



UEPB

UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA  
CAMPUS VI POETA PINTO MONTEIRO  
CENTRO DE CIÊNCIAS HUMANAS E EXATAS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

JUSYELI MAYARA SOUZA BARBOSA

**TRIANGULAÇÃO DA PERCEÇÃO DOS *PLAYES* DA IMPLANTAÇÃO  
DO SISTEMA DE CUSTO DO SETOR PÚBLICO SOBRE OS FATORES INS-  
TITUCIONAIS DE RESISTÊNCIA**

MONTEIRO-PB  
2018

JUSYELI MAYARA SOUZA BARBOSA

**TRIANGULAÇÃO DA PERCEPÇÃO DOS *PLAYES* DA IMPLANTAÇÃO  
DO SISTEMA DE CUSTO DO SETOR PÚBLICO SOBRE OS FATORES INS-  
TITUCIONAIS DE RESISTÊNCIA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis.

**Área de Concentração:** Contabilidade Pública

**Orientador:** Prof. Dr. Mamadou Dieng

MONTEIRO-PB

2018

É expressamente proibido a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano do trabalho.

B238t Barbosa, Jusyeli Mayara Souza.

Triangulação da percepção dos *playes* da implantação do sistema de custo do setor público sobre os fatores institucionais de resistência [manuscrito] : / Jusyeli Mayara Souza Barbosa. - 2018.

60 p. : il. colorido.

Digitado.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Humanas e Exatas, 2018.

"Orientação : Prof. Dr. Mamadou Dieng, Coordenação do Curso de Ciências Contábeis - CCHE."

1. Contabilidade pública. 2. Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP). 3. Teoria Institucional.

21. ed. CDD 657.61

JUSYELI MAYARA SOUZA BARBOSA

**TRIANGULAÇÃO DA PERCEPÇÃO DOS *PLAYES* DA IMPLANTAÇÃO  
DO SISTEMA DE CUSTO DO SETOR PÚBLICO SOBRE OS FATORES  
INSTITUCIONAIS DE RESISTÊNCIA**

Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado ao curso de Ciências  
Contábeis da Universidade Estadual da  
Paraíba, como requisito parcial à  
obtenção do título de bacharel em  
Ciências Contábeis.

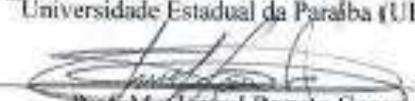
**Orientador:** Prof. Dr. Mamadou Dieng

Área de concentração: Contabilidade  
Pública

Aprovada em: 05/06/2018.

**BANCA EXAMINADORA**

  
Prof. Dr. Mamadou Dieng (Orientador)  
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

  
Prof. Msc. Ismael Duarte Gomes  
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

  
Prof. Msc. José Humberto do Nascimento Cruz  
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

MONTEIRO-PB  
2018

Aos meus pais, irmãos e filhas que, com muito carinho e apoio, não mediram esforços para que eu chegasse até esta etapa de minha vida.

## AGRADECIMENTOS

A Deus, pelas bênçãos, pela possibilidade de evolução, pelos caminhos iluminados que sempre me guiaram, por me permitir coragem e forças para lidar com as adversidades da vida e por permitir que mais um sonho fosse realizado.

Minha eterna gratidão aos meus pais, João Barbosa Filho e Maria Sueli Souza Barbosa, pelo o amor, incentivo e apoio incondicional, os quais abdicaram de si para que eu pudesse chegar até aqui, em especial a minha mãe, por todo seu esforço e amor dedicados as minhas filhas.

Aos meus irmãos, João Barbosa Júnior e Jusiele Naiara Souza Barbosa, que nos momentos de minha ausência, dedicados ao estudo superior, sempre fizeram entender que o futuro é feito a partir da constante dedicação no presente.

Agradeço as minhas filhas, Lara Barbosa de Oliveira e Lunna Barbosa de Oliveira, pois foram por elas e para elas minha determinação e dedicação durante esta caminhada, foi a partir delas que tirei toda força necessária para concluir esta etapa da minha vida, as agradeço por tanto amor.

À toda minha família, em especial a minha Avó, Jamília Ferreira de Souza, e meu Avô, Severino Miguel de Souza, por todo acolhimento e apoio. A meus tios, tias, primos e primas, em especial a minha tia Sayonara Ferreira de Souza, por todo incentivo e conselhos, e por se fazer uma terceira mãe para as minhas filhas.

À Universidade Estadual da Paraíba (UEPB), Campus de Monteiro, pela oportunidade da formação superior e a todos os professores e professoras por todos os ensinamentos e compartilhamentos.

Ao meu orientador Prof. Dr. Mamadou Dieng, por toda atenção, suporte, contribuição e paciência a mim dedicados durante a construção deste trabalho e por me permitir evoluir quanto humana diante da sua generosidade e bondade. Expresso minha eterna gratidão e admiração.

A Glória Mércia Barros, por todo incentivo, carinho, irmandade e principalmente por nunca deixar a distância afetar nossa amizade, elevando toda admiração e afeto que nutro por ela.

A Iara Batista de Araújo, a qual Deus me presenteou inesperadamente com sua amizade e irmandade, que sempre me estendeu as mãos, e me impulsiona a cada dia ser um ser humano melhor diante das suas atitudes perante a vida, sempre agindo com serenidade na presença dos obstáculos que a vida impõe.

A minha amiga e irmã Regiane Farias Batista, por todo amor, carinho, companheirismo e lealdade a mim ofertados, a qual me orgulha imensamente pela coragem e determinação que sempre teve ao trilhar seus caminhos.

A minha prima, Jussyara Ferreira, pela irmandade, afeto, carinho, companheirismo, entusiasmo, incentivo e ânimo a mim dedicados e pelo estímulo para que eu trilhasse os melhores caminhos para meu aprimoramento pessoal e profissional.

Agradeço a todas as pessoas que passaram por meu caminho durante minha vida acadêmica, em especial a Aryane Lima, Daniele Rafael, Lucinéia Alves, Janine Costa, Andreza Silva e Jéssica Borges, pela amizade, apoio, incentivo e confiança que sempre construíram em nossos caminhos distintos percorridos.

À memória de Valdemir Alves de Souza, por todo incentivo, amor e companheirismo a mim dedicados enquanto em vida para que eu me tornasse um ser humano melhor e assim atingir meus objetivos.

Gratidão as amigas que conquistei neste percurso, Mirelly Neves, Kalyne Torreão e Eriane Brísio, por toda irmandade, carinho e cuidado que têm por mim e por se fazerem presentes em todos os momentos da minha vida, sejam eles fisicamente ou não.

Agradeço a todos que colaboraram para construção desse sonho e se dispuseram para que minha pesquisa se concretizasse especificamente aos meus colegas por toda atenção, carinho e esforço para que me vissem crescer, Adelson Júnior, Edson Cavalcante, Simão e Gerson Marinheiro.

A todos aqueles que colaboraram de forma direta e indiretamente. Muito obrigada!

*“Todas as vitórias ocultam uma abdi-  
cação”. (Simone de Beauvoir)*

## RESUMO

O objetivo do estudo consistiu em verificar evidências da percepção triangular de atores envolvidos sobre os fatores institucionais de resistência no processo de implantação de sistema de custo no setor público: especialistas em contabilidade pública categorizados em três grupos, técnicos do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba (auditores), profissionais da contabilidade pública (contadores públicos), acadêmicos (professores de contabilidade pública) e gestores públicos municipais. O estudo se apoiou na lente da teoria institucional e de estudos anteriores para a construção do quadro teórico da pesquisa e se caracterizou como descritivo e qualitativo. Para a obtenção dos dados, foram elaborados dois instrumentos, um protocolo de entrevista aplicado aos gestores públicos e um questionário enviado aos especialistas sobre o fenômeno pesquisado. A análise dos dados se deu por meio da técnica qualitativa de análise de conteúdo das entrevistas e dos questionários. Além disso, utilizou-se a triangulação de dados para extrair os principais resultados da pesquisa. Dessa forma, os resultados da pesquisa mostraram que ao confrontar o resultado da pesquisa dos gestores como dos especialistas, observou-se a diferença em relação ao nível de conhecimento de ambos, relacionada ao sistema de custos e às Normas Brasileiras do Setor Público, onde evidencia-se o não conhecimento dos gestores sobre determinado assunto, enquanto os especialistas obtêm uma variação de médio a alto grau de conhecimento. Apesar da discrepância em relação ao nivelamento de conhecimento de ambas as partes, dos gestores e especialistas, constatou-se um consenso em relação à presença dos fatores de resistência à mudança para a implantação do SIC, onde destaca-se, segundo suas percepções, como principais mitigadores de qualquer processo de mudança que venha a ocorrer no âmbito público: O conhecimento, aceitação de rotinas, insegurança ontológica e o *Decoupling*, este último por além do sistema ainda não está associado aos municípios dos gestores respondentes, também por os especialistas acreditarem não haver a implantação total do sistema no setor público. Por fim, pode-se afirmar que o setor público deve desenvolver ações para gerenciar os fatores de resistência antes de iniciar o processo de implantação do SIC.

**Palavras-Chave:** Custos – Implantação – Institucionais – Resistência.

## ABSTRACT

The objective of the study was to verify evidence of the triangular perception of actors involved in the institutional factors of resistance in the process of im-planting cost system in the public sector: specialists in public accounting categorized into three groups, technicians of the Court of Auditors the state of Paraíba (auditors), professionals in public accounting (public accountants), academics (teachers of public accounting) and municipal public managers. The study was based on the lens of institutional theory and previous studies to construct the theoretical framework of the research and was characterized as descriptive and qualitative. To obtain the data, two instruments were developed, an interview protocol applied to public managers and a questionnaire sent to the specialists about the phenomenon researched. Data analysis was performed using the qualitative technique of content analysis of interviews and questionnaires. In addition, we used the triangulation of data to extract the main results of the research. Thus, the research results showed that when comparing the results of managers 'and experts' research, the difference was observed in relation to the level of knowledge of both, related to the system of costs and the Brazilian Public Sector Standards, where evidence the managers do not know about a certain subject, while the specialists obtain a variation of medium to high degree of knowledge. Despite the discrepancy regarding the leveling of knowledge of both parties, managers and specialists, there was a consensus regarding the presence of the factors of resistance to change for the im-planting of the SIC, where, according to their perceptions , as the main mitigators of any change process that may occur in the public domain: Knowledge, acceptance of routines, ontological insecurity and Decoupling, the latter in addition to the system is not yet associated with the municipalities of the respondent managers, the experts believe that there is no total system deployment in the public sector. Finally, it can be stated that the public sector must develop actions to manage the resistance factors before starting the SIC implementation process.

**Keywords:**Costs - Implantation - Institutional - Resistance

# SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b>	13
1.1	Apresentação do tema	13
1.1.1	Objetivos	15
1.1.2	Objetivo Geral	15
1.1.3	Objetivos Específicos	15
1.2	Justificativa	15
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b>	16
2.1	Teoria Institucional	16
2.2	Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP)	18
2.3	Estudos Relacionados a Fatores institucionais e Sistema de Custo do Setor Público	20
2.4	Fatores Determinantes da Implantação de Sistemas de Informação de Custo	24
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA</b>	26
3.1	Natureza da Pesquisa	26
3.3	Estratégia da Pesquisa	29
<b>4</b>	<b>ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS</b>	30
4.1	Análise Descritiva Dos Dados Dos Gestores	30
4.1.1	Dados demográficos	31
4.1.2	Conhecimento a respeito das NBCASP no que se refere ao sistema de custo e resultado	32
4.1.3	Discussão dos resultados	35
4.1.4	Percepção do respondente sobre os fatores institucionais inerentes ao sistema de custo e suas implicações no processo de implementação: Sob a ótica da Teoria Institucional	36
4.1.5	Discussão dos resultados	39
4.2	Análise Descritiva dos Dados dos Contadores Públicos, Auditores Públicos e Professores de Contabilidade Pública	40
4.2.1	Dados demográficos	40
4.2.2	Conhecimento a respeito do Sistema de Custos	41
4.2.3	Fatores institucionais inerentes ao sistema de custo e suas implicações no processo de implementação: Sob a ótica da Teoria Institucional	43

4.3 Análise Triangulada da Percepção dos Gestores e Especialistas Sobre os Fatores Institucionais.....	45
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>48</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>50</b>

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 Apresentação do tema

No setor público as preocupações com a gestão de custos estão relacionadas com o desempenho dos serviços públicos, é através dele que se têm buscado aumentar a eficácia e a eficiência na prestação de serviços, o que requer, necessariamente, melhor utilização dos recursos disponíveis. Alonso (1999, p.39) afirma que o conhecimento do custo dos serviços públicos é fundamental para uma alocação eficiente de recursos e o desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos.

O setor público ressentia a falta de um sistema de informação de custos, aliás, é importante ressaltar que essa necessidade de se ter um sistema de informação de custos já é bastante antiga, a lei 4.320/64 já dizia que o setor público deveria construir o sistema de informação de custos, mas naquela época não foi possível elaborá-lo por conta da dificuldade conceitual, os gestores preocupavam-se em como melhor utilizar os recursos públicos que são colocados à sua disposição, o sistema de informação de custos veio para avaliar o custo dos projetos, das atividades, dos órgãos, e permitir que os próprios gestores possam estabelecer comparações, comparações entre dois órgãos diferentes, por exemplo.

Como parte de um processo evolutivo, foram publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade em 21 de Novembro de 2008 dez Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, sendo complementadas no ano de 2011 com a NBC T 16.11 que trata do Subsistema de Custos Aplicado ao Setor Público, onde passou a ser obrigatório em todas as entidades do setor público. É de extrema importância que a NBC T 16.11 tenha um tratamento conceitual correto para conseguir atingir os objetivos, tais objetivos são: mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos e serviços; apoiar a avaliação de resultados e desempenhos; apoiar a tomada de decisão; reduzir custos e melhorar a qualidade do gasto; dar suporte nas funções de planejamento e orçamento, fornecendo dados que permitam projeções mais aderentes à realidade (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2011).

Alguns benefícios esperados com a implantação do subsistema de custos são: aperfeiçoamento da gestão estratégica e da tomada de decisão; redução e controle de custos; melhoria da gestão orçamentário-financeira; aprimoramento na maneira de avaliar os programas (BANCO CENTRAL DO BRASIL, 2004), durante seu processo de implantação Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010) ressaltam a necessidade de pessoal capacitado para implantação, alimentação e análise dos dados fornecidos, bem como sua utilização nas tomadas de decisões. Na mesma linha, Borges, Mario e Carneiro (2013) destacam que no processo de institucionalização do SIC devem-se observar questões relacionadas além da questão técnica, como o contexto social organizacional, pois ao adicionar novos sistemas de controles gerenciais haverá um impacto direto nos hábitos e rotina dos indivíduos, podendo gerar resistências às mudanças necessárias para a total institucionalização.

Então, as inovações trazidas para o aperfeiçoamento da contabilidade pública, ocasionam implicações na forma de organização das entidades nesse setor. Assim, no âmbito da teoria institucional Aguiar et al. (2005) afirmam que, uma mudança será bem sucedida apenas se for institucionalizada, deste modo a prática que está sendo implementada irá transitar por diferentes estágios de institucionalização, em conjunto, essas fases correspondem ao processo de institucionalização. Nesse contexto, a teoria institucional pode explicar os processos que estão sendo implementados nas estruturas organizacionais. De tal modo, essas mudanças institucionais e comportamentais são necessárias para melhorar a qualidade das informações geradas e garantir a comparabilidade da situação das entidades, justificando a continuidade das mesmas de forma mais eficiente.

Observando estudos relacionados à implantação do SIC em âmbito municipal, têm-se como principais dificuldades o desinteresse de alguns gestores e servidores pela utilização das informações geradas; a inadequação dos sistemas de informações para comportar as especificidades e interações entre os sistemas requeridos pelo SIC; a falta de profissional capacitado para viabilizar a implantação, execução e geração das informações; e a escassez de estudos na área (SOUZA et al., 2006; DINIZ; DIENG; MORAES, 2008; ALMEIDA, BORBA, FLORES, 2009; CARNEIRO et al., 2013).

Tendo em vista alguns fatos inibidores para que a implantação do SIC ocorra de maneira eficaz, a exigência legal e os benefícios que sua adoção pode trazer, surge a seguinte questão de pesquisa: Qual a percepção dos principais *players* da implantação de sistema de custo aplicado ao setor público sobre os fatores de resistência sob a ótica da teoria institucional?

### **1.1.1 Objetivos**

Para tanto, foram perseguidos os seguintes objetivos de pesquisa para responder à questão de pesquisa:

### **1.1.2 Objetivo Geral**

Analisar de forma triangulada as percepções dos grupos de especialistas da contabilidade pública, de maneira geral, e de gestores públicos sobre os fatores institucionais de resistência inerentes ao processo de implantação do sistema de custo no setor público, considerando evidências teóricas e empíricas reveladas em estudo anteriores.

### **1.1.3 Objetivos Específicos**

- Elaborar o quadro teórico sobre fatores institucionais de resistência e implantação de sistema de custo no setor público.
- Investigar o grau de conhecimento dos especialistas em contabilidade pública (auditores do Tribunal de Contas, contadores e professores) a respeito do sistema de informação de custos voltado para o setor público.
- Verificar a percepção dos *players* da contabilidade pública investigados sobre os fatores institucionais de resistência para implantação de sistemas de informação de custos.
- Triangular os dados coletados junto com os *players* da contabilidade pública a fim de obter resultados sobre o fenômeno pesquisado.

## **1.2 Justificativa**

Ressalta-se a relevância deste estudo pela iminência de se implantar custos nos municípios, em obediência às normas aplicadas ao setor público, onde tiveram vigência obrigatória em 2014. E, também, pela importância do assunto abordado, pois, mesmo sendo aplicada no setor público, a contabilidade de custos é pouco praticada e pouco discutida. É um tema de grande importância e se utilizada de maneira correta, transforma-se em uma ferramenta que aprimora o controle e a qualidade das informações. Para Nu-

nes (1998), os custos estão entre os principais indicadores de desempenho das organizações, e os sistemas de custos desempenham um papel fundamental nas tomadas de decisões e nas avaliações de desempenho das entidades.

A administração pública municipal necessita de avanços nas políticas de gestão de recursos, mesmo possuindo características distintas e específicas, elas acabam precisando de instrumentos e ferramentas de gestão para gerir informações que possam contribuir com as tomadas de decisões. Os recursos públicos devem ser bem utilizados, dentre tantas atribuições, não é fácil calcular o valor dos serviços, o sistema de custos é uma ferramenta que ajuda a calcular o valor unitário de cada serviço, custo por aluno, saúde, dentre tantos outros, tudo de acordo com as regras contábeis.

A pesquisa foi feita utilizando dois métodos, através de um questionário aberto com os gestores públicos, com intuito de analisar a situação em que se encontram quanto à adesão das NBCASP e ao processo de implantação do SICSP, bem como as dificuldades e os fatores de resistência encontrados pelos envolvidos, por meio do diagnóstico da circunstância vivenciada por eles, possibilitando uma análise concreta do processo de implantação confrontando com a percepção dos especialistas em contabilidade pública (auditores, contadores e professores) em relação ao mesmo questionamento, já para estes foram utilizados um questionário fechado para coletar tais informações.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

Nesta seção, apresentam-se os tópicos onde ressaltam os componentes que vão constituir o referencial teórico do presente estudo. Portanto, serão apresentados os principais conceitos, definições e fundamentos teóricos a respeito de implantação de sistemas de informações de custos no setor público. Além disso, serão discutidos também nesta seção os dispositivos legais que versam sobre o tema.

### **2.1 Teoria Institucional**

Postada sob a ótica sociológica dentro das teorias organizacionais, Perrow (1979) destaca que a teoria institucional é uma das mais robustas teorias organizacionais. Com base na perspectiva sociológica a teoria institucional considera a percepção do homem sobre o mundo real (BERGER; LUCKMANN, 1976; PERROW, 1979; BURREL; MORGAN, 2003).

Para que ocorra a institucionalização é necessário que o novo sistema gerencial tenha aceitação na organização, sendo um desenho sem contestações nas práticas diárias (BURNS; SCAPENS, 2000), e que as reproduções das práticas considerem as conjecturas compartilhadas, admitidas como apropriadas e congregadas nos costumes e hábitos do grupo de indivíduos (JOHANSSON; SIVERBO, 2009). Ou seja, a implantação do SIC, no âmbito público deve fazer parte dos hábitos e costumes dos servidores e as informações geradas devem ser entendidas como necessárias e apropriadas para o bom andamento da máquina pública e de uma melhor gestão dos recursos públicos.

Destaca-se que um dos fatores internos organizacionais presentes nos processos de mudanças gerenciais é a resistência à mudança, e está diretamente ligado aos indivíduos (GRANLUND, 2001; ANGONESE, 2012). No âmbito público os indivíduos caracterizam-se por servidores, cargos comissionados e gestores públicos (Secretários e Prefeito). Assim, observa-se que o problema na resistência à mudança não são as mudanças técnicas que ocorreram, mas sim as mudanças no comportamento humano que serão geradas a partir da mudança técnica (LAWRENCE, 1954).

Para tanto, abordar-se-á sobre os fatores de resistência à mudança. Dentre os fatores de resistência à mudança observados na literatura, serão destacados sete fatores que podem motivar a resistência em uma mudança ou implementação de um sistema gerencial, observados por Angonese (2012) e Angonese e Lavarda (2014), ambos em estudos na contabilidade no âmbito privado, portanto, denota-se um esforço deste estudo em trazer os conceitos e da contabilidade privada para a contabilidade pública.

FATOR		CONCEITO	AUTOR
01	Poder Institucional	Quando grupos e indivíduos possuem o poder, por meio do controle dos recursos necessários no processo de implementação da mudança, eles são capazes de resistir ou acabar com o processo de mudança.	Burns; Scapens (2000).
02	Insegurança Ontológica	Se dá pela “inabilidade ou indisponibilidade” do indivíduo aprender coisas novas com receio que seja difícil ou “disruptivo” e que afete, em grande relevância, a maneira de executar seu trabalho.	Schein (1993); Granlund (2001).
03	Confiança	O processo de mudança deve passar confiança aos agentes envolvidos para que ocorra a institucionalização.	Granlund (2001); Langfield-Smith; Smith (2003); Busco; Riccabone; Scapens (2006).

04	Inércia	É o tempo que é exigido para verificar, processar e avaliar as informações externas, também conhecida como a falta de capacidade para efetuar uma mudança sob pressão externa.	Miller; Friesen (1980); Steen (2009).
05	Conhecimento	Como a nova prática será executada por indivíduos, se faz necessário que os envolvidos na mudança tenham o conhecimento necessário para que possibilite a institucionalização.	Quattrone; Hopper (2001); Busco, Riccabone; Scapens (2006).
06	Aceitação das Rotinas	A aceitação das rotinas está diretamente ligada a escolha dos atores responsáveis pela mudança, ou seja, os responsáveis deveram estar enraizados no processo de mudança.	Granlund (2001); Angonese (2012).
07	<i>Decoupling</i> ou <i>LooseCoupling</i>	<i>Decoupling</i> define-se pelo uso de técnicas ainda não totalmente implementada e o <i>Loosecoupling</i> são práticas introduzidas artificialmente, somente para cumprir normativas e não estão institucionalizadas e internalizadas.	Kostova; Roth (2002); Scapens (2006); Dambrin; Lambert; Sponem (2007).

**Quadro 01:** Fatores de resistência à mudança. Fonte: Adaptado de Angonese (2012)

De acordo com a literatura estes sete fatores são responsáveis por motivar consideravelmente a resistência ao processo de mudança. Podem haver resistências com força suficiente para interromper o processo de mudança durante a implementação de um novo sistema, mas caso a força exercida pelos fatores de resistência não seja suficiente para abortar o processo de mudança, então a mudança ocorrerá e os fatores de resistência tenderão a voltar a seu estado original, os esforços da gestão para mitigar os fatores de resistência durante o processo de modificação pode ter a capacidade de maximizar a probabilidade de implementar a mudança, ou seja, a gestão obtém um importante papel para conter as resistências que surgem no processo de transição.

## 2.2 Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP)

Em novembro de 2011, o CFC publica a norma NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP), através da Resolução nº 1.366/11 que visa:

Determinar a apuração de custos no setor público como requisito de transparência e prestação de contas, seja para controle interno, externo ou controle social. Além dos aspectos legais, esta Norma também destaca o valor da informação de custos para fins gerenciais. Sua relevância para o interesse público pode ser entendida pelo seu impacto sobre a gestão pública, seja do ponto de vista legal ou de sua utilidade.

O Sistema de Informação de Custos aperfeiçoará os benefícios propiciados à sociedade, os gestores da administração pública precisam gerir com eficácia e eficiência os recursos adquiridos e consumidos no cumprimento de suas atribuições. O objetivo do Sistema de Informação de Custos é fornecer informações para auxiliar as decisões governamentais de alocação mais eficiente do gasto público (MONTEIRO; RIBEIRO; FERREIRA, 2006).

Com a implantação de um sistema de custos os benefícios são muito satisfatórios, proporciona versatilidade nos processos produtivos, rapidez e coerência na tomada de decisões para manter-se na competitividade. Mas em compensação, existem também desvantagens na implantação do sistema de custos que podem gerar limitação do desempenho na gestão de custos. O Quadro 01 mostra algumas considerações quanto às vantagens e desvantagens da implantação sistema de custos, segundo Amoris (2007):

VANTAGENS	DESVANTAGENS
Resultados gerenciais que obtém uma visão de processos mais confiáveis.	Custo elevado para a implantação (pessoal, TI, registros).
Informações dos custos e despesas da empresa.	Manter o controle e atualização (comunicação ativa).
Medição de produtividade e eficiência	Necessidade de profissional capacitado
Identificação dos custos de cada atividade e setores.	Envolvimento dos colaboradores entre os setores.
Regularidade Fiscal e Legal, integrado com a Contabilidade.	Qualificação e competência do pessoal envolvidas fases iniciais.
Visão de lucratividade.	Burocracia no registro das informações

**Quadro 02:** Vantagens e desvantagens sistema custos. Fonte: adaptado de Amoris (2007).

Pode-se perceber a relevância do sistema de custos, e a grande importância não somente de implantá-lo, mas tomar conhecimento do contexto geral para que se possam obter resultados favoráveis, por exemplo, em um cenário de escassez de recursos, precisamos planejar bem a utilização destes recursos, precisamos saber em que políticas públicas melhor investir para que esses recursos sejam maximizados podendo trazer um

retorno ao cidadão, e sabendo de todos os aspectos do sistema de custos, pode-se obter um resultado positivo durante o processo e a finalização.

### 2.3 Estudos Relacionados a Fatores institucionais e Sistema de Custo do Setor Público

Dentre o referencial teórico selecionado, observou-se que parte deles tinha como foco do estudo, analisar o processo de implantação das Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público. Iremos analisar no quadro 03, logo em seguida, a relação de artigos que tratam do assunto em questão, o qual pode-se observar o baixo número de artigos publicados, os anais do XVII Congresso Brasileiro de Custos se sobressai em relação ao maior número de artigos publicados sobre o tema.

ANO	REVISTA/CONGRESSO	TÍTULO
2003	ANAIS DO XVII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS	A importância da Implantação de Sistema de Custos para a Gestão do Setor Público
2007	ANAIS DO XVII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS	Desenvolvimento de sistema de custos para avaliação de desempenho do setor público: um estudo de caso do serviço de limpeza urbana do Município de Salvador
2013	REVISTA DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional
2017	ANAIS DO XVII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS	Sistema de custos no setor público: Um estudo nos Estados brasileiros face a realidade de implantação
2017	I CONGRESSO INTERNACIONAL DE DESEMPENHO DO SETOR PÚBLICO	Análise dos Fatores de Resistência Envolvidos no Processo de Mudança para Implantação do Sistema de Informação de Custos em Âmbito Municipal: Um Estudo de Caso
2017	ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE CUSTOS	Percepções de especialistas sobre o processo de mudança na contabilidade de custos no setor público do Brasil
2013	XIV CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO	Sistema de Custos no Serviço Público: importância e dificuldades de implantação nos municípios da AMASBI-

	SUL	RS
2016	UFRGS PPGCONT-UFRGS	Benefícios e Problemas na Implantação de um Sistema de Informação de Custos do Setor Público no Estado do Rio Grande do Sul

**Quadro 03** – Artigos com as palavras-chave sistema de custos no setor público indexados pelo site do Congresso Brasileiro de Custos e pelo Google Acadêmico

Sell, Ferla e Zonatto (2017) fizeram um estudo com objetivo de verificar a percepção dos gestores públicos municipais sobre a implantação do sistema informação de custos (SIC), utilizando como base a teoria institucional, para tanto, elaborou-se um estudo de caso em um município da Região Metropolitana na Grande Florianópolis, observaram sete fatores de resistência observado por Angonese (2012) e Angonese e Lavarda (2014), sob a ótica da teoria institucional. Os fatores de resistência à implantação do SIC no município analisado são: Poder institucional, Confiança, Inércia, Conhecimento e *Decoupling* ou *Loose coupling*.

Nos resultados desta pesquisa destacou-se como fator de resistência a falta de conhecimento, que define, na contabilidade gerencial pela necessidade do indivíduo ter conhecimento para possibilitar à mudança (QUATTRONE; HOPPER, 2001; BUSCO; RICCABONE; SACPENS, 2006), com 83,33% de frequência entre os entrevistados, ou seja, corrobora com o achado de Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010) ao verificar as informações de custos e qualidade do gasto público ligando com lições da experiência internacional, afirmam a falta de profissional capacitado para prover a implantação do SIC. Outro fator de resistência que chamou a atenção é a Inércia, ficando com 50% de frequência verificada nas entrevistas. Definida por Miller e Frisen (1980) e Steen (2009) como a falta de capacidade da organização se estruturar frente às mudanças, caracterizada pelo tempo de verificar, processar, avaliar e efetuar uma mudança em decorrência de uma pressão externa.

Filho e Nascimento (2007) apresentaram o processo de desenvolvimento de um instrumento de gestão de custos para o setor público, mais especificamente para o sistema de limpeza urbana do município de Salvador, no qual possuía no referencial teórico acentuações quanto a necessidade de profissionalização do setor público, dentre algumas observações em destaques, eles pontuam que deve-se iniciar o processo de gestão de custos com sistemas mais simples, apesar de incompletos, pois o setor público não possui o padrão de aprendizagem necessária, ou seja, neste caso o fator de resistência que se sobressai dentro desta pesquisa é o conhecimento, para que o processo de

implantação ocorra de um modo eficaz têm-se que investir quanto ao aprendizado dos profissionais atuantes. Por isso, a importância imputada a um programa de treinamento e capacitação para o sucesso de qualquer iniciativa nessa direção.

Costa, Raupp e Dias (2017) analisaram a percepção dos responsáveis pelo sistema de informação de custos dos poderes executivos estaduais brasileiros, apresentando as principais dificuldades e contribuições resultantes do processo de implantação do sistema de custos. Os resultados alcançados evidenciam que onze Estados (45,83%) estão em fase de estudos para processo de implantação de sistema de custos. Sete Estados (29,17%) não iniciaram qualquer estudo e apenas seis Estados (25%) já iniciaram o processo de implantação de sistema de custos, mas ainda encontram dificuldades em sua implantação e conclusão, estando na fase de estudos e aperfeiçoamento do sistema. Destaca-se que nenhum Estado brasileiro possui um sistema de informação de custos totalmente implantado. Entre as dificuldades mais citadas, a ênfase foi dada para a carência do número de integrantes da equipe técnica e a necessidade relacionada aos recursos financeiros.

Pereira e Silva (2003) demonstram em sua pesquisa que Estado precisa utilizar-se de instrumentos que já ajudam o setor privado a gerenciar seus negócios e que dão suporte à tomada de decisões, como um sistema de custos, que proporcionaria um gerenciamento mais racional nos gastos do governo. O artigo propõe a implantação de um sistema de custeamento para o setor público, em conformidade com as suas características próprias, apoiado no que existe de metodologia de elaboração do orçamento governamental, e evidencia a importância de tal implantação, sua viabilidade e o retorno proporcionado à sociedade. Comprova-se que uma mudança do gerenciamento da estrutura dos gastos públicos, seja no âmbito federal, estadual ou municipal, requer uma visão das fronteiras do Estado. As limitações a superar, principalmente na questão da aceitação de mudanças por parte de servidores e gestores públicos, atentam para a necessidade de reformulação dos modelos econômicos e financeiros das contas estatais, além de alterações de métodos administrativos.

Borges, Mario e Carneiro (2013) procuraram através da ótica institucional, e comparando com o processo de reforma australiano, analisar como se desenvolveu no governo federal brasileiro a incorporação de novas ferramentas de gestão. Diante de mudanças tão significativas fica subentendido que condições mínimas de desenvolvimento humano são exigidas. Para Diamond (2002), a mudança ambiental mais profunda e revolucionária seria a adaptação das políticas de pessoal do setor público. Todas as

alterações no modelo de gestão do governo irão exigir novas habilidades dos funcionários. Dessa forma, novas regras de mobilidade e remuneração deverão ser adotadas para criar incentivos ao trabalho eficiente. Os órgãos serão cobrados por seus produtos e resultados, o que conseqüentemente será transferido para os colaboradores. Assim, esses últimos precisam de motivação e conhecimento claro de como seu trabalho impactará no resultado de todo o governo. O SIC é uma ferramenta que se propõe a cumprir um papel dinamizador para a mudança cultural esperada. A proposta é de um sistema que permita a todos os órgãos da administração pública federal produzir, para seus gestores e para a sociedade, informações referentes aos custos de seus projetos, serviços e políticas públicas, então, em conformidade com a grande mudança que a implantação desta nova ferramenta, o SIC, causaria, os autores destacam, que seria de grande relevância que os envolvidos se adaptem, mas, para que isso ocorra de maneira eficaz seria necessário a adoção de incentivos e meios para que eles adquiram conhecimento sobre e se familiarizem melhor.

Monteiro e Pinho (2017) fizeram uma pesquisa onde um questionário foi direcionado aos especialistas em contabilidade do setor público do Brasil. Nove especialistas responderam, e a análise dos dados permitiu constatar que seu estágio de implantação ainda é muito embrionário. Mesmo após o regramento, são raros os entes públicos que implantaram ou tentaram a implantação, a qual é considerada o início de um longo processo. Existe concordância de que ela é importante no contexto atual da gestão pública. Seus contributos são entendidos como comparações de resultados, serviços, setores, entidades, melhoria da gestão e a utilização dos recursos, efetividade, eficiência, eficácia, planejamento, tomada de decisão, controle social, função alocativa (orçamento) e transparência pública. As dificuldades apontadas foram: falta de sistemas informáticos adequados, baixa remuneração dos profissionais de contabilidade, falta de treinamento e inexistência de regras punitivas para a não adoção da referida Norma.

Outro estudo realizado por Tres e Silveira (2013) buscou identificar a percepção dos profissionais de contabilidade dos municípios pertencentes à AMASBI/RS - Associação dos Municípios do Alto da Serra do Botucaraí, sobre a importância e dificuldades que estão encontrando na implantação do sistema de custos. Esse estudo trata do processo de reforma da Contabilidade aplicada ao setor público, onde possibilitou identificar que apenas 27,27% dos municípios adotaram algum método de custeio e nenhum município pesquisado possui sistema de custos implantado, na percepção dos entevistados.

tados a implantação de um sistema de custos é muito importante, porém muito difícil de ser concretizada

Por último, o estudo realizado por Goulart, Behr e Tomasel (2016) apresenta os benefícios e problemas na implantação de um Sistema de Informação de Custos no Estado do Rio Grande do Sul, baseando-se nos requisitos impostos pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP). E de acordo com este estudo o SIC é um instrumento eficiente que pode proporcionar benefícios como a organização estrutural dos órgãos, o aperfeiçoamento da gestão, a qualidade e a transparência do gasto público, mas que enfrenta problemas, dentre os principais: falta de servidores capacitados e pouco conhecimento sobre custos.

De acordo com os artigos aqui apresentados, pode-se perceber os fatores de resistência inseridos dentro das dificuldades de se implantar algo novo em suas organizações, onde a maioria cita a necessidade de profissionais qualificados, ou seja, com conhecimentos adequados, e também a falta de interesse dos órgãos públicos para a capacitação dos mesmos, onde pode-se ter a conclusão de que os mesmos obtêm insegurança com relação às mudanças, para que a implantação ocorra de maneira eficaz o principal requisito que o órgão público deveria fornecer seria treinamentos e incentivos aos servidores para o aperfeiçoamento técnico sobre sistema de custos

#### **2.4 Fatores Determinantes da Implantação de Sistemas de Informação de Custo**

Mudança na estrutura do setor público ditadas pelas exigências técnicas e legais acaba levando ao sacrifício sua efetividade. Essa adequação, segundo Meyer e Rowan (1977), busca a legitimação e a perspectiva de sobrevivência, independentemente da eficácia adquirida em suas práticas e procedimentos. De acordo com a teoria institucional, para que ocorra a eficácia de uma mudança, tanto na estrutura de um setor privada como de um setor pública, tem que haver a superação de sete fatores determinantes, são eles: Poder Institucional, Insegurança Ontológica, Confiança, Inércia, Conhecimento, Aceitação das Rotinas, Decoupling ou Loose Coupling.

Com relação ao Poder Institucional, pode existir poder em qualquer lugar na organização, podendo ser mobilizado para resistir às novas regras organizacionais (Burns & Scapens, 2000). O poder como fator de resistência pode surgir a partir da organização de indivíduos, ou grupos, dentro da própria organização. Burns e Scapens (2000) dizem que, quando indivíduos ou grupos possuem suficiente poder, por meio do controle dos

recursos requeridos no processo de implementação de uma mudança, eles podem ser capazes de resistir ou minar o processo de mudança.

Sobre a Insegurança Ontológica, Indivíduos estão constantemente buscando por algum nível de segurança psicológica (Schein, 1992). A insegurança gera ansiedade, que pode resultar em um fator de resistência ao processo de mudança na contabilidade gerencial. A ansiedade por aprendizado representa o “sentimento que está associado à inabilidade ou indisponibilidade de apreender alguma coisa nova pelo fato de que aparenta ser muito difícil ou disruptivo” (Schein, 1993, p. 86, tradução nossa). Em sua pesquisa, o autor Granlund (2001) menciona o fato de existir resistência à implementação de mudanças no sistema de contabilidade decorrente do medo do disruptivo.

Busco, Riccaboni, e Scapens (2006) elevam a confiança a um patamar de requisito para a implementação de mudanças em sistemas de contabilidade gerencial. Confiança para a mudança é necessária na implementação de sistemas de contabilidade gerencial, e contabilidade é necessária para sustentar a confiança para a mudança na prática. Quando episódios de desconformidade ocorrem, participação na prática facilita o processo de reflexão e essa participação pode ser mediada através de pessoas *experts* e sistemas *experts* que potencializam as forças de confiança.

Já a inércia é tradicionalmente definida como a não habilidade de efetuar uma mudança interna, frente a significantes mudanças externas (Miller & Friesen, 1980). Inércia refere-se à velocidade relativa de uma mudança organizacional em termos de capacidade de resposta para mudar, e o tempo que é exigido para obter, processar e avaliar informação oriunda do ambiente (Steen, 2009).

Granlund (2001) fala sobre o conhecimento necessário às pessoas para poderem realizar suas atividades. Na pesquisa realizada por Granlund (2001), a falta de conhecimento aparece como um dos fatores responsáveis pelo fracasso na implementação de um sistema de custeio. Segundo depoimento de um dos líderes do projeto, o fato de, no momento da implementação, a equipe responsável não ter levado em conta as necessidades de conhecimento e habilidades dos seus usuários foi um dos fatores responsáveis pela não implementação da prática gerencial.

Para serem consideradas institucionalizadas, as rotinas devem ser amplamente aceitas na organização, a ponto de serem consideradas uma forma inquestionável de controle gerencial (Burns & Scapens, 2000). Na pesquisa realizada por Granlund (2001), a organização selecionada para o estudo havia decidido pela implementação de um novo sistema de custos para fazer frente a uma crise financeira. A implementação da prática

de custos mostrou-se frustrada logo após um ano do início das atividades. Dentre alguns motivos responsáveis pela frustração da implementação da prática gerencial, dois destacam-se: a) a contratação de um grupo de consultores e a demissão desse mesmo grupo logo em seguida, mantendo na empresa apenas um dos consultores que fora eleito líder do projeto; b) o fato de os responsáveis pelo projeto não terem conseguido que este fosse acolhido por toda a organização.

Já o *Decoupling* é usualmente considerado como o resultado, talvez inconsciente, de uma escolha organizacional sobre alguma técnica que não foi totalmente implementada ou então como o resultado de uma resistência à mudança (Dambrinet al., 2007). O *loose coupling* ocorre quando práticas contábeis que são introduzidas para encontrar requerimentos institucionais são utilizadas de uma maneira cerimonial (Scapens, 2006). O uso cerimonial significa que a prática é utilizada apenas por se tratar de uma exigência, mas não cumpre com sua finalidade. O procedimento não é adotado integralmente pelos agentes envolvidos (Dambrinet al., 2007).

Como em todo processo de mudança sempre surgem os conflitos, tais mudanças acabam ocasionando reestruturações profundas nas organizações, mas tal processo é essencial, pois, ignorar este fato é o mesmo que ficar parado no tempo, acumulando estragos, é preciso pôr em prática a palavra inovação, ou sua organização comprometerá a própria credibilidade, diante dos funcionários e do mercado. Para que o processo de mudança ocorra de maneira eficaz, tem que haver a superação dos sete fatores citados anteriormente, sua não superação poderá ocasionar inibição diante as mudanças.

### **3 – METODOLOGIA**

#### **3.1 Natureza da Pesquisa**

A pesquisa foi aplicada através do método qualitativo, o qual é usado para conhecer opiniões a cerca de determinados assuntos, sem quantificar, e dando a liberdade do entrevistado responder a sua própria opinião, segundo Godoy (1995) na pesquisa qualitativa o ambiente e as pessoas nele inseridas devem ser olhados holisticamente: não são reduzidas as variáveis, mas observadas como um todo.

Para alcançar uma postura de solidez e confiabilidade foi triangulado as fontes dos dados para uma mesma pergunta, que é: Qual a percepção sobre os fatores de resis-

tência da implementação do sistema de custos no setor público na ótica da teoria institucional? A noção de triangulação nas ciências sociais é geralmente usada em um sentido menos literal, as primeiras articulações dessa metáfora na ciência social conceituou-se como a mistura de múltiplos dados, métodos, fontes de dados e/ou pesquisadores com o objetivo de melhorar a validade dos resultados da pesquisa (Denzin, 1978; Jick, 1979)

A lógica da triangulação do método implica que diferentes métodos são combinados para fornecer informações complementares sobre o mesmo fenômeno empírico com o objetivo de melhorar a validade das representações (Modell, 2009). O pressuposto central que justifica a abordagem multimétodo é o de que a interação entre eles fornece melhores possibilidades analíticas.

As técnicas qualitativas, como entrevistas abertas, fornecem informações sobre a própria fala dos entrevistados, oferecendo diferentes perspectivas sobre o tema e delineando os aspectos subjetivos do fenômeno (Paranhos et al.; 2016).

Foi utilizado o mesmo instrumento de coleta de dados para as duas abordagens metodológicas, com pequenas modificações, sendo um questionário aberto para os gestores, dando oportunidade dos respondentes exporem suas opiniões, e a com um questionário fechado para os especialistas em contabilidade pública.

O questionário foi adaptado em três partes, a primeira parte é relacionado aos dados demográficos dos respondentes, o qual obtém 7 questões, a segunda parte é sobre o conhecimento dos respondentes a respeito do sistema de custos, o qual comporta 12 questões e por fim a terceira e última parte refere-se aos fatores institucionais inerentes ao sistema de custos, introduzindo 8 questões.

Sobre a abordagem com os gestores, elaboraram-se as questões com o objetivo de realizar entrevistas pessoais. Todavia, após os primeiros contatos na tentativa de agendar a realização dessas entrevistas, percebeu-se o interesse dos gestores em respondê-las por escrito, de acordo com o tempo e a disponibilidade de cada um.

Essa possibilidade de adaptação na forma de coletar os dados é uma das características da pesquisa qualitativa, em que as questões de investigação são sempre especificadas antes; podem surgir durante o estudo e de modo progressivo e atingir conclusões relevantes para a pesquisa (Sandelowski, 2008).

Foram enviados 20 questionários com questões fechadas para especialistas na área de contabilidade pública e 05 questionários com questões abertas para gestores de municípios distintos, apenas 05 especialistas (03 professores de contabilidade pública, 01 contador público e 01 auditor do Tribunal de Contas) e 03 gestores retornaram o

questionário respondido, assim expondo a limitação amostral da pesquisa. Para preservar a identidade dos respondentes não foi divulgada a identidade dos mesmos, referindo-se aos especialistas através de sua atual profissão e aos gestores como X, Y e Z.

### 3.2 Amostras da pesquisa

A amostra da pesquisa consistiu em três grupos extraídos no universo de gestores públicos, técnicos em contabilidade pública (contadores públicos e auditores) e acadêmicos em contabilidade pública (professores de contabilidade pública), e foi definida por conveniência, que segundo Carneiro (2014) quando a amostra é escolhida por conveniência quer dizer que é retirada a amostra de uma parte da população, que nos esteja prontamente acessível. Escolheu-se os profissionais gestores, contadores públicos, professores e auditores porque são atores envolvidos com o objeto da pesquisa e a coleta das suas percepções sobre os fatores institucionais de resistência sobre o fenômeno pesquisado é relevante no que tange à consolidação da literatura empírica e teórica. Além disso, a obtenção dos dados junto com os três grupos possibilitou a triangulação dos dados de modo a permitir que se possa avaliar a convergência ou divergência de percepção sobre o fenômeno estudado.

Após os contatos preliminares, 03 gestores se comprometeram a responder o questionário e assim efetivamente procederam. Para preservar as opiniões apresentadas, não serão divulgados nominalmente os nomes dos municípios os quais os gestores atuam, sendo por gestores X, Y e Z.

Município	Tipo de Coleta	Função	Data
X	Questionário	Secretário de controle interno	29/04/2018
Y	Questionário	Secretário de Orçamento e Finanças	26/04/2018
Z	Questionário	Secretário de Orçamento e Finanças	09/05/2018

**Quadro 04:** Descrição da pesquisa feita com os gestores

E em congruência com o foco principal do estudo, que gira em torno das percepções dos especialistas em contabilidade pública (auditores, contadores e professores) a respeito dos fatores institucionais inerentes ao sistema de custo e suas implicações no processo de implementação, sob a ótica da teoria institucional, como já foi dito anteriormente utilizou-se um questionário com perguntas fechadas, com múltiplos itens, as-

sim sendo, empregando uma abordagem metodológica quantitativa, esta escolha decorre da possibilidade na medição da intensidade das respostas, além de possuir certa simplicidade na sua aplicabilidade.

### 3.3 Estratégia da Pesquisa

A figura 01 apresenta o fluxograma que caracteriza a estratégia da pesquisa passo a passo. A pesquisa foi realizada a fim de responder o seguinte questionamento “Qual a percepção dos principais *players* da implantação do sistema de custos aplicada ao setor público sobre os fatores de resistência da implementação do sistema de custos no setor público na ótica da teoria institucional?” o qual tem como objetivo analisar de forma triangulada as percepções dos grupos de especialistas da contabilidade pública, de maneira geral, e de gestores públicos sobre os fatores institucionais de resistência inerentes ao processo de implantação do sistema de custos no setor público, para atingir tal objetivo foi utilizado o método qualitativo.

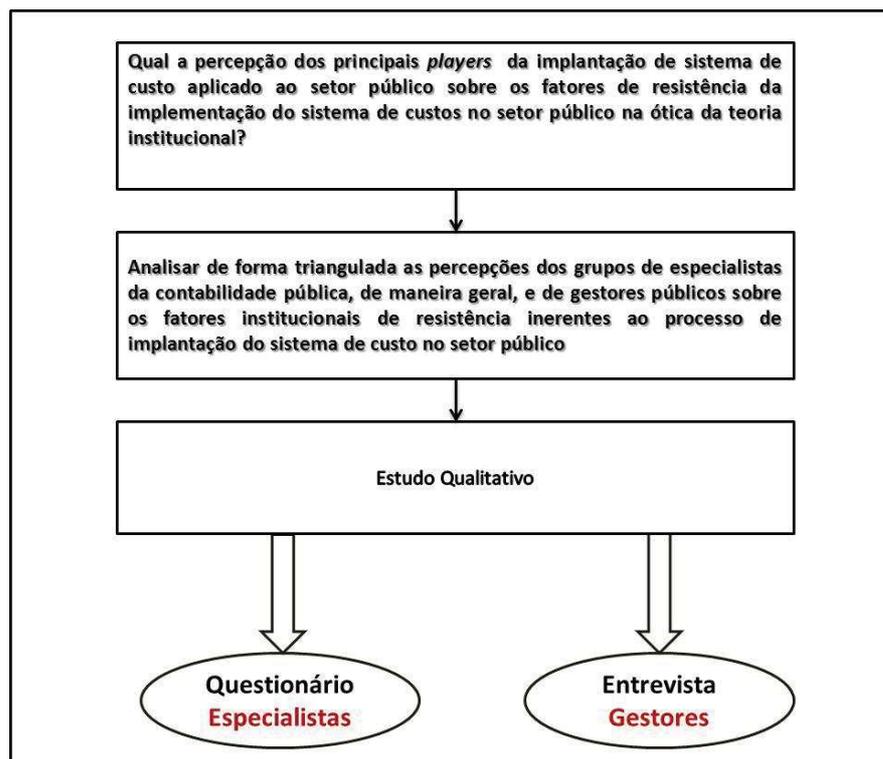


Figura 01: Fluxograma. Estratégia da pesquisa

Constitui-se de uma pesquisa qualitativa, pois, conforme a literatura, esta é a pesquisa mais indicada nos casos de investigação da percepção. Em relação a esta pesquisa, Richardson (1999, p. 39), menciona que: “Os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar

a interação entre as variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

Para a realização da pesquisa com método qualitativo, foram formulados dois questionários, um com questões fechadas direcionadas aos especialistas em contabilidade pública e um com questões abertas como enredo durante a entrevista para os gestores públicos, porém, após contratempo em relação à disponibilidade dos mesmos, comprometeram-se em responder as questões apenas por escrito, evidenciando suas opiniões sobre o assunto abordado.

## **4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS**

Nesta seção, são apresentados os achados do estudo com base nas respostas obtidas junto com os entrevistados. O objetivo consistiu em analisar a percepção dos gestores sobre o fenômeno estudado. Entretanto, analisou-se a entrevista estruturada para explorar os principais aspectos do problema de pesquisa a partir da visão dos gestores que possuem vivência de administração pública municipal e têm conhecimento acerca das práticas gerenciais das prefeituras, quer sejam formais ou informais.

A seguir, é apresentada a análise dos dados dos gestores que consistem em evidenciar a análise dos dados demográficos; do conhecimento acerca das normas de contabilidade pública aplicada ao setor público, no que se refere ao sistema de custos e resultado; da percepção do gestor sobre os fatores institucionais inerentes ao sistema de custo e suas implicações no processo de implementação.

### **4.1 Análise Descritiva Dos Dados Dos Gestores**

Neste estudo, tomando como base na pesquisa de Lovato et al. (2016) e Rosa et al. (2015), optou-se, em uma primeira etapa, por uma abordagem qualitativa como forma de levantar informações sobre o processo de implantação do sistema de custos no setor público a luz dos fatores institucionais, uma vez que este tipo de abordagem permite captar o objeto da pesquisa no contexto empírico. Além disso, a exploração do tema por meio de uma abordagem qualitativa, permitiu que se captasse a visão dos atores envolvidos no processo e conseqüentemente coletasse evidências empíricas para triangulação com os dados que foram coletados junto com os Especialistas.

#### 4.1.1 Dados demográficos

Gestor respondente	Idade	Gênero	Formação Acadêmica	Experiência na gestão pública	Cargo	Experiência na implementação de sistema de custos	Capacitação e treinamento sobre normas de sistemas de custos
X	De 20 a 30 anos	Masculino	Graduação	De 01 a 05 anos	Secretário De Controle Interno	Não	Não
Y	De 50 a 60 anos	Masculino	Graduação	De 01 a 05 anos	Secretário de Orçamento e Finanças	Não	Não
Z	De 40 a 50 anos	Masculino	Graduação	De 15 a 25 anos	Secretário de Orçamento e Finanças	Não	Não

**Quadro 05:** Dados demográficos dos gestores respondentes/entrevistados

De acordo como Quadro 05, pode-se observar os dados demográficos dos gestores respondentes do questionário e/ou entrevistados sobre o fenômeno investigado nessa pesquisa. Os dados revelam que o gestor respondente X é de gênero masculino e possui idade entre 20 e 30 anos. Além disso, tem formação acadêmica em nível de graduação e sua experiência na gestão pública varia entre 1 e 5 anos. O cargo exercido por ele é de secretário de controle interno e quando indagado acerca da sua experiência na implementação de sistemas de custos ou capacitação e treinamento sobre normas de sistemas de custos, o mesmo respondeu negativamente a respeito.

O gestor respondente Y é de gênero masculino e possui idade de 50 a 60 anos, têm formação acadêmica em nível de graduação e possui de 1 a 5 anos experiência na gestão pública, o cargo exercido por ele é de secretário de orçamento e finanças, o mesmo não possui experiência na implementação de sistema de custos e o município em que atua não fornece capacitação e treinamento sobre normas de sistema de custos. Já o gestor respondente Z também é de gênero masculino e possui idade entre 30 e 40 anos, possui formação acadêmica em nível de graduação e obtém experiência na gestão pública entre 15 a 25 anos, assim como o gestor Y possui o cargo de secretário de orçamento e finanças e o mesmo respondeu desfavoravelmente quando questionado a respeito da sua experiência na implementação de sistemas de custos ou capacitação e treinamento sobre normas de sistemas de custos.

#### 4.1.2 Conhecimento a respeito das NBCASP no que se refere ao sistema de custo e resultado

Itens sobre conhecimento a respeito do sistema de custos	X	Y	Z
Estado do processo de implantação	Não possui	Está em fase de contratação de uma empresa especializada em sistema de custos.	Não Possui
Necessidade de informações de custo	Sim	Sim	Sim
Papel desempenhado pela informação de custo	Execução	Controle	Planejamento, Execução e Controle
Percepção sobre a obrigatoriedade dos municípios em manter sistema de custos	Importante	Importante	Importante
Divulgação do Processo no ambiente gerencial do município	Não há divulgação	Está sendo divulgado	Não está sendo divulgado
Setor a frente do processo de implantação do sistema de custos	Não existe	Será o Setor de Contabilidade	Não tem
Conhecimento sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público	Não tem conhecimento	Tem conhecimento	Não tem conhecimento
Percepção sobre o processo de mudança com a implantação do sistema de custo e resultado	Não há percepção	Será de grande relevância	Não há percepção
Existência de Treinamentos com os servidores para adequação as mudanças oriundas da nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público, ou a novas mudanças que venham ocorrer	Não há treinamentos	Não há treinamentos	Não há treinamentos
Entendimento sobre o objetivo da mudança e motivações	Não	Sim	Não
Resistência por parte do pessoal para implementar as alterações da Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Pública	Não	Não	Não
Percepção sobre o grau de sucesso da implementação do sistema.	Depende do pessoal capacitado para sua operacionalização	De grande valia	Não há percepção

**Quadro 06:** Conhecimento dos gestores respondentes/entrevistados a respeito do sistema de custos

#### Questão 1- Estado do processo de implantação do sistema de custos no setor público.

Os municípios em que os gestores respondentes X e Z atuam não possuem e não estão em processo de implantação do sistema, já o gestor respondente Y destacou que embora seu município não possua o sistema de custos implementado, ele está em um

estágio preliminar, introdutório, em fase de contratação de uma empresa especializada em sistema de custos para que ocorra a institucionalização do sistema.

### **Questão 2 – Necessidade de informação de custos**

Existe um consenso entre os gestores X Y e Z em relação à necessidade da gestão obter informação de custos e resultados, onde o gestor respondente X evidenciou sua necessidade destacando a contribuição do sistema para medir o nível de qualidade e os valores dos serviços prestados a população.

### **Questão 3 – Papel desempenhado pela informação de custos**

A questão 3 buscou a opinião dos gestores em relação a qual atividade gerencial, as informações de custo desempenham um papel relevante, fornecendo as seguintes opções: Planejamento, execução e controle. Não existe um fator de consenso entre os respondentes, o gestor respondente X destacou a relevância da informação de custos na parte da execução, o gestor respondente Y no controle e por fim, já em controvérsia aos dois gestores mencionados anteriormente, o gestor respondente Z ressaltou a relevância do sistema tanto no planejamento como na execução e no controle.

### **Questão 4- Percepção sobre a obrigatoriedade dos municípios em manter sistema de custos**

Ambos os gestores entram em concordância de ideias em relação à obrigatoriedade do sistema. O gestor respondente X afirma que a obrigatoriedade se faz importante por proporcionar um planejamento eficiente, uma execução eficaz e um controle efetivo dos gastos públicos, assim como o gestor respondente X, o gestor respondente Y destaca ser de grande valia tal obrigatoriedade, em termos de maior controle, para minimizar os custos e maximizar as receitas. O gestor respondente Z destaca a obrigatoriedade com relevância, citando a importância do sistema para auxiliar o planejamento e execução das ações das entidades públicas.

### **Questão 5 - Divulgação do Processo no ambiente gerencial do município**

Os gestores respondentes X e Z salientam a não existência de qualquer tipo de divulgação relacionado ao sistema de custos no município o qual atua, já o gestor respondente Y evidencia a existência de divulgação do sistema no município atuante, especificando a divulgação e conscientização em todas as secretarias e colaboradores da necessidade da obrigatoriedade da implantação dos serviços.

### **Questão 6 - Setor a frente do processo de implantação do sistema de custos**

Os gestores respondentes X e Z deixam evidenciados a não existência do setor

por não haver o processo de implantação. O gestor respondente Y ressalta uma ação futura, o qual será o setor de contabilidade de empenho e pagamentos e recebimentos subordinado a Secretária da Administração e Finanças responsável pelo processo de implantação do sistema de custos.

#### **Questão 7 - Conhecimento sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**

A questão 7 visava identificar se os respondentes adquiriam conhecimentos sobre às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao setor público, e sua importância, o gestor respondente X e Z limitam-se ao afirmar de que não obtém conhecimento em relação a tais normas, em contraposição, o gestor respondente Y tem conhecimento, afirmando que trata-se de uma norma bastante eficaz e orientadora ao setor público.

#### **Questão 8 - Percepção sobre o processo de mudança com a implantação do sistema de custo e resultado**

A questão 8 buscou reconhecer como a gestão do município percebe o processo de mudança com a implantação do sistema de custo e resultado. Os gestores respondentes X e Z não souberam opinar, não havendo percepção, o gestor respondente Y ressaltou que a implantação do sistema de custos no município seria de grande relevância e significado.

#### **Questão 9 - Existência de Treinamentos com os servidores para adequação as mudanças oriundas da nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público, ou a novas mudanças que venham ocorrer**

Neste ponto, o gestor respondente X evidenciou que a parte contábil é terceirizada, não havendo servidores do quadro administrativo responsável por tal área, assim sendo, não havendo treinamento. O gestor respondente Y citou um planejamento futuro, esclarecendo que atualmente ainda não há treinamentos, mas a implantação do sistema de custos será introduzida a partir do segundo semestre deste ano, juntamente com os treinamentos para os agentes envolvidos. E o gestor respondente Z limitou-se apenas em indagar que não existe treinamento no município o qual atua.

#### **Questão 10 - Entendimento sobre o objetivo da mudança e motivações**

A seguinte questão quis identificar se os gestores respondentes e os envolvidos entendiam o objetivo de mudança e se eles se sentiam motivados a contribuir para o resultado final. Os gestores respondentes X e Z não souberam opinar, já o gestor respondente Y afirmou que tanto ele como os envolvidos obtém entendimento em relação

aos objetivos de mudanças que venham a ocorrer, ressaltando que mudanças são extremamente necessárias para o bom desempenho dos serviços públicos.

#### **Questão 11 - Resistência por parte do pessoal para implementar as alterações da Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Pública**

Os gestores respondentes X e Z evidenciaram a não implementação da nova contabilidade aplicada ao setor público, porém, o gestor X quis esclarecer que os envolvidos na gestão atualmente são atentos a qualquer processo novo que venham a agregar valor. O gestor respondente Y citou a não resistência por parte do pessoal.

#### **Questão 12 - Percepção sobre o grau de sucesso da implementação do sistema de Custos no Município**

O gestor respondente X Percebe que o grau de sucesso depende de pessoal capacitado para sua operacionalização, caso contrário será apenas mais um sistema como tantos outros, que não possuem iniciativas e efetividade, por não serem executadas por profissionais com conhecimento adequado para tal. O gestor respondente Y explanou a grande relevância em relação à implantação do sistema, principalmente para os resultados financeiros a serem alcançados. E o gestor respondente Z pontua a não existência do sistema de custos no município o qual atua.

#### **4.1.3 Discussão dos resultados**

Os gestores respondentes X, Y e Z evidenciaram muitas limitações por parte dos municípios os quais atuam em relação ao sistema de custos, entrando em consenso na maioria de suas respostas, havendo pouquíssimas divergências. Todos destacaram a não existência do sistema de custos nos municípios atuantes, porém enfatizaram a grande relevância da necessidade, do papel desempenhado que o sistema traria para tais municípios e também da importância da obrigatoriedade da implantação do sistema, por vir a proporcionar um papel fundamental em diversos aspectos para os municípios. Esses apontamentos se alinham com os resultados do estudo empírico realizado por Tres e Silveira (2013) o qual buscou identificar a percepção dos profissionais de contabilidade dos municípios pertencentes à AMASBI/RS - Associação dos Municípios do Alto da Serra do Botucaraí, onde concluiu-se que nenhum município pesquisado possui sistema de custos implantado, e na percepção dos entrevistados a implantação de um sistema de custos é muito importante, porém muito difícil de ser concretizada.

Os gestores enfatizaram a mesma realidade nos municípios distintos, destacando a não existência de um setor a frente do processo de implantação do sistema de custos, treinamentos com os servidores para adequação as mudanças oriundas da nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público ou divulgações do Processo no ambiente gerencial dos municípios, porém, neste último quesito o gestor Y diverge dos outros, ressaltando a existência de divulgação do processo de implantação do sistema de custos no município o qual atua. Esta realidade converge com a literatura exposta onde mostra o estudo realizado recentemente por Monteiro e Pinho (2017) onde a análise de dados permitiu constatar que mesmo após o regramento, são raros os entes públicos que implantaram ou tentaram a implantação, a qual é considerada o início de um longo processo. Existe concordância de que ela é importante no contexto atual da gestão pública, mas as dificuldades apontadas para sua implantação foram: falta de sistemas informáticos adequados, baixa remuneração dos profissionais de contabilidade, falta de treinamento e inexistência de regras punitivas para a não adoção da referida Norma.

#### 4.1.4 Percepção do respondente sobre os fatores institucionais inerentes ao sistema de custo e suas implicações no processo de implementação: Sob a ótica da Teoria Institucional

Fatores Institucionais	X	Y	Z
A organização ou o indivíduo que possui poder é capaz de resistir ou acabar com o processo de implantação de alguma mudança (Poder Institucional)	Não	Não	Sim
Os processos de mudança passam confiança aos agentes envolvidos (Confiança)	Não	Sim	Não
É criada resistência caso os responsáveis pelo processo de mudança não estiverem engajados e certos da eficácia (Aceitação de Rotinas)	Sim	Sim	Sim
É necessário ter conhecimento durante um processo de mudança (Conhecimento)	Sim	Sim	Sim
O sistema de custos encontra-se implementado ( <i>Decoupling</i> )	Não	Não	Não
Existência de práticas introduzidas artificialmente, somente para cumprir normativas e não estão institucionalizadas e internalizadas. ( <i>Loose couplig</i> )	Não	Não	Não
Existe insegurança durante a aplicabilidade de novas normas (Insegurança Ontológica)	Sim	Sim	Sim
A resistência durante o processo de mudança se dá pela falta de capacidade de efetuar uma mudança sob pressão externa (Inércia)	Sim	Sim	Sim

**Quadro 07:** Percepção do respondente sobre os fatores institucionais inerentes ao sistema de custo e suas implicações no processo de implementação.

**Questão 1 - A organização ou o indivíduo que possui poder é capaz de resistir ou acabar com o processo de implantação de alguma mudança? (Poder Institucional)**

O gestor respondente X não acredita que a organização ou o indivíduo que possui o poder em relação ao processo de implantação seja capaz de resistir ou acabar com o mesmo, desde que seja posto em legislação, pois acredita ele que pela legislação no controle dos gastos públicos, torna-se mais difícil o gestor agir da forma que bem entender. O gestor respondente Y chega ao mesmo consenso que o gestor respondente X, não acreditando que possa haver resistência ou anulação do processo, sendo que para este, não ocorre este impedimento por se fazer necessário a ocorrência de mudanças para melhoria dos serviços. Já o gestor respondente Z discorda das respostas dos gestores mencionados anteriormente, acreditando que o indivíduo ou organização que possua o poder diante o processo pode sim resistir ou acabar com o processo de mudança.

**Questão 2 - Os processos de mudanças passam confiança aos agentes envolvidos? (Confiança)**

Existe uma discordância entre os gestores respondentes em relação à confiança que os processos de mudanças passam aos agentes envolvidos. Para o gestor respondente X os processos de mudanças geram uma desconfiança a princípio, justamente por não se ter a certeza da sua eficácia, ele ressalta a necessidade do amadurecimento da mudança, trazendo resultados positivos para que logo após surja uma confiança sólida relacionada ao processo. O gestor respondente Y enfatiza a existência de confiança diante as mudanças que o município o qual atua tendem a enfrentar, pois segundo ele, toda mudança que acarrete melhoria aos serviços são necessárias. E o gestor respondente Z deixou claro que há resistência inicialmente, pois tudo que é novo gera certa resistência, ou seja, toda mudança ocasiona uma desconfiança, mas é algo ajustável durante o tempo.

**Questão 3 - É criada resistência caso os responsáveis pelo processo de mudança não estiverem engajados e certos da eficácia? (Aceitação de Rotinas)**

Os gestores respondentes X, Y e Z enfatizam que sim, entrando em conformidade conceitual, acreditando que para que não haja resistência é necessário que os responsáveis pelo processo estejam sim engajados, caso contrário existirá diversos fatores inibidores para que ocorra a institucionalização do processo.

**Questão 4 - É necessário ter conhecimento durante um processo de mudança? (Conhecimento)**

Tanto o gestor respondente X, como os gestores respondentes Y e Z, chegaram a um mesmo consenso, até mesmo na conceituação do quesito exposto, acreditando ser de grande valia a obtenção de conhecimento para que seja implantado qualquer mudança, dizem ser necessário, primeiramente, os envolvidos obterem total conhecimento sobre o processo de mudança, para que haja um maior comprometimento.

**Questão 5 - O sistema de custos encontra-se implementado? (*Decoupling*)**

Os gestores respondentes X, Y e Z evidenciam a não existência do sistema de custos nos municípios os quais ambos atuam, porém, o gestor respondente Y justifica a ausência de tal sistema, ele enfatiza o pouco tempo de atuação da gestão atual, apenas 1 ano e 3 meses, revelando planos futuros para sua implantação.h6

**Questão 6 - Existência de práticas introduzidas artificialmente, somente para cumprir normativas e não estão institucionalizadas e internalizadas. (*Loosecoupling*)**

Ambos os gestores respondentes, X, Y e Z, disseram não existir práticas introduzidas artificialmente, enfatizando a importância das normas implementadas serem trabalhadas gradualmente para que haja o processo final de internalização.

**Questão 7 - Existe insegurança durante a aplicabilidade de novas normas? (Insegurança Ontológica)**

A questão 7 trata da percepção dos gestores em relação a existência ou não de insegurança durante a introdução de novas normas. Existe um fator de consenso em relação aos gestores respondentes X, Y e Z, onde ambos afirmam existir uma insegurança, porém, acreditando que tais inseguranças serão superadas durante o andamento do aprendizado.

**Questão 8 - A resistência durante o processo de mudança se dá pela falta de capacidade de efetuar uma mudança sob pressão externa? (Inércia)**

O gestor respondente X enfatiza a não existência do sistema de custos no município o qual atua, mas acredita que possa haver resistência por consequência da falta de capacidade de efetuar uma mudança sob pressão externa, já o gestor respondente Y fala que às vezes possa existir resistência em relação a este fator, mas acredita que tendo a boa vontade dos dirigentes do setor público, e a determinação que os resultados serão benéficos para a administração, não será motivo de resistência. E o gestor respondente Z limita-se em sua resposta, apenas afirmando a resistência durante qualquer processo de

mudança sob pressão externa.

#### **4.1.5 Discussão dos resultados**

Esta parte dedica-se à discussão dos resultados das percepções dos gestores em relação aos sete fatores de resistência observados por Angonese (2012) e Angonese e Lavarda (2014) inerentes ao sistema de custos, os quais são: Poder Institucional, Confiança, aceitação de rotina, insegurança ontológica, Inércia, Conhecimento e *Decoupling* ou *Loose Coupling*. Houve poucas divergências neste quesito, então, deu-se maior ênfase nos pontos em comum, e logo de início evidencia-se o fator *Decoupling*, destacando a não associação do sistema de custos nos municípios dos gestores respondentes X, Y e Z, e em um consenso eles salientaram os principais fatores que podem ocasionar uma resistência em decorrência de novas mudanças no âmbito institucional.

Então, os fatores que os gestores destacaram como inibidores de um processo de mudança eficaz foram: Aceitação de rotinas, quando não há engajamento dos envolvidos durante o processo, insegurança durante a aplicabilidade de novas normas, Inércia a qual se dá pela falta de capacidade de efetuar uma mudança sob pressão externa, e a falta de conhecimento, o qual ocasiona também uma resistência por parte dos agentes responsáveis pelo processo de mudança. Estes fatores, segundo os gestores respondentes acabam trazendo como resultado o insucesso da aplicabilidade de novas normas. Os resultados obtidos associam-se em concordância com a literatura. Um estudo recente feito por Sell, Ferla e Zonatto (2017), o qual também se utilizou como base a teoria institucional, com objetivo de verificar a percepção dos gestores públicos municipais sobre a implantação do sistema informação de custos (SIC). Nos resultados desta pesquisa destacou-se como fator de resistência a falta de conhecimento, que define, na contabilidade gerencial pela necessidade do indivíduo ter conhecimento para possibilitar à mudança com 83,33% de frequência entre os entrevistados, outro fator de resistência que chamou a atenção é a Inércia, ficando com 50% de frequência verificada nas entrevistas.

Outro estudo onde os quais os resultados convergem com esta pesquisa foi realizado por Filho e Nascimento (2007), os quais apresentaram o processo de desenvolvimento de um instrumento de gestão de custos para o setor público. Eles pontuam que se deve iniciar o processo de gestão de custos com sistemas mais simples, apesar de incompletos, pois o setor público não possui o padrão de aprendizagem necessária, ou seja, neste caso o fator de resistência que se sobressai dentro desta pesquisa é o conhecimento, para que o processo de implantação ocorra de um modo eficaz têm-se que investir quanto ao

aprendizado dos profissionais atuantes, eles acentuam a importância imputada a um programa de treinamento e capacitação para o sucesso de qualquer iniciativa nessa direção.

## 4.2 Análise Descritiva dos Dados dos Contadores Públicos, Auditores Públicos e Professores de Contabilidade Pública

### 4.2.1 Dados demográficos

Neste tópico apresenta-se a caracterização do perfil dos especialistas respondentes, com o objetivo de auxiliar na melhor visualização das respostas.

<b>Gênero</b>	<b>Frequência Absoluta</b>
Feminino	03
Masculino	02
<b>Total</b>	<b>05</b>
<b>Formação acadêmica</b>	<b>Frequência Absoluta</b>
Nível Médio	
Graduação	
Pós Graduação	02
Mestrado	02
Doutorado	01
<b>Total</b>	<b>05</b>
<b>Tempo de Experiência</b>	<b>Frequência Absoluta</b>
Menos de 01 ano	
01 a 05 anos	01
05 a 15 anos	03
15 a 25 anos	
25 a 35 anos	01
<b>Total</b>	<b>05</b>
<b>Profissão</b>	<b>Frequência Absoluta</b>
Auditor	01
Contador	01
Professor	03
<b>Total</b>	<b>05</b>
<b>Idade</b>	<b>Frequência Absoluta</b>
20 a 30 anos	01
40 a 50 anos	03
50 a 60 anos	01
60 a 70 anos	
<b>Total</b>	<b>05</b>
<b>Experiência em implementação do sistema de custos</b>	<b>Frequência Absoluta</b>
Sim	02
Não	03
<b>Total</b>	<b>05</b>
<b>Educação continuada sobre as Normas do Sistema de Custos</b>	<b>Frequência Absoluta</b>
Sim	03
Não	02
<b>Total</b>	<b>05</b>

**Tabela 01:** Dados demográficos dos Especialistas (Auditores, Contadores públicos e professores de contabilidade pública).

Como pode-se ver na tabela 01, à cima apresenta à descrição dos dados demográficos dos especialistas respondentes (Auditores, Contadores Públicos e professores de contabilidade). Em relação à quantidade de especialistas foi pesquisado um total de 05 pessoas, 01 contador da área pública, 03 professores de contabilidade pública e 01 auditor, 02 pertencem ao sexo masculino e 03 correspondem ao gênero feminino, portanto, percebe-se que a amostra é formada predominantemente de pessoas do sexo feminino. Em relação a formação acadêmica dos especialistas respondentes 02 possuem uma pós-graduação, dois mestrado e um doutorado, suas idades variam de 20 a 60 anos, e suas experiências no âmbito público também varia de uma forma distinta, de 01 a 35 anos. Quando questionados em relação as suas experiências em implementação do sistema de custos e se participaram de capacitação e treinamento (Educação continuada) sobre as normas de sistemas de custos no setor público, 02 afirmaram obter experiência e participar de educação continuada sobre as normas e os outros 03 não adquiriram esta experiência.

#### **4.2.2 Conhecimento a respeito do Sistema de Custos**

Após a caracterização dos respondentes, as questões a respeito dos aspectos do conhecimento de sistema de custos aplicado ao setor público foram explorados para identificar as percepções dos players sobre nível de conhecimento, processo de emissão de normas pelos órgãos reguladores, suas percepções em relação à existência de treinamentos com os servidores para adequação a mudanças oriundas das normas sobre sistema de custo aplicado ao setor público, entendimento dos servidores sobre o objetivo da mudança (implantação de sistema de custo) e se sentem motivados a contribuir para o resultado final, se há resistência por parte do gestor para implementar as normas sobre sistema de custo aplicado ao setor público, se existe motivação dos órgãos públicos de controle em participar do processo de convergência das normas de contabilidade pública, em especial, as de custo aplicadas ao setor público e sobre o grau de sucesso da implementação do sistema de custos nos municípios do estudo, para evidenciar o contato dos respondentes sobre o tema abordado.

<b>Especialistas em Contabilidade Pública (Auditores, Professores e Contadores Públicos)</b>											
<b>Nível de conhecimento sobre as NBCASP</b>											
<b>Alto grau</b>			<b>Médio Grau</b>			<b>Pequeno Grau</b>			<b>Nenhum Grau</b>		
Contador	Auditor	Professor	Contador	Auditor	Professor	Contador	Auditor	Professor	Contador	Auditor	Professor
		<b>02</b>	<b>01</b>	<b>01</b>	<b>01</b>						
<b>Nível de conhecimento sobre os órgãos</b>											
<b>Alto Grau</b>			<b>Médio Grau</b>			<b>Pequeno Grau</b>			<b>Nenhum Grau</b>		
Contador	Auditor	Professor	Contador	Auditor	Professor	Contador	Auditor	Professor	Contador	Auditor	Professor
		<b>02</b>	<b>01</b>	<b>01</b>	<b>01</b>						
<b>Realização de Treinamentos com Servidores</b>											
<b>Discordo Totalmente</b>			<b>Discordo Parcialmente</b>			<b>Concordo Parcialmente</b>			<b>Concordo Totalmente</b>		
Contador	Auditor	Professor	Contador	Auditor	Professor	Contador	Auditor	Professor	Contador	Auditor	Professor
	<b>01</b>		<b>01</b>		<b>02</b>			<b>01</b>			
<b>Entendimento e motivação sobre objetivo da mudança</b>											
<b>Discordo Totalmente</b>			<b>Discordo Parcialmente</b>			<b>Concordo Parcialmente</b>			<b>Concordo Totalmente</b>		
Contador	Auditor	Professor	Contador	Auditor	Professor	Contador	Auditor	Professor	Contador	Auditor	Professor
<b>01</b>		<b>02</b>		<b>01</b>				<b>01</b>			
<b>Resistência por parte do gestor para implementar as alterações</b>											
<b>Discordo Totalmente</b>			<b>Discordo Parcialmente</b>			<b>Concordo Parcialmente</b>			<b>Concordo Totalmente</b>		
Contador	Auditor	Professor	Contador	Auditor	Professor	Contador	Auditor	Professor	Contador	Auditor	Professor
							<b>01</b>		<b>01</b>		<b>03</b>
<b>Existe motivação para participar do processo de convergência</b>											
<b>Discordo Totalmente</b>			<b>Discordo Parcialmente</b>			<b>Concordo Parcialmente</b>			<b>Concordo Totalmente</b>		
Contador	Auditor	Professor	Contador	Auditor	Professor	Contador	Auditor	Professor	Contador	Auditor	Professor
<b>01</b>				<b>01</b>	<b>02</b>						<b>01</b>
<b>Grau de sucesso da implementação do sistema de custos</b>											
<b>Alto</b>			<b>Médio</b>			<b>Pouco</b>			<b>Nenhum</b>		
Contador	Auditor	Professor	Contador	Auditor	Professor	Contador	Auditor	Professor	Contador	Auditor	Professor
		<b>02</b>				<b>01</b>	<b>01</b>	<b>01</b>			

**Quadro 08:** Nível de conhecimento dos especialistas em contabilidade pública sobre as NBCASP

O quadro 08 evidencia o nível de conhecimento dos especialistas em contabilidade pública a respeito das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Participaram da coleta de dados três professores de contabilidade pública, um contador público e um auditor, somando um total de 05 especialistas na área de contabilidade pública. Em relação ao grau de conhecimento dos especialistas respondentes sobre as normas Brasileiras Aplicadas ao Setor público e sobre o processo de emissão de normas do sistema de custos pelos órgãos reguladores responsáveis pelo processo de convergência no Brasil destaca-se o relato de dois professores, os quais avaliam-se com um alto grau de conhecimento, já em contraposição, o contador público e o auditor respondentes desta pesquisa se auto avaliam com um grau médio de conhecimento em re-

lação aos aspectos citados anteriormente.

Na maioria de suas respostas os especialistas entraram em consenso, havendo uma pequena divergência. Em relação à existência de treinamentos com servidores para adequação a mudanças oriundas das normas sobre sistema de custo aplicado ao setor público dois professores e o contador público discordam parcialmente da existência, já o auditor discorda totalmente, porém, um professor concorda parcialmente que tais treinamentos venham a ocorrer no setor público. Mais uma vez outro aspecto de destaque foi às opiniões convergentes de dois professores com o contador público, os quais discordam totalmente que os servidores entendem o objetivo da mudança (implantação de sistema de custo) e que não há motivação para que eles possam contribuir com o resultado final, um professor e o auditor discordaram em partes dos outros especialistas, acreditando parcialmente com o quesito anterior.

Segundo dados expostos, todos os especialistas respondentes, por unanimidade, acreditam haver resistência por parte dos gestores para implementar as alterações das normas sobre sistema de custo aplicado ao setor público, já no questionamento sobre a existência de motivação dos órgãos públicos de controle em participar do processo de convergência das normas de contabilidade pública, em especial, as de custo aplicadas ao setor público, houve uma divisão homogênea de opiniões, dois professores e o auditor respondentes discordam parcialmente, já o contador público com o terceiro professor discordam totalmente desta existência. E de acordo com opiniões de dois dos professores respondentes é alto o grau de sucesso da implementação do sistema de custos no setor público, já segundo a percepção do terceiro professor, do auditor e do contador público é pouco o grau de sucesso da implementação.

#### **4.2.3 Fatores institucionais inerentes ao sistema de custo e suas implicações no processo de implementação: Sob a ótica da Teoria Institucional**

Neste tópico, pode-se observar a percepção dos especialistas em relação aos fatores de resistência à mudança conforme destacado por Angonese(2012) e Angone e Lavarda (2014), neste caso inerentes ao sistema de custo e suas implicações no processo de implementação: Sob a ótica da Teoria Institucional.

Especialistas em Contabilidade Pública (Auditores, Professores e Contadores Públicos)											
<b>Organização\individuo que possui poder é capaz de resistir ao processo</b>											
<b>Concordo Totalmente</b>			<b>Concordo Parcialmente</b>			<b>Nem Concordo\Nem Disco</b>			<b>Discordo Totalmente</b>		
Contador	Auditor	Professor	Contador	Auditor	Professor	Contador	Auditor	Professor	Contador	Auditor	Professor
			01	01	03						
<b>O processo de mudança não passa confiança aos agentes envolvidos</b>											
<b>Concordo Totalmente</b>			<b>Concordo Parcialmente</b>			<b>Nem Concordo\Nem Disco</b>			<b>Discordo Totalmente</b>		
Contador	Auditor	Professor	Contador	Auditor	Professor	Contador	Auditor	Professor	Contador	Auditor	Professor
01				01							03
<b>Se os responsáveis pelo processo não estiverem engajados não haverá êxito</b>											
<b>Concordo Totalmente</b>			<b>Concordo Parcialmente</b>			<b>Nem Concordo\Nem Disco</b>			<b>Discordo Totalmente</b>		
Contador	Auditor	Professor	Contador	Auditor	Professor	Contador	Auditor	Professor	Contador	Auditor	Professor
01	01	03									
<b>É necessário que os atores envolvidos tenham conhecimento sobre</b>											
<b>Concordo Totalmente</b>			<b>Concordo Parcialmente</b>			<b>Nem Concordo\Nem Disco</b>			<b>Discordo Totalmente</b>		
Contador	Auditor	Professor	Contador	Auditor	Professor	Contador	Auditor	Professor	Contador	Auditor	Professor
01	01	03									
<b>O sistema de Custos ainda não encontra-se totalmente implantado</b>											
<b>Concordo Totalmente</b>			<b>Concordo Parcialmente</b>			<b>Nem Concordo\Nem Disco</b>			<b>Discordo Totalmente</b>		
Contador	Auditor	Professor	Contador	Auditor	Professor	Contador	Auditor	Professor	Contador	Auditor	Professor
01		03		01							
<b>O sistema de Custos é introduzido artificialmente</b>											
<b>Concordo Totalmente</b>			<b>Concordo Parcialmente</b>			<b>Nem Concordo\Nem Disco</b>			<b>Discordo Totalmente</b>		
Contador	Auditor	Professor	Contador	Auditor	Professor	Contador	Auditor	Professor	Contador	Auditor	Professor
01				01	01						02
<b>Existe insegurança por parte dos envolvidos relacionado a novas normas</b>											
<b>Concordo Totalmente</b>			<b>Concordo Parcialmente</b>			<b>Nem Concordo\Nem Disco</b>			<b>Discordo Totalmente</b>		
Contador	Auditor	Professor	Contador	Auditor	Professor	Contador	Auditor	Professor	Contador	Auditor	Professor
01				01	03						
<b>A resistência se dá pela falta de capacidade de efetuar uma mudança sob pressão</b>											
<b>Concordo Totalmente</b>			<b>Concordo Parcialmente</b>			<b>Nem Concordo\Nem Disco</b>			<b>Discordo Totalmente</b>		
Contador	Auditor	Professor	Contador	Auditor	Professor	Contador	Auditor	Professor	Contador	Auditor	Professor
					02	01				01	01

**Quadro 09:** Percepção dos especialistas em relação aos fatores institucionais inerentes ao sistema de custos e sua implicação no processo, sob a ótica da teoria institucional

São sete fatores de resistência a mudança segundo Angonese(2012) e Angonese e Lavarda (2014): Poder Institucional, Confiança, Aceitação de rotinas, Conhecimento, Insegurança Ontológica, Inércia, *Decoupling* ou *Loose Couplinge* na tabela a cima pode-se observar a percepção dos especialistas respondentes em relação aos fatores citados anteriormente.

Inicialmente pode-se observar que destaca-se o fator *Decoupling*, ou seja, segundo a percepção dos especialistas respondentes, 03 professores de contabilidade pú-

blica e 01 contador público, o sistema de custos ainda não está associado ao setor público, porém, 01 auditor concorda em partes sobre a não associação do sistema na área pública, além do mais, segundo os fatores observados pelos especialistas respondentes destaca-se em unanimidade: o conhecimento, onde os quais acreditam que há necessidade dos atores envolvidos neste processo de mudança obter o conhecimento sobre o sistema a ser implantado, que define, na contabilidade gerencial pela necessidade do indivíduo ter conhecimento para possibilitar à mudança (QUATTRONE; HOPPER, 2001; BUSCO; RICCABONE; SACPENS, 2006), a aceitação de rotinas, onde se indaga que se os responsáveis pelo processo de implantação do sistema de custos não estiverem engajados e certos da real eficácia da implantação, a possibilidade de êxito será reduzida, criando resistências à mudança e a insegurança ontológica, o qual todos os professores respondentes concordam parcialmente que existe uma insegurança durante a aplicabilidade de novas normas, por receio que seja difícil e que afete, em grande relevância, a maneira de executar seu trabalho, e já o contador respondente concorda totalmente com a existência de tal fator.

Nota-se entre os especialistas respondentes uma divergência de opiniões, onde os três professores respondentes opõem-se a percepção do contador público e do auditor em relação ao fator confiança. Os professores discordam totalmente de que o processo de mudança com a implantação das normas de custos do setor público não passa confiança aos agentes envolvidos, já o contador público concorda totalmente sobre a não existência de confiança durante o processo citado previamente, enquanto o auditor concorda parcialmente.

#### **4.3 Análise Triangulada da Percepção dos Gestores e Especialistas Sobre os Fatores Institucionais.**

Esta pesquisa envolveu um público alvo, são eles: Gestores públicos e Especialistas em contabilidade pública (Auditores, Contadores e Professores), com o intuito de realizar uma comparação em relação aos seus conhecimentos sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade Pública Aplicada ao Setor Público e aos Fatores institucionais inerentes ao sistema de custo, como diz Minayo (2010) fazer uma combinação e cruzamento de múltiplos pontos de vista. Dos 08 respondentes da pesquisa 03 são gestores públi-

cos, 02 tendo função de secretário de finanças e o terceiro como secretário de controle interno, já no grupo dos especialistas respondentes 03 são professores de contabilidade pública e 01 contador público e 01 auditor do Tribunal de Contas.

Ao confrontar os resultados dos gestores com os especialistas é perceptível a grande diferença nos resultados, mas também é possível destacar algumas convergências. Primeiramente vamos evidenciar o grau de conhecimento dos respondentes em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, os gestores públicos explicitam o não conhecimento sobre determinadas normas, já os especialistas variam entre alto grau e médio grau de conhecimento sobre as NBCASP.

Os gestores respondentes ressaltam a não existência de treinamentos com os servidores para adequação as mudanças oriundas da nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público ou divulgações do Processo no ambiente gerencial nos municípios os quais exercem atividades como secretários, em relação a este quesito os especialistas respondentes obtém o mesmo entendimento, onde dois professores e o contador público discordam parcialmente dessa existência, acreditando em partes não haver tais treinamentos e nem divulgações.

Dois gestores não souberam opinar em relação ao entendimento dos envolvidos sobre o objetivo de mudanças que ocorrem no âmbito público, já o terceiro gestor indagou existir sim o entendimento dos agentes atuantes em seu município, ao compararmos podemos perceber que em contrapartida a maioria dos especialistas (Dois Professores e um Contador Público) entraram em um comum acordo, ressaltando que os servidores nunca entendem o objetivo da mudança.

Diante dos fatores de resistência a mudança, iniciamos comparando a realidade dos municípios dos gestores respondentes com a percepção exposta pelos especialistas. E em principio os gestores respondentes evidenciam a não existência do sistema de custos nos municípios os quais atuam, sempre salientando em suas respostas as limitações em meio a este assunto, daí podemos ressaltar o fator *Decoupling*, ou seja, a dissociação do sistema, entrando em total consenso com os Especialistas respondentes, os quais também acreditam em unanimidade não existir a implementação do sistema no setor público.

E o fator de resistência que mais chamou atenção foi o conhecimento, tantos os gestores como os Especialistas entraram em um comum acordo, indagando que a falta de conhecimento durante um processo de implementação pode inibir sua eficiência e eficácia, com isso, é necessário haver capacitação dos servidores diante qualquer mu-

dança que ocorra na área pública. Outros fatores que eles destacam em consenso como inibidores de um processo de mudança eficaz é a aceitação de rotinas e insegurança ontológica, tanto os Gestores como os Especialistas respondentes acreditam que o não engajamento dos envolvidos no processo e a aplicabilidade de novas normas podem ocasionar uma dificuldade, impedindo que ocorra uma institucionalização eficiente.

E pode-se destacar uma incongruência de opiniões entre os gestores e especialistas respondentes em relação ao fator confiança, dois dos três gestores acreditam não haver confiança durante qualquer mudança que venha a ocorrer no âmbito público, em relação à implantação de novas normas e sistemas, pois nunca se tem a certeza da eficácia de tais modificações, quem entra em concordância com os gestores é o contador público, acreditando no exposto anteriormente, em contrapartida, os professores discordam totalmente de que o processo de mudança com a implantação das normas de custos do setor público não passa confiança aos agentes envolvidos. Então, podemos perceber a desvantagem ao compararmos o nível de conhecimento entre os gestores e especialistas respondentes em relação ao sistema de custos e as normas brasileiras do setor público, os gestores apresentaram diversas limitações quando o tema era abordado, porém, em relação aos fatores de resistência a mudança, houve-se mais convergências de ideias do que divergências entre eles.

O Estudo de Ferla, Sell e Zonatto (2017) apresenta muitos pontos em comum com o estudo aqui realizado. Esta pesquisa tinha-se como objetivo verificar qual a percepção dos gestores públicos municipais sobre a implantação do sistema informação de custos (SIC) e utilizaram como base para auxílio à teoria institucional, a pesquisa tratou-se de um estudo de caso, tendo como coleta de dados entrevistas com os gestores envolvidos no processo de tomada de decisões e profissionais da contabilidade, a diferenciação entre o estudo aqui realizado com a pesquisa de Ferlla, Sell e Zonatto (2017) está na abordagem metodológica, pois, neste estudo utilizou-se o método da triangulação. A literatura nacional e Internacional evidenciam que a triangulação é uma estratégia de investigação voltada para a combinação de métodos e técnicas, e nesta pesquisa foi utilizado o método Quali-Quantitativo, possibilitando entendimento por vários ângulos.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo teve como objetivo verificar qual a percepção dos gestores públicos municipais, auditores, contadores públicos e professores de contabilidade pública quanto à implantação do sistema de custos no setor público e aos fatores de resistência segundo a ótica da teoria institucional. Para tanto se elaborou um estudo de natureza qualitativa com abordagem metodológica de triangulação, o qual é definido como um procedimento que combina diferentes fontes de coletas de dados para tratar um determinado fenômeno de pesquisa, principalmente nas ciências humanas e sociais aplicadas.

Os resultados mostraram diante de uma comparação da percepção entre três gestores e cinco especialistas em contabilidade pública (03 professores, 01 contador público e 01 auditor), a diferenciação do nível de conhecimento de ambos em relação às Normas de Contabilidade Aplicadas no Setor público, em especial o sistema de custos, o qual denota um médio e elevado grau de conhecimento dos especialistas e nenhum conhecimento da parte dos gestores, tanto é que o sistema de custos ainda não está implantado e nem em fase de implantação nos municípios dos gestores respondentes.

No entanto, apesar da variação em relação ao grau de conhecimento entre os gestores e especialistas, observou-se que ambos entraram em consenso na maioria de suas respostas em relação aos sete fatores de resistência observado por Angonese (2012) e Angonese e Lavarda (2014), sob a ótica da teoria institucional, que são: Poder institucional, Confiança, Inércia, Conhecimento, insegurança ontológica e *Decoupling* ou *Loose coupling*.

Diante dos dados coletados pode-se inferir a convergência na realidade dos municípios aqui pesquisados, os quais não têm o nome divulgado para preservar a identidade dos gestores, com a percepção dos especialistas em relação a não existência da implantação do sistema de custos no âmbito público, além de observar previamente os fatores de resistência evidenciados neste estudo, sob pena da ineficácia no processo de implantação do SIC no Setor Público.

As limitações da pesquisa foram a amostra pequena de respondentes quanto aos 03 grupos, os resultados não são generalizáveis já que usou poucos players. O próprio instrumento caracteriza-se como limitação porque sua elaboração baseou-se em trabalhos empíricos restritos. Como sugestão para futuras pesquisas recomenda-se, que outros trabalhos explorem o tema buscando realizar um estudo de natureza Quali-Quantitativo de modo que os achados da pesquisa qualitativa possam ser validados por

meio de pesquisa empírica com abordagem quantitativa. Também pesquisas posteriores podem investigar outros fatores institucionais relacionados à implantação de sistema de custos no setor público bem como a associação entre variáveis contingenciais municipais e institucionalização do sistema de custos nos municípios.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGUIAR, A. et al. Fatores determinantes no processo de institucionalização de uma metodologia de programação de orçamento implementada em uma unidade do SESC São Paulo. In: Congresso USP – Controladoria e Contabilidade, 2005, São Paulo. **Anais...** São Paulo.

ALMEIDA, A. G.; BORBA, J. A.; FLORES, L. C. S. 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**, v. 43, n. 3, 2009, p. 579-607.

ALONSO, M. Custos no Serviço Público. **Revista do Serviço Público**, Brasília: ENAP, ano 50, n.1, Janeiro-Março, 1999.

AMORIS, E. de F. **Implantação de Sistema de Custo em Pequenas Empresas**. Trabalho de Conclusão de Curso em Ciências Contábeis: Centro de Ensino Superior de Birigui – Faculdade Birigui, São Paulo: Birigui, 2007.

ANGONESE, R. **O Processo de Mudança no Sistema de Contabilidade Gerencial: Análise da Implementação de sistemas integrados de gestão sob a ótica da teoria institucional**. 2012. 228 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis e Administração) - Universidade Regional de Blumenau, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Administração, Blumenau- CS, 2012.

ANGONESE, R.; LAVARDA, C. E. F. Análise dos Fatores de Resistência Envolvidos no Processo de Mudança no Sistema de Contabilidade Gerencial. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 25, n. 66, p. 214-227, 2014.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **O Sistema de Custos do Banco Central do Brasil: Um Estudo de Caso**, Brasília/DF, 2004. [Internet] Disponível em: <[http://www.bcb.gov.br/htms/sobre/sistema\\_de\\_custos\\_bid.pdf](http://www.bcb.gov.br/htms/sobre/sistema_de_custos_bid.pdf)>. Acesso em: 20 Set. 2017.

BERGER, P. L.; LUCKMANN, T. **A Construção Social da Realidade: Tratado de sociologia do conhecimento**. 3. ed. Petrópolis: Vozes, 1976.

BORGES, T. B.; MARIO, P. C.; CARNEIRO, R. A Implementação do Sistema de Custos Proposto pelo Governo Federal: uma análise sob a ótica institucional. **Revista de Administração Pública-RAP**, v. 47, n. 2, 2013.

BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: Na Institutional Framework. **Management Accounting Research**, v. 11 n. 1, p. 3-25, 2000.

BUSCO, C.; RICCABONI, A.; SCAPENS, R. W. Trust For Accounting and Accounting For Trust. **Management Accounting Research**, v. 17, p. 11-41, 2006.

CARNEIRO, A. F. Sistema de Custos Municipal: Desafios, obstáculos e percepção no caso do município de Vilhena -- Rondônia: **Revista ambiente Contábil**. v. 5, n. 2, p. 53-67, 2013.

CARNEIRO, J. Trabalhos Gratuitos. **Amostragem não probabilística**, 2014. [Internet]: Disponível em: <<https://www.trabalhosgratuitos.com/Sociais-Aplicadas/Servi%C3%A7o-Social/Amostragem-n%C3%A3o-probabilistica-447073.html>> Acesso em: 22 Mai. 2018

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - **Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil**, 2008 - [Internet] Disponível em: <[http://www3.tesouro.gov.br/contabilidade\\_governamental/downloads/CCASP\\_Orientacoes\\_Estrategicas\\_Contabilidade.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/contabilidade_governamental/downloads/CCASP_Orientacoes_Estrategicas_Contabilidade.pdf)>. Acesso em: 29 Out.2017

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - **Resolução n.º 1366/11, de 25 de novembro de 2011**. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. [Internet] Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1366.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1366.doc)>. Acesso em: 25 Out. 2017.

COSTA, B. S.; DIAS, J. S.; RAUPP, F. M. **Sistema de custos no setor público: Um estudo nos Estados brasileiros face à realidade de implantação**. In: XXIV Congresso Brasileiro de Custos, Florianópolis- CS, 2017.

DAMBRIN, C.; LAMBERT, C.; SPONEM, S. ControlAndChangeAnalyzing The ProcessOf .**AccountingResearch**, v. 18 n. 2, p. 172-208, 2007.

DENZIN, N. K.; LINCOLN, Y. S. **Introduction: entering the field of qualitative research**. In: DENZIN, N. K.; LINCOLN, Y. S. Handbook of qualitative research. Thousand Oaks, CA: Sage Publications, 1978.

DIAMOND, J. **Performance Budgeting: Is accrual accounting required? IMF Working Paper**, Fiscal Affairs Department, 2002. [Internet] Disponível em: <[www.blackwellpublishing.com](http://www.blackwellpublishing.com)> Acesso em: 10 de Out. de 2017.

DINIZ, J. A; DIENG, M.; MORAES, E. F. **A Utilização de Sistemas de Custos na Administração Pública Municipal: Um Estudo sob o Enfoque Comportamental**. In:XXXII Encontro da ANPAD, v. 10, Rio de Janeiro, 2008.

FILHO, E. M. A.; NASCIMENTO, A. R. **Desenvolvimento de sistema de custos para avaliação de desempenho do setor público: Um estudo de caso do serviço de limpeza urbana do Município de Salvador**. In: XXIV Congresso Brasileiro de Custos, João Pessoa- PB, 2017.

GODOY. A. S – **Introdução à Pesquisa Qualitativa e suas Possibilidades** – RAE- v.35, n.2, Mar/Abr. 1995 [Internet] Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rae/v35n2/a08v35n2.pdf>> Acesso em: 24 de Maio de 2018

GOULART, J. L. L.; BRHR, A.; TOMASEL, N. **Benefícios e Problemas na Implantação de um Sistema de Informação de Custos do Setor Público no Estado do Rio Grande do Sul**, 2016.

GRANLUND, M. Towards Explaining Stability In And Around Management Accounting Systems. **Management Accounting Research**, v. 12, p. 141-166, 2001.

JICK, T. D. **Mixing qualitative and quantitative methods: triangulation in action.** **Administrative Science Quarterly**, 1979.

JOHANSSON, T; SIVERBO, S. Why Is Research On Managing Accounting Change Not Explicitly Evolutionary Taking the Next Step in the Conceptualization of Management Accounting Change. **Management Accounting Research**, v.20, n.2, p. 146-162. 2009.

KOSTOVA, T; ROTH, K. **Adoption of an organization practice by subsidiaries of a multinational corporation:** institutional and relational effects. **Academy of Management Journal**, v. 45 n.1, p. 215-233, 2002.

LANGFIELD-SMITH, K.; SMITH, D. Management Control Systems And Trust in Outsourcing Relationships. **Management Accounting Research**, n. 14, p. 281-307, 2003.

LAWRENCE, P. R. How To Deal With Resistance To Change. **Harvard Business Review**, n. 32, p. 49- 66, 1954.

LOVATO, E. L.; OLIVEIRA, A. G. de.; GUIMARÃES, I. A.; CATAPAN, A. Sistemas de Informações de Custos no Setor Público no Brasil: Uma Análise da Percepção dos Usuários Sob o Enfoque da Gestão Governamental. **Revista Globalización, Competitividad y Gobernabilidad**, v. 10, n. 1, p. 16-41, 2016.

MEYER, J.; ROWAN, B. Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. **American Journal of Sociology**, v.83, n.2, p.340-363, 1977.

MILLER, D.; FRIESEN, P. H. Momentum And Revolution in Organizational Adaptation. **Academy of Management Journal**, v. 23, n. 4, p. 591- 614, 1980.

MODELL, S., **Em defesa da triangulação: Uma abordagem realista crítica aos métodos mistos pesquisa em contabilidade gerencial.** Gerir. Conta. Res. 2009, Doi: 10.1016 / j.mar.2009.04.001

MONTEIRO, G. B.; RIBEIRO, J. C.; FERREIRA, J. O. L. **Custos na Administração Pública: Abordagem de Inclusão Social.** In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 13., 2006, Belo Horizonte/MG. Anais eletrônicos... Belo Horizonte: CBC, 2006. Disponível em: [Internet]. Acesso em: 19 de Maio de 2018.

MONTEIRO, R. P.; PINHO, J. C. C. **A contabilidade de custos no setor público do Brasil:** Sua importância e mudanças com o advento da NBC T 16.11. 2017.

NUNES, M. A. **Custos no serviço público.** Brasília: ENAP, 1998.

PARANHOS, R.; FILHO, D. B. F.; ROCHA, E. C.; JÚNIOR, J. A. S.; FREITAS, D. **Uma Introdução aos Métodos Mistos.** Sociologias, Porto Alegre, n. 42, 2016.

PEREIRA, J. R. T.; SILVA, A. C. **A Importância de Sistema de Custos para a Gestão para o Setor Público**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, Espírito Santo, 2003.

PERROW, C. **Complex Organizations: A Critical Essay**. New York: Random House, 1979.

QUATTRONE, P.; HOPPER, T. What does Organizational Change Mean Speculation on a Taken for Granted Category. **Management Accounting Research**, v. 12, p. 403-435, 2001.

REZENDE, F. O.; CUNHA, A.; BEVILACQUA, R. Informações de Custos e Qualidade do Gasto Público: Lições da Experiência Internacional. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 959-992, 2010.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social**. São Paulo: Atlas, p. 39, 1999.

ROSA, F. S.; SILVA, L. C. da.; SOARES, S. V. 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/International Public Sector Accounting Standards: the perception munic. **Contabilidad y Negocios**, v. 10, n. 19, p. 27, 2015.

SANDELOWSKI, M. J. Justifying qualitative research. **Research in nursing & health**, v. 31, n. 3, p. 193-195, 2008.

SCAPENS, R. W. Understanding management accounting practices: A personal journey. **The British Accounting Review**, v. 38, n. 1, p. 1-30, 2006.

SCHEIN, E. H. How can organizations learn faster? The challenge of entering the Green Room. **Sloan Management Review**, v. 34, n. 2, p. 85-92, 1993.

SCHEIN, E. H. **Organizational culture and leadership**: Jossey-Bass Publishers, San Francisco, 1992.

SELL, F.F.; FERLA, F.; ZONATTO, V. C. S. **Análise dos Fatores de Resistência Envolvidos no Processo de mudança para Implantação do Sistema de Informação de Custos em Âmbito Municipal**: Um Estudo de Caso. In: I Congresso Internacional de Desempenho do Setor Público, 2017.

SOUZA, A. A. As Implicações da Adoção dos Sistemas de Custeio para a Administração Pública Gerencial. In: Encontro de Administração Pública e Governança. 22., 2006, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, v. 24, 2006.

STEEN, M. V. D. Inertia and Management Accounting Change: the role of ambiguity and contradiction between formal rules and routines. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 22, n. 5, p. 736-761, 2009.

TRES, T. G. F.; SILVEIRA, R. M. E. **Sistema de Custos no Serviço Público: Importância e Dificuldades de Implantação nos Municípios da AMASBI-RS.** In: XIV CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. Bento Gonçalves. 2013.

**APÊNDICE A – INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS**

**Universidade Estadual da Paraíba**  
**Pró-reitoria de Graduação**  
**Campus VI Poeta Minto Monteiro**  
**Centro de Ciências Humanas e Exatas**  
**Curso de Graduação em Ciências Contábeis**

**INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS DE PESQUISA PARA ELABORAÇÃO DE TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

**OBJETO DE PESQUISA** - Estudo da percepção de gestores públicos sobre os fatores de resistência da implementação do sistema de custos no setor público

**PARTE I - APRESENTAÇÃO**

Este é um estudo de levantamento sobre a percepção dos gestores públicos em relação aos fatores institucionais envolvidos no processo de implementação do sistema de custos no setor público. A sua participação é de grande importância porque proporcionará à comunidade acadêmica a oportunidade de obter evidências acerca do fenômeno estudado a partir da visão dos principais atores envolvidos com o tema em questão. Nesse sentido, assegura-se que os dados a serem levantados serão totalmente sigilosos e não haverá identificação do respondente na divulgação dos resultados da pesquisa.

**QUESTIONÁRIO**

O questionário é formado de três (3) partes. A primeira parte abrange o grupo de questões que busca levantar os dados demográficos dos respondentes. A segunda parte do questionário apresenta um bloco de questões que procura identificar o conhecimento a respeito do sistema de custo. Por fim, a terceira parte traz o último de grupo de questões que tem como finalidade capturar a percepção do respondente sobre os fatores institucionais inerentes ao sistema de custo e suas implicações no processo de implementação, sob a ótica da teoria institucional.

**QUESTIONÁRIO PARA ENTREVISTA****Parte I – DADOS DEMOGRÁFICOS****1. Gênero**

Feminino       Masculino

**2. Formação acadêmica**

Nível Médio       Graduação       Pós Graduação       Mestrado       Doutorado

**3. Tempo de experiência na área pública**

Menos de 01 ano       De 01 a 05 anos       De 05 a 15 anos       De 15 a 25 anos       De 25 a 35 anos

**4. Profissão**

Auditor       Contador Público       Gestores públicos       Secretário de Orçamento e Finanças

**5. Idade**

De 20 a 30 anos       De 40 a 50 anos       De 50 a 60 anos       De 60 a 70 anos

**6. Obtém experiência em implementação de sistema de custos?**

Sim       Não

**7. Aqui é realizado Capacitação e treinamento (Educação continuada) sobre as normas de sistemas de custos no setor público?**

Sim       Não

**Parte II - O conhecimento a respeito do sistema de custo**

**1.** O Sistema de Custos encontra-se implementado neste município?

---



---

**2.** Como está o processo de implantação do sistema de custo e resultado na gestão do município?

---



---

**3.** A gestão sente necessidade de informações de custo e resultado?

---



---

**4.** Em qual atividade gerencial, as informações de custo desempenham um papel relevante nas secretarias, nos programas etc...:

Planejamento       Execução       Controle

**5.** Qual é a sua percepção sobre a obrigatoriedade dos municípios em manter sistema de custo e resultado?

---



---

---

6. Como esse processo está sendo divulgado no ambiente gerencial do município?

---

---

---

7. Qual o setor que está à frente do processo de implantação do sistema de custo e resultado?

---

---

---

8. Você conhece as NBCASO (Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público)?  
Se sim, qual a sua importância?

---

---

---

9. Como a gestão do município percebe o processo de mudança com a implantação do sistema de custo e resultado?

---

---

---

10. Existe Treinamentos com os servidores para adequação as mudanças oriundas da nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público, ou a novas mudanças que venham ocorrer?

---

---

---

11. Você e os envolvidos entendem o objetivo da mudança e se sentem motivados a contribuir para o resultado final?

---

---

---

12. Existe resistência por parte do pessoal da gestão para implementar as alterações da nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público?

---

---

---

13. Qual é a sua percepção sobre o grau de sucesso da implementação do sistema de custos nos municípios?

---

---

---

**Parte III - Percepção do respondente sobre os fatores institucionais inerentes ao sistema de custo e suas implicações no processo de implementação: Sob a ótica da Teoria Institucional**

1. Você acredita que a organização ou o indivíduo que possua poder, por meio do controle dos recursos necessários no processo de implementação de alguma mudança seja capaz de resistir ou acabar com o processo?

---

---

---

2. Geralmente, os processos de mudanças passam confiança ou não aos agentes envolvidos para que ocorra a institucionalização?

---

---

---

3. Se você e os responsáveis pelo processo de implantação do sistema de custos não estiverem engajados e certos da real eficácia da implantação, a possibilidade de êxito será reduzida, criando resistências à mudança?

---

---

---

4. Você acha necessário que os atores envolvidos neste processo de mudança tenham conhecimento sobre o sistema a ser implantado?

---

---

---

5. Existem a insegurança durante a aplicabilidade de novas normas, por receio que seja difícil e que afete, em grande relevância a maneira de executar seu trabalho?

---

---

---

6. A resistência durante o processo de implementação do sistema de custos no setor público muitas vezes se dá pela falta de capacidade de efetuar uma mudança sob pressão externa?

---

## APÊNDICE B – INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS



**Universidade Estadual da Paraíba**

**Pró-reitoria de Graduação**

**Campus VI Poeta Minto Monteiro**

**Centro de Ciências Humanas e Exatas**

**Curso de Graduação em Ciências Contábeis**

### **INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS DE PESQUISA PARA ELABORAÇÃO DE TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

**OBJETO DE PESQUISA** - Estudo da percepção de especialistas (auditores de tribunal de contas, professores de contabilidade pública e contadores públicos) sobre os fatores de resistência da implementação do sistema de custos no setor público

## **PARTE I - APRESENTAÇÃO**

Este é um estudo de levantamento sobre a percepção dos auditores, professores de contabilidade pública e contadores públicos em relação aos fatores institucionais envolvidos no processo de implementação do sistema de custos no setor público. A sua participação é de grande importância porque proporcionará à comunidade acadêmica a oportunidade de obter evidências acerca do fenômeno estudado a partir da visão dos principais atores envolvidos com o tema em questão. Nesse sentido, assegura-se que os dados a serem levantados serão totalmente sigilosos e não haverá identificação do respondente na divulgação dos resultados da pesquisa.

## **QUESTIONÁRIO**

O questionário é formado de três (3) partes. A primeira parte abrange o grupo de questões que busca levantar os dados demográficos dos respondentes. A segunda parte do questionário apresenta um bloco de questões que procura identificar o conhecimento a respeito do sistema de custo. Por fim, a terceira parte traz o último de grupo de questões que tem como finalidade capturar a percepção do respondente sobre os fatores institucionais inerentes ao sistema de custo e suas implicações no processo de implementação, sob a ótica da teoria institucional.

### **PARTE I – DADOS DEMOGRÁFICOS**

Por favor, responda as questões 1 a 7, marcando com X as opções de resposta de cada pergunta.

**8. Gênero**

Feminino       Masculino

**9. Formação acadêmica**

Nível Médio       Graduação       Pós Graduação       Mestrado       Doutorado

**10. Tempo de experiência na área pública**

Menos de 01 ano       De 01 a 05 anos       De 05 a 15 anos       De 15 a 25 anos       De 25 a 35 anos

**11. Profissão**

Auditor       Contador Público       Professor de Contabilidade Pública

**12. Idade**

De 20 a 30 anos       De 40 a 50 anos       De 50 a 60 anos       De 60 a 70 anos

**13. Possui experiência em implementação de sistema de custos?**

Sim       Não

**14. Participou de capacitação e treinamento (Educação continuada) sobre as normas de sistemas de custos no setor público?**

Sim       Não

**Parte II - CONHECIMENTO A RESPEITO DO SISTEMA DE CUSTO.**

Por favor, responda as questões 8 a 14, marcando com X as opções de resposta das perguntas referentes ao conhecimento sobre sistema de custo aplicado ao setor público.

**15. Qual o seu nível de conhecimento sobre as NBCASP (Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público) no que tange ao sistema de custo do setor público?**

Alto grau       Médio grau       Pequeno grau       Nenhum grau

**16. Qual o seu nível de conhecimento sobre o processo de emissão de normas sobre sistema de custos pelos órgãos reguladores responsáveis pelo processo de convergência no Brasil?**

Alto grau       Médio grau       Pequeno grau       Nenhum grau

**17. Na sua visão, treinamentos são realizados com os servidores para adequação a mudanças oriundas das normas sobre sistema de custo aplicado ao setor público?**

Discordo totalmente       Discordo parcialmente       Sou indiferente       Concordo parcialmente       Concordo totalmente

**18. Na sua visão, os servidores entendem o objetivo da mudança (implantação de sistema de custo) e se sentem motivados a contribuir para o resultado final.**

Discordo totalmente       Discordo parcialmente       Sou indiferente       Concordo parcialmente       Concordo totalmente

**19. Na sua percepção, existe resistência por parte do gestor para implementar as normas sobre sistema de custo aplicado ao setor público?**

Discordo totalmente       Discordo parcialmente       Sou indiferente       Concordo parcialmente       Concordo totalmente

**20. Na sua opinião, existe motivação dos órgãos públicos de controle em participar do processo de convergência das normas de contabilidade pública, em especial, as de custo aplicadas ao setor público.**

Discordo totalmente       Discordo parcialmente       Sou indiferente       Concordo parcialmente       Concordo totalmente

**21. Qual é a sua percepção sobre o grau de sucesso da implementação do sistema de custos nos municípios?**

- Alto                       Médio               Pouco     Nenhum

**Parte III - Percepção do respondente sobre os fatores institucionais inerentes ao sistema de custo e suas implicações no processo de implementação: Sob a ótica da Teoria Institucional**

Por favor, responda as questões 15 a 22, marcando com X as opções de resposta das perguntas referentes aos fatores institucionais relacionados ao sistema de custo aplicado ao setor público.

**22. Se em uma organização, o indivíduo que possui o poder, por meio do controle dos recursos necessários no processo de implementação da mudança, ele é capaz de resistir ou acabar com o processo.**

- Concordo Totalmente     Concordo Parcialmente     Nem concordo nem Discordo     Discordo Totalmente

**23. Na sua visão, o processo de mudança com a implantação das normas de custos do setor público não passa confiança aos agentes envolvidos para que ocorra a institucionalização.**

- Concordo Totalmente     Concordo Parcialmente     Nem concordo nem Discordo     Discordo Totalmente

**24. Na sua percepção, se os responsáveis pelo processo de implantação do sistema de custos não estiverem engajados e certos da real eficácia da implantação, a possibilidade de êxito será reduzida, criando resistências à mudança.**

- Concordo Totalmente     Concordo Parcialmente     Nem concordo nem Discordo     Discordo Totalmente

**25. Na sua visão, é necessário que os atores envolvidos no processo tenham conhecimento sobre o sistema a ser implantado.**

- Concordo Totalmente     Concordo Parcialmente     Nem concordo nem Discordo     Discordo Totalmente

**26. Na sua percepção, o Sistema de Custos ainda não encontra-se totalmente implementado no setor público.**

- Concordo Totalmente     Concordo Parcialmente     Nem concordo nem Discordo     Discordo Totalmente

**27. Na sua visão, o sistema de Custos no Setor Público é introduzido artificialmente, somente para cumprir normativas.**

- Concordo Totalmente     Concordo Parcialmente     Nem concordo nem Discordo     Discordo Totalmente

**28. Na sua visão, existe uma insegurança por parte dos gestores durante a aplicabilidade de novas normas, por receio que seja difícil e que afete, em grande relevância, a maneira de executar seu trabalho.**

- Concordo Totalmente     Concordo Parcialmente     Nem concordo nem Discordo     Discordo Totalmente

**29. Na sua visão, a resistência durante o processo de implementação do sistema de custos no setor público muitas vezes se dá pela falta de capacidade de efetuar uma mudança sob pressão ex-**

**terna.**

Concordo Totalmente     Concordo Parcialmente     Nem concordo nem Discordo     Discordo Totalmente