

UNIVERSIDADE ESTADUAL DO OESTE DO PARANÁ
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE
MESTRADO ACADÊMICO

DAIANE INACIO DA SILVA NOTTAR

CONTABILIDADE DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: FATORES
CONTINGENCIAIS QUE AFETAM SUA IMPLANTAÇÃO NAS UNIVERSIDADES
FEDERAIS BRASILEIRAS

CASCADEL

2022

DAIANE INACIO DA SILVA NOTTAR

**CONTABILIDADE DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: FATORES
CONTINGENCIAIS QUE AFETAM SUA IMPLANTAÇÃO NAS UNIVERSIDADES
FEDERAIS BRASILEIRAS**

**COST ACCOUNTING IN THE PUBLIC SECTOR: CONTINGENCY FACTORS THAT
AFFECT ITS IMPLEMENTATION IN BRAZILIAN FEDERAL UNIVERSITIES**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade (PPGC) da Universidade Estadual do Oeste do Paraná, como requisito parcial para obtenção do grau de **Mestre em Contabilidade**.

Área de Concentração: Controladoria.

Orientador: Professor Doutor Aládio Zanchet.

CASCADEL

2022

Ficha de identificação da obra elaborada através do Formulário de Geração Automática do Sistema de Bibliotecas da Unioeste.

Inacio da Silva Nottar, Daiane

Contabilidade de custos no setor público: fatores contingenciais que afetam sua implantação nas universidades federais brasileiras / Daiane Inacio da Silva Nottar; orientador Aládio Zanchet. -- Cascavel, 2022.

126 p.

Dissertação (Mestrado Acadêmico Campus de Cascavel) -- Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, 2022.

1. Contabilidade de Custos. 2. Teoria Contingencial. 3. Universidades Federais Brasileiras. I. Zanchet, Aládio, orient. II. Título.

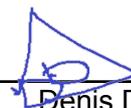
Programa de Pós-Graduação em Contabilidade

ATA DA DEFESA PÚBLICA DA DISSERTAÇÃO DE MESTRADO DE DAIANE INACIO DA SILVA NOTTAR, ALUNO(A) DO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE DA UNIVERSIDADE ESTADUAL DO OESTE DO PARANÁ - UNIOESTE, E DE ACORDO COM A RESOLUÇÃO DO PROGRAMA E O REGIMENTO GERAL DA UNIOESTE.

Ao(s) 18 dia(s) do mês de fevereiro de 2022 às 9h00min, na modalidade remota síncrona, por meio de chamada de videoconferência, realizou-se a sessão pública da Defesa de Dissertação do(a) candidato(a) Daiane Inacio da Silva Nottar, aluno(a) do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade - nível de Mestrado, na área de concentração em Controladoria. A comissão examinadora da Defesa Pública foi aprovada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. Integraram a referida Comissão os(as) Professores(as) Doutores(as): Aladio Zanchet, Denis Dall'asta, Jamur Johnas Marchi. Os trabalhos foram presididos pelo(a) Aladio Zanchet. Tendo satisfeito todos os requisitos exigidos pela legislação em vigor, o(a) aluno(a) foi admitido(a) à Defesa de DISSERTAÇÃO DE MESTRADO, intitulada: "CONTABILIDADE DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: FATORES CONTINGENCIAIS QUE AFETAM SUA IMPLANTAÇÃO NAS UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS". O(a) Senhor(a) Presidente declarou abertos os trabalhos, e em seguida, convidou o(a) candidato(a) a discorrer, em linhas gerais, sobre o conteúdo da Dissertação. Feita a explanação, o(a) candidato(a) foi arguido(a) sucessivamente, pelos(as) professores(as) doutores(as): Denis Dall'asta, Jamur Johnas Marchi. Findas as arguições, o(a) Senhor(a) Presidente suspendeu os trabalhos da sessão pública, a fim de que, em sessão secreta, a Comissão expressasse o seu julgamento sobre a Dissertação. Efetuado o julgamento, o(a) candidato(a) foi **aprovado(a)**. A seguir, o(a) Senhor(a) Presidente reabriu os trabalhos da sessão pública e deu conhecimento do resultado. E, para constar, o(a) Coordenador(a) do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, da Universidade Estadual do Oeste do Paraná – UNIOESTE - Campus de Cascavel, lavra a presente ata, e assina juntamente com os membros da Comissão Examinadora e o(a) candidato(a).



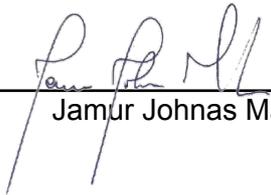
Orientador(a) - Aladio Zanchet



Denis Dall'asta

Programa de Pós-Graduação em Contabilidade

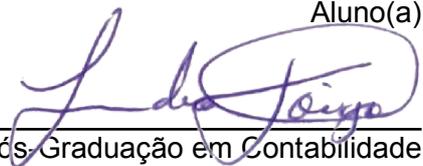
ATA DA DEFESA PÚBLICA DA DISSERTAÇÃO DE MESTRADO DE DAIANE INACIO DA SILVA NOTTAR, ALUNO(A) DO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE DA UNIVERSIDADE ESTADUAL DO OESTE DO PARANÁ - UNIOESTE, E DE ACORDO COM A RESOLUÇÃO DO PROGRAMA E O REGIMENTO GERAL DA UNIOESTE.



Jamur Johnas Marchi



Daiane Inacio da Silva Nottar
Aluno(a)



Coordenador(a) do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade

AGRADECIMENTOS

Ao escrever esses agradecimentos, há um mix de emoções dentro de mim, quantas lembranças, quantas memórias, quantas experiências que o mestrado nos proporciona. E, ao final dessa jornada, só tenho a agradecer àqueles que me apoiaram e me incentivaram sempre, para que eu conseguisse chegar até aqui. Não é um caminho fácil, mas também não é um caminho impossível; tenho convicção de que entrei uma pessoa e agora finalizo essa etapa com uma grande mudança, tanto profissional como pessoal.

O conhecimento transforma. Aquela história do diamante, que, para que se torne uma pedra preciosa, precisa ser lapidado, assim somos nós. O mestrado exige muita dedicação e esforço, é um processo árduo, mas que oportuniza um grande aprendizado. O mestrado nos proporciona um crescimento, uma evolução inimaginável, mudanças de concepções e paradigmas. Só tenho a agradecer pela pessoa que me tornei após esses dois longos anos.

Primeiramente, agradeço a Deus, por me dar saúde e sabedoria. Ao meu esposo, por estar sempre ao meu lado em todos os momentos, muitas vezes ouvindo minhas aflições e enxugando minhas lágrimas, mas sempre me dando o suporte para jamais desistir. Agradeço aos meus familiares, pelas orações, especialmente à minha avó querida, que é minha fortaleza aqui na terra, sempre intercedendo por mim. A todos os professores do programa, em especial ao meu orientador, Prof. Dr. Aládio Zanchet, que com maestria me conduziu durante o meu projeto de pesquisa. Ao meu colega Diego, que desde o início foi quem me incentivou e mostrou esse universo das pesquisas, me ajudando em várias etapas nesse processo.

À minha grande amiga, com a qual Deus me presenteou, minha parceira de todas as horas, Eliane, vou levar sempre no meu coração essa amizade, fruto desse mestrado, você é um ser de luz, que continue brilhando infinitamente em todo lugar que você passar. À minha amiga Gislaine, que me mostrou uma força e uma perseverança inabalável, te admiro muito. A todos os participantes da minha pesquisa, que me ajudaram a construir este projeto. Sou grata a todos que direta ou indiretamente participaram comigo deste processo incrível de aprendizado. Um agradecimento especial às turmas do curso de mestrado dos anos de 2019 e 2020, aos colegas que participaram comigo de seminários, artigos, experimentos, atividades, vocês ficarão guardados em minha memória para sempre.

“Posso todas as coisas Naquele que me fortalece”
(Filipenses 4:13)

Resumo

Nottar, D. I. S. (2022). *Contabilidade de custos no setor público: fatores contingenciais que afetam sua implantação nas universidades federais brasileiras* (Dissertação de Mestrado). Universidade Estadual do Oeste do Paraná - Unioeste, Cascavel, PR, Brasil.

Esta pesquisa teve por objetivo identificar os fatores contingenciais que afetam a implantação da contabilidade de custos nas universidades federais brasileiras e compreender como esses fatores influenciam sua adoção. Para tanto, realizou-se um estudo descritivo e explicativo, com abordagem quantitativa e qualitativa. A coleta dos dados ocorreu entre 15/09 e 15/11/2021 mediante aplicação de questionário *survey* e entrevistas semiestruturadas com contadores responsáveis e gestores da área de finanças e orçamento das universidades federais brasileiras. Obtiveram-se 56 respostas do questionário estruturado encaminhado às 69 universidades e foram realizadas 7 entrevistas semiestruturadas em 7 universidades de diversas localidades. A análise foi realizada com base na estatística descritiva e análise temática de Bardin. Os resultados indicam que a maioria das universidades se encontra em estágio inicial de implementação de um sistema de custos, embora tal sistema seja percebido pelos participantes como importante para a Administração Pública. Em relação ao fator contingencial **ambiente**, verificou-se que a legislação contribui positivamente, visto que o serviço público possui forte vinculação legislativa, contudo, órgãos de fiscalização/control e sociedade não se mostraram influentes, pois não há uma cobrança efetiva sobre informações de custos. O fator **estrutura** demonstrou um cenário inflexível, que dificulta a criação de novos setores, e, ainda, há necessidade de pessoal que possa se dedicar a trabalhar a temática nas instituições. Quanto ao fator **estratégia**, devido à baixa demanda de gestores por informações gerenciais, a implantação de um sistema de custos acaba por não ser prioridade, conseqüentemente, poucas universidades estão em níveis avançados de implantação. O fator **tecnologia** se mostrou essencial à implantação, uma vez que a existência de equipe técnica, *hardware* e *softwares* adequados, bem como os sistemas estruturantes, dão suporte e facilitam o processo. Quanto ao fator **porte**, a complexidade das atividades se mostrou um empecilho, pois as atividades desenvolvidas são diversificadas, e dificultam a separação dos custos, e, em relação ao quantitativo de pessoal e alunos, não se mostrou influenciador, pois, na percepção dos participantes, a implantação de um sistema de custos independe do tamanho da instituição. Por fim, o fator **cultura organizacional** demonstrou que a falta de cultura de apuração de custos e a resistência a mudanças prejudicam a implantação, pois muitas vezes falta visualização da real utilidade que uma informação de custos vai proporcionar. Assim, conclui-se que, na percepção dos

participantes, fatores contingenciais, como inflexibilidade da estrutura organizacional, necessidade de pessoal, ausência de *software* e equipe técnica especializada disponível, complexidade de atividades, falta de uma cultura de custos e resistência a mudanças, são fatores que dificultam a implantação de um sistema de custos. Por outro lado, a legislação, mídias, conhecimento técnico, capacitações e sistemas estruturantes se mostraram contributivos. Observou-se, ainda, que a baixa comunicação entre as universidades e a falta de uma padronização metodológica quanto à apuração de custos acaba por ser prejudicial ao desenvolvimento da temática, e que mudanças culturais são fundamentais para contribuir para essa evolução. A pesquisa permitiu identificar fatores impactantes na implantação de um sistema de custos, o que contribui para o avanço do assunto na área pública.

Palavras-chave: Contabilidade de Custos. Teoria Contingencial. Universidades Federais Brasileiras.

Abstract

Nottar, D. I. S. (2022). *Cost accounting in the public sector: contingency factors that affect its implementation in Brazilian federal universities* (Master's Dissertation). State University of West Paraná, Cascavel, PR, Brazil.

This research aimed to identify the contingency factors that affect the implementation of cost accounting in Brazilian federal universities and to understand how these factors influence its adoption. Therefore, a descriptive and explanatory study was carried out, with a quantitative and qualitative approach. Data collection took place between 09/15 and 11/15/2021 through the application of a survey questionnaire and semi-structured interviews with accountants and managers in the finance and budget area of Brazilian federal universities. 56 responses were obtained from the structured questionnaire sent to 69 universities and 7 semi-structured interviews were carried out in 7 universities in different locations. The analysis was performed based on descriptive statistics and Bardin's thematic analysis. The results indicate that most universities are in the initial stage of implementing a cost system, although such a system is perceived by the participants as important for Public Administration. Regarding the environmental contingency factor, it was found that the legislation contributes positively, since the public service has a strong legislative link, however, inspection/control bodies and society did not prove to be influential, as there is no effective charge on cost information. The structure factor showed an inflexible scenario, which makes it difficult to create new sectors, and there is also a need for personnel who can dedicate themselves to working on the subject in the institutions. As for the strategy factor, due to the low demand of managers for managerial information, the implementation of a cost system turns out not to be a priority, consequently, few universities are at advanced levels of implementation. The technology factor proved to be essential to the implementation, since the existence of a technical team, adequate hardware and software, as well as structuring systems, support and facilitate the process. As for the size factor, the complexity of the activities proved to be an obstacle, as the activities developed are diversified, and make it difficult to separate costs, and, in relation to the number of staff and students, it did not prove to be an influence, because, in the perception of the participants, the implementation of a cost system does not depend on the size of the institution. Finally, the organizational culture factor showed that the lack of a culture of cost calculation and resistance to changes hamper the implementation, as there is often a lack of visualization of the real usefulness that cost information will provide. Thus, it is concluded that, in the participants' perception, contingency factors, such as inflexibility of the organizational structure, need for

personnel, absence of software and specialized technical team available, complexity of activities, lack of a cost culture and resistance to change, are factors that make it difficult to implement a cost system. On the other hand, legislation, media, technical knowledge, training and structuring systems proved to be contributory. It was also observed that the low communication between universities and the lack of methodological standardization regarding the calculation of costs ends up being harmful to the development of the theme, and that cultural changes are fundamental to contribute to this evolution. The research allowed us to identify impacting factors in the implementation of a cost system, which contributes to the advancement of the subject in the public area.

Keywords: Accounting Costs. Contingency Theory. Brazilian Federal Universities.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1. Estrutura da Dissertação.....	19
Figura 2. Base Teórica.....	20
Figura 3. Surgimento da Teoria da Contingência.....	35
Figura 4. Proposições da Pesquisa.....	48
Figura 5. Desenho da Pesquisa.....	55
Figura 6. Estágio de Implementação por Região.....	62

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 Funções da Gestão de Custos	22
Tabela 2 Atributos da Informação de Custos no Setor Público	23
Tabela 3 Framework sobre os Usos da Informação de Custos na Administração Pública	24
Tabela 4 Regulamentação sobre Custos no Setor Público	28
Tabela 5 Teses e Dissertações sobre Custos no Setor Público	32
Tabela 6 Estudos Pioneiros da Teoria Contingencial	37
Tabela 7 Tipos Genéricos de Tecnologia	42
Tabela 8 Constructo da Pesquisa Quantitativa	50
Tabela 9 Constructo da Pesquisa Qualitativa	52
Tabela 10 Coleta de Dados	53
Tabela 11 Detalhamento das Entrevistas	56
Tabela 12 Perfil dos Respondentes do Questionário Estruturado	58
Tabela 13 Estágio de Implementação de um Sistema de Custos	60
Tabela 14 Estágio de Implementação por Níveis	61
Tabela 15 Sentenças do Questionário Survey quanto à Importância de um Sistema de Custos	62
Tabela 16 Percepção quanto à Importância de um Sistema de Custos	63
Tabela 17 Estatística Descritiva - Importância de um Sistema de Custos	64
Tabela 18 Percepção dos Entrevistados quanto à Importância de um Sistema de Custos	65
Tabela 19 Sentenças do Questionário Survey quanto ao Fator Ambiente	68

Tabela 20 Estatística Descritiva - Fator Ambiente.....	68
Tabela 21 Percepção dos Entrevistados quanto ao Fator Legislação	69
Tabela 22 Percepção dos Entrevistados quanto à Sociedade em Geral	71
Tabela 23 Percepção dos Entrevistados quanto a Mudanças de Gestão.....	73
Tabela 24 Sentenças do Questionário <i>Survey</i> quanto ao Fator Estrutura	75
Tabela 25 Estatística Descritiva - Fator Estrutura	75
Tabela 26 Percepção dos Entrevistados quanto à Flexibilidade e Estrutura.....	76
Tabela 27 Percepção dos Entrevistados quanto à Necessidade de Servidores.....	78
Tabela 28 Sentenças do Questionário <i>Survey</i> quanto ao Fator Contingencial Estratégia	81
Tabela 29 Estatística Descritiva - Fator Estratégia.....	81
Tabela 30 Percepção dos Entrevistados quanto ao Uso das Informações.....	83
Tabela 31 Percepção dos Entrevistados quanto aos Objetivos de Outras Instituições	85
Tabela 32 Sentenças do Questionário <i>Survey</i> quanto ao Fator Tecnologia	88
Tabela 33 Estatística Descritiva - Fator Tecnologia.....	88
Tabela 34 Percepção dos Entrevistados quanto à Capacitação Profissional	89
Tabela 35 Percepção dos Entrevistados quanto aos Sistemas Estruturantes	91
Tabela 36 Sentenças do Questionário <i>Survey</i> quanto ao Fator Porte.....	93
Tabela 37 Estatística Descritiva - Fator Porte	93
Tabela 38 Percepção dos Entrevistados quanto ao Fator Porte.....	94
Tabela 39 Sentenças do Questionário <i>Survey</i> quanto ao Fator Cultura Organizacional .	96
Tabela 40 Estatística Descritiva - Fator Cultura Organizacional.....	96
Tabela 41 Percepção dos Entrevistados quanto à Resistência a Mudanças.....	97
Tabela 42 Percepção dos Entrevistados quanto à Contabilidade Pública	100
Tabela 43 Síntese dos Resultados.....	102

SUMÁRIO

1	Introdução.....	14
1.1	Problema de pesquisa	15
1.2	Objetivos	17
<i>1.2.1</i>	<i>Geral</i>	<i>17</i>
<i>1.2.2</i>	<i>Específicos</i>	<i>17</i>
1.3	Delimitação para o estudo	17
1.4	Justificativa e contribuição do estudo	18
1.5	Estrutura da dissertação.....	19
2	Fundamentação Teórica	20
2.1	Contabilidade de custos	20
<i>2.1.1</i>	<i>Gestão de custos</i>	<i>21</i>
<i>2.1.2</i>	<i>Gestão de custos no setor público</i>	<i>22</i>
<i>2.1.3</i>	<i>Legislação sobre custos no setor público</i>	<i>26</i>
<i>2.1.4</i>	<i>Sistema de informações de custo do Governo Federal</i>	<i>29</i>
<i>2.1.5</i>	<i>Estudos anteriores sobre custos no setor público</i>	<i>31</i>
2.2	Teoria contingencial.....	34
<i>2.2.1</i>	<i>Ambiente</i>	<i>39</i>
<i>2.2.2</i>	<i>Estrutura.....</i>	<i>40</i>
<i>2.2.3</i>	<i>Estratégia</i>	<i>41</i>
<i>2.2.4</i>	<i>Tecnologia</i>	<i>42</i>
<i>2.2.5</i>	<i>Porte</i>	<i>43</i>
<i>2.2.6</i>	<i>Cultura</i>	<i>44</i>
2.3	Formulação de proposições	45
3	Método e Procedimentos da Pesquisa	49
3.1	Delineamento da pesquisa	49
3.2	Unidade de análise, população e amostra	49
3.3	Constructo da pesquisa.....	50
3.4	Procedimentos de coleta dos dados.....	53
3.5	Procedimentos e análise de dados.....	53
3.6	Ética na pesquisa	56
3.7	Limitações dos métodos e técnicas de pesquisa	57
4	Análises e Discussões dos Resultados	58

4.1	Mapeamento do estágio da implementação	58
4.2	Percepção quanto à importância de um sistema de custos.....	62
4.3	Análise dos fatores contingenciais	67
4.3.1	<i>Fator ambiente</i>	67
4.3.2	<i>Fator estrutura</i>	75
4.3.3	<i>Fator estratégia</i>	81
4.3.4	<i>Fator tecnologia</i>	87
4.3.5	<i>Fator porte</i>	92
4.3.6	<i>Fator cultura organizacional.....</i>	95
4.3.7	<i>Síntese dos resultados e demais achados.....</i>	101
5	Considerações Finais.....	105
	Referências	111
	Apêndice A – Questionário Estruturado de Pesquisa	116
	Apêndice B – Roteiro de Entrevistas Semiestruturadas	123
	Apêndice C – Termo de Consentimento Livre e Esclarecido	125

1 Introdução

A contabilidade de custos, em seu contexto abrangente, apresenta aspectos ligados tanto à contabilidade gerencial como financeira, pois exerce funções para fins externos e internos da organização (Costa, Ferreira & Saraiva Júnior, 2010). Inicialmente, a contabilidade de custos era voltada à apuração e avaliação de estoques e lucros, contudo, passou a ser considerada uma importante ferramenta aos gestores para a tomada de decisão em busca da maximização da produção (Martins, 2003), com funções essenciais para a gestão estratégica, planejamento e tomada de decisão, controle gerencial e operacional, e elaboração das demonstrações financeiras (Blocher, Chen, Cokins & Lin, 2007).

No setor público, a escassez dos recursos (Machado, 2020) e a demanda social por maior qualidade e transparência na utilização destes (Ramos, Leone, Souza, Cruz & Júnior, 2020) propiciam o uso da contabilidade de custos, de modo a auxiliar os gestores a tomarem decisões mais eficientes, por exemplo, na compra ou aluguel de equipamentos, na terceirização ou não de serviços (Holanda, Lattman-Weltman & Guimarães, 2010; Machado & Holanda, 2010). O gerenciamento de custos propicia às instituições um autoconhecimento e, ainda, permite a comparação com outras organizações (Petrassi, Bornia, Pamplona & Leite, 2021).

As regulamentações no setor público, desde a Lei 4.320/1964, têm abordado a questão de se mensurarem custos no setor. A resolução nº 1.366/11 do Conselho Federal de Contabilidade - CFC, aprovada em 2011 por meio da Norma Brasileira de Contabilidade - NBC T 16.11, orienta sobre as tratativas básicas a serem adotadas no setor público com relação a custos, destacando que sua mensuração é julgada como requisito essencial para transparência e prestação de contas, considerada uma importante ferramenta de gestão, e sendo obrigatória a todas as entidades públicas. Neste contexto, as universidades federais, como instituição pública gerida com recursos públicos, têm por finalidade fornecer atividades de ensino, pesquisa e extensão, e, para que atinjam os objetivos propostos, devem utilizar-se dos recursos públicos de maneira eficiente (Ribeiro, 2018). E uma forma de auxiliar a gestão desses recursos refere-se à implantação de sistemas de gestão de custos (Fiorin, 2017).

Contudo, verifica-se que, na área pública, a mensuração e apuração de custos para a tomada de decisão se mostra um tanto incipiente (Padrones, Santos & Colares, 2017), e inclui-se aí também as universidades federais brasileiras. Mesmo com a percepção da importância de identificar os custos no setor (Rosa, Silva & Soares, 2015; Fiorin, 2017; Ramos et al., 2020), o processo encontra-se em estágio embrionário (Padrones et al., 2017; Cavichioli, 2017). Com a apuração de custos, é possível medir e melhorar a eficiência das instituições, pois a ausência de

tais informações impossibilita a comparação entre o valor planejado e o resultado alcançado (Magalhães, Silveira, Abrantes, Ferreira & Wakim, 2010). A mensuração de custos é considerada uma ferramenta essencial para contribuir com o planejamento, controle e avaliação organizacional (Petrassi et al., 2021). Diante disso, tem-se a relevância no estudo e aprofundamento com relação a quais fatores podem afetar o real desenvolvimento dessa prática, em especial, buscar explicar o fenômeno sob uma perspectiva teórica, como no caso, sob a lente da teoria contingencial.

A teoria contingencial tem por premissa a ideia de que cada organização possui suas características e especificidades, ao passo que não existe uma estrutura ideal que possa ser aplicada a todas as organizações (Frezatti, Rocha, Nascimento & Junqueira, 2009). Sob a lente contingencial, as organizações são sistemas abertos, e, dessa forma, devem buscar o equilíbrio entre suas necessidades internas e os fatores ambientais, adaptando-se aos que influem sobre a instituição (Morgan, 2002), na intenção de mitigar contingências que venham a afetar o desempenho da organização (Marques, 2012).

No campo da contabilidade gerencial, as pesquisas procuram relacionar a estrutura organizacional com os fatores contingenciais (Frezatti et al., 2009), sendo que a estrutura organizacional se refere aos variados tipos de sistemas ou práticas gerenciais desempenhadas pelas entidades (Marques, 2012). Nesse contexto, uma prática gerencial que pode ser analisada sob a ótica da teoria contingencial corresponde àquelas voltadas à contabilidade de custos.

Diante do exposto, as próximas seções abordam o problema e questão de pesquisa, seguido dos objetivos, delimitações, justificativas e contribuições e, por fim, o tópico que apresenta a estrutura desta dissertação.

1.1 Problema de pesquisa

A teoria contingencial retrata que não existe uma estrutura ótima para as organizações, que cada entidade se adapta aos fatores externos e internos que as rodeiam e influenciam, visando à maximização de sua performance (Donaldson, 2001; Morgan, 2002). O governo federal tem incentivado a implementação da apuração de informações de custos por meio de adequação à legislação e normatização contábil, criação do Portal de Custos, adaptações no Sistema Integrado de Administração Financeira - SIAFI, entre outras. Todavia, ainda assim, há grande limitação na sua utilização por parte das instituições públicas.

Estudos na área pública apontam a baixa adesão na implantação de sistemas de contabilidade de custos (Rosa et al., 2015; Santos, Costa & Voese, 2016), demonstrando que o nível de utilização como ferramenta gerencial é considerado embrionário (Cavichioli, 2017;

Padrones et al., 2017), incluindo-se aí as universidades federais brasileiras. As universidades federais possuem estruturas complexas, devido à sua variedade de atividades desenvolvidas, como ensino, pesquisa e extensão (Magalhães et al., 2010). Santos et al. (2016), em pesquisa com os institutos federais de ensino superior, identificaram que magnitude, complexidade e aspectos culturais se mostram como empecilhos para a adoção de sistemas de custos dessas instituições.

As pesquisas sobre custos no setor público, em especial, nas instituições de ensino, buscam em sua maioria realizar a proposição de modelos para apurar os custos das instituições (Costa Junior, 2016; Carvalho, 2017; Matias, 2018; Costa, 2019; Kawahara, 2019; Oliveira, 2019; Ostroski, 2019). Verifica-se que poucos estudos utilizam lentes teóricas para avaliar os fenômenos relacionados ao tema nas organizações públicas (Nottar, Bottcher & Soutes, 2020).

Como reportado anteriormente, a teoria contingencial se mostra relevante para os estudos organizacionais, em especial, quanto aos sistemas e práticas gerenciais. Na área de custos, estudos como os de Cavichioli (2017) e Rovaris (2018) são exemplos da utilização de tal abordagem no setor público. Cavichioli (2017) objetivou verificar a influência de fatores contingenciais na implantação dos sistemas de custos nos municípios do Paraná, enquanto Rovaris (2018) analisou tal influência sobre uma entidade de saúde pública. As autoras tomaram por base os fatores ambiente, estrutura, estratégia, tecnologia e porte. Neste estudo, além desses fatores, propõe-se avaliar o fator contingencial cultura organizacional nas universidades federais brasileiras, pois, conforme o estudo de Gorla e Lavarda (2012), são poucos trabalhos desenvolvidos nessa linha.

A pesquisa contingencial no setor público se faz necessária, tendo em vista que o segmento é relevante para grande parte da economia (Chenhall, 2003), e que, no contexto organizacional, apresenta contribuições para as práticas de gestão da instituição (Rovaris, 2018). Como lacuna de pesquisa, verificou-se a necessidade de busca por maior aprofundamento na temática de custos no setor público, em especial, quanto às suas dificuldades de implementação (Messias, Ferreira & Soutes, 2018), sendo observados poucos estudos que analisam tal fenômeno sob uma perspectiva teórica (Cavichioli, 2017; Rovaris, 2018). E, ainda, não foram identificados estudos que analisam as universidades federais brasileiras sob a lente da teoria contingencial (Nottar et al., 2020). Em complemento, há poucos estudos que discutem a variável contingencial cultura organizacional (Chenhall, 2003; Gorla & Lavarda, 2012), fator abordado nesta pesquisa.

Desse modo, atrelado aos aspectos da teoria contingencial, este estudo busca explorar os fatores que afetam a implantação da contabilidade de custos em entidades do setor público,

em especial nas universidades federais brasileiras. Diante do exposto, emerge a seguinte questão de pesquisa: *quais são os fatores contingenciais que afetam a implantação da contabilidade de custos nas universidades federais brasileiras e como esses fatores influenciam a sua adoção?* Com vistas à resolução do questionamento, foram definidos os objetivos gerais e específicos, conforme demonstrado na seção seguinte.

1.2 Objetivos

1.2.1 Geral

Identificar os fatores que afetam a implantação da contabilidade de custos nas universidades federais brasileiras sob a ótica da teoria contingencial, e compreender como esses fatores influenciam a sua adoção.

1.2.2 Específicos

De forma a atingir o objetivo geral, estabelecem-se os seguintes objetivos específicos:

- a) Mapear o estágio da implementação da contabilidade de custos nas universidades federais brasileiras;
- b) Identificar a percepção dos gestores e contadores das universidades federais, quanto à importância de um sistema de custos para a gestão/instituição.
- c) Identificar a percepção dos gestores e contadores quanto aos fatores contingenciais que afetam a implantação de um sistema de custos nas universidades federais brasileiras;
- d) Analisar como os fatores contingenciais influenciam na implementação de um sistema de custos.

1.3 Delimitação para o estudo

Este estudo foi desenvolvido na área pública, em que a temática envolvida se refere à implantação da contabilidade de custos no setor público sob a lente da teoria contingencial. O universo a ser avaliado refere-se às universidades federais brasileiras, com abrangência no território nacional. Para tanto, a pesquisa é subdividida em duas etapas: a primeira, quantitativa, que ocorreu por meio do envio de *survey* a todas as universidades federais; e a segunda, qualitativa, em que foram realizadas entrevistas com gestores ou contadores responsáveis de 7 universidades para o estudo aprofundado sobre o assunto. O período de realização da pesquisa foi entre os meses de setembro e novembro de 2021.

1.4 Justificativa e contribuição do estudo

Práticas de boa governança na administração pública estão relacionadas ao bom uso dos recursos públicos, a fim de subsidiar a necessidade coletiva (TCU, 2014). Impulsionada pela demanda social por informações de como e onde estão sendo aplicados os recursos públicos, emerge a necessidade da Administração Pública na procura por artifícios que auxiliem no processo de planejamento e tomada de decisões. Machado e Holanda (2010) destacam a importância do sistema de informação de custos na geração de informações para o desempenho eficiente, eficaz e efetivo das políticas públicas. Assim, é relevante a instauração de mecanismos que auxiliem no planejamento e gestão dos recursos financeiros, de maneira a amparar gestores na tomada de decisão, com o intuito de fornecer à população serviços de qualidade e menos onerosos aos cofres públicos, dentro da legalidade e transparência.

Esta pesquisa justifica-se pela importância de estudos na área pública, principalmente na área de custos, considerando o cenário atual brasileiro de grandes contingenciamentos de recursos financeiros por parte do governo federal, e a necessidade, por parte dos gestores públicos, de adequação de seus orçamentos, a fim de se ajustarem à realidade econômico-financeira que o país enfrenta, possibilitando maior eficiência na destinação dos recursos públicos. Ademais, a pesquisa tem por plano a identificação dos fatores contingenciais que afetam a implantação do sistema de custo nas universidades, e, a partir dos achados, poderá auxiliar gestores e contadores das universidades federais brasileiras na implantação de um sistema de custo e, assim, contribuir significativamente na administração financeira da entidade.

A teoria contingencial apresenta a concepção de que as instituições são moldadas pelos fatores ambientais, podendo ser internos ou externos, tais como a ambiente, estrutura, estratégia, tecnologia, porte, cultura, entre outros. A identificação da influência de tais fatores contingenciais possibilita que as organizações realizem adequações que contribuam para a melhora do seu desempenho. Desse modo, este estudo contribui teoricamente para a literatura, tendo em vista a ampliação da temática na área pública, em especial, nas universidades federais brasileiras, de modo que o fenômeno em estudo é visto sob uma perspectiva teórica.

Tem-se por finalidade, ainda, demonstrar como a contabilidade de custos no setor público contribui como ferramenta de gestão pública, amparada nas tomadas de decisões e, conseqüentemente, dando maior transparência à sociedade, além de atender à legislação vigente. Assim, o estudo contribui para a sociedade em geral, considerando que a análise e mensuração da aplicabilidade de recursos públicos, além de servir como ferramenta de gestão, é uma importante ferramenta para o controle social, tendo em vista que cada vez mais a

sociedade exige, de seus gestores, maior transparência e eficiência na administração dos recursos públicos.

1.5 Estrutura da dissertação

Esta pesquisa está estruturada em cinco capítulos. O primeiro, compreendido por esta introdução, que apresenta o contexto do problema de pesquisa, bem como os objetivos, delimitações, justificativas e contribuições do estudo para a literatura e interessados em geral. O capítulo dois retrata as concepções e abordagens teóricas, que dão sustentação para o desenvolvimento desta pesquisa. Em seguida, são reportados os procedimentos metodológicos que guiaram a execução e coleta dos dados. O quarto capítulo apresenta as análises e discussões dos resultados, e, por fim, o quinto e último capítulo apresenta as considerações finais. Para melhor compreensão, a Figura 1 ilustra os capítulos e suas respectivas subdivisões:



Figura 1. Estrutura da Dissertação

2 Fundamentação Teórica

Este capítulo apresenta as concepções e abordagens que envolvem a problemática do estudo e fornecem sustentação à pesquisa. Apresentam-se, inicialmente, os tópicos relativos à contabilidade e gestão de custos e suas especificidades no setor público. Em seguida, para melhor compreensão dos aspectos teóricos, são explorados os antecedentes da teoria contingencial, bem como seus principais fatores situacionais contidos na literatura. Por fim, a última seção do capítulo retrata as proposições da pesquisa, conforme Figura 2.

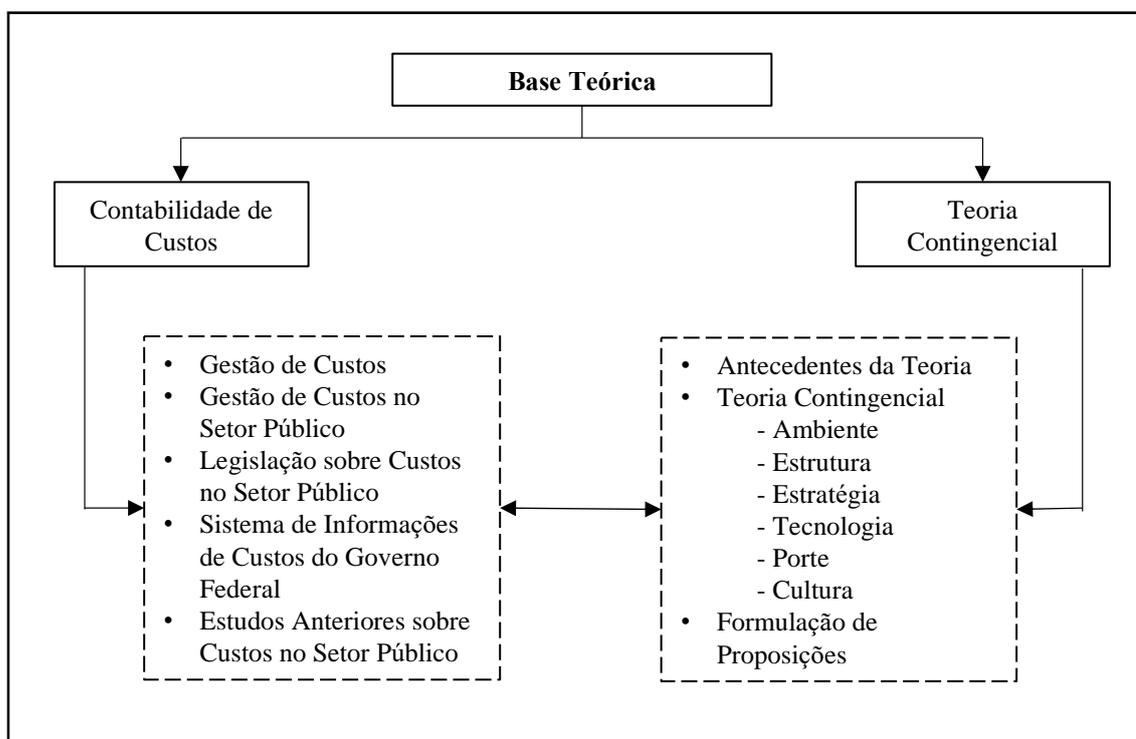


Figura 2. Base Teórica

2.1 Contabilidade de custos

Em se tratando de contabilidade de custos, faz-se necessário o seu entendimento a partir de seu contexto histórico, bem como de suas funções que norteiam aspectos conceituais e finalidades. Abordar esse tema engloba elucidar elementos da contabilidade financeira e gerencial; como retratado por Martins (2003), há certa confusão de conceitos entre Contabilidade Financeira, Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial.

Até meados do século XVIII, antes da revolução industrial, a contabilidade existente era a contabilidade financeira (ou geral), que atendia, em sua grande maioria, às atividades comerciais. Até esse período, para apurar os resultados e levantar o balanço patrimonial, não se exigiam tantos esforços, pois a apuração dos custos das mercadorias vendidas era obtida

facilmente pelo cálculo do estoque inicial, adicionando-se as compras, e deduzindo o saldo do estoque final (Martins, 2003).

Com o advento e desenvolvimento do setor industrial, as atividades produtivas se tornaram cada vez mais complexas (Bornia, 2010). Nesse contexto, emerge a contabilidade de custos, da necessidade de se mensurar e avaliar os estoques das indústrias (Martins, 2003). Inicialmente, a função da contabilidade de custos restringia-se à avaliação dos estoques e apuração do lucro tributável, por meio da acumulação e apropriação dos custos históricos dos produtos e departamentos (Costa et al., 2010).

Entretanto, com a expansão das empresas, surge o problema de agência, em que, devido à distância entre administradores, ativos e colaboradores, a contabilidade de custos passou a ser vista como uma ferramenta eficiente no auxílio para avaliar o desempenho organizacional, ganhando assim um novo enfoque: o gerencial (Martins, 2003). Desse modo, a contabilidade de custos, que era tida apenas como ferramenta de apoio para avaliação dos estoques e lucros gerais, passou a se mostrar um importante instrumento de controle e tomada de decisão para os gestores.

No que diz respeito ao Controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos.

No que tange à Decisão, seu papel reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo sobre medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preços de venda, opção de compra ou produção etc. (Martins, 2003, p. 15)

Isto posto, observa-se que a contabilidade de custos exerce funções tanto para fins externos como internos (Costa et al., 2010), em que a mensuração de custos contribui com aspectos normativos da contabilidade financeira aos usuários externos, e no ambiente interno da organização, envolvendo a contabilidade gerencial. Nesse contexto, "a contabilidade de custos pode ser tida como a contabilidade gerencial mais uma parte da contabilidade financeira" (Costa et al., 2010, p. 54), auxiliando as duas ramificações.

2.1.1 *Gestão de custos*

Devido ao aumento da competitividade na maioria dos mercados (industriais, comerciais ou serviços), a mensuração dos custos nas organizações tornou-se fator relevante para a tomada de decisão, pois não basta apenas calcular os custos incorridos; é primordial que

se conheça se o produto é rentável ou não, para que, assim, a gestão possa buscar meios de maximizar a produção, e, se for o caso, reduzir os custos (Martins, 2003).

De acordo com Blocher et al. (2007), a gestão de custos nas organizações engloba tanto informações financeiras, tais como os custos e receitas, quanto informações não-financeiras, tais como produtividade, qualidade etc. Os autores elencam, ainda, que as informações de custos possuem quatro funções essenciais para gestão: (i) gestão estratégica; (ii) planejamento e tomada de decisão; (iii) controle gerencial e operacional; e (iv) elaboração das demonstrações financeiras.

Tabela 1
Funções da Gestão de Custos

Funções	Descrição
Gestão Estratégica	Geração de informação que auxilia na tomada de decisão estratégica da organização, dizem respeito à escolha de produtos, métodos produtivos, técnicas e estratégias de marketing, entre outras decisões a longo prazo.
Planejamento e tomada de decisão	Informações para o apoio às decisões de planejamento e execução, tais como substituição de equipamentos, orçamentos das compras, programação da produção, formação de preços, etc.
Controle gerencial e operacional	A informação de custo fornece uma base confiável para a identificação de operações ineficientes, custos desnecessários, e também como balizador para recompensas dos gestores mais eficazes.
Elaboração de demonstrações financeiras	A gestão de custos proporciona uma contabilidade mais precisa, por identificar assim os valores do estoque e outros ativos, auxiliando na elaboração das demonstrações financeiras.

Fonte: Elaborada com base em Blocher et al. (2007, p. 5)

Como observado, a mensuração e gestão dos custos nas organizações apresenta inúmeros benefícios, tanto gerenciais quanto financeiros, e, quanto mais detalhadas forem as informações, mais os gestores terão suporte para tomar as suas decisões de maneira assertiva, de acordo com a sua necessidade e realidade. Na área pública não é diferente. A apuração e gestão de custos possui importantes contribuições para o setor, conforme será visto na próxima seção.

2.1.2 Gestão de custos no setor público

Cada dia mais a sociedade demanda da Administração Pública, serviços com maior qualidade e mais transparência na alocação dos recursos públicos (Ramos et al., 2020). Atrelado a isso, tem-se a escassez dos recursos (Machado, 2020), pois, ano após ano, o orçamento das instituições públicas tem sofrido com diversos cortes e contingenciamentos.

Para atender a essa inquietação da sociedade e aos cortes de verbas realizados pelo governo, os gestores públicos necessitam procurar mecanismos que auxiliem no processo de planejamento e tomada de decisão, como é o caso da gestão de custos, que, além de identificar como e onde os gastos estão sendo apropriados, são uma importante ferramenta de transparência social.

A gestão e uso das informações de custos nas organizações públicas aumentam a possibilidade de melhorar a eficiência e qualidade na alocação dos recursos (Machado, 2020). Sem essas informações, medir a eficiência torna-se algo inexecuível, pois em geral a eficiência é medida a partir do resultado alcançado em relação ao recurso consumido para obtê-lo (Magalhães et al., 2010).

As informações de custos para fins gerenciais possibilitam aos administradores públicos o auxílio nas tomadas de decisões, como na compra ou aluguel de um equipamento, produzir internamente ou terceirizar certa atividade, sendo que tais informações deveriam servir como base para a formulação da proposta orçamentária (Holanda et al., 2010). Para que a informação de custos seja válida, é necessário que atenda a alguns aspectos essenciais. Nesse quesito, a NBC T 16.11 (CFC, 2011, p. 6) apresenta os atributos mínimos da informação gerada, conforme a Tabela 2.

Tabela 2
Atributos da Informação de Custos no Setor Público

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

Adaptabilidade	"deve permitir o detalhamento das informações em razão das diferentes expectativas e necessidades informacionais das diversas unidades organizacionais e seus respectivos usuários;"
Granularidade	"sistema que deve ser capaz de produzir informações em diferentes níveis de detalhamento, mediante a geração de diferentes relatórios, sem perder o atributo da comparabilidade."

Fonte: Elaborada com base na NBC T 16.11 (CFC, 2011)

Como visto na Tabela 2, a informação de custo no setor público vai muito além da geração dos dados. Para atingir seu propósito na essência, a informação precisa: (i) ser relevante, ou seja, ter qualidade a ponto de influenciar no processo decisório e avaliações; (ii) ser útil à gestão; (iii) ser oportuna e estar disponível no momento adequado; (iv) possibilitar a transparência sobre os gastos dos recursos públicos; (v) ser livre de erros; (vi) atender às expectativas de seus usuários; (vii) ser comparáveis; (viii) possibilitar descrições de acordo com as necessidades organizacionais; e (ix) apresentar detalhamento das informações em diferentes níveis (CFC, 2011).

Uma informação composta por todos esses atributos possibilita seu uso pertinente pela Administração Pública, sob diversos propósitos. Nesse contexto, Albuquerque (2017) elaborou, em seu estudo, um *framework* consolidando os potenciais usos da informação de custos para a gestão pública, conforme Tabela 3.

Tabela 3

Framework sobre os Usos da Informação de Custos na Administração Pública

Categoria ampla	Categoria específica	Descrição
Controle prévio	Planejamento e orçamentação	Proporcionar projeções mais realistas
	Processo decisório	Apoiar escolhas públicas
Controle concomitante	Controle e redução de custos	<i>Feedback</i> para controlar e reduzir custos, evitando desperdícios
	Gerenciamento	Modificar ou descontinuar programas, atividades ou unidades administrativas
	Transparência	Fornecer informações claras e acessíveis a usuários internos e externos
Controle posterior	Avaliação de desempenho	Avaliar e, se possível, comparar programas, atividades ou unidades administrativas por índices de eficiência, eficácia e resultados
	<i>Accountability</i>	Prestar contas, visando o julgamento das ações dos delegados pelos delegantes
	Qualidade do gasto	Mobilizar pessoas para uma percepção positiva das escolhas alocativas e do consumo de recursos

Usos específicos	Reembolso	Compensar o uso de recursos públicos específicos fornecidos por uma agência governamental
	Fixação de taxas e preços	Recuperar o custo total dos bens ou serviços (Estado atuando como poder soberano) ou render receita líquida (Estado atuando em condição de negócio)
Procedimentos formais	Evidenciação de custos	Gerar dados contábeis
	Satisfação de requisitos legislativos	Cumprir requisitos legais

Fonte: Albuquerque (2017, p. 49)

Observam-se, na Tabela 3, as possibilidades e vantagens que a gestão de custos propicia às organizações públicas. Por utilizar-se de recursos oriundos da sociedade, o planejamento e o orçamento adequados, com dados que venham a contribuir para o processo decisório, configuram importantes usos para os relatórios de custos, bem como melhoram o gerenciamento das atividades desenvolvidas, possibilitando a redução de custos desnecessários e a transparência social.

Além disso, a gestão de custos assegura aos gestores maior firmeza na prestação de contas, de modo a viabilizar indicadores de eficiência, eficácia e resultados, o que contribui com a qualidade dos dispêndios financeiros. Como usos específicos, tem-se o auxílio para fixação de taxas e preços, e reembolsos em órgãos que utilizam tais serviços. A evidenciação dos custos é fator essencial para a contabilidade pública, tendo em vista que, além da geração dos dados, faz-se cumprir a legislação vigente.

Como visto, as informações de custos apresentam benefícios para a gestão nas atividades prestadas pela Administração Pública. Uma destas atividades, a educação, é vista como um dos serviços essenciais para o desenvolvimento social e econômico do país (Magalhães et al., 2010; Machado, 2020; Ramos et al., 2020). Em específico, as universidades, por utilizarem recursos públicos, devem buscar o alcance de seus objetivos de uma forma eficiente (Ribeiro, 2018). E, nesse contexto, a gestão de custos pode contribuir com essa tarefa (Fiorin, 2017). Assim, assuntos relacionados a custos no setor público, em especial na área da educação, tornaram-se objeto de interesse de pesquisadores no país (Machado, 2020).

As universidades federais apresentam uma estrutura complexa e variada de atividades desenvolvidas, levando em conta que, em sua maioria, desempenham atividades de ensino, pesquisa e extensão, e que cada instituição possui aspectos individuais que dão maior ou menor ênfase em cada uma das áreas (Magalhães et al., 2010). Com a escassez de recursos, ocasionada pela diminuição do orçamento nos últimos anos, administradores e gestores das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) se veem compelidos a buscar artifícios de apoio ao

gerenciamento dos recursos, e, assim, utilizá-los de maneira eficaz e controlada (Machado, 2020). A mensuração de custos nas universidades é considerada uma importante ferramenta de *feedback* organizacional, em que atua como auxílio ao processo de planejamento, controle e avaliação (Petrassi et al., 2021).

Para Holanda et al. (2010), existe uma cultura pré-estabelecida na Administração Pública, em que gestores se sentem na obrigação de gastar todo o orçamento do ano, em muitos casos sem a devida eficiência, para que não sofram penalizações com cortes de recursos no ano seguinte, dando enfoque apenas ao orçamento, e não à qualidade do gasto. Os autores destacam que a implantação e gestão de custos por parte dos órgãos públicos pode mudar essa realidade. Contudo, a implantação de sistemas de custos na área pública não é considerada uma tarefa fácil (Bentes, 2015). Houve avanços quanto ao tema para a tomada de decisão, mas há ainda lacunas e problemas rotineiros nas universidades com relação à gestão de custos, e isso ocorre não somente no Brasil (Petrassi et al., 2021). A seção seguinte apresenta os dispositivos legais que norteiam a implantação dos sistemas de custo no cenário brasileiro.

2.1.3 Legislação sobre custos no setor público

O contexto legislativo sobre custos no setor público brasileiro vem de longa data. Desde 1964, por meio da promulgação da Lei nº 4.320, a jurisprudência introduziu os primeiros artigos sobre contabilidade de custos no setor, sendo os principais os art. 85 e 99 (Fiirst, 2016). Contudo, tal legislação determinava a mensuração dos custos apenas aos serviços públicos industriais (Brasil, 1964).

Mais adiante, foi publicado o Decreto-Lei nº 200, de 25 fevereiro de 1967, que estabeleceu diretrizes para a reforma administrativa no âmbito federal. Com o objetivo de renovar a Administração Pública, as informações geradas sobre custos passaram a ter uma abordagem para fins gerenciais (Monteiro, Pereira, Santos & Holanda, 2010; Fiirst, 2016). Entretanto, o decreto foi insuficiente para acarretar a mudança efetiva na gestão pública (Fiirst, 2016).

E assim, tendo em vista o insucesso da produção de informações, quanto à aplicação e utilização dos custos dos programas e serviços oferecidos pelo governo, com base nos ordenamentos existentes (Monteiro et al., 2010), em 1986, o Decreto nº 93.872 apresentou um detalhamento maior sobre o assunto. Em seu art. nº 137, o Decreto ressalta a necessidade de apuração dos custos pela contabilidade dos projetos e atividades desenvolvidas, de modo a evidenciar os resultados da gestão. A norma retrata ainda aspectos punitivos para aqueles que não o fizerem, em que a ausência de tais informações resultaria em bloqueios financeiros para

os projetos e atividades, responsabilizando a autoridade competente pelos prejuízos (Brasil, 1986).

Contudo, a partir da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), regida pela Lei Complementar 101/2000, a qual estabelece as normas de finanças voltadas à responsabilização na gestão fiscal, foi que a legislação apresentou a nomenclatura de sistemas de custos (Fiorin, 2017). A LRF, em seu art. nº 50 parágrafo 3º, estabelece que a Administração Pública deve manter um sistema de custos que possibilite a avaliação e monitoramento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (Brasil, 2000), designando à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) a responsabilidade por essa função (Fiirst, 2016).

Em 2001, a Lei 10.180, que organiza e disciplina quanto aos sistemas de planejamento e orçamento no âmbito federal, reforçou os aspectos sobre a instauração de sistemas de custos, em que retrata, no art. nº 15, que o sistema de contabilidade federal tem por intuito evidenciar, além de outras funções, os custos dos programas e unidades da Administração Pública (Brasil, 2001). Posteriormente, em 2004, a partir do Acórdão nº 1078/2004, o Tribunal de Contas da União determinou, à Secretaria de Orçamento e Finanças do Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão, que adotasse providências para que o mais breve possível dispusesse de um sistema de custos para acompanhar e avaliar a gestão orçamentária e financeira dos entes da federação.

Em resposta às exigências legais e determinações do Tribunal de Contas da União, em 2005, criou-se uma Comissão Interministerial com o objetivo de aprofundar estudos, visando à busca por diretrizes, métodos e procedimentos que subsidiassem a implantação de um sistema de custos na Administração Pública Federal (Monteiro et al., 2010). No ano de 2009, novamente, o Decreto nº 6.976 reforça a questão sobre os custos no setor público para o Sistema de Contabilidade Federal (Brasil, 2009).

Ante ao exposto, a Tabela 4 apresenta a síntese dos dispositivos legais sobre custos no setor público.

Tabela 4
Regulamentação sobre Custos no Setor Público

Legislação	Descrição
Lei nº 4.320/1964	Art. 85. "Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros." Art. 99. "Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum."
Decreto-lei nº 200/1967	Art. 79. "A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão."
Decreto nº 93.872/1986	Art. 137. "A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão."
LRF - Lei Complementar nº 101/2000	Art. 50, § 3º. "A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial."
Lei nº 10.180/2001	Art. 15. "O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar: . . . V - os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal;"
Acórdão 1078/2004 - TCU	1.1.2. "adote providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistema de custos, que permita, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis . . ."
Decreto nº 6.976/2009	Art. 3. "O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade, utilizando as técnicas contábeis, registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar: . . . VI - os custos dos programas e das unidades da administração pública federal;"

Fonte: Adaptado de Monteiro et al. (2010) e Fiirst (2016)

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em 2008, no intuito de harmonização às normas internacionais de contabilidade do setor público, aprovou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), o que acarretou vários procedimentos a serem observados pela Administração Pública (Rosa et al., 2015). Em 2011, por meio da Resolução CFC 1.366/11, foi aprovada a NBC T 16.11, que trata sobre o sistema de informações de custos do setor público (SICSP).

A NBC T 16.11 retrata a apuração de custos no setor público "como requisito de transparência e prestação de contas, seja para controle interno, externo ou controle social" (CFC, 2011, p. 3), e ressalta ainda sua importância para fins gerenciais. Assim, em consonância

com os estabelecidos nas Portarias STN nº 157 e nº 716 de 2011, criou-se o sistema de informações de custos do governo federal (SIC), assunto que será abordado na próxima seção.

2.1.4 Sistema de informações de custos do Governo Federal

Com a publicação da portaria nº 157 de 09 de março de 2011, criou-se o Sistema de Custos do Governo Federal (SIC), que tem por objetivo evidenciar os custos dos programas e unidades administrativas dos entes federais (Ministério da Fazenda, 2015). O SIC originou-se de diversos estudos, que dão sustentação e bases teóricas conceituais e metodológicas, sendo os principais Machado (2002) e Holanda (2002) (Monteiro et al., 2010).

Com base nas informações orçamentárias, físicas e de pessoal constantes dos diversos sistemas estruturantes da Administração Pública Federal, tais como Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), Sistemas de Informações Gerenciais e de Planejamento (SIGPlan), Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE) e Sistema de Informações Organizacionais do Governo Federal (SIORG), o SIC unifica os dados e assim produz informações de custos (Holanda et al., 2010; Machado, 2020).

Em Machado e Holanda (2010) são apresentados detalhes sobre a operacionalização do SIC, que consiste em duas etapas: a primeira dedutiva, em que o sistema aloca as informações dos sistemas estruturantes para a chamada "rodoviária", no qual gera uma informação sumária sobre custos, que permite a comparação entre os órgãos federativos. Já a segunda etapa, os autores descrevem como um processo indutivo, em que, de acordo com as necessidades de cada unidade, é possível realizar ajustes e adequações às informações geradas pelo sistema, de modo a torná-la viável para análise de desempenhos e resultados das políticas públicas.

Esse modelo é chamado de conceito de gradualismo, no qual parte-se de uma referência geral (dedutivo até a rodoviária; dimensão macro), em conjunto com uma abordagem mais detalhada (indutivo, da rodoviária para baixo; dimensão micro) (Machado & Holanda, 2010). O SIC foi uma alternativa para a elaboração de um sistema que não exigisse um tempo maior para sua implementação, que atendesse à legislação, mesmo com suas imperfeições e, também, que se consolidasse como uma ferramenta de Estado imposta, que serviria de atenção aos futuros governantes e como um incentivo aos gestores (Holanda et al., 2010).

O método de custeio adotado pelo SIC, na primeira etapa (até a rodoviária), é o direto, em que aloca os custos fixos e variáveis em sua totalidade diretamente aos objetos (Machado & Holanda, 2010), e, na segunda etapa, varia de acordo com a necessidade e realidade da unidade, ficando a critério de cada órgão (Holanda et al., 2010; Machado & Holanda, 2010). Assim, a escolha sobre qual método de custeio utilizar, ou quais procedimentos e metodologias

a serem aplicadas em cada instituição, está atrelada à disponibilidade e quantidade de recursos necessários para obter as informações, e, a depender do objeto de custeio escolhido, a entidade pode utilizar mais de um método de custeio (CFC, 2011).

Quanto aos relatórios de custos gerados pelo SIC, estes restringem-se a informações generalizadas, com resultados eventuais precários ou insatisfatórios para alguns departamentos (Amaral, Bolfe, Borgert & Vicente, 2014), pois, devido ao fato de não possuir um nível de detalhamento adequado, não tem muita utilidade como ferramenta para fins gerenciais. Assim, as entidades finalistas, que desejam uma informação robusta, necessitam criar sistemas de custos próprios, que corrijam as distorções apresentadas nos relatórios do SIC (Amaral et al., 2014).

Amaral et al. (2014), em seu estudo com servidores públicos atuantes nos setores de finanças e orçamento das instituições federais de ensino superior, identificaram que, na percepção dos respondentes, o SIC não consegue absorver as informações físico-financeiras dos sistemas estruturantes, e consideram, ainda, que a estrutura orçamentária não é confiável para determinar os custos diretos dos serviços públicos. Em consequência, os autores retratam que os servidores se sentem menos responsáveis pelas informações incluídas no SIC, bem como seus relatórios gerados.

Desse modo, observa-se que a criação do SIC surge sobretudo para atendimento às exigências impostas pela legislação, sendo, em sua maioria, ineficaz na contribuição de seus relatórios para a tomada de decisões pelos gestores que executam o orçamento (Bentes, 2015). O que já era uma preocupação esperada, pois de acordo com Machado e Holanda (2010, p. 797): "o maior desafio é fazer com que as informações geradas sejam úteis e apropriadas ao processo decisório".

O governo vem tentando trazer a realidade de custos para o setor público. O SIC já é um começo, mas a administração pública ainda precisa se aprimorar, gerar e utilizar a informação de custos principalmente como ferramenta de gestão para o planejamento e execução do orçamento. O SIC é o início de uma reivindicação antiga, tanto dos atores internos como externos da administração brasileira, que buscam maior eficiência e probidade na alocação dos recursos públicos (Holanda et al., 2010).

As informações de custos auxiliam para o desempenho assertivo das atividades realizadas pela gestão, proporcionando legitimidade e justificativa para os atos executados (Holanda et al., 2010). Assim, o sucesso para um sistema de custos no setor público ocorrerá a partir da real utilidade das informações geradas para a tomada de decisão, que contribua no

controle e melhoria de suas atividades (Machado & Holanda, 2010) e otimização dos recursos públicos (Bentes, 2015).

2.1.5 Estudos anteriores sobre custos no setor público

Com a finalidade de mapear e investigar as experiências nas pesquisas de teses e dissertações sobre custos no setor público, Nottar, Bottcher e Soutes (2020) realizaram um estudo de meta-análise para identificar, em especial nas instituições de ensino, o custo por aluno. A pesquisa englobou o período de 2015 a maio/2020, de publicações constantes na base de dados da Biblioteca Digital de Teses e Dissertações (BDTD) do Instituto Brasileiro de Informação em Ciência e Tecnologia (IBICT), sendo dividida em duas etapas: (i) quantitativa: sobre o panorama geral das pesquisas; e (ii) qualitativa: utilizando a meta-análise para aprofundamento dos estudos nas instituições de ensino.

Como resultados da primeira etapa da pesquisa, os principais objetivos identificados foram o levantamento de informações de custos, proposição de implantação de modelo de apuração, e verificação de fatores que influenciam a implantação. Chama-se a atenção para a baixa utilização de teorias para embasamento teórico dos estudos, em que 60% dos trabalhos investigados não apresentavam teoria de base. Outro ponto interessante é a área de pesquisa abrangida, em que os destaques são para pesquisas em setores hospitalares (37,5%), seguidos das instituições de ensino (22,5%) (Nottar et al., 2020).

Na segunda etapa para análise em profundidade quanto aos estudos nas instituições de ensino, foram verificados onze trabalhos, em que, a partir da meta-análise por categorização, segregaram-se os estudos em: (i) justificativa; (ii) objetivo e objetivo de análise; (iii) base teórica; (iv) metodologia de coleta e análise dos dados; (v) resultados encontrados; (vi) sugestões de pesquisas futuras; (vii) viabilidade do método abordado; (viii) nível de apuração de custos alcançado (Nottar et al., 2020).

Os objetivos dos estudos componentes da meta-análise referem-se à proposição de implantação de um modelo de apuração de custos, seguido do levantamento de informações e da verificação da percepção quanto aos sistemas de apuração de custos, conforme Tabela 5, que retrata os objetivos e principais achados das pesquisas.

Tabela 5
Teses e Dissertações sobre Custos no Setor Público

Autor	Objetivo	Conclusões
Bentes (2015)	Levantar as informações de custos nos cursos de Tecnologia em Agroecologia e Técnico em Agropecuária do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Amazonas.	Foi possível levantar as informações do custo aluno a partir da utilização do custeio ABC, tendo em vista que o SIC nem sempre possibilita uma qualidade de informação para fins gerenciais.
Costa Junior (2016)	Melhorar o processo gerencial para tomada de decisão, por meio da investigação dos sistemas contábil/financeiro existentes no Instituto Federal do Paraíba, propondo a utilização do SIC como ferramenta de gestão.	Identificou-se que a implantação do sistema é viável, entretanto, verifica-se que deriva de um processo um tanto quanto complexo, em que, mudanças de aspectos culturais, ajustes dos sistemas e comprometimento da gestão são essenciais.
Carvalho (2017)	Mensurar o custo do ensino por departamento na Universidade Federal da Paraíba, a partir da utilização do custeio por absorção.	O método utilizado se mostrou eficiente para a análise e gestão dos recursos aplicados, em que foi possível a identificação dos custos por departamento, e custo médio por aluno. Todavia, verificou-se a dificuldade para apropriação dos custos detalhadas em cada departamento, sendo possível a identificação apenas de forma geral.
Fiorin (2017)	Identificar a percepção de gestores e contadores da Universidade Federal do Espírito Santo, com relação a implantação de um sistema de custos.	Na percepção dos pesquisados, a adoção de um sistema de custos é relevante, e os dois públicos (contadores e gestores) se mostraram com percepções semelhantes quanto ao tema.
Martins (2018)	Apurar o custo do valor da refeição do restaurante universitário da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, a partir dos dados do sistema de informações de custos.	Verificou-se uma desconformidade entre o sistema do governo federal e da instituição, o que acarreta em problemas de dados, informações, desmotivação e resistências a mudanças por parte dos servidores.
Matias (2018)	Verificar a viabilidade de implantação de um módulo sobre custos no Sistema Unificado de Administração Pública (SUAP) do Instituto Federal do Roraima.	Os resultados retratam que a instauração de um novo módulo é possível, contudo, são necessários esforços de diversas áreas para o devido planejamento, elaboração e implantação do sistema.
Costa (2019)	Analisar e propor um modelo de apuração de custos para o campus de Barbacena do Instituto Federal do Sudeste de Minas Gerais.	Demonstrou que o modelo sugerido, utilizando-se do método de custeio ABC, contribuiu para identificação dos custos do curso de licenciatura, e para a análise das atividades ofertadas se agregam valor ou não, facilitando no planejamento e organização das aulas, na alocação dos recursos de forma mais eficiente, entre outros, que auxiliam na tomada de decisão mais assertiva.
Kawahara (2019)	Avaliar e comparar, tendo por base o custeio gerencial ABC, como ocorrem os subprocessos, tempo gasto e número de pessoas envolvidas nas atividades de uma instituição de ensino.	Foi possível identificar alguns processos que demandam mais tempo, mão de obra, entre outros fatores essenciais para otimização dos recursos de materiais e pessoal. Concluiu-se que a utilização do custeio ABC bem como o mapeamento dos processos, fornecem subsídios que auxiliam gestores no gerenciamento da máquina pública de forma mais efetiva.
Oliveira (2019)	Sugerir um modelo de identificação, mensuração e acumulação de custos, com base no sistema de informação do governo federal, por meio do método de custeio de absorção por departamentalização na Universidade Federal de Juiz de Fora.	Criou-se grupos de custos e centros de custos que, de maneira progressiva, a partir da maturidade de mensuração de custos, produzirá informações que irão auxiliar os gestores na tomada de decisão, e ao público externo na transparência e controle social.

Ostroski (2019)	Propor uma sistemática de apuração dos custos a partir de um estudo de caso na Universidade Federal do Rio Grande do Sul, com a finalidade de melhorar a eficiência das instituições de ensino superior público.	O modelo proposto demonstrou-se insustentável, tendo em vista que, no caso analisado, não foi possível o levantamento de todas as informações necessárias para compor o modelo sugerido.
Zuliani (2019)	Apurar os custos da Universidade Federal do Triângulo Mineiro nos cursos de graduação e técnico, com base nos métodos de custeio por absorção e ABC, a partir dos dados do ano de 2017.	Por meio do levantamento das informações, a apuração foi considerada viável, visto que se identificou os custos por unidade acadêmica. Contudo, a pesquisa considerou apenas gastos orçamentários, com exclusão das despesas com depreciação/amortização, e desconsiderando os investimentos realizados, causando certa limitação na pesquisa.

Fonte: Nottar et al. (2020)

Como resultados da meta-análise dos estudos nas instituições de ensino, Nottar et al. (2020) concluíram que as pesquisas não se justificam apenas para cumprimento da legislação, mas, sim, pela busca por melhor eficiência dos gastos públicos a partir da apuração dos custos auferidos nas entidades, contribuindo efetivamente para a produção de informações que auxiliem na tomada de decisão e, conseqüentemente, propiciem maior transparência para a sociedade. As autoras verificaram que há certa dificuldade em apurar os custos de forma mais detalhada nas instituições, contudo, os estudos, em geral, descrevem a consciência dos gestores públicos sobre a importância da implantação nas unidades.

Em um estudo bibliométrico e de análise de conteúdo, Messias et al. (2018) vislumbraram retratar experiências internacionais no setor público quanto à implantação de ferramentas ou sistemas de gerenciamento de custos. Os autores encontraram fatores que dificultam tal implementação, como a não vinculação da ferramenta com os sistemas estruturantes e com o planejamento estratégico, a escassez de recursos, o excesso de burocracia e normas no setor público, e, ainda, a procura por legitimação social, que, por vezes, acaba prejudicando a eficiência na utilização dos recursos.

Compreendidos os aspectos da contabilidade de custos no setor público, bem como a análise de alguns estudos desenvolvidos na área, segue-se para a próxima seção, que apresenta as concepções da teoria contingencial, iniciando-se pelos seus antecedentes, e, a partir disso, apresentam-se as definições, fatores em análise e os estudos anteriores, e, por fim, as proposições desenvolvidas para a pesquisa, no intuito de explicar o fenômeno da dificuldade de implementação de custos na área pública, mas especificamente nas universidades federais brasileiras.

2.2 Teoria contingencial

No sentido intuitivo da palavra, a teoria relaciona-se com tentativas de explicar um fenômeno ou realidade em determinado ambiente (Amaro, 2014). Com vista a explicar o comportamento das organizações, diversas teorias emergiram ao longo dos anos. No esforço de compilar e propiciar ideias e soluções para as empresas, que levassem a uma administração mais eficiente, no começo do século XX surgiram as primeiras teorias da organização e administração (Morgan, 2002), que, com o passar do tempo, evoluíram até as concepções da abordagem contingencial.

Amparada pelos anseios de maximização da utilidade e lucro entre consumidor e produtor, nas primeiras décadas do século XX, originou-se a teoria econômica neoclássica (Amaro, 2014). As primeiras pesquisas desenvolvidas no campo da administração voltavam-se à busca pela otimização dos resultados organizacionais, a racionalidade econômica e a visão estável das organizações, o que contextualizou para o desenvolvimento das Escolas de Administração Científica, da Teoria Clássica de Administração e da Teoria da Burocracia (Guerra, 2007). Nesse período, a recompensa financeira passou a ser considerada o principal motivador para o efetivo desempenho das instituições (Guerra, 2007).

Um dos principais precursores das concepções da administração científica foi Frederick Taylor, que teve por foco o estudo dos tempos e movimentos das tarefas, até as mais simples, para maximização dos resultados (Morgan, 2002). Na teoria clássica, a estrutura organizacional ressalta a divisão dos departamentos sob coordenação de um chefe principal (Guerra, 2007). A corrente burocrática teve, como um dos principais teóricos, Max Weber, que observou que a rotinização no processo administrativo das organizações ocorria tal qual uma máquina na produção (Morgan, 2002).

Essas três vertentes teóricas (Administração Científica, Teoria Clássica e Teoria da Burocracia) são também conhecidas como as teorias universalistas, que têm por similaridade o caráter normativo, e presunção de que há uma forma única de administrar, desconsiderando aspectos circunstanciais a que as empresas estão sujeitas (Guerra, 2007). Conforme Guerra (2007), as principais críticas às teorias universalistas são: (i) ignoram a importância do indivíduo; e (ii) desconsideram as influências advindas do ambiente externo, analisando as empresas como ambientes fechados e autônomos.

No intuito de suprir as críticas e carência da análise do indivíduo, emergem as abordagens da Escola das Relações Humanas e a Teoria de Sistemas, que trouxe uma mudança na forma do surgimento das teorias, que, em geral, eram derivadas de maneira prescritiva e

normativa, e passaram a ser com base nos aspectos descritivos e empíricos (Guerra, 2007). Na abordagem da Escola das Relações Humanas, o foco nas tarefas e estrutura organizacional foi deixado de lado e a ênfase dos estudos voltou-se para as pessoas (Guerra, 2007). Do mesmo modo, contrapondo-se aos pressupostos da análise interna da organização, a abordagem dos sistemas trouxe aspectos de reconhecimento dos indivíduos, grupos e organizações como instituições "abertas", ou seja, na visão de que essas instituições são influenciadas por um ambiente mais amplo (Morgan, 2002). Esse conceito de sistema aberto é abordado por Lawrence e Lorsch (1965), que enfatizam que os comportamentos dos membros das organizações são relacionados e interdependentes. Na teoria de sistemas, a organização é vista como um ser vivo, e que, na busca por sua sobrevivência, necessita do relacionamento com diversos ambientes (Amaro, 2014), e, assim, devido à influência dessa abordagem, incorreu no surgimento da teoria contingencial (Guerra, 2007).

Em síntese, a Figura 3 ilustra a evolução e o surgimento da teoria contingencial:

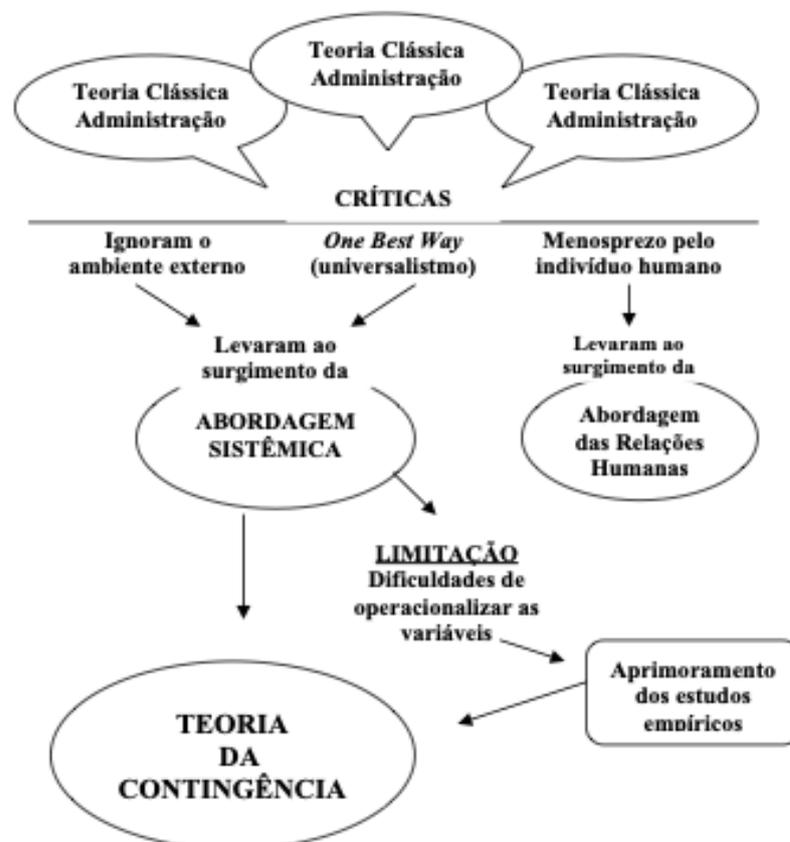


Figura 3. Surgimento da Teoria da Contingência

Fonte: Guerra (2007, p. 21)

Como visto, as diversas críticas às teorias clássicas da administração foram se desenvolvendo, ao passo que cada limitação inquietava estudiosos quanto a uma nova solução

para se estudar as organizações. Assim, a partir da evolução das concepções teóricas demonstradas na Figura 3, surge a teoria contingencial, que não é eximida de limitações, contudo, conforme retratado por Cavichioli (2017), é eminente a sua contribuição para estudos da gestão das organizações em um ambiente contemporâneo, no intuito da melhora do desempenho das empresas.

No campo organizacional, uma contingência refere-se a qualquer variável que possa ter efeito sobre o desempenho da organização (Donaldson, 2001). A teoria contingencial é sustentada pela concepção de não existir uma única solução para os problemas das empresas (Frezatti et al., 2009). Sob essa perspectiva, a teoria da contingência preconiza que a otimização da estrutura organizacional é atrelada aos fatores internos, sendo estes afetados pelo ambiente (Marques, 2012).

Assim, de acordo com os fatores ambientais, são necessários ajustes e adaptações que impulsionam a mudança organizacional (Donaldson, 2001). Segundo Donaldson (2001), os três elementos centrais que formam o paradigma da teoria contingencial são: (i) há associação entre contingência e estrutura; (ii) a estrutura organizacional é determinada pela contingência; (iii) para cada nível de contingência, são realizados ajustes na estrutura organizacional, que leva a maior desempenho, enquanto o não ajuste acarreta um desempenho inferior.

Em consonância com esses estudos, Morgan (2002) aborda as principais ideias quanto à teoria contingencial:

- As organizações são sistemas abertos que precisam ser cuidadosamente administrados para satisfazer o equilíbrio das necessidades internas e se adaptar às circunstâncias ambientais.
- Não existe uma melhor maneira de organizar. A forma apropriada depende do tipo de tarefa e do ambiente em questão.
- A administração precisa preocupar-se, acima de tudo, em atingir alinhamentos e "bons ajustamentos".
- Abordagens diferentes da administração podem ser necessárias para realizar diferentes tarefas dentro da mesma organização.
- Diferentes tipos ou "espécies" de organização são necessários em diferentes tipos de ambiente. (Morgan, 2002, pp. 63-64)

Para melhor eficiência no desempenho das organizações, são necessários ajustes de acordo com os fatores ambientais impulsionadores que as cercam. Frezatti et al. (2009) retratam que essa adequação, ou também chamado de *fit*, a partir dos elementos contextuais e ambientais, são os determinantes da estrutura organizacional. Desse modo, quando uma contingência afeta

o desempenho da instituição, sua estrutura deve ser remodelada, com vistas a não prejudicar sua eficiência (Marques, 2012).

Sob a lente da teoria contingencial, cada organização possui características e especificidades que demandam um modelo condizente. Assim, os estudos na área de contabilidade gerencial buscam relacionar os sistemas de gestão e suas variáveis contingenciais (Frezatti et al., 2009). Os estudos pioneiros da teoria contingencial em contabilidade foram abordados no trabalho de Espejo (2008), conforme Tabela 6.

Tabela 6
Estudos Pioneiros da Teoria Contingencial

Ano	Autores/Ano	Contribuições
1961	Burns e Stalker (1961)	O estudo relacionou o fator ambiente com a estrutura organizacional. Os autores apresentaram as concepções da estrutura mecanicista (tendo por principal característica a centralização do controle) e orgânica (organizações com menor rigidez hierárquica), em que destacaram que um ambiente estável exige uma estrutura mecanicista, enquanto o oposto, a estrutura orgânica, é mais viável para a sobrevivência da organização.
1962	Chandler (1962)	Analisa a estrutura organizacional com base no fator estratégia e defendeu que a organização é estruturada de acordo com as estratégias adotadas.
1965	Joan Woodward (1965)	Pioneiro no estudo quanto à variável tecnologia. Foi observado que a variável tecnologia tem importante influência sobre a estrutura organizacional.
1967	Lawrence e Lorsch (1967)	Estudaram o ambiente organizacional, sendo pioneiros na utilização do termo "teoria da contingência". Os autores definem organização com a ideia de relacionamento com o ambiente, em que, por estarem envolvidas em um sistema social, as organizações modificam sua estrutura ou estratégia para adaptação ao ambiente em que estão inseridas.
1972	Khandwalla (1972)	Relacionou controles gerenciais com variáveis ambientais (competitividade de preço, mercadológica, qualidade e variedade dos produtos). Como resultados, observou-se que organizações com maiores pressões ambientais adotam controles menos burocráticos, ou seja, mais orgânicos.
1972	Perrow (1972)	Em consonância aos estudos de Joan Woodward, Perrow buscou aprofundar as concepções da variável tecnologia com a estrutura da organização, trazendo concepções da capacidade analítica e variabilidade da tarefa. Além disso, o estudo abordou a variável ambiente regulatório como influenciador da organização, variável esta pertencente ao ambiente externo.
1976	Thompson (1976)	O estudo apresenta um ponto importante sobre a variável tecnologia, no que tange à padronização/rotina dos processos. São retratados os aspectos da interdependência da tarefa, em que, quanto mais interdependente forem as tarefas, os métodos de coordenação tendem a ser mais complexos.
1984	Merchant (1984)	Analisa o fator porte como variável contingencial, revelando aspectos como tamanho, diferenciação funcional e grau de automação dos processos, relacionados com as práticas de gestão.

1984	Gordon e Narayanan (1984)	Avaliou relações entre os fatores ambiente, estrutura e sistemas de informação, identificando que os sistemas e estruturas organizacionais são funções do ambiente, ao passo que, quanto mais incerto este último for, haverá necessidade de um maior processamento de informações para a tomada de decisão.
1985	Drazin e Van de Ven (1985)	A pesquisa trouxe concepções relevantes quanto aos ajustes (<i>fit</i>) realizados pelas organizações devido aos fatores contingenciais. Os autores retratam três abordagens do <i>fit</i> : (i) seleção, no qual o ajuste pressupõe a congruência entre contexto e estrutura organizacional; (ii) interação, o ajuste é tido como uma ação recíproca; e (iii) sistemas, resultante da consistência interna de diversas características estruturais e fatores contingenciais, que afetam o desempenho.

Fonte: Adaptado de Espejo (2008)

Como visto, os principais fatores contingenciais elencados nos estudos seminais são: ambiente, estrutura, estratégia, tecnologia e porte. Estudos mais recentes podem contemplar outros fatores, tendo em vista que não são exauridos os fatores que possam influenciar a estrutura e práticas de uma organização. Fatores contingenciais podem ser os mais diversos, levando-se em conta que, na abordagem da teoria contingencial, nada é absoluto e imutável, portanto, inúmeros fatores podem impactar a organização (Gorla & Lavarda, 2012). Nesse contexto, com a finalidade de mapear as pesquisas sobre o sistema de controle gerencial e as contingências, o estudo de Chenhall (2003) trouxe, além das variáveis citadas anteriormente, a questão da cultura nacional.

Gorla e Lavarda (2012), no intuito de investigar o perfil das pesquisas que abordam a teoria contingencial com assuntos voltados ao orçamento, realizaram um levantamento entre os anos de 2006 e 2011 de estudos nacionais e internacionais. Os autores identificaram as variáveis utilizadas nas pesquisas, sendo estas: estrutura, tamanho, ambiente, estratégia, cultura organizacional e dinamismo da empresa.

Desse modo, estruturas eficientes devem levar em consideração os fatores ambientais organizacionais (Cavichioli, 2017), e, com base nos determinantes contextuais, realizar mudanças de modo a se adaptar ao ambiente (Marques, 2012). As organizações, como sistemas abertos, necessitam equilibrar as necessidades internas de acordo com as circunstâncias ambientais (Morgan, 2002), sendo fundamental a compreensão de quais fatores afetam a instituição (Frezatti et al., 2009).

Assim, para melhorar a compreensão dos fatores contingenciais, as próximas seções apresentam o detalhamento e estudos anteriores quanto aos fatores ambiente, estrutura, tecnologia, estratégia, porte e cultura.

2.2.1 *Ambiente*

O fator contingencial ambiente é considerado um dos elementos centrais para as pesquisas que trazem sob tema o estudo das contingências nas organizações (Chenhall, 2003). Sendo um fator externo à organização, conceitua-se como os aspectos físicos e sociais que influenciam a instituição, e impactam na tomada de decisão pelos gestores (Rovaris, 2018). Tais aspectos incluem questões como pressão social, bem-estar social e econômico dos envolvidos (funcionários e sociedade), e fatores relativos à ecologia ambiental (Chenhall, 2003).

A variável ambiente é considerada uma forte influenciadora de decisões administrativas, pois impulsiona as entidades a criarem associações entre o ambiente que as cerca e as características da empresa (Amaro, 2014). Como fator externo à organização, o ambiente não depende da entidade, mas, tendo em vista que pode afetá-la, necessita ser observado e estudado, a fim de que seus impactos se tornem positivos (Cavichioli, 2017).

No campo das pesquisas que envolvem sistemas de controles gerenciais, o fator ambiente apresenta importantes contribuições, em especial, para ambientes incertos, hostis e complexos, em que a incerteza e risco se mostram como componentes essenciais (Chenhall, 2003). De acordo com Chenhall (2003), o risco está relacionado à possibilidade de atribuir probabilidades à ocorrência de determinado evento, enquanto, na incerteza, não podem ser atribuídas probabilidades, podendo, ainda, não ser previsíveis.

A incerteza relaciona-se a estilos de sistemas de controles gerenciais mais abertos com foco externo e não financeiro, enquanto ambientes hostis e turbulentos são mais bem compreendidos por controles formais com foco no orçamento (Chenhall, 2003). Donaldson (2001) retrata que a organização necessita realizar ajustes em suas características de acordo com as contingências identificadas, impulsionando a mudança organizacional, para que assim eleve o desempenho da instituição. Assim, para que a eficácia e desempenho permaneçam, as organizações necessitam ser mutáveis ao ambiente, em que é incumbido ao gestor identificar e escolher o melhor modelo que se ajuste à contingência (Amaro, 2014).

No setor público, os fatores relativos ao ambiente são analisados em sua maioria quanto às influências sociais, legislativas e dos órgãos fiscalizadores (Cavichioli, 2017; Rovaris, 2018). Cavichioli (2017), em análise dos municípios do estado do Paraná, identificou que os fatores ambientais, tais como legislação, sociedade, momento econômico e, em parte, a exigência por mais transparência, são fatores que influenciam a implementação de custos nesses municípios.

Rovaris (2018), em estudo de caso realizado em um hospital público no oeste do Paraná, constatou que as incertezas no financiamento de serviços devido à concorrência de outros

hospitais públicos favoreceram a aquisição e implantação de um sistema de custos, bem como a diversidade de pacientes e procedimentos realizados pelo hospital também influenciou na decisão pela implantação. Um fator identificado pela autora como negativo na implantação do sistema gerencial do hospital refere-se aos aspectos políticos. Ainda, de acordo com a percepção dos envolvidos, não foi identificada influência da imprensa, ministério público ou movimentos sociais, como o observatório social (Rovaris, 2018).

2.2.2 Estrutura

Considerada um fator contingencial interno controlável pela entidade (Gorla & Lavarda, 2012), a estrutura refere-se aos diferentes papéis especificados formalmente e desempenhados pelos membros da organização, ou, ainda, refere-se às tarefas designadas para cada grupo, que garantam a adequada execução das atividades da empresa (Chenhall, 2003).

Em geral, os estudos que abordam a variável estrutura têm por foco a análise do grau de descentralização da organização, de modo que um alto grau de descentralização direciona para uma estrutura orgânica, enquanto um baixo grau conduz à estrutura mecânica (Chenhall, 2003; Gorla & Lavarda, 2012). Nessa concepção, a estrutura orgânica é caracterizada pela busca de maior nível de satisfação, desenvolvimento humano e flexibilidade para alcançar os objetivos organizacionais; em contrapartida, a estrutura mecânica, como o próprio nome induz, representa o funcionamento institucional como se fosse uma máquina (Fagundes, Soler, Feliu & Lavarda, 2008).

A forma como estão estruturadas as organizações tem impacto sobre diversos aspectos, como na eficiência do trabalho, na motivação dos indivíduos, no fluxo de informações e nos controles gerenciais, que norteiam e ajudam a delinear o futuro da entidade (Chenhall, 2003). Tendo em vista que o fator estrutura engloba a divisão de tarefas entre os membros da organização, é provável que surjam questões de hierarquia dentro da organização, que podem afetar positiva ou negativamente a entidade (Cavichioli, 2017).

Cavichioli (2017) identificou que, nas prefeituras do Paraná, o capital intelectual e a forma de elaboração dos programas do governo têm influência na implantação de um sistema de custos. A autora verificou, ainda, que há necessidade de contratação de pessoal e capacitação dos funcionários. A estrutura organizacional das entidades analisadas no estudo de caso não possui flexibilidade, e esse fator, de certa forma, prejudicou a implementação do sistema de custos naquele segmento (Cavichioli, 2017).

Entretanto, Rovaris (2018), na análise da contingência estrutural em um hospital público, verificou que, mesmo diante da complexidade da gestão de recursos humanos e físicos,

e com uma estrutura organizacional mecânica, tal fator influenciou positivamente a instauração do sistema de custos naquele ambiente. Isto posto, é possível que os fatores contingenciais afetem de uma maneira diferente cada organização, preconizando os pressupostos da teoria contingencial, em que, devido às suas peculiaridades, cada instituição necessita avaliar as contingências que as cercam.

2.2.3 Estratégia

Por não ser um elemento de contexto, a estratégia é considerada um pouco diferente dos demais fatores contingentes (Chenhall, 2003). Como uma variável interna controlável pela organização (Gorla & Lavarda, 2012; Cavichioli, 2017), a estratégia refere-se ao meio pelo qual os gestores possuem autonomia para influenciar outros fatores, como o ambiente externo, as tecnologias, a estrutura, a cultura e os sistemas de controle gerenciais (Chenhall, 2003).

De maneira geral, a estratégia refere-se às decisões tomadas pelos gestores das empresas que venham a garantir vantagem competitiva com seus concorrentes (Rovaris, 2018). Tal fator se mostra relevante, pois aborda críticas às pesquisas contingenciais, de acordo com a teoria. Pressupõe-se que os sistemas da organização são determinados pelo contexto, de modo que os gestores são atraídos por suas condições operacionais, contudo, a pesquisa, quanto aos sistemas de controle gerencial, identificou que gerentes possuem escolhas estratégicas próprias, que visam a posicionar a organização em um ambiente específico (Chenhall, 2003).

A estratégia da empresa pode impactar outros fatores contingenciais, assim, observa-se a necessidade de ser conduzido na organização da melhor maneira, de modo a propiciar benefícios para a organização (Cavichioli, 2017). A direção estratégica escolhida pela entidade prevê que, com base nas contingências apresentadas, certos tipos de sistemas serão mais adequados (Chenhall, 2003).

Conforme reportado por Chenhall (2003), pesquisas que envolvem sistemas de controles gerenciais sugerem ligações entre as estratégias da organização com controle de custos e avaliação de desempenho mais formais. Estratégias conservadoras, com mecanismos de defesa e liderança de custo, são associadas a sistemas de controles gerenciais mais tradicionais e formais, em que o foco passa a ser voltado a um maior controle organizacional por meio do controle de custos, determinação de metas operacionais, e orçamentos mais específicos e rígidos (Chenhall, 2003).

No Brasil, mais especificamente na área pública, observam-se os estudos de Cavichioli (2017) e Rovaris (2018), que abordaram a variável estratégia em suas pesquisas. Cavichioli (2017) verificou que o sistema de custos no setor público colabora para a melhoria dos

processos da gestão, contudo, há ainda limitação da visão dos gestores quanto à importância dessas informações para a tomada de decisão. A autora verificou que a elaboração das peças orçamentárias, como Lei Orçamentária Anual (LOA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Plano Plurianual (PPA), não influencia na implantação do sistema nos municípios paranaenses, resultado este corroborado pela pesquisa de Rovaris (2018), que também identificou que o fator estratégia não é percebido como um fator motivador da implantação de sistemas de custos no caso em estudo.

Diante do exposto, tem-se que o papel estratégico na organização ocorre de forma dinâmica, ao passo que envolve gerentes na busca pela avaliação contínua de suas decisões com base nas condições ambientais, tecnológicas e estruturais, que venham a maximizar o desempenho da instituição (Chenhall, 2003).

2.2.4 Tecnologia

A tecnologia é um fator contingencial que possui muitos significados para a conduta das empresas (Chenhall, 2003). De um modo geral, tal contingência se refere a como o fluxo de atividade de uma organização é realizado (a forma como as tarefas transformam entradas em saídas), incluindo diversos aspectos necessários à sua operação, como *hardware*, *softwares*, materiais, pessoas e conhecimento (Chenhall, 2003).

De acordo com Chenhall (2003), há na literatura três fatores genéricos de tecnologia importantes quando da análise de sistemas de controles gerenciais, conforme demonstrado na Tabela 7.

Tabela 7

Tipos Genéricos de Tecnologia

Tipos de Tecnologia	Descrição
Complexidade	"Deriva da padronização do trabalho, com grandes lotes e produção em massa (por exemplo, fábricas altamente automatizadas), tecnologias de processos e unidades de pequenos lotes representando níveis crescentes de complexidade (Woodward, 1965)"
Incerteza da tarefa	"Refere-se à variabilidade nas tarefas e à capacidade de análise dos métodos de execução das tarefas com alta variabilidade e tarefas não analisáveis, induzindo a dificuldades de controle e uma necessidade de controles mais orgânicos (Perrow, 1970) ou pelo conhecimento dos processos de transformação e previsibilidade na medição dos resultados (Ouchi, 1979)"
Interdependência	"Aumenta o nível de dificuldades de coordenação e tem implicações para os sistemas de controle, à medida que as interdependências passam de agrupadas (sem relação direta entre processos adjacentes), para sequenciais (interdependências unilaterais), para recíprocas (interdependências bidirecionais) (Thompson, 1967)"

Fonte: Adaptado de Chenhall (2003, p. 139)

Como visto, a complexidade, incerteza da tarefa e interdependência são fatores que, de acordo com as atividades e estruturação da empresa, demandam maior adequação dos níveis tecnológicos. Por ser um fator que requer, de certa forma, investimentos pelas empresas, cabe à organização o seu controle para que possa apresentar-se como um fator positivo (Cavichioli, 2017). Diferentes tecnologias apresentam necessidades distintas para indivíduos e organizações, de modo que tais necessidades precisam ser acolhidas por meio de uma estrutura apropriada (Woodward, 1965). Assim, os gestores necessitam estar atentos à sua organização, de modo a identificar as melhores ferramentas e soluções para a entidade.

Chenhall (2003), em seu estudo, identificou que as pesquisas iniciais sobre esse fator constataram que não necessariamente o uso de tecnologias mais avançadas acarretam maior eficácia. No setor público, pesquisas recentes identificaram a influência do fator tecnologia quando relacionado à implantação de sistema de custos (Cavichioli, 2017; Rovaris, 2018).

Cavichioli (2017) ressaltou, em seu estudo, que, com base nos municípios analisados, tais organizações não possuíam um sistema operacional adequado, e nem uma equipe técnica especializada para dar suporte à implantação de um sistema de custos. A autora identificou, ainda, que os sistemas da administração pública federal e estadual disponíveis não eram adequados para auxiliar na implantação do sistema. Desse modo, a tecnologia mostrou-se como um fator que afeta a implantação de tal mecanismo de gestão.

Semelhantemente, Rovaris (2018) constatou a influência negativa da tecnologia no processo de implantação de custos em um hospital público, em que a falta de mão de obra especializada sobre a temática e os equipamentos existentes na organização se mostraram como fatores que dificultam a implantação do sistema. A autora ressalta, ainda, a importância da existência de *hardware* e *softwares* adequados, pois a inexistência desses elementos torna-se contingência limitante no processo de implantação.

2.2.5 Porte

O fator contingencial porte corresponde ao tamanho da entidade (Cavichioli, 2017), ou seja, aspectos físicos de dimensão, tido como um fator interno da organização (Marques, 2012). Há várias métricas que podem ser utilizadas para estabelecer o tamanho da instituição, que pode incluir a avaliação dos lucros, volume de vendas, ações e funcionários (Chenhall, 2003).

Segundo Chenhall (2003), determinar o tamanho com base em medidas financeiras pode dificultar comparações entre as entidades, considerando os variados tratamentos contábeis que podem existir entre elas. O autor apresenta que a maioria dos estudos que relacionam a variável

contingencial tamanho a sistemas de controle gerenciais, utilizam como métrica o número de funcionários.

Organizações maiores estão associadas a procedimentos mais formais, com operações diversificadas e maior especialização em suas funções (Chenhall, 2003). Essa relação entre o porte da organização e a necessidade de maior controle e informações precisas para apoiar o processo de tomada de decisão vincula-se ao aumento da complexidade operacional e outras mudanças de estrutura, além disso, o porte da entidade afeta o custo/benefício de práticas de produção de informações mais aprimoradas, que demandam maiores recursos físicos ou financeiros, facilitando a adoção de tais práticas (Marques, 2012).

São poucos os estudos que utilizam a variável porte como uma variável contextual, pois, em geral, os estudos examinam empresas relativamente maiores, com a justificativa de que grandes organizações são mais propícias a adotarem práticas de sistemas de controles gerenciais (Chenhall, 2003). No setor público, Cavichioli (2017), em pesquisa quanto ao fator porte, medido pela arrecadação, identificou que esse elemento influencia a implantação do sistema de custos nos municípios analisados, em que municípios menores são propensos a ter mais dificuldades na sua implantação. Esse fato foi corroborado na pesquisa de Rovaris (2018) em um hospital público do Paraná, em que, na percepção dos entrevistados, o fator porte se mostrou influente para a instauração de um módulo de custos.

2.2.6 Cultura

A teoria contingencial tem por particularidade o alto nível de flexibilidade na análise de seus fatores, sendo assim, é possível a inclusão de aspectos humanos (Guerra, 2007), como é o caso da cultura organizacional. Existem diversos significados para cultura; em sua grande maioria, ela é conceituada a partir da necessidade de adequação da comunidade, sejam adequações metodológicas ou científicas, que determinam um conjunto de características isoladas (Chenhall, 2003). Os principais aspectos retratados pelo fator cultural referem-se à distância de poder, ao individualismo *versus* coletivismo, à aversão a incertezas e à masculinidade *versus* feminilidade (Hofstede, 1984).

Quanto à relação entre a cultura e os sistemas de controles gerenciais, Chenhall (2003), em seu estudo, cita algumas pesquisas realizadas com essa finalidade, contudo, o autor ressalta diversas contradições, pois, em geral, os estudos analisam diferentes combinações e dimensões culturais, comprometendo comparações e generalizações, em que considera a pesquisa nesse campo como exploratória. O autor destaca, ainda, que a relação entre os sistemas de controles gerenciais e a cultura nacional é uma extensão sociológica às pesquisas que utilizam a teoria

contingencial como fundamento. Em seu estudo, no qual se reporta às empresas multinacionais, o autor retrata que aspectos culturais de cada país são significativos, pois cada cultura responde de uma forma a certos sistemas, e, assim, dificultam as transferências de sistemas entre países, de modo que, muitas vezes, as empresas necessitam de uma reorganização de seus sistemas para se adequar à cultura do país.

No setor público, uma das principais barreiras enfrentadas na implantação de novos procedimentos contábeis refere-se à cultura organizacional e a forte resistência a mudanças (Monteiro, 2018). Estudos apresentam a necessidade de se difundir a cultura de acompanhamento e controle dos custos (Santos et al., 2016), diminuindo, assim, a resistência às mudanças (Pacheco, 2013).

Com o objetivo de analisar a gestão e implantação de sistema de custos na Universidade do Estado de Mato Grosso, Pacheco (2013) identificou limitações como falta de conhecimento e informações específicas por parte dos gestores e servidores da unidade, ausência de um modelo ou sistema de custos e controles patrimoniais ineficazes. Além disso, o autor retrata os aspectos culturais e a forte resistência a mudanças que necessitam ser trabalhadas na instituição.

Santos et al. (2016), em análise das Instituições Federais de Ensino Superior brasileiras, realizaram uma pesquisa qualitativa, no intuito de investigar, a partir dos relatórios de gestão das instituições no ano de 2015, quais eram as principais causas do não uso de sistema de custos. Os autores identificaram o baixo uso de sistemas de custos pelas instituições, em que aproximadamente 90% não utilizam nenhum tipo de sistema, sendo um dos motivos para tanto, justamente a questão da falta de cultura de apuração e controle de custos no setor público. Outros fatores, como a complexidade das atividades, magnitude do trabalho e acompanhamento na implantação, mostraram-se como empecilhos do processo.

Desse modo, observa-se que a variável contingencial cultura é um importante fator a ser analisado nas instituições públicas, tendo em vista que pode ser considerada uma contingencial que afeta a implantação de novos sistemas, como no caso deste estudo, os sistemas de custos.

Diante da apresentação dos fatores contingenciais e estudos anteriores sobre o tema, segue-se para a próxima seção que apresenta o levantamento das proposições de pesquisa.

2.3 Formulação de proposições

As proposições da pesquisa destinam-se ao estudo de caso, de modo a fornecer uma orientação do que deve ser examinado em campo (Yin, 2001). Desse modo, com base nas pesquisas anteriores sobre o tema e tendo por prerrogativa a problemática de pesquisa atrelada à teoria contingencial, realizou-se o levantamento de proposições que deram norte à coleta,

análise e interpretação dos resultados quanto aos fatores contingenciais (ambiente, estrutura, estratégia, tecnologia, porte e cultura) que afetam a implantação de sistemas de custos nas universidades federais.

Estudos anteriores na área pública quanto ao fator contingencial ambiente buscam estudar elementos no contexto como influências sociais, legislação, pressão de órgãos fiscalizadores (Cavichioli, 2017; Rovaris, 2018). Nessas pesquisas, foi identificado que o fator ambiente exerce influência positiva total ou parcial sobre a implantação de sistemas de custos. Assim, emerge a primeira proposição:

P1: O fator contingencial ambiente, atrelado aos aspectos externos, como legislação, sociedade e órgãos fiscalizadores, impulsionam a implantação da contabilidade de custos nas universidades federais.

Quanto ao fator estrutura, há na literatura contradições sobre a influência positiva e negativa do fator estrutura no setor público. Cavichioli (2017) identificou que a falta de flexibilidade, necessidade de contratação de pessoas e capacitação são fatores que prejudicam a implementação de custos nos municípios paranaenses, entretanto, Rovaris (2018), em um estudo de caso de um hospital público, verificou que a estrutura mecânica favoreceu a implementação. Desse modo, considerando que cada organização possui suas peculiaridades, e que fatores contingenciais devem ser avaliados para cada organização, a segunda proposição é:

P2: A estrutura organizacional das universidades federais, de acordo com os fatores de falta de flexibilidade, contratação de novos funcionários, dificultam a implantação da contabilidade de custos.

A estratégia organizacional varia de acordo com as necessidades da organização e de como seus gestores imaginam ser a melhor opção para a entidade. No setor público, Cavichioli (2017) identificou uma limitação da utilização de informações de custos para a tomada de decisão, em que, corroborado pelo estudo de Rovaris (2018), o fator estratégia não se mostrou motivador para a implantação de um sistema de custos:

P3: O fator contingencial estratégia, por meio da limitação da gestão em utilizar informações elaboradas pela contabilidade, bem como os objetivos estratégicos da organização, não motivam a implantação da contabilidade de custos nas universidades federais.

Conforme apresentado nas seções anteriores, a adequação do fator tecnologia deriva de três elementos essenciais: complexidade, incerteza da tarefa e interdependência (Chenhall, 2003). A falta de um sistema apropriado e equipe técnica especializada prejudica a implantação de sistemas de custos (Cavichioli, 2017), sendo essencial a existência de *hardware* e *softwares* adequados (Rovaris, 2018). Assim, a quarta proposição levantada é:

P4: O fator tecnologia, com base na existência de conhecimento técnico especializado, equipamentos e sistemas adequados, contribuem para a implantação da contabilidade de custos nas universidades federais.

O fator contingencial tamanho possui diversas métricas para ser estabelecida (Chenhall, 2003). Nos municípios do Paraná, o porte medido pela arrecadação influencia a implantação de custos, em que municípios menores são propensos a ter mais dificuldades (Cavichioli, 2017). Na pesquisa de Rovaris (2018), o porte também se mostrou influente na implantação do módulo de custos, o que possibilitou a arguição da quinta proposição:

P5: Quanto maior o porte das universidades federais, a partir da quantidade de alunos e servidores, complexidade de atividades (ensino, pesquisa e extensão), mais propício à implantação de sistemas de custos.

A cultura organizacional no setor público, atrelada à forte resistência a mudanças, mostra-se como uma das principais barreiras para a implantação de novos procedimentos (Monteiro, 2018). Tal dificuldade foi identificada no estudo de Pacheco (2013), em que, para a implantação e gestão de custos na universidade em análise, aspectos culturais necessitam ser trabalhados. A falta de uma cultura de apuração de custos também é considerada uma causa da não utilização de sistemas de custos (Santos et al., 2016). Assim, a sexta e última proposição indica:

P6: A cultura organizacional no setor público, acompanhada pela forte resistência a mudanças, dificultam a implantação da contabilidade de custos nas universidades federais.

Diante do exposto, ficam estabelecidas as proposições de pesquisa elencadas na Figura 4.

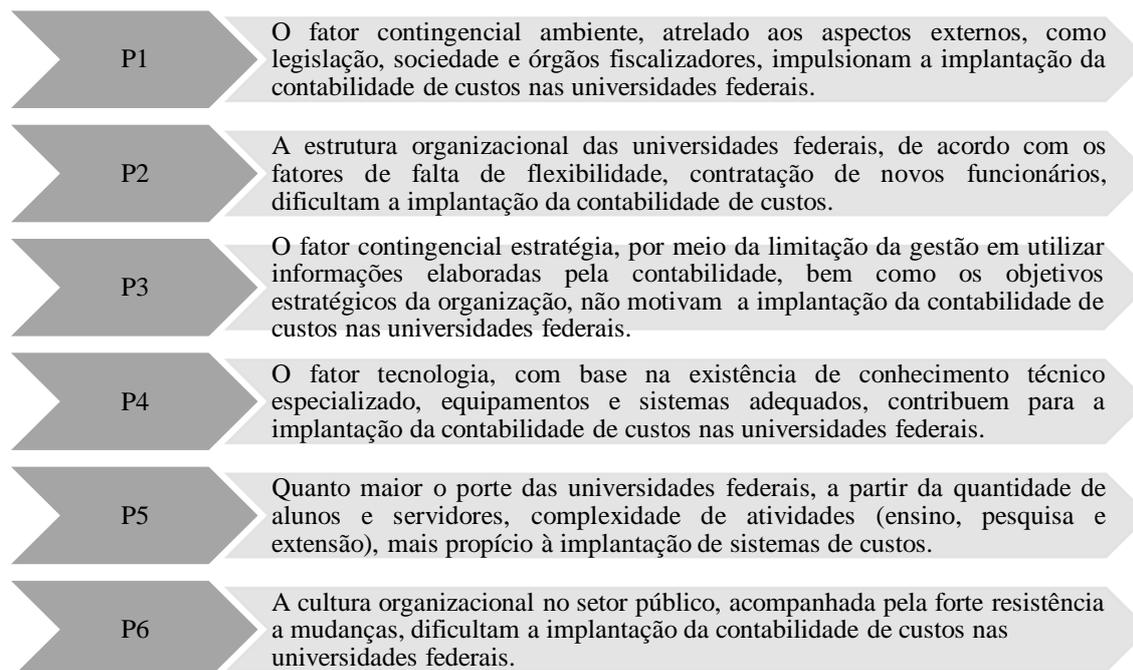


Figura 4. Proposições da Pesquisa

Após apresentadas as concepções e abordagens teóricas neste capítulo, bem como a formulação das proposições de pesquisa, segue-se para a próxima seção, em que são apresentados os procedimentos metodológicos realizados para coleta e análise dos dados.

3 Método e Procedimentos da Pesquisa

Este capítulo apresenta o delineamento metodológico da pesquisa, bem como as etapas e procedimentos realizados para atingir os objetivos geral e específicos do estudo. Desse modo, são apresentados o delineamento da pesquisa, as informações da população e amostra selecionada (objetos de estudo), o constructo da pesquisa, os procedimentos de coleta e análise dos dados, e as limitações.

3.1 Delineamento da pesquisa

O delineamento da pesquisa refere-se à fase de planejamento do estudo, com uma abordagem mais ampla, que envolve a diagramação, previsão de análises e interpretação dos dados (Gil, 2008). Este estudo caracteriza-se quanto aos seus objetivos como descritivo e explicativo. A pesquisa descritiva tem por finalidade descrever as características de um fenômeno ou de uma população, ou mesmo pesquisas que buscam identificar relações entre variáveis, enquanto as pesquisas explicativas têm por intuito identificar fatores ou elementos que contribuem para a ocorrência dos fenômenos (Gil, 2008). Assim, a pesquisa objetiva identificar os fatores que afetam a implantação da contabilidade de custos nas universidades federais brasileiras sob a ótica da teoria contingencial, e compreender como esses fatores influenciam a sua adoção.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa classifica-se como mista, ou seja, quantitativa e qualitativa. Quantitativa, por utilizar estatística descritiva para mensuração dos dados, e qualitativa, pelo caráter subjetivo explicativo na implantação de novos sistemas. Quanto aos procedimentos, é conduzida sob duas etapas: a primeira tem por base o levantamento de dados por meio de *survey*; e a segunda é realizada a partir de um estudo de caso múltiplo.

O levantamento de dados por meio de *survey* constitui-se do recolhimento direto de informações às pessoas envolvidas, buscando conhecer e descrever o comportamento de determinada população (Gil, 2008), realizado na pesquisa quantitativa. Já o estudo de caso busca o estudo aprofundado de um ou mais objetos, em que permite o detalhamento e conhecimento amplo, que dificilmente seria possível por meio de outras abordagens (Gil, 2008).

3.2 Unidade de análise, população e amostra

Na primeira etapa, foi realizada a coleta de informações junto a todas as universidades federais brasileiras, a fim de levantar dados quanto ao processo de implantação dos sistemas de custos, a partir da percepção dos contadores responsáveis e gestores de finanças e orçamento.

A coleta ocorreu por meio de envio de *survey* aos contadores e gestores das 69 universidades federais brasileiras, conforme listagem disponibilizada pela Coordenação do Fórum Nacional dos Diretores de Contabilidade e Finanças das Universidades Federais Brasileiras – FONDCF, com os contatos dos contadores responsáveis e gestores da área de finanças das universidades. Os contatos das pró-reitorias de orçamento foram obtidos por meio do site das universidades.

Na segunda etapa, para compreender o fenômeno com maior profundidade, realizou-se um estudo de caso múltiplo, em que as entrevistas com os contadores responsáveis e/ou gestores foram selecionadas por conveniência e disponibilidade, de acordo com o nível de implantação de um sistema de custos. Assim, a partir dos dados coletados na primeira etapa por meio do *survey*, foram selecionadas universidades com nível elevados, intermediários e baixo de implantação, no intuito de obter perspectivas de realidades diversas. Considerou-se, para tanto: (i) nível elevado de implantação de sistemas de custos (escala do questionário de 7 a 10); (ii) nível intermediário ou que esteja em processo de implantação (escala de 4 a 6); (iii) nível baixo ou nenhum controle em sua instituição (escala de 0 a 3).

3.3 Constructo da pesquisa

Conforme descrito na seção anterior, a pesquisa será constituída por duas etapas; a primeira, quantitativa e, a segunda, qualitativa. O foco é estudar o fenômeno de modo que os resultados da primeira pesquisa possam ser analisados em conjunto com as informações obtidas no estudo de caso, de maneira a se complementarem.

Desse modo, vinculados aos objetivos específicos e com base na teoria contingencial e estudos anteriores sobre o tema, foram elaborados dois constructos de pesquisas, sendo um quantitativo (Tabela 8) e outro qualitativo (Tabela 9):

Tabela 8

Constructo da Pesquisa Quantitativa

Objetivo Específico	Dimensão	Variáveis	Instrumentos/ Questões	Autores
a) Mapear o status de implementação da contabilidade de custos nas universidades federais brasileiras	Implantação	Sistemas de Custos	Questionário com escala likert (Apêndice A – Parte 2) e relatórios de gestão	Cavichioli (2017)
b) Identificar a percepção dos gestores e contadores das universidades federais, quanto à importância de um sistema de custos para a gestão/instituição	Importância	Sistemas de Custos	Questionário com escala likert (Apêndice A – Parte 3)	Fiorin (2017)

c) Identificar a percepção dos contadores e gestores quanto aos fatores contingenciais que afetam a implantação de um sistema de custos nas universidades federais brasileiras	Fatores Contingenciais	Ambiente	Questionário com escala <i>likert</i> (Apêndice A – Parte 4)	Fiorin (2017); Cavichioli (2017); Rovaris (2018)
		Estrutura	Questionário com escala <i>likert</i> (Apêndice A – Parte 4)	Fiorin (2017); Cavichioli (2017); Rovaris (2018)
		Estratégia	Questionário com escala <i>likert</i> (Apêndice A – Parte 4)	Fiorin (2017); Cavichioli (2017); Rovaris (2018)
		Tecnologia	Questionário com escala <i>likert</i> (Apêndice A – Parte 4)	Fiorin (2017); Cavichioli (2017); Rovaris (2018)
		Porte	Questionário com escala <i>likert</i> (Apêndice A – Parte 4)	Fiorin (2017); Cavichioli (2017); Rovaris (2018)
		Cultura	Questionário com escala <i>likert</i> (Apêndice A – Parte 4)	Pacheco (2013); Santos et al. (2016); Fiorin (2017); Monteiro (2018); Rovaris (2018)

A Tabela 8 reporta os objetivos específicos atrelados às questões utilizadas no instrumento. Assim, para o objetivo específico “a”, que visa a mapear o *status* de implantação de sistemas de custos nas universidades federais, foi proposto, conforme o estudo de Cavichioli (2017), uma escala de nível de implantação de 0 a 10 em cada universidade.

Para o objetivo específico “b”, que se refere à obtenção da percepção da importância de um sistema de custos, foram adaptadas as questões do estudo realizado por Fiorin (2017), adequados aos gestores e contadores das universidades federais em estudo. O objetivo específico “c” busca identificar a percepção dos envolvidos quanto aos fatores contingenciais que afetam a implantação do sistema de custos nas universidades. Assim, com base nos estudos de Pacheco (2013), Santos et al. (2016), Fiorin (2017), Cavichioli (2017), Monteiro (2018) e Rovaris (2018), foram elaboradas as questões com escala *likert* conforme constante do Apêndice A.

Tabela 9
Constructo da Pesquisa Qualitativa

Objetivo Específico: d) Analisar em profundidade como os fatores contingenciais influenciam na implementação de um sistema de custos.			
Proposições da Pesquisa	Elementos/Categorias de Análise	Perguntas	Elaboradas com base nos Autores
P1: O fator contingencial ambiente, atrelado aos aspectos externos, como legislação, sociedade e órgãos fiscalizadores, impulsionam a implantação da contabilidade de custos nas universidades federais.	Ambiente: elemento central da teoria contingencial que aborda questões como pressão social, bem-estar social e econômico dos envolvidos, entre outros (Chenhall, 2003)	Entrevista com roteiro semiestruturado (Apêndice B – Parte 4)	Cavichioli (2017)
P2: A estrutura organizacional das universidades federais, de acordo com os fatores de falta de flexibilidade, contratação de novos funcionários, dificultam a implantação da contabilidade de custos.	Estrutura: refere-se aos papéis e/ou tarefas desempenhadas na organização, e quanto ao seu grau de centralização (Chenhall, 2003)	Entrevista com roteiro semiestruturado (Apêndice B – Parte 4)	Fiorin (2017)
P3: O fator contingencial estratégia, por meio da limitação da gestão em utilizar informações elaboradas pela contabilidade, bem como os objetivos estratégicos da organização, não motivam a implantação da contabilidade de custos nas universidades federais.	Estratégia: aspectos voltados à autonomia dos gestores em tomarem decisões, que de certo modo influenciam outros fatores contingenciais (Chenhall, 2003)	Entrevista com roteiro semiestruturado (Apêndice B – Parte 4)	Fiorin (2017); Cavichioli (2017); Rovaris (2018)
P4: O fator tecnologia, com base na existência de conhecimento técnico especializado, equipamentos e sistemas adequados, contribui para a implantação da contabilidade de custos nas universidades federais.	Tecnologia: inclui aspectos diversos necessários à operação da empresa, tais como <i>hardware</i> , <i>software</i> etc. (Chenhall, 2003)	Entrevista com roteiro semiestruturado (Apêndice B – Parte 4)	Fiorin (2017); Cavichioli (2017); Rovaris (2018)
P5: Quanto maior o porte das universidades federais, a partir da quantidade de alunos e servidores, complexidade de atividades (ensino, pesquisa e extensão), mais propício à implantação de sistemas de custos.	Porte: refere-se ao tamanho da entidade, que pode ser medido por meio de diversas métricas, como volume de vendas, funcionários, lucros etc. (Chenhall, 2003)	Entrevista com roteiro semiestruturado (Apêndice B – Parte 4)	Fiorin (2017); Cavichioli (2017); Rovaris (2018)
P6: A cultura organizacional no setor público, acompanhada pela forte resistência a mudanças, dificultam a implantação da contabilidade de custos nas universidades federais.	Cultura: uma extensão sociológica em pesquisas sobre a teoria contingencial, variável relacionada ao estudo da necessidade de adequação da comunidade (Chenhall, 2003)	Entrevista com roteiro semiestruturado (Apêndice B – Parte 4)	Pacheco (2013); Santos et al. (2016); Fiorin (2017); Monteiro (2018); Rovaris (2018)

Para o objetivo específico “d”, que busca analisar em profundidade como os fatores contingenciais influenciam a implantação de sistemas de custos nas universidades federais, elaborou-se o roteiro de entrevista conforme constante do Apêndice B, cujas questões foram

adaptadas dos estudos de Cavichioli (2017), Fiorin (2017), Rovaris (2018), e elaboradas a partir dos estudos como os de Pacheco (2013), Santos et al. (2016) e Monteiro (2018).

3.4 Procedimentos de coleta dos dados

Os procedimentos de coleta de dados são demonstrados conforme Tabela 10, para atendimento a cada objetivo específico.

Tabela 10
Coleta de Dados

Objetivo específico	População	Coleta de dados
a) Mapear o <i>status</i> da implementação da contabilidade de custos nas universidades federais brasileiras; b) Identificar a percepção dos gestores e contadores das universidades federais quanto à importância de um sistema de custos para a gestão/instituição; c) Identificar a percepção dos contadores e gestores quanto aos fatores contingenciais que afetam a implantação de um sistema de custos nas universidades federais brasileiras;	69 Universidades Federais	<i>Survey</i> , formulário elaborado por meio do <i>Google Forms</i> , encaminhado aos gestores e contadores das universidades federais conforme lista de e-mail disponibilizada pelo FONDCE e sites das universidades.
d) Analisar em profundidade como os fatores contingenciais influenciam na implementação de um sistema de custos.	Estudo de Caso Múltiplo	Entrevistas semiestruturadas com contadores responsáveis e gestores da área de finanças.

Assim, para atendimento aos objetivos “a” “b” e “c”, realizou-se o envio do questionário *survey* aos gestores e contadores das 69 universidades federais brasileiras, conforme listagem disponibilizada. Quanto ao objetivo específico “d”, a coleta de dados ocorreu por meio de entrevistas semiestruturadas, realizadas de forma online, por meio da plataforma *Microsoft Teams*.

3.5 Procedimentos e análise de dados

Para análise do objetivo específico “a” quanto ao mapeamento de como está o processo de implantação de sistema de custos nas universidades federais, conforme abordado na seção anterior, a coleta ocorreu por meio de *survey*. Assim, para análise dos dados, utilizou-se a estatística descritiva para atendimento ao objetivo proposto, e, ainda, para apresentar as características gerais dos respondentes do questionário.

Quanto aos objetivos específicos “b” e “c”, que visam a identificar a percepção dos contadores e gestores das universidades federais, quanto à importância da contabilidade de custos para a gestão e quanto aos fatores contingenciais que afetam a sua implantação, utilizou-se a estatística descritiva para descrever os valores obtidos nas assertivas e dar subsídio à análise qualitativa.

Com relação ao objetivo específico “d”, que se refere à análise em profundidade quanto à influência dos fatores contingenciais nas universidades federais para a implantação de sistemas de custos, realizou-se um estudo de caso múltiplo, com entrevistas semiestruturadas, que foram gravadas e transcritas na íntegra. A análise dos dados foi realizada de acordo com a análise temática de Bardin (2010), sendo esta uma das técnicas mais utilizadas, que desmembra o texto em categorias de análise.

Por se tratar de um estudo de caso, será seguido o protocolo conforme sugerido por Yin (2001) para dar mais confiabilidade aos achados da pesquisa e orientação ao pesquisador na condução do estudo de caso. De acordo com o autor, o protocolo para o estudo de caso é composto por quatro seções: (i) uma visão geral do projeto do estudo de caso (definição de objetivos, questões da pesquisa, leituras sobre o cenário investigado); (ii) procedimentos de campo (obter acesso à organização e aos participantes do estudo, possuir os materiais necessários, estar preparado para eventos inesperados); (iii) questões do estudo de caso (elaboradas ao pesquisador como lembretes dos tópicos a serem investigados); (iv) guia para o relatório do estudo de caso.

Na primeira seção, que se refere à visão geral, nesta pesquisa, foram realizadas leituras de estudos anteriores, notícias, relatórios, estabelecendo-se a problemática em estudo, por ser um fato relevante para a governança e gestão das universidades e para a transparência pública. Os procedimentos de campo se deram por meio do contato com os gestores e contadores das universidades selecionadas, solicitando a autorização para as entrevistas, conjuntamente com o aceite e assinatura do termo de consentimento livre e esclarecido (Apêndice C).

As questões direcionadoras deste estudo são: Como é o relacionamento da gestão com a contabilidade? Há solicitações/demandas da gestão sobre custos ao setor de contabilidade? Quais são os fatores que afetam a contabilidade e a gestão na implantação de sistemas de custos? O guia para a elaboração do estudo de caso pode ser observado conforme a Figura 5, que retrata o desenho da pesquisa:

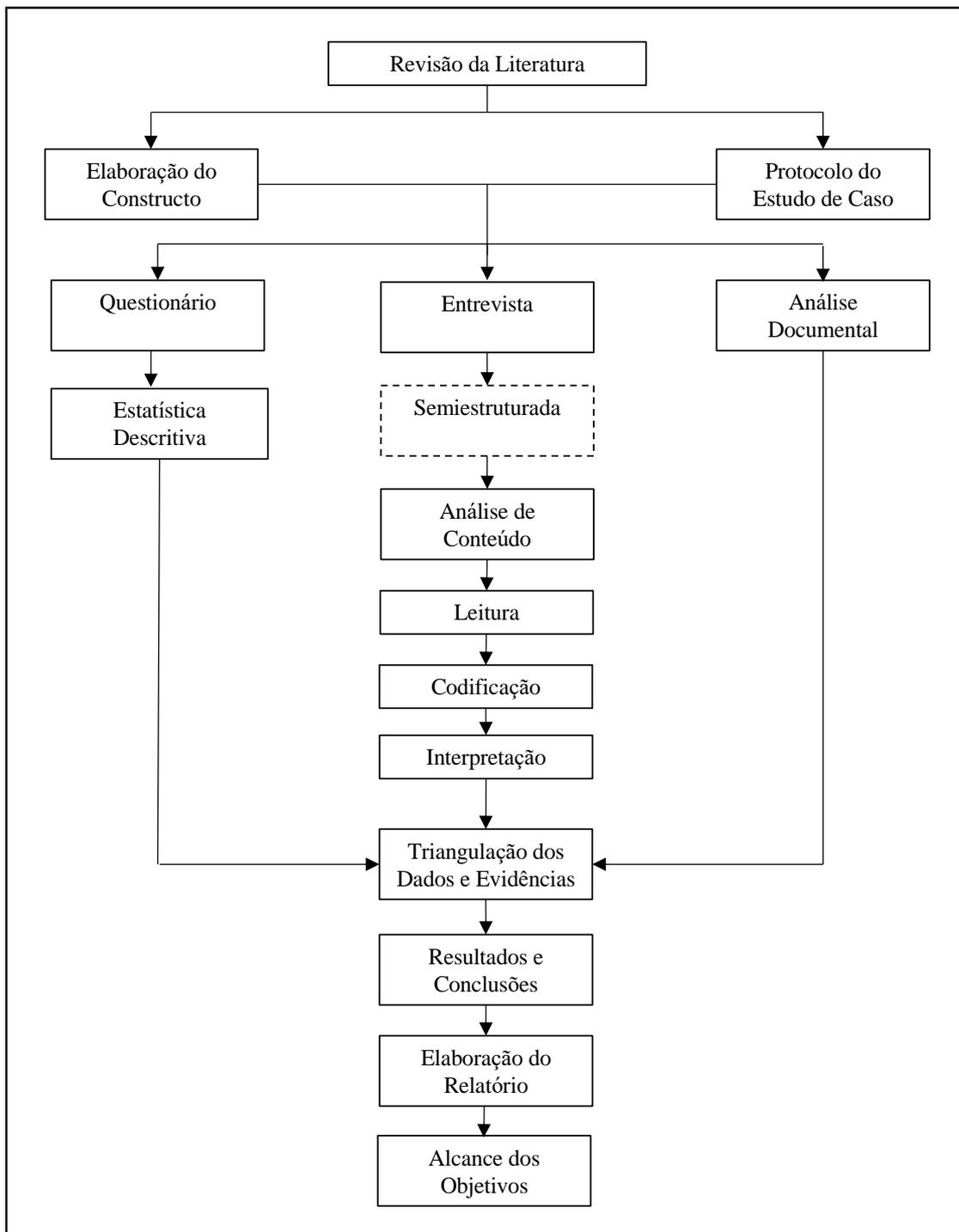


Figura 5. Desenho da Pesquisa

Fonte: Adaptada de Rovaris (2018)

De acordo com a Figura 5, tendo por base a revisão da literatura, elaborou-se o protocolo do estudo de caso e constructo da pesquisa, na qual a coleta de dados ocorreu a partir da aplicação de questionário (quanti), entrevistas (quali) e análise documental (legislação, normativas, entre outros). Realizada a etapa de coleta de dados, a parte quantitativa, seguiu-se para a análise estatística descritiva. Na etapa qualitativa, a análise de conteúdo ocorreu com o

auxílio do *software* Atlas Ti, em que foram realizadas a leitura e codificação, para que, assim, facilitasse a interpretação dos dados. Para dar maior confiabilidade ao estudo, a partir dos procedimentos de coleta de dados (questionário, entrevistas e documentação), foi realizada a triangulação dos dados e evidências, de modo a obter os resultados e conclusões da pesquisa, e, conseqüentemente, o alcance dos objetivos propostos.

O questionário *survey* foi encaminhado e disponibilizado durante o período de 15/09 a 15/11/2021. Foram realizados diversos envios aos e-mails informados, bem como realizou-se o envio do questionário no grupo de WhatsApp do FONDCF. Obteve-se um retorno de 56 respostas. Conjuntamente com o levantamento do questionário estruturado, as entrevistas foram realizadas no período de 05/10 a 08/11/2021. Foram realizadas ao todo 7 entrevistas com contadores responsáveis e gestores de 7 universidades federais, dispostas em diferentes localidades do país. A Tabela 11 apresenta o detalhamento dos entrevistados e nível de implantação da contabilidade de custos em suas instituições.

Tabela 11
Detalhamento das Entrevistas

Entrevistado	Cargo	Nível de Implantação de um Sistema de Custos	Duração da Entrevista
Entrevistado 1	Contador Responsável	Intermediário	39m 07s
Entrevistado 2	Gestor do DCF	Baixo	57m
Entrevistado 3	Contador Responsável	Baixo	34m 26s
Entrevistado 4	Contador Responsável	Elevado	1h 05m 10s
Entrevistado 5	Gestor Financeiro e DCF	Intermediário	56m 41s
Entrevistado 6	Contador Responsável	Elevado	53m 52s
Entrevistado 7	Gestor Financeiro e DCF	Elevado	1h 38m 50s

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Como visto na Tabela 11, foram entrevistados 4 contadores responsáveis e 3 gestores financeiros/DCF. As entrevistas foram agendadas conforme disponibilidade dos participantes, sendo realizadas e gravadas por meio da plataforma *Microsoft Teams*, conforme autorização e ciência do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE). Ao todo, foram transcritas 6h 45m e 6s de entrevistas, o que resultou em um total de 97 páginas de transcrição.

3.6 Ética na pesquisa

Nos diversos estudos que envolvem a participação de seres humanos, faz-se necessária a submissão e aprovação do projeto de pesquisa ao Comitê de Ética em Pesquisa (CEP). Tal

submissão é realizada por meio da Plataforma Brasil, que é uma base nacional que envolve todos os registros de pesquisas, abrangendo CEPs de todas as regiões do país. Assim, em atendimento às regulamentações sobre pesquisas com seres humanos, realizou-se o envio da documentação necessária, sendo esta pesquisa aprovada pelo CEP da Universidade Estadual do Oeste do Paraná, conforme Parecer nº 4.948.062 e Certificado de Apresentação para Apreciação Ética (CAAE) nº 51369021.0.0000.0107.

3.7 Limitações dos métodos e técnicas de pesquisa

A principal limitação deste estudo é com relação à escolha dos fatores contingenciais, que ocorreu com base na literatura e escolha do pesquisador. Tendo em vista que uma contingência pode estar relacionada a qualquer variável que possa ter efeito sobre o desempenho de uma instituição (Donaldson, 2001), pode haver fatores que não foram identificados previamente como influenciadoras no processo de implantação de sistemas de custos.

Tem-se ainda, por limitação, a pesquisa transversal, em que os resultados são relevantes e válidos para o período em estudo e para o estágio em que se encontra (Chenhall, 2003), podendo apresentar resultados distintos, se aplicado em outras épocas. A pesquisa restringe-se à avaliação das universidades federais brasileiras, excluindo-se institutos, fundações e outros tipos de organizações educacionais públicas.

4 Análises e Discussões dos Resultados

Este capítulo apresenta a análise dos dados coletados na pesquisa, com base no questionário *survey* encaminhado e entrevistas realizadas. Desse modo, a seção é guiada com base no objetivo geral do estudo de identificar os fatores que afetam a implantação da contabilidade de custos nas universidades federais brasileiras sob a ótica da teoria contingencial, e compreender como esses fatores influenciam a sua adoção. Para tanto, segregaram-se as análises de acordo com os objetivos específicos propostos.

4.1 Mapeamento do estágio da implementação

Para identificação quanto ao mapeamento do estágio de implementação da contabilidade de custos nas universidades federais brasileiras (objetivo específico "a"), a análise ocorreu por meio das respostas do questionário *survey*, encaminhado aos gestores e contadores responsáveis das universidades federais brasileiras. Desse modo, obtiveram-se 56 respostas de 46 universidades, de várias regiões do país. A Tabela 12 retrata o perfil dos respondentes da pesquisa do questionário estruturado.

Tabela 12

Perfil dos Respondentes do Questionário Estruturado

Gênero	Contagem	Percentual
Feminino	15	26,8%
Masculino	41	73,2%
Faixa Etária	Contagem	Percentual
26 a 35 anos	11	19,6%
36 a 45 anos	25	44,6%
46 a 55 anos	18	32,2%
mais de 55 anos	2	3,6%
Grau de Escolaridade	Contagem	Percentual
Graduação	2	3,6%
Especialização	27	48,2%
Mestrado	21	37,5%
Doutorado	5	8,9%
Doutorado em Andamento	1	1,8%

Área de Formação	Contagem	Percentual
Administração	3	5,3%
Ciências Contábeis	50	89,3%
Letras	1	1,8%
Direito	1	1,8%
Engenharia	1	1,8%
Tempo no Serviço Público	Contagem	Percentual
Até 05 anos	3	5,4%
06 a 10 anos	20	35,7%
11 a 15 anos	20	35,7%
16 a 20 anos	8	14,3%
Acima de 20 anos	5	8,9%
Cargo Atual	Contagem	Percentual
Administrador	1	1,8%
Assistente em Administração	4	7,1%
Contador	39	69,6%
Técnico em Contabilidade	8	14,3%
Professor	2	3,6%
Outros	2	3,6%
Função Desempenhada	Contagem	Percentual
Assessor da Diretoria de Finanças e Contabilidade	1	1,8%
Contador Responsável	20	35,7%
Contador Responsável e Gestor do DCF	3	5,4%
Gestor de Macrounidade (Finanças e/ou Orçamento)	5	8,9%
Gestor do DCF ou setor equivalente	10	17,9%
Gestor Financeiro	4	7,1%
Gestor Financeiro e Gestor do DCF	7	12,5%
Sem função específica	5	8,9%
Outros	1	1,8%

Autoavaliação do Conhecimento sobre Custos	Contagem	Percentual
Muito Fraco	1	1,8%
Fraco	8	14,3%
Regular	18	32,1%
Bom	22	39,3%
Muito Bom	7	12,5%

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Do total de 56 respondentes, 50 assinalaram funções de contador responsável e/ou gestores da área de Finanças e/ou Orçamento, 5 participantes selecionaram a opção sem função específica e 1 respondente assinalou ser coordenador administrativo. Desse modo, para a análise do objetivo específico "a", quanto ao mapeamento dos custos nas universidades federais brasileiras, acatou-se à resposta de todos os respondentes. Contudo, para os objetivos específicos "b", "c" e "d", que avaliam a percepção dos contadores responsáveis e gestores relacionados à área de orçamento e finanças, para padronização, utilizaram-se apenas os questionários dos participantes abrangentes dessa área, tendo em vista que o questionário serviu de suporte para a análise das entrevistas semiestruturadas realizadas com este público.

A Tabela 13 apresenta, de modo geral, o estágio de implementação de um sistema de custos nas universidades federais brasileiras na percepção dos contadores e gestores respondentes, a partir de uma escala de 0 a 10, em que 0 equivale à situação não implementado e 10 totalmente implementado.

Tabela 13
Estágio de Implementação de um Sistema de Custos

Valor	Frequência	Percentual
0	16	28,57%
1	6	10,71%
2	10	17,86%
3	3	5,36%
4	2	3,57%
5	5	8,93%
6	7	12,50%

7	5	8,93%
8	2	3,57%
9	0	0,00%
10	0	0,00%
Total Geral	56	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Como pode ser observado na Tabela 13, a escala que recebeu o maior número de respostas foi a 0, o que representa que um percentual significativo das universidades federais brasileiras ainda não iniciou o processo de implementação de um sistema de custo em suas instituições. Segregados por nível de implementação, admitindo-se um estágio inicial (escala 0 a 3), intermediário (escala 4 a 6) e avançado (escala 7 a 10), os resultados demonstram ainda mais a dificuldade de início e desenvolvimento do processo de implantação, conforme Tabela 14.

Tabela 14

Estágio de Implementação por Níveis

Estágio de Implementação	Frequência	Percentual
Inicial	35	62,50%
Intermediário	14	25,00%
Avançado	7	12,50%
Total Geral	56	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

De acordo com a Tabela 14, quando segregados por nível de implementação, observou-se que a maioria das instituições respondentes se encontram em estágio inicial de implementação, equivalente a 62,50%. Tal resultado corrobora os achados de Cavichioli (2017) e Padrones et al. (2017), que retratam que a implementação de custos nos órgãos públicos se encontra em estágio embrionário. Em consonância com esses achados, Bentes (2015) reporta não ser uma tarefa fácil tal implementação na área pública.

Para melhor visualização de mapeamento, a Figura 6 retrata a média por região quanto ao processo de implantação de um sistema de custos.

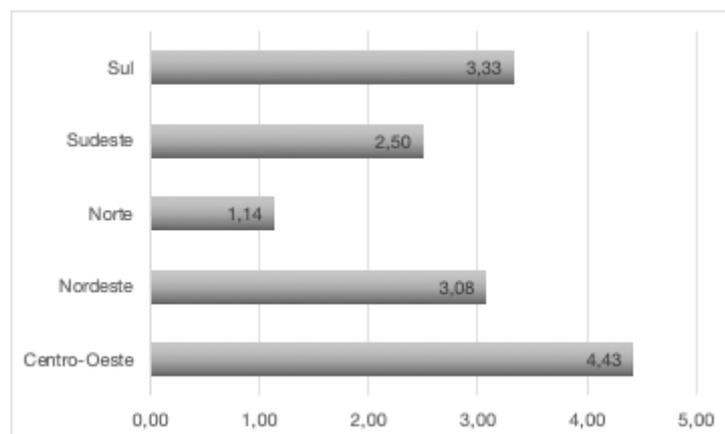


Figura 6. Estágio de Implementação por Região

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Verifica-se que, de acordo com os dados coletados, a região em que o processo de implementação possui maior média é a região Centro-Oeste, seguida das regiões Sul e Nordeste. Tem-se, ainda, a região Norte, com a menor média de implantação. Após o mapeamento do estágio da implementação de um sistema de custos nas universidades federais brasileiras, segue-se para o próximo tópico, em que se apresentam, de forma descritiva, os resultados quanto à percepção dos participantes sobre a importância de um sistema de custos.

4.2 Percepção quanto à importância de um sistema de custos

Para análise quanto à percepção da importância de um sistema de custos, em atendimento ao objetivo específico "b", os dados foram coletados com base no questionário *survey* e entrevistas realizadas. Para esta análise, foram utilizadas as informações fornecidas pelos contadores responsáveis e gestores das áreas de Orçamento e Finanças. Foram elaboradas 7 sentenças no formulário *survey*, conforme item 3 do Apêndice A, com escala de concordância de 0 a 10 (0 para não concordo e 10 para concordo totalmente). Também foram coletadas percepções da importância nas entrevistas semiestruturadas (Apêndice B).

As afirmativas do roteiro estruturado abrangeram os seguintes tópicos:

Tabela 15

Sentenças do Questionário *Survey* quanto à Importância de um Sistema de Custos

Item	Descrição
3.1	A análise dos custos dos serviços permite a economia dos recursos financeiros dos órgãos públicos.
3.2	A existência de um sistema de custos permite o controle dos desperdícios de recursos públicos.
3.3	A administração pública federal deveria implantar um sistema de custos, mesmo sabendo que ele é capaz de mostrar ineficiência e desperdícios de recursos públicos.

3.4	A ausência de um sistema de custos traz dificuldade para a administração pública federal avaliar a utilização dos recursos aplicados pelos ordenadores de despesa e os resultados por eles atingidos.
3.5	A decisão de fornecer ou terceirizar determinado serviço, construir ou alugar determinadas instalações, deveria ser precedida de um levantamento de custos.
3.6	O conhecimento dos custos dos produtos e serviços públicos é útil para decidir por sua continuidade, seu incremento ou sua paralisação.
3.7	A apresentação dos custos dos serviços públicos, como custo por aluno, custo por atividade ou custo por departamentalização na educação, seria uma forma mais transparente e de fácil entendimento pelos cidadãos das ações governamentais.

Fonte: Elaborada com base em Fiorin (2017)

A frequência de concordância com as sentenças apresentadas é retratada na Tabela 16, elaborada de acordo com a percepção dos respondentes.

Tabela 16
Percepção quanto à Importância de um Sistema de Custos

Item	Nível de Concordância										
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
3.1	2%	0%	0%	0%	2%	8%	4%	10%	26%	16%	32%
3.2	0%	0%	0%	0%	0%	6%	6%	12%	20%	22%	34%
3.3	0%	0%	0%	0%	4%	4%	2%	4%	0%	16%	70%
3.4	2%	0%	0%	0%	2%	8%	4%	16%	12%	24%	32%
3.5	0%	0%	0%	0%	0%	2%	0%	8%	14%	24%	52%
3.6	4%	0%	0%	0%	0%	2%	2%	8%	8%	22%	54%
3.7	0%	0%	2%	2%	2%	4%	2%	4%	8%	24%	52%

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Com relação à assertiva 3.1, que aborda a questão da economia de recursos por meio da análise de custos, verifica-se que 32% dos respondentes concordam totalmente com essa afirmativa, e 42% assinalaram as opções 8 e 9, que equivalem a um alto nível de concordância, o que totaliza um percentual de 74%. Apenas 4% assinalaram opções abaixo do nível 5.

Quanto ao item 3.2, que ressalta a relevância de um sistema de custos para controlar desperdícios, 34% concordam totalmente e 44% selecionaram os níveis 8 e 9; não houve respostas para níveis abaixo de 5. No mesmo sentido, o item 3.3 indica se, na percepção dos respondentes, um sistema de custos deveria ser implementado, mesmo que demonstrasse

possíveis maus usos dos recursos públicos; nesse quesito, a maioria (70%) concorda totalmente com a questão.

No tocante ao item 3.4, sobre a ausência de um sistema de custos para avaliação dos resultados, 32% assinalaram a concordância máxima (nível 10), 36% concordam a níveis 8 e 9, o que representa um total de 68% com nível de concordância elevado. Esse dado retrata a importância de um sistema de custos para a prestação de contas de seus gestores, que contribui para a comparação entre a utilização dos recursos e os resultados atingidos pelos gestores.

O item 3.5 refere-se à relevância da informação de custos para a tomada de decisão, com relação a contratar ou alugar, por exemplo. Nesse tópico, 52% dos respondentes assinalaram que concordam totalmente (nível 10) e 38% concordam em níveis elevados (níveis 8 e 9). Não houve valores abaixo de 5, o que demonstra que, na percepção dos servidores, essa ferramenta pode auxiliar os gestores em diversos aspectos, como alugar ou não um equipamento, contratar ou terceirizar serviços.

Atrelada a isso, a assertiva 3.6 reporta sobre a importância de conhecer os custos para contribuir na decisão em continuar ou não com determinados serviços. Esse item obteve concordância máxima de 54% dos respondentes, seguidos de 22% (nível 9) e 8% (nível 8). Conforme demonstrado na tabela, apenas 4% discordam totalmente quanto a este tópico.

Por fim, o item 3.7 trata da relação de demonstrar os custos para a sociedade como questão de transparência. Quanto a este assunto, 52% concordam totalmente, e 24% e 8% apresentam níveis elevados de concordância (níveis 9 e 8, respectivamente), o que demonstra que 84% dos respondentes acreditam que a implementação de um sistema de custos pode propiciar maior transparência à instituição.

A Tabela 17 apresenta a estatística descritiva dos dados.

Tabela 17

Estatística Descritiva - Importância de um Sistema de Custos

Item	Média	Mediana	Moda	Desvio-padrão	Variância da amostra	Curtose	Assimetria	Mínimo	Máximo
3.1	8,14	8	10	2,020	4,082	4,171	-1,684	0	10
3.2	8,48	9	10	1,515	2,296	-0,241	-0,804	5	10
3.3	9,20	10	10	1,641	2,694	3,962	-2,239	4	10
3.4	8,16	9	10	2,054	4,219	3,779	-1,637	0	10

3.5	9,14	10	10	1,143	1,307	2,263	-1,481	5	10
3.6	8,80	10	10	2,176	4,735	9,529	-2,927	0	10
3.7	8,78	10	10	1,951	3,808	3,646	-2,029	2	10

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Os dados reportados na Tabela 17 reforçam a análise das frequências apresentadas na Tabela 16, que demonstra as médias das afirmativas entre 8,14 e 9,20. Outro dado importante é que a curtose dos dados, na maioria das assertivas, possui valores >0 , o que indica uma curva leptocúrtica, ou seja, a concentração de valores é alta com relação à medida central; apenas o item 3.2 apresentou uma curtose negativa, o que indica um achatamento leve na curva de distribuição.

Nas entrevistas semiestruturadas, tais pontos foram levantados juntamente com os participantes. Questionados quanto à contribuição de um sistema de custos para a melhora da alocação dos recursos públicos, e quanto aos seus benefícios para o planejamento e gestão, destacam-se as seguintes afirmações:

Tabela 18

Percepção dos Entrevistados quanto à Importância de um Sistema de Custos

Respondente	Percepção
Entrevistado 1	"Eu acredito que pode, pode ajudar a reduzir alguns custos. . . . porque o gestor vai ter conhecimento do que se está gastando em cada área né, do que se está precisando em cada setor, está precisando ou não está, ou verificar a necessidade daquele setor que é necessário naquele momento ou não"
Entrevistado 2	"É eu creio que pode, se o gestor que toma decisão aderir também, não adianta o contador aqui produzir a informação e passar ela para o gestor e ele ignorar"
Entrevistado 3	"Ele contribui, se for utilizado"
Entrevistado 4	"A importância do custo está no gestor, ele entender né, de que isto é importante não adianta a gente lá e montar um sistema de custo e o gestor não utilizar ou ele ter, ele saber, ele ir lá e olhar e não utilizar esse sistema de custos. . . . ele é essencial para a aplicação, para melhor aplicação dos recursos públicos."
Entrevistado 5	"A gente vê que o gestor né que está na linha de frente, ele tem uma dificuldade de, de se, de saber né quanto que tá custando a unidade dele, eles querem sempre estar buscando recursos buscando mais e mais, e acham que às vezes recebe muito pouco . . . acho que isso [sistema de custos] ajudaria muito."
Entrevistado 6	"Eu acho que a apuração de custos no setor público ele traz uma informação extremamente relevante, tá, e quanto mais tempestiva for essa informação, maior será a sua utilidade, ela vai contribuir tanto com o processo de planejamento para o período seguinte, quanto com alocação de recursos e com a eficiência dos gastos públicos. . . . acho que ela é necessária pra todo e qualquer órgão público, tanto para melhorar o seu planejamento como para evitar desperdício de recurso público."

Entrevistado 7	"Isso depende muito do modelo de gestão que você, que você quer adotar. Então é, e o que se quer trabalhar em termos de objeto de custo. Então a grande é, o grande diferencial dentro de um sistema de custo, é você saber qual objeto de custo que se quer, e o modelo de gestão que vai se adotar pra você trabalhar esse gerenciamento de custo, aí sim, você tem condições de mensurar, estabelecer critérios, grau de comparabilidade desse custo pra que você possa tomar decisão."
----------------	--

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Nesse contexto, pontos relevantes foram levantados: a questão da contribuição de um sistema de custos para melhora na alocação, planejamento e gestão dos recursos, atrelado à real utilização dessa informação de custos pelos gestores (Entrevistados 2, 3 e 4); a tempestividade da informação para que auxilie na tomada de decisão (Entrevistado 6); e o modelo de gestão adotado pela instituição (Entrevistado 7).

Questionados com relação à contribuição da informação de custos para a transparência com a sociedade em geral, a maioria dos entrevistados concordam que: "com certeza sim, a sociedade vai ter uma noção do que se está gastando, em determinado setor ou para, quanto se está gastando por aluno na universidade" [Entrevistado 1]; "acredito que é uma ferramenta, que é um, se bem utilizado, ele vai servir tanto de transparência como pra dar suporte a quem execute, que suporte à gestão" [Entrevistado 3]; "quanto mais transparência né, melhor, porque a sociedade é que financia o ensino público" [Entrevistado 5]; "eu sou defensor de que tem que ser transparente sim, tem que estar, tem que estar disponível pra sociedade" [Entrevistado 6].

Um aspecto importante abordado pelos entrevistados na questão da transparência refere-se à clareza na divulgação das informações de custos: "então se tiver, é, uma parte compreensível né, eu acho que é interessante sim, para a transparência, agrega bastante" [Entrevistado 2]; "Pro público em geral, eu acredito que não, né, ele vai ter dificuldade de entender isso . . . eu acho que o valor do custo, levar isso, demonstrar isso, para a questão da transparência, não seja tão efetiva" [Entrevistado 4]; "Isso é depende. Por que depende? É a transparência é interessante né . . . mas ao mesmo tempo, dependendo, a sociedade, ela não entende, ela não compreende" [Entrevistado 7].

Diante do exposto, os achados permitem inferir que, na perspectiva dos participantes, um sistema de custos é relevante para a administração pública, pois auxilia na economia de recursos, controle, avaliação da gestão, tomada de decisões, como contratar ou alugar, na continuação ou paralisação de determinado serviço, e também possibilita maior transparência com a sociedade em geral. Esses achados corroboram o estudo de Rosa et al. (2015), que demonstrou que, na percepção de contadores municipais catarinenses, um sistema de custos se mostra útil, tanto para o planejamento como para a tomada de decisão e transparência. Do

mesmo modo, os achados de Fiorin (2017) retratam que, na percepção de contadores e gestores de uma universidade pública, a adoção de um sistema de custos é considerada importante. Ramos et al. (2020) retrataram, em seu estudo de caso realizado em um instituto federal, que gestores e contadores possuem conhecimento quanto à necessidade e utilidade que um sistema de custos proporciona, contudo, destacaram que os órgãos não se encontram preparados administrativamente para essa mudança.

Vale destacar que, no quesito da gestão, planejamento e alocação dos recursos de uma maneira mais eficiente, que contribua para a tomada de decisão, é pertinente que os gestores utilizem as informações de custos geradas de maneira efetiva, pois, caso contrário, o levantamento de custos não irá colaborar para este fim. Outro aspecto oportuno é que, para que a informação de custos contribua com a transparência, é fundamental que sua divulgação seja de fácil entendimento para a sociedade em geral. Este último aspecto reafirma os achados de Ramos et al. (2020), que identificaram a necessidade da apresentação de informações de custos à sociedade de uma forma mais clara e transparente. Ou seja, para que sirva ao controle social, é necessário que a informação seja exposta de uma forma mais coesa e objetiva, que possa ser compreensível para pessoas que não sejam especialistas no assunto.

4.3 Análise dos fatores contingenciais

No intuito de identificar e analisar a percepção dos contadores e gestores das universidades federais brasileiras quanto aos fatores contingenciais que influenciam a implementação de um sistema de custos (objetivos específicos "c" e "d"), realizou-se o levantamento dos dados por meio de entrevistas semiestruturadas e questionário *survey*. Dessa forma, esta seção retrata a análise e discussão dos dados, segregados de acordo com as categorias de análise que se referem aos fatores contingenciais: ambiente, estrutura, estratégia, tecnologia, porte e cultura organizacional.

4.3.1 Fator ambiente

O fator contingencial ambiente é considerado um dos elementos centrais em pesquisas que abordam contingências e organizações (Chenhall, 2003), e tem por prerrogativas abordar aspectos físicos e sociais que possam impactar na forma de organização da instituição (Rovaris, 2018). Para esse item, o roteiro estruturado foi composto por 7 assertivas, elaborado de acordo com os estudos anteriores sobre o tema, conforme Tabela 19.

Tabela 19
Sentenças do Questionário *Survey* quanto ao Fator Ambiente

Item	Descrição
4.1.1	A população está cada dia mais esclarecida e exigente por serviços públicos de qualidade e de baixo custo.
4.1.2	A implantação de um sistema de custos na universidade é impulsionada por fatores políticos, tais como mudança de gestão ou processos eleitorais.
4.1.3	A implementação de um sistema de custos é impulsionada pela sociedade em geral (Observatório Social, Instituições da Sociedade Organizada, Cidadãos Locais).
4.1.4	A implementação de um sistema de custos é exigida pelos órgãos de controle (TCU, Ministério Público etc.).
4.1.5	A implementação de um sistema de custos é impulsionada pelo atual momento econômico do país (considerando os grandes cortes orçamentários vivenciados pelas universidades).
4.1.6	A implementação de um sistema de custos é impulsionada pelo fator Legislação.
4.1.7	A implementação de um sistema de custos é impulsionada pela exigência da sociedade por mais transparência.

Fonte: Elaborada com base nos estudos de Cavichioli (2017), Fiorin (2017) e Rovaris (2018).

A Tabela 20 apresenta a estatística descritiva dos dados coletados por meio do questionário *survey*.

Tabela 20
Estatística Descritiva - Fator Ambiente

Item	Média	Mediana	Moda	Desvio-padrão	Variância da amostra	Curtose	Assimetria	Mínimo	Máximo
4.1.1	7,08	7	8	1,9042	3,6261	0,6475	-0,7102	2	10
4.1.2	6,84	7,5	8	2,4358	5,9331	0,2710	-0,8035	0	10
4.1.3	5,66	6	5	2,2371	5,0045	0,6072	-0,8524	0	9
4.1.4	7,76	8	10	2,3348	5,4514	3,7037	-1,7620	0	10
4.1.5	7,18	8	9	2,3792	5,6608	0,4333	-0,8951	0	10
4.1.6	8,26	8,5	10	1,7120	2,9310	0,0743	-0,8808	4	10
4.1.7	6,58	7	7	2,5642	6,5751	-0,3780	-0,6523	0	10

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

A Tabela 20, que reporta o fator ambiente, apresentou médias entre 5,66 e 8,26, de acordo com a percepção dos respondentes. Quanto à curtose, verifica-se que 6 das 7 afirmativas apresentam um valor superior a 0, o que reflete que os valores se concentram próximo à medida central. Apenas o item 4.1.7 apresentou curtose negativa, o que indica que, neste item, existe

maior distanciamento dos valores em torno da média, ou seja, possuem maior variação em torno da distribuição central.

Observa-se que a maior média apresentada (8,26) refere-se ao item 4.1.6, que trata do fator legislação como impulsionador da implementação de um sistema de custos. Quanto a este tópico, alguns dados coletados nas entrevistas são expostos na Tabela 21.

Tabela 21
Percepção dos Entrevistados quanto ao Fator Legislação

Respondente	Percepção
Entrevistado 1	"Não sei se é lei ou é decreto, ou regulamento, que está meio que obrigando as instituições a implantarem um sistema de custos né"
Entrevistado 2	"É a questão da legislação, hora que a lei obriga arruma aquela correria pra conseguir, aí faz de qualquer jeito ou reclama né . . . o principal é infelizmente é a parte legal né"
Entrevistado 3	"Com certeza eles dão um empurrãozinho básico ali [as regulamentações], básico não, dão impulso com determinadas orientações nas relações, e sim nós temos que tentar seguir"
Entrevistado 4	"Principal, a lei, legislação. Nós gestores públicos nós estamos muito mais preocupado com a legislação né, do que com outras causas né, basicamente aí nessa área de custos né, é a legislação. . . . No entanto eles ainda não foram efetivados né, efetivamente implantado, porque a legislação não foi mais rigorosa, a partir do momento que ela fosse mais rigorosa, se desde 64, desde a 4.320, tivesse um rigor, né, falado assim olha o seu orçamento vai ser associado ao seu sistema de custo, ao bom uso, à apresentação, com certeza nós já tínhamos um sistema de custo muito mais eficiente"
Entrevistado 5	"Foi em parte né, porque a legislação é bem antiga, a exigência já fazia muito tempo né"
Entrevistado 6	"Apesar de custos no setor público já está previsto desde lá da lei 4.320 né, e aí foi reforçado também pela lei de responsabilidade fiscal e outros decretos que vieram depois, a gente ainda, não é uma, é ainda não é uma realidade né"
Entrevistado 7	"A exigência legal, ela tem um ponto positivo né. Porque aí você cria um, dentro da cultura, aí vem a cultura, porque aí vem a cultura do serviço público, tem que ter, ela é muito atrelada a uma norma, a uma legislação não é, o próprio modelo de como é estrutura da administração pública ela é muito forte, em função dos modelos burocrático e patrimonialista . . . E aí nós temos arraigado em cima disso e tudo se trabalha muito em cima da legislação, o aspecto da legalidade ter legitimidade é muito forte, e é importante, bom é importante. Então aí você se amarra na legislação como um, como uma situação coercitiva"

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Como pode ser observado, na percepção dos entrevistados, o fator legislação se mostra um fator importante para a implementação de um sistema de custos, pois propicia a fundamentação legal ao processo, tendo em vista que, no serviço público, os servidores necessitam estar atrelados à legislação. O fator legislação como influenciador da implantação de um sistema de custos também foi observado na percepção dos contadores e *controllers* dos

municípios paranaenses (Cavichioli, 2017). Contudo, de acordo com as informações coletadas e expostas na Tabela 21, verifica-se que a legislação já existe há algum tempo, e que, mesmo com a lei sugerindo a instauração de um sistema de custeio, não se tem uma cobrança efetiva de implantação.

Nesse contexto, tem-se a figura dos órgãos de controle e fiscalização. Esse assunto é abordado no item 4.1.4 do questionário estruturado, que apresenta média 7,76 de concordância com a afirmativa, e reporta haver exigência por parte dos órgãos de controle. Quanto ao assunto, as entrevistas levantaram alguns pontos importantes: "sempre tem as discussões para implantação né. Mas não que esteja cobrando diretamente a Universidade A, cobrando a todas as instituições de um modo em geral né" [Entrevistado 1]; "mais é nesse sentido né, dos órgãos de controle, seria mais de atender na prestação de contas né, nós nunca fomos demandados aqui por eles, nessas questões de informações de custos" [Entrevistado 5]; "os órgãos de fiscalização e controle, eles também estão muito perdidos na minha opinião, eles mesmos não sabe exatamente o que significa custo, o que que é custo, eles mesmo se confundem né, em termos de conceitos e definições" [Entrevistado 7]. Em complemento, tem-se o trecho do Entrevistado 4:

"É a dormência né, a conivência dos órgãos de controle interno, dos órgãos fiscalizadores em não serem mais taxativos né, mais interativo na questão de custo, faz com que ela fique para segundo plano e sempre vai ficando pra segundo plano, né. Então tem algumas recomendações do TCU, tem algumas recomendações da CGU né, mas nada efetivamente né, que chegue a colocar é, que seja imperativo não é, para os gestores. . . . Então a ausência do rigor dos órgãos fiscalizadores na cobrança faz com que custos seja sempre protelado" [Entrevistado 4]

Verifica-se que existe uma instrução dos órgãos de controle quanto ao sistema de custos, em se ter discussões, mas ainda incipiente, ou seja, o assunto está sendo abordado, contudo, ainda não há uma efetiva cobrança, e, conforme reportado pelo Entrevistado 4, muitas vezes os próprios órgãos fiscalizadores não têm o entendimento claro quanto a custos no setor público. Observou-se, em uma das instituições pesquisadas, na qual houve uma exigência mais efetiva dos órgãos de controle, que essa exigência acarretou o impulso inicial para a implementação: "Olha, na universidade, a principal, o start, foi a questão da exigência de órgãos superiores né, setorial começou a cobrar né, receber emails do próprio MEC, perguntando em que estágio estava, e aquela situação" [Entrevistado 6]. Tal fato foi reportado no estudo de Monteiro (2018), em que a cobrança dos órgãos de fiscalização poderia mudar o cenário da baixa implantação de sistemas de custos nas organizações.

No quesito ambiente externo, as assertivas 4.1.1, 4.1.3 e 4.1.7 do questionário estruturado referem-se a assuntos voltados ao maior interesse e fiscalização por parte da sociedade em geral. Ramos et al. (2020) retratam, em seu estudo, a questão da demanda social por mais qualidade e transparência com relação à utilização dos recursos públicos. A média levantada para o item 4.1.1, que trata sobre o fato de a sociedade estar mais esclarecida e exigente por melhores serviços com baixo custo, foi de 7,08. Contudo, quando mencionada a questão da pressão social para a instauração de um sistema de custos (item 4.1.3), a média alcançada foi 5,66, o que resulta em uma baixa participação social nas questões voltadas aos custos das instituições. O item 4.1.7 aborda, ainda, se a implementação de um sistema é impulsionada pela exigência de maior transparência da sociedade, e recebeu média 6,58. Com relação a este tema, houve percepções diferenciadas entre os entrevistados:

Tabela 22

Percepção dos Entrevistados quanto à Sociedade em Geral

Respondente	Percepção
Entrevistado 1	"Eu acho que pode ser um fator que incentiva a implantação né, não que tenha sido o fator relevante pra implantação aqui na Universidade A, mas com certeza pode incentivar a implantação total"
Entrevistado 2	"Eu acho que está mais, o povo está exigindo mais, mesmo ainda tendo algum pouco interesse e alguns não entendendo muito bem, mas com tanto acesso à informação, talvez os poucos que mexem ali estão mais exigentes né, então talvez tenha surgido assim por conta de uma certa exigência . . . tem pouca gente interessada, mas essa pouca está mais exigente né, e creio que sim por mínimo que seja eu creio que haja uma influência da parte da população exigindo mais transparência por mínimo que seja"
Entrevistado 3	"Quem trabalha com o recurso, bem, patrimônio público, ele tem que é, fazer da melhor forma possível pra que se tenha as informações, pra que a sociedade ela conheça né, como se está utilizando os bens e recursos públicos. Quando a gente fala em recurso público a gente fala na parte não só do dinheiro, orçamento em si, mas todo o que é de capital que for é público né, a gente trabalha com isso e a mentalidade é que seja transparente"
Entrevistado 4	"Não, eu acho que não, até porque se a sociedade tivesse cobrado mais né, se tivesse algumas organizações cobrando mais, a gente já tinha avançado, porque eu teria legislação né, e eu ainda teria a sociedade fazendo a cobrança né . . . com certeza os órgãos fiscalizadores iriam cobrar mais, e aí a gente tinha avançado mais, até porque a gente tem a legislação, seria só fazer cumprir a legislação"
Entrevistado 5	"Um dos motivos da gente também iniciar lá em 2018, 2017, é que a gente via muita divulgação na mídia né, do custo-aluno das universidades né . . ., e lá colocava o valor do aluno lá em cima né, o custo aluno anual e aí ele pegava a fatia, a fatia não né, o orçamento total da universidade e fazia a divisão no quantitativo de alunos. E então assim era informações desvirtualizadas né, porque o custo do aluno muitas vezes não é, não reflete aquilo que tem no orçamento né. . . . E aí a parte de divulgação da sociedade, era um segundo plano, mas também foi levado em consideração sim" [Entrevistado 5]

Entrevistado 6	"Olha sinceramente não, eu não imagino que é. Infelizmente a nossa sociedade, o nosso cidadão, eu não vejo essa cultura, tá certo, de cobrar mais transparência dos órgãos públicos, até mesmo a transparência que hoje já existe, como nos portais de transparência, é muito pouco utilizada pela nossa sociedade como um todo. . . . Então eu não vislumbro essa implantação por conta de uma pressão social, tá certo, eu creio que ela vai vir, ela veio por determinação dos órgãos de controle, dos órgãos superiores, infelizmente eu não vislumbro com a sociedade sendo é o start desta mudança, que deveria ser né, que deveria ser"
Entrevistado 7	"Não, desculpa, eu não acredito não. Sabe por quê? A sociedade não sabe o que significa custo, custo na essência mesmo . . . pode ter grupos pequenos, mas ela, esses grupos pequenos pode ou não influenciar, mas a sociedade em si, na minha opinião não, não influencia não . . . Raramente a comunidade é, ela consulta as demonstrações contábeis pra se ter uma noção de como funciona a sua instituição, raramente a sociedade vai lá ver, vai ler como é que está a instituição, com a ótica contábil, financeira e orçamentária, não, vai pelo que a televisão, que a mídia coloca né, e dependendo do que a mídia coloca, ela é tendenciosa."

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Os fragmentos reportados na Tabela 22 apresentam diversidade de opiniões, alguns concordam que tal fator pode impulsionar (Entrevistados 1, 2, 3 e 5); outros discordam, devido à baixa participação da sociedade nessa exigência (Entrevistados 4, 6 e 7). Tais resultados corroboram a média mais baixa que os demais itens do fator ambiente do questionário estruturado. Um ponto interessante é que os entrevistados das universidades que possuem nível de implementação avançado foram os que discordaram que a sociedade tenha contribuído para o processo de implantação de um sistema de custos, enquanto as instituições que estão em estágios iniciais e/ou intermediários julgaram esse fator como possível influenciador.

Diante dos dados, verificou-se que o fator sociedade, na busca por mais exigência na qualidade do gasto e transparência do uso e aplicação dos recursos públicos, não é considerado um fator determinante para a implementação de um sistema de custos nas universidades. Conforme relatos apresentados nas entrevistas, se houvesse maior pressão da sociedade, isso até mesmo impulsionaria os órgãos de controle a cobrarem mais das instituições. Resultado semelhante a esse pode ser observado no estudo de Rovaris (2018), que reporta que os movimentos sociais não foram influentes no processo de implantação do referido sistema.

Outro item abordado com relação ao fator ambiente refere-se às mudanças políticas e de gestão. No roteiro estruturado, a assertiva 4.1.2 obteve média 6,84, o que representa uma concordância a nível razoável como fator contributivo para a implantação de um sistema de custos. Nas entrevistas, tal ponto foi abordado pelos participantes, conforme alguns trechos relatados: "na gestão política macro, vamos falar de um presidente da República, vamos falar de um ministro de é ministro da educação, de um secretário da educação, parece que isso não causa muito impacto não" [Entrevistado 4]; "hoje eu acredito que não, porque existe já uma

exigência né, na verdade a exigência legal já existe há muito tempo" [Entrevistado 5]; "política não sei, porque eu gosto de dissociar né, é ideologia, partidária, políticas partidária com a gestão" [Entrevistado 7]; "mas a mudança de gestão, mudanças políticas, elas influenciam sim, em questões como estas" [Entrevistado 6].

Verificou-se, com base nas entrevistas, que as mudanças políticas macro são elementos não considerados impactantes para a implantação de um sistema de custos. Contudo, quanto a mudanças de gestão, esse foi considerado um fator relevante pelos entrevistados, conforme Tabela 23.

Tabela 23

Percepção dos Entrevistados quanto a Mudanças de Gestão

Respondente	Percepção
Entrevistado 1	"Interfere só se por exemplo ter um pessoal que está trabalhando na implantação e eles tiram esse pessoal, daí fica sem ninguém lá fazendo né o trabalho, então pode interferir dessa forma"
Entrevistado 2	"No geral prejudica porque talvez corta até, já estava o projeto já está lá no final e mudou a gestão eles param de dar a devida importância. É fica no esquecimento né, eu acho que infelizmente interfere geralmente na maioria dos casos de forma negativa"
Entrevistado 4	"A nível de um gestor, de um reitor, às vezes sim, você encontra algum que ele tem uma afinidade, ele tem esse compromisso, ele tem essa ideia né, então quando ele chega né, ele tem a ideia sim e mas quando ele sai o outro chega com uma outra ideia, isso não avança. Tá então gestor, a mudança de gestor ela tem impacto sim . . . Então o gestor é fundamental conforme o perfil dele, é essencial e fundamental na determinação na implantação e na utilização das informações de custos."
Entrevistado 6	"Da mesma forma como a gente teve a sorte da reitora atual comprar a ideia, tá certo, poderia ter ocorrido o inverso, se ela não enxergasse a importância né, a utilidade dessa informação, esse processo ter sido ter sido barrado ou ter sido aprovado e ter deixado cozinhando lá pra que a sua implantação sabe-se lá quando. Mas a mudança de gestão, mudanças políticas, elas influenciam sim, em questões como estas"
Entrevistado 7	"De repente o cara está ali está fazendo um bom trabalho, saiu, voltou ou então se assumiu uma pessoa totalmente diferente, sai daí agora vou colocar agora os meus parceiros, então isso prejudica sim, dentro de uma política"

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Verifica-se que o fator mudança de gestão pode interferir tanto positiva como negativamente. Isso depende da visão do gestor, perfil, forma de gestão e suas prioridades com relação à instituição. Quanto aos contingenciamentos de recursos por parte do governo, o item 4.1.5 obteve média 7,18, o que representa certo nível de concordância. Petrassi et al. (2021) destacam que, em períodos de rigidez fiscal, é essencial a gestão de custos para que auxilie na melhora da qualidade de alocação dos recursos públicos. Para esse quesito, alguns entrevistados apresentaram seus pontos de vista:

"Sim se ele [gestor] é, utilizar da informação gerada com certeza, até mesmo para prestar contas para a sociedade, que vai ter alguém que vai falar cortou isso, está falando muitas vezes sem saber o que está falando, mas está falando, então pro gestor por exemplo, de uma universidade um pró-reitor, ele pode com as informações de custos, ele pode colocar no portal da universidade uma boa explicação técnica e com números gerados até pelo pelo sistema de custos" [Entrevistado 2]

"Orçamento hoje nas universidades é a grande questão, todo ano quando sai a LOA, todos os gestores começa a reclamar, olha não vai dar, não vai dar, vai faltar, não pode ter bloqueio não pode ter contingenciamento, né, o recurso não dá, vai faltar recurso, sempre isso, poucos buscam alternativa, dizer não, esse é o recurso que eu tenho, eu tenho que trabalhar com ele" [Entrevistado 4]

Como pode ser observado, em suma, os fatores ambientais averiguados, como legislação, órgão de controle e fiscalização, sociedade, mudanças políticas e de gestão, bem como os cortes financeiros, na percepção dos participantes, indicam que: a) o fator legislação é um fator de influência, pois a base do serviço público está fortemente atrelada ao fator de legalidade, contudo, falta uma cobrança mais efetiva por parte dos órgãos de fiscalização e controle, em se fazer cumprir a lei; b) Quanto aos órgãos de fiscalização e controle, verificou-se que há uma discussão sobre custos, mas ainda não há uma cobrança ativa, o que não afeta significativamente no desenvolvimento de um processo de implantação de sistema de custos; c) A sociedade não se mostrou um fator de influência, pois, na percepção dos entrevistados, carece de um maior posicionamento quanto ao seu papel social, no que se refere à gestão dos custos e melhoria na qualidade do gasto, pois, se houvesse uma cobrança maior, poderia até mesmo impulsionar os órgãos de controle e fiscalização; d) na questão das mudanças políticas macro, esse item não se mostrou um fator impactante para implementação de um sistema de custos, contudo, as mudanças de gestão podem influenciar de forma positiva ou negativa, dependendo da visão do gestor da instituição; e) no quesito dos contingenciamentos, foi retratado que um sistema de custos contribuirá tanto para o gerenciamento do orçamento, na orientação de onde aplicar melhor o recurso, como para a prestação de contas, o que pode auxiliar os gestores quando ocorrem situações de cortes financeiros, contudo, não se mostrou um dos fatores impulsionadores à instauração.

Nesse sentido, a proposição n. 1 (P1) foi parcialmente validada, tendo em vista que parte dos fatores evidenciados nessa proposição podem ser ratificados, como é o caso do fator legislação. Contudo, na percepção dos respondentes, fatores como a sociedade, órgãos de controle e fiscalização, atualmente, não são considerados fatores que interferem na implantação

de um sistema de custos, a menos que a sociedade realmente tivesse um maior papel social em exigir mais das instituições, o que, a princípio, não é o cenário observado.

4.3.2 Fator estrutura

De acordo com a teoria contingencial, o fator estrutura relaciona-se com os papéis e tarefas desempenhados na organização, bem como seu grau de centralização (Chenhall, 2003). Neste tópico, com base na revisão da literatura e pesquisas anteriores, foram elaboradas as assertivas constantes da Tabela 24, para coleta de informações no questionário estruturado.

Tabela 24

Sentenças do Questionário Survey quanto ao Fator Estrutura

Item	Descrição
4.2.1	A atual estrutura administrativa da universidade em que atuo está em condições de implantar um sistema de custos.
4.2.2	A implantação de um sistema de custos requer que sejam contratados novos funcionários.
4.2.3	A estrutura organizacional (organograma/distribuição dos departamentos) da universidade é flexível e permite uma rápida adaptação para a implementação de um sistema de custos.
4.2.4	A falta de normatização (manuais) para utilização e lançamento de operações no sistema dificultam a implantação e manutenção de um sistema de custos.
4.2.5	A implantação de um sistema de custos é dificultada pela rotatividade de pessoal, obsolescência de competências profissionais ou qualificação de recursos humanos.

Fonte: Elaborada com base nos estudos de Cavichioli (2017), Fiorin (2017) e Rovaris (2018).

Os dados obtidos quanto ao tema são expostos por meio da estatística descritiva, conforme Tabela 25.

Tabela 25

Estatística Descritiva - Fator Estrutura

Item	Média	Mediana	Moda	Desvio-padrão	Variância da amostra	Curtose	Assimetria	Mínimo	Máximo
4.2.1	4,96	5	5	2,6647	7,1004	-1,0444	-0,2048	0	9
4.2.2	5,20	5	7	3,0639	9,3878	-1,0694	-0,3078	0	10
4.2.3	4,62	5	5	2,5706	6,6078	-0,7633	0,1788	0	10
4.2.4	6,42	7	7	2,7486	7,5547	0,1045	-0,9144	0	10
4.2.5	6,94	7,5	8	2,5347	6,4249	0,0048	-0,8385	1	10

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

A Tabela 25 retrata que as assertivas receberam médias entre 4,62 e 6,94. Quanto à curtose, 2 afirmativas apontam uma curtose positiva, o que permite inferir que os valores se encontram próximos à medida de distribuição central, enquanto 3 assertivas apresentaram curtose negativa, o que indica um distanciamento dos valores, ou seja, possuem maior variação em torno das medidas de tendência central, com uma curva mais achatada do que a normalidade.

Os itens 4.2.1, 4.2.2 e 4.2.3 referem-se às assertivas quanto à existência de condições da estrutura administrativa para implantação de um sistema de custos, necessidade de pessoal e quanto à flexibilidade da estrutura organizacional. Tais itens receberam médias de 4,96, 5,02 e 4,92, respectivamente. As respostas dos entrevistados quanto ao assunto são apresentadas na Tabela 26.

Tabela 26

Percepção dos Entrevistados quanto à Flexibilidade e Estrutura

Respondente	Percepção
Entrevistado 1	"Não não, isso não, ela é inflexível. . . Eu acho que dificulta porque na minha opinião eu acredito que teria que ter um setor de custos né, um setor específico, um departamento, ou uma divisão alguma coisa nesse sentido né"
Entrevistado 2	"Não, está difícil, uma porque falta servidor né, principalmente contador . . . e até outros servidores para dar apoio administrativo pra gente como contador fazer o trabalho tá complicado, não está flexível por essa questão de escassez de servidores, ou má distribuição"
Entrevistado 3	"Com essas situações de restrições né, que vem passando né, não só universidade como país todo né como parte de crise fiscal, é a parte pra vir servidor novo assim está complicado aqui a gente trabalha com um pouco de defasagem nesse sentido então a movimentação em si é um pouquinho complicada . . . Inclusive no setor quando eu estou a gente precisa de uns 2, 3 servidores e uma demanda dessa aqui, eu acredito que um só servidor ele não dá, é, a eficiência e eficácia que se espera porque, porque é uma parte ampla que tem que estudar a legislação é uma parte que envolve diversos setores, então é um pouco inflexível nesse sentido"
Entrevistado 5	"Não, não, não é tão flexível não né, como todo órgão público tem umas burocracias né, umas umas regrinhas, e questão de pessoal, é uma demanda de todas as unidades né, de todas unidades . . . e aí a questão de estrutura de organização é um pouco, a gente já teve várias alterações na gestão, mas às vezes é um pouco engessada que depende de algumas autorizações de conselho né, conselho universitário"
Entrevistado 6	"A estrutura é rígida, assim a estrutura organizacional é rígida né em termos de flexibilidade pra criação de uma unidade como essa, iria demandar passar pelos conselhos superiores, é alterar o estatuto interno né, já que cada, no próprio estatuto tem a estrutura de cada pró-reitoria, de cada programa, então precisaria, ensejaria em alteração do estatuto, conceitual, então seria de fato um trabalho bem árduo, muito difícil de ser concretizado agora"

Entrevistado 7	"No meu caso agora é tranquilo né, isso porque a gestão, desde quando eu assumi, eu tenho apoio pleno . . . então a gente fez várias mudanças estruturais né, a própria universidade, o próprio gestor atual . . . E claro, tem algumas amarrações que é complicada né . . . mas estruturalmente, hoje a universidade ela é bem flexível e principalmente onde está inserido o DCF né, eu tenho como diretor e como gestor financeiro é maior flexibilidade possível e autoridade de chegar e dizer, precisamos disso, vários instrumentos"
----------------	---

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Como visto, em geral, a estrutura administrativa das universidades se mostra rígida (Entrevistados 1, 2, 3, 5 e 6), apenas um servidor reportou maior flexibilidade (Entrevistado 7), contudo, este último ressaltou que podem existir algumas amarrações necessárias. Tal fato pode ser validado de acordo com o resultado da pesquisa estruturada, que, no quesito de flexibilidade, obteve a menor nota da categoria. A rigidez na estrutura organizacional também foi observada nos municípios paranaenses, fator este avaliado como prejudicial para a implantação de um sistema de custos (Cavichioli, 2017). Contudo, para Rovaris (2018) a estrutura mecânica encontrada em um hospital público influenciou de maneira positiva. Assim, enfatiza-se a necessidade de avaliar cada ambiente, pois, de acordo com a teoria contingencial, cada organização comporta-se de uma maneira diferente, de acordo com os fatores que as rodeiam.

A questão da criação de um novo setor, citado pelo Entrevistado 1, também foi mencionada por outros participantes: "eu acredito que apenas um servidor, ele não seja, eu acho que não é o ideal, não necessariamente também poderia ser um setor, mas poderia ser uma comissão assim de 3 a 5 servidores" [Entrevistado 3].

"Existia um setor específico né pra fazer uma gestão de custo que não ficava dentro da contabilidade, ficava dentro de uma coordenação de orçamento, e acabou que essa unidade foi incorporada à gestão financeira e contábil na nossa diretoria, só que teve um probleminha né, a função gratificada que existia na época pra esse setor acabou não ficando que pra gente né, veio atividade, veio a tarefa né, mas, toda a responsabilidade, mas não veio a gratificação, assim, ter uma pessoa responsável por isso né, uma chefia" [Entrevistado 5]

"A outra proposta é que fosse criada uma divisão ou uma sessão de custos dentro da DCF, da diretoria de contabilidade e finanças né, e essa divisão fizesse a apuração dos custos mensalmente, tá certo, que aí seria ao meu ver o ideal porque você teria uma informação de custos mais tempestiva e mais útil pra tomada de decisão, porém também exigiria mais força de trabalho e aí teria que ser, como a contratação de novos servidores é, não é uma realidade, isso não depende da gestão né que teria que ter novos códigos de vagas, aquela coisa toda, teria que haver remanejamento dentro das unidades, alguém perderia servidores pra formar essa essa divisão de custos" [Entrevistado 6]

Observa-se que a criação de um setor específico ou uma comissão é tida como um fator importante para que haja um desenvolvimento mais efetivo da temática dentro das instituições.

Como dito pelo Entrevistado 6, a necessidade de recursos humanos é considerada também um fator determinante para a implantação de um sistema de custos, como já reportado também nas falas dos Entrevistados 2 e 3 da Tabela 26. Do mesmo modo, o estudo de Cavichioli (2017) identificou nos municípios paranaenses a necessidade de capacitação e contratação de pessoal para a implantação de um sistema de custos, o que foi corroborado por Monteiro (2018), sendo este fator identificado como uma barreira material. Essa falta de servidores específicos para o desenvolvimento da atividade mostrou-se um assunto corriqueiro mencionado pelos entrevistados.

Tabela 27

Percepção dos Entrevistados quanto à Necessidade de Servidores

Respondente	Percepção
Entrevistado 1	"Então eu acho que é um assunto bem complexo porque não depende só do setor da nossa pró-reitoria no caso, depende de muitos outros setores. Então é complicado de dizer se falta ou não falta né. Mas teria que ter alguém ou algumas pessoas ali no setor também dedicado a isso né principalmente no princípio, na implantação né, pra interagir nas áreas, conhecer as informações das necessidades"
Entrevistado 2	"Pra questão dos custos, eu creio que do jeito que está atualmente, precisaria de pelo menos mais um servidor e com conhecimento contábil pelo menos sabe, pra conseguir entender a informação que vai estar gerando pelo menos né"
Entrevistado 4	"O nosso número de pessoal ele é, é limitado né, como acho que na maioria das universidades, mas eu não sou muito adepto sempre a buscar o recurso humano, ah ir atrás da pessoa né, eu primeiro eu sempre imagino você fazer uma otimização do seu processo, dentro dessa otimização você fazer uma informatização, uma automação e aí sim depois eu buscar pessoas, porque hoje ainda existe muitas universidades que as pessoas estão fazendo trabalhos de máquina, né, não libera as pessoas para fazer aquilo que é pensar, racionalizar, otimizar. . . . Então o número de pessoas sim, né ele é fator determinante, aqui pra nós foi, mas antes disso a gente precisa pensar em automatizar, a gente tem muitos processos que precisam ser melhorados, automatizado"
Entrevistado 6	"Eu imagino que hoje disponível não, a gente teria que solicitar né, vamos ter que solicitar ajuda pra esse processo de implantação né, imagino que ele seja coordenado por mim . . . mas, vou com certeza vou precisar de ajuda, e essa ajuda que eu confesso que não sei de onde virá né, pelo fato do quantitativo de servidores na diretoria de contabilidade e finanças, ser um gargalo, que todo mundo já é bem é, sobrecarregado né"

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Apenas um entrevistado mencionou ter pessoal suficiente para a atividade de implementação de custos: "Então a gente é, hoje, consegue com a estrutura, consegue trabalhar é, tranquilamente essa questão das informações de custos com o pessoal que tem disponível" [Entrevistado 5]. Entre os relatos, observa-se um ponto importante abordado pelo Entrevistado 4, quanto à otimização dos procedimentos e tarefas realizadas dentro das universidades, o que poderia ser uma solução para minimizar os impactos ocasionados pela falta de recursos

humanos dentro das instituições públicas. Tem-se ainda a questão levantada pelo Entrevistado 2 na Tabela 26, com relação à má distribuição dos servidores. Esses apontamentos podem justificar a baixa sinalização no questionário estruturado quanto ao tema, em que o item 4.2.2 recebeu média 5,2 no que se refere à necessidade de contratação de novos funcionários.

Ainda com relação à matéria de pessoal, tem-se o item 4.2.5 do questionário, que retrata a questão da rotatividade de pessoas na instituição como empecilho ao processo de implantação de um sistema de custos; a assertiva obteve média 6,94. Nas entrevistas, obtiveram-se relatos sobre a não existência de grande rotatividade de servidores em seus setores (Entrevistados 1, 2, 3, 4, 6 e 7). Contudo, foi reportado que, em alguns setores da universidade, ocorre tal fenômeno: "na divisão de contabilidade e finanças, a gente tem uma característica de os servidores que estão aqui, já estão há bastante tempo, mas nos demais setores tem uma característica de rotatividade sim" [Entrevistado 6]; "a rotatividade dependendo ela não é muito alta aqui não, ela é alta mais nos setores chaves, nos pontos chaves" [Entrevistado 7].

O Entrevistado 6 citou como um problema a questão da redistribuição de servidores entre os órgãos, pois, muitas vezes, ocorre de o servidor adquirir o conhecimento pertinente para o desenvolvimento de suas atividades, de acordo com a política da universidade, e, por motivos, geralmente, de retornar para casa, acaba solicitando distribuição para outra instituição: "aí você muitas vezes a gente troca aquele servidor por um código de vaga, que não sabe nem quem vem né, e aí dificulta bastante, daí essa rotatividade pode influenciar sim na implantação" [Entrevistado 6]. Outro fator importante foi apontado pelo Entrevistado 7: "é claro que se dependendo do lugar que se vai implantar e tiver uma rotatividade, é um fator né de obstáculo, não impeditivo, mas é um obstáculo . . . se for realmente pessoas chaves, que possam contribuir que vai, pode prejudicar". Deste modo, observa-se que há pouca rotatividade nos setores entrevistados, contudo, nos demais setores, essa rotatividade pode se tornar um fator que prejudica a implementação de um sistema de custo.

Ainda sobre o fator contingencial estrutura, avaliou-se a questão da falta de normas e manuais como prejudicial à implantação. No questionário estruturado, esse item obteve média 6,42. Nas entrevistas, foram coletados alguns pontos com relação ao assunto: "com o manual é sempre melhor. É sempre bom você ter alguma coisa no que se basear né" [Entrevistado 1]; "essa elaboração de manual ela ajuda muito, mas aqui a gente é bem bem pobre em questão de manuais" [Entrevistado 2]; "é importantíssimo, é fundamental que se tenha sim um mapeamento de processo . . . você transmite o conhecimento, você economiza tempo, você padroniza as rotinas, você dá segurança para as pessoas" [Entrevistado 4]; "se a gente tem um processo todo mapeado, tem o Procedimento Operacional Padrão registrado, fica mais fácil de

evitar esses, os erros né, os problemas" [Entrevistado 5]. Com relação ao manual de custos, o Entrevistado 6 apresentou as seguintes contribuições:

"No caso do sistema de custos esse manual era necessário né porque para que se apure os custos várias premissas precisam ser definidas antes né, como eu falei antes, sistema de acumulação, método de custeio, o objeto de custo, quando a comissão foi iniciar os seus trabalhos, a primeira reunião que ela teve foi com a gestão, aonde que a pergunta foi: o que é que vocês querem custear? qual é a informação de custos que a gestão precisa? E a resposta foi, foram os cursos de graduação e pós-graduação, então esses são os nossos objetos de custo, e aí todo o manual foi pensado de forma a atribuir os custos aos cursos de graduação e pós-graduação. Então uma série de decisões metodológicas, elas precisam ser tomadas pra que isso seja possível, então no caso do sistema de custos a elaboração do manual antes da sua implementação, ela é fundamental pra que a gente possa ter as regras do jogo bem definidas, pra que a gente possa, pra que possa ter sucesso na apuração dos custos." [Entrevistado 6]

Quanto à questão de se ter manuais na instituição, um ponto importante levantado pelo Entrevistado 7 foi: "o manual tem sua importância, mas ele tem que ter muito cuidado e sempre está revisado e que este manual seja mesmo institucionalizando mesmo uma rotina, isso seja uma coisa, é importante" [Entrevistado 7]. Para Kawahara (2019), a identificação de atividades e mapeamento dos processos contribui para a otimização das tarefas, o que propicia melhorias na gestão pública. Assim, destaca-se a importância dos manuais e instruções para os diversos processos na instituição, como é o caso também na implantação de um sistema de custos, em que a falta pode prejudicar os andamentos do processo, ao não se definir claramente suas especificidades. Vale destacar o relato do Entrevistado 7, em que, quando houver manuais, é pertinente que se mantenha sempre atualizado e que este seja, de fato, utilizado.

Assim, diante do exposto, aceita-se a proposição 2 (P2), tendo em vista que a estrutura das universidades federais brasileiras possui impacto na implantação de um sistema de custos. Verificou-se que a maioria dos entrevistados afirmaram ter dificuldades quanto a este tópico, por terem uma estrutura mais rígida, inflexível. Apenas em uma instituição o entrevistado alegou possuir uma estrutura flexível, e que esse fato contribuiu para a sua implementação. Contudo, essa não foi a realidade da maioria das universidades, o que pode ser validado também por meio do questionário estruturado, que, para o tópico de flexibilidade e estrutura administrativa, obteve as menores médias da categoria. A outra questão apresentada na proposição refere-se à falta de recursos humanos, o que também foi tido como um fator que dificulta o processo de implementação, pela necessidade de novos funcionários, devido à má distribuição ou até mesmo pela falta de otimização das tarefas. A existência de manuais bem

definidos também contribui para o desempenho das tarefas, assim, a sua falta pode prejudicar a implantação de um sistema de custos nas universidades.

4.3.3 Fator estratégia

O fator estratégia está relacionado à tomada de decisão dos gestores, voltado a questões como autonomia da gestão, e que de certa forma influenciam demais em fatores contingenciais (Chenhall, 2003). Para este tópico, as assertivas do questionário estruturado foram as seguintes:

Tabela 28

Sentenças do Questionário *Survey* quanto ao Fator Contingencial Estratégia

Item	Descrição
4.3.1	A forma como foram elaborados os programas de governo nas peças orçamentárias (PPA/LDO/LOA) dificultam a implementação de um sistema de custos.
4.3.2	Informações sobre custo dos produtos e serviços públicos fazem com que a proposta orçamentária atinja seus objetivos.
4.3.3	Os gestores utilizam as informações gerenciais fornecidas pelo setor de contabilidade.
4.3.4	As informações gerenciais emitidas pelo setor de contabilidade sempre são acatadas pelos gestores na tomada de decisões no seu campus.
4.3.5	A implementação de um sistema de custos é impulsionada pela necessidade de melhoria dos processos gerenciais, especialmente para atender aos objetivos estratégicos definidos nos programas de governo.
4.3.6	Os objetivos estratégicos definidos nos programas de governos por meio das peças orçamentárias (PPA/LDO/LOA) impulsionam a implementação de um sistema de custos.
4.3.7	Os objetivos estratégicos dos demais entes federados impulsionam a implementação de um sistema de custos.
4.3.8	Os gestores possuem conhecimento suficiente para tomada de decisões baseadas em informações gerenciais fornecidas pelo setor de contabilidade do órgão onde atua.

Fonte: Elaborada com base nos estudos de Cavichioli (2017), Fiorin (2017) e Rovaris (2018).

A Tabela 29 apresenta os resultados da estatística descritiva de acordo com as respostas dos participantes.

Tabela 29

Estatística Descritiva - Fator Estratégia

Item	Média	Mediana	Moda	Desvio-padrão	Variância da amostra	Curtose	Assimetria	Mínimo	Máximo
4.3.1	4,70	5	5	2,9572	8,7449	-1,0776	-0,3157	0	9
4.3.2	6,42	7	7	2,2232	4,9424	0,4303	-0,8471	0	10
4.3.3	5,88	6	7	2,6622	7,0873	-0,7141	-0,3863	0	10

4.3.4	5,04	5	5	2,4987	6,2433	-0,7268	-0,4071	0	9
4.3.5	7,18	8	9	2,3707	5,6200	0,3758	-0,9989	1	10
4.3.6	5,54	5	5	2,3492	5,5188	-0,3941	-0,2639	0	10
4.3.7	4,86	5	6	2,6497	7,0208	-0,8587	-0,3364	0	9
4.3.8	5,16	5	5	2,4691	6,0963	-0,5534	-0,2169	0	10

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

A Tabela 29 apresentou médias entre 4,70 e 7,18, de acordo com a percepção dos respondentes. Quanto à curtose, verifica-se que 2 afirmativas apresentam resultado superior a 0, o que reflete que os valores se concentram próximo à medida de tendência central, enquanto, em 6 assertivas, a curtose apresentou valores negativos, o que representa que, para esses itens, existe maior distanciamento dos valores em torno da distribuição central.

O item 4.3.1 recebeu a menor média entre os respondentes. Essa sentença afirma que a forma como as peças orçamentárias são elaboradas dificulta a implantação de um sistema de custos, o que observou baixa concordância com o tema. Na mesma linha, a assertiva 4.3.6 permite inferir se os objetivos definidos nas peças orçamentárias impulsionam a implantação, o que também obteve uma média razoável, com 5,54. Sobre o tema, apresentam-se alguns trechos das entrevistas sobre o impacto das peças orçamentárias para a implantação de um sistema de custos: "Acho que independe, não impacta não" [Entrevistado 1]; "contribui, porque vai saber onde está sendo alocado, onde está sendo é, onde está sendo gasto né" [Entrevistado 2]; "eu acredito que pouco, porque ele não parte muito olhando a visão um pouco micro sem ser mais macro, eu acho que é mais institucional do que a parte de cima para baixo" [Entrevistado 3]; "teve, teve sim. Tem porque a partir dali a gente já tinha né a noção. Então a gente ia lá na LOA, já havia é as naturezas de despesas né, que é os elementos de despesa onde é que estariam o recurso, a gente já via as funções de governo né, então ele teve um impacto." [Entrevistado 4]; "acredito que não, não tenha tanto impacto . . . porque assim, essas ações elas são mais definidas pelo governo, geralmente não tem muita alteração nas ações e nos programas, e aí, aquilo que é executado é que a gente leva pra apuração do custo, independente da ação" [Entrevistado 5]; "na verdade é sistema de custos, se repensar, atrelar com um sistema orçamentário, vai dar B.O., na atual estrutura hoje, vai dar B.O." [Entrevistado 7].

"Olha na nossa universidade nós deixamos a informação orçamentária meio que à margem do processo de implantação de custo, porque? porque nós já temos uma estrutura orçamentária bem robusta, aonde nós conseguimos mapear facilmente né os

gastos em cada ação, em cada programa, em cada elemento de despesa, em cada fonte, e como custo se trata de uma, se trata de informação patrimonial, nós focamos os critérios de apuração de custos na informação patrimonial independente das informações orçamentárias. . . . Então, da forma que é, nosso sistema de custos foi pensado, a nossa estrutura orçamentária não vai interferir, tá certo, a gente focou de fato na informação patrimonial." [Entrevistado 6]

Com visto, a maioria dos entrevistados (Entrevistados 1, 5, 6 e 7) acreditam que a elaboração ou as informações constantes das peças orçamentárias não impactam na implantação de um sistema de custos. Dois entrevistados concordam que contribui (Entrevistado 2 e 4) e um entrevistado reporta ter pouca contribuição (Entrevistado 3). Esse resultado corrobora o estudo de Cavichioli (2017), em que as peças orçamentárias não se mostraram influentes na implantação de um sistema de custos nos municípios paranaenses. Desse modo, validando com os dados do questionário estruturado, as peças orçamentárias e os objetivos estratégicos da instituição, em geral, não possuem interferência, ou seja, não motivam a implantação de um sistema dentro das universidades, mesmo que, conforme verificado no item 4.3.2 com média de 6,42, uma informação de custo possa auxiliar no atingimento dos objetivos definidos.

A assertiva 4.3.3, com a maior média da categoria (7,18), refere-se ao fato de a implementação de um sistema de custos ser impulsionada pela melhoria dos processos gerenciais. Contudo, quando abordado sobre a utilização das informações fornecidas pelo setor de contabilidade por parte dos gestores (item 4.3.4), a média apresentada foi igual a 5,88, e, quando questionados sobre se estas informações são acatadas para tomada de decisão, apresentou média 5,04. Sobre o tópico, apresentam-se alguns trechos das entrevistas:

Tabela 30

Percepção dos Entrevistados quanto ao Uso das Informações

Respondente	Percepção
Entrevistado 1	"No momento não, porque não está totalmente implantado, então os gestores eu acho que não ainda não estão visualizando as informações para tomar alguma decisão. . . . a gente manda os relatórios para eles [gestores], mas eles não pedem mais informações, a gente só manda pra eles os relatórios, e eles assim, veem o conteúdo, mas não questionam"
Entrevistado 2	"Olha, aqui nessa nova gestão sim, eles estão levando bastante em conta, sabe, é na verdade, é principalmente o aspecto orçamentário, o contábil, ainda assim o pessoal não usa tanto, está mais ali pra registrar é depreciação, é essas coisas né"
Entrevistado 3	"Sim é, muitas decisões principalmente né porque hoje o que rege muito é a parte orçamentária. E eles sempre, eles quando, quando algumas decisões, principalmente no final de exercício agora quando tem parte orçamentária eles tomam bastante decisão nesses aspectos, pegam os relatórios com a gente aqui, parte orçamentária, até parte patrimonial pra ver como é que está o acompanhamento tem sim"

Entrevistado 4	"Não, ele não utiliza dessa informação para a tomada de decisão né, ele não utiliza. A informação que ele pega ali é pra conhecimento. Hoje a maioria deles não toma decisões em cima né, dessas informações. Ele, a informação dele do gestor, a decisão dele é em cima de orçamento . . . Então ele não utiliza as informações da contabilidade para tomada de decisão, a decisão deles hoje né que eu vejo, a maioria é em cima de orçamento"
Entrevistado 5	"Utilizam, mas eu acho que poderiam estar utilizando mais. . . eu acho que eles deveriam estar demandando mais do setor aqui de contabilidade algumas informações pra fins de tomada de decisão"
Entrevistado 6	"Sim, se utiliza, mas hoje essa informação ela é mais voltada a informações orçamentárias né, então os gestores sempre buscam a contabilidade pra informações, pra tomar decisões com base nas fontes orçamentárias uma vez que a informação de custo hoje não é uma realidade"
Entrevistado 7	"É principalmente depois de uma certa, de 2018 pra cá, que instituiu muito a questão de controle de pagamento, de controle, pela própria necessidade né, da instituição ter um controle melhor em termos do que está se pagando, então a própria pró-reitoria começou a olhar pra com o setor de contabilidade e pensar caramba, a gente podia ter essas informações eu não sabia . . . Então houve essa melhoria, mas ainda é muito longe assim do que se quer"

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Observa-se que, de acordo com os dados do questionário estruturado e as entrevistas, poucos gestores utilizam as informações contábeis fornecidas pelo departamento de contabilidade para tomada de decisão; quando há, essa demanda ainda é pequena, e, na maioria das vezes, seu uso ocorre apenas para questões voltadas ao orçamento. Esse resultado reafirma os achados de Padrones et al. (2017) quanto à limitação da informação de custos para a tomada de decisão, tendo em vista a baixa demanda de informações por parte dos gestores. A NBC T 16.11 prevê que, para que a informação de custos seja válida, precisa ser relevante, ao passo que deve auxiliar gestores na tomada de decisão, de forma que seja útil à gestão. Um ponto importante que pode elucidar tal desinteresse da gestão nas informações contábeis para tomada de decisão foi reportado por alguns entrevistados: "não adianta o contador aqui produzir a informação e passar ela para o gestor e ele ignorar né, porque geralmente é, não sei se em todas, mas há casos de gestores que não são técnicos" [Entrevistado 2]; "os gestores das universidades na, por excelência, eles são sempre acadêmico, ele tem muito mais ideias acadêmicas, ideia administrativa dele, ela é, vamos dizer assim, ela é mais estreita né" [Entrevistado 4]; "e nós temos também, grande sorte que nossa pró-reitora é contadora, ajudou bastante . . . a gente tem dificuldade também com os gestores, deles entenderem o que é custo né, uma boa parte entende é custo como apenas um orçamento que ele tem" [Entrevistado 5]; "não sei se porque nossa atual reitoria é do curso de administração, então de certa forma é, conhece da matéria, é mais da área, talvez se fosse de uma outra área . . . não sei se teriam a mesma percepção" [Entrevistado 6]; "o próprio gestor atual . . . ele tem uma visão muito ampla de gestão, e antes

de ser professor, ele trabalhou muito tempo em gestão, em empresa privada, então eles têm esse ponto de flexibilidade" [Entrevistado 7]. Tal fato foi aludido no estudo de Pacheco (2013) em que a falta de conhecimento por parte dos gestores e servidores são limitantes à implantação de um sistema de custos.

Verificou-se que, na percepção de alguns entrevistados, ter conhecimento/experiência na área ou formação técnica que possibilite o entendimento sobre custos contribui para a implantação de um sistema de custos. Quanto a isso, o item 4.3.8 afirma sobre os gestores possuírem conhecimento suficiente com relação a custos para tomada de decisão, e obteve média de 5,16. Desse modo, tem-se a importância da capacitação e especialização por parte dos gestores para assuntos que visem a melhorar a gestão dos recursos públicos dentro das instituições, como é o caso de um sistema de custos. No que se refere à implantação de um sistema devido à necessidade de melhoria dos processos gerenciais, o item 4.3.5 do questionário estruturado obteve média 7,18, sendo a maior nota da categoria, o que pode demonstrar que há uma inquietação para um melhor gerenciamento dentro das instituições.

O item 4.3.7 do questionário retrata sobre a influência dos objetivos de outras instituições para implantação de um sistema de custos, obtendo a média 4,86. Com relação a esse assunto, a Tabela 31 apresenta alguns relatos das entrevistas.

Tabela 31
Percepção dos Entrevistados quanto aos Objetivos de Outras Instituições

Respondente	Percepção
Entrevistado 1	"Pode ser, porque, até pela questão da comparabilidade, se não tem outras que fazem que tem lá um sistema de custo não tem como a gente comparar"
Entrevistado 2	"Porque se nenhum faz, vai ser raro um que vai fazer espontaneamente, e se tiver vários fazendo ou que não faz vai se sentir pressionado. E se, tem outro ponto, se alguns estão fazendo dá pra trocar uma certa experiência . . . mas com certeza se muitas não estão fazendo isso pode ter certeza que, assim, influencia as outras a não tomarem a iniciativa"
Entrevistado 3	"É quando a gente vai fazer alguns algumas modificações alterações verificar nos procedimentos a gente vai se basear pelo sarrafo mais alto né, assim não que nós estejamos implementados, mas quando formos implementar não é esse o fator que está deixando a gente de implementar, porque as outras não estão implementando, é a falta daquela capacidade ainda de começar a fazer, mas não, esse fator ele pouco influencia"
Entrevistado 4	"Acho que não, acho que o que influencia mesmo é a decisão do gestor. . . Então, é mais, é o gestor. A decisão é mais é dele, de ir buscar, né, não assim há porque eu sou a única universidade que não tenho centro de custos, que não trabalha custos, aí eu vou ter que trabalhar porque eu sou a única, eu não vejo que isso seja determinante não, isso não é o determinante"

Entrevistado 5	"Eu acho que ajudaria bastante se na época a gente tivesse um outro órgão semelhante que a gente pudesse trocar ideias e eu também acho muito importante e que deveria ter sido dado continuidade no âmbito do MEC né, porque as informações de custos elas devem ter um critério de comparabilidade. Então se cada universidade define um objeto de custo, fica difícil fazer isso né, no âmbito nacional, então eles poderiam estar definindo, não o objeto de custo, o centro de custo serão, obrigatoriamente toda universidade tem que apurar esse tipo, nesse formato, eu acho que facilitaria muito né, e teria uma padronização."
Entrevistado 6	"Olha, eu creio que influencia sim, se é umas gestões que todo mundo tá morno ainda, a tendência é que é, se a instituição não enxerga aquilo com uma informação útil, não é prioridade pra gestão e as demais universidades ainda não estão fazendo, não tem um prazo estabelecido pelos órgãos de controle pra que isso de fato seja implantado, então essa implantação ela vai continuar morosa e vai continuar ficando em segundo plano, até que haja uma pressão reversa né, que tenha uma pressão, que aí quando todo mundo começa a implantar e aí pra você não ficar pra trás, você acaba que vai na onda né, o efeito manada"

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

O assunto se mostrou divergente entre as falas, tendo em vista que 3 entrevistados concordam ser influente, e outros 3 apresentaram que possa ter pouca ou nenhuma influência. Outro assunto observado refere-se à comparabilidade. Os Entrevistados 1, 2 e 5 citaram tal fator como algo que poderia contribuir para a implantação de um sistema de custos, que facilitaria para as demais instituições. Esse quesito também foi mencionado pelo Entrevistado 7 em sua fala: "o grande diferencial dentro de um sistema de custo é você saber qual objeto de custo que se quer, e o modelo de gestão que vai se adotar . . . aí sim, você tem condições de mensurar, estabelecer critérios, grau de comparabilidade desse custo pra que você possa tomar decisão" [Entrevistado 7].

Quanto ao assunto reportado pelo Entrevistado 6, de um sistema de custos não ser prioridade, tal fato também foi mencionado pelo Entrevistado 4: "nós não temos pessoas disponíveis pra dizer olha você vai ficar 6 meses para implantar um sistema de custos, . . . ah nosso projeto é a implantação do sistema de custos, ah isso não é prioridade" [Entrevistado 4]. O Entrevistado 6 ressalta ainda: "o que é prioridade para um gestor pode não ser prioridade para o outro". Assim, observa-se novamente que o desinteresse por parte da gestão em não estabelecer como prioridade a mensuração dos custos acarreta prejuízos para a implantação de um sistema, o que não motiva os setores responsáveis a buscarem ferramentas e adequações para essa implementação. Nesse quesito, Costa Junior (2016) apresentou, em seu estudo, que o comprometimento da gestão é considerado um fator essencial.

A padronização citada pelo Entrevistado 5 na Tabela 31 também foi matéria de discussão pelo Entrevistado 7, juntamente com a questão da comparabilidade:

"E porque você começa a ter dentro da própria, do sistema confederado não é, um pensamento unificado em termos de gestão de custo, quando digo unificado, no sentido

de que eu vou ter como comparar né, o gerenciamento de custos da universidade federal A, com B, com federal C, com a D, com a federal E, com federal F, G, mesmo resguardando as suas particularidades, as suas especificidades né, mesmo resguardando questão de orçamento, de arrecadação, mas a estrutura de custo de gerenciamento de custo, ela deveria estar padronizada em todas as instituições federais. Esse é meu pensamento. Independente da questão orçamentária se você tem um orçamento maior ou menor, se a estrutura da universidade G é menor em relação a H né, mas você tem como, isso faz com que haja uma comparabilidade. . . . Essa comparabilidade ela é importante, e isso é fundamental, dentro hoje. Então pra que isso aconteça, todas as instituições de ensino superior, todas IFs deveriam ter, um pensamento único de estruturar um sistema de custo . . . então acho que se houver uma situação de padrão né, em todas instituições de ensino, facilita muito muito o processo, o modelo de gestão. E aí entra a gestão, pode entrar reitor, sair reitor, entrar reitora, sair reitora, continua estruturante. Por isso que eu sou é, partidário de um sistema de custos estruturante, mas para todos, pra todas as instituições e não cada um pegar um modelo, pegar seu sistema e fazer o seu sistema, não, isso não vai funcionar." [Entrevistado 7]

Assim, verifica-se que a padronização de um modelo de custos nas universidades federais brasileiras seria uma oportunidade que contribuiria fortemente para a comparabilidade entre as instituições, o que também tornaria o processo mais simplificado, por já se ter um modelo de gerenciamento de custos pré-definido. Assim, o item 4.3.7 justifica-se pela nota baixa (4,86), tendo em vista que os objetivos dos demais entes não impulsionam a implantação de custos, devido ao fato de a maioria das universidades não possuírem uma sistemática sobre custos.

Desse modo, diante dos dados apresentados, a Proposição 3 (P3), que retrata que os objetivos estratégicos e a limitação da utilização de informações geradas pelo setor contábil não motivam a implantação de um sistema de custos, pode ser validada, tendo em vista que, na percepção dos entrevistados, os gestores em sua maioria não utilizam as informações geradas pela contabilidade para tomada de decisão (com exceção de aspectos orçamentários), o que, por conseguinte, não motiva o setor de contabilidade para que gere informações de custos. Um dos pontos levantados nas entrevistas para essa possível limitação refere-se à formação profissional de muitos gestores, que, às vezes, não estão relacionadas com a área administrativa, e carecem um pouco do conhecimento sobre a temática. Os objetivos dos demais entes igualmente não se mostraram impulsionadores, tendo em vista que, na maioria das universidades federais, não há um sistema de custos efetivo em funcionamento.

4.3.4 Fator tecnologia

O fator contingencial tecnologia é tido dentro das instituições como um elemento necessário para a operação, em que inclui aspectos como *hardware*, *software*, entre outros

(Chenhall, 2003). Para este item, com base nos estudos anteriores, foram elaboradas as sentenças para o questionário estruturado, conforme Tabela 32.

Tabela 32

Sentenças do Questionário Survey quanto ao Fator Tecnologia

Item	Descrição
4.4.1	A capacitação profissional (treinamentos) contribui na implantação de um sistema de custos.
4.4.2	Para a implementação de um sistema de custos, é necessária a existência de uma equipe técnica especializada em gestão de custos capaz de implementar e atender às dúvidas geradas na alimentação do sistema.
4.4.3	Existem sistemas operacionais (<i>softwares</i>) instalados preparados para a adoção de um sistema de custos.
4.4.4	Existem equipamentos de informática (<i>hardwares</i>) que atendem à implementação de um sistema de custos.
4.4.5	Há uma equipe técnica especializada em custos capaz de implementar um sistema de custos.
4.4.6	Na entidade, existe um profissional com conhecimento em tecnologia, que possa dar suporte ao sistema de custos.
4.4.7	Os sistemas disponibilizados pela Administração Pública Federal, como SIAFI, SIORG, SIAPE, entre outros, são úteis para a implementação de um sistema de custos.

Fonte: Elaborada com base nos estudos de Cavichioli (2017), Fiorin (2017) e Rovaris (2018).

A estatística descritiva de acordo com os dados levantados, referente ao fator tecnologia, apresentam-se na Tabela 33.

Tabela 33

Estatística Descritiva - Fator Tecnologia

Item	Média	Mediana	Moda	Desvio-padrão	Variância da amostra	Curtose	Assimetria	Mínimo	Máximo
4.4.1	8,98	9	10	1,4356	2,0608	10,5541	-2,6799	2	10
4.4.2	8,20	8,5	10	2,0000	4,0000	1,9624	-1,4509	2	10
4.4.3	4,08	3	3	2,9818	8,8914	-0,9542	0,3187	0	10
4.4.4	6,68	8	10	3,2290	10,4261	-0,5052	-0,8133	0	10
4.4.5	4,08	4	0	2,9335	8,6057	-1,2447	0,0192	0	9
4.4.6	6,40	7	8	3,0170	9,1020	-0,4164	-0,7776	0	10
4.4.7	8,18	9	10	1,9555	3,8241	2,2607	-1,4398	2	10

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Na Tabela 33, observa-se que os valores médios das assertivas, na percepção dos respondentes, foram de 4,08 a 8,98. Quanto à curtose, as sentenças 4.4.1, 4.4.2 e 4.4.7 apresentam valores positivos, o que significa que os valores ficaram próximos à distribuição central. As demais sentenças (4.4.3, 4.4.4, 4.4.5 e 4.4.6) reportaram valores de curtose negativa, o que retrata um distanciamento, ou seja, os valores não estão concentrados em torno das medidas de tendências centrais.

A maior média verificada refere-se ao item 4.4.1 (8,98). Este quesito aborda a capacitação como um fator contributivo à implantação de um sistema de custos. Neste tópico, os entrevistados apresentaram alguns apontamentos:

Tabela 34
Percepção dos Entrevistados quanto à Capacitação Profissional

Respondente	Percepção
Entrevistado 1	"Sim, acho que seria interessante. Pras pessoas envolvidas né, na implantação de um sistema de custos"
Entrevistado 3	"Sim, porque vão restar dúvidas né, assim, na teoria você conhece um pouco, mas quando você vai para a aplicabilidade, nós temos um exemplo agora do Siads né, que nós estamos implementando o Siads, embora tenha diversos vídeos, umas situações, quando você chega na prática em si, que vai fazer, aí é que você vê que realmente tem que ter, tem que ter a capacitação, tem que ter alguém que acompanhe, mas aí, com certeza a capacitação é essencial"
Entrevistado 4	"Capacitação sim, para a implantação do sistema de custos, a capacitação de pessoal ela é essencial, não basta o gestor dizer assim olha vamos implantar um sistema de custo aqui e juntar 3 contadores, não, nós vamos ter que ter noção né, do custo, então essa capacitação é essencial"
Entrevistado 6	"Sim, extremamente necessário. Desde aquele que vai alimentar o sistema lá na ponta né, que vai alimentar a informação, porque é necessário que quem vai solicitar tenha ciência de pra onde vai esse, aquela despesa, pra que a gente possa alocar o custo de forma correta, como de quem vai operacionalizar, vai fazer a apuração dos custos né, forma manual né, pra conseguir tratar, escolher o critério de rateio mais adequado, compilar essas informações. A capacitação é essencial"
Entrevistado 7	"Sim, sim, é eu digo não só a capacitação, porque essa capacitação ela vem ao longo do... da existência da pessoa como profissional, mas qualificá-los em assuntos específicos relacionados a custos"

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Os dados retratam a importância da capacitação no processo de implantação de um sistema. Tal fato pode ser observado tanto nas falas dos entrevistados como no questionário estruturado, que, para esse item, obteve a maior nota. Ramos et al. (2020) apresentam que há a necessidade de capacitações e treinamentos para que se consiga extrair informações de custos que atinjam os objetivos propostos na literatura. Assim, a capacitação profissional se mostra

um fator impulsionador para a implantação de novos processos, de acordo com a percepção dos participantes.

O item 4.4.2, semelhantemente ao item anterior, também recebeu uma nota elevada, 8,20. Esse item apresenta a assertiva sobre a necessidade de uma equipe técnica especializada para a implantação de um sistema de custos. Em contrapartida, o item 4.4.5 retrata a existência na instituição quanto a essa equipe, e obteve a menor média da categoria, com 4,08. O item 4.5.6 também aborda sobre o tema, ao retratar a existência de um profissional da área de tecnologia que poderia dar suporte à implementação, e obteve média de 6,40.

Nesse quesito, os entrevistados apresentaram os seguintes pontos de vista: "o pessoal da parte da TI eu acho que pra mexer na implantação de um sistema assim, eles teriam que ter alguém com conhecimento da área contábil pelo menos . . . mas a equipe da TI eles tem capacidade, eu acho que questão só de uma certa qualificação" [Entrevistado 2]; "quanto à equipe técnica, é uma equipe técnica muito boa, agora se vai ter o suporte tecnológico que eu já não, não sei, não sei se eu saberia responder" [Entrevistado 3]; "a gente tem uma carência muito grande na área de TI" [Entrevistado 4]. Em complemento, têm-se os trechos dos Entrevistados 6 e 7:

"Nossa superintendência de tecnologia da informação, ela trabalha no seu limite, no limite, no limite, em relação à quantidade de servidores, a fila de demandas é enorme, tá certo, a fila de demandas é enorme, então cada vez que a gente precisa de uma implantação, de uma alteração que demanda alterações promovidas pela nossa superintendência de tecnologia, é um Deus nos acuda. . . . A parte de hardware né, de equipamentos, isso aí é tranquilo, mas a parte humana né, de adaptar é sistemas existentes pra essa implantação, é muito complicado . . . Então, hoje é, a nossa tecnologia da informação é um gargalo na implantação sim." [Entrevistado 6]

"Então custos o grande problema nosso ainda, aí esbarra numa outra coisa, é aí já vem a parte operacional no sentido de ter pessoas né, a secretaria de tecnologia, a parte de tecnologia é muito, é pequena, não tem, não tem muita gente pra desenvolver isso, e a gente esbarra na limitação de recursos humanos" [Entrevistado 7]

Observa-se que o fator tecnologia, no que se refere à equipe técnica especializada, é considerada impactante na implementação do sistema de custos. Verifica-se, ainda, que a baixa indicação no questionário estruturado quanto ao quesito de existir equipe técnica pode ser justificada, de acordo com a fala dos entrevistados, devido à falta de pessoal. Em suma, as instituições possuem um departamento de tecnologia para auxílio, contudo, falta disponibilidade, que pode estar relacionado ao excesso de demanda e escassez de servidores no setor. Esses resultados também foram identificados nos estudos de Cavichioli (2017) e Rovaris

(2018), em que indicaram que a falta de uma equipe técnica especializada para apoio prejudica a implantação de um sistema de custos.

Quanto aos recursos tecnológicos existentes, o questionário estruturado reporta média 4,08 e 6,68, no quesito da existência de *softwares* e *hardwares* na instituição, respectivamente. Sobre o tema, apresentam-se alguns fragmentos das entrevistas: "parte tecnológica sim, eu acho que é, é suficiente" [Entrevistado 1]; "não dá para você ficar é fazendo, trabalhando custos em planilha, uma hora sua planilha vai ficar gigante né . . . então a gente precisa sim, o tecnológico, o sistema tecnológico ele é também essencial" [Entrevistado 4]; "infelizmente nesse primeiro momento, não teremos um sistema informatizado e aí o trabalho a apuração vai ser braçal, certo, a apuração vai ser braçal . . . A parte de hardware né, de equipamentos, isso aí é tranquilo" [Entrevistado 6]; "a [Universidade X] em si, ela não tem uma estrutura formalizada mesmo, com um sistema" [Entrevistado 7]. De acordo com os dados, verifica-se a importância de se ter um *software* específico para a apuração dos custos, o que, de fato, impulsionaria a sua implementação. Desse modo, os dados levantados por meio do questionário estruturado e entrevistas reportam essa necessidade das universidades. Costa Junior (2016) reportou que, no processo de implantação de um sistema de custos, os ajustes nos sistemas são essenciais. Assim, a falta de sistemas adequados prejudica o processo (Cavichioli, 2017; Monteiro, 2018).

Com relação à contribuição dos sistemas estruturantes disponibilizados pela Administração Pública Federal para a implementação de um sistema de custos da instituição, a média do questionário estruturado foi de 8,18. Nas entrevistas, alguns trechos são referentes ao assunto:

Tabela 35

Percepção dos Entrevistados quanto aos Sistemas Estruturantes

Respondente	Percepção
Entrevistado 1	"SIAFI sim, SIORG sim, e SIAPE não sei te dizer, é com relação à informação de pessoal né"
Entrevistado 2	"Eu acho que se eles tiverem tudo com os cadastro certinho e tal eu acho que são úteis sim, principalmente o tesouro gerencial"
Entrevistado 3	"São úteis sim, com certeza eu acho que os dados básicos parte orçamentária, financeira, ali, nós temos o Tesouro gerencial que é uma ferramenta que ajuda bastante, SIAPE então, com certeza ajuda bastante. A parte orçamentária e financeira, patrimônio, puxa todo dele né dessa parte aí, do SIAFI, e SIADS agora né"
Entrevistado 4	"Contribui, mas ele sozinho não consegue né fazer todo o, toda a necessidade né, até porque não é muito a função deles né, mas eles contribuem muito, é o primeiro passo, a gente começa por aí, a gente já começa aproveitando o que tem e depois no possível a gente avança"

Entrevistado 5	"Sim, pra nós foi o SIAFI né, foi fundamental, então a gente passou daquele controle antigo que era feito em planilhas . . . , é não tinha uma, uma utilidade das informações e a gente passou a alimentar tudo pelo SIAFI né. Então o SIAFI eu acho que foi uma ferramenta fundamental pra gente iniciar essas tratativas"
Entrevistado 6	"Sim, sim, boa parte da, boa parte das informações vão ser extraídas desses sistemas né. O balancete das variações patrimoniais diminutivas vai vim do SIAFI né, os gastos com pessoal vão vim do SIAPE né"
Entrevistado 7	"Alguns sim outros tem que ser reformulado, repensado né, pra poder propiciar uma modelagem de gerenciamento de custo . . . você pode otimizar os sistemas que se tem, você não pode ficar refém deles, e eles ficarem te massificando, prejudicando"

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Como pode ser observado, os sistemas estruturantes disponibilizados hoje em dia para as universidades federais brasileiras são considerados essenciais no quesito da implantação de um sistema de custos. Esse resultado contrapõe-se aos achados de Cavichioli (2017), que destaca que os sistemas disponíveis pela administração pública federal e estadual para os municípios não se mostraram adequados para auxiliar a implantação. E também, em experiências internacionais, a não integração do sistema de custos juntamente com os demais sistemas estruturantes se mostrou como uma barreira para a implantação (Messias et al., 2018). Vale salientar um comentário de um dos entrevistados, que reporta a questão de que os dados devem ser lançados de forma correta (Entrevistado 2), para que, assim, possam, de fato, contribuir para a mensuração dos custos em se ter informações confiáveis.

Diante do exposto, a Proposição 4 (P4) pode ser validada, tendo em vista que, de acordo com os dados, o fator tecnologia, com a existência de equipe técnica especializada, equipamentos e sistemas adequados, é considerado essencial para a implantação de um sistema de custos na instituição. Contudo, verificou-se que a maioria das instituições pesquisadas ainda carecem de um *software* que atenda a um sistema de custos e também de uma equipe técnica especializada disponível para auxiliar no processo, pois, em algumas instituições, há limitação de recursos humanos na área.

4.3.5 Fator porte

O fator contingencial porte se refere ao tamanho da instituição, e pode ser avaliado por meio de diversas métricas, como quantidade de vendas, número de funcionários, lucro, entre outros (Chenhall, 2003). Quanto a este fator, de acordo com os estudos anteriores, elaborou-se o questionário estruturado com as seguintes assertivas:

Tabela 36
Sentenças do Questionário *Survey* quanto ao Fator Porte

Item	Descrição
4.5.1	A implantação de um sistema de custos é motivada pelo fato de a universidade ser uma entidade complexa, com diversas atividades (ensino, pesquisa e extensão).
4.5.2	Percebo que a necessidade de um sistema de gestão de custos na universidade é motivada pelo aumento de estudantes, requerendo novos espaços físicos, equipamentos, bolsas, entre outros.
4.5.3	A quantidade de alunos na universidade impulsiona a implementação de um sistema de custos.
4.5.4	A quantidade de servidores na universidade impulsiona a implementação de um sistema de custos.

Fonte: Elaborada com base nos estudos de Cavichioli (2017), Fiorin (2017) e Rovaris (2018).

A Tabela 37 apresenta a estatística descritiva com relação aos dados obtidos no questionário estruturado quanto ao fator porte:

Tabela 37
Estatística Descritiva - Fator Porte

Item	Média	Mediana	Moda	Desvio-padrão	Variância da amostra	Curtose	Assimetria	Mínimo	Máximo
4.5.1	6,78	8	10	3,1770	10,0935	0,0107	-1,0435	0	10
4.5.2	5,42	6	8	3,1369	9,8404	-1,0909	-0,3445	0	10
4.5.3	4,96	5	0	3,3195	11,0188	-1,1927	-0,0995	0	10
4.5.4	5,00	5	0	3,2576	10,6122	-1,1740	-0,2140	0	10

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

A Tabela 37 apresenta médias entre 4,96 e 6,78. Quanto à curtose, verifica-se que 3 das 4 afirmativas apresentam valores negativos, o que indica que os valores não estão concentrados próximos à medida central, ou seja, há maior distanciamento dos valores em torno da média. Apenas o item 4.5.1 apresentou curtose positiva, o que indica que, neste item, há uma proximidade dos valores em torno da média.

Entre as 4 assertivas, a que apresentou maior média foi a 4.5.1, que se refere à complexidade das atividades das instituições como motivadora da implantação de um sistema de custos. Quanto a este tópico, apresentam-se alguns trechos das entrevistas: "nós somos muito mais complexos, e eu acho que essa, acho não, essa complexidade dificulta também a implantação . . . então essa complexidade, ela também é um fator limitante né, para a implantação efetiva do sistema" [Entrevistado 4]; "essa estrutura complexa que nós temos na universidade principalmente, nessa divisão do nosso tripé e dos nossos macro processos

administrativos, é um desafio enorme pra alocação dos custos" [Entrevistado 6]. Em complemento, têm-se os fragmentos das entrevistas com os Entrevistados 5 e 7:

"As universidades são complexas né tem toda uma estrutura diferenciada. E até o pessoal brinca né, quem trabalha em universidade trabalha em qualquer órgão . . . Eu acho que mais dificulta né, porque são muito diversificado né, as ações das universidades né, são muitas áreas de frente né, ensino e pesquisa, extensão e agora tem inovação, tem empreendedorismo, a gente tem contrato com fundação de apoio, às vezes alguns contratos são executados mas não, não tem relação direta com o ensino, pesquisa e extensão, às vezes é pra executar um programa de governo né, um Ministério mas não está diretamente relacionado, às vezes não tem aluno envolvido. Então assim, eu acho que dificulta bastante essa diversidade que nós temos" [Entrevistado 5]

"Dependendo como você faz, de como se pensa, ela [complexidade] dificulta, mas se você criar um modelo de gestão, de forma que você busque, por exemplo, grau de comparabilidade, critérios de mensuração bem claros e definidos, e objetos de custos definidos claramente, vai contribuir, mas se você não fizer isso, essa complexidade vira contra você, ou seja, vira-se contra a gestão" [Entrevistado 7]

Com relação à quantidade de servidores e alunos como impulsionadores da implementação de um sistema de custos, as assertivas do questionário estruturado 4.5.2, 4.5.3 e 4.5.4 receberam, respectivamente, as médias 5,42, 4,96 e 5,00, o que pode ser considerado um baixo nível de concordância. Tal fato pode ser observado nas entrevistas, e, na Tabela 38, seguem alguns relatos:

Tabela 38
Percepção dos Entrevistados quanto ao Fator Porte

Respondente	Percepção
Entrevistado 1	"Não acho que impulsiona não, eu acho que a implantação independe desses números. Se tem menos alunos, menos servidores ou mais alunos, mais servidores, a implantação tem que se dar da mesma forma né"
Entrevistado 2	"Eu acho que quanto maior a instituição talvez seja mais necessário né, é vai estar ali diversos departamentos né, diversos cursos, diversas atividades ali também, então eu creio que, não que as menores é, não precisem, mas talvez o custo-benefício ali pra implantar um sistema mais complexo de custos não compensa"
Entrevistado 4	"Quanto maior, mais complexo é a implantação do sistema, mais vai se exigir do sistema né, mais robusto ele vai ser. Mas em compensação o benefício também vai ser maior, né. . . . Então quanto maior eu entendo que mais complexo é mais se exige dos centros de custo, mas o benefício também será maior."
Entrevistado 5	"Eu acho que não interfere, não tem interferência não. O que vai interferir é no valor daí né, mas na apuração em si acredito que não tem interferência"
Entrevistado 6	"Eu acredito que essa, essa não, não seria uma informação, um fator que afete né, a quantidade de alunos. É claro que quanto mais alunos, maior a universidade, mais complexa ela se torna e maior é o trabalho de apuração e alocação."

Entrevistado 7	"Desde que haja né, uma boa definição, uma boa estruturação, nos grau de comparabilidade, do modelo de gerenciamento de custo que se quer realmente, da estrutura de objeto de custo, entendeu, aí sim, isso não vai [impactar]"
----------------	--

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Como visto, quando questionados com relação ao tamanho em quantidade de servidores e alunos, a maioria dos participantes relatam esse fator como não sendo impactante para a implantação de um sistema de custos. Apontou-se a questão de haver maior necessidade e benefícios em instituições maiores. Outro ponto em destaque é que, se houver definições claras sobre quais modelos, métodos e objetos de custos a serem utilizados, a implantação de um sistema de custos independe do quantitativo de servidores e alunos. Tal resultado diverge dos estudos Cavichioli (2017) e Rovaris (2018), em que o porte se mostrou influenciador no processo de implantação. A explicação para tanto pode estar relacionada à medida do porte utilizada pelas pesquisas, que se refere à arrecadação, enquanto, nesta pesquisa, o perfil avaliado do porte refere-se à complexidade de tarefa e quantidade de alunos e servidores.

Em suma, a pesquisa quanto ao fator contingencial porte apresentou que a complexidade de atividades das universidades acaba se tornando um obstáculo, e, neste caso, independe do porte como quantidade de alunos e servidores. Desse modo, na percepção dos respondentes, a complexidade de atividades não foi vista como um impacto positivo, mas como dificultador da implantação, em que acaba se tornando um empecilho para as universidades. Esse resultado corrobora os estudos de Santos et al. (2016) e Petrassi et al. (2021), que identificaram dificuldades na implantação de um sistema de custos devido à complexidade e à dimensão dos produtos/serviços oferecidos.

Desse modo, a Proposição 5 (P5) não foi validada, tendo em vista que o fator complexidade mostrou-se impactante na implantação de um sistema de custos, contudo, de uma forma negativa, e os demais itens, como quantidade de alunos e servidores, de acordo com os dados analisados, não se mostraram influentes no processo de implantação.

4.3.6 Fator cultura organizacional

A cultura organizacional é um fator contingencial que se refere a uma extensão sociológica nas pesquisas sobre contingências (Chenhall, 2003). No setor público, a cultura organizacional e a resistência a mudanças são consideradas obstáculos à implantação de novos procedimentos (Monteiro, 2018). Para a identificação da percepção dos participantes quanto a esse fator, foram elaboradas as seguintes assertivas no questionário estruturado:

Tabela 39

Sentenças do Questionário *Survey* quanto ao Fator Cultura Organizacional

Item	Descrição
4.6.1	A falta de cultura da contabilidade de custos no setor público, em relação à utilização de um sistema de custos, é um dos grandes entraves para uma implantação bem-sucedida nos órgãos da administração federal.
4.6.2	A resistência de colegas de trabalho na alimentação dos sistemas dificulta a implantação e manutenção de um sistema de gestão de custos na universidade.
4.6.3	A Administração Pública Federal, salvo raras exceções, tem se restringido basicamente aos registros contábeis, deixando de buscar instrumentos de controle capazes de propiciar a medida e a avaliação dos resultados das ações governamentais.
4.6.4	A resistência a mudanças é um fator que dificulta a implantação de um sistema de custos na universidade.

Fonte: Elaborada com base nos estudos de Pacheco (2013), Santos et al. (2016), Fiorin (2017), Monteiro (2018) e Rovaris (2018).

A estatística descritiva quanto aos dados levantados no fator cultura organizacional são apresentados na Tabela 40.

Tabela 40

Estatística Descritiva - Fator Cultura Organizacional

Item	Média	Mediana	Moda	Desvio-padrão	Variância da amostra	Curtose	Assimetria	Mínimo	Máximo
4.6.1	8,10	9	10	2,1309	4,5408	0,8714	-1,2694	2	10
4.6.2	6,48	7	10	2,9154	8,4996	-0,7642	-0,5810	0	10
4.6.3	7,40	8	9	2,3819	5,6735	0,7401	-1,0836	0	10
4.6.4	7,58	8	8	2,2140	4,9016	1,0722	-1,2629	2	10

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Observa-se que as médias das assertivas apresentadas estão entre 6,48 e 7,58. Em relação à curtose, 3 das 4 sentenças reportaram resultados positivos, o que indica que os valores se encontram próximos à medida de distribuição central, ou seja, representa uma curva mais acentuada do que a distribuição normal. Apenas 1 assertiva apresentou curtose negativa, o que significa que, para este item, os valores possuem um distanciamento em relação à medida de tendência central.

A assertiva 4.6.1 apresentou a maior média da categoria (8,10), e se refere à falta de uma cultura sobre a contabilidade de custos nas instituições públicas. Nesse quesito, alguns relatos dos entrevistados foram observados: "Acho que tá na 4.320, que é lá da década de 60,

já se fala em custo . . . e não se tem, não se tinha uma rotina, não se tinha uma cultura de se fazer apuração de custo né, ainda, assim já caminhou bastante, mas eu diria que a gente ainda tá meio que engatinhando no setor público" [Entrevistado 5]:

"Um aspecto está relacionado à pessoa né, o comportamento, porque que ela vai gerar isso, e dentro disso a cultura organizacional é muito forte. E aí você tem que desnudar essa cultura, no sentido de aceitação né, de mudança. . . . Então eu, é, pra implantar um sistema de custo, na minha opinião que efetivamente funcione, eu já tenho que pensar no lado comportamental das pessoas, mudar primeiramente a cultura, tem que ter uma cultura de custos mesmo, e não uma cultura orçamentária especificamente que é o grande forte hoje, porque hoje tudo é orçamento, orçamento e se faz um discurso de orçamento que às vezes não é efetivamente o que é o correto, o adequado" [Entrevistado 7]

A falta de cultura de custos nos órgãos públicos também foi objeto do estudo de Ramos et al. (2020), em que retratam essa ausência de cultura como um entrave para a implantação de um sistema de custos. Arelado a essa falta de cultura nos órgãos públicos com relação a custos, investigou-se ainda sobre a resistência a mudanças e à alimentação dos sistemas por parte dos servidores, como empecilho para a implantação de um sistema de custos, em que, no questionário estruturado, obtiveram médias de 7,58 e 6,48, respectivamente. Os entrevistados foram questionados quanto a este tópico, e alguns fragmentos são apresentados na Tabela 41.

Tabela 41

Percepção dos Entrevistados quanto à Resistência a Mudanças

Respondente	Percepção
Entrevistado 1	"Não vejo resistência. Pode ser que tenha resistência se não tem pessoal assim né, disponível pra fazer, que vai sobrecarregar, pode ser que haja alguma resistência né"
Entrevistado 2	"E tem lugar que o pessoal tem má vontade, tem outros que o pessoal é, tem resistência quanto algum procedimento, mesmo sendo algo de exigência legal . . . Enfim, é tem resistência, tem resistência pra aplicação mas tem para o conhecimento e pra qualificação, que eu acho que é o pior que ainda que eles estão sem saber eles tão resistindo a uma coisa que eles nem conhecem, se eles fizerem um curso talvez eles teriam algum tipo de argumento técnico né pra pra questionar"
Entrevistado 3	"Qualquer mudança ela gera um certo desconforto né, pode ser que o desconforto ele seja pro lado bom ou pro lado mais, porque qualquer se você até muda um e-mail, por nós mesmo assim um e-mail que você usa hoje, exemplo o Gmail agora você vai usar o Yahoo, ele vai te gerar um desconforto mas nada que não seja ultrapassada, então não que seja uma barreira mas que um desconfortozinho pouco, mas que não chega a influenciar os trabalhos pessoal"

Entrevistado 4	"Não, não vejo. Os servidores é, maioria hoje nós tivemos né com a expansão das universidades, uma renovação muito grande dos servidores, então eles são sempre comprometidos. Eles não são obstáculos à implantação de sistemas, pelo contrário, muitos deles aprovam né, incentivam, eles têm essa noção. Não, não é, não vejo isso como impacto que são resistentes, não são. . . . Então essa expansão das universidades trouxe muitas pessoas novas, filosofias e ideias novas e compromissos novos. Então eles hoje, não são mais obstáculos. Antes, sim. Se você mudasse é um formulário, um papel, que ele era de formato retrato para paisagem, tinha colega que queria derrubar o setor e você tinha todo um problemão né. Hoje quando você fala, nós vamos mudar, da forma de retrato pra paisagem o colega já fala assim, por que que a gente já não elimina logo esse papel? Já elimina logo esse formulário?"
Entrevistado 5	"Sim isso sempre sempre tem né resistência, tem o que sempre quer continuar como estava sendo feito né, não sempre foi foi assim, vamos continuar assim, sem querer melhorar, sempre tem a resistência, mas aí a gente passa é isso, melhora aqui e ali, compensa assim você vai deixar de fazer isso, isso vai melhorar lá na frente e aí vai convencendo o pessoal a adotar as novas práticas"
Entrevistado 6	"O ser humano ele é avesso à mudança por natureza né, então sempre quando você vai tirar ele da sua zona de conforto, que vai trazer um procedimento novo, há sempre resistência às mudanças. . . . Então esse é um dos gargalos de implantação sim, a resistência, a cultura organizacional no que se refere à resistência a mudanças sempre é um problema na hora de se implementar novos, novas rotinas seja ela, sejam elas quais forem"
Entrevistado 7	"É claro que não é fácil, porque você vai ter que tirar, uma outra coisa, é mexer com a cultura do servidor público. E essa cultura do servidor público e de certas resistências né, é muito forte ainda no serviço público federal, não só no federal também nos estados, no município"

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Como pode ser observado, a maioria dos entrevistados relataram sentir resistência dos servidores na mudança e/ou instauração de novos procedimentos (Entrevistados 2, 5, 6 e 7), o que valida os dados obtidos no questionário estruturado, e em concordância com os achados de Monteiro (2018), que reportou dificuldades de implantação de novos sistemas devido à cultura organizacional pública e à forte resistência a mudanças. Um ponto relevante citado na fala do Entrevistado 5 refere-se a demonstrar como essas mudanças dentro da organização podem contribuir e trazer melhoria para as atividades como um todo. Esse aspecto foi recorrente na fala dos entrevistados: "teria que ter um setor específico no primeiro momento pra fazer essa implantação, pra disseminar isso na universidade como um todo, explicando a importância do setor de custos pra Universidade, pra tomada de decisão dos gestores, talvez essa seria a principal implicação" [Entrevistado 1]; "mas é assim, quando, quando se percebe que é para melhoria aqui no âmbito institucional nosso, no âmbito que eu trabalho ali, é não tem esse enfrentamento, tem sim uma união a mais pra tentar vencer" [Entrevistado 3]; "acho que ainda falta talvez, além dessa capacitação constante, às vezes uma conscientização da importância dessas informações né, que eles tenham consciência de que essa informação não é pra nós aqui da contabilidade, é pra gestão da universidade né, é para tomada de decisão" [Entrevistado 5];

"Então eu creio que a gente vai ter resistência sim, porque principalmente se aquele, se aquela, aquele, o que for afetado né, por isso, não perceber a utilidade e a importância do que está sendo implantado, correto, pra ele só vai, só vai vislumbrar que ele vai ter mais trabalho" [Entrevistado 6]:

"E esse era uma uma grande questão nossa [...] que queriam fazer manual, falei não, não precisa fazer manual, a gente precisa mostrar a importância de gestão de custo, do como gerenciar, e não manualisar esse custo, esse sistema, porque o sistema se faz, mas a cultura de usar o sistema, de entender e compreender o que significa, olhar a importância de um gerenciamento de custo pra uma entidade né, em todos os níveis, é que é fundamental. . . . Não é só a capacitar tecnicamente pra fazer os, implementar um sistema, mas pra ele mostrar a importância daquilo, culturalmente né, ou a importância em termos de identidade disso, o vínculo que se tem, a importância estratégica daquilo, o qual o compromisso que se tem e o comprometimento que a pessoa tem com o objetivo final a universidade ou instituição. . . . Porque se você não tiver isso, esse lado pra mostrar né, profissionais, ou próprios gestores, líderes, que mostra assim a importância dessa aceitação de mudanças, mas que aceitação de mudança seja benéfica pro servidor também, que seja construtivo né que não vá é, atrapalhar, que não vá prejudicar também um servidor, a gente tem que mostrar isso também." [Entrevistado 7]

Como visto, um dos pontos-chave identificados nas entrevistas foi essa importância em demonstrar a utilidade da informação de custos. Pode-se observar que, além de outros fatores essenciais sobre o tema, por exemplo, capacitações, legislação, equipamentos tecnológicos necessários, como visto nas seções anteriores, essa questão de se demonstrar, em como a informação de custos vai ser benéfica, demonstrar de forma prática a real utilidade dessa informação para os gestores, é um fator que se mostra forte com relação à mudança cultural das entidades. Para Santos et al. (2016), é evidente a necessidade de difundir a cultura relacionada à mensuração dos custos. Desse modo, se forem empenhados mais esforços para esse fator, é provável que se obtenha maior sucesso na implantação de um sistema de custos nas universidades federais brasileiras. Como observado por Costa Junior (2016), mudanças culturais são essenciais.

Outro tópico abordado quanto à questão da cultura organizacional foi com relação ao fato de a Administração Pública, em geral, ainda limitar-se à emissão de registros contábeis, e não a gerar informações mais gerenciais. Esse item, no questionário estruturado, obteve média de 7,40. Nas entrevistas, no tocante a este fragmento, a Tabela 42 apresenta alguns trechos relatados.

Tabela 42

Percepção dos Entrevistados quanto à Contabilidade Pública

Respondente	Percepção
Entrevistado 1	"É atualmente ela gera mais relatórios contábeis é pré-definidos, mais técnicos, mas que os gestores podem se basear nele também né"
Entrevistado 2	"Só para complementar né, não, não apenas os registros contábeis né, que inclusive estão cada vez mais automatizados . . . eu acho que cada vez mais vai ser gerar informações gerenciais, só que aí tem que ver se quem vai receber essa informação vai querer usar"
Entrevistado 3	"Mas em suma acredito que a contabilidade sim, ela evoluiu, ela está bem, só que tem que também saber usar tem que saber, o receptor saber utilizar"
Entrevistado 4	"Evoluímos, evoluímos, estamos sim gerando informações, tá. Às vezes, elas não estão sendo utilizadas, mas estamos sim gerando informações"
Entrevistado 5	"Não é, já, já mudou muito né, hoje pela própria política né do governo né pelos portais de transparência, pelos portais que se criam né, portal de compras, portal de custo, portal disso daquilo a transparência pública . . . Eu acho que não, não fica limitado só o registro não, eu acho que o registro em si é que está fadado a acabar . . . É, os registros são cada vez mais, vão se ficar por conta de sistemas né, automatizados"
Entrevistado 6	"Então hoje infelizmente eu concordo sim que as informações, que a contabilidade pública se limita às informações aos registros e informações basicamente da execução orçamentária, deixando de lado outras informações que seriam bastante úteis pro gestor. . . . Então a gente ainda tem um caminho árduo a percorrer até que a contabilidade pública passe a trazer mais informações, informações mais úteis pro gestor, além das informações de execução orçamentária e financeira"
Entrevistado 7	"É, infelizmente, por mais que coloque a nova contabilidade pública, mas não mudou praticamente nada né. Tá bom, mudou-se a filosofia tal, mas a cultura continua a mesma do gestor e raramente essa contabilidade é usada pra processo de tomada de decisão . . . Mas na essência ainda a contabilidade governamental, ainda estamos só na base do registro. Por quê? Porque os nossos gestores ainda não têm essa cultura de usar contabilidade para fins de tomada de decisão, no serviço público, ainda é muito fraco, posso dizer assim, pouco usual usar a contabilidade pra tomada de decisão. . . . A tendência é melhorar, mas hoje apesar das mudanças que foram, estão sendo feitas, na questão da contabilidade, mas nós temos ainda muito pra registro. Melhorou-se o registro, vamos colocar assim, melhorou-se realmente, hoje a separação com enfoque de patrimonial, com enfoque orçamentário, essa distinção, essa separação né, melhorou muito em termos de transparência e de registro contábil, porém, porém, o uso né dessas informações para a tomada de decisão, ainda é precária, por parte do gestor"

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Observa-se que, de acordo com a percepção dos participantes, a contabilidade pública em geral teve uma evolução na elaboração de relatórios pelo setor de contabilidade (Entrevistados 2, 3, 4, 5 e 7). Contudo, ainda há uma inquietação no que se refere à utilização efetiva da informação para a tomada de decisão (Entrevistados 2, 3, 4 e 7), conforme mencionado anteriormente na seção do fator contingencial estratégia, em que poucos gestores de fato utilizam as informações fornecidas pelo setor contábil para a tomada de decisão, e, quando isso ocorre, em geral, são mais relacionadas a questões orçamentárias. Nesse contexto, ressaltam-se os achados de Messias et al. (2018), que abordam o fato de a gestão pública muitas

vezes possuir o enfoque em se legitimar perante a comunidade, e não na busca por maior eficiência no gasto público. Há ainda, na administração pública, uma cultura pré-estabelecida de utilizar todo o orçamento do ano, muitas vezes sem a devida eficiência, para não sofrer cortes nos períodos seguintes (Holanda et al., 2010). Faz-se necessária essa mudança de paradigmas, de que os recursos públicos são ilimitados; seu gerenciamento precisa ser realizado de uma forma mais consciente, com maior qualidade.

Diante do exposto, pode ser validada a Proposição 6 (P6), que retrata que a resistência a mudanças e à cultura organizacional pública dificultam a implantação da contabilidade de custos. Contudo, verificou-se, mais além, que um fator que se mostra relevante quando o assunto é mudanças refere-se a demonstrar aos envolvidos a real utilidade e importância daquele novo procedimento, em perceber, de fato, como aquele novo mecanismo contribuirá para a melhoria no serviço público, para que, com isso, propicie um maior engajamento dos servidores/gestores na implantação de um sistema de custos nas universidades federais brasileiras.

4.3.7 Síntese dos resultados e demais achados

Com base no que foi exposto nas seções anteriores, o mapeamento do estágio de implementação demonstrou que a maioria das universidades federais brasileiras pesquisadas (62,5%) se encontra em estágio inicial de implementação de um sistema de custos, sendo que 28,57% dos respondentes assinalaram a escala 0, indicando que a instituição ainda não havia iniciado as tratativas ou discussões sobre o tema. No que diz respeito à importância de um sistema de custos, constatou-se que, na percepção dos contadores responsáveis e gestores de finanças/orçamento, um sistema de custos é relevante para a Administração Pública, visto que pode auxiliar a gestão em aspectos como economia de recursos, controle, tomada de decisão e ainda, servir como ferramenta para transparência social. Ressalta-se que para servir de apoio gerencial, a informação de custos deve ser utilizada de forma efetiva pelos gestores e, para contribuir com a transparência, sua divulgação deve ser de fácil entendimento.

Quanto aos fatores contingenciais ambiente, estrutura, estratégia, tecnologia, porte e cultura organizacional, segue a Tabela 43, que apresenta a síntese dos achados. Para os fatores que influenciam a implantação de um sistema de custos nas universidades federais brasileiras, sinalizou-se o grau de influência em positivo (+), ou seja, contribui para a implantação, e negativo (-), que dificulta a implementação de um sistema de custos.

Tabela 43
Síntese dos Resultados

Fatores Contingenciais	Proposições da Pesquisa	Influenciam/ Afetam	Não Influenciam/ Afetam	Resultado
Ambiente	P1: O fator contingencial ambiente, atrelado aos aspectos externos, como legislação, sociedade e órgãos fiscalizadores, impulsionam a implantação da contabilidade de custos nas universidades federais.	- Legislação (+) - Mídias (+) - Mudanças de Gestão (+ ou -)	- Mudanças Políticas Macro - Órgãos de Fiscalização - Sociedade	Proposição parcialmente validada
Estrutura	P2: A estrutura organizacional das universidades federais, de acordo com os fatores de falta de flexibilidade, contratação de novos funcionários, dificultam a implantação da contabilidade de custos.	- Inflexibilidade (-) - Ausência de Setor ou Comissão (-) - Manuais (+) - Falta de Recursos Humanos (-) - Rotatividade (-)		Proposição validada
Estratégia	P3: O fator contingencial estratégia, por meio da limitação da gestão em utilizar informações elaboradas pela contabilidade, bem como os objetivos estratégicos da organização, não motivam a implantação da contabilidade de custos nas universidades federais.	- Gestor com conhecimento técnico (+)	- Demanda dos gestores por informações - Objetivos das demais entidades - Peças Orçamentárias	Proposição validada
Tecnologia	P4: O fator tecnologia, com base na existência de conhecimento técnico especializado, equipamentos e sistemas adequados, contribuem para a implantação da contabilidade de custos nas universidades federais.	- Ausência de <i>Software</i> (-) - Capacitação (+) - Equipe Técnica Especializada (-) - Sistemas Estruturantes (+)		Proposição validada
Porte	P5: Quanto maior o porte das universidades federais, a partir da quantidade de alunos e servidores, complexidade de atividades (ensino, pesquisa e extensão), mais propício à implantação de sistemas de custos.	- Complexidade das atividades (-)	- Quantidade de Servidores e Alunos	Proposição não validada
Cultura	P6: A cultura organizacional no setor público, acompanhada pela forte resistência a mudanças, dificultam a implantação da contabilidade de custos nas universidades federais.	- Falta de Cultura de Custos (-) - Resistência a mudanças (-)		Proposição validada

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Observa-se que fatores, como legislação, mídias, elaboração de manuais, a existência de conhecimento técnico por parte dos gestores, capacitações e os sistemas estruturantes disponibilizados pela Administração Pública, contribuem para a implantação de um sistema de custos nas universidades federais brasileiras. Por outro lado, a inflexibilidade da estrutura das instituições, por exemplo, na criação de novos setores, a necessidade e rotatividade de pessoal, a ausência de um *software* específico e uma equipe técnica especializada para o auxílio na implantação, bem como a complexidade das atividades desenvolvidas, falta de uma cultura de custos e resistência a mudanças, mostraram-se como fatores que dificultam o processo. Esses achados estão em concordância com o estudo de Costa Junior (2016), que identificou a implementação de um sistema de custos viável, contudo, mostrou-se uma tarefa complexa, pois depende de muitos aspectos culturais, ajustes de sistemas e comprometimento da gestão.

Outro achado interessante refere-se ao relacionamento intraorganizacional, conforme relatado pela maioria dos entrevistados: "então eu acho que é um assunto bem complexo porque não depende só do setor da nossa pró-reitoria no caso, depende de muitos outros setores" [Entrevistado 1]; "então que não depende só de um servidor, então à frente de custos ela depende de um, vai ser por escala, vamos atingir certo nível aqui, certo nível aqui até se atingir esse objetivo . . . vai precisar de um engajamento, não só de um setor, mais de diversos setores" [Entrevistado 3]; "porque teve que envolver toda a universidade né, o custo não é no setor de contabilidade, no setor financeiro, toda a universidade tem que fazer parte, todos os gestores né são responsáveis pelas informações de custos" [Entrevistado 5].

"Uma vez que nós pra apurar o custo, dos serviços públicos, nós precisamos de informações de diversos setores da universidade, como também dos diversos sistemas estruturantes do governo federal . . . a contabilidade ela vai coordenar né, ela vai coordenar, mas pra que é, que a informação seja possível, a gente precisa de informações de diversos setores da instituição" [Entrevistado 6]

Desse modo, verifica-se que a implementação de um sistema de custos nas universidades federais brasileiras não depende apenas de um setor ou pessoas específicas, depende de vários setores em conjunto para que se consiga gerar uma informação confiável. Assim, tem-se a relevância do engajamento por parte de todos os departamentos, e, nesse quesito, reporta-se novamente à questão de demonstrar a importância de um sistema de custos para as áreas, a sua real utilidade, para que, assim, possa acarretar uma mudança na cultura de apuração de custos das universidades.

Outra contribuição apresentada pelo Entrevistado 7 refere-se à padronização de um sistema de custos para todas as universidades:

"Então acho que se houver uma situação de padrão né, em todas instituições de ensino, facilita muito muito o processo, o modelo de gestão. E aí entra a gestão, pode entrar reitor, sair reitor, entrar reitora, sair reitora, continua estruturante. Por isso que eu sou é, partidário de um sistema de custos estruturante, mas para todos, pra todas as instituições e não cada um pegar um modelo, pegar seu sistema e fazer o seu sistema, não, isso não vai funcionar" [Entrevistado 7]

A padronização de um sistema de custos, conforme mencionado pelo Entrevistado 7, poderia ser uma solução para a adoção e implantação de um sistema de custos nas universidades federais brasileiras em maior escala. Contudo, é oportuno que, caso haja essa padronização, avalie-se a estrutura e a forma de gestão mais adequada à realidade organizacional das universidades, de modo a ser um tema discutido entre as universidades para que se chegue a um modelo mais adequado: "eu penso que isso, quanto mais as instituições se unirem e trabalharem dentro de uma estrutura de custo, melhor" [Entrevistado 7].

Assim, após a apresentação das análises e discussões dos resultados da pesquisa, segue-se para as considerações finais.

5 Considerações Finais

A teoria contingencial parte do pressuposto de que fatores ambientais que norteiam as organizações são capazes de moldar as estruturas das instituições (Donaldson, 2001; Morgan, 2002). E, desse modo, não há uma estrutura ideal igual para todas, devido às características e especificidades de cada organização (Frezatti et al., 2009). Dessa forma, as organizações devem buscar o equilíbrio entre suas necessidades internas e os fatores que influem sobre a instituição (Morgan, 2002), no intuito de conhecer os fatores que as cercam e, assim, mitigá-los, quando for o caso, na busca pela melhora de seu desempenho (Marques, 2012).

Em vista disso, a teoria contingencial auxilia na compreensão de como as estruturas organizacionais são formadas. E tem-se por estruturas organizacionais diversos tipos de sistemas ou práticas realizadas pelas entidades (Marques, 2012), sendo, a contabilidade de custos, uma prática gerencial que pode ser observada sob a lente da teoria contingencial. Neste estudo, buscou-se analisar os fatores contingenciais nas universidades federais brasileiras, no intuito de responder à seguinte questão de pesquisa: *quais são os fatores contingenciais que afetam a implantação da contabilidade de custos nas universidades federais brasileiras e como esses fatores influenciam a sua adoção?*

Para tanto, realizou-se o mapeamento do estágio da implementação de um sistema de custos nas universidades federais brasileiras, bem como analisou-se a percepção de contadores e gestores quanto à importância de um sistema de custos e quanto aos fatores contingenciais ambiente, estrutura, estratégia, tecnologia, porte e cultura organizacional, a partir da análise de questionário *survey* e entrevistas semiestruturadas. O objetivo geral da pesquisa foi o de identificar os fatores que afetam a implantação da contabilidade de custos nas universidades federais brasileira sob a ótica da teoria contingencial e compreender como esses fatores influenciam a sua adoção.

O objetivo específico “a”, que orientava quanto ao mapeamento da implementação de um sistema de custos, demonstrou que 28,57% das universidades federais respondentes não iniciaram tratativas voltadas a implantação, visto que tais participantes, assinalaram a escala 0 em suas respostas. Quando segregados por níveis de implementação, constatou-se que a maioria (67,5%) das universidades estão em processo inicial de implementação, o que evidenciou ainda mais essa dificuldade no processo de implementação. Resultados estes que corroboram com os achados de Cavichioli (2017) e Padrones et al. (2017) que retratam sobre a implementação de custos em órgãos públicos encontrar-se em estágio embrionário.

Quanto ao objetivo específico “b”, que visava identificar a percepção dos contadores responsáveis e gestores da área de finanças e orçamento, quanto a importância de um sistema de custos, verificou-se que um sistema de custos é considerado relevante para a Administração Pública, tendo em vista que possibilita auxiliar a gestão em aspectos como melhora na alocação e economia de recursos, planejamento e tomada de decisão, transparência social. Contudo, tal relevância está vinculada à real utilização e clareza na divulgação dessas informações. Os achados corroboram com os estudos de Rosa et al. (2015), em que na percepção de contadores municipais catarinenses um sistema de custos é útil para o planejamento, tomada de decisão e transparência, e Ramos et al. (2020) que retratou em um instituto federal, que gestores e contadores possuem conhecimento sobre a importância, mas ainda não estão preparados para essa mudança.

Com relação aos objetivos específicos “c” e “d”, sobre o fator contingencial ambiente, analisaram-se fatores como legislação, órgãos de controle e fiscalização, sociedade em geral, cortes orçamentários, mudanças políticas e de gestão. Pode-se concluir que a legislação é considerada um fator de influência na implantação de um sistema de custos, tendo em vista a forte vinculação dos atos públicos à legalidade, tal fato corrobora os achados de Cavichioli (2017), que identificou o fator legislação como influenciador para os municípios paranaenses. Com relação aos órgãos de controle e fiscalização, identificou-se, na fala dos entrevistados, que há discussões, mas ainda carece de uma cobrança ativa das universidades, o que acaba por não impulsionar a implantação devido a essa falta de exigência. Essa situação está de acordo com o estudo realizado por Monteiro (2018), que retrata que uma maior cobrança dos órgãos fiscalizadores poderia mudar o cenário da baixa implantação da contabilidade de custos no setor público.

A sociedade em geral não se mostrou fator incentivante, pois não se vislumbra uma efetiva participação da sociedade quanto ao tema, o que confirma os achados de Rovaris (2018), em que movimentos sociais não se mostraram influentes no processo de implantação de um sistema de custos em um hospital público. Tais resultados diferem do pensamento de Ramos et al. (2020), que retrata a busca social por maior qualidade e transparência no gasto público, e tal fato não foi observado como impactante na implantação de um sistema de custos na percepção dos participantes da pesquisa. As mudanças políticas, de maneira macro, não afetam a implantação de um sistema de custos, contudo, quanto às mudanças de gestão, essas sim contribuem positiva ou negativamente, a depender da visão do gestor quanto a se apurar custos na organização. Quanto aos contingenciamentos, não se mostrou um fator impulsionador, sendo reportado que um sistema de custos contribuirá para o gerenciamento dos recursos, mas que

esse fator não afeta a sua implantação. Verificou-se, ainda, como fator influente, as mídias sociais, que, por certas vezes, apresentam informações distorcidas e acabam por impulsionar a divulgação de informações mais precisas pelas instituições.

Com relação ao segundo fator analisado, o fator estrutura, investigou-se a flexibilidade da organização, necessidade de criação de um novo setor e pessoal, a rotatividade e a criação de manuais. Nesse quesito, conclui-se que a inflexibilidade na estrutura administrativa das universidades federais brasileiras dificulta a implantação de um sistema de custos, em que a criação de um novo setor ou comissão seria um ponto necessário para melhorar o desenvolvimento da temática dentro das instituições. Por conseguinte, a necessidade de recursos humanos se mostrou outro ponto essencial, pois verificou-se a dificuldade nas falas dos entrevistados de disponibilidade de pessoal, para se dedicar ao avanço de um sistema de custos dentro da instituição, pois, em geral, os setores possuem outras atividades principais, e acabam dando prioridade para estas, o que propicia que a implantação de um sistema de custos fique para segundo plano. Esses resultados são consoantes ao estudo de Cavichioli (2017), em que a estrutura rígida nos municípios paranaenses e a necessidade de pessoal também se mostraram como empecilhos na implantação de um sistema de custos. A rotatividade de pessoal se mostrou fator influente, de modo que, se houver mudanças de pessoal, isso pode prejudicar a implantação, contudo, nos setores de contabilidade, há pouca rotatividade. Outro ponto refere-se à existência de manuais bem definidos, que auxiliam no desempenho das tarefas. A ausência de tais documentos prejudica a implantação de um sistema de custos, o que confirma o pensamento de Kawahara (2019), que descreve o mapeamento dos processos como fator contributivo para otimização e melhorias na área pública.

Quanto ao fator contingencial estratégia, foram analisados os objetivos estratégicos das universidades, a utilização das informações geradas no setor de contabilidade por parte dos gestores e os objetivos das demais universidades. Pode-se concluir que esses fatores não motivam a implantação de um sistema de custos nas universidades, tendo em vista que há pouca demanda dos gestores com relação às informações fornecidas pelo setor de contabilidade, e, quando ocorre, é mais sobre questões voltadas ao orçamento. Verificou-se, ainda, que, na percepção dos entrevistados, a formação profissional dos gestores pode ser considerada um fator limitador justificativo dessa baixa procura, e que muitas vezes falta interesse da gestão. Tais resultados atestam os entendimentos de: Pacheco (2013) sobre o baixo conhecimento técnico ser um fator limitante na utilização da informação de custos; Costa Junior (2016), que destaca a importância do comprometimento da gestão; e Padrones et al. (2017), que abordam a baixa demanda por parte dos gestores com relação ao uso da informação de custos. Quanto aos

objetivos estratégicos das demais universidades, do mesmo modo, não se mostrou impulsionador, tendo em vista que são poucas universidades que estão em processo de implantação de um sistema de custos.

Sobre o fator tecnologia, avaliaram-se os fatores de capacitação profissional, existência de *softwares*, *hardwares*, equipe técnica especializada e sistemas estruturantes. Conclui-se pela importância da capacitação profissional, como fator impactante à implantação de novos processos, corroborando com Ramos et al. (2020), que reportam a necessidade de capacitação para elaboração e utilização da informação de custo. Do mesmo modo, a existência de uma equipe técnica especializada e *softwares* específicos contribuem para a implantação de um sistema de custos, contudo, a realidade das universidades está na carência de disponibilidade desses fatores. Tal fato confirma os achados de Cavichioli (2017) e Rovaris (2018), quanto à falta de uma equipe técnica, e Monteiro (2018), quanto à não existência de sistemas adequados, que são fatores prejudiciais ao processo de implantação. Têm-se, ainda, os sistemas estruturantes da Administração Federal, que, de acordo com os resultados, contribuem para a implantação de um sistema de custos. Este último resultado está em desacordo com os achados de Cavichioli (2017), em que, na esfera municipal paranaense, os sistemas estruturantes não se mostraram contributivos.

No que se refere ao porte, investigou-se sobre a ótica da complexidade das atividades e quantidade de alunos e servidores nas universidades. Constatou-se que, nesse quesito, a complexidade das universidades federais brasileiras é um fator impactante que dificulta a implantação de um sistema de custos, o que corrobora os estudos de Santos et al. (2016) e Petrassi et al. (2021), que retratam a complexidade e quantitativo de produtos/serviços como barreiras na implantação de um sistema de custos. Com relação à quantidade de alunos e servidores, esse fator não se mostrou relevante para a implementação, sendo importante a instauração de um sistema de custos, independentemente desse fator, o que diverge dos achados de Cavichioli (2017) e Rovaris (2018), em que o fator porte foi considerado influenciador.

O último fator analisado foi a cultura organizacional. A partir da análise dos dados, conclui-se que há ainda uma falta de cultura de levantamento de custos, e que a resistência a mudanças é considerada um fator que dificulta a implantação de novos sistemas. Esses resultados reforçam os achados de Pacheco (2013), Monteiro (2018) e Ramos et al. (2020), em que a cultura e resistência a mudanças no setor público foram consideradas barreiras para a implantação de novos procedimentos. O estudo de Santos et al. (2016) demonstrou uma falta de cultura de apuração e controle de custos na grande maioria das Instituições Federais de Ensino Superior analisadas. Tal fato pôde ser validado nesta pesquisa. Assim, verifica-se que,

em pouco mais de 5 anos, não foram identificados avanços significativos culturais com relação à apuração e utilização da informação de custos, tendo em vista a baixa implantação nas universidades federais brasileiras e que o fator contingencial cultura organizacional se mostrou relevante na percepção dos participantes. A informação contábil no setor público tem evoluído ao longo dos anos, contudo, ainda é pouco utilizada para a tomada de decisão. Verificou-se que, para que haja uma mudança cultural nas organizações públicas, é imprescindível demonstrar a real utilidade da informação de custos, em como ela vai contribuir na melhora das atividades da gestão e da organização como um todo. Sem essa visibilidade, acaba por gerar desmotivação por parte dos envolvidos, pois, quando não há essa percepção efetiva de como e de que forma irá de fato beneficiar a instituição, a implantação de um sistema de custos acaba sendo preterida, por não ser prioridade.

Assim, verifica-se que alguns fatores considerados essenciais à implantação de um sistema de custos encontram-se limitantes às instituições analisadas, como a inflexibilidade em sua estrutura, necessidade de pessoal, falta de interesse da gestão, equipe técnica e *softwares* específicos, entre outros, que, de certa forma, dificultam a implantação nas universidades federais brasileiras. Outro ponto levantado é a utilidade dessa informação, em que é pertinente que se tenha um enfoque em se comunicar ou transmitir a sua real utilidade, em como um sistema de custos pode contribuir para a melhora na gestão e gasto público, pois, dessa forma, propiciaria maior interesse por parte dos gestores e envolvidos no processo. É essencial que gestores e contadores públicos tenham a ciência da utilidade dessa informação, visto que, a partir disso, haverá maior engajamento dos envolvidos na sua implementação, emergindo uma mudança cultural para a mensuração e utilização da informação de custos.

Notou-se que não há muitas discussões entre as universidades quanto à implantação de sistemas de custos. Essa falta de comunicação e interação entre as instituições pode, de certa forma, ser prejudicial, tendo em vista que acaba não se dando o devido valor ao tema. Verificou-se, ainda, que, nas instituições que estão com processos de implantação de custos em andamento, cada universidade possui sua metodologia e forma de apuração individuais. Além disso, em conversa com alguns dos entrevistados, até mesmo na própria universidade, entre os *campi*, há divergências na forma de lançamentos contábeis, o que prejudica na geração da informação contábil. Quando se refere a levantamento de custos, seria interessante se houvesse uma metodologia adequada a todas as universidades, de forma padronizada, tendo em vista que as funções essenciais das universidades giram em torno do ensino, pesquisa e extensão. Tal padronização facilitaria a aceitação e acatamento por parte das universidades de todas as regiões, além de contribuir para a comparabilidade entre elas.

Observa-se ainda que, enquanto não houver mais exigências, tanto do ambiente externo (órgão fiscalizadores, sociedade etc.) quanto do ambiente interno (gestores, servidores etc.), a implantação de um sistema de custos pode permanecer estagnada por mais um longo período. Desse modo, além de um modelo que servisse de subsídio às instituições, é essencial um maior engajamento de todos os envolvidos, principalmente dos gestores, em utilizar a informação, pois gerar informações de custos apenas para cumprimento de legislação e transparência, por exemplo, não trará benefícios efetivos que garantam a melhoria na utilização do recurso público. Gestores e contadores da Administração Pública necessitam de maior conscientização quanto à utilização das informações contábeis para fins gerenciais, de modo a buscarem continuamente a eficiência na alocação dos recursos públicos, tendo a ciência de que ele é limitado. Investimentos em recursos humanos para inovação em termos de mudanças culturais podem contribuir para a evolução do tema dentro das organizações públicas.

O estudo contribuiu para a literatura por estender pesquisas que envolvam teorias organizacionais, típicas da área privada, para entidades públicas. Neste estudo, a teoria contingencial reporta as contingências específicas identificadas no setor das universidades federais brasileiras. Como contribuições práticas, devido à baixa implantação de um sistema de custos nas universidades federais brasileiras, as dificuldades e pontos de vistas reportados nesta pesquisa podem auxiliar gestores e contadores das instituições, bem como órgãos de fiscalização e controle, a buscarem alternativas que visem a mitigar os fatores que dificultam tal implantação, e, assim, contribuam para o desenvolvimento da temática de maneira mais efetiva nas instituições.

A análise dos fatores contingenciais que impactaram a implantação de um sistema de custos limitou-se à pesquisa aos contadores responsáveis e gestores da área de finanças e orçamento. Para estudos futuros, sugere-se a avaliação de como a teoria contingencial pode ser aperfeiçoada para estudos de fenômenos na área pública, e ainda, recomenda-se a investigação do fenômeno da implantação de um sistema de custos nas universidades federais brasileiras sob a ótica de outras teorias, como a teoria institucional, tendo em vista que o fator cultural se mostrou relevante na percepção dos participantes, o que indica pertinência de estudo com maior profundidade sob a ótica institucional. Outra sugestão refere-se à expansão da pesquisa com demais gestores das universidades, como gestores de contratos, gestores de pessoas, gestores administrativos, entre outros, visto que esta pesquisa se limitou à área de finanças e orçamento, e, na pesquisa, verificou-se que há uma interdependência com os demais setores, quando se trata de custos.

Referências

- Albuquerque, N. A. D. (2017). *Framework sobre uso de custos na administração pública à luz das alavancas de controle: um estudo de caso no Governo Federal* (Dissertação de Mestrado). Universidade de Brasília - UNB, Brasília, DF, Brasil. Recuperado de <https://repositorio.unb.br/handle/10482/31363>
- Amaral, N. A. D. L., Bolfe, C., Borgert, A., & Vicente, E. F. R. (2014). O sistema de custos do governo federal e as responsabilidades dos contadores das IFES. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 19(2), 23-39.
- Amaro, H. D. (2014). *Influência de fatores contingenciais no desempenho acadêmico de discentes do curso de Ciências Contábeis de IFES* (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal do Paraná - UFPR, Curitiba, PR, Brasil.
- Bardin, L. (2010). *Análise de conteúdo: Laurence Bardin*. São Paulo: Edições 70.
- Bentes, A. C. L. (2015). *Um modelo de apuração de custos/aluno aplicado ao Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Amazonas-IFAM* (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal do Amazonas - UFAM, Manaus, AM, Brasil. Recuperado de <https://tede.ufam.edu.br/handle/tede/5108>
- Blocher, E. J., Chen, K. H., Cokins, G., & Lin, T. W. (2007). *Gestão estratégica de custos* (3a ed.). São Paulo: McGraw-Hill.
- Bornia, A. C. (2010). *Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas* (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Carvalho, T. S. F. (2017). *Custo do ensino da graduação na UFPB: uma análise da evolução dos custos por departamento no Campus I* (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal da Paraíba - UFPB, João Pessoa, PB, Brasil. Recuperado de <https://repositorio.ufpb.br/jspui/handle/123456789/14538>
- Cavichioli, D. (2017). *Fatores contingenciais que afetam a implementação do subsistema de informação de custos do setor público (SICSP) na percepção dos controllers e contadores municipais* (Dissertação de Mestrado). Universidade Estadual do Oeste do Paraná - Unioeste, Cascavel, PR, Brasil. Recuperado de <http://tede.unioeste.br/handle/tede/3446>
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, organizations and society*, 28(2-3), 127-168.
- Costa, R. P., Ferreira, H. A. S., & Saraiva Júnior, A. F. (2010). *Preços, orçamentos e custos industriais*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Costa Júnior, F. T. (2016). *Gestão de custos no setor público: análise da viabilidade de implantação do sistema de informações de custo do Governo Federal (SIC) no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Paraíba (IFPB)* (Dissertação de Mestrado Profissional). Universidade Federal do Rio Grande do Norte - UFRN, Natal, RN, Brasil. Recuperado de <https://repositorio.ufrn.br/jspui/handle/123456789/21354>

- Costa, A. P. (2019). *Gestão de custos em uma instituição federal de ensino: proposta de modelo de apuração com base no custeio ABC* (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal de Alfenas - UNIFAL, Varginha, MG, Brasil. Recuperado de <https://bdtd.unifal-mg.edu.br:8443/handle/tede/1371>
- Decreto 93.872, de 23 de dezembro de 1986*. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm
- Decreto 6.976, de 07 de outubro de 2009*. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6976.htm
- Donaldson, L. (2001). *The contingency theory of organizations*. Sage.
- Espejo, M. M. D. S. B. (2008). *Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada* (Tese de Doutorado). Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, SP, Brasil. Recuperado de <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/td-30062008-141909/pt-br.php>
- Fagundes, J. A., Soler, C. C., Feliu, V. R., & Lavarda, C. E. F. (2008). Proposta de pesquisa em contabilidade: considerações sobre a Teoria da Contingência. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 13(2).
- Fiirst, C. (2016). *Contradições, práxis e forças externas que impulsionaram a gênese da mudança institucional para implantação do sistema de custos em um município brasileiro* (Dissertação de Mestrado). Universidade Regional de Blumenau - FURB, Blumenau, SC, Brasil. Recuperado de http://www.bc.furb.br/docs/DS/2016/362369_1_1.pdf
- Fiorin, I. (2017). *Percepções sobre sistemas de custo aplicado ao setor público: uma análise na Universidade Federal do Espírito Santo* (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal do Espírito Santo, Vitória, ES, Brasil. Recuperado de <http://repositorio.ufes.br/handle/10/8867>
- Frezatti, F., Rocha, W., Nascimento, A. R., & Junqueira, E., R. (2009). *Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. São Paulo: Atlas.
- Gil, A. C. (2008). *Métodos e técnicas de pesquisa social* (6a ed.). São Paulo: Atlas.
- Gorla, M. C., & Lavarda, C. E. F. (2012). Teoria da contingência e pesquisa contábil. *Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace*, 3(2).
- Guerra, A. R. (2007). *Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência* (Dissertação de Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, SP, Brasil. doi:10.11606/D.12.2007.tde-24052007-085106. Recuperado de www.teses.usp.br
- Hofstede, G. (1984). The cultural relativity of the quality of life concept. *Academy of Management review*, 9(3), 389-398.

- Holanda, V. B., Lattman-Weltman, F., & Guimarães, F. (Orgs.) (2010). *Sistema de Informação de Custos na Administração Pública Federal: uma política de Estado*. Rio de Janeiro: FGV. Recuperado de http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/7725/CPDOC_SistemaDeInformacaoCusto.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Kawahara, L. K. (2019). *Análise dos subprocessos de um departamento para verificação da distribuição de técnicos administrativos: um estudo de caso em uma instituição pública de ensino superior* (Dissertação de Mestrado). Universidade Estadual do Oeste do Paraná - Unioeste, Foz do Iguaçu, PR, Brasil. Recuperado de <http://tede.unioeste.br/handle/tede/4352>
- Lawrence, P. R., & Lorsch, J. W. (1967). Differentiation and integration in complex organizations. *Administrative science quarterly*, 1-47.
- Lei 4.320, de 17 de março de 1964*. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm
- Lei 200, de 25 de fevereiro de 1967*. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm
- Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm
- Lei 10.180, de 06 de fevereiro de 2001*. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10180.htm
- Machado, A. M. D. O. (2020). *Custos por aluno de graduação levantados no período de 2009 a 2016, no Centro de Ciências Agrárias, Campus II da UFPB* (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal da Paraíba - UFPB, João Pessoa, PB, Brasil. Recuperado de <https://repositorio.ufpb.br/jspui/handle/123456789/18090>
- Machado, N., & Holanda, V. B. D. (2010). Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 791-820.
- Magalhães, E. A., Silveira, S. D. F. R., Abrantes, L. A., Ferreira, M. A. M., & Wakim, V. R. (2010). Custo do ensino de graduação em instituições federais de ensino superior: o caso da Universidade Federal de Viçosa. *Revista de Administração Pública*, 44(3), 637-666.
- Marques, K. C. M. (2012). *Custeio alvo à luz da teoria da contingência e da nova sociologia institucional: estudo de caso sobre sua adoção, implementação e uso* (Tese de Doutorado). Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Martins, E. (2003). *Contabilidade de custos (Vol. 9)*. São Paulo: Atlas.

- Martins, G. L. (2018). *Análise do atual sistema de custos nos restaurantes universitários e estudo das diretrizes para seu aperfeiçoamento na Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS)* (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS, Porto Alegre, RS, Brasil. Recuperado de <http://hdl.handle.net/10183/182352>
- Matias, G. M. G. (2018). *Informação de custos em instituições públicas de ensino técnico e tecnológico: um instrumento de apoio ao processo de tomada de decisão* (Dissertação de Mestrado). Universidade Estadual Paulista - Unesp, Guaratinguetá, SP, Brasil. Recuperado de <http://hdl.handle.net/11449/180639>
- Messias, D., Ferreira, J. C., & Soutes, D. O. (2018). Gestão de custos no setor público: um panorama de experiências internacionais. *Revista do Serviço Público*, 69(3), 585-604.
- Ministério da Fazenda (2015). Subsecretaria de Planejamento, Orçamento e Administração. *Manual de Mensuração dos Custos* (2a ed.). Recuperado de <https://www.gov.br/economia/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/integra/programas-antiores/pmimf/frentes-de-atuacao/frente-de-custos/download-de-arquivos/manual-de-mensuracao-dos-custos-do-mf-2016-2a-edicao.pdf>
- Monteiro, B. R. P., Pereira, M. C. E., Santos, W. V., & Holanda, V. B. (2010). O processo de implantação do sistema de informação de custos do Governo Federal do Brasil. *I Congresso Informação de Custo e Qualidade do Gasto no Setor Público* (pp. 1-14).
- Monteiro, R. P. (2018). Análise Exploratória dos Fatores de Importância e Barreiras para a Implantação da Contabilidade de Custos no Setor Público Brasileiro. *Revista de Administração, Sociedade e Inovação*, 4(1), 71-89.
- Morgan, G. (2002). *Imagens da organização: edição executiva* (G. G. Goldschmidt, Trad.) (2a ed. 4a reimp.). São Paulo: Atlas.
- Nottar, D. I. S., Bottcher, E. M. A., & Soutes, D. O. (2020). Uma meta-análise qualitativa da produção científica nacional sobre custos no setor público, com ênfase em experiências das instituições de ensino. *Anais do VI Congresso Brasileiro em Gestão de Negócios*.
- Oliveira, I. R. (2019). *Proposta de um modelo de identificação, mensuração e acumulação de custos para a Universidade Federal de Juiz de Fora* (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal de Juiz de Fora, Juiz de Fora, MG, Brasil. Recuperado de <https://repositorio.ufjf.br/jspui/handle/ufjf/11453>
- Ostroski, J. (2019). *Gestão econômica da estrutura administrativa de uma unidade de ensino superior pública: uma abordagem fundamentada na análise de custos* (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, RS, Brasil. Recuperado de <http://hdl.handle.net/10183/197209>
- Pacheco, E. N. (2013). Gestão de custos na administração: metodologia de custeio baseado em atividades apresentado para Universidade do Estado de Mato Grosso—UNEMAT. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Padrones, K. G. D. S. A., Santos, W. J. L., & Colares, A. C. V. (2017). Implantação do Sistema de Informação de Custos no Setor Público: a Experiência do Governo Federal Brasileiro. *Science of Human Action*, 2(1), 68-98.

- Petrassi, A. C. M. A., Bornia, A. C., Pamplona, E. O., & Leite, M. S. A. (2021). Discussão teórica sobre o estado da arte do tema gestão de custos em universidades. *Anais XVII Congresso Internacional de Custos–Sevilla*.
- Ramos, A. L. M., Leone, R. J. G., Souza, L. A., Cruz, V. L., & Júnior, L. A. F. (2020). Gestão de custos aplicada ao Setor Público: percepções de gestores e contadores no IFRN. *Desenvolve Revista de Gestão do Unilasalle*, 9(3), 77-93.
- Resolução 1.366, de 25 de novembro de 2011. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Recuperado de https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1366.pdf
- Ribeiro, R. P. (2018). *Demonstração do resultado econômico: um estudo sobre a eficiência na aplicação dos recursos públicos em uma universidade pública federal do semiárido potiguar* (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal Rural do Semi-Árido - UFERSA, Mossoró, RN, Brasil. Recuperado de <http://repositorio.ufersa.edu.br/handle/prefix/1067>
- Rosa, F. S., Silva, L. C., & Soares, S. V. (2015). 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. *Contabilidade y Negocios*, 10(19), 27-42.
- Rovaris, N. R. S. (2018). Fatores contingenciais que afetam a implementação de um sistema informacional de custos: o caso de um hospital público do oeste do Paraná (Dissertação de Mestrado). Universidade Estadual do Oeste do Paraná - Unioeste, Cascavel, PR, Brasil. Recuperado de http://tede.unioeste.br/bitstream/tede/4311/5/NICOLE%20ROVARIS_2018.pdf
- Santos, M. R., Costa, F., & Voese, S. B. (2016). Causas da (não) utilização de sistemas de apuração de custos pelas instituições federais de ensino superior. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- TCU (2004). *Acórdão 1078/2004 - Segunda Câmara - TCU*. Recuperado de http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/RELAC/20051206/GERADO_TC-43154.pdf
- TCU (2014). *Tribunal de Contas da União - Dez passos para a boa governança*. Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão.
- Yin, R. K. (2001). *Estudo de caso: planejamento e métodos*. (D. Grassi, Trad.). (2a ed. 3a reimp.) Porto Alegre: Bookman.
- Zuliani, M. H. (2019). *Custo por aluno de graduação e de cursos técnicos em uma universidade federal: um estudo de caso* (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal do Triângulo Mineiro - UFTM, Uberaba, MG, Brasil. Recuperado de <http://bdt.d.ufem.edu.br/handle/tede/719>
- Woodward, J. (1965). *Industrial organization: Theory and practice*. Oxford: Oxford University Press.

Apêndice A – Questionário Estruturado de Pesquisa

Prezados,

Esta pesquisa tem por objetivo identificar os fatores que afetam a implantação da contabilidade de custos nas Universidades Federais Brasileiras, sob a ótica da Teoria Contingencial, e compreender como esses fatores influenciam a sua adoção, sendo requisito para a conclusão do Mestrado em Contabilidade ministrado pela Universidade Estadual do Oeste do Paraná (Unioeste).

O questionário é composto por 4 (quatro) seções e preenchê-las levará apenas alguns minutos. As respostas serão tratadas de forma conjunta e fica garantido o sigilo das informações, destacando que não é necessária a identificação do participante. Antes de respondê-lo, informamos sobre a necessidade de leitura e ciência no Termo de Consentimento Livre Esclarecido - TCLE, apresentado na próxima seção.

Desde já, conto com a sua colaboração e agradeço pela disponibilidade e tempo despendido. Pesquisa realizada pela estudante do curso de Mestrado em Contabilidade da Unioeste Daiane Inacio da Silva Nottar, sob orientação do professor Dr. Aládio Zanchet.

TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

Título do Projeto: Contabilidade de Custos no Setor Público: fatores que afetam sua implantação sob a ótica da Teoria Contingencial

Certificado de Apresentação para Apreciação Ética – “CAAE” N° 51369021.0.0000.0107

Pesquisador para contato: Daiane Inacio da Silva Nottar

Telefone: (45) 99945-3612

Endereço de contato (Institucional): Rua Universitária, 2069 - Sala 85 - 3º andar - Bairro Universitário - 85819-110 - Cascavel - PR

TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO - TCLE

Convidamos você a participar de uma pesquisa sobre a contabilidade de custos no setor público. O objetivo estabelecido é o de identificar os fatores que afetam a implantação da contabilidade de custos nas universidades federais brasileiras sob a ótica da teoria contingencial, e compreender como esses fatores influenciam a sua adoção, e têm o propósito, a partir da identificação desses fatores, de possibilitar às organizações públicas, especialmente as universidades federais brasileiras, realizarem adequações que contribuam para a melhora no seu desempenho, tendo em vista que a instauração de mecanismos que auxiliam no planejamento e gestão dos recursos financeiros, como é o caso da contabilidade de custos, é importante para melhorar a eficiência da administração pública. Para que isso ocorra, você será submetido a responder um questionário *survey* composto por questões objetivas. No entanto, a pesquisa poderá causar a você riscos relacionados ao desconforto que podem ocorrer quanto ao receio de identificação, interferências na rotina diária e repercussões. Como precauções, asseguramos a confidencialidade, a privacidade e a proteção da imagem.

Se ocorrer algum transtorno, decorrente de sua participação em qualquer etapa desta pesquisa, nós, pesquisadores, providenciaremos acompanhamento e assistência imediata, integral e gratuita. Havendo a ocorrência de danos, previstos ou não, mas decorrentes de sua participação nesta pesquisa, caberá a você, na forma da Lei, o direito de solicitar a respectiva indenização.

Também, você poderá, a qualquer momento, desistir de participar da pesquisa sem qualquer prejuízo. Para que isso ocorra, basta informar, por qualquer modo que lhe seja possível, que

deseja deixar de participar da pesquisa e qualquer informação que tenha prestado será retirada do conjunto dos dados que serão utilizados na avaliação dos resultados.

Você não receberá e não pagará nenhum valor para participar deste estudo, no entanto, terá direito ao ressarcimento de despesas decorrentes de sua participação.

Nós, pesquisadores, garantimos a privacidade e o sigilo de sua participação em todas as etapas da pesquisa e de futura publicação dos resultados. O seu nome, endereço, voz e imagem nunca serão associados aos resultados desta pesquisa, exceto quando você desejar. Nesse caso, você deverá assinar um segundo termo, específico para essa autorização, e que deverá ser apresentado separadamente deste.

As informações que você fornecer serão utilizadas exclusivamente nesta pesquisa. Caso as informações fornecidas e obtidas com este consentimento sejam consideradas úteis para outros estudos, você será procurado para autorizar novamente o uso.

Caso você precise informar algum fato ou decorrente da sua participação na pesquisa e se sentir desconfortável em procurar o pesquisador, você poderá procurar pessoalmente o Comitê de Ética em Pesquisa com Seres Humanos da Unioeste (CEP), de segunda a sexta-feira, no horário das 8h às 15h30, na Reitoria da Unioeste, sala do Comitê de Ética, PRPPG, situado na rua Universitária, 1619 – Bairro Universitário, Cascavel-PR. Caso prefira, você pode entrar em contato via Internet pelo e-mail: cep.prppg@unioeste.br ou pelo telefone do CEP, que é (45) 3220-3092.

() Declaro estar ciente e suficientemente esclarecido sobre os fatos informados neste documento.

SEÇÃO 1 – Perfil do Respondente

Universidade (sigla): _____

Gênero:

() Masculino () Feminino () Outro

Faixa etária:

() até 25 anos () 26 a 35 anos () 36 a 45 anos () 46 a 55 anos () mais de 55 anos

Grau de Escolaridade:

() Ensino Médio () Ensino Médio Técnico () Graduação () Especialização
() Mestrado () Doutorado () Outro

Área de Formação:

() Administração () Ciências Contábeis () Economia () Direito () Outro

Tempo de Serviço Público:

() até 05 anos () de 06 a 10 anos () de 11 a 15 anos () de 16 a 20 anos () acima de 20 anos

Cargo Atual:

() Contador () Administrador () Economista () Professor () Técnico em Contabilidade
() Assistente em Administração () Outro

Função Desempenhada:

() Contador responsável

Apêndice B – Roteiro de Entrevistas Semiestruturadas

PARTE 1 – Dados do Entrevistado

- Idade:
- Cargo:
 - Tempo no cargo:
- Função Exercida:
 - Tempo na função:
- Funções ou atividades exercidas anteriormente:
- Formação Acadêmica:

1) Como você avalia o seu conhecimento sobre custos na área pública? (Manual de Informações de Custos, Portal de Custos do Governo Federal, NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público, Minuta da NBC TSP 3 Custos no Setor Público)

PARTE 2 – Mapeamento sobre a Implantação de Custos

1) A universidade possui algum sistema de mensuração de custos? Se sim, em que estágio se encontra a implantação?

PARTE 3 – Percepção quanto à Importância sobre Custos no Setor Público

- 1) Conte-me um pouco sobre sua percepção quanto a mensurar custos no setor público. Você acha que isso pode contribuir para melhor alocação dos recursos de forma mais efetiva e eficiente? Ou até mesmo reduzir desperdícios?
- 2) Na sua percepção, um sistema de informação de custos confiável vai trazer benefícios para o planejamento e gestão dos recursos da universidade? Por quê?
- 3) Apurar custos e torná-lo disponível para o público é uma forma de ser mais transparente com a sociedade em geral? Qual sua percepção sobre isso?

PARTE 4 – Fatores Contingenciais

Ambiente

- 1) Conte-me um pouco sobre a questão dos custos no setor público. Essa ideia de mensurar e conhecer os custos da universidade, na sua percepção, surgiu de qual necessidade principal?
- 2) Na sua percepção, a implementação do sistema de custos é impulsionada pela sociedade em geral? Pela exigência de mais transparência dos entes públicos?
- 3) E quanto à legislação e aos órgãos fiscalizadores? Na sua opinião, esses fatores impulsionam a implantação de um sistema de custos na universidade?
- 4) O fato de estarmos passando por grandes contingenciamentos de recursos públicos por parte do governo federal pode incentivar o uso das informações de custos? Por quê?
- 5) E as mudanças políticas, seja por processos eleitorais ou mudanças de gestão, interferem na implantação?

Estrutura

- 1) Como é a forma em que a universidade é estruturada? É por departamentos? Setores? É uma estrutura flexível ou mais inflexível?

- 2) Na sua percepção, essa estrutura dificulta a implantação de custos? Por quê?
- 3) Como é a rotatividade de servidores nos setores? Há muita rotatividade de pessoal?
- 4) Em caso positivo, você percebe que esse poderia ser um fator que dificulta na implantação de uma nova ferramenta na organização, como no caso da contabilidade de custos?
- 5) Na sua opinião, há pessoas suficientes para realizarem esta atividade? Seria necessário um departamento específico sobre custos?
- 6) Quando há uma nova prática organizacional na universidade, como é o processo de implantação? A universidade elabora algum tipo de manual? Isso poderia dificultar a implementação de um sistema de custos?

Estratégia

- 1) A forma como são definidos os programas de governo nas peças orçamentárias, ou seja, para a elaboração do PPA, LDO, LOA, tem impactos na implantação de um sistema de custos da universidade?
- 2) Na sua percepção, a informação de custos auxilia para o atingimento dos objetivos orçamentários da instituição, definidos nas peças orçamentárias?
- 3) A implementação de um sistema de custos é influenciada pela necessidade de melhoria dos processos gerenciais? Os gestores utilizam as informações fornecidas pelo setor de contabilidade para a tomada de decisão?
- 4) Os objetivos estratégicos das demais universidades influenciam a implementação de custos? Por exemplo, se outras instituições estivessem implantando o sistema de custos.

Tecnologia

- 1) Para o sucesso da implantação de um sistema de custos, seria necessária a capacitação de pessoal? Na sua percepção, os gestores ou pessoas envolvidas possuem conhecimento técnico para tomar decisões com base nessas informações?
- 2) Como é a parte de tecnologia da universidade? É suficiente para que atenda a um sistema de custos? Como *hardwares*, *softwares*, equipe técnica especializada etc.?
- 3) Os sistemas disponibilizados pela Administração Federal, como o SIAFI, SIORG, SIGEPE, são úteis para a implantação de um sistema de custos? Por quê?

Porte

- 1) Considerando que a universidade possui várias atividades, como ensino, pesquisa e extensão, essa complexidade de tarefa, na sua opinião, contribui ou dificulta para a implantação de um sistema de custos? Por quê?
- 2) A quantidade de alunos e servidores tem impactos para se implantar um sistema de custos? Quanto mais alunos e mais servidores, na sua opinião, isso pode impulsionar a implantação? Por quê?

Cultura

- 1) Você percebe resistência dos servidores quando há a implantação de um novo sistema? Na sua opinião, isso dificulta a implantação de custos?
- 2) Na sua opinião, a contabilidade pública limita-se a apenas gerar registros contábeis e não a gerar informações mais gerenciais, que possam contribuir para a melhora do gasto público?
- 3) Para finalizar, na sua opinião, qual(is) é(são) a(s) maior(es) barreira(s) ou dificuldade(s) para implementar um sistema de custos?

Apêndice C – Termo de Consentimento Livre e Esclarecido

Título do Projeto: Contabilidade de Custos no Setor Público: fatores que afetam sua implantação sob a ótica da Teoria Contingencial

Certificado de Apresentação para Apreciação Ética – “CAAE” Nº 51369021.0.0000.0107

Pesquisador para contato: Daiane Inacio da Silva Nottar

Telefone: (45) 99945-3612

Endereço de contato (Institucional): Rua Universitária, 2069 - Sala 85 - 3º andar - Bairro Universitário - 85819-110 - Cascavel-PR

Convidamos *você* a participar de uma pesquisa sobre a contabilidade de custos no setor público. O objetivo estabelecido é o de identificar os fatores que afetam a implantação da contabilidade de custos nas universidades federais brasileiras sob a ótica da teoria contingencial, e compreender como esses fatores influenciam a sua adoção, e têm o propósito, a partir da identificação desses fatores, de possibilitar às organizações públicas, especialmente as universidades federais brasileiras, realizarem adequações que contribuam para a melhora no seu desempenho, tendo em vista que a instauração de mecanismos que auxiliam no planejamento e gestão dos recursos financeiros, como é o caso da contabilidade de custos, é importante para melhorar a eficiência da administração pública. Para que isso ocorra, você será submetido a participar de uma entrevista semiestruturada. No entanto, a pesquisa poderá causar a você riscos relacionados ao desconforto que podem ocorrer quanto ao receio de identificação, interferências na rotina diária e repercussões. Como precauções, asseguramos a confidencialidade, a privacidade e a proteção da imagem.

Se ocorrer algum transtorno, decorrente de sua participação em qualquer etapa desta pesquisa, nós, pesquisadores, providenciaremos acompanhamento e assistência imediata, integral e gratuita. Havendo a ocorrência de danos, previstos ou não, mas decorrentes de sua participação nesta pesquisa, caberá a você, na forma da Lei, o direito de solicitar a respectiva indenização.

Também você poderá, a qualquer momento, desistir de participar da pesquisa sem qualquer prejuízo. Para que isso ocorra, basta informar, por qualquer modo que lhe seja possível, que deseja deixar de participar da pesquisa e qualquer informação que tenha prestado será retirada do conjunto dos dados que serão utilizados na avaliação dos resultados.

Você não receberá e não pagará nenhum valor para participar deste estudo, no entanto, terá direito ao ressarcimento de despesas decorrentes de sua participação.

Nós, pesquisadores, garantimos a privacidade e o sigilo de sua participação em todas as etapas da pesquisa e de futura publicação dos resultados. O seu nome, endereço, voz e imagem nunca serão associados aos resultados desta pesquisa, exceto quando você desejar. Nesse caso, você deverá assinar um segundo termo, específico para essa autorização e que deverá ser apresentado separadamente deste.

As informações que você fornecer serão utilizadas exclusivamente nesta pesquisa. Caso as informações fornecidas e obtidas com este consentimento sejam consideradas úteis para outros estudos, você será procurado para autorizar novamente o uso.

Este documento que você vai assinar contém 3 (três) páginas. Você deve vistar (rubricar) todas as páginas, exceto a última, em que você assinará com a mesma assinatura registrada no cartório (caso tenha). Este documento está sendo apresentado a você em duas vias, sendo que uma via é sua. Sugerimos que guarde a sua via de modo seguro.

Caso você precise informar algum fato ou decorrente da sua participação na pesquisa e se sentir desconfortável em procurar o pesquisador, você poderá procurar pessoalmente o Comitê de Ética em Pesquisa com Seres Humanos da Unioeste (CEP), de segunda a sexta-feira, no horário das 8h às 15h30, na Reitoria da Unioeste, sala do Comitê de Ética, PRPPG, situado na rua Universitária, 1619 – Bairro Universitário, Cascavel-PR. Caso prefira, você pode entrar em contato via Internet pelo e-mail: cep.prppg@unioeste.br ou pelo telefone do CEP, que é (45) 3220-3092.

Declaro estar ciente e suficientemente esclarecido sobre os fatos informados neste documento.

Nome do sujeito de pesquisa ou responsável:

Assinatura:

Eu, *Daiane Inacio da Silva Nottar*, declaro que forneci todas as informações sobre este projeto de pesquisa ao participante.

Assinatura do pesquisador:

Cascavel, 4 de outubro de 2021.