alguns relatos dos entrevistados acerca de

seus conhecimentos e percepção sobre custos e o SIC são apresentados para confirmar essas evidências.

E1: Custos e sistemas de informação de custos? É muito baixo, muito baixo [conhecimento]. Porque não é uma coisa que eu lido diretamente né? Então nenhum cargo que eu estive eu lidei com custo e com essa parte de gerenciamento financeiro.

E2: ele [sistema de custos] é de suma importância a toda pessoa que toma decisão por nós estarmos em um modo de produção capitalista, que envolve remunerações, envolve recursos financeiros, é importante você ter todo esse respaldo, essa consolidação de contas, de números e de performance financeira e econômica e de custos, de toda a organização para que possa subsidiar as tomadas de decisões independente da tipologia ou dos tipos de organizações, pode ser organizações econômicas, pode ser organizações públicas que também lidam com recursos financeiros e que tem os mecanismos contábeis, assim como as organizações não governamentais, OSCIPs, enfim, qualquer tipo de organização ela precisa estar amparada, as decisões tomadas ou processo decisório precisa desse elemento, desses dados consolidados e dessas informações gerenciais para que a gente possa cada vez mais ter menos riscos nas nossas tomadas de decisões, portanto muito importante.

E3: Pessimamente, eu não tenho conhecimento nenhum [sobre custos e sistema de informação de custos], por que eu sou da área da educação, né?

E4: Porque eu acho que realmente a informação sobre custos, ela é uma informação preciosa, é uma informação que é utilizada como forma de controle para a gestão.

E5: Nós não temos, por exemplo, na unidade, um sistema de gestão, da Faculdade, de custo que a Faculdade... Quanto que isso representa em relação a toda a instituição ou qual é o custo específico mesmo de energia elétrica, de água, enfim, detalhado, por iluminação, ar condicionado, equipamentos e tudo mais. Então esse controle e esse sistema de custo, para isso, a gente não tem.

E6: Acho que eu vou dizer que eu tenho conhecimento muito tênue, muito superficial [a respeito da gestão de custos e SIC].

E7: pra gente fazer os nossos projetos, né, em relação ao custo. A gente tem um hospital veterinário, a gente tem fazenda escola. Então assim, tudo isso gera um custo muito alto, né, então a gente tem que sempre tentar balancear pra gente atender não só a esses setores, como também os setores da graduação, da pós-graduação.

E8: Eu avalio, de certa forma, bom [o conhecimento a respeito de custos e SIC].

E8: eu entendo que é muito pertinente [a gestão de custos]. Aliás, não é pertinente, ele é necessário, sabe? Por exemplo, se você verifica que determinados setores, seja o custo aluno, o custo de um curso, então é importante pra você definir novos caminhos, novas metodologias e novo planejamento. Como contadora, você sabe que os recursos das universidades públicas, vem sendo mantido o mesmo valor nos últimos 3 anos, o orçamento, é só olhar a LOA, e é necessário uma gestão muito grande. Como é que você vai fazer a gestão, você vai fazer o planejamento, se você não tem os números e, conseqüentemente, entender um pouquinho pelo menos sobre custos, né?

E9: Eu tenho estudado um pouco, mas eu acho que ainda é mediano. O custo, no setor público, ele ainda tá meio que engatinhando, né?

E10: [a implantação do SIC] é para avaliar se o benefício que a gente vai alcançar não é muito menor do que o custo do gasto público que a gente vai ter para implantar o projeto.

Nessas falas é possível identificar que a maior parte dos gestores não possui conhecimento a respeito do assunto custos e sistema de informação de custos, argumentado

que suas áreas de atuação não englobam a temática, porém, a função que ocupam no momento da entrevista está ligada a gestão da unidade e detém a responsabilidade de dirigir, coordenar e supervisionar as atividades da UAS, tanto em suas funções pedagógicas quanto administrativas e financeiras. Por isso, ter informações que auxiliem nessa gestão se mostra relevante. Nesse sentido, os gestores concordam que a disponibilização de informações de custos pode qualificar o processo decisório no órgão, aprimorando a aplicação dos recursos.

Assim, a destinação dos recursos públicos é outro fator que pode influenciar positivamente a visão dos gestores a respeito da gestão de custos, pois com o orçamento destinado às instituições públicas sendo mantidos nos mesmos patamares ao longo dos anos ou acrescidos de um aumento que não acompanha seus gastos, os gestores necessitam de subsídios para a melhor gestão do recurso, ou seja, fazer mais com menos. Assim, a gestão de custos ganha destaque ao poder proporcionar ao gestor público uma melhor análise da relação custo benefício dos investimentos feitos, isto é, permite avaliar se os bens ou serviços produzidos pelo ente justificam o custo empregado, ou se há opções a custos menos elevados (MACHADO; HOLANDA, 2010).

Em relação ao questionamento sobre a maneira que a disponibilização de informações de custo poderia interferir na rotina de trabalho e tomada de decisão dos entrevistados, as respostas foram variadas, sugerindo desde a melhora na administração da unidade, a distribuição dos recursos e priorização de áreas específicas, maior controle, disponibilização de informações e até mesmo melhora na gestão dos contratos da instituição. Contudo, há certa dificuldade por parte dos gestores das UAS a respeito da diferenciação entre custo e dispêndio de recursos. A visão dos gestores está muito mais voltada a gerenciar a parte financeira, dessa forma a disponibilidade de recursos para aquisição de insumos e bens torna-se mais importante para esses entrevistados do que efetivamente a apuração do custo da unidade. Alguns fatores justificam esse comportamento, tal como a falta de conhecimento sobre o assunto, a discussão a respeito dos benefícios em se implantar o SIC e administrar custos na instituição estar voltado ao âmbito da reitoria e pró-reitoria e que alguns custos não são geridos pelo gestor da unidade, como os custos de água e energia elétrica. O E2 relatou ter conhecimento de que o recurso destinado a unidade gerida por ele não engloba todos os seus custos, porém ficou evidente que nem todos os gestores entrevistados possuíam esse conhecimento. Dessa maneira, a disseminação e discussão a respeito da temática custos deve ser feita englobando os diversos gestores que participam das decisões na instituição, pois se a informação existir, mas não agregar valor junto à gestão da entidade, essa informação não gerará o retorno pretendido.

Em síntese, alguns gestores reconhecem a importância da gestão de custos e do SIC, porém a falta de conhecimento e experiência profissional relacionada a ferramentas gerenciais, em especial a gestão de custos, pode interferir na percepção dos gestores a respeito da sua compreensão sobre os potenciais benefícios que a ferramenta de custos e o SIC podem possibilitar para a gestão da instituição. Além disso, o envolvimento de outras áreas da instituição na discussão sobre a implantação do SIC e o envolvimento desses atores no processo pode fazer com que essa ferramenta seja implantada com maior êxito.

4.3 CARACTERÍSTICAS DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS

Realizada a abordagem inicial que apresentou algumas perspectivas dos gestores sobre custos e o SIC, a seguir conduziu-se a análise das características necessárias à informação de custos e conseqüentemente ao SIC que os atores envolvidos nesta pesquisa acreditam ser relevantes para fins gerenciais. Com o propósito de atender ao segundo objetivo específico da pesquisa, identificou-se na NBC T 16.11 os atributos que a informação de custos deve atender, e nesse sentido, procedeu-se investigação a fim de verificar se esses atributos também são vistos como importantes na visão dos gestores que de fato irão utilizar dessa informação. Conforme Cardoso, Aquino e Bitti (2011), é necessário que os potenciais usuários da informação de custos e do SIC percebam a relevância da informação para que a adoção do sistema de custos seja de fato efetiva. Elucida-se que de início as questões a respeito das características da informação de custos foi destinada apenas ao grupo 1 – diretores das UAS, porém ao realizar a análise das entrevistas, identificou-se falas relevantes dos entrevistados pertencentes ao grupo 2 – responsáveis pela implantação do SIC (administradores), dessa forma, decidiu-se pela inclusão desses trechos neste tópico, para uma melhor compreensão das características relevantes consideradas pelo grupo 2, que constituem também um grupo que necessita das informações de custos para a gestão.

Adicionalmente, para o desenvolvimento de um sistema de custos devem-se elencar os potenciais grupos de usuários envolvidos com a geração e uso da informação, pois cada grupo de usuários, de acordo com as funções que cumpre, busca características diferentes da informação de custos e compreende a utilidade dessa informação a depender da sua aderência com as características exigidas por esses usuários (CARDOSO; AQUINO; BITTI, 2011). O Quadro 10 apresenta as demandas informacionais dos principais usuários da informação conforme a definição de Cardoso, Aquino e Bitti (2011) e quais as responsabilidades desses agentes.

Quadro 10 – Grupo de usuários e as demandas informacionais

GRUPO DE USUÁRIOS	ATRIBUIÇÕES DO GESTOR	UTILIDADE DA INFORMAÇÃO
Gestores de Unidades Setoriais	É responsável pela eficiência alocativa de recursos escassos internamente à unidade que gerencia e pela economicidade em suas transações.	<ul style="list-style-type: none"> - Comparação de desempenho, quer o longo do tempo, quer entre bens, serviços e postos de operação; - Avaliação de desempenho da equipe de trabalho e demais subordinados; - Decisão quanto a preço de venda de bens e serviços, quer ao mercado, quer a outras unidades do setor público (preço de transferência); - Elaboração de proposta orçamentária e decisão quanto à redução do nível de atividade contingenciado por restrições orçamentárias; - Avaliação das cláusulas dos contratos de gestão propostas pela unidade central e monitoramento interno do alcance das respectivas metas.
Gestores das Unidades Centrais	É responsável pela eficiência alocativa de recursos escassos entre as diversas unidades setoriais sob sua jurisdição e pela economicidade em suas transações.	<ul style="list-style-type: none"> - Comparação de desempenho, quer ao longo do tempo, quer entre as unidades setoriais; - Avaliação de desempenho das unidades setoriais; - Acompanhamento do preço de transferência praticado por unidades setoriais; - Avaliação de propostas orçamentárias e decisão quanto a contingenciamentos orçamentários; Estabelecimento de cláusulas dos contratos de gestão com as unidades setoriais, bem como monitoramento do alcance das respectivas metas.

Fonte: elaborado pela autora com base em Cardoso, Aquino e Bitti (2011, p. 1573-1574).

Para fins de comparação, os gestores das unidades setoriais apresentados no Quadro 10 equivalem aos diretores das UAS que foram os atores dessa pesquisa. Quanto aos gestores das unidades centrais, pode se dizer que equivalem, nesta pesquisa, à pró-reitora entrevistada e também ao nível estratégico da instituição. Dessa maneira, de acordo com os autores, os grupos de usuários valorizam características semelhantes, porém com propósitos distintos.

A figura 5, elaborada em forma de nuvem de palavras, evidencia os principais elementos que fizeram parte dos relatos dos entrevistados a respeito do assunto tratado neste tópico.

Figura 5 – Nuvem de palavras Características da Informação de Custos



Fonte: elaborada pela autora.

Destaca-se na nuvem de palavras apresentada na figura 5 os seguintes termos: *sistema*, *custos*, *fazer*, *informação*, *relatório*, *fácil*, *transparente* e *amigável*. Essas palavras representam a síntese do que os gestores refletem sobre custos e o SIC e as características que foram mencionadas com maior frequência nas falas dos entrevistados. Porém, outras palavras foram citadas, mesmo que com menor frequência, e representam características relevantes para a informação de custos, conforme a NBC T 16.11. Ao realizar a inferência da fala dos entrevistados, pode-se constatar que outras condições são necessárias para a informação de custos tornar-se relevante, como por exemplo, o atributo da comparabilidade. Machado e Holanda (2010) defendem que um sistema de custos deve permitir comparações entre os custos de atividades ou serviços análogos produzidos por unidades organizacionais diferentes, como por exemplo, as Instituições Públicas Federais. Esse conhecimento possibilita aos administradores públicos o conhecimento e estímulo para melhora do desempenho das instituições.

Elencaram-se alguns trechos de relatos das entrevistas para evidenciar a importância da comparabilidade para alguns dos gestores entrevistados.

E8: Quero fazer o custo por aluno, quero fazer o custo por curso, quero fazer o custo por unidade. Por que fazer o custo por curso? Porque a gente tem curso de história em 4, 5 câmpus e aí você teria condições de avaliar o custo de um, de outro, fazer alguma **comparação**, até por que esse tá mais, esse tá menos, é porque esse tá com mais alunos, esse tá com menos, esse tá com mais professor.

E8: [...] Então o SIAFI consegue, minimamente, me trazer aquilo que eu tô empenhando, liquidando na verdade, né, naquele ano, mas esse conceito, eu acho que ele tem que ser padronizado. Aí sim, aí fica mais fácil. E pro Governo também, né? Até porque se ele tem um conceito firmado de que isso, isso e isso, eu consigo fazer uma avaliação, inclusive o meu **comparativo** entre as universidades.

E8: [...] Então quando você vai **comparar** o custo aluno de uma universidade pública com o custo aluno de uma universidade particular, vamos trabalhar no mesmo nível, o custo de uma universidade particular é muito menor. Por quê? Ela não engloba o custo dos aposentados.

E9: o sistema de custo é a questão da **comparabilidade**, né? **Comparar** quanto custa um aluno do curso X com um aluno do curso Y. E não só dentro da mesma entidade, mas entre entidades.

E9: Mas tem que ter uma padronização pra se ter informação a nível de **comparabilidade**.

Assim, a comparabilidade se mostra uma característica relevante na perspectiva desses entrevistados, pois oportuniza a aferição de diferentes instituições que possuem características semelhantes. Contudo, conforme apontam Machado e Holanda (2010), o SIC deve ser desenhado para possibilitar também informações detalhadas de acordo com as diferentes expectativas e necessidades informacionais das variadas unidades organizacionais, porém sem a perda do atributo da comparabilidade. Nesse sentido, esse detalhamento de informações em razão das expectativas dos usuários é o atributo da adaptabilidade, e foi destacado na fala do E5.

E5: No sistema de custos, eu tenho que ter um relatório, vamos supor, qual é o custo da energia elétrica da unidade? Mas aí dentro desse relatório, ele vai me dar o custo por iluminação, por bloco, de ar condicionado, por laboratório, por equipamento. Então ele vai me dar um tipo de relatório que é específico pra energia elétrica. Aí eu posso ter um relatório de consumo de água, eu posso ter um relatório da área de passagem e de diárias, eu posso ter um relatório da área de manutenção, eu posso ter um relatório na área de serviços... Investimento, dividindo aí manutenção e serviço.

Outra característica levantada por alguns atores desta pesquisa foi à relevância, que é compreendida como a qualidade que a informação possui de influenciar as decisões de seus usuários (CFC, 2011). Cardoso, Aquino e Bitti (2011) acrescentam que a relevância da informação de custos decorre do contexto em que o órgão está inserido, como por exemplo, a necessidade dessa informação para priorização de ações ou análises para geração de recursos próprios. Esses exemplos podem ser extraídos das falas dos entrevistados, que demonstraram que a informação de custos pode auxiliá-los nessas situações.

E2: então toda a tomada de decisão no que se refere a realizar despesas ou mesmo realizar custos eu preciso dessa informação tanto pela disponibilidade como pela

origem desses recursos e obviamente pela otimização desses recursos, eu tenho que priorizar, já que todos os recursos são escassos.

E3: utilizar esses recursos, essas informações dentro da unidade, ela é importante no sentido da gente propiciar para o curso aquilo que ele necessita realmente.

E8: aí você pergunta, como é que você conseguiu, com a evolução do tempo, aumentando o número de alunos, aumentando o número de espaços, ainda reduzir por um terço [o valor do contrato]? Então, ao observar o impacto de cada custo, de cada contrato no custeio, a gente é obrigado a tomar decisões. E, claro, se eu não conhecer o custo, eu realmente vou ter muita dificuldade.

E8: recentemente, nós fizemos uma avaliação do custo do que a gente chama de [denominação do estádio] que, na verdade, é o Estádio [nome do estádio], com o que se gasta de energia, de luz pra mantê-lo e o custo-benefício disso, entende? Então assim, a gente faz uma avaliação, não só quanto eu gasto, mas o custo daquilo, o que a gente pode investir, o que a gente pode melhorar e o que a gente pode dar de retorno pra sociedade.

No teor dos trechos apresentados, infere-se que os gestores têm o entendimento que a informação de custos pode interferir de maneira positiva em suas tomadas de decisões, e adicionalmente, a utilidade da informação também é apresentada nas falas dos gestores, as quais demonstram que a informação de custos só é útil quando traz informações suficientes para auxiliar o gestor em suas atividades, como por exemplo, na entidade analisada houve anteriormente setor específico que realizava o gerenciamento dos custos, porém não eram extraídas informações que pudessem subsidiar as tomadas de decisões, conforme relato da E8. Dessa forma, a relevância e a utilidade da informação de custos são complementares, visto que a informação só é relevante quando é útil a decisão (CARDOSO; AQUINO; BITTI, 2011).

E8: Tinha, inclusive, um setor que só cuidava de custos, mas a metodologia que era utilizada, ela não trazia informação suficiente pra tomar decisão.

E8: Eu preciso ter as informações identificadas de maneira que aquele conjunto de informações me leve a resultados ou condições de fazer uma avaliação, uma reavaliação.

E5: ela [unidade] tem 50 e poucos laboratórios. Alguns desses laboratórios, pelo menos uma meia dúzia deles prestam serviço. Não são laboratórios que apenas atendem os cursos de graduação, o ensino, e também a pós-graduação, a pesquisa e tudo mais, mas são laboratórios que, além disso, ensino e pesquisa ou extensão, atendendo órgãos públicos em determinados tipos de serviços, mas são laboratórios que prestam serviço para a comunidade externa e possuem tabela de preço de cada tipo de serviço. Essa tabela de preço, ela é inclusive aprovada pelo Conselho Universitário e ela é, então, utilizada para cobrança dos serviços que são prestados à comunidade externa. Logicamente que esses recursos, eles entram na instituição, ou por algum convênio, como uma fundação de apoio como a [nome da fundação de apoio], por exemplo, ou pela conta única da Universidade, que pela distribuição de recursos retornam, de alguma forma, para a unidade, para a faculdade. Então esses laboratórios, eles já têm um acompanhamento de custos mais detalhado. Por quê? Porque eles têm que ter esse detalhamento para poder fazer a composição do custo de cada serviço pra chegar ao valor a ser cobrado e tabelado em função dos serviços que são realizados.

Assim, depreende-se que o desenvolvimento de sistema de custos deve levar em consideração essas características para sua efetiva implantação. Complementarmente, outros atributos da informação de custos apontada pela NBC T 16.11 (CFC, 2011) foram confirmadas como significativas para os gestores, como a fidedignidade e o valor social. A informação fidedigna é aquela livre de erros materiais e de juízos prévios e necessita ser apresentada conforme a sua substância e realidade econômica, e nesse sentido, alguns entrevistados demonstraram preocupação com a forma de apresentação das informações, relatando que há necessidade de a informação ser confiável e verdadeira, e que a informação não pode ser distorcida, pois conseqüentemente o resultado pode não ser verdadeiro.

A informação de custos com valor social pode ser compreendida como aquela que proporciona maior transparência e evidência da utilização do recurso público. Alguns relatos dos entrevistados apontam que a transparência das informações, principalmente as relacionadas aos recursos públicos e como eles estão sendo investidos, é elemento necessário à informação de custos.

E2: o sistema de informação ele é uma ferramenta, um grande apoio para organizar esses custos e também dar transparência.

E2: quando a gente trabalha em produtividade, e a gente faz qualquer programa de monitoramento, e de busca, não só da produtividade sob a ótica financeira, mas também do *disclosure*, da transparência, do bom uso do dinheiro, esse sistema de informação ele é bastante interessante e nos ajuda a utilizar, a otimizar esses recursos, sobretudo os recursos públicos.

E3: A transparência ela é essencial no sentido de fazer uma gestão pública. Toda vez que nós falamos de gestão pública eu acho que o ponto essencial é a transparência, principalmente de informações.

O § 3º do artigo 50 da LRF já estabeleceu que a administração pública deverá manter sistemas de custos que possibilitem a avaliação e o acompanhamento da gestão financeira, orçamentária e patrimonial, dessa forma, dar transparência aos recursos investidos é uma exigência crescente que a informação de custos deve atender. A respeito das características necessárias ao sistema de informações de custos, as respostas foram que o sistema, para ser adequado e utilizado por esses usuários, necessita ter fácil linguagem, uso e acesso. Assim, para desenho do SIC é necessário identificar o perfil daqueles que utilizarão o sistema e considerar esses aspectos para modelagem dessa ferramenta, objetivando atender as finalidades pretendidas. O Quadro 11 sintetiza os atributos apontados pela NBC T 16.11 e quais deles foram citados nas falas dos entrevistados.

Quadro 11 - Atributos da informação de custos apontados pelos entrevistados

Atributos NBC T 16.11	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	E9	E10
Relevância		X	X					X		
Utilidade			X		X			X		
Oportunidade										
Valor Social		X	X							
Fidedignidade	X				X					
Especificidade							X			
Comparabilidade								X	X	
Adaptabilidade					X					
Granularidade										

Fonte: Elaborado pela autora.

Esse quadro permite observar que os atributos relevância e utilidade são elementos necessários, na visão dos gestores entrevistados, para a informação de custos. Esse apontamento converge com Cardoso, Aquino e Bitti (2011), que relatam que a utilidade da informação está ligada ao que os gestores públicos fazem da informação, ou seja, como eles gerenciam as atividades ou programas, para mensuração de uma atividade, a formulação ou execução de um orçamento. No caso analisado, depreende-se que as informações de custos auxiliariam os gestores nas atividades citadas pelos autores, pois alguns entrevistados têm dificuldades nesse sentido, assim, a informação de custos seria uma ferramenta gerencial para ajudá-los nessas dificuldades. Ao analisar o quadro 11, também é possível observar que não foi possível identificar nas falas de alguns entrevistados, como o E4, E6 e E10, aspectos relacionados aos atributos apresentados na NBC T 16.11. Isso pode ser explicado, pois alguns entrevistados demonstraram dificuldade no assunto, e isso sugere que a instituição carece de debates sobre o tema com os vários níveis de gestão da instituição sobre a importância das informações de custos e do SIC para a gestão pública.

Com base nessas informações, é possível afirmar que os atributos da informação de custos apontados pela NBC T 16.11 são características também observadas como relevantes para os gestores entrevistados, e com base nessas características os formuladores do SIC devem se embasar para a implantação de um sistema de informação que propicie a identificação e o controle dos custos e conseqüentemente levem a uma melhora na qualidade do gasto público. Ainda, é oportuno destacar que dentre os atributos verificados na pesquisa, no grupo de administradores os atributos observados foram utilidade, relevância e comparabilidade, enquanto no grupo de gestores apenas oportunidade e granularidade não foram identificados, o que demonstra sua necessidade informacional perante o SIC.

4.4 BARREIRAS À IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS

No tocante ao alcance do terceiro objetivo específico, que trata das barreiras para a implantação do SIC, a análise das entrevistas buscou traçar um diagnóstico a respeito das dificuldades na implantação do sistema de custos a partir dos relatos dos participantes e, por fim, em qual fase de institucionalização do SIC encontra-se a instituição analisada. Monteiro (2018) apontou em seu estudo algumas barreiras à implantação do sistema de custos, e as divide em barreiras materiais e imateriais. Dessa forma, a identificação dessas barreiras em uma instituição que ainda não implantou sistema de custos, como é o caso da entidade em análise, torna-se oportuna para constatação de que esses elementos podem ou não ser barreiras ao processo de implantação do SIC. Neste tópico as entrevistas foram analisadas apenas no âmbito do grupo 2 – responsável pela implantação do SIC (administradores). Justifica-se a análise apenas com esse grupo, pois tais gestores foram designados pelo Reitor da Universidade, por meio de Portaria, para compor o grupo de trabalho responsável pela modelagem, aperfeiçoamento e implantação do SIC.

Monteiro (2018) indica que uma das grandes lacunas teóricas contemporâneas corresponde ao aprofundamento das dificuldades e barreiras para implantar a gestão de custos no setor público e apesar de normativas legais apontarem para a necessidade da implantação de sistemas de custos no âmbito governamental, ainda se nota baixo uso dessa ferramenta na área pública. A fim de sintetizar as palavras mais citadas quando da análise das barreiras para implantação de custos na entidade analisada, uma nuvem de palavras foi gerada conforme figura 6.

E9: Eu recebi recentemente uns relatórios do setor lá de pessoal, mas eles não batiam com o valor nosso da despesa. Então assim, eles tão ainda ajustando os sistemas internos pra conseguir gerar essa informação pra gente conseguir colocar num sistema de informação de custo.

E9: Não, nem todos. Não, não estão não [preparados para implantar o sistema de custos]. O sistema de pessoal tá sendo adaptado, inclusive, no final do ano passado, começo desse ano, nós estávamos iniciando um projeto junto com a [unidade suplementar] pra se criar um sistema de informação de custo, né, que seria paralelo ao SIAFI ou meio que, de certa forma, integrado com o SIAFI e com os sistemas internos da Universidade.

E9: O sistema acadêmico tem que tá integrado, da graduação e da pós-graduação. E acredito que também o sistema de projetos, né, o SIGProj. Hoje, também não tem nenhuma integração, não tem informações.

E10: Na instituição o nosso gargalho é o número de sistemas que a gente tem na fila para dar manutenção ou desenvolver.

Comparativamente a essas evidências, o estudo de Lorenzato, Behr e Goularte (2016) também identificou como problema na implantação do SIC os aspectos relacionados ao sistema e sua integração com outros sistemas já existentes na instituição estudada. Dessa maneira, constata-se que não há de se pensar apenas no desenho e elaboração do SIC, mas como esse sistema será integrado com outros sistemas já existentes como, por exemplo, no âmbito federal o SIAFI, para que possa dar suporte à informação de custos, absorvendo dados dos sistemas orçamentário e contábil, pois conforme esclarecem Messias, Ferreira e Soutes (2018) os sistemas de gestão de custos são parte integrante de outros sistemas estruturantes da instituição e, sozinhos, não alcançam um elevado nível de eficiência.

Atinente a esse aspecto, outra barreira que pode impedir a implantação do SIC, de acordo com a literatura, é a falta de pessoal, o que envolve tanto a quantidade como a capacidade técnica da equipe. Nesse sentido, depreende-se pela fala dos entrevistados a respeito do assunto que a falta de pessoal pode ser apresentada como uma barreira à implantação do SIC nas entidades, porém que a instituição possui pessoal qualificado e em quantidade suficiente para a implantação do sistema.

E8: Com certeza. Existem algumas peculiaridades, que essas têm que ser desenvolvidas, esses servidores têm que ser capacitados, como é que eu vou dizer, no local, tá? Então, primeiro, é o conceito de custos, nós temos hoje, vou pegar só na pró-reitoria de planejamento, nós temos mais de 5 contadores que têm, claramente, a ideia do que é custo, pelo menos na faculdade viram esse conceito. E nós temos também um grande investimento em TI, em técnicos de TI, tanto analistas como os técnicos, e eles conseguem entender, hoje, esse movimento. Existe um número de pessoas qualificadas pra isso. O que a gente precisa é ajustar TI com a equipe técnica da pró-reitoria de planejamento e orçamento para que essa equipe possa capacitar no modelo que a gente tá desenvolvendo.

E9: De certa forma, sim [existem profissionais capacitados], né, na área de tecnologia, mas teria que ter a integração com a área fim, né? Por exemplo, o analista que estava responsável pra iniciar esse sistema de custo interno, ele acabou

saindo da Universidade, foi pra outra instituição. Então é algo que vai se perdendo, né? Tem muita rotatividade o setor de TI.

As falas demonstram que existem profissionais na área de contabilidade que podem atender a demanda do sistema de custos, porém há necessidade tanto de um aprimoramento desses servidores quanto o alinhamento da equipe técnica contábil e a área de tecnologia da informação, para que haja integração desses setores para desenvolvimento do SIC. Esses resultados divergem em parte com os achados da pesquisa de Lovato *et al.* (2016) que identificaram como maior dificuldade enfrentada por órgãos públicos municipais na implantação do sistema de custos a falta de pessoal disponível e qualificado. Referente à qualificação pessoal, o estudo apontou que há necessidade de qualificação técnica dos envolvidos no processo de implantação do SIC, o que pode também ser aplicado a instituição analisada, conforme apontado pela E8.

Em relação à falta de equipamentos constituir uma barreira a implantação do SIC, os entrevistados até concordam que possa ser um impedimento, porém que a instituição possui equipamento disponível para o desenvolvimento e que outros fatores são mais relevantes para implantar custos do que o quesito equipamentos.

Quanto às barreiras imateriais, no que diz respeito aos aspectos culturais, também é possível inferir por meio das falas dos participantes que, na instituição, não haverá resistência na implantação do SIC, e que inclusive a ferramenta é uma solicitação da reitoria da universidade e de pró-reitorias. Os trechos apresentados a seguir evidenciam essas informações.

E8: Acho que não. Se tivesse [resistência], seriam coisas, situações muito isoladas. Não acho que tem resistência. Muito pelo contrário. A Universidade, nos últimos 3, 4 anos, adotou um processo de transparência de todas as ações que ela desenvolve de maneira que todo servidor possa acessar as páginas da Universidade, os relatórios, identificar quanto que tá gastando, como que tá sendo gasto o recurso público. Então assim, eu não vejo nenhum problema.

E9: Eu acredito que não teria resistência não. Isso já é uma demanda que já vem de algum tempo. Nós iniciamos alguns pilotos em 2017 já com demandas da reitoria, da própria pró-reitora, né? Foi cobrado bastante, né, essas informações, mas não depende só da unidade, né, nossa lá.

E10: eu acho que essa resistência não vai ser grande, primeiro por que o sistema não vai ser usado por todos os servidores, vai ser mais para quem está na COAD, na direção. Então eu acho que isso não é um problema não.

Nesse sentido, os relatos coletados não foram suficientes ao ponto de formar evidências conclusivas a respeito de que os aspectos culturais são uma barreira à implantação do SIC, pois a instituição não enfrenta resistência por parte da gestão, que inclusive autorizou

a implantação do sistema informação de custos, por meio de portaria, e instituiu grupo de trabalho a fim de modelar e implementar o SIC na instituição, e possivelmente, de acordo com as falas dos entrevistados, não enfrentará resistência de uso após a implantação da ferramenta, e mesmo assim o sistema ainda não está em funcionamento na instituição. Essas constatações divergem dos achados de Lorenzato, Behr e Goularte (2016) que identificaram em sua pesquisa que um dos problemas na implantação do SIC é cultural, ou seja, a cultura do Estado analisado era o de controlar o orçamento e não os custos e que os gestores não tinham conhecimento da ferramenta custos e não sentiam falta do sistema. Na instituição estudada é possível depreender que são crescentes as discussões a respeito da temática custos, porém é necessária a expansão desse debate para outros setores que serão os responsáveis por subsidiar o sistema com informações relacionadas aos custos de sua competência. Além disso, é oportuno destacar que, na observação realizada durante as entrevistas e em decorrência das falas dos entrevistados do grupo 1 – diretores, foram identificados alguns pontos, como a inexistência de conhecimento pleno no assunto e pela falta da cultura da instituição no uso da informação de custos, que indicam que poderá haver resistência por parte desse grupo.

A respeito do desconhecimento e desvalorização da informação de custos, outra barreira imaterial apontada por Monteiro (2018), a prática de controle de custos existe de maneira rudimentar na instituição, pois se tornou obrigatório, a partir de abril de 2018, o preenchimento do centro de custo no ato do registro das despesas no SIAFI (ANEXO A – Aba para preenchimento do Centro de Custos no SIAFI), porém essa informação ainda não é suficiente para atendimento das necessidades informacionais dos gestores do órgão, pois conforme relatado pelo E9, a inclusão dos dados no sistema ainda está sendo realizada de maneira genérica. No caso específico em análise, a implantação do Sistema de Informação de Custos não foi ocasionada pelo desconhecimento ou inexistência de prática de controle de custos, pois ainda que preliminar, ele já existe na instituição.

No tocante as características da instituição, como a complexidade e o porte, constituírem barreiras à implantação do SIC, os gestores concordam que esse fator pode interferir na implantação da ferramenta em instituições mais complexas, que possuem muitas unidades ou pela amplitude da instituição. As falas a seguir discorrem sobre esse aspecto.

E9: Sim, com certeza. Quanto mais unidades descentralizadas, né, unidades... não descentralizadas, unidades acadêmicas, né, setoriais, a complexidade fica maior e dependendo do tipo de informação que a gestão definir como necessária aumenta muito mais o trabalho, né?

E10: a gente tem uma coisa diferente das instituições administrativas, né? Isso com certeza é uma peculiaridade que toda vez que vai se implantar um sistema novo, ou um serviço novo a gente tem que levar em consideração. Vou dar um exemplo dos

sistemas estruturantes que o governo chama. Têm vários sistemas estruturantes, que na hora que a gente vai implantar na universidade ele não é 100% adequado, então isso com certeza influencia.

A esse respeito, a complexidade da organização deve ser considerada para implantação do SIC, bem como as particularidades inerentes ao setor, pois conforme pontuam Silva, Morgan e Costa (2004) o sistema desenvolvido deve admitir a alocação adequada dos recursos por unidades, tornado seu controle mais efetivo. No tocante a pouca efetividade do controle de custos no setor público devido à negligência de controles externos, como o tribunal de contas, representarem barreiras para implantar o SIC na instituição, o E9 acredita que a influência poderia ocorrer se acaso houvesse algum tipo de punição, porém destaca que já há cobrança do TCU por esse tipo de informação.

E9: Eu acredito que não. A não ser que gerasse penalidades, né? Mas cobrança já existe, tanto é que o custo já é previsto desde 1964, né, na Lei 4.320 lá, já existia previsão de se ter essas informações de custo e nunca se teve um sistema assim. Então eu acho que deve ter o quê? Uns 5 anos pra cá, um pouco mais, que se tem preocupado com esse tipo de informação, né, que se tem estudado mais o setor público essas informações. E nos relatórios de gestão, o TCU já cobra essas informações.

Referente à exigência citada na fala do E9, o TCU já se manifestou a respeito da implantação do sistema de custos, quando, por meio do Acórdão n.º 1.078/2004 (TCU, 2004), determinou à Secretaria de Orçamento e Finanças do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão que adotasse providências para que a Administração Pública Federal pudesse dispor da ferramenta com maior rapidez possível. Além disso, as Instituições Federais de Ensino Superior devem demonstrar em seus relatórios de gestão, conforme Decisão n.º 408/2002 (TCU, 2002), diversos indicadores de desempenho, sendo um deles o cálculo do custo corrente/aluno equivalente. Nesse sentido, demonstra-se que há cobrança a respeito das informações de custos no âmbito federal, não sendo esse o impedimento a implantação do SIC nessas instituições. Contudo, conforme Bitti, Aquino e Cardoso (2011), o ente público consegue legitimar-se por se adequar as exigências legais, porém tais técnicas utilizadas para essa legitimação podem não ser utilizadas no âmbito interno da instituição para fins de gestão. Assim, por mais que ocorra cobrança efetiva dos órgãos de controle para apresentação de informações relativas a custos, esses elementos podem não ser suficientes para atender as demandas informacionais dos gestores, como ocorre na instituição em análise.

Outro aspecto apontado na literatura como barreira à implantação do Sistema de Informação de Custos, a incompletude ou inadequações na norma, que consiste nas limitações

encontradas na legislação que regulamenta os custos no setor público a respeito de como deverá ser a implantação do SIC, a E8 concorda que falta uma definição da metodologia de cálculo dos custos das Universidades, que deveria ser regulamento pelo próprio Ministério da Economia, e que essa indefinição dificulta a implantação do SIC nessas instituições.

Adicionalmente, a respeito dos normativos contábeis que regulam os custos no setor público, em especial a NBC T 16.11 (CFC, 2011) o E9 entende que a norma é muito simplificada e por esse motivo está em revisão para aprimoramentos. Nesse sentido, depreendeu-se que uma das maiores dificuldades apontadas pelos entrevistados é a falta de uma metodologia de cálculo que possa atender e ser utilizado pela instituição, assim, dos relatos dos entrevistados emergiu-se outra barreira, a da falta de metodologia de cálculo para apuração do custo. Essa dificuldade também foi apontada no estudo de Lorenzato, Behr e Goularte (2016), que indicaram como um dos problemas na implantação do SIC no Estado do Rio Grande do Sul a dificuldade na escolha de diretriz a ser seguida para o desenvolvimento conceitual do sistema. A pesquisa realizada por Soares e Parcianello (2018) também identificou a falta de um modelo de sistema a ser seguido como elemento que dificulta a adoção do sistema de custos. Os trechos apresentados a seguir ratificam essa dificuldade para implantação do SIC.

E8: o que se discute muito, no âmbito das universidades e, de uma maneira geral, no âmbito do Governo, é a questão do custo aluno, que esse é, inclusive, um tema muito polêmico, o que entra na base de cálculo desse custo ou não.

E8: o grande problema, o maior problema hoje na geração do custo, que ele seja, eu vou chamar assim, recebido e aceito por todos é questão conceitual, não é a questão de pessoal, de técnica.

E8: Mas assim, a questão conceitual, ela é muito mais, hoje, difícil... não é difícil a palavra, muito mais determinante do que, de fato, as pessoas. Nós temos excelentes profissionais na Universidade.

E8: Por isso que eu estou falando pra você que a questão conceitual, ela é muito mais, hoje, que faz essa diferença nesse momento do que número de pessoas que a instituição tem ou mesmo o sistema. Eu sei que o sistema demora um pouco pra desenvolver, mas eu acho que a questão conceitual, hoje, ela é a mais determinante nesse processo.

E8: existem várias teses, vários estudos, várias propostas, mas no serviço público tinha que ter um conceito padronizado. Ficaria mais fácil, até pra nós que estamos desenvolvendo.

E8: quando eu volto na questão conceitual, nós temos, por exemplo, o que aconteceu lá, naquele período, quando o MEC fez e algumas universidades apareceram muito lá em cima, com um valor exorbitante. Tinha aluno custando 80 mil Reais/ano. E outros 19 mil e outros... diferentemente do TCU, que tem uma metodologia em que, por exemplo, enquanto o aluno da Universidade [nome da instituição], aqui ficando limitada a [localização da Universidade], o custo aluno aparecia com 21 ou 22 mil Reais, depende, se você inclui o hospital universitário ou se você não coloca o hospital universitário, né, porque o hospital, hoje, está cedido.

E9: que tipo de informação o gestor quer? E, muitas vezes, a gente não tinha essa informação, né? Então a gente teve que criar algumas situações, falar, não, é isso, é isso, isso vai compor o custo, não vai, a questão do Hospital Universitário, não faz parte mais da Universidade, hoje é gerido por outra empresa, a Ebserh, mas a gente não tinha essa informação. O custo que hoje é gerado, de pessoal que está cedido, ele vai compor o custo de alguma unidade? Da medicina? Da enfermagem, já que os profissionais estão atuando lá? Então assim, não se tinha uma... então não se tem uma definição certa disso, né? Talvez assim, tem que definir um percentual do custo de pessoal que fica lá, que vai compor o custo do curso, não é, é 70%, é 50%? Faltam ainda esses detalhes pra se definir mesmo.

E9: Eu acho que deveria ter algo mais padronizado no nível de universidades, né, o próprio Ministério da Educação padronizar. Não definir o que cada universidade vai ter de informação, mas informações padrões pra que se tenha essa comparabilidade.

E9: E foi muito tempo, assim, pra gente conseguir definir quais eram os tipos de informações e quais eram os... que a gente chama de centros de custo, né, quais centros de custo a gente ia definir.

Observa-se nas falas dos entrevistados que a maior dificuldade enfrentada no tocante a implantação do SIC é definir quais itens irão compor o custo e de que forma serão realizados os rateios das despesas de uso comum. Outro desafio refere-se às informações concernentes aos inativos e pensionistas e aos servidores cedidos a outras instituições, como no caso do hospital universitário. Nesse sentido, a definição desses critérios é de grande importância, pois a escolha de uma metodologia que não reflita a realidade dos custos de uma instituição pode acarretar em uma percepção distorcida dos custos do ensino dessas entidades (SOARES, 2014). Concordando ser importante a definição de uma metodologia de cálculo, alguns estudos (AMARAL, 2004; COSTA, 2018; MAGALHÃES *et al.*, 2010; PETER *et al.*, 2003; REINERT, 2005; SILVA; MORGAN; COSTA, 2004) buscaram desenvolver metodologias de cálculo, os quais focaram no cálculo do custo/aluno.

O estudo de Silva, Morgan e Costa (2004) apresentou uma metodologia para cálculo desse custo, e utilizaram como base de dados primária as informações a respeito do orçamento da instituição, especificando por centro de custo e rubrica orçamentária. Foram eliminados do cálculo os itens vinculados a despesas de capital, aposentadorias, sentenças judiciais, indenizações e pensões, além disso, retiraram-se do cálculo os valores que não possuem associação com as atividades de ensino. Em relação aos gastos com hospitais universitários, os autores consideraram que 35% foram destinados a atividades de ensino. No entanto, destacaram algumas dificuldades para o cálculo do custo-aluno, como por exemplo, um sistema de custeio que identifique com maior fidedignidade os recursos direcionados nas atividades operacionais do hospital universitário, além de desconsiderarem totalmente o valor de investimentos, o que, segundo os autores, deveria ser considerado a partir de uma estimativa. Os autores ainda evidenciam a complexidade em mensurar custos nas instituições

de ensino. Essa complexidade pode ser explicada, pois essas instituições apresentam grande diversidade quanto às atividades que desenvolvem (MAGALHÃES *et al.*, 2010). Dessa maneira, Silva, Morgan e Costa (2004) defendem a necessidade do desenvolvimento de um sistema de informação que possua metodologia aplicável às instituições de ensino públicas.

Lovato (2015) defende que a definição da metodologia a ser utilizada no sistema de custos deve ser feita de maneira criteriosa, a fim de se ter uma ferramenta eficiente para análise dos gastos públicos. Assim, entende-se que a definição de uma metodologia de cálculo que pudesse nortear as variáveis a serem utilizadas no cálculo dos custos seria um grande avanço para implantação do SIC.

A última variável apresentada por Monteiro (2018) como barreira a implantação do SIC nos órgãos públicos é a falta de cultura da gestão de custos. A esse respeito, o E9 relata acreditar ser uma barreira enorme, pois não há nas instituições de ensino públicas, de maneira geral, a cultura na apuração dos custos. Nesse sentido, disseminar a relevância do SIC é importante para diminuição dessa barreira, e como afirma Araujo (2011), à mudança de cultura evolui conforme o envolvimento, a informação e a sensibilização dos gestores públicos a respeito da relevância da apuração de custos para o estímulo e continuidade do processo de aprimoramento da gestão pública. O Quadro 12 sintetiza as barreiras apontadas pelos entrevistados para a implantação do SIC na instituição em análise.

Quadro 12 – Barreiras para implantação do SIC apontadas pelos entrevistados

Variáveis/Barreiras à implantação do SIC	E8	E9	E10
MATERIAIS			
Sistemas inexistentes ou inadequados	X	X	X
Pessoas (em quantidade e capacitadas)	X	X	X
Equipamentos			
IMATERIAIS			
Aspectos culturais (resistência à mudança)			
Desconhecimento e desvalorização (Utiliza da informação de custos)			
Características da organização (Complexidade, porte)	X	X	X
Atuação dos tribunais de contas (fiscalização e cobrança efetiva)	X	X	X
Incompletude ou inadequações da norma	X	X	
Falta de Cultura da gestão de custos	X	X	
Inexistência de metodologia de cálculo	X	X	

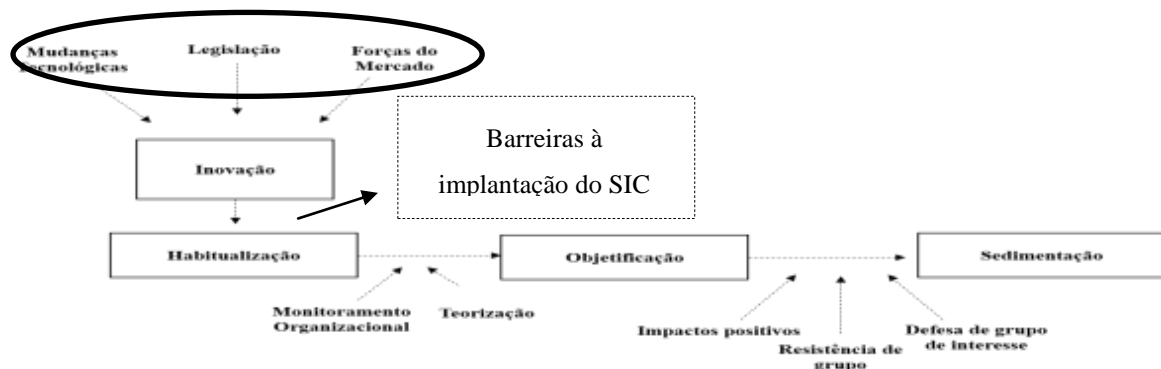
Fonte: elaborado pela autora.

Assim, com base nos elementos de análise apresentados por Monteiro (2018), algumas barreiras são aplicáveis à instituição analisada, principalmente as imateriais, como as características da instituição, incompletude ou inadequações da norma e a falta de cultura na gestão de custos. Quanto às barreiras materiais, como sistemas inexistentes ou inadequados, foi relatado pelos entrevistados que ainda não existe um sistema específico de custos na

instituição e que esse sistema deve ser formulado de modo que seja integrado com outros sistemas existentes, como os sistemas estruturantes e internos, dessa forma, depreende-se que é uma barreira a ser superada. No quesito pessoas, os relatos apontam que há pessoas capacitadas para a operacionalização do sistema, porém há necessidade de aprimoramento desses servidores nos aspectos relativos ao tema custos. Em especial, constatou-se uma nova barreira, aplicada a essa instituição, que é a falta de uma metodologia de cálculo para apuração dos custos e, a fim de confirmar essa informação, buscou-se por meio dos relatórios de gestão da entidade identificar essa informação. Assim, por meio de análise documental, foram analisados os relatórios de gestão dos anos de 2017 e 2018, no qual foi ratificada a informação a respeito da dificuldade na adoção de uma metodologia de cálculo, onde na parte específica de gestão de custos é explicado que os maiores desafios para consolidação das informações de custos estão na metodologia de rateio de despesas comuns e no detalhamento das informações relativas à folha de pagamento de pessoal. Esse achado demonstra que, mesmo tendo instituído em 2017 grupo de trabalho com a finalidade de implantação do SIC na instituição, o sistema ainda não se encontra ativo pela falta de uma metodologia que atenda as especificidades e interesses de informação da instituição.

Por fim, a respeito da institucionalização do sistema de informação de custos a análise permitiu identificar que a instituição está no estágio pré-institucional, onde as forças causais externas à instituição induzem a introdução de inovações na organização. A figura 7 demonstra os estágios de institucionalização de Tolbert e Zucker (1999) e foi adaptada a fim de demonstrar o estágio que a instituição analisada se encontra.

Figura 7 – O estágio e as Barreiras para Institucionalização do SIC na instituição analisada



Fonte: adaptada de Tolbert e Zucker (1999, p. 205).

Como demonstra a caixa de texto destacada em pontilhado na figura 7, as barreiras apresentadas por Monteiro (2018) constituem impedimento para que a instituição dê continuidade ao processo de institucionalização do SIC. Dessa forma, por mais que existam pressões externas, como a legislação determinando a implantação do SIC em entidades do setor público ou as forças de mercado, como por exemplo, o momento econômico que restringe ou limita o orçamento dos órgãos públicos e estimula à adoção de ferramentas que melhorem a gestão desses recursos, a institucionalização ainda não ocorreu devido a algumas barreiras, como as apontadas no estudo de Monteiro (2018), mas predominantemente pela falta de uma metodologia de cálculo que atenda as especificidades do órgão. Dessa maneira, constata-se que a sedimentação não ocorrerá até que essas dificuldades sejam superadas pela instituição analisada.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve por objetivo identificar as características da informação de custos e as barreiras à institucionalização do sistema de informação de custos em uma Instituição Federal de Ensino Superior na visão dos gestores. Com base em estudo de caso, de natureza descritiva e abordagem qualitativa dos dados foi realizado por meio de entrevistas, análise documental e observação direta e, para tratamento dos dados, utilizou-se da técnica de análise de conteúdo com uso do *software* Nvivo.

No tocante ao conhecimento dos gestores a respeito do assunto custos e sistema de informação de custos, constatou-se que o tema está presente nos debates dos entrevistados que estão diretamente envolvidos no processo de implantação do SIC, identificados neste estudo como responsáveis pela implantação do SIC (administradores), porém essa discussão iniciou-se em 2017, ano que se instituiu grupo de trabalho para implantação do sistema de informação de custos. Dessa maneira, verificou-se que a discussão ainda é recente na instituição, além de envolver apenas os níveis de Reitoria e Pró-reitoria, e que as demais unidades não têm envolvimento no assunto. No caso analisado, de maneira geral, observou-se que o conhecimento dos diretores sobre o tema custos é baixo, porém a importância dessas informações para esses gestores é relevante no sentido que pode ser uma ferramenta na gestão orçamentária e financeira. Notou-se, que apesar de relatarem que o custo é necessário a gestão, os diretores entrevistados possuem uma preocupação maior com a disponibilidade dos recursos orçamentários e confundem gasto com custo. Essas constatações podem ser atenuadas com o desenvolvimento de ações por parte da instituição analisada, com o objetivo de promover o assunto e demonstrar que a gestão de custos e o SIC podem proporcionar uma qualificação dos processos de gestão, bem como a identificação dos custos dos serviços prestados.

No que se refere às características da informação de custos, a investigação objetivou verificar se os atributos necessários à informação de custos apontados pela NBC T 16.11 (CFC, 2011) também eram vistos como importantes sob a ótica dos gestores que poderão utilizar dessas informações. Tal conhecimento torna-se relevante no momento do desenvolvimento do sistema de informações de custos, pois permite aos desenvolvedores conhecer as necessidades informacionais dos usuários, e com isso aprimorar e desenvolver um sistema que atenda tais necessidades, visto que, os usuários necessitam perceber a relevância das informações geradas para que a adoção do sistema ocorra com efetividade. Assim, verificou-se que os atributos da informação de custos indicados pela NBC T 16.11 são

características vistas como importantes pelos gestores entrevistados. Adicionalmente, os gestores entrevistados indicaram que o sistema de informações de custos deve possuir fácil linguagem, uso e acesso.

Este trabalho evidenciou, ainda, que algumas barreiras apontadas por Monteiro (2018) como dificuldades a implantação de custos são capazes de influenciar a adoção do Sistema de Informação de Custos na instituição analisada. As barreiras apontadas pelos responsáveis pela implantação do SIC foram a respeito do sistema, que deve estar integrado a outros sistemas da instituição, como os sistemas estruturantes. Em relação à pessoal, relatou-se que há pessoal na equipe de contabilidade em número suficiente para atendimento às demandas do sistema, e que deverá ser feito um aprimoramento desses servidores e um alinhamento desses com a equipe técnica da área de tecnologia da informação. Outros aspectos apontados por Monteiro (2018) foram indicados como dificuldades para implantar o SIC, como aspectos culturais, as características da organização e a falta de cultura da gestão de custos no setor público, contudo a barreira que emergiu com maior intensidade diz respeito a falta de uma metodologia que atendessem as particularidades e necessidades da instituição.

Diante ao exposto, a partir das evidências produzidas no decorrer do desenvolvimento desta pesquisa, identificou-se que a implantação do SIC na instituição analisada encontra-se na fase de pré-institucionalização, e por mais que as pressões externas ocorram, como a legislação e outras forças de mercado, a institucionalização total ainda não ocorreu devido a algumas barreiras que impedem a implantação do SIC, e conseqüentemente a sedimentação dessa ferramenta gerencial na instituição. Portanto, tendo em vista os fatos apresentados, conclui-se que os objetivos propostos neste estudo foram alcançados.

Esta pesquisa apresenta algumas limitações, que impedem a generalização dos seus resultados. Pela inviabilidade de realização das entrevistas com a totalidade de diretores da instituição, há possibilidade de as informações obtidas refletirem parcialmente a realidade da instituição. Outra limitação foi o isolamento social, ocasionado pela COVID-19, que impossibilitou que as entrevistas fossem realizadas de modo presencial e limitou a execução do trabalho.

Considera-se como sugestão de pesquisas futuras, a abrangência desse estudo para outras instituições de ensino públicas, como Universidades e Institutos Federais, para confrontação dos resultados evidenciados, bem como em outros momentos da institucionalização do SIC em IFES, cabendo investigação na fase de implantação e posterior uso da informação gerada. Ademais, como sugestão de novas pesquisas, a ampliação das unidades de análise, ou a utilização de método misto, com abordagem quantitativa para um

maior número de gestores e a ratificação desses dados por meio de entrevistas. Além disso, como o estudo realizou-se no âmbito de uma instituição de ensino pública, sugere-se o estudo em contextos como prefeituras e hospitais públicos, para confrontação dos resultados apontados nesta pesquisa.

Como contribuição, as evidências encontradas nesta pesquisa oferecem elementos que permitem avaliar quais características são importantes para compor o sistema a ser desenvolvido pela instituição, dessa forma, a elaboração dessa ferramenta pode ser aprimorada com vistas a atender essas necessidades informacionais. Além disso, caracterizaram-se as barreiras que a instituição enfrenta para institucionalização do SIC, com isso, permite uma reflexão das ações necessárias à superação dessas barreiras com o objetivo de institucionalização total do sistema, o que pode também beneficiar outras instituições da mesma natureza, que poderiam adotar medidas semelhantes e ter como parâmetro o sistema de informação de custo desenvolvido para modelagem de outros sistemas de acordo com suas especificidades. Adicionalmente, a institucionalização total do SIC pode elevar a qualidade do gasto público, subsidiando os gestores com informações para a tomada de decisões.

REFERÊNCIAS

- AGUIAR, Marcelo Lobo. **Desafios e benefícios da Implantação de um Sistema de Custos na Gestão Pública**. 2018. 112 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: <http://rigeo.cprm.gov.br/xmlui/handle/doc/20453>. Acesso em: 1 maio de 2020.
- ALBUQUERQUE, Nathalia Alcântara de. **Framework sobre o uso de Custos na Administração Pública à Luz das Alavancas de Controle: Um Estudo de Caso no Governo Federal**. 2017. 122 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade de Brasília, Faculdade de Economia, administração, Contabilidade Gestão de Políticas Públicas, Brasília, 2017. Disponível em: <http://repositorio.unb.br/handle/10482/31363>. Acesso em: 17 jul. 2019.
- ALMEIDA, André Graf de; BORBA, José Alonso; FLORES, Luiz Carlos da Silva. A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública: um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 43, n. 3, p. 579-607, jun. 2009. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122009000300004. Acesso em: 23 jul. 2019.
- 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: 6 jul. 2019.
- AMARAL, Nelson Cardoso. Evolução do Custo do Aluno das IFES: Eficiência? Avaliação: **Revista da Avaliação da Educação Superior**, Campinas, v. 9, n. 2, p. 115-126, jan. 2004. Disponível em: <http://periodicos.uniso.br/ojs/index.php/avaliacao/article/view/1272>. Acesso em: 13 ago. 2019.
- AMARAL, Neuton Alcedir de Lima *et al.* O sistema de custos do governo federal e as responsabilidades dos contadores das IFES. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 19, n. 2, p. 23-39, maio/ago. 2014. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rmccuerj/article/view/9331>. Acesso em: 31 jul. 2019.
- ANDES. Orçamento da Educação sofre corte de R\$ 5,83 bilhões. **Andes.org.br**, Brasília, 2 abr. 2019. 17:05. Disponível em: <https://www.andes.org.br/conteudos/noticia/orcamento-da-educacao-sofre-corte-de-r-5-83-bilhoes1>. Acesso em: 29 jul. 2019.
- ARAÚJO, Celina Aureliano de; CARNEIRO, Alexandre de Freitas; SANTANA, Alex Fabiano Bertollo. Sistemas de Custos Públicos: entendimento e implantação nos municípios de Rondônia. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 20, n. 2, p. 66-84, maio/dez. 2015. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rmccuerj/article/view/15009/pdf>. Acesso em: 31 jul. 2019.
- ARAÚJO, Marcelo Bernardino; RODRIGUES FILHO, Bruno Amado; GONÇALVES, Rodrigo Franco. Business Process Management Notation for a Costing Model. **Brazilian Journal of Operations & Production Management**, Rio de Janeiro, v. 13, n. 3, p. 244-251,

2016. Disponível em: <https://doi.org/https://doi.org/10.14488/BJOPM.2016.v13.n3.a2>. Acesso em: 29 jul. 2019.

ARAUJO, Roberto Pinto de. **Análise do nível de Aderência do modelo conceitual do sistema de custos às teorias da contabilidade de custos: experiência no governo federal para configuração e implantação do Sistema de Informações de Custos – SIC.** 2011. 125 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças, Rio de Janeiro, 2011. Disponível em: http://www.bdtd.uerj.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=2663. Acesso em: 14 jul. 2019.

AZIZI ISMAIL, Noor. Activity-based management system implementation in higher education institution. **Campus-Wide Information Systems**, [S.l.], v. 27 n. 1, p. 40-52, 2010. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/243463523_Activity-based_management_system_implementation_in_higher_education_institution_Benefits_and_challenges. Acesso em: 13 ago. 2019.

BAIENSE, Ellen White; DA ROSA, Fabricia Silva. 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**, São José dos Pinhais, v. 4, n. 5, p. 2097-2110, 2018. Disponível em: <http://www.brjd.com.br/index.php/BRJD/article/view/241>. Acesso em: 24 jul. 2019.

BARDIN, Lawrence. **Análise de conteúdo.** Lisboa, PT: Edições 70, 1977.

BARROS, Vaine de Magalhães. O novo velho enfoque da informação contábil. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v. 16, n. 38, p. 102-112, maio/ago. 2005. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772005000200009&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 16 ago. 2019.

BENTES, Anderson Carlos Lima. **Um modelo de apuração de custos/aluno aplicado ao Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Amazonas – IFAM.** 2015. 94 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal do Amazonas, Manaus, 2015. Disponível em: <https://tede.ufam.edu.br/handle/tede/5108>. Acesso em: 13 ago. 2019.

BIELSCHOWSKY, Carlos Eduardo. Avaliando o Desempenho e Custos da Graduação das Instituições Federais de Ensino Superior. **EaD em Foco**, [S.l.], v. 9, n. 1, maio 2019. Disponível em: <http://eademfoco.cecierj.edu.br/index.php/Revista/article/view/828>. Acesso em: 29 jul. 2019.

BITTI, Eugenio José Silva; 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**, Blumenau, v. 7, n. 3, p. 6-24, set. 2011. Disponível em: <https://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/1904>. Acesso em: 22 jul. 2019.

BORGES, Thiago Bernardo; MARIO, Poueri do Carmo; CARNEIRO, Ricardo. A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 47, n. 2, p. 469-491,

abr. 2013. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122013000200009&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 3 jul. 2019.

BLONSKI, Fabiano *et al.* O Controle Gerencial na Perspectiva do New Public Management: O Caso da Adoção do Balanced Scorecard na Receita Federal do Brasil. **Administração Pública e Gestão Social**, Viçosa, p. 15-30, jan. 2017. Disponível em: <https://periodicos.ufv.br/ojs/apgs/article/view/4912>. Acesso em: 22 jul. 2019.

BRASIL. **Lei n.º 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. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 23 mar. 1964, Seção 1, p. 2745. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 3 jul. 2019.

BRASIL. **Decreto-Lei n.º 200**, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 27 fev. 1967, Seção 1, Sup. p. 4. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: 3 jul. 2019.

BRASIL. **Decreto n.º 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. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 24 dez. 1986. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D93872.htm. Acesso em 3 jul. 2019.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 3 jul. 2019.

BRASIL. **Decreto n.º 2.829**, de 29 de outubro de 1998. Estabelece normas para a elaboração e execução do Plano Plurianual e dos Orçamentos da União, e dá outras providências. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 30 out. 1998, Seção 1, p. 9. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D2829.htm. Acesso em 3 jul. 2019.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 5 maio 2000, Seção 1, p. 1. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 4. jul. 2019.

BRASIL. **Lei n.º 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. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 7 fev. 2001, Seção 1, p. 2. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10180.htm. Acesso em 5 jul. 2019.

BRASIL. **Portaria interministerial n.º 945**, de 26 de outubro de 2005. Constitui comissão para elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos, para subsidiar a implantação do sistema de custos na Administração Pública Federal. Diário Oficial da União, Brasília, DF: Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, 26 out. 2005, n. 945. Disponível em:

<https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:controladoria.geral.uniao,ministerio.fazenda,ministerio.planejamento.orcamento.gestao:portaria.interministerial>. Acesso em: 5 jul. 2019.

BRASIL. **Portaria n.º 184**, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Diário Oficial da União, Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 26 ago. 2008, seção 1, p. 24. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=24439>. Acesso em: 8 jul. 2019.

BRASIL. **Portaria n.º 157**, de 9 de março de 2011. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. Diário Oficial da União, Brasília, DF: Secretaria do Tesouro Nacional, 2011a. Disponível em: http://www.fazenda.gov.br/pmimf/frentes-de-atuacao/custos/download-de-arquivos/portstn_157_09mar2011.pdf. Acesso em: 5 jul. 2019.

BRASIL. **Portaria n.º 716**, de 24 de outubro de 2011. Dispõe sobre as competências dos Órgãos Central e Setoriais do Sistema de Custos do Governo Federal. Diário Oficial da União, Brasília, DF: Secretaria do Tesouro Nacional, 2011b. Disponível em: https://cdn.tesouro.gov.br/sistemasinternos/apex/producao/sistemas/thot/arquivos/publicacoes/117_99027/Portaria%20N%C2%BA%20716,%20de%2024%20de%20outubro%20de%202011..pdf. Acesso em: 8 jul. 2019.

BRASIL. **Portaria n.º 437**, de 12 de julho de 2012. Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI – Perguntas e Respostas e VII – Exercício Prático, da 5ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Diário Oficial da União, Brasília, DF: Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional, 12 jul. 2012. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/367031/CPU_MCASP_ParteGeral.pdf/0e46b54b-c83e-462b-a435-6c7fe4650e97. Acesso em: 29 jul. 2019.

BRASIL. **Financiamento da educação superior no Brasil**: impasses e perspectivas [recurso eletrônico]. Brasília: Câmara dos Deputados, Edições Câmara, 2018. Série estudos estratégicos. n. 11. E-book. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/acamara/estruturaadm/altosestudios/pdf/financiamento-da-educacao-superior-no-brasil-impasses-e-perspectivas>. Acesso em: 29 jul. 2019.

BRASIL. **Decreto n.º 9.741**, de 29 de março de 2019. Altera o Decreto n.º 9.711, de 15 de fevereiro de 2019, que dispõe sobre a programação orçamentária e financeira, estabelece o cronograma mensal de desembolso do poder executivo federal para o exercício de 2019 e dá outras providências. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 29 mar. 2019, Seção 1, p. 1. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/orcamentos-anuais/2019/legislacao/programacao/decreto-no-9-741-de-29-de-marco-de-2019.pdf/view>. Acesso em: 29 jul. 2019.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. A reforma gerencial do Estado de 1995. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 34, n. 4, p. 7-26, jan. 2000. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6289>. Acesso em: 23 jul. 2019.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Democracia, estado social e reforma gerencial. **RAE-Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 50, n. 1, p. 112-116, mar. 2010. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1590/S0034-75902010000100009>. Acesso em: 23 jul. 2019.

BRUSCA, Isabel; LABRADOR, Margarita; CONDOR, Vicente. Management Accounting Innovations in Universities: A Tool for Decision Making or for Negotiation? **Public Performance & Management Review**, United Kingdom, v. 42, n. 4, p. 2-26, 2019. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/15309576.2018.1549086>. Acesso em: 13 ago. 2019.

CALAZANS, Angélica Toffano Seidel. Conceitos e uso da informação organizacional e informação estratégica. **Transinformação**, Campinas, v. 18, n. 1, p. 63-70, abr. 2006. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-37862006000100006&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 16 ago. 2019.

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. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 45, n. 5, p. 1565-1586, 2011. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/2442/reflexoes-para-um-framework-da-informacao-de-custos-do-setor-publico-brasileiro/i/pt-br>. Acesso em: 6 jul. 2019.

CARNEIRO, Alexandre de Freitas *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**, Florianópolis, v. 9, n. 18, p. 3-22, dez. 2012. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2012v9n18p3>. Acesso em: 22 jul. 2019.

CAVICHIOLO, Denize. **Fatores contingenciais que afetam a implementação do subsistema de informação de custos do setor público (SICSP) na percepção dos controllers e contadores municipais**. 2017. 119 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Cascavel, 2017. Disponível em: <http://tede.unioeste.br/handle/tede/3446>. Acesso em: 30 ago. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução n.º 1.129**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.2 – patrimônio e sistemas contábeis. Brasília, DF: CFC, 2008. Disponível em: http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001129. Acesso em: 29 jul. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução n.º 1.366**, de 25 de novembro de 2011. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Brasília, DF: CFC, 2011. Disponível em: www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1366.doc. Acesso em: 29 jul. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução n.º 1.268**, de 10 de dezembro de 2009. Altera, inclui e exclui itens da NBC T 16.1, 16.2 e 16.6 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público e dá outras providências. Brasília, DF: CFC, 2009. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=110707>. Acesso em 29 jul. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução n.º 1.437**, de 02 de abril de 2013. Altera, inclui e exclui itens da NBCs T 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <https://www legisweb.com.br/legislacao/?id=252909>. Acesso em 29 jul. 2019.

COLUSSI, Giovani Pasa; SOUZA, Ângela Rozane Leal de. Desafios para implantar um sistema de custos em Tribunal Regional do Trabalho no Rio Grande do Sul. **Revista Gestão e Desenvolvimento**, Novo Hamburgo, v. 15, n. 1, p. 29-56, jan. 2018. Disponível em: <https://periodicos.feevale.br/seer/index.php/revistagestaoedesenvolvimento/article/view/1289>. Acesso em: 16 ago. 2019.

COMISSÃO INTERMINISTERIAL DE CUSTOS. **Relatório Final**. Brasília, DF: Ministério da Economia, 2005. Disponível em: <https://www.tesouro.gov.br/documents/10180/626062/Minuta+MIC+-+GF/ed05e8da-e6c3-4c9d-a2f6-e951d2bc88f5>. Acesso em: 6 jul. 2019.

COOPER, Donald R; SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 10. ed. Porto Alegre, RS: Bookman, 2011.

COSTA, Abimael de Jesus Barros; NOGUEIRA, Lucas Eduardo Coutinho. Sistema de Custos no Setor Público: Discussão Sobre o Uso das Informações Geradas para a Tomada de Decisão no Governo Federal. **Revista de Administração e Contabilidade da FAT**, Feira de Santana, v. 9, n. 2, p. 20-46, 2017. Disponível em: <http://reacfat.com.br/index.php/reac/article/view/189/211>. Acesso em: 8 jul. 2019.

COSTA, Bianca dos Santos. **Apuração do Custo por Aluno**: Um estudo no Câmpus Palhoça Bilíngue do Instituto Federal de Santa Catarina. 2018. 123 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade do Estado de Santa Catarina, Centro de Ciências da Administração e Socioeconômicas, Programa de Pós-graduação em Administração, Florianópolis, 2018. Disponível em: http://palhoca.ifsc.edu.br/images/artigos/anexos/pdf/publicacoes/dissertacao_mestrado_bianca_dos_santos_costa.pdf. Acesso em: 8 jul. 2019.

COSTA, Francilene Cadete *et al.* Sistema de Custos no Setor Público. **GIGAPP Estudos Working Papers**, Espanha, v. 5, n. 83-90, p. 185-203, 1 fev. 2018. Disponível em: <http://www.gigapp.org/ewp/index.php/GIGAPP-EWP/article/view/102>. Acesso em: 13 ago. 2019.

COSTA JUNIOR, Fernando Torres da. **Gestão de Custos no Setor Público**: Análise da Viabilidade de Implantação do Sistema de Informações de Custo do Governo Federal (SIC) no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Paraíba (IFPB). 2016. 115 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão Pública) – Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Natal, 2016. Disponível em: <https://repositorio.ufrn.br/jspui/handle/123456789/21354>. Acesso em: 29 jul. 2019.

CRESWELL, Jonh W. **Projeto de Pesquisa: método qualitativo, quantitativo e misto**. Porto Alegre, RS: Bookman, 2007.

CRUVINEL, Daniel Pereira; LIMA, Diana Vaz de. Adoção do regime de competência no setor público brasileiro sob a perspectiva das normas brasileiras e internacionais de contabilidade. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, Brasília, v. 5,

n. 3, 16 nov. 2011. Disponível em: <http://www.repec.org.br/repec/article/view/185>. Acesso em: 8 jul. 2019.

DALBOSCO, Vagner; VIERA, Angel Freddy Godoy. Mediação tecnológica da informação no parlamento: estudo de uma assembléia legislativa no contexto brasileiro. **Informação & Sociedade**, João Pessoa, v. 21, n. 3, p. 119-130, set./dez. 2011. Disponível em: <http://www.periodicos.ufpb.br/ojs2/index.php/ies/article/view/10332/7000>. Acesso em: 19 ago. 2019.

DANTAS, José Marilson Martins. **Um modelo de custo aplicado ao setor público sob a visão da accountability**. 2013. 184 f. Tese (Doutorado Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, 2013. Disponível em: https://sucupira.capes.gov.br/sucupira/public/consultas/coleta/trabalhoConclusao/viewTrabalhoConclusao.jsf?popup=true&id_trabalho=84865. Acesso em: 17 jul. 2019.

DANTAS, José Marilson Martins; CROZATTI, Jaime. Implantação do sistema de custos no governo federal: percepção da maturidade das setoriais de custos. **Cadernos de Finanças Públicas**, Brasília, n. 14, p. 201-220, 2013. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/3816/1/Cadernos%20de%20Finan%c3%a7as%20P%c3%ablicas%20n.%2014%20Dez%202014.pdf>. Acesso em: 27 jul. 2019.

DEL SORDO, Carlotta; ORELLI, Rebecca L.; PADOVANI, Emanuele. Accounting practices in italian higher education system. **Economic Research-Ekonomska Istraživanja**, United Kingdom, v. 25, n. 3, p. 825-845, 2012. Disponível em: <https://pdfs.semanticscholar.org/2771/03cb4a6e1d050c7d7268df3cdea58f0e638f.pdf>. Acesso em 13 ago. 2019.

DIMAGGIO, Paul Joseph; POWELL, Walter W. The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American Sociological Review**, v. 48, n. 2, p. 147-160, abr. 1983. Disponível em: <https://www.uio.no/studier/emner/matnat/ifi/INF9200/v10/readings/papers/DeMaggio.pdf>. Acesso em: 3 set. 2019.

DIMAGGIO, Paul Joseph; POWELL, Walter W. A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. **RAE-Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 45, n. 2, p. 74-89, abr. 2005. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rae/article/view/37123>. Acesso em: 6 set. 2019.

DREHMER, Amanda Finck; RAUPP, Fabiano Maury; TEZZA, Rafael. Implantação de Sistema de custos em Prefeituras: o que dizem os contadores sobre as dificuldades e contribuições. **Revista da Universidade Vale do Rio Verde**, Betim, v. 15, n. 2, p. 449-463, 2017. Disponível em: <http://periodicos.unincor.br/index.php/revistaunincor/article/view/3354>. Acesso em: 1 maio 2020.

FALSARELLA, Orandi Mina; JANNUZZI, Celeste Aída Sirotheau Corrêa; BERAQUET, Vera Sílvia Marão. Informação empresarial: dos sistemas transacionais à latência zero. **Transinformação**, Campinas, v. 15, n. spe, p. 141-156, set./dez. 2003. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-37862003000500008&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 16 ago. 2019.

FERREIRA, Deosio Cabral et al. Avaliação do Sistema de Informações Gerenciais da Assembleia Legislativa do Amazonas. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 18, n. 2, p. 45-68, mai./ago. 2015. Disponível em: <https://www.revistacgg.org/contabil/article/view/737>. Acesso em: 13 ago. 2019.

FIIRST, Clóvis. **Contradições, Práxis e Forças Externas que impulsionaram a Gênese da Mudança Institucional para Implantação do Sistema de Informação de Custos em um Município Brasileiro**. 2016. 134 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2016. Disponível em: https://bu.furb.br/docs/DS/2016/362369_1_1.pdf. Acesso em: 17 fev. 2020.

FLICK, Uwe. **Desenho da Pesquisa Qualitativa**. Tradução Roberto Cataldo Costa. Porto Alegre, RS: Artmed, 2009.

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, p. 167-183, abr./jun. 2013. Disponível em: <http://www.repec.org.br/repec/article/view/311/741>. Acesso em: 30 jul. 2019.

FREZATTI, Fábio *et al.* **Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico**. São Paulo, SP: Atlas, 2009.

GUARIDO FILHO, Edson Ronaldo; COSTA, Mayla Cristina. Contabilidade e institucionalismo organizacional: fundamentos e implicações. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, Curitiba, v. 4, n. 1, p. 20-41, jan./abr. 2012. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/rcc/article/view/26685/17967>. Acesso em: 21 ago. 2019.

GUERREIRO, Reinaldo *et al.* Fatores determinantes do processo de institucionalização de uma mudança na programação orçamentária: uma pesquisa-ação em uma organização brasileira. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 10, n. 1, p. 59-76, 2005. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rcmccuerj/article/view/5608>. Acesso em: 23 ago. 2019.

GUERREIRO, Reinaldo; FREZATTI, Fábio; CASADO, Tânia. Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e teoria institucional. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 17, n. spe, p. 7-21, 1 ago. 2006. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34192>. Acesso em: 22 ago. 2019.

GUERREIRO, Reinaldo; PEREIRA, Carlos Alberto; FREZATTI, Fábio. Aplicação do modelo de burns e scapens para avaliação do processo de institucionalização da contabilidade gerencial. **Organizações e Sociedade**, Salvador, v. 15, n. 44, p. 45-62, jan./mar. 2008. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1984-92302008000100003&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 22 ago. 2019.

GUERREIRO, Reinaldo; PEREIRA, Carlos Alberto; REZENDE, Amaury José. Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de

caso. **Revista de Administração Mackenzie**, São Paulo, v. 7, n. 2, p. 78-101, 2006. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/11280>. Acesso em: 23 ago. 2019.

HEUSI, Aline Cristina da Silva. **Determinação do cálculo de custo por vaga e matrícula efetiva em universidade pública**: um estudo de caso no centro de artes da universidade do estado de Santa Catarina. 2014. 141 p. Dissertação (Mestrado em Administração) – Centro de Ciências da Administração e Socioeconômicas, Universidade do Estado de Santa Catarina, Florianópolis, 2014. Disponível em: <http://www.tede.udesc.br/handle/tede/641>. Acesso em: 30 jul. 2019.

HEUSI, Aline Cristina da Silva; RAUPP, Fabiano Maury; MORAES, Mário César Barreto. Utilização de Sistemas Custos em Universidades Públicas Federais e Estaduais Brasileiras. **Revista Espacios**, Venezuela, v. 35, n. 4, 2014. Disponível em: <https://www.revistaespacios.com/a14v35n04/14350404.html>. Acesso em: 28 jul. 2019.

HEUSI, Aline Cristina da Silva *et al.* Determinação do cálculo do custo por vaga e matrícula efetiva em universidade pública. **Revista Gestão Universitária na América Latina - GUAL**, Florianópolis, p. 70-92, nov. 2015. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/gual/article/view/1983-4535.2015v8n3p70>. Acesso em: 13 ago. 2019.

HOLANDA, Victor Branco de. **Controladoria governamental no contexto do governo eletrônico** – uma modelagem utilizando o enfoque sistêmico e a pesquisa-ação na coordenadoria de Controle Interno da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. 2002. 274 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

HOLANDA, Victor Branco de; LATTMAN-WELTMAN, Fernando; GUIMARÃES, Fabrícia (org.). **Sistema de informação de Custos na administração pública federal**: uma política de Estado. Rio de Janeiro, RJ: Editora FGV, 2010. Disponível em: http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/7725/CPDOC_SistemaDeInformacaoCusto.pdf?sequence=1. Acesso em: 13 jul. 2019.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Study 12** – Perspectives on cost accounting for government. New York, USA: IFAC, 2000. Disponível em: <https://www.ifac.org/publications-resources/study-12-perspectives-cost-accounting-governments>. Acesso em: 30 jul. 2019.

JANNUZZI, Celeste Aída Sirotheau Corrêa; TÁLAMO, Maria de Fátima Gonçalves Moreira. A empresa e os sistemas humanos de informação: uma abordagem conceitual para a gestão da informação. **Transinformação**, Campinas, v. 16, n. 2, p. 171-187, maio/ago. 2004. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-37862004000200005&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 19 ago. 2019.

KHAIR, Amir Antônio. **Lei de Responsabilidade Fiscal**: guia de orientação para as prefeituras. Brasília, DF: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão: BNDES, 2000. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/assuntos/planeja/orcamento-federal/lei-de-responsabilidade-fiscal/guia-de-orientacao-para-as-prefeituras>. Acesso em: 22 jul. 2019.

KLADI, Maria Clara Estevam; FERRARI, André Luiz Sant'Ana. O sistema de custos do Governo Federal e o macro processo orçamentário e financeiro da Administração Pública Federal. *In: Congresso CONSAD de Gestão Pública*, 4., 2011, Brasília. **Anais[...]** Painel 18/064, Brasília, DF: CONSAD, 2011. Disponível em: <http://sisweb.tesouro.gov.br/apex/cosis/thot/transparencia/anexo/4793:170213:inline>. Acesso em: 17 jul. 2019.

KREUZBERG, Fernanda; BECK, Franciele; LAVARDA, Carlos Eduardo Facin. Orçamento base zero: Um estudo de caso sob a perspectiva da teoria institucional. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 27, n. 3, p. 32-60, 23 set. 2016. Disponível em: <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/2547>. Acesso em: 26 ago. 2019.

KÜPPER, Hans-Ulrich. A specific accounting approach for public universities. **Journal of Business Economics**, Alemanha, v. 83, n. 7, p. 805-829, 2013. Disponível em: <https://link.springer.com/article/10.1007/s11573-013-0682-4>. Acesso em: 13 ago. 2019.

LIMA, Carlos Manuel Ferreira. The Applicability of the Principles of Activity-Based Costing System in a Higher Education Institution. **Economics and Management Research Projects: An International Journal**, [S.l.], v. 1, n. 1, p. 57-65, 2011. Disponível em: <https://ideas.repec.org/a/por/emrpij/v1y2011i1p57-65.html>. Acesso em: 13 ago. 2019.

LISBOA, Felipe Veck *et al.* Fatores de resistência no processo de implementação de um modelo de avaliação de desempenho em um órgão público. **Revista Gestão Organizacional**, Chapecó, v. 11, n. 3, 2018. Disponível em: <https://bell.unochapeco.edu.br/revistas/index.php/rgo/article/view/4554>. Acesso em: 5 set. 2019.

LORENZATO, Nadine Tomasel; BEHR, Ariel; GOULARTE, Jeferson Luís Lopes. Benefícios e Problemas na Implantação de um Sistema de Informação de Custos do Setor Público no Estado do Rio Grande do Sul. **ConTexto**, v. 16, n. 32, p. 126-141, jan./abr. 2016. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/66327>. Acesso em: 02 mar. 2020.

LOVATO, Ederson Luiz. **Sistema de informações de custos no setor público**: percepção dos usuários sobre a adoção, implementação e utilidade das informações de custos na gestão municipal. 2015. 138 f. Dissertação (Mestrado em Planejamento e Governança Pública) – Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, 2015. Disponível em: <http://repositorio.utfpr.edu.br:8080/jspui/handle/1/1155>. Acesso em: 13 ago. 2019.

LOVATO, Ederson Luiz *et al.* Sistemas de Informações de Custos no Setor Público no Brasil: Uma Análise da Percepção dos Usuários Sob o Enfoque da Gestão Governamental. **Revista de Globalização, Competitividade e Governabilidade**, v. 10, n. 1, p. 16-41, 2016. Disponível em: <https://gcg.universia.net/article/view/1556/sistemas-informacion-costos-el-sector-publico-brasil-analisis-la-percepcion-usuarios-acerca-el-enfoque-gestion-gobierno>. Acesso em: 23 jul. 2019.

LUTILSKY, Ivana Dražić; ČORIC, Jelena. Assessing the Cost Information Usage at Higher Education Institutions – Case Study in Croatia and Bosnia and Herzegovina. *Springer Proceedings in Business and Economics*, p. 769-784, 2018. Disponível em: https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-319-70377-0_53. Acesso em: 13 ago. 2019.

MACHADO, Nelson. **Sistema de Informação de Custo:** Diretrizes para Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental. 2002. 233 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002. Disponível em: <http://sisweb.tesouro.gov.br/apex/cosis/thot/transparencia/anexo/4783:175278:inline>. Acesso em: 17 jul. 2019.

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**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 791-820, ago. 2010. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S003476122010000400003&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 2 jul. 2019.

MAGALHÃES, Elizete Aparecida de. **Custo do Ensino de Graduação em Instituições Federais de Ensino Superior:** o caso da Universidade Federal de Viçosa. 2007. 129 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal de Viçosa, Viçosa, 2007. Disponível em: <http://locus.ufv.br/handle/123456789/2001>. Acesso em: 31 jul. 2019.

MAGALHÃES, Elizete Aparecida de *et al.* Custo do ensino de graduação em instituições federais de ensino superior: o caso da Universidade Federal de Viçosa. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 3, p. 637-666, jun. 2010. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S003476122010000300005&script=sci_abstract&tlng=pt. Acesso em: 28 jul. 2019.

MAGALHÃES, Luciana de Castro. **O financiamento da Universidade Estadual de Goiás:** O Programa Bolsa Universitária e o Custo do Aluno. 2009. 228 f. Dissertação (Mestrado em Educação) – Universidade Federal de Goiás, Goiânia, 2009. Disponível em: <http://repositorio.bc.ufg.br/tede/handle/tde/2067>. Acesso em: 28 jul. 2019.

MARTA FILHO, José *et al.* Importância da Contabilidade Gerencial e dos Sistemas de Informações para as Empresas. **Revista Científica UNAR**, Araras, v. 11, n. 2, p. 97-103, 2015. Disponível em: http://revistaunar.com.br/cientifica/documentos/vol11_n2_2015/9-IMPORT%C3%82NCIA%20DA%20CONTABILIDADE%20GERENCIAL%20E%20DOS%20SISTEMAS%20DE%20INFORMA%C3%87%C3%95ES%20PARA%20AS%20EMPRESAS.pdf. Acesso em: 19 ago. 2019.

MARTINS, Elsa; PEIXINHO, Rúben M. T. Desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão: O caso da Universidade do Algarve. **Dos Algarves: A Multidisciplinary e-Jornal**, Portugal, n. 29, p. 64-82, 2017. Disponível em: <http://www.dosalgarves.com/index.php/dosalgarves/article/view/112>. Acesso em: 13 ago. 2019.

MEDEIROS, Ana Lúcia; DUARTE, Michelle S. L. Trombini. Modelo de Apuração de Custos em Universidades Federais. **Revista Observatório**, São Paulo, v. 4, n. 5, p. 813-848, 1 ago. 2018. Disponível em: <https://sistemas.uft.edu.br/periodicos/index.php/observatorio/article/view/5307>. Acesso em: 29 jul. 2019.

MESSIAS, Diego; FERREIRA, Júlio César; SOUTES, Dione Olesczuk. Gestão de custos no setor público: um panorama de experiências internacionais. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 69, n. 3, p. 585-604, jul./set. 2018. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/2961/2023>. Acesso em: 3 jul. 2019.

MOLINA, Letícia Gorri. Tecnologias de informação e comunicação para gestão da informação e do conhecimento: proposta de uma estrutura tecnológica aplicada aos portais corporativos. In: VALENTIM, Marta (org.). **Gestão, mediação e uso da informação**. São Paulo, SP: Cultura Acadêmica, 2010. p. 143-167. Disponível em: <http://books.scielo.org/id/j4gkh/pdf/valentim-9788579831171-16.pdf>. Acesso em: 16 ago. 2019.

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**, Volta Redonda, v. 4, n. 1, p. 71-89, jan./jun. 2018. Disponível em: <http://www.rasi.vr.uff.br/index.php/rasi/article/view/167>. Acesso em: 13 ago. 2019.

MONTEIRO, Renato Pereira; PINHO, Joaquim Carlos da Costa. Contabilidade de Custos: uma análise da realidade do setor municipal de um estado do Brasil. **Revista Espacios**, Venezuela, v. 39, n. 3, 2018. Disponível em: <https://www.revistaespacios.com/a18v39n03/18390331.html>. Acesso em: 24 jul. 2019.

NOGUEIRA, Sónia Paula da Silva. **Utilidade da informação financeira autárquica para as tomadas de decisão dos utilizadores internos em Portugal**. 2012. 378 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Universidad Autónoma de Madrid, Madrid, 2012. Disponível em: <https://bibliotecadigital.ipb.pt/handle/10198/8144>. Acesso em: 12 ago. 2019.

OLIVEIRA, Kamila Pagel de; DE PAULA, Ana Paula Paes. Herbert Simon e os limites do critério de eficiência na nova administração pública. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, [S.l.], v. 19, n. 64, jan. 2014. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/cgpc/article/view/12605>. Acesso em: 24 jul. 2019.

ORNELAS, Danilo Gomes; FREIRE, Fátima de Souza; BARBOSA, Glauber de Castro. Custo aluno dos cursos de Ciências Contábeis do Sistema Universidade Aberta do Brasil (UAB). **Revista da FAE**, Curitiba, v. 15, n. 1, p. 166-183, jan./jun. 2012. Disponível em: <https://revistafae.fae.edu/revistafae/article/view/160>. Acesso em: 13 ago. 2019.

OYADOMARI, José Carlos *et al.* Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras: um estudo exploratório sob a ótica da teoria institucional. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 2, n. 2, p. 55-70, jan./abr. 2008. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rco/article/view/34705>. Acesso em: 23 ago. 2019.

PACHECO, Cíntia Gomes; VALENTIM, Marta Lígia Pomim. Informação e conhecimento como alicerces para a gestão estratégica empresarial: um enfoque nos fluxos e fontes de informação. In: VALENTIM, Marta (org.). **Gestão, mediação e uso da informação**. São Paulo, SP: Cultura Acadêmica, 2010. p. 319-341. Disponível em: <http://books.scielo.org/id/j4gkh/pdf/valentim-9788579831171-16.pdf>. Acesso em: 16 ago. 2019.

PADRONES, Kellen Gomes de Souza Almeida; SANTOS, Waldir Jorge Ladeira dos; COLARES, Ana Carolina Vasconcelos. Implementação do sistema de informação de custos no setor público: a experiência do governo federal brasileiro. **Science of Human Action**, Colômbia, v. 2, n. 1, p. 68-98, jan. 2017. Disponível em: <https://www.funlam.edu.co/revistas/index.php/SHA/article/view/2323>. Data de acesso: 31 jul. 2019.

PECI, Alketa; PIERANTI, Octavio Penna; RODRIGUES, Silvia. Governança e nova gestão pública: convergências e contradições no contexto brasileiro. **Organizações e Sociedade**, Salvador, v. 15, n. 46, p. 39-55, jul./set. 2008. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1984-92302008000300002. Acesso em: 22 jul. 2019.

PEREIRA, Ana Luísa; ROMÃO, Ana Lúcia. A implementação do sistema de contabilidade de custos nos municípios portugueses. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 12, n. 27, p. 165-186, dez. 2015. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/21758069.2015v12n27p165>. Acesso em: 31 jul. 2019.

PEREIRA, Fernando Antônio de Melo. A evolução da teoria institucional nos estudos organizacionais: um campo de pesquisa a ser explorado. **Revista Organizações em Contexto**, São Paulo, v. 8, n. 16, p. 275-295, jul./dez. 2012. Disponível em: <https://www.metodista.br/revistas/revistas-ims/index.php/OC/article/view/3396>. Acesso em: 27 ago. 2019.

PETER, Maria da Glória Arrais *et al.* Proposta de um sistema de custos para as universidades federais brasileiras fundamentado no activity based costing. **Anais[...]**. Rio de Janeiro: ANPAD, 2003. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/enanpad2003-gpg-1801.pdf>. Acesso em: 13 ago. 2019.

PIGATTO, José Alexandre M. *et al.* A importância da contabilidade de competência para a informação de custos governamental. **Rev. Adm. Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 821-837, jul./ago. 2010. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0034-76122010000400004&script=sci_abstract&tlng=pt. Acesso em: 16 jul. 2019.

RASLAN, Daniela Andrade; CALAZANS, Angélica Toffano Seidel. Data Warehouse: conceitos e aplicações. **Universitas: Gestão e TI**, Brasília, v. 4, n. 1, p. 25-37, jan./jun.2014. Disponível em: <https://www.publicacoes.uniceub.br/gti/article/view/2612/2400>. Acesso em: 16 jul. 2019.

REINERT, Clio. **Metodologia para apuração de custos nas IFES brasileiras**. 2005. 92 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Programa de Pós-graduação em Administração, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2005. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/101612/214279.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 13 ago. 2019.

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando; BEVILACQUA, Roberto. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. **Revista de Administração**

Pública, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 959-992, dez. 2010. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6955>. Acesso em: 9 jul. 2019.

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando; CARDOSO, Ricardo Lopes. Custos no setor público. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 44, p. 789-790, jul./ago. 2010. Disponível em: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=241016588002>. Acesso em: 30 abr. 2020.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3. ed. 10. reimpr. São Paulo, SP: Atlas, 2009.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 4. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2017.

RODNISKI, Cleber Marcos; SOUZA, Marcos Antônio. Estrutura do Sistema de Custos e os atributos da Informação: Um estudo com empresas brasileiras. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 10, n. 4, p. 45-67, dez. 2014. Disponível em: <https://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/4136>. Acesso em: 16 ago. 2019.

RODRIGUES, Charles; BLATTMANN, Ursula. Gestão da informação e a importância do uso de fontes de informação para geração de conhecimento. **Perspectivas em Ciência da Informação**, Belo Horizonte, v. 19, n. 3, p. 4-29, 2014. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/pci/v19n3/a02v19n3.pdf>. Acesso em: 16 ago. 2019.

ROSA, Fabrícia Silva da; SILVA, Luana Caroline; SOARES, Sandro Vieira. 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. **Contabilidad y Negocios: Revista del Departamento Académico de Ciencias Administrativas**, Peru, v. 10, n. 19, p. 2, 2015. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5212245>. Acesso em: 30 jul. 2019.

ROSA, Paulo Moreira da. **Proposta de modelo de gestão por atividades para universidades públicas brasileiras**. 2004. 227 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/87051/212037.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 12 ago. 2019.

SALADRIGUES, Ramon; TENA, Anna. Cost accounting in Spanish and Catalan universities: Its current status of implementation. **Intangible Capital**, Espanha, v. 13, n. 1, p. 117-146, jan. 2017. Disponível em: <http://www.intangiblecapital.org/index.php/ic/article/view/915>. Acesso em: 15 ago. 2019.

SANTANA, Esdras Carlos de; CORRÊA, Claudio Rodrigues. O Emprego do Sistema de Informação de Custos (SIC) do Governo Federal na Marinha do Brasil: Uma Análise Gerencial dos Custos no Setor Público. **Pensar contábil**, Rio de Janeiro, v. 16, n. 61, p. 37-44, set./dez. 2014. Disponível em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/view/2303>. Acesso em: 17 jul.2019.

SANTANA, Gislaire Aparecida da Silva; COLAUTO, Romualdo Douglas; CARRIERI, Alexandre de Pádua. Institucionalização de Instrumentos de custeio: o caso de uma organização do setor elétrico brasileiro. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 8, n. 2, p. 25-42, abr. 2012. Disponível em: <https://gorila.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/2461/1943>. Acesso em: 5 set. 2019.

SANTOS, Bárbara Katharine Soares dos; BAÊTA, Odemir Vieira; CUPERTINO, Sheila Arcanjo. Custo do aluno de Secretariado Executivo da Universidade Federal de Viçosa no ano de 2016. **Revista de Ciências Humanas**, Viçosa, v. 16, n. 2, p. 211-222, jul./dez. 2016. Disponível em: <https://www.locus.ufv.br/handle/123456789/19881>. Acesso em: 13 ago. 2019.

SANTOS, Marcos Roberto dos; COSTA, Flaviano; VOESE, Simone Bernardes. Causas da (não) utilização de sistemas de apuração de custos pelas Instituições Federais de Ensino Superior. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS (ABC), Porto de Galinhas, 23, 2016. **Anais[...]** Porto de Galinhas. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4130>. Acesso em: 27 jul. 2019.

SCARPIN, Jorge Eduardo; KREUZBERG, Fernanda; BECK, Franciele. Processo de mudança de um sistema de informação na controladoria: um estudo de caso sob o enfoque da velha teoria institucional. **RIGC**, Espanha, v. 1, n. 22, p. 1-21, jul./dez. 2013. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/299603420_Processo_de_mudanca_de_um_sistema_de_informacao_na_controladoria_um_estudo_de_caso_sob_o_enfoque_da_velha_teorias_institucional. Acesso em: 3 set. 2019.

SCAPENS, Robert W. Understanding management accounting practices: A personal journey. **The British Accounting Review**, United Kingdom, v. 38, n. 1, p. 1-30, 2006. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0890838905000673>. Acesso em: 6 set. 2019.

SCHEUERMANN, Cíntia; AZEREDO, Adriano José; HABERKAMP, Angela Maria. Sistemas de custos e métodos e custeio: uma análise da sua utilização no processo de tomada de decisão em indústrias do vale do Taquari. **Revista Destaques Acadêmicos**, Lajeado, v. 6, n. 1, abr. 2014. Disponível em: <http://univates.br/revistas/index.php/destaques/article/view/179>. Acesso em: 18 ago. 2019.

SILVA, César Augusto Tibúrcio; MORGAN, Beatriz Fátima; COSTA, Patrícia de Souza. Desenvolvimento e aplicação de uma metodologia para cálculo do custo-aluno de instituições públicas de ensino superior: um estudo de caso. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 38, n. 2, p. 243-260, jan. 2004. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6536>. Acesso em: 12 ago. 2019.

SILVA, Elaine da. **A gestão da informação e do conhecimento como subsídios para a geração de inovação**. 232 f. Dissertação (Mestrado em Ciência da Informação) – Universidade Estadual Paulista, Marília, 2013. Disponível em: https://www.marilia.unesp.br/Home/PosGraduacao/CienciadaInformacao/Dissertacoes/SILVA_E_da_Dissertacao.pdf. Acesso em: 16 ago. 2019.

SILVA, Maria de Fátima; JUNQUEIRA, Luciano Antônio Prates; CARDOSO, Onésimo. Inovação e a Teoria Institucional. **Revista Gestão. Org**, Recife, v. 14, n. 1, p. 106-114, 2016.

Disponível em: <https://periodicos.ufpe.br/revistas/gestaoorg/article/view/22024/18452>. Acesso em: 23 ago. 2019.

SILVA, Vanessa Almeida *et al.* Análise dos fatores institucionais inerentes ao processo de internacionalização de empresas gaúchas do setor de máquinas e equipamentos. **Revista Administração em Diálogo**, São Paulo, v. 16, n. 2, p. 167-188, 2014. Disponível em: <https://revistas.pucsp.br › rad › article › download>. Acesso em: 2 set. 2019.

SLOMSKI, Valmor *et al.* A demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidencição do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, produção de governança e accountability no setor público: uma aplicação na Procuradoria-Geral do Município de São Paulo. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 933-937, ago. 2010. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0034-76122010000400008&script=sci_abstract&tlng=pt. Acesso em: 2 jul. 2019.

SOARES, Cristiano Sausen; PARCIANELLO, Eliandra. A implantação de Sistemas de Custos no Setor Público: buscando ações inovadoras a partir de um diagnóstico dos municípios da região central do RS. **Revista GESTO**, [S.l.], v. 6, n. 1, p. 2-19, jul. 2018. Disponível em: <http://srvapp2s.urisan.tche.br/seer/index.php/gesto/article/view/2247>. Acesso em: 30 abr. 2020.

SOARES, Otávio José Moura. **Na ponta do lápis: um estudo sobre a metodologia de cálculo do índice custo corrente/aluno equivalente na Universidade Federal de Pernambuco**. 2014. 106 f. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2014. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/11827>. Acesso em: 12 ago. 2019.

SOARES, Thiago *et al.* Modelagem de estrutura de custos em Instituição de Ensino Superior. **RACE – Revista de Administração, Contabilidade e Economia**, Joaçaba, v. 8, n. 2, p. 267-290, jul./dez. 2009. Disponível em: <https://portalperiodicos.unoesc.edu.br/race/article/view/184>. Acesso em: 13 ago. 2019.

STAIR, Ralph M. **Princípios de sistemas de informação**. Tradução: Harue Avritscher. 9. Ed. São Paulo: Cengage Learning, 2011. Título original: Principles of information systems. ISBN 978-85-221-0797-1.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. **Manual de Informações de Custos do Governo Federal**. 1. ed. Brasília, DF: STN, 2018. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/626062/Manual+de+Informa%C3%A7%C3%B5es+de+Custos.pdf/02f64e27-1465-4618-966a-dcbc8fec51d1>. Acesso em: 24 jul. 2019.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Orientação para o cálculo dos indicadores de gestão**. Decisão TCU n.º 408/2002 – Plenário. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/sesu/arquivos/pdf/indicadores.pdf>. Acesso em 28 jun. 2019.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Acórdão n.º 1.078**, de 26 de junho de 2004. Plenário. Relator: Ministro-Substituto Lincoln Magalhães da Rocha. Sessão de 26 de junho de 2004. Disponível em:

http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc%5CRELAC%5C20051206%5CGERADO_TC-43154.pdf. Acesso em: 6 jul. 2019.

TOIGO, Leandro Augusto; NASCIMENTO, Auster Moreira. Contribuições dos sistemas de informações integrados para a contabilidade. **RIC – Revista de Informação Contábil**, Recife, v. 2, n. 3, p. 90-110, jul./set. 2008. Disponível em: <https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/download/7829/7908>. Acesso em: 16 ago. 2019.

TOLBERT, Pamela S.; ZUCKER, Lynne G. A Institucionalização da Teoria Institucional. *In*: CLEGG, Stewart R.; HARDY, Cynthia; NORD, Walter R. **Handbook de Estudos Organizacionais**. São Paulo, SP: Atlas, 1999. v. 1. p. 195-213.

VALDERRAMA, Teresa Garcia; SANCHEZ, Rosario Del Rio. Development and Implementation of a University Costing Model. **Public Money & Management**, United Kingdom, v. 26, n. 4, p. 251-255, 2006. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1111/j.1467-9302.2006.00533.x>. Acesso em: 14 ago. 2019.

VALE, Charles Antonio Amorim. **Proposta de modelo gerencial de custo**: um estudo de caso na Faculdade de Tecnologia da Universidade Federal do Amazonas. 2012. 105 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal do Amazonas, Manaus, 2012. Disponível em: <https://tede.ufam.edu.br/handle/tede/3506>. Acesso em: 13 ago. 2019.

YIN, Robert K. **Estudo de caso**: Planejamento e métodos. Tradução Cristhian Matheus Herrera. 5. ed. Porto Alegre, RS: Bookman, 2015.

APÊNDICES

APÊNDICE A – Roteiro de entrevista

BLOCO 1

Data:

Duração da entrevista:

Identificação do entrevistado:

Sexo do entrevistado:

Idade: (a) até 30 anos (b) entre 30 e 40 anos (c) entre 41 a 50 anos (d) acima de 50 anos

Nível de escolaridade:

Cargo exercido na instituição:

Tempo de serviço na instituição:

Principais funções exercidas no cargo:

BLOCO 2

1. Como você avalia seu conhecimento acerca do assunto custos e sistema de informação de custos?
2. De que maneira a disponibilização de informações de custo pode interferir na sua rotina de trabalho e de tomada de decisão?
3. Em sua opinião, de que maneira a informação de custos/sistema de custos pode ser utilizado como instrumento de gestão pública?

BLOCO 3 – GRUPO 1

Aspectos relacionados à Categoria de Análise: Características e atributos da informação de custos

1. Em sua opinião, que tipo de informação de custos seria útil para suas tomadas de decisão?
2. Em sua opinião, com qual frequência a informação de custos deveria estar disponível para suas tomadas de decisão?
3. Em que situação você já precisou de uma informação de custos?

4. Em sua opinião, de que forma deveria ser apresentada a informação de custos para ser compreendida?
5. Em sua opinião, de que forma a informação de custos deve ser apresentada para ser considerada objetiva e útil?
6. Em sua opinião, quais características o sistema deve possuir para se tornar um sistema acessível?
7. Em sua opinião, como a informação de custos deve ser apresentada para ser considerada confiável?
8. Em sua opinião, quais características o sistema deve possuir para ser uma ferramenta fácil para a utilização?
9. Em sua opinião, quais relatórios são necessários para atender suas necessidades em relação às informações gerenciais?

Referências: Nogueira (2012)

Roteiro de entrevista Grupo 2

BLOCO 1

Data:

Duração da entrevista:

Identificação do entrevistado:

Sexo do entrevistado:

Idade: (a) até 30 anos (b) entre 30 e 40 anos (c) entre 41 a 50 anos (d) acima de 50 anos

Nível de escolaridade:

Cargo exercido na instituição:

Tempo de serviço na instituição:

Principais funções exercidas no cargo:

BLOCO 2

1. Como você avalia seu conhecimento acerca do assunto custos e sistema de informação de custos?
2. De que maneira a disponibilização de informações de custo pode interferir na sua rotina de trabalho e de tomada de decisão?
3. Em sua opinião, de que maneira a informação de custos/sistema de custos pode ser utilizado como instrumento de gestão pública?

BLOCO 3 – GRUPO 2**Aspectos relacionados à Categoria de Análise: Barreiras à implantação do Sistema de Custos**

4. Em sua opinião, as condições físicas, materiais, pessoal e financeira são barreiras para o desenvolvimento de um sistema de custos? A UFMS possui essas condições?
5. Em sua opinião, os sistemas operacionais (softwares) existentes na UFMS estão preparados para a implantação do sistema de custos?
6. Na sua percepção, quais as necessidades da instituição quanto à profissionais com conhecimento em tecnologia que possam dar suporte ao sistema de custos?
7. Quais sistemas, em sua opinião, devem ser integrados para que o sistema de custos possa ser utilizado?
8. Se acaso o sistema de custos fosse implantando na UFMS, qual sua opinião a respeito da resistência quanto à utilização dessa ferramenta pelos servidores da Instituição?
9. Em sua opinião, qual a importância dos gestores da instituição terem conhecimento sobre o assunto custos e sistema de informação de custos?
10. Em sua opinião, as características da instituição influenciam na implantação do sistema de custos? Por exemplo, porte, complexidade.

11. Em sua opinião, se houvesse maior atuação dos órgãos de controle, a implantação de sistemas de custos nas instituições públicas seria mais efetiva?

12. Em sua opinião, qual a influência das normas de contabilidade, especialmente a NBCTSP 16.11, na implantação do sistema de custos nas instituições de ensino federais?

13. Em sua percepção, de que maneira a falta de cultura na apuração de custos no setor público pode interferir na implantação do sistema de custos?

Referências: Cavichioli (2017), Azizi Ismail (2010), Küpper (2013), Martins e Peixinho (2017), Brusca, Labrador e Condor (2017), Monteiro (2018).

APÊNDICE B – Termo de Consentimento Livre e Esclarecido

TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

O (a) senhor (a) Pró-reitor (a) / Diretor (a) desta instituição está sendo convidado (a) a participar da pesquisa intitulada “Características da Informação de Custos e as Barreiras para Institucionalização do Sistema: Um estudo de caso em uma Instituição Federal de Ensino Superior”, de autoria da mestrandia Janaina Vareiro da Costa Batistoti sob a orientação da Prof.^a PhD. Simone Bernardes Voese.

O estudo resultará em um Trabalho de Dissertação, referente ao curso *stricto sensu* do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul - UFMS. O projeto tem como objetivo geral identificar a percepção dos gestores de uma IFES quanto às características necessárias à informação de custos na gestão da entidade e as barreiras para institucionalização do sistema de custos.

A sua participação nesta pesquisa consistirá em responder a uma entrevista, com tempo médio de 30 minutos. Os dados coletados nesta pesquisa serão divulgados nos meios acadêmicos, porém fica garantido a você o sigilo em torno de sua identidade, assegurando assim sua privacidade.

Sua participação é totalmente voluntária e não há nenhum valor econômico, a receber ou a pagar, não envolvendo nenhuma compensação financeira ou ressarcimento. Os pesquisadores garantem que os dados coletados serão utilizados, única e exclusivamente, para fins desta pesquisa. O benefício relacionado à sua participação será de ampliar o conhecimento científico para a área pertinente à pesquisa, e, em especial, das Ciências Contábeis. Se você tiver alguma consideração ou dúvida, pedimos a gentileza de entrar em contato com Janaina Vareiro da Costa Batistoti, responsável pela pesquisa, telefone (67) 99299-9343, e-mail: janainavareiro@hotmail.com, ou com o Comitê de Ética em Pesquisa (CEP) da UFMS – localizado na Av. Costa e Silva, s/n. Cidade Universitária. Prédio das Pró-reitorias, 1º andar, Sala do Comitê de Ética em Pesquisa com Seres Humanos – CEP, Campo Grande (MS), telefone (67) 3345-7187 e e-mail: cepconep.propp@ufms.br. Esse termo de consentimento encontra-se impresso em duas vias, sendo que uma cópia será arquivada pela pesquisadora responsável e a outra fornecida a você.

Profa.^a PhD. Simone Bernardes Voese

Mestranda Janaina Vareiro da Costa Batistoti

Nome do (a) participante da pesquisa:

Declaro estar ciente do inteiro teor deste **TERMO DE CONSENTIMENTO** e estou de acordo em participar do estudo proposto, sabendo que dele poderei desistir a qualquer momento, sem sofrer qualquer punição ou constrangimento.

Assinatura do (a) entrevistado (a)

Campo Grande/MS _____ de _____ de _____.

ANEXO

ANEXO A – Aba para preenchimento do Centro de Custos no SIAFI

Ano:	* Tipo de Documento:	Título:	Número DH:
2020	PA	LANÇAMENTOS PATRIMONIAIS	84

Preenchimento Obrigatório Registrada Pendente de Registro

Dados Básicos Outros Lançamentos **Centro de Custo** Resumo

				Centro de Custo
				Centro de Custo Inform
				Total apropri

Centro de Custo:	Referência:	Código SIORG:	UG Beneficiada:	Valor Custo:
<input type="checkbox"/> 99	06/2020	827	154054	468.959,47