



173

INFORMAÇÕES DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: PERCEPÇÃO DOS CONTADORES E GESTORES DAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO NO BRASIL

Mestre/MSc. Tassio Teixeira Moraes [ORCID ID](#), Doutor/Ph.D. João Eudes Bezerra Filho [ORCID ID](#)

Fucape Business School, Vitória, ES, Brazil

Mestre/MSc. Tassio Teixeira Moraes

[0009-0004-0961-7856](#)

Doutor/Ph.D. João Eudes Bezerra Filho

[0000-0001-5009-3418](#)

Resumo/Abstract

Este estudo buscou investigar a percepção contadores e gestores das Institutos Federais de Ensino do Brasil - IFEB quanto à adoção da Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP 34) e à utilização de informações de custos para fins de tomada de decisão. A metodologia possui abordagem quantitativa com natureza descritiva, com utilização de dados primários e aplicação de análise estatística descritiva dos resultados obtidos, empregou-se como método para coleta de dados uma survey. Os resultados apontam para um consenso quanto à relevância do uso das informações de custos e seus efeitos na administração pública. Porém, também demonstram haver a necessidade de mudanças organizacionais em relação à capacitação, cultura e mitigação de resistência dos envolvidos à apuração, uso e análise das informações de custos na gestão dos institutos federais. O estudo contribui para a compreensão sobre a formação das percepções e sobre a mudança de normas locais para normas internacionais no setor público e seus efeitos práticos para fins de tomada de decisão.

Modalidade/Type

Artigo Científico / Scientific Paper

Área Temática/Research Area

Contabilidade e Setor Público (CSP) / Accounting and Public Sector



INFORMAÇÕES DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: PERCEPÇÃO DOS CONTADORES E GESTORES DAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO NO BRASIL

RESUMO

Este estudo buscou investigar a percepção contadores e gestores das Instituições Federais de Ensino do Brasil - IFEB quanto à adoção da Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP 34) e à utilização de informações de custos para fins de tomada de decisão. A metodologia possui abordagem quantitativa com natureza descritiva, com utilização de dados primários e aplicação de análise estatística descritiva dos resultados obtidos, empregou-se como método para coleta de dados uma survey. Os resultados apontam para um consenso quanto à relevância do uso das informações de custos e seus efeitos na administração pública. Porém, também demonstram haver a necessidade de mudanças organizacionais em relação à capacitação, cultura e mitigação de resistência dos envolvidos à apuração, uso e análise das informações de custos na gestão dos institutos federais. O estudo contribui para a compreensão sobre a formação das percepções e sobre a mudança de normas locais para normas internacionais no setor público e seus efeitos práticos para fins de tomada de decisão.

Palavras-chave: Convergência internacional; Informações de custos; Tomada de decisão; instituições de ensino, setor público.

1. INTRODUÇÃO

Com o avanço no processo de globalização a contabilidade aplicada ao setor público (CASP) tem passado por muitas alterações desde o início do processo de adaptação e convergência das normas brasileiras de contabilidade pública (NBC TSP). O objetivo dessas mudanças é padronização, comparabilidade e a facilidade para a consolidação dos relatórios contábeis gerando informações mais confiáveis para fins de tomada de decisão (Christiaens et al., 2010).

O processo de convergência iniciou-se, a partir de 2000, com a implementação das chamadas International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), que, segundo Cruvinel e Lima (2011), são normas de contabilidade aplicada ao setor público reconhecidas internacionalmente. Essas normas foram e são estudadas por diversos autores como Pina e Torres (2002), Christiaens et al. (2015), Adhikari e Mellemvik (2010), que exploraram o assunto em diversos países pelo mundo.

De acordo com Ordynskaya et al. (2021), os custos são parte fundamental de um sistema de gestão e impactam diretamente na eficiência econômica da entidade. Além do mais, as informações fornecidas pelos sistemas de gestão de custos são essenciais para auxiliar os gestores na tomada de decisões gerenciais.

Segundo Lovato et al. (2016) a utilização de um sistema de custos permite que a administração pública uma melhor avaliação sobre os recursos aplicados e objetivos alcançados, possibilitando assim maior eficiência e eficácia por meio de melhoria de processos, estabelecimento de padrões de desempenho e permitindo a comparabilidade de informações de custos em entidades do mesmo ramo ou área de atuação. Os autores destacam ainda que as informações podem apresentar custos por alunos (em escolas e universidades) e custos por pacientes (em hospitais).

Ainda nessa perspectiva, de acordo com Rocha e Funchal (2019), os resultados da sua pesquisa indicam que a melhoria dos índices de desempenho escolar pode estar mais relacionada com a ideia de qualidade da gestão dos recursos do que com a quantidade recursos empregados.



Marques et al. (2020) afirmam que o envolvimento da alta gestão das entidades públicas é um fator importante para o processo de implantação dos procedimentos de adoção das NBC TSP. Por outro lado, Pedrosa et al. (2022) apontam que ausência de comunicação e de compreensão da necessidade do usuário da informação pode dificultar o reconhecimento da contabilidade como ferramenta de assessoramento na tomada de decisão, o que pode explicar o desinteresse dos gestores brasileiros em relação à adoção das NBC TSP.

Com base no exposto, a presente pesquisa busca investigar qual a percepção dos contadores e gestores dos Institutos Federais de Ensino do Brasil (IFEB) em relação à adoção das informações de custos para fins de tomada de decisão, analisado e comparado, no contexto do institucionalização organizacional, a percepção dos atores listados na pesquisa quanto à adoção de informações de custos para tomada de decisão e quais fatores são mais e menos relevantes na adoção da NBC TSP 34 para a tomada de decisão e adoção de modelo padronizado de apuração de custo.

A pesquisa se justifica, pois, a avaliação quanto à utilização das informações de custos para fins de tomada de decisão na administração pública são fundamentais para a melhora na eficiência e eficácia nos gastos públicos. Silva, Moura e Santos (2021) destacam o fato de as atividades de controle e gestão de custos se encontrarem em processo inicial de implantação e o fato de a temática estar em evidência como pontos importante na justificativa de pesquisas sobre o tema.

Assim, haverá a possibilidade de verificar a percepção dos contabilistas e gestores das instituições federais de ensino quanto a utilização das informações de custo no processo de tomada de decisão.

Além disso, é importante entender a percepção dos atores envolvidos no processo de tomada de decisão sobre a adoção da NBC TSP 34 e a padronização do modelo de apuração de custos. Compreender as razões pelas quais alguns gestores e contabilistas adotam essas práticas enquanto outros não o fazem, bem como as barreiras e oportunidades para a adoção dessas práticas, pode contribuir para a elaboração de políticas e estratégias de gestão mais efetivas para a administração pública, permitindo uma alocação mais eficiente dos recursos públicos e garantir a qualidade dos serviços oferecidos à sociedade.

Portanto, o estudo é relevante por abordar um tema atual e importante para a gestão pública e para contribuir para a melhoria dos processos decisórios nas instituições federais de ensino do Brasil.

A pesquisa, por tanto, visa preencher lacuna existente na literatura brasileira no tocante ao conhecimento da utilização da informação de custos como base para tomada de decisão no setor público brasileiro e a compreensão dos níveis de conhecimento dos contadores e gestores públicos sobre a temática.

O estudo utilizou como método a pesquisa descritiva, com corte transversal quanto ao objetivo. Foi utilizado o método survey para coleta de dados com abordagem quantitativa, usando dados primários. Para a análise dos resultados obtidos, usou-se a Análise Fatorial Exploratória (AFE) e estatística descritiva.

Os resultados apontam para um consenso quanto a relevância do tema abordado e seus efeitos na administração pública. Entretanto, também demonstram haver a necessidade de mudanças organizacionais em relação à capacitação dos envolvidos para a utilização da informação de custo no setor público. Foi constatado um certo desinteresse em colocar em prática os procedimentos e controles necessários para à implementação da utilização de informações de custos, além da falta ou insuficiência de investimento em qualificação e dificuldades de adaptação.

Embora a maioria dos contadores e gestores dos IFEB reconheçam a pertinente a utilização da informação de custos para fins de tomada de decisão, eles afirmam ter dificuldade compreensão



e aplicação dos conceitos.

Espera-se, com essa análise, contribuir com a uma melhor compreensão sobre a formação das percepções dos contadores e gestores públicos sobre a mudança de normas locais para normas internacionais no setor público e seus efeitos práticos para fins de tomada de decisão a partir de informações de custos e, ainda, melhor utilização de recursos no setor público.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. O Processo de Convergência às IPSAS no Brasil e a Publicação da Norma de Custos no Setor Público

No Brasil, a convergência da contabilidade pública às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público (IPSAS) foi um processo iniciado em 2008, através da elaboração da Portaria do Ministério da Fazenda n.º 184/08 e do Decreto Federal n.º 6.976/09, os quais estabeleceram a Secretaria do Tesouro Nacional como o órgão responsável por liderar o processo de adaptação das normas brasileiras às normas internacionais (Santos & Almeida, 2012), baseado na publicação n.º 12 do IFAC que é principal norma produzida por essa instituição no campo da contabilidade de custos sendo assim referência importante no processo de implementação e utilização de informações geradas por sistemas de custos.

Em outra perspectiva, a contabilidade por competência e de gestão, sendo um dos pontos essenciais da New Public Management (NPM) surge para atender uma necessidade por uma contabilidade direcionada para monitoramento, gestão e utilização de informação de custos como demonstrado Van-Peursem e Eggleton (2015), Monteiro et al. (2015) e Colares et al. (2014).

Devido à grande complexidade do setor público fez-se necessário a adoção de normas que atendam a necessidade dos governos e instituições pelo mundo (Brusca & Martínez, 2015) e sendo assim fez-se necessário a adoção e implementação de normas convergidas às IPSAS.

Durante o processo de adaptação aos padrões internacionais, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) elaborou 34 normas de contabilidade aplicada ao setor público alinhadas às IPSAS entre o período de 2016 a 2021 e ainda 2 normas referente a custos e informações de custos no setor público, conforme pode ser observado no quadro 1 no apêndice “B”.

Segundo Xavier e Silva (2017) a implantação e adoção dos novos padrões de contabilidade aplicado ao setor público trouxe consigo grande evolução quanto a qualidade da informação e também quanto a demanda de informação contábil.

A reboque do processo de convergência e evolução das normas, o CFC aprovou a resolução 2021/NBCTSP34, que trata de custos no setor público, em substituição NBC T16.11. A NBC TSP34 foi publicada em 10 de dezembro de 2021 com data limite para a adoção da referida norma em 01 de janeiro de 2024. A mesma estabelece diretrizes, padrões e trata de critérios para geração de informação do sistema de custo com finalidade de apoiar o gestor no processo decisório, planejamento, execução, controle, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilidade quanto a aplicação dos recursos públicos.

Segundo Mauss e de Souza (2008) a temática de custo no setor público só passou a ser amplamente difundida após a publicação da LRF e da adoção dos preceitos e conceitos ligados à NPM.

CIMA (2005) afirma que a apuração de custos pode ser conceituada como a aplicação de métodos de coleta, avaliação e disponibilização de dados, com o objetivo de disponibilizar as informações apropriadas para os tomadores de decisão, de posse delas, possam planejar, monitorar e controlar os materiais consumidos para execução de bens e/ou serviços.

Alguns autores como Drehmer et al. (2016) e Lovato et al. (2016), destacam as dificuldades que o setor público tem em colocar em prática a utilização de um sistema de



contabilidade de custos.

A NBC TSP 34 traz consigo uma atualização quanto a algumas definições em consonância com a NBC TSP EC – Estrutura conceitual, dado ao fato que esta traz inovação quanto aos conceitos que outrora constavam na NBC T 16.11 que também trata de custos no setor público, mas cairá em desuso a partir da utilização da NBC TSP 34, conforme pode ser observado no apêndice “C”.

A NBC TSP 34 estabelece que a utilização do sistema de custos tem diversos objetivos e entre eles o objetivo de subsidiar gestores na tomada de decisão e anda em harmonia com o que afirmam Machado e Holanda (2010) quando declaram que a adoção do regime de competência e implementação de um sistema de custos, trariam melhorias na eficiência do gasto público e que sobretudo é necessário fazer com que as informações sejam úteis na tomada de decisão.

Na NBC TSP 34 define que qualquer cidadão ou entidade é considerado usuário da informação quando a utiliza para fins de planejamento, controle e monitoramento, tomada de decisão, avaliação de desempenho, transparência na execução de recursos, prestação de contas e responsabilização da aplicação dos recursos.

Segundo Cuadrado-Bellesteros e Bisogno (2021), alinhado a ideia de outros autores, as tecnologias adequadas devem ser combinadas com sistemas contábeis para fornecer informações confiáveis para subsidiar nos processos de tomada de decisão e estabelecer um diálogo com as partes interessadas externas (Brusca et al., 2013; da Costa, 2018).

A utilização e gestão de sistema de custos é útil para apoiar no processo de decisão e destacar, aos diversos stakeholders, a exequibilidade e coerência das atribuições serem executadas de forma efetiva, eficiente e eficaz (McChelry et al., 2007).

No setor público, a principal atividade produtiva realizada pelas instituições está relacionada a prestação de serviços à sociedade, e, portanto, o uso de métodos de apuração de custos para fins gerenciais se torna extremamente relevante do ponto de vista de permitir ao gestor tomar decisão quanto à melhor utilização dos recursos. Segundo a NBC TSP 34, deve ser escolhido e seguidos modelo de gerenciamento de custo mais adequado à entidade. A resolução destaca os métodos: direto, variável, por absorção parcial e por absorção integral; como principais métodos de custeio (Martins & Rocha, 2015).

A norma supracitada destaca ainda que as informações contidas, financeiras e não financeiras sobre eventos econômicos, nos RCPGs devem ter alguns atributos que as tornam úteis e trazem características qualitativas. São elas: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade.

A NBC TSP 34 destaca a importância das informações de custos para os gestores, considerados os principais usuários desse tipo de informação, na ocasião de necessitar tomar decisão quanto a utilização dos recursos que lhes são confiados.

A norma enfatiza que a utilização de sistemas de custo tem como objetivo mensurar e evidenciar os custos de bens e serviços, subsidiar a avaliação de desempenho, apoiar a tomada de decisão, subsidiar e apoiar as ações e funções de planejamento, monitoramento e melhoria nos gastos públicos, incentivar a busca por maior eficiência nos gastos dos órgãos do setor público e apoiar o monitoramento estratégico (Maher, 2001; Hansen & Mowen, 2001).

Cabe destacar que a STN disponibiliza o Portal de Custos do Governo Federal e ainda o Sistema de Informação de Custos com a finalidade de ser ferramenta de gestão de custos e apoiar os gestores no processo decisório. (Secretaria do Tesouro Nacional, 2019).

2.2. Tomada de Decisão

No ambiente administrativo organizacional faz-se necessário tomar decisões



diariamente e as decisões não podem ser tomadas às cegas, pois isso é impossível como afirma Hair et al. (2005), e o responsável pela tomada de decisão precisa estar bem informado e a tomada de decisão decorre exatamente da capacidade dos gestores de escolher a alternativa que melhor satisfaz as necessidades das organizações.

Para Souza et al. (2011), o planejamento e o controle de custos subsidiam o processo de tomada de decisão, evidenciando as condições que melhor se apresentam para o alcance de um bom desempenho operacional e financeiro. Santos (2011) também compartilha desse entendimento ao defender a importância da apuração de custos como ferramenta de apoio e verificação do desempenho dos programas governamentais e com impacto na qualidade dos serviços.

Machado et al. (2018) afirmam que é necessário implementar instrumentos de medição de resultado e desempenho no setor público com base em informações de custos, com a finalidade na melhoria da gestão com decisões mais assertivas e desta forma apoiar o gestor na busca por melhor eficiência dos gastos públicos.

Sob essa perspectiva Borges et al. (2013) destacam que as entidades públicas, geralmente, utilizam informações oriundas da contabilidade para melhorar a gestão dos recursos públicos e a partir das mudanças estabelecidas na administração pública foi estabelecido um novo olhar e cultura organizacional no setor público, associada à Nova Gestão Pública, com priorização de ações direcionadas para resultados, com ênfase na eficiência na aplicação dos recursos públicos.

De Souza e Rodrigues (2022) destacam que, para utilizarem as informações de custos, os usuários devem perceber a importância da utilização da informação de custos para controle e melhoramento gerencial de suas atividades e aperfeiçoamento do processo de decisão.

Nesse sentido o processo de convergência a normas internacionais tem como premissa melhorar a qualidade das informações da contabilidade aplicada ao setor público e permitem a comparabilidade e ainda para apoiar as tomadas de decisão de maneira mais assertivas por parte do gestor público conforme esclarece Diniz et al. (2015) e assim evitariam algumas decisões equivocadas com afirmação de Ball (2015) ao declarar que as dívidas na Grécia não teriam exageradas e seriam melhores compreendidas com a adoção das IPSAS.

Na visão de Borges et al. (2013), pautados pela necessidade de melhorar a qualidade da informação associado à necessidade de melhor utilização de recursos públicos baseado em informações de custos para a tomada de decisão o STN avançou ao materializar a utilização do Sistema de Informação de Custos (SIC) para os órgãos da administração pública. Atualmente o SIC, que é um banco de dados, está disponível para consultas no portal Tesouro Nacional Transparente e se utiliza de informações extraídas de sistemas estruturantes da administração pública, a exemplificar SIAFI, SIAPE e SIGPlan, para gerar relatórios de custos para subsidiar decisões governamentais. O portal disponibiliza as informações a partir de um sistema de acúmulo de custos por processo, sistema de custeio histórico e método de custeio direto conforme estabelece a NBC TSP 34 e desde 2018 há a obrigatoriedade do preenchimento da aba centro de custos na aba de pagamento das despesas do SIAFI.

Mas recentemente a STN publicou, em 29 de junho de 2022, a Portaria nº 1.470 que aprova o Manual do Processo de Gerenciamento de Custos do Governo Federal com a finalidade de orientar, incentivar e auxiliar o desenvolvimento de modelos de gerenciamento de custos, a seleção de sistema de informação de custos e da definição de funções e responsabilidades para o alcance dos objetivos do SIC do governo Federal.

Sob a ótica da utilização de informações de custos, Rocha e Funchal (2019) enfatizam que a utilização de custos escolares diretos para análises de desempenho escolar indica que a



destinação de mais recursos financeiros em escolas administradas pelo estado não resulta em melhores desempenhos escolares no Enem, e sendo assim, os resultados sugerem que a melhoria dos índices de desempenho pode estar mais relacionada à qualidade do gasto público do que à sua quantidade.

Em pesquisa recente Monteiro et al. (2022) destaca que a contabilidade é ferramenta importante para a gestão e, alinhado ao entendimento de Akhtar e Liu (2018), afirma que os benefícios da utilização das informações contábeis na tomada de decisões são evidentes. Mota et al. (2022) destacam que a necessidade de gerir custos é uma consequência de exigência legal, mas também decorre da essencialidade para subsídio na tomada de decisão a fim de utilizar melhor os recursos.

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

Nesse tópico são abordadas as estratégias adotadas para o desenvolvimento da pesquisa delimitando a abordagem para identificação e solução do problema.

O estudo utiliza como método a pesquisa exploratória e descritiva, que, segundo Richardson, Peres, Wanderley, Correia e Peres (2015) tem como finalidade compreender um fenômeno pouco conhecido e fazer análises para descrever as características de uma população ou avaliar a distribuição dessas características.

A pesquisa adota um corte transversal, ou seja, coleta dados em um determinado momento do tempo. Quanto ao objetivo, utiliza como modelo o levantamento ou survey, que uma técnica de coleta de dados em que as informações são conduzidas diretamente dos sujeitos da pesquisa. Quanto aos procedimentos, e de enfoque quantitativo e utiliza dados primários (Hair et al., 2005).

Segundo Hair et al. (2005) a pesquisa descritiva tem como objetivo caracterizar certos fenômenos estabelecendo relação entre variáveis usando o método de pesquisa por levantamento e em harmonia com o que afirma Gil (2007) quando afirma que os estudos descritivos são mais adequados aos levantamentos.

O campo de estudo desta pesquisa são as Instituições Federais de Ensino do Brasil, o que torna a pesquisa relevante por levar em conta que grande parte das instituições federais estão aqui representadas (Mauss & de Souza, 2008). Tem como participantes da amostra os profissionais preparadores de informações, profissionais usuários da informação contábil para fins de tomada de decisão e ainda profissionais usuários da informação contábil para planejamento e execução orçamentária e por tanto se trata de atores diretamente ligados à utilização das informações geradas pela contabilidade.

Para coleta de dados utilizamos a técnica de survey, na categoria eletrônico com aplicação de questionário utilizando abordagem tradicional através de aplicativos como google forms de coleta de dados na internet a partir do questionário apresentado no apêndice “A” conforme classifica Hair et al. (2005).

Os dados da pesquisa foram avaliados a partir de análises estatísticas multivariadas pelo método de análise fatorial exploratória com utilização de escala de razão que segundo Hair et al. (2005) oferece o mais alto nível de mensuração por permitir computar razões de ponto de escala.

Utilizou-se escala métrica, que para Hair et al. (2005) são frequentemente chamadas de quantitativas, do tipo classificação somada (Likert) de 5 pontos onde o 0 significa discordo totalmente e o 5 concordo totalmente, para mensurar os dados coletados. Hair et al. (2005) afirma que em pesquisas de administração, devemos ser capazes de mensurar os dados para podermos comentar comportamentos e fenômenos administrativos.



A utilização da escala de 5 pontos, segundo Dalmoro e Vieira (2014), apresenta-se mais confiável que a escala de 3 pontos e apresenta precisão semelhante à escala de 7 pontos, porém se mostra mais rápida e fácil de utilização.

Para cada afirmação o respondente tinha a disposição uma escala de 05 pontos:

- (1) Discordo totalmente
- (2) Discordo parcialmente
- (3) Nem Concordo e Nem Discordo
- (4) Concordo Parcialmente
- (5) Concordo totalmente

O questionário aplicado para coleta de dados foi adaptado de Cavalcante et al. (2017); Marques et al. (2020) e Pedrosa et al. (2022) concebido em três blocos, divididos entre: (1) caracterização do respondente; (2) Percepção dos respondentes sobre a informação contábil e a tomada de decisão; e, (3) Percepção dos respondentes quanto a informação de custo para tomada de decisão, cujas questões estão apresentadas na Figura 1.

O primeiro bloco do questionário está demonstrado no Apêndice A - Questionário. Trata-se da caracterização e perfil dos respondentes dos contadores e gestores de recursos e tem 07 (sete) itens: I) gênero; II) faixa etária; III) grau de instrução; IV) área de formação; V) categoria profissional; VI) tempo de experiência na área de atuação; e VII) região do país onde exerce atividade profissional.

O segundo bloco do questionário, que também consta no Apêndice A, trata-se das percepções dos contadores e gestores de recursos públicos com relação à qualidade da informação contábil e a tomada de decisão.

No terceiro bloco tratamos sobre a utilização da informação de custos para tomada de decisão do ponto de vista da apuração e mensuração, com questionário direcionado aos contadores, e do ponto de vista da importância da utilização da informação, com questionário direcionado aos gestores.

O referido questionário está localizado no Apêndice “A”. Foi aplicado um pré-teste com o questionário, com um público de 10 especialistas na gestão pública, dentre eles, contadores, professores e gestores com vasto conhecimento na área acadêmica e profissional da contabilidade aplicada ao setor público.

Collins (2018) destaca a importância da realização de pré-testes em questionários para avaliar questões de complexidade, extensão, repetição e ambiguidade, bem como para verificar se os termos utilizados são compreensíveis para os respondentes.

O pré-teste foi realizado no período de 23/02/2023 a 27/02/2023 e foi estruturado conforme Figura 1, que se apresenta a seguir.

Estrutura do questionário	
Opinião	Questões
Perfil profissional	1 a 7
Percepção dos respondentes sobre a informação contábil e a tomada de decisão	8 a 16
Percepção dos respondentes quanto a informação de custo para tomada de decisão.	17 a 30

Figura 1: Estrutura do questionário
Fonte: Elaboração própria (2022).

Durante o período de 01/03/2023 a 15/03/2023 foi disponibilizado o link para acesso ao questionário on-line, através de e-mail e aplicativo de redes sociais. A amostra contou com 528 participações, das quais 510 foram validadas.



3.1 Métodos Estatísticos

Este tópico apresenta os métodos estatísticos que foram utilizados com o objetivo de nortear a interpretação dos dados da pesquisa.

Além de conceitos e técnicas de estatística básicos, como distribuição de frequência e medidas de tendência central e dispersão, também foram utilizados os princípios da Análise Fatorial Exploratória. A delimitação desse método está apregoada como fundamental na investigação, por conta de opiniões distintas dos contadores e gestores de recursos públicos que trabalham nas instituições públicas e para análise dos resultados obtidos além de dados obtidos em relatórios de gestão fornecidos por IFEB, vinculadas ao MEC, ao TCU como parte integrante das prestações de contas.

3.2 Análise Fatorial Exploratória

Segundo Hair et al. (2005) o método de análise fatorial é utilizado para lidar com situações que a estrutura de correlação dinâmica entre inúmeras variáveis, tais como itens de testes, afirmativas e respostas de sessões. Esse método define um conjunto de aspectos potencialmente comuns e altamente inter-relacionados, os quais são denominados fatores.

Nesta pesquisa, o uso do método fatorial a partir das questões do questionário tem por objetivo investigar a percepção dos contadores do setor público e dos gestores de recursos na administração pública sobre a utilização da informação contábil de custos para a tomada de decisão. O objetivo, com a utilização deste método, é a diminuição do número de 23 variáveis a serem analisadas para um grupo menor de dimensões latentes que explique a opinião dos profissionais com a perda de informação.

Foram adotados os seguintes critérios na aplicação da técnica de análise fatorial: estimativa da correlação teórica com a utilização da matriz de correlação amostral, análise da proporção da variância total, autovalores e Scree-plot. Também foram empregados testes para verificar a adequação da análise fatorial, como o teste de esfericidade de Bartlett, o teste Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) e a estimativa da comunalidade. Para situações empíricas, um nível mínimo de 0,50 foi considerado aceitável para a comunalidade, conforme recomendações de Hair et al. (2005).

Após a aplicação da análise fatorial exploratória (AFE) para definir os fatores, foi feito o cálculo da média com base nos indicadores que compõem cada fator. Isso possibilitou uma interpretação semelhante à escala Likert para os indicadores, em que 1 indica discordância total e 5 indica concordância total.

4. ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo, realizou-se a análise dos dados da pesquisa utilizando conceitos de estatística descritiva e análise fatorial, com a utilização do software Stata 17.

4.1 Perfil da Amostra

Os dados sociodemográficos dos profissionais foram avaliados por meio da Tabela 1. A maioria dos respondentes é do sexo masculino, com uma porcentagem de 69,80%. Em relação à faixa etária, a maioria dos respondentes, cerca de 45,88%, está na faixa etária de 31 a 40 anos, seguida de 28,24% na faixa de 41 a 50 anos. Quanto ao nível de escolaridade, observou-se que 57,65% dos profissionais possuem doutorado ou mestrado, e se incluído os especialistas o percentual chega a 92,16% um percentual alto de qualificação. Esses resultados sugerem um grande interesse dos respondentes em se especializarem. Cabe destacar que 46,25% dos 294 respondentes que se enquadram na categoria de gestor ou ordenar possuem formação correlata



com as atividades de gestão o que indica familiaridade com a utilização e manuseio de informação contábeis.

Tabela 1

Estatística Descritiva para Perfil da Amostra

VARIÁVEL	DESCRIÇÃO	N	%
CATEGORIA	CONTADOR	216	42,35%
	ORDENADOR	144	28,24%
	GESTOR	150	29,41%
GÊNERO	MASCULINO	256	69,80%
	FEMININO	154	30,20%
FAIXA ETÁRIA	ATÉ 30 ANOS	50	9,80%
	DE 31 A 40 ANOS	234	45,88%
	DE 41 A 50 ANOS	144	28,24%
	DE 51 A 60 ANOS	76	14,90%
	ACIMA DE 60 ANOS	6	1,18%
GRAU DE INSTRUÇÃO	ENSINO SUPERIOR	24	4,71%
	ESPECIALIZAÇÃO (MBA)	176	34,51%
	MESTRADO	248	48,63%
	DOUTORADO	46	9,02%
	OUTROS	16	3,14%
FORMAÇÃO	ADMINISTRAÇÃO	96	18,82%
	CONTABILIDADE	240	47,06%
	DIREITO	16	3,14%
	OUTROS	158	30,98%
TEMPO DE EXPERIÊNCIA NA FUNÇÃO ATUAL	ATÉ 05 ANOS	156	30,59%
	DE 05 A 10 ANOS	220	43,14%
	DE 10 A 15 ANOS	110	21,57%
	DE 15 A 20 ANOS	18	3,53%
	ACIMA DE 20 ANOS	6	1,18%
REGIÃO DO PAÍS ONDE EXERCE A FUNÇÃO	NORTE	24	4,71%
	NORDESTE	166	32,55%
	CENTRO OESTE	182	35,69%
	SUL	50	9,80%
	SUDESTE	88	17,25%
TOTAL GERAL		510	100,00%

Fonte: Elaborada pelo autor, a partir dos dados coletados

4.2 Percepção dos Respondentes

4.2.1 Estatística Descritiva e Análise Fatorial Exploratória

Nas subseções a seguir, serão demonstradas as medidas de tendência central, dispersão e posição dos indicadores, bem como os resultados obtidos a partir da análise fatorial dos dados coletados. As questões foram elaboradas e estruturadas utilizando uma escala Likert de cinco pontos. Os fatores resultantes da análise fatorial foram calculados a partir da média dos indicadores que os compõem, baseando a interpretação nos mesmos critérios aplicados na escala Likert mencionada.

4.2.2 Opinião Sobre a Informação Contábil na Tomada de decisão

Ao avaliar as estatísticas da Tabela 2, nota-se uma percepção semelhante dos profissionais contábeis e dos gestores quanto à qualidade da informação contábil e de custos para fins de tomada de decisão quando analisado amostra de forma completa e também quando analisada com separação de categorias.

A partir das médias é possível concluir que 50% dos respondentes disseram que



concordam totalmente com as afirmativas. Há uma percepção positiva quanto a informação contábil de custos e sua utilização, como fonte de melhoria da qualidade da informação contábil e também como ferramenta de apoio a tomada de decisão.

Observou-se através das médias das amostras experimentais indicativos que a intervenção realizada teve um efeito positivo na variável de interesse, corroborando a hipótese levantadas e consistentes com as expectativas teóricas e com os estudos prévios na área destacados nas pesquisas de Xavier e Silva (2017), Arnalboldi e Lapsley (2009) e ainda Carvalho et al. (2012) que destacam que a adoção de novos padrões na contabilidade pública e uso das informações de custos trazem consigo diversas vantagens e melhoram a qualidade da informação como subsidio no processo decisório.

Os resultados apresentados na análise estatística das variáveis relacionadas à melhoria da qualidade da informação de contábil por meio da utilização da informação de custos foram positivos, apresentaram médias acima de 4. A média das respostas dos gestores financeiros alcançou o valor de 4,67, enquanto a média geral da amostra foi de 4,42 em relação à variável de importância da informação contábil para fins de tomada de decisão. O mesmo comportamento observou-se, com médias acima de 4, nas variáveis relacionadas a melhoria da qualidade da informação contábil e utilização da informação de custo como fonte para tomada de decisão.

Sendo assim pode-se afirmar haver evidências que a informação de custos pode resultar em melhoria da qualidade da informação contábil (Xavier & Silva, 2017), assim como apresenta evidencias que sua utilização da informação de custos para fins de tomada de decisão pode trazer melhoria quanto a eficiência do gasto público (McChelry et al., 2007).

Cabe destacar ainda que os respondentes entendem haver relação positiva entre a utilização da informação contábil de custos e o desempenho institucional como sugerido por Rocha e Funchal (2019) levando em conta que a informação de custos é ferramenta essencial para tomada de decisão e melhoria da utilização dos recursos públicos como destaca Mota et al. (2022).

Os resultados apresentados encontraram evidências observado que as médias das variáveis que relacionam o desempenho institucional e a utilização de informações de custos apresentam médias acima de 4, chegando a apresentar média de 4,43 na percepção geral da amostra e 4,75 na percepção dos contadores.

Tabela 2

Tabela Sintética da Opinião sobre a Informação de Custos

VARIÁVEL	GERAL			CONTADOR			ORDENADOR			GESTOR FIN.		
	N	MÉDIA	DESVIO	N	MÉDIA	DESVIO	N	MÉDIA	DESVIO	N	MÉDIA	DESVIO
ITENS DE IMPORTÂNCIA NOS RELATÓRIOS CONTÁBEIS	510	4,42	0,98	216	4,44	0,84	144	4,13	1,37	150	4,67	0,60
IMPORTÂNCIA DA UTILIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS	510	2,42	1,27	216	2,47	1,37	144	2,38	1,12	150	2,40	1,26
INVESTIMENTO EM CAPACITAÇÃO SOBRE CUSTOS	510	2,53	1,40	216	2,28	1,41	144	3,38	1,33	150	2,07	1,07
CONTRIBUIÇÃO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL PARA MELHORIA DO	510	4,43	0,80	216	4,75	0,44	144	4,13	1,06	150	4,27	0,78



DESEMPENHO INSTITUCIONAL

Fonte: Elaborada pelo autor, a partir dos dados coletados

Em sentido contrário, com médias menores, pode-se destacar as questões referente a utilização da informação de custos (média = 2,42) quando avaliamos a percepção geral da amostra e (média = 2,47, média = 2,38 e média = 2,40) quando analisando as amostras separadamente nas categorias de contador, ordenador e gestor. Além disso, cabe destacar a falta de investimento em capacitação dos profissionais (média = 2,53) bem como as médias referente a compreensão, manuseio quanto às informações contábeis de custo que apresentam médias a baixo de 4 na percepção dos contadores e também dos gestores.

A partir das médias, é possível concluir que mais da metade dos respondentes responderam negativamente quando questionados sobre a utilização informação de custos para subsidiar a tomada de decisão. Esse resultado pode ser decorrente da falta de conhecimento sobre a real importância da utilização da informação de custos e suas vantagens no apoio à decisão.

A análise dos dados, juntamente com a análise dos dados contidos nos relatórios de gestão apresentados pelos IFEB ao TCU referente ao ano de 2019, conforme demonstrado no apêndice “E”, aponta para não utilização dos relatórios de custos para fins de tomada de decisão e melhoria do desempenho institucional.

No total, das vinte e três afirmativas relacionadas a qualidade da informação contábil e a utilização da informação de custos para a tomada de decisão, apenas duas apresentaram média a baixo de 3 sendo elas relacionadas a utilização e manuseio da informação e também quanto a capacitação sobre o tema, indicando uma convergência entre as opiniões dos respondentes a respeito das afirmativas.

4.2.3 Análise Fatorial Exploratória

Foi realizado uma análise fatorial por componentes para indicadores relacionados a opinião quanto a informação contábil de custos no setor público. Os resultados são apresentados na Tabela 3. A análise fatorial PCF é utilizada para determinar quantos componentes principais são necessários para representar os dados de forma adequada e como esses componentes se relacionam. (Hair et al., 2014).

Durante a análise, seis fatores foram identificados e foram responsáveis por explicar 71,44% da variação total. Das 23 afirmativas que avaliam a opinião dos contadores e gestores sobre a informação de custos, todas foram agrupadas nos seis fatores: fator 1 – Importância dos relatórios contábeis e de custos para a tomada de decisão, fator 2 – Utilização da informação de custos para tomada de decisão, fator 3 – Associação da informação contábil com o desempenho institucional, fator 4 – Tempestividade da informação, fator 5 – Disponibilidade da informação e fator 6 – Suficiência de orientação.

Os resultados dos testes KMO e Bartlett sugeriram existir correlação entre os indicadores, o que confirmou a utilização da análise fatorial. Uma análise de comunalidade indicou que todos os indicadores apresentaram variância superior de 0,60 o que significa que são mais explicáveis por outros indicadores.

Na análise dos novos fatores, constata-se que os indicadores apresentam cargas fatoriais satisfatórias, superiores a 0,50. De acordo com as orientações de Hair et al. (2005), cargas fatoriais acima de 0,50 são aceitáveis para utilização como base em uma amostra de 120 participantes. Na presente pesquisa, contamos com uma amostra com 510 respondentes, destes 216 contadores e 194 gestores dos quais 144 ordenadores e 150 gestores financeiros.



Tabela 3
Análise Fatorial Exploratória Indicadores Opinião da Amostra

VARIÁVEL	FATORES	COMUNABILIDADE
ITENS DE IMPORTÂNCIA PARA OS GESTORES NOS RELATÓRIOS	0,825	0,735
FIDEDIGNIDADE DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS	0,828	0,792
INFORMAÇÃO CONTÁBIL COMO BASE DE TOMADA DE DECISÃO	0,606	0,666
UTILIZAÇÃO DA INFORMAÇÕES PELOS GESTORES	0,662	0,508
RELATÓRIOS COMPREENSÍVEIS	0,893	0,821
LINGUAGEM DOS RELATÓRIOS SÃO CLARAS	0,868	0,800
RELATÓRIOS FACILITAM A TOMADA DE DECISÃO	0,600	0,735
INFORMAÇÕES SÃO TEMPESTIVAS	0,696	0,792
AS INFORMAÇÕES SÃO DISPONIBILIZADAS QUANDO SOLICITADAS		0,666
AS INFORMAÇÕES DE CUSTO MELHORAM A QUALIDADE DA INFORMAÇÃO	0,674	0,765
CONHECIMENTO SOBRE MODELOS/MÉTODOS DE CUSTOS	0,755	0,821
MANUSEIO DOS RELATÓRIOS DE CUSTOS	0,831	0,800
IMPORTÂNCIA DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS PARA DECISÃO	0,788	0,735
CONHECIMENTO DOS MODELOS/MÉTODOS UTILIZADOS NA INSTITUIÇÃO DE LOTAÇÃO		0,786
CONHECIMENTO DOS RELATÓRIOS DE CUSTO ELABORADOS	0,748	0,666
SOBRE UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES DE CUSTO	0,553	0,765
CAPACITAÇÃO SOBRE UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÃO DE CUSTO	0,529	0,640
RELEVÂNCIA DA INFORMAÇÃO COMO MODERADOR DA UTILIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO DE CUSTO		0,513
ASSOCIAÇÃO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL COMO O DESEMPENHO INSTITUCIONAL	0,617	0,735
ACESSO À INFORMAÇÃO DE CUSTO EM MINHA INSTITUIÇÃO	0,877	0,792
CONTRIBUIÇÃO DA INFORMAÇÃO DE CUSTO NO DESEMPENHO INSTITUCIONAL	0,838	0,666
COMPREENSÃO DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS	0,616	0,765
SUFICIÊNCIA DOS MANUAIS	0,727	0,821



PARA IMPLEMENTAÇÃO DE
INFORMAÇÃO DE CUSTO

ESTATÍSTICA

KAISER-MEYER-OLKIN (KMO)		0,646
BARTLETT TEST OF SPHERICITY	Q ²	718.945
	p-valor	0,242

Fonte: Elaborada pelo autor, a partir dos dados coletados

Os fatores formados foram submetidos ao teste de confiabilidade Alfa de Cronbach, tendo como referência o valor mínimo de 0,60 em pesquisa exploratória. Os novos fatores exibiram valores acima do limite mínimo que indica que a escala tem uma confiabilidade moderada como orienta Heir et al. (2005).

Ao analisar o determinante da matriz de modulação obtivemos o determinante no valor de 0,242 o que indica que as variáveis estão moderadamente correlacionadas entre si.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A finalidade desta pesquisa foi verificar percepção dos contadores e gestores dos Institutos Federais de Ensino do Brasil - IFEB quanto à adoção das informações de custos para fins de tomada de decisão, analisado e comparado, a percepção dos atores listados na pesquisa, aos fatores mais e menos relevantes na adoção da NBC TSP 34, que trata da informação de custos, como fonte para a tomada de decisão e adoção de modelo padronizado de apuração de custo.

Ao avaliar as estatísticas das Tabelas apresentadas, nota-se uma percepção semelhante dos profissionais contábeis e dos gestores quanto à qualidade da informação contábil e de custos para fins de tomada de decisão quando analisado amostra de forma completa e também quando analisada com separação de categorias.

A análise fatorial exploratória PCF realizada na Tabela 3 fornece evidências que corroboram para comprovar as hipóteses propostas, embora não sejam conclusivas. As variáveis relacionadas à informação de custos foram agrupadas nos fatores 5 e 6, o que sugere uma relação entre elas e uma possível utilidade para subsidiar tomada de decisão. Além disso, a análise sugere que a utilização da informação de custos pode contribuir para a melhoria da qualidade da informação contábil prestada.

Algumas variáveis específicas relacionadas à qualidade da informação e à contribuição da informação de custo no desempenho institucional apresentaram cargas fatoriais elevadas nos fatores 5 e 6. Isso sugere uma relação positiva possível entre a adoção de informação de custos e a melhoria da informação contábil e do desempenho institucional.

Cabe ainda destacar que, na avaliação nas variáveis referente a utilização da informação de custos, obteve-se média baixa nas respostas obtidas na percepção geral da amostra e também quando analisado por categoria de respondente. Além disso, ressalta-se a falta de investimento em capacitação dos profissionais envolvido, bem como a falta de compreensão e habilidade no manuseio das informações contábeis de custo, pois apresentaram médias a baixo de 4 na percepção dos contadores e também dos gestores. Isso indica haver evidencia de relação negativa com relação a utilização, por parte dos gestores, da informação de custo.

Considerando a percepção dos respondentes e pesquisa na literatura nacional e internacional sobre a utilização da informação de custos para fins de decisão, esta dissertação traz contribuições importantes para o debate entre os profissionais sobre uma melhoria na qualidade da informação contábil nas entidades públicas brasileiros, com a finalidade de atender às demandas da sociedade por aplicação de recurso públicos de maneira mais eficiente, eficaz



e efetiva, contribuindo para boas práticas de governança corporativa e, conseqüentemente, resultando num melhor controle nos gastos.

Acredita-se que o envolvimento da alta administração é fundamental para a melhoria da informação contábil, uma vez que esses gestores são os principais usuários dessas informações. Para que a informação independente seja relevante e útil, é necessário que a alta administração esteja comprometida com a melhoria contínua dos processos de produção e utilização dessas informações. Dessa forma, a participação ativa da alta administração pode contribuir para o desenvolvimento de uma cultura de uso da informação cognitiva, promovendo o uso estratégico da contabilidade nas tomadas de decisões e na gestão das organizações

A pesquisa mostrou que há interesse dos gestores brasileiros no tema, porém a utilização de informação de custos ainda não é tão difundida e confirmando a percepção inicial extraída dos relatórios de prestação de contas das instituições ao TCU. Tal fato pode estar associado a falta de capacitação e conhecimento sobre os efeitos da utilização deste tipo de informação como fonte de apoio ao processo decisório.

A pesquisa poderá ser usada para subsidiar os gestores e administradores públicos na tomada de decisão sobre investimento em capacitação, de acordo com as necessidades e prioridades das entidades públicas. Com a melhoria das práticas de gestão de recursos pública, a comunidade acadêmica e a sociedade em geral podem se beneficiar com a possível evolução na eficiência, eficácia e efetividade na aplicação dos recursos públicos.

A pesquisa teve como limitação fato de que alguns indicadores demonstraram resultados do teste de confiabilidade Alpha de Crobach abaixo do valor de referência (0,60) e, sendo assim, para as pesquisas futuras, outros indicadores devem ser anexados na análise, com a finalidade de melhor representar o fator em questão. A pesquisa também teve como limitação o fato de que a amostra foi composta apenas por instituições federais de ensino do Brasil, o que pode limitar a generalização dos resultados para outras instituições e setores. Além disso, a falta de acesso a informações específicas sobre o processo de gestão de custos em cada instituição pode ter afetado a precisão dos resultados.

Para os estudos futuros, sugere-se a pesquisa sobre a utilização da informação de custos em diferentes áreas do setor público como: saúde, educação, segurança pública, meio ambiente, entre outras.

Sugere-se, ainda, a pesquisa sobre quais informações de custos são relevantes para tomada de decisão a fim de se verificar quais os modelos de apuração de custos e quais métodos de apuração de custo adotar nas IFEB.

Por fim, pode-se propor, ainda, uma pesquisa com os gestores, diretores e contadores, com questionário semiestruturado e entrevistas, para se verificar a possibilidade de elaboração de guia de implementação para utilização de informação de custos.

REFERÊNCIAS

- Adhikari, P., & Mellembvik, F. (2010), A adoção de IPSASs no sul da Ásia: Um estudo comparativo de sete países, *Research in Accounting in Emerging Economies*, 10,171-201.
- Arnalboldi, M., & Lapsley, I. (2009). On the Implementation of Accrual Accounting: A Study of Conflict and Ambiguity. *European Accounting Review*, 18(4), 809-836.
- Ball, I. (2015) Debate: As IPSAS ajudariam a Grécia? *Dinheiro público & Gestão*, 35(6), 397-398.
- Borges, T. B., Mario, P. do C., & Carneiro, R. (2013). A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. *Revista De*



- Administração Pública*, 47(2), 469-492.
- Brusca, I., Gómez, M., & Montesinos, V. (2016). Finanças públicas reformas gerenciais: o papel das ipsas na América Latina. *Administração Pública e Desenvolvimento*, 36(1), 51-64.
- Brusca, I., Grossi, G., & Manes-Rossi, F. (2018). Contexto padrões de relatórios consolidados para o governo local. *Dinheiro Público e Gestão*, 38(7), 483-492.
- Brusca, I., & Martínez, J. C. (2015). Adopting International Public Sector Accounting Standards: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting. *International Review of Administrative Sciences*, 82(4), 724-744.
- Cavalcante, G. M., Israel, S. M. B., Aquino, M. M. F. de, & Ceolin, A. C. (2017). Contabilidade ambiental: Um estudo sobre a percepção dos estudantes de graduação em ciências contábeis da cidade de Maceió/AL. *Revista Mineira De Contabilidade*, 18(3), 40-51.
- Carvalho, J. B. C., Gomes, P. S., & Fernandes, M. J. (2012). The Main Determinants of the use of the cost accounting system in Portuguese Local Government. *Financial, Accountability & Management*, 28(3), 306-334.
- Colares, A. C. V., Padrones, K. G. S. A., & Santos, W. J. L. (2014, novembro). Análise do grau de implantação das IPSAS nas entidades públicas brasileiras e suas principais limitações no processo. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, Natal, RN, Brasil, 21.
- Collins, D. (2018). Pretesting survey instruments: An overview of cognitive methods. *Quality of life research*, 27(7), 1691-1698.
- Conselho Federal de Contabilidade. (2021). Resolução CFC Nº 2021/NBC TSP34 - Aprova a NBC TSP 34 – Custos do Setor Público.
- Christiaens J, Reyniers B., & Rolle, C. (2010) Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: A comparative study. *International Review of Administrative Sciences* 76(3), 537-554.
- Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Aversano, N., & van Cauwenberge, P. (2015). O efeito das IPSAS na reforma dos relatórios financeiros governamentais: uma comparação internacional. *Revista Internacional de Ciências Administrativas*, 81(1), 158-177.
- CIMA (2005). CIMA Official Terminology 2005 edition (CIMA, Oxford). Disponível em: <https://www.worldcat.org/title/cima-official-terminology/oclc/155126995>.
- Cruvinel, D. P., & Lima, D. V. (2011). Adoção do regime de competência no setor público brasileiro sob a perspectiva das normas brasileiras e internacionais de contabilidade. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 5(3), 69-85.
- Cuadrado-Ballesteros, B., & Bisogno, M. (2023). A relevância da transparência orçamentária para o desenvolvimento. *Revisão Internacional de Ciências Administrativas*, 89(1), 239-256.
- Dalmoro, M., & Vieira, K. M. (2014). Dilemas na construção de escalas tipo Likert: O número de itens e a disposição influenciam nos resultados? *Revista Gestão Organizacional*, 6 (Edição Especial).
- Decreto Federal nº 6.976/2009. (2009, 7 de outubro). Dispõe sobre o Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial). Recuperado em 3 de abril de 2023, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6976.htm.
- De Souza, E. A., & Rodrigues, E. C. C. (2022). Usabilidade dos Sistemas de custos no setor público federal. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 21(1), 1-20.
- Diniz, J. A., Silvestre da Silva, S. F., Santos, L. D. C., & Martins, V. G. (2015). Vantagens da Implantação das IPSAS na Contabilidade Pública Brasileira: Análise da percepção dos



- membros do GTCON. *Revista de Educação e Pesquisa Em Contabilidade (REPeC)*, 9(3), 275-294.
- Drehmer, A. F., Raupp, F. M., & Tezza, R. (2016). Implantação do sistema de informação de custos em prefeituras catarinenses: o que dizem os contadores sobre as dificuldades e contribuições? *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, Porto de Galinhas, PE, 23.
- Gil, A. C. (2007) *Como elaborar projetos de pesquisa*. (4. ed.). São Paulo: Atlas.
- Hair Jr., Babin, B., Money, A., & Samouel, P. (2005). *Funamentos de métodos de pesquisa em administração*. Porto Alegre: Bookman Companhia Ed.
- Hair Jr., J.F., Black, W.C., Babin, B.J. & Anderson, R.E. (2014). *Análise multivariada de dados* (7ª ed.). Pearson.
- Hansen, D. R., & Mowen, M.M. (2001) *Gestão de Custos: contabilidade e controle*. (R. B. Taylor, trad). São Paulo: Pioneira Thomson Learning.
- IFAC – *International Federation of Accountants*. (2000). Perspectives on Cost Accounting for Government. New York: IFAC. (IFAC Public Sector Committee – Study 12).
- Lei Complementar n. 101/2000*. (2000). Estabelecer normas de finanças públicas aplicadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Recuperado em 3 de abril de 2023, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm.
- Lei n. 4.320/1964*. (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 em 3 de abril de 2023, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm.
- Lovato, E.L., Gonçalves de Oliveira, A., Guimarães, I.A., & Catapan, A. (2016). Sistemas de Informações de Custos no Setor Público no Brasil: Uma Análise da Percepção dos Usuários Sob o Enfoque da Gestão Governamentalmente. *Journal of Globalization, Competitiveness & Governability / Revista de Globalización, Competitividad y Gobernabilidad / Revista de Globalização, Competitividade e Governabilidade*, 10 (1), 16-41.
- Machado, N., & Holanda, V. B. de. (2010). Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência do governo federal. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 791–820.
- Maher, M. (2001) *Contabilidade de custos: criando valor para a administração*. São Paulo: Atlas.
- Marques, L. R., Bezerra Filho, J. E., & Caldas, O. V. (2020). Contabilidade e auditoria interna no setor público brasileiro: percepção dos contadores públicos frente à convergência para as IPSAS/IFAC. *Revista De Contabilidade E Organizações*, 14, e161973.
- Mauss, R., & de Souza, AC (2008). O uso da contabilidade de custos no setor público brasileiro: um estudo em Instituições de Ensino Superior. *Revista Universo Contábil*, 4(2), 68-82.
- Mota, S. C., de Oliveira, A. R. V., Nunes, N. T. S., & de Figueirêdo Junior, H. S. (2022). Análise comparativa da gestão de custos nas instituições federais brasileiras de ensino superior. *Revista Do Serviço Público*, 73(1), 112 - 135.
- Monteiro, R.P., Pereira, C.A., & Souza, M.A (2015). A necessidade de informação gerencial nas IES públicas da Europa: Breve abordagem pela realidade de portugal. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 14(42), 9-24.
- Monteiro, A. P., Vale, J., Leite, E., Lins, M., & Kurowska-Pysz, J. (2022). The impacto f information systems and non-financial information on company success. *International Journal of Accounting Information Systems* 45.
- McChelry, S., McKendrick, J., & Rolfe, T. (2007). Activity-Based Management Systems in Higher Education., *Public Money & Management*, 27(5), 315-322.



- Ordynskaya, M. E., Silina, T., Divina, L. E., Tausova I. F., & Bagova, S. A. (2021). Functions of Cost Management Systems in Modern Organizational Management. *Universal Journal of Accounting and Finance*, 9(3), 498 – 505.
- Pedrosa. N.N., Damasceno. F.S., & Rodrigues. J.E. (2022). GAP do conhecimento: diferença e percepção dos contadores e gestores públicos. *Revista de Educação Superior do Senac-RS*, 15(2).
- Pina, V. & Torres, L. (2002): Desenvolvimentos contábeis dos governos locais espanhóis. Uma comparação internacional com nove países desenvolvidos e a IFAC. *Revista de Orçamento Público, Contabilidade e Gestão Financeira* 14(4), 622-656.
- Rocha, A. B., & Funchal, B. (2019). Mais recursos, melhores resultados? As relações entre custos escolares diretos e desempenho no Ensino Médio. *Revista De Administração Pública*, 53(2), 291–309.
- Santos, C. B., & Almeida, K. K. N. (2012) Análise introdutória das mudanças provocadas na contabilidade pública pelas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público. *Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade*, 1(1), 21-38.
- Souza, E. X., Dos Santos, M. L., De Lima, A. B., Silva, D. B. S., & Victor, R. N. (2011). Implantação de um sistema de custos no setor público: Um estudo de caso em um hospital de ensino do Nordeste brasileiro. *Anais SEGeT – Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia*. Resende: Associação Educacional Dom Bosco (AEDB).
- Van-Peursem, K., & Eggleton, I. R. C. (2015). Indonesian public sector accounting reforms: dialogic aspirations a step too far. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(5), 706-738.
- Xavier, M. C., & Silva, F. A. (2017). Implantação da Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público: os Impactos, Mudanças e Ganhos Observados Pelos Profissionais da Contabilidade da Administração Direta e Indireta do Município de Belo Horizonte-MG. *Anais do XI Congresso de iniciação científica em contabilidade – USP*. São Paulo, SP, Brasil.