

UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA

VALBER LUGÃO DE SOUZA

DESAFIOS NA INSTITUCIONALIZAÇÃO DE “SISTEMA DE CUSTEIO” EM UMA
INSTITUIÇÃO FEDERAL DE ENSINO SUPERIOR: O CASO DA UNIVERSIDADE
FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO

VITÓRIA
2019

VALBER LUGÃO DE SOUZA

DESAFIOS NA INSTITUCIONALIZAÇÃO DE “SISTEMA DE CUSTEIO” EM UMA
INSTITUIÇÃO FEDERAL DE ENSINO SUPERIOR: O CASO DA UNIVERSIDADE
FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública de Universidade Federal do Espírito Santo - UFES, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Gestão Pública.

Orientador: Prof. Dr. Rogerio Zanon da Silveira
Coorientador: Prof. Doutorando Douglas Roriz Caliman

VITÓRIA
2019

Página destinada a catalogação

Dados Internacionais de Catalogação-na-Publicação (CIP)
(Biblioteca Central da Universidade Federal do Espírito Sant, ES, Brasil)
Etc...

VALBER LUGÃO DE SOUZA

DESAFIOS NA INSTITUCIONALIZAÇÃO DE “SISTEMA DE CUSTEIO” EM UMA
INSTITUIÇÃO FEDERAL DE ENSINO SUPERIOR: O CASO DA UNIVERSIDADE
FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Gestão Pública, do Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública do Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas – CCJE - da Universidade Federal do Espírito Santo – UFES, pela seguinte banca examinadora.

Aprovado em 15 de outubro de 2019.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Dr. Rogério Zanon da Silveira
(Orientador) – UFES

Prof. Doutorando Douglas Roriz Caliman
(Coorientador) – UFES

Prof. Dr. Marison Luiz Soares -
UFES – Banca Interna

Prof. Dr^a. Rosimeire Pimentel Gonzaga –
UFES - banca externa

VITÓRIA
2019

Aos meus pais Alda e Silvio (*in memoriam*) -
exemplos de dedicação - e irmãos. À minha
esposa Raquel e à minha filha Sofia, meus
grandes amores.

AGRADECIMENTOS

Na trajetória da vida, compreendemos que, sem cooperação do próximo, a chegada a um determinado ponto torna-se quase impossível.

Por isso, gostaria de agradecer primeiramente a Deus pela vida, pela força e pelas oportunidades que vem colocando em meu caminho, no decorrer da minha trajetória.

À minha família: pais, irmãos, sobrinhos, e a minha esposa Raquel e minha filha Sofia.

Ao meu orientador Professor Doutor Rogerio Zanon e ao coorientador, Douglas Caliman. Com eles, o trabalho fluiu de forma consistente e firme, em busca de perguntas e respostas aos estudos aqui propostos.

A toda equipe do Mestrado em Gestão Pública da Ufes - professores e também corpo de técnicos - profissionais fundamentais para a conclusão do curso e o suporte para realização dessa pesquisa.

Aos servidores do DCF da Ufes: Vitor, Henrique, Jociane, Thiago, Ivone, Thatiany, Amanda e Douglas, obrigado pelo apoio

À Universidade Federal do Espírito Santo por me propiciar o espaço de pesquisa para elaboração deste trabalho, bem como a formação do mestrado de gestão pública que vem formando um sem número de técnicos.

A todos o meu muito obrigado.

Se soubesse que o mundo se desintegraria amanhã, ainda assim plantaria a minha macieira. O que me assusta não é a violência de poucos, mas a omissão de muitos. Temos aprendido a voar como os pássaros, a nadar como os peixes, mas não aprendemos a sensível arte de viver como irmãos.

Martin Luther King

RESUMO

Preponderantemente utilizada em organizações de mercado, a contabilidade de custos vem se estabelecendo na administração pública como ferramenta essencial para controle em qualquer organização, por produzir informações aos administradores com vistas a subsidiar a tomada de melhores decisões. Esta pesquisa se orienta pela seguinte pergunta: quais desafios e dificuldades mais relevantes apresentam-se no processo de institucionalização de um sistema de custos em uma Instituição Federal de Ensino Superior? O objetivo é compreender as dificuldades, do ponto de vista institucional, na implantação formal e também na institucionalização – acolhimento cultural pelos públicos envolvidos - de um sistema de custos na Universidade Federal do Espírito Santo (UFES), no período de 2011 a 2019. A pesquisa se assenta numa revisão bibliográfica acerca do tema e tem como fundamento a Teoria Institucional. Trata-se de uma pesquisa qualitativa com o uso da técnica da Análise de Conteúdo. A obtenção de dados e informações é feita por meio de entrevistas a técnicos e gestores que atuam na área da contabilidade de custos, buscando a obtenção de respostas ao problema de pesquisa e ao alcance de seu objetivo. Subsidiariamente, é lançado mão da análise documental no âmbito do espaço pesquisado. O produto da dissertação está abrangido por seus objetivos específicos de compreender as fases de institucionalização dos processos de implantação do sistema de custos na UFES e oferecer subsídios à elaboração de proposta de resolução dos problemas que envolvem esses processos e na elaboração de proposta de resolução de institucionalização de um sistema de custos numa IFES. Os resultados indicam que a Universidade tem um longo caminho a percorrer para a implantação do sistema, assim como para a institucionalização do mesmo – sob a ótica da teoria institucional. Entre os desafios encontrados, destaque para a busca de um sistema de custo próprio, específico para a Ufes, bem como a necessidade de capacitação e mobilização dos servidores que trabalharão com tal sistema. Entre os aspectos positivos, a própria vontade do corpo técnico, aberto à utilização do instrumento de gestão estudado que, no entanto, segue sendo usada de forma esparsa e não completa.

Palavras-chave: Contabilidade de custos. Institucionalização. Administração pública. Controle de gastos.

ABSTRACT

Predominantly used in market organizations, cost accounting has established itself in public administration as an essential tool for control in any organization by producing information for managers to support better decision making. This research is guided by the following question: What are the most relevant challenges and difficulties in the process of institutionalizing a cost system in a Federal Higher Education Institution? The objective is to understand the difficulties, from the institutional point of view, in the formal implementation and also in the institutionalization - cultural reception by the involved publics - of a cost system at the Federal University of Espírito Santo (UFES), from 2011 to 2019. This research is based on a literature review on the subject and is based on the Institutional Theory. This is a qualitative research using the technique of Content Analysis. Data and information are obtained through interviews with technicians and managers who work in the area of cost accounting, seeking to obtain answers to the research problem and the achievement of its objective. Subsidiarily, the documentary analysis is used within the researched space. The dissertation's product is covered by its specific objectives of understanding the institutionalization phases of the cost system implementation processes at UFES and offering support for the elaboration of a proposal to solve the problems that involve these processes and in the elaboration of the institutionalization resolution proposal. of a cost system in an IFES. The results indicate that the main challenges are of order, that UFES has a long way to go in the effective implementation of a cost system for the University. Noteworthy is the search for a cost system for the University as well as the training and mobilization of the servers that will work as the University cost system. The plus point is your staff. From the perspective of institutional theory, it can be concluded that of the researched factors, cost accounting was not institutionalized. And that this management tool so important for management control, is still only used sparingly and not completely.

Key words: Cost accounting. Institutionalization. Public administration. Cost control.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CAR – Centro de Artes

CCAEE – Centro de Ciências Agrárias e Engenharias

CCE – Centro de Ciências Exatas

CCENS – Centro de Ciências Exatas, Naturais e da Saúde

CCHN – Centro de Ciências Humanas e Naturais

CCJE – Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas

CE – Centro de Educação

CEFD – Centro de Educação Física e Desportos

CEUNES – Centro Universitário Norte do Espírito Santo

CFB – Constituição Federal do Brasil

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CT – Centro Tecnológico

CVM – Comissão de Valores Imobiliários

IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

IFES – Instituto Federal de Educação Superior

INFRA SIG's – Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (sistema interno)

LC – Lei Complementar

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

MEC – Ministério da Educação

NBCASP - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor

NBC-T – Normas Brasileira de Contabilidade Técnica

PDRAE – Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado

PROAD – Pró-Reitoria de Administração

PROAECI – Pró-Reitoria de Assuntos Estudantis e Cidadania

PROEX – Pró-Reitoria de Extensão

PROGEP – Pró-Reitoria de Gestão de Pessoas

PROGRAD – Pró-Reitoria de Graduação

PROPLAN – Pró-Reitoria de Planejamento e Desenvolvimento Institucional

PRPPG – Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação

SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal

SIAPE – Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos

SIGPLAN – Sistema de Informações Gerenciais de Planejamento

SICSP – Sistema de Informação de Custos do Setor Público

SOF – Secretaria de Orçamento e Finanças

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

SUPECC – Superintendência de Cultura e Comunicação

TCU – Tribunal de Contas da União

UFES – Universidade Federal do Espírito Santo

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Evolução do uso de informação de custos na legislação brasileira.....	18
Quadro 2 - Centros acadêmicos e pró-reitorias da Universidade Federal do Espírito Santo	22
Quadro 3 - Estágios de Institucionalização.....	35
Quadro 4 - Significado das Setas no Processo de Institucionalização.....	37
Quadro 5 - Terminologia de Custos.....	39
Quadro 6 - Mudança Cultural de Gastos Públicos.....	41
Quadro 7 - Contabilidade Pública x Contabilidade de Custos Privado.....	42
Quadro 8 - Etapas do processo de Implantação de Custos.....	46
Quadro 9 - Diferença entre pesquisa descritiva e exploratória.....	49
Quadro 10 - Características básicas da pesquisa qualitativa.....	50
Quadro 11 - Etapas do processo de Pré-análise de Bardin.....	56
Quadro 12 - Esquema das Etapas do Método de Pesquisa.....	57
Quadro 13 - Resumo das Etapas da Análise de Resultado e Métodos Utilizados.....	58
Quadro 14 - Objetivos da Segunda Entrevista - servidores técnicos (levantamento de base teórico acerca do tema estudado).....	59
Quadro 15 - Resumo das Etapas da Análise de Resultado e Métodos Utilizados.....	60
Quadro 16 - Estágio de institucionalização da implantação do sistema de custeio.....	63
Quadro 17 - Categoria organização e estrutura do processo de Custos.....	64
Quadro 18 - Categoria do Sistema de Informação da UFES.....	68
Quadro 19 - Categoria Participação do Processo de Custos.....	70
Quadro 20 - Categoria Comunicação.....	72
Quadro 21 - Categoria Dados do Passado.....	74
Quadro 22 - Categoria Cultura de Custos.....	75

LISTAS DE FIGURAS

Figura 1 - Características de hábitos, rotinas e instituições.....	31
Figura 2 - Processo de institucionalização.....	33
Figura 3 - Constructo do Processo de Institucionalização	37
Figura 4 - Visão da Integração do SIC com outros sistemas	44
Figura 5 - Sistema integrado de tomada de decisão	45
Figura 6 - Etapas da Pesquisa.....	51
Figura 7 - Tratamento dos dados por Bardin	55
Figura 8 – Visão sistêmica do processo de institucionalização de um sistema de custos na UFES	80

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	15
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO	15
1.2 INSTITUIÇÃO FEDERAL DE EDUCAÇÃO SUPERIOR ESTUDADA	21
1.3 FORMULAÇÃO DO PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA	24
1.4 OBJETIVO DA PESQUISA.....	27
1.5 DELIMITAÇÃO E JUSTIFICATIVA.....	27
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	30
2.1 A TEORIA INSTITUCIONAL.....	30
2.2 AS FASES DE UM PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO	33
2.3 MODELO DE UM SISTEMA DE CUSTEIO NO SETOR PÚBLICO	38
2.3.1 Terminologia de custos.....	38
2.3.2 Método de Custeio.....	39
2.3.3 Mudança Cultural.....	40
2.3.4 Sistema de Custo do Governo Federal.....	41
2.3.5 O modelo de Custos Proposto por Machado e Holanda (2010)	42
2.3.6 Sistema de Informação de Custo.....	44
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	48
3.1 DELIMITAÇÃO E <i>DESIGN</i> DA PESQUISA	48
3.1.1 Tipo de Pesquisa	48
3.2 PROCESSO DE OBTENÇÃO DE DADOS E INFORMAÇÕES.....	51
3.3 TRATAMENTO E INTERPRETAÇÃO DE DADOS E INFORMAÇÕES.....	53
3.4. PROCESSO DE OBTENÇÃO DE DADOS E INFORMAÇÕES E SUA INTERPRETAÇÃO	57
4 INTERPRETAÇÃO DE DADOS E INFORMAÇÕES E RESULTADOS	61
4.1 ORGANIZAÇÃO: ESTRUTURA DO PROCESSO DE CUSTOS	64
4.2 SISTEMA DE INFORMAÇÃO.....	67
4.3 PARTICIPAÇÃO DOS SERVIDORES NO PROCESSO DE PARTICIPAÇÃO DE GESTÃO DE CUSTOS	70

4.4 LIMITAÇÃO NO ÂMBITO DA GESTÃO DO PROCESSO DE COMUNICAÇÃO	72
4.5 ASPECTOS CULTURAIS	74
4.6 SÍNTESE DA AVALIAÇÃO DOS RESULTADOS	77
5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES	79
5.1 REFLEXÃO e ACHADOS DA PESQUISA.....	79
5.2 ACHADOS DA PESQUISA.....	80
5.3 SUGESTÕES E LIMITAÇÕES PARA IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA DE CUSTOS	82
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	85
APÊNDICE a - Roteiro de Entrevista.....	92
APÊNDICE B - Termo de Consentimento Livre e Esclarecido	96

1 INTRODUÇÃO

As recorrentes dificuldades no campo das finanças públicas no Brasil nas últimas décadas, nas três esferas de governo, e o impacto social gerado constituem-se em desafios para o poder público em suas diversas dimensões de atuação. Diante desse cenário, a contabilidade de custos se apresenta com papel fundamental para a gestão de qualquer organização pública.

O sistema de custo produz informações para auxiliar o gestor a tomar a melhor decisão possível, prevenir e antecipar-se às dificuldades orçamentárias e buscar investimentos em bens e produtos à população. Ao dar suporte para decisões de gestão, por meio da produção e do registro de informações e dados precisos, a contabilidade de custos consolida-se como de fundamental importância para otimizar os recursos públicos.

Entre essas informações essenciais à gestão, a contabilidade de custos oferece dados sobre o valor ou custo do produto ou serviço a ser disponibilizado ao atendimento das necessidades coletivas. Nesse desafio, para que o gestor tome uma decisão que seja a melhor possível, deverá fazer a identificação de uma gama de eventos futuros (BEUREN, 2000).

Segundo Frezatti (2000), para decidir, o gestor deverá optar por umas das alternativas que se lhe apresenta e de forma antecipada, em função de preferências, disponibilidades, grau de aceitação dos riscos, entre outros elementos. A partir das respostas obtidas, é possível propor alternativas e sugestões para a institucionalização do Sistema de Custeio em uma instituição pública de ensino, de forma que a implantação desse instrumento de contabilidade gerencial seja acolhida por parte dos servidores envolvidos e, assim, o sistema seja consolidado e legitimado.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Como ferramenta gerencial, a contabilidade de custos surgiu com a revolução industrial, no século XVIII. Até aquela época, a contabilidade financeira (ou geral) era bem estruturada para servir às empresas mercantilistas e supria as necessidades das organizações que se desenvolviam na Era Mercantilista (MARTINS, 2000).

Com o processo de industrialização, o contexto muda e mudam, também, as demandas das empresas. Assim, o surgimento da contabilidade de custos se deu, basicamente, pela necessidade de mensuração da produção nas indústrias. Com o surgimento das empresas industriais, surgem também novas transações, bem como a necessidade de encontrar formas para registrar esses eventos (BEUREN, 1993).

Nesse novo cenário, a administração começa a usar a contabilidade de custos como uma importante ferramenta de gestão. É a contabilidade de custos que propicia à gestão um conjunto de informações para a tomada de decisão, no tocante à produção de um bem ou serviço. A contabilidade de custos tem como objetivo principal proporcionar informação relevante para essa tomada de decisão (KAPLAN; NORTON, 1992), seja no setor privado ou na esfera pública.

Leone (1997) define custos como o valor dos fatores de produção consumidos no processo de produção ou de distribuição. Custos, assim, representam um gasto associado ao processo de produção ou de distribuição de produtos. No entanto, as despesas são entendidas como gastos não identificados diretamente em um processo de fabricação, gastos necessários ao funcionamento da organização, que não influenciam na produção ou comercialização, mas que diminuem a receita.

A separação entre os conceitos de custos e despesas é importante, uma vez que despesas são lançadas para abater o resultado econômico de um período. Já os custos são relativos à produção. O entendimento dos conceitos de custos, despesas e gastos são necessários quando se faz a adaptação desses conceitos para a administração pública. Assim, ao se falar de contabilidade de custos no setor público, em geral, pode-se entender como a contabilidade de saídas financeiras, que podem envolver tanto custos quanto despesas.

No setor público, a importância dessas informações para a gestão é mais perceptível quando se lembra que um gestor tem que trabalhar com recursos finitos – principalmente em momentos de crise econômica - e, ao mesmo tempo, com demanda

cada vez maior da sociedade por variedade e qualidade de serviços. Essa equação obriga o gestor a ter um controle rígido dos gastos públicos. A lógica é diminuir os custos, para maximizar os recursos e garantir a oferta de serviços.

Tal pensamento se fortalece diante dos escassos recursos que têm obrigado o gestor a, cada vez mais, procurar racionalizar gastos. Nesse sentido, os administradores públicos precisam recorrer a ferramentas de controle dos custos, aprimorando a otimização dos recursos, com uma análise mais detalhada. O controle de custos também é ferramenta de suporte de grande importância para auxiliar a prática de *accountability*, de prestação de contas da administração para a sociedade (PEREIRA; ROMÃO, 2015).

Aliás, um dos objetivos do governo com a implantação do sistema de custos é justamente melhorar a *accountability* e com isso incrementar a transparência da gestão pública, com informações mais claras e objetivas aos gestores e à sociedade. O outro objetivo - já citado - é melhorar o nível de informação para que os administradores públicos possam tomar decisões com mais precisão, segurança, efetividade e cientes da equação 'realidade x necessidade' no setor público. Tudo isso com a menor possibilidade de erro possível.

A ferramenta é relativamente nova. A implantação de um sistema de custos no governo federal surgiu com a portaria nº 157, publicada em março de 2011, pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Essa portaria baseou-se na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) que, no artigo 50, § 3º, dispõe: "A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial".

Antes disso, porém, já havia alguns dispositivos visando o controle de custos no âmbito do poder público. Desde a metade da década de 1960, a legislação começou a tratar dessa exigência. A Lei 4.320/1964, por exemplo, já fazia previsões sobre o controle dos custos na gestão pública:

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. (BRASIL, Lei 4.320 de 1964, grifo nosso)

Nas décadas seguintes, houve avanço na administração pública, bem como nas exigências legais relacionadas à área. O quadro 1 mostra como vem se dando a evolução da legislação, no que tange à implantação no ramo da contabilidade no setor público. Os dispositivos legais citados vão do início da vigência da Lei nº 4.320/1964 até a aprovação do sistema de informação de custo, em 2011.

Quadro 1 - Evolução do uso de informação de custos na legislação brasileira

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.
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 92.452/1986 - Criação da Secretaria do Tesouro Nacional (1986) e do SIAFI (1987)	Decreto n.º 92.452, de 10 de março de 1986, o qual criou a Secretaria do Tesouro Nacional, que possibilitou a unificação dos orçamentos da União, através do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), definido como o principal instrumento utilizado no registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal.
Lei Complementar nº 101/2000 – LRF – Art. 50.	Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes: § 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 nº 1.078/2004 do Tribunal de Contas da União (TCU)	Determina a adoção de providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistemas de custos, que permitam, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira.
Portaria Interministerial n.º 945/2005, de 26 de outubro de 2005.	Cria a Comissão Interministerial de Custos com o objetivo de elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistemas de Custos na Administração Pública Federal.
Portaria Conjunta STN/SOF ¹ , de 14 de outubro de 2008.	Ratifica a aplicação integral do regime de competência para a Contabilidade Pública.
Resolução CFC – n.º 1.133, de 25 de novembro de 2008.	Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis, incluindo a Demonstração de Resultado Econômico.

¹ SOF – Secretaria de Orçamento e Finanças

Decreto nº 6.976/2009, de 07 de outubro de 2009 – Art. 3º	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.
Portaria STN n.º 157/2011, de 9 de março de 2011.	Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal
Res. CFC n.º 1.366/2011, de 02 de dezembro de 2011.	Aprova a NBC T 16.11 Sistema de Informação de Custos do Setor Público. “Estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e apresentado, nesta Norma, como Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP)”

Fonte: Adaptado de Holanda; Lattman-Weltman; Guimarães (2010).

É possível observar que a proposta de controle dos custos na área pública brasileira não é nova. Porém, a ferramenta passa a ser efetivamente implementada apenas a partir dos anos 1900. O que marcou essa obrigatoriedade foi a elaboração de uma reforma gerencial do governo Fernando Henrique Cardoso, com a proposta de criação do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE). O documento visava dar sentido integrado às ações do Estado, até então consideradas fragmentadas, sem um direcionamento único. Nessa linha de pensamento, as instituições públicas federais de educação superior devem se adequar e implementar o controle de custos exigido por lei.

Apesar da previsão legal e até mesmo da necessidade prática da adoção do sistema, essa ainda não é uma realidade em todas as instituições públicas de ensino federal no Brasil. Em muitas universidades federais, por exemplo, a implementação do sistema de custos ainda não foi garantida. Para melhor compreensão da questão tratada, importante entender o contexto do ambiente universitário e também o perfil da instituição objeto desse estudo.

Documentos formais da UFES dos últimos anos fornecem informações para o questionamento sobre a implantação do sistema de custos na entidade, objeto desse estudo. No tocante especificamente à implementação formal, o Relatório de Gestão do Exercício de 2016, referente à prestação de contas ordinária anual da UFES, apontou um vácuo nessa área. O texto afirma que a UFES não possuía, até aquele momento, um sistema institucionalizado para apuração dos custos de produtos e

serviços da instituição, embora fosse possível constatar iniciativas pulverizadas em alguns setores.

De acordo com o documento, a Universidade estudava a questão da apuração de custos em instituições similares em busca de viabilizar o sistema de custos que pudesse espelhar as particularidades e complexidades da UFES. Enquanto esse sistema não era colocado em prática, a Universidade apresentava um modelo simplificado de apropriação por atividade essencial da Universidade. Ou seja, apurava-se o custo total da instituição e o custo por atividade essencial e sua porcentagem em relação ao custo do todo.

Na prestação de contas ordinária do ano seguinte, o Relatório de Gestão do exercício de 2017 informou uma mudança no modelo que vinha sendo adotado (apuração de gastos por atividade). A alteração metodológica ocorreu a partir de estudo apoiado pelo Ministério da Fazenda, denominado “Sistema de informação de custos na administração pública federal: Uma política de Estado” e Nota Técnica MEC/SE nº 4/2018. O relatório da UFES afirma que os dois documentos propunham uma metodologia diferente da que vinha sendo utilizada pela Universidade, razão pela qual a instituição abandonou o método usado anteriormente.

Por este motivo, decidiu-se abandonar a metodologia utilizada anteriormente e direcionar a concepção do Sistema de Custos da Universidade Federal do Espírito Santo, que passará a considerar não só a metodologia apontada pelo Ministério da Educação, como também irá atentar para outros aspectos ligados à teoria de custos. Dessa forma, abandona-se o modelo de Apuração de Custo Anual por Atividade Operacional, por constatar-se que o mesmo é incipiente e não atende ao que se discute, em referência a custos de Instituições Federais de Ensino. A proposta em discussão aponta para um modelo de Apuração de Custos por atividades finalísticas (ensino, pesquisa e extensão) com detalhamento em nível de cursos e projetos, considerando os gastos anuais e as depreciações que correspondam ao período (UFES, 2018, p. 161).

Por fim, o relatório explica que a proposta que a instituição discute se encaminha para um “modelo de Apuração de Custos por atividades finalísticas (ensino, pesquisa e extensão), com detalhamento em nível de cursos e projetos, considerando os gastos anuais e as depreciações que correspondem ao período” (UFES, 2018, p. 161).

Diante da constatação de que a Universidade ainda não efetivou a implementação na totalidade do sistema de custos previsto em lei e que a metodologia de apuração sofreu recentemente uma alteração, um desafio posto no setor contábil é saber em que situação se encontra a criação e a implantação desse sistema. Importante ressaltar que no Planejamento Estratégico da UFES nada consta sobre esse campo de trabalho. Mas a preocupação não é apenas com a implementação formal do novo sistema, e sim, com a aceitação do instrumento contábil do ponto de vista institucional, cultural, pela comunidade acadêmica, sobretudo pelos servidores que lidam com dados contábeis e gerenciais no âmbito universitário.

1.2 INSTITUIÇÃO FEDERAL DE EDUCAÇÃO SUPERIOR ESTUDADA

A UFES foi fundada em 5 de maio de 1954. Possui atualmente quatro campi, dois em Vitória (Goiabeiras e Maruípe), um em Alegre e outro em São Mateus. Nesses campi são oferecidos 103 cursos de graduação presencial, com oferta de 5.004 vagas anuais.

No nível de pós-graduação são 47 cursos de mestrado acadêmico, nove de mestrado profissional e 26 de doutorado, além dos cinco cursos de pós-graduação (quatro doutorados e um mestrado) que foram aprovados em dezembro de 2018, cuja previsão de início é no decorrer do ano de 2019. No total, são quase vinte mil (19.997) estudantes matriculados na graduação presencial e outros 3.174 nos cursos de pós-graduação (UFES, 2019).

No quadro funcional, a Universidade possui 1.780 professores efetivos e 2.016 técnico-administrativos. No sistema de pesquisa, a UFES desenvolve atualmente cerca de 1.120 pesquisas científicas e tecnológicas. Na extensão, são desenvolvidos 527 projetos e programas. Todos os municípios capixabas são abrangidos e cerca de 2 milhões de pessoas são contempladas.

Na área de saúde, há atendimento em várias especialidades médicas, por meio do Hospital Universitário Cassiano Antônio Moraes (Hucam), referência em atendimentos de média e alta complexidade. Ainda há prestação de diversos serviços ao público

acadêmico e à comunidade, como teatro, cinema, galerias de arte, centro de ensino de idiomas, biblioteca, planetário e observatório astronômico, auditórios, ginásio de esportes e outras instalações esportivas.

Todas essas atividades desenvolvidas pela instituição nos aspectos de ensino, pesquisa e extensão, envolvem, no total, cerca de 3.800 servidores, das áreas docente e administrativa (apenas para reforçar o que já foi explicitado, nem todos fizeram parte das entrevistas dessa pesquisa, sendo ela direcionada apenas a servidores que lidam com sistemas de custos, tais como aqueles vinculados as áreas de contabilidade e controle patrimonial, estes vínculos a PROD, e os técnicos da área de planejamento).

O campus principal tem sua sede administrativa localizada no Campus Universitário de Goiabeiras, em Vitória. Possui onze centros de ensino e sete pró-reitorias (UFES, 2019), conforme quadro 12 a seguir:

Quadro 2 - Centros acadêmicos e pró-reitorias da Universidade Federal do Espírito Santo

CENTROS	PRÓ-REITORIAS
Centro de Artes (<u>CAR</u>) - Campus Goiabeiras	Pró-Reitoria de Administração (PROAD)
Centro de Ciências Agrárias e Engenharias (<u>CCAÉ</u>) - Campus Alegre	Pró-Reitoria de Assuntos Estudantis e Cidadania (PROAECI)
Centro de Ciências Exatas (<u>CCE</u>) - Campus Goiabeiras	Pró-Reitoria de Extensão (PROEX)
Centro de Ciências Exatas, Naturais e da Saúde (<u>CCENS</u>) - Campus Alegre	Pró-Reitoria de Gestão de Pessoas (PROGEP)
Centro de Ciências Humanas e Naturais (<u>CCHN</u>) - Campus Goiabeiras	Pró-Reitoria de Reitoria de Graduação (PROGRAD)
Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas (<u>CCJE</u>) - Campus Goiabeiras	Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação (PRPPG)
Centro de Ciências da Saúde (<u>CCS</u>) - Campus Maruípe	Pró-Reitoria de Planejamento e Desenvolvimento Institucional (PROPLAN)
Centro de Educação (<u>CE</u>) - Campus Goiabeiras	
Centro de Educação Física e Desportos (<u>CEFD</u>) - Campus Goiabeiras	
Centro Tecnológico (<u>CT</u>) - Campus Goiabeiras	

Centro Universitário Norte do Espírito Santo (CEUNES) - Campus São Mateus	
--	--

Fonte: UFES (2019), nota: com adaptação do autor

O órgão executivo máximo da universidade é a Reitoria. Tem como atribuição administrar e coordenar todas as atividades da instituição, além de assinar convênios e parcerias para propiciar projetos relacionados à política universitária, tendo como objetivo garantir o desenvolvimento de pesquisas e das atividades acadêmicas (UFES, 2019).

As instituições públicas são naturalmente burocráticas. Para Oliveira (1970, p. 49), as organizações burocratizadas apresentam as seguintes características:

- a) uma estrutura de cargos, cujos conteúdos e limites são definidos pelas normas, organizados hierarquicamente, de modo que, em cada nível, os cargos inferiores estão sob a supervisão e o controle de um cargo superior;
- b) especificação de áreas de competência, resultantes da divisão sistemática de trabalho e da diferenciação de funções, e o desempenho dessas funções por alguém investido de autoridade, que pode usar da coerção dentro de condições e limites definidos. A uma unidade de organização com competência específica, que se exerce na forma descrita, Weber denomina "órgão administrativo";
- c) existência de um quadro administrativo, constituído por funcionários nomeados, os quais são tecnicamente qualificados e adequados a especialização da organização burocrática e têm seu comportamento norteado pelas normas técnicas e outras que regulam o exercício dos cargos;
- d) separação entre a propriedade da organização, que é controlada dentro da esfera do cargo, e a propriedade pessoal do funcionário, acessível ao seu uso privado. Desta separação, que abrange também a repartição (lugar de trabalho) e o domicílio, decorre ser um assalariado e funcionário de uma burocracia;
- e) distinção e separação de propósitos pessoais dos propósitos do funcionário, cuja conduta no cargo é impessoal e orientada pelas normas pertinentes; e

- f) registro documental de atos administrativos, decisões, normas e ordens escritas

Em pesquisa aos relatórios de gestão da universidade, dos anos de 2016 e 2017, percebe-se que a UFES caracteriza-se por ter uma estrutura fortemente burocrática. O que se assemelha as demais IFES. Tal estrutura organizacional 'pesada', acarreta a utilização pouco racional dos recursos e com baixa integração acadêmica. Essas características burocráticas, normalmente criam dificuldades para tomada de decisão por parte do gestor.

A oferta de serviços oferecidos pela instituição tem como características um alto grau de especialização, necessitando, para isso, um alto grau de capacitação, e, em alguns casos, grande investimento tecnológico (UFES, 2019).

Devido a alta especialização de seus profissionais e objetivos heterogêneos. A entidade apresenta um desenvolvimento não padronizado de atividades. O que exige da administração, além de recursos, orçamentários, uma gestão extremamente ágil (UFES, 2019).

Essa agilidade, assim como a precisão gerencial, poderiam ser mais facilmente obtidas pelo controle de custos, ferramenta de gestão extremamente eficaz no que tange à otimização e controle de gastos. Mas, conforme já dito, é uma ferramenta relativamente nova para gestão pública - apesar de previsão legal remontar ao século passado. Um grande desafio, portanto, diz respeito a possíveis resistências para sua implantação – e institucionalização - bem como a falta de treinamento dos servidores.

1.3 FORMULAÇÃO DO PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA

As universidades públicas brasileiras, historicamente, têm uma forte presença na formação superior em nível de graduação e, principalmente, em programas de pós-graduação. Essas Instituições Federais de Ensino dividem-se em três grandes pilares:

ensino, pesquisa e extensão (BASTOS, 1987). Os três pilares são fundamentais para a transmissão adequada do conhecimento de tal forma que são previstos na Constituição Federal do Brasil (CFB). No capítulo III da nossa Carta Magna, que trata da Educação, da Cultura e do Desporto, o artigo 207 dispõe que “As universidades gozam de autonomia didático-científica administrativa e de gestão financeira e patrimonial, e obedecerão ao princípio de indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão” (BRASIL, 1988).

A importância do tripé que sustenta as universidades brasileiras é bem ilustrada nas palavras de Sobrinho (2000, p. 50), para quem “Ensinar sem pesquisar afasta da realidade; pesquisar sem ensinar esclerosada; ensinar ou pesquisar sem vinculação com o meio elitiza”. Se por um lado tal tripé engrandece o sistema universitário brasileiro, por outro a complexidade das atividades realizadas e dos serviços prestados pelas universidades - no ensino, na pesquisa e na extensão - tornam a gestão dessas instituições ainda mais desafiadora e complexa.

Afinal, não se pensa apenas em contabilizar custos de aulas ministradas, por exemplo. Há que se pensar na qualificação dos professores, na aquisição de obras para bibliotecas, nas despesas fixas e variáveis desses momentos de ensino, entre outros custos. Mas há, ainda, valores mais dificilmente tangíveis e mensuráveis, como por exemplo os relacionados à extensão universitária, tais como serviços de saúde – ou serviços em tantas outras áreas, ‘ofertados’ por alunos, professores e demais servidores à sociedade. A quantidade de itens envolvidos e a complexidade de tais serviços dificulta a mensuração de seus custos. Mas, em um aparente paradoxo, é exatamente por isso que o controle desses custos se torna ainda mais necessário.

Todos esses sistemas geram uma grande complexidade de levantamento do real valor dos serviços prestados. Nesse contexto extremamente complexo, vem sendo cobrada uma maior fidedignidade das informações contábeis no âmbito das universidades. A nova contabilidade pública é demandada para ser mais ágil e precisa no fornecimento de informações seguras e coerentes ao gestor para que, assim, esse possa ter subsídios para tomada de decisão.

Essa nova realidade difere da situação de pouco tempo atrás, quando a contabilidade pública tinha como pressuposto apenas obedecer a atos normativos, ou seja, só

poderia fazer o que lei determinava - como a principal legislação que normatiza a contabilidade pública, a Lei nº 4.320/1964.

Outras obrigações comuns na contabilidade empresarial não eram aplicadas na iniciativa pública. Aliás, em muitas instituições ainda não são, tais como: depreciação e levantamento dos custos dos serviços e/ou produtos produzidos. Mas apesar de ainda não ser totalmente realidade em todas as organizações públicas, essa mudança de paradigma vem ocorrendo.

Isso porque a falta de fidedignidade da real situação de uma organização dificulta a tomada de decisão pelo gestor. E só é possível saber essa real situação, quando há controle na geração de dados seguros sobre os custos incorridos para produzir um bem ou serviço.

Assim, parece claro que o controle de gastos é uma realidade cada dia mais presente na contabilidade pública, que vem implantando o controle de custos, a exemplo do que já ocorre há mais tempo no setor privado. No entanto, há especificidades do setor público, do ponto de vista legal, organizacional e até mesmo cultural a serem observadas nesse processo de implementação formal e, ainda mais, de institucionalização – sob o aspecto cultural - do sistema.

Como se trata de procedimento relativamente novo no ambiente público, é preciso saber se, na prática, a teoria de controle dos custos está sendo de fato implementada e, ainda mais se está sendo bem aceita pelo gestor, ou institucionalizada no ambiente organizacional. Em caso negativo, faz-se necessário entender o que está gerando obstáculos para a adoção do sistema de custo.

Em outras palavras, o momento vivido leva ao seguinte questionamento que faz parte da análise pretendida neste trabalho: quais são os fatores impactantes do processo de institucionalização do sistema de custos em uma instituição Federal de ensino?

Em tese e do ponto de vista legal, fica explicitada a importância e a necessidade da utilização de sistema de custos no poder público, principalmente em ambientes de alta complexidade de serviços, tais como os oferecidos pelas Instituições Federais de Educação Superior (Ifes), a partir do tripé ensino/pesquisa/extensão. Mas na prática fica o questionamento da realidade do processo de institucionalização da contabilidade de custos em uma Ifes.

Assim, na tentativa de enfrentar essa lacuna, este trabalho tem o objetivo de responder o seguinte problema de pesquisa: **quais desafios e dificuldades mais relevantes apresentam-se no processo de institucionalização de um sistema de custos em uma Instituição Federal de Ensino Superior?**

1.4 OBJETIVO DA PESQUISA

O objetivo de pesquisa é **compreender as dificuldades, do ponto de vista institucional, na implantação formal e também na institucionalização – acolhimento cultural pelos públicos envolvidos - de um sistema de custos na Universidade Federal do Espírito Santo (UFES), no período de 2011 a 2019.**

A área das ciências sociais aplicadas conta com uma enormidade de tipologias que servem ao desenvolvimento dos estudos. Nesse sentido, pretende-se com esta pesquisa, alcançar os objetivos específicos:

- 1) compreender o processo de institucionalização da implantação do sistema de custos na UFES a partir das três fases abordadas pela teoria institucional;
- 2) oferecer subsídios à elaboração de uma estrutura básica para o processo de institucionalização de um sistema de custos na UFES;
- 3) oferecer subsídios para proposta de institucionalização do sistema de custeio na UFES. Tal proposta de resolução se orienta por um aspecto prático e importante desta pesquisa, seguindo o que afirma Eco (2000), sobre o fato de que um trabalho deve ser útil e apresentar descobertas sobre determinado tema.

1.5 DELIMITAÇÃO E JUSTIFICATIVA

De acordo com dados publicados no site da instituição e acessados em outubro de 2018, a Universidade Federal do Espírito Santo oferecia, em seus quatro campi, mais de cem cursos de graduação presencial, com oferta de mais de cinco mil vagas anuais. No nível de pós-graduação, são mais de oitenta cursos, entre mestrados acadêmicos, mestrados profissionais e doutorados. No total, são quase vinte mil estudantes matriculados na graduação presencial e mais de três mil nos cursos de pós-graduação.

No quadro funcional, a Universidade possui aproximadamente 1.800 professores efetivos. Há, ainda pouco mais de dois mil servidores técnico-administrativos. Todas as atividades da Instituição, desenvolvidas nos campos de ensino/pesquisa/extensão são desenvolvidas por essa comunidade acadêmica que inclui mais de 25 mil pessoas, entre os estudantes e os 3.800 servidores - da área docente ou de setores administrativos. E é no âmbito desse público de servidores que essa pesquisa da institucionalização de contabilidade de custos está focada.

Mas nem todo os servidores fazem parte dessa pesquisa e nem são fontes para a coleta de informações. Apenas uma parcela faz parte das entrevistas: aqueles que lidam – ou deveriam lidar - com os sistemas de custos, em especial os técnicos responsáveis pelo registro do sistema de custos e que são diretamente impactados por essa ferramenta de gestão, ou seja, são os *stakeholders* diretos; o público de interesse diretamente ligado ao tema desse estudo.

Como se pode depreender pelas informações apontadas, a Universidade tem uma forte presença na sociedade capixaba, seja na formação de profissionais para o mercado de trabalho, seja na área de desenvolvimento de pesquisas e projetos, ou, ainda, no aspecto da expansão para prestação de serviços diretos para a sociedade.

As Instituições Federais de Ensino têm uma ampla e diversa gama de serviços ofertados. Isso faz com que se amplie a necessidade de controles, já essenciais em organizações menores e com um único foco. Em Instituições Federais de Ensino, atuar com rigoroso controle de custos é uma obrigatoriedade legal e constitucional, seguindo os princípios norteadores de economicidade e eficiência. Mas também é uma necessidade diária para garantir a gestão adequada de uma organização de tamanha complexidade e amplitude.

Por essa razão, o estudo sobre o tema se reveste de importância não apenas acadêmica, mas também prática, na tentativa de contribuir com o sucesso da implementação – e mais ainda, da institucionalização - do sistema de custos da UFES.

E foi o que se buscou realizar, com base em alguns caminhos metodológicos escolhidos e trilhados – a serem detalhados mais adiante. Entre as escolhas metodológicas da pesquisa, fez-se necessário iniciar com uma revisão de literatura acerca de teoria institucional, referencial teórico que subsidia os debates propostos nesse trabalho. Esse trabalho de levantamento bibliográfico e fundamentação teórica permitirá uma melhor compreensão desse estudo de caso (análise da contabilidade de custos como ferramenta gerencial de uma entidade pública de educação superior: a UFES). A base do estudo encontra-se nas premissas da Teoria Institucional, de Tolbert e Zucker (1999).

Saliente-se, no entanto, que a proposta teórica do trabalho não visa exaurir a discussão acerca do tema, mas contribuir com mais um entendimento sobre o assunto. Alguns teóricos compreendem que as teorias são importantes para o entendimento de alguns resultados. Entre eles, Mintzberg (2005), para quem, quanto mais teoria melhor, vez que, na sua visão, a teoria propicia a maior expansão do conhecimento, estimulando assim o pensamento.

Nessa linha de pensamento, a base teórica é fundamental para a contribuição prática, ou seja, no caso desse trabalho, para o estudo de uma grande instituição pública de ensino superior, objetivando propor melhor prática gerencial, otimizando assim a aplicação dos recursos ora empregados. Em outras palavras, o entendimento da Teoria Institucional poderá contribuir com novas ferramentas gerenciais para a organização.

Para Santana, Mário e Sediyaama (2009), o estudo sob a ótica da teoria institucional, contribui com o aperfeiçoamento das práticas gerenciais. Já para Burns e Scapens (2000), a teoria institucional permite um estudo da contabilidade por meio de um novo ângulo, ao qual permite compreender, de forma mais adequada, os fenômenos de mudanças na contabilidade.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 A TEORIA INSTITUCIONAL

Até a década de 1940, as organizações não eram consideradas estruturas que demandassem estudos mais apurados. Até esse período, essas organizações não eram consideradas um fenômeno social distinto, e, portanto, não eram objeto de estudos específicos por parte da sociologia, realidade que foi mudando, aos poucos, nos anos seguintes (TOLBERT E ZUCKER, 1999).

A partir da década de 1970, começaram estudos específicos sobre as organizações. Esses estudos, conhecidos como Teoria Neoinstitucional ou Novo Institucionalismo, procuram analisar as organizações sob os aspectos sociais e culturais e suas influências no ambiente organizacional (TREVISAN, *et al.* – 2012). E, a partir desses novos estudos, foi desenvolvida a Teoria Institucional.

A Teoria Institucional, segundo Burns e Scapens (2000), sugere que, com o passar do tempo, as práticas contábeis aplicadas, por exemplo, tornam-se rotineiras. Esses hábitos, rotinas e procedimentos instituídos se instalam na cultura do grupo social e acabam sendo aceitos de forma automática. Com isso, não ocorrem mais questionamentos sobre os processos de mudança, já que esses passam a ser incorporados; aceitos pela 'cultura' da organização.

De acordo com a Teoria Institucional, as ações humanas são de grande importância nas instituições. O modelo de Zucker (1987) ressalta o aspecto rico e complexo dessas relações nas organizações, objeto de estudo da Teoria Institucional. As organizações são fortemente influenciadas por fatores externos, como por exemplo o Estado. Mas também recebem influência interna, por questões relacionadas às condições de trabalho, por exemplo. Essas pressões levam as organizações a usarem elementos legitimadores padrões.

Nesse sentido, os conceitos de hábito, rotina e instituição estão intrinsicamente relacionados. As regras definidas e rotinas estabelecidas no âmbito das organizações

são a base para a consolidação de uma ‘memória’ da instituição e para a consequente evolução do comportamento organizacional. Scapens (1994) as compara – no âmbito organizacional – aos genes no processo biológico evolutivo e de adaptação ao longo do tempo. Tudo de acordo com uma estrutura social construída por normas, valores e comportamentos considerados economicamente apropriados ou adequados (OLIVER, 1997).

Para Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008), a motivação humana vai além do viés de otimização econômica, ela leva em conta a obrigação social. Esses autores, assim como Burns e Scapens (2000), sintetizaram os hábitos, as rotinas e as instituições, conforme demonstra a Figura 1:

Figura 1 - Características de hábitos, rotinas e instituições



Fonte: Guerreiro, Pereira e Frezatti, (2008, p. 48)

Outro aspecto da Teoria Institucional é abordado por Meyer e Rowan (1977), para quem a incorporação de práticas é uma forma de legitimação. Em outras palavras, as organizações são levadas a incorporar práticas e procedimentos de outras instituições. Com essa forma de atuação, as empresas procuram aumentar sua legitimidade, ampliando sua perspectiva de sobrevivência, independente do fato de essas práticas serem ou não as mais adequadas para o seu próprio negócio.

Segundo Trevisan *et al.* (2012), a organização pode atuar priorizando a aceitação junto ao público, mesmo que, muitas vezes, isso implique em abrir mão da eficiência de seus controles. Um exemplo citado pelos autores é quando empresas incorporam discurso de atuação com desenvolvimento sustentável para, com isso, demonstrar para a sociedade que estão mais envolvidas na conservação do meio ambiente, buscando assim sua legitimação.

Para Scapens (1994), a Teoria Institucional não é a única abordagem para o entendimento de práticas contábeis, porém é uma análise válida para o seu entendimento. Ou seja, não é um fim em si mesma. Peci (2006) afirma que a conceituação de “instituição” é controversa, apesar de ser usada há muitos anos nos estudos sociológicos e organizacionais. Segundo o autor, os sociólogos consideram a instituição como sendo unidade simples de comportamento social e os psicólogos a analisam sob o prisma social do comportamento, ao qual eles tentam entender.

Assim, essa teoria apresenta como proposta a ideia de que o ambiente influencia a organização, mas o ser humano é apenas semiconsciente em relação às forças institucionais, estando suas decisões condicionadas por um sistema socioambiental. (GUERREIRO; PEREIRA; FREZZATI, 2008). No entanto Tolbert e Zucker (1999, p. 197) afirmam que esses agentes organizacionais: “aceitam e seguem normas sociais sem qualquer reflexão ou resistência comportamental, sem questioná-las”.

Entender a contabilidade de custo como uma instituição dentro da empresa, por exemplo, é um objeto da teoria institucional. Essa instituição é formada por hábitos que dão um sentido ao grupo de pessoas responsáveis por aquela demanda. A ideia norteadora da teoria institucional é a de que uma instituição é formada por rotinas e hábitos. E esse processo é que dá sentido ao grupo (GUERREIRO; PEREIRA; FREZZATI, 2004).

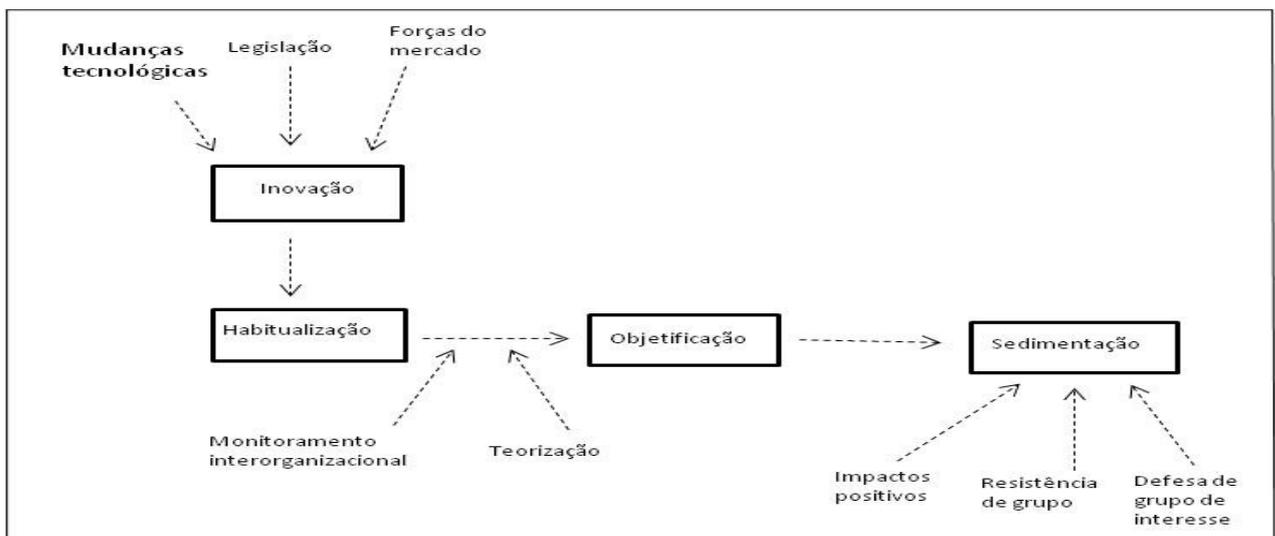
Para Russo; Parisi e Pereira, (2016), todos esses movimentos de institucionalização são eventos históricos e em sequência, criando com isso hábitos e rotinas motivadores do processo de institucionalização em uma organização, ou seja, moldando uma cultura própria para instituição. São nesses elementos culturais, segundo Meyer e Rowan (1977), que floresce um ambiente rico em valores, regras e crenças, que, com o passar do tempo, são adotados por muitas empresas como

princípios. Mas, como dito pelos autores, isso não ocorre ‘do dia para a noite’. É um processo institucionalizado ao longo do tempo, passando por fases distintas.

2.2 AS FASES DE UM PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO

Tolbert e Zucker (1999) apresentam o processo de institucionalização dividido em três fases distintas: habitualização; objetificação e sedimentação. Na visão das autoras, essas fases indicam em qual estágio se encontra a instituição no processo de institucionalização. As fases do processo de institucionalização são demonstradas na Figura 2:

Figura 2 - Processo de institucionalização



Fonte: Tolbert e Zucker (1999, p. 207)

O primeiro momento é o estágio pré-institucionalização. Nessa fase, a habitualização da organização passa por um processo de inovação, seja tecnológica, organizacional e mesmo mercadológica. Esse é um momento que “envolve a geração de novos arranjos estruturais em resposta a problemas ou conjuntos de problemas organizacionais específicos e à normalização de tais arranjos em políticas e procedimentos de uma dada organização [...]” (TOLBERT; ZUCKER, 1999, p. 206).

A fase da habitualização passa pelo desenvolvimento de certa padronização quanto à solução de dilemas das organizações. As mudanças que normalmente são implementadas buscam prioritariamente responder a situações particulares da organização. Essas soluções costumam ser externas à organização, são buscadas em outras instituições onde já ocorreram situações similares, ou seja, a solução dos problemas normalmente é baseada em uma reprodução do que já ocorreu em outras organizações, alternativa chamada de imitação.

A fase seguinte é da objetivação, ou semi-institucionalização. Nessa fase, os gestores chegam a um denominador comum, após concluírem o monitoramento de seus concorrentes, com vistas, por exemplo, à modificação de um determinado produto para continuar competitivo. Tolbert e Zucker, (1999) denominam essa fase como sendo “[...] o desenvolvimento de certo grau de consenso social entre os gestores da organização a respeito do valor da estrutura, e a crescente adoção pelas organizações” (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

Por fim, a última fase é a sedimentação, que é o estágio da total institucionalização. Essa etapa é quando se fundamentam as ideias, que passam a ser usadas pelos futuros membros da organização e há “continuidade da estrutura e, especialmente, na sua sobrevivência através de gerações de membros da organização” (TOLBERT; ZUCKER, 1999, p. 209).

Além da definição das fases, Tolbert e Zucker (1999) ainda analisam que o processo de institucionalização, passa por momentos tratados como estágios, denominados como pré-institucional; semi-institucional; e de total institucionalização. O processo de pré-institucionalização, que é na fase da habitualização, é caracterizado por um processo de mudanças oriundas de causas externas, sejam de cunho tecnológico, legal ou mesmo do mercado. Todo esse processo induz a organização a mudar o seu modo de agir, passando por exemplo a introduzir novas tecnologias em seus processos.

Nessa fase inicial, que é o estágio pré-institucional, os operadores dentro da instituição tendem a perceber as provocações externas, porém, cada um responde de forma diferente e não uniforme aos estímulos, o que resulta em soluções diferentes para um mesmo problema. Essa fase inicial tem pouca teorização sobre as propostas a serem implantadas e apresenta várias formas de abordagens (RUSSO, PARISI,

MEGLIORINI E ALMEIDA, 2012). E se a profusão de abordagens persistir, o problema resulta em alta taxa de fracasso no processo de institucionalização.

Já no estágio de semi-institucionalização, as organizações têm informações mais claras sobre os resultados obtidos por outras organizações, por meio do monitoramento delas. . Nesse estágio, as informações tendem a ser mais pulverizadas e permanentes no interior das organizações (TOLBERT E ZUCKER, 1999).

DiMaggio e Powel (1983) analisam que as organizações, inicialmente, conservam uma considerável diferença entre si. Mas, com o decorrer do tempo, poderosas forças, como a burocracia, por exemplo, tendem a forçar e a levá-las a ficar cada vez mais semelhantes. Os autores denominaram essa força de isomórfica institucional, que é o processo que faz com que as organizações se pareçam cada vez mais umas com as outras.

Para que o processo de institucionalização seja efetuado, Russo *et al* (2012) entendem ser necessário observar duas tarefas de teorização. Primeiro, é preciso definir um problema organizacional de forma geral, que é, basicamente, reconhecer que existe um problema na organização. A segunda tarefa é estruturar o problema. Segundo Tolbert e Zucker (1993), é a busca e/ou desenvolvimento de teoria que, com base nas observações feitas, possibilita identificar e combater o problema.

O último estágio, o da total institucionalização, é a fase da sedimentação, é o momento quando, segundo Tolbert e Zucker (1999), o processo de institucionalização está completo, ou seja, finalizado. O estágio da total institucionalização é caracterizado por uma homogeneização dos grupos, ou seja, existe uma baixa resistência no grupo. Outra característica é que há não apenas propagação completa de suas estruturas para todo o grupo de atores, mas há adoção do modelo de gestão e teorias aceitas como sendo as mais adequadas para aquele problema. Existem estruturas permanentes de gestão, repassadas aos futuros funcionários de forma natural e contínua. Esse processo é sintetizado no quadro 02:

Quadro 3 - Estágios de Institucionalização

DIMENSÕES	Pré- Institucionalização	Semi- Institucionalização	Total Institucionalização
Processos	Habitualização	Objetificação	Sedimentação

Características dos Adotantes	Homogêneos	Heterogêneos	Heterogêneos
Ímpeto para Difusão	Imitação	Imitativo/Normativo	Normativo

Fonte: Adaptado de Tolbert e Zuckert (1999, p. 209).

Esses estágios, segundo Pereira (2012), na medida em que ocorrem, tendem a consolidar as relações sociais de forma mais efetiva. As normas passam a ser entendidas de forma mais transparente e as organizações conseguem difundir as regras de forma mais objetiva aos seus trabalhadores. Cabe salientar que a implementação de mudanças não significa necessariamente sucesso. Segundo Tolbert e Zucker (1999), os fatores, em seu conjunto, é que serão determinantes para decidir se a organização será ou não bem-sucedida.

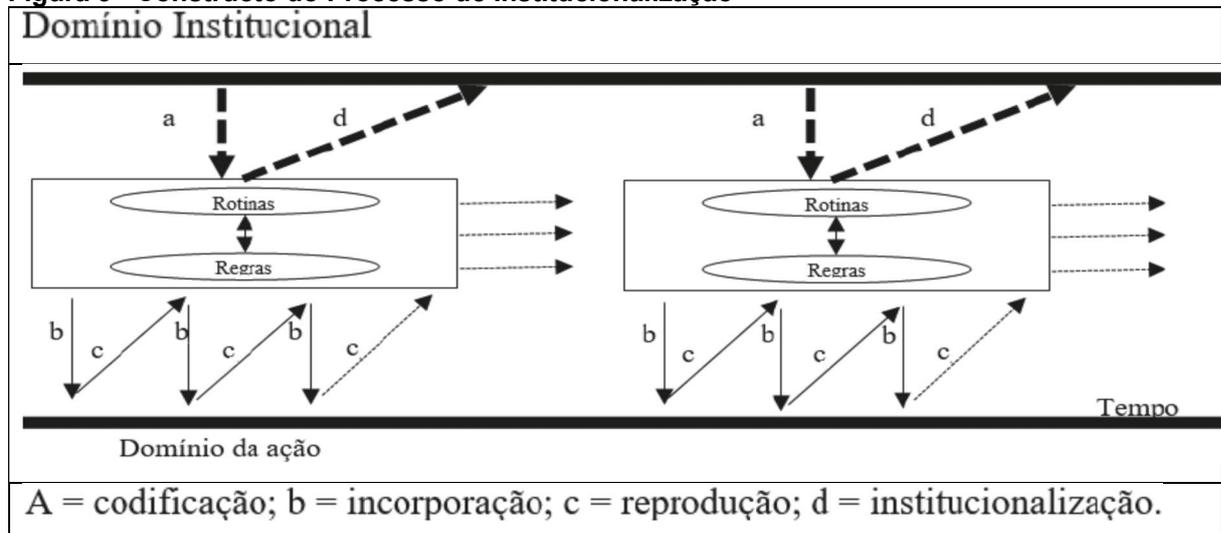
Existem fatores que indicam quais aspectos vão impactar no processo de institucionalização de determinadas práticas dentro das organizações, como os mencionados por Tolbert e Zucker (1999):

- a) A variedade das organizações para as quais uma dada estrutura seria, teoricamente, relevante. Ou seja, quanto maior o leque de organizações, mais difícil seria oferecer evidências convincentes da efetividade de estruturas e, portanto, mais baixo o grau de institucionalização.
- b) A força da correlação entre a adoção e os resultados desejados, ou seja, criação de fortes incentivos para manter a estrutura, daí resultando em alto grau de institucionalização.
- c) O grau pelo qual a adoção de uma estrutura está vinculada a mudanças que envolvam altos custos para as organizações adotantes. Assim, investimentos mais elevados deveriam atenuar tendências entrópicas, de elevado nível de incerteza - resultando, desse modo, em um alto grau de institucionalização.

Para Burns e Scapens (2000), existe uma relação quase simbiótica entre o domínio institucional e o domínio da ação, a qual define a relação entre instituição e ação como sendo um conjunto de pressupostos inquestionáveis tidos como certos e compartilhados. Esse modelo é apresentado por Burns e Scapens (2000) por meio do constructo do processo de institucionalização, demonstrado na figura 03.

Para Guerreiro *et al* (2012), a parte superior da figura 03 representa área de domínio - ou campo - institucional; já a parte inferior é onde se concentra a área de domínio - ou campo - da ação; enquanto a parte central representa a conexão entre as partes superior e inferior. Segundo os autores, as regras e rotinas estão dentro de um processo de mudança cumulativa; sendo que, de tempos em tempos, novas regras e rotinas são apresentadas ao processo.

Figura 3 - Constructo do Processo de Institucionalização



Fonte: Burns e Scapens (2000, p. 9).

As setas da figura 03 indicam as etapas do modelo de institucionalização que, segundo Burns e Scapens (2000), são: codificação; incorporação; reprodução; e institucionalização. Para Espejo e Eggert (2017). Cada seta tem os significados próprios, conforme quadro 03 abaixo.

Quadro 4 - Significado das Setas no Processo de Institucionalização

Seta	Significado
A	É a codificação de princípios institucionais no sentido de normas e rotinas
B	São as regras e rotinas por aqueles que incorporam os princípios institucionais
C	Explica como a repetição de comportamento leva a reproduções de rotinas e regras
D	É a institucionalização de normas e rotinas que tenham sido reproduzidas através de comportamentos individuais, dentro de um período de tempo

Fonte: Adaptado de Burns e Scapens (2000) e Espejo e Eggert (2017).

A Teoria Institucional e as fases da institucionalização acima abordadas permitem estudar o que ocorre nas organizações. No âmbito das Ifes, assim, a implantação e a institucionalização de um novo modelo de sistema de custeio também podem ser compreendidas à luz dos estudos na área.

2.3 MODELO DE UM SISTEMA DE CUSTEIO NO SETOR PÚBLICO

O Governo Federal vem buscando nos últimos anos novos modelos de aferição do real custo dos serviços e produtos por ele produzido. Essa mudança vem em resposta à sociedade, não só no Brasil, mas em inúmeros países, que onde são exigidos serviços e produtos públicos de melhor qualidade a serem prestados pelos governantes.

Após várias discussões, o Governo Federal criou o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal – SIC. O objetivo do SIC é prover os gestores públicos com informações que possibilitem que os gastos sejam efetuados da forma mais eficiente possível.

“A ferramenta verifica espaços para a melhoria de serviços destinados à população, bem como proporciona instrumentos de análise para a eficácia, a eficiência, a economicidade e a avaliação dos resultados do uso dos recursos públicos”. (STN, 2019, documento eletrônico)

2.3.1 Terminologia de custos

Para um melhor entendimento sobre o sistema de informação de custos, importante compreender alguns termos básicos de contabilidade de custos. A terminologia aqui tratada tem como base Martins (2003) e a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica - NBC T 16.11.

Quadro 5 - Terminologia de Custos

Terminologia	Martins	NBC T 16.11
Gasto	Compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro). É um conceito muito amplo.	É o dispêndio de um ativo ou criação de um passivo para obtenção de um produto ou serviço.
Desembolso	Pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço. Pode ocorrer antes, durante ou após a entrada da utilidade comprada, portanto defasada ou não do momento do gasto.	É o pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço.
Investimento	Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s).	Corresponde ao gasto levado para o ativo em função de sua vida útil. São todos os bens e direitos adquiridos e registrados no ativo.
Custos	Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.	São gastos com bens ou serviços utilizados para a produção de outros bens ou serviços.
Despesas	Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.	Não define
Perdas	Bem ou serviço consumido de forma anormal e involuntária.	Correspondem a reduções do patrimônio que não estão associadas a qualquer recebimento compensatório ou geração de produtos ou serviços, que ocorrem de forma anormal e involuntária.

Fonte: Adaptado de Martins (2003) e NBC T 16.11(2011).

2.3.2 Método de Custeio²

Existem basicamente quatro métodos de custeio: custeio pleno; custeio por absorção; custeio por atividade; custeio variável, conforme explicado a seguir.

Custeio Pleno – tem princípio norteador a apropriação de todas as despesas e custos aos produtos fabricados. A técnica que faz este tipo de custeio, e que foi muito disseminada no Brasil, é a RKW, (representação de *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*), criada na Alemanha, que tem como base o rateio de todos os

² Para efeito deste trabalho, podemos entender custeio como uma forma de apropriação de Custos.

custos e também de todas as despesas da empresa e de todos os produtos (MARTINS, 2003)

Custeio por absorção – “Custeio por Absorção deriva da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos”. Martins (2003, p. 24). Também chamado de custeio integral, caracteriza-se por alocar os custos fixos, da área fabril, no final de cada produto produzido.

Custeio baseado em atividade (custeio ABC) - Segundo Martins (2003), custeio por atividade procura inibir as distorções oriundas de rateios dos custos indiretos, podendo ser utilizado, também, aos custos diretos.

Custeio Variável – Também chamado de custeio direto, tem como característica a segregação entre custos fixos e variáveis. É por meio dessa técnica de rateio que os custos variáveis são alocados por cada produto e/ou serviço produzido. Os custos fixos ficam separados, pois a cada período estes são encerrados na demonstração de resultado do período.

2.3.3 Mudança Cultural

Outro fator a ser vislumbrado no processo de implantação de custo é a mudança cultural no processo de gastos públicos. A mudança de paradigma da administração é muito importante. Mudar a cultura gerencial dos gestores no sentido de que eles precisam compreender que não devem ‘gastar’ todos os recursos disponibilizados. É preciso atentar para os custos incorridos para adquirir aquele bem ou serviço.

Para Silva (2010), o administrador público brasileiro quer saber do orçamento, pois segundo essa ótica o gestor ‘gasta orçamento’ e não dinheiro, e não compreende que ‘orçamento é dinheiro’. O autor analisa que o gestor não quer saber o custo daquele produto ou serviço, sendo essa a visão impregnada em alguns administradores públicos.

Assim, para um gestor eficiente, um sistema de custo servirá de suporte para defesa das dotações necessárias à manutenção de seu respectivo projeto, pois a análise

sobre os custos permitirá que sejam feitas comparações e definições sobre qual será o custo-benefício daquele projeto específico (FEIJÓ, 2010).

A implantação do Sistema de Informação de Custo do Governo Federal vai proporcionar à administração pública ultrapassar esse obstáculo, passando do foco exclusivo no orçamento para a racionalização dos gastos e aprimoramento na gestão de projetos e programas públicos (HOLANDA *et al*, 2010).

No quadro 05 a seguir, os autores demonstram os antigos paradigmas e como deve ser com o novo sistema de custo implantando no setor público.

Quadro 6 - Mudança Cultural de Gastos Públicos

Sistema de Informação de Custo: Ontem x Hoje	
Mudança Cultural	
Orçamento Ontem	Orçamento Hoje
É preciso gastar, “zerar” a dotação	É preciso economizar, gastar bem
Quanto mais gastar melhor	Gastar adequadamente
Merecimento	Merecimento

Fonte: Adaptado de Holanda *et al* (2000).

2.3.4 Sistema de Custo do Governo Federal

Até o ano de 2010 o Governo Federal – e aqui nos referimos aos três poderes da República: Executivo, Legislativo e Judiciário - não usava nenhum modo de mensurar os seus custos, salvo casos isolados dentro da estrutura administrativa do Estado e que não eram difundidos.

Com intuito de preencher esse espaço, no ano de 2008 foi realizada, no âmbito do governo federal, uma oficina sob o título: “Sistema de custos na administração pública: modelo conceitual e estratégico de implementação”. Nos debates, ficou estabelecido que o Ministério da Economia seria o órgão responsável por coordenar a criação do sistema de custo do Governo Federal.

O modelo de custo do governo Federal, denominado SIC, não estabelece formalmente nenhum modelo conceitual, cabendo a cada órgão fazer o tratamento dos dados, tarefa essa não muito fácil, em se tratando de administração pública. Isso porque, diferentemente da área privada, onde diferenciar custos e despesas é relativamente simples, no setor público, torna-se muito mais difícil, sobretudo pelo ciclo orçamentário que segue uma sequência própria, em que as despesas passam pelas fases de fixação, empenho, liquidação e pagamento (MACHADO E HOLANDA, 2010). Essas etapas, em linhas gerais, seguem os procedimentos adotados pela iniciativa privada, conforme podemos observar no quadro 06 a seguir.

Quadro 7 - Contabilidade Pública x Contabilidade de Custos Privado

Contabilidade Custos Pública	Contabilidade de Custos Privada (empresarial)
Fixação Empenho Liquidação Pagamento	Padrão Não usual para área privada Gasto (realizado) Desembolso

Fonte: Adaptado Machado (2002).

2.3.5 O modelo de Custos Proposto por Machado e Holanda (2010)

Em virtude de o sistema de custo do governo federal não trabalhar com nenhum modelo conceitual, o modelo conceitual aqui abordado é o de Machado e Holanda (2010). Segundo os autores, “O Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC) é um sistema de apoio à gestão, a ser utilizado tanto pelos órgãos executores das políticas públicas quanto pelos órgãos centrais de planejamento e de controle” (2010, p. 796). A proposta vai ao encontro de uma visão mais gerencial, fugindo um pouco da visão meramente legalista.

O SIC do governo federal é um sistema macro, chamado de “estruturador”. Ele lança mão de informações de outros sistemas, chamados de “estruturantes”, que são como sistemas para fins específicos de dados do governo (execução orçamentária; folha de pagamento; planejamento...). Ou seja, são aplicativos tecnológicos e base de dados (tais como: SEGPLAN, SIAFI, SIAPE.) que dão apoio e suporte ao funcionamento do

SIC, o grande sistema estruturador. Esse, por sua vez, também se alimenta de sistemas setoriais internos de órgãos específicos (como o InfraSig`s). Por meio dessa interligação, se consolidam as informações para propiciar aos gestores a tomada de decisões de forma mais embasada.

Os principais sistemas estruturantes do Governo Federal que dão suporte visando alimentar o sistema de custos são:

SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal: tem como objetivo processar e controlar a execução orçamentária, financeira e patrimonial da União.

SIAPE – Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos: recurso tecnológico cujo objetivo é fazer a gestão da folha de pessoal dos servidores públicos.

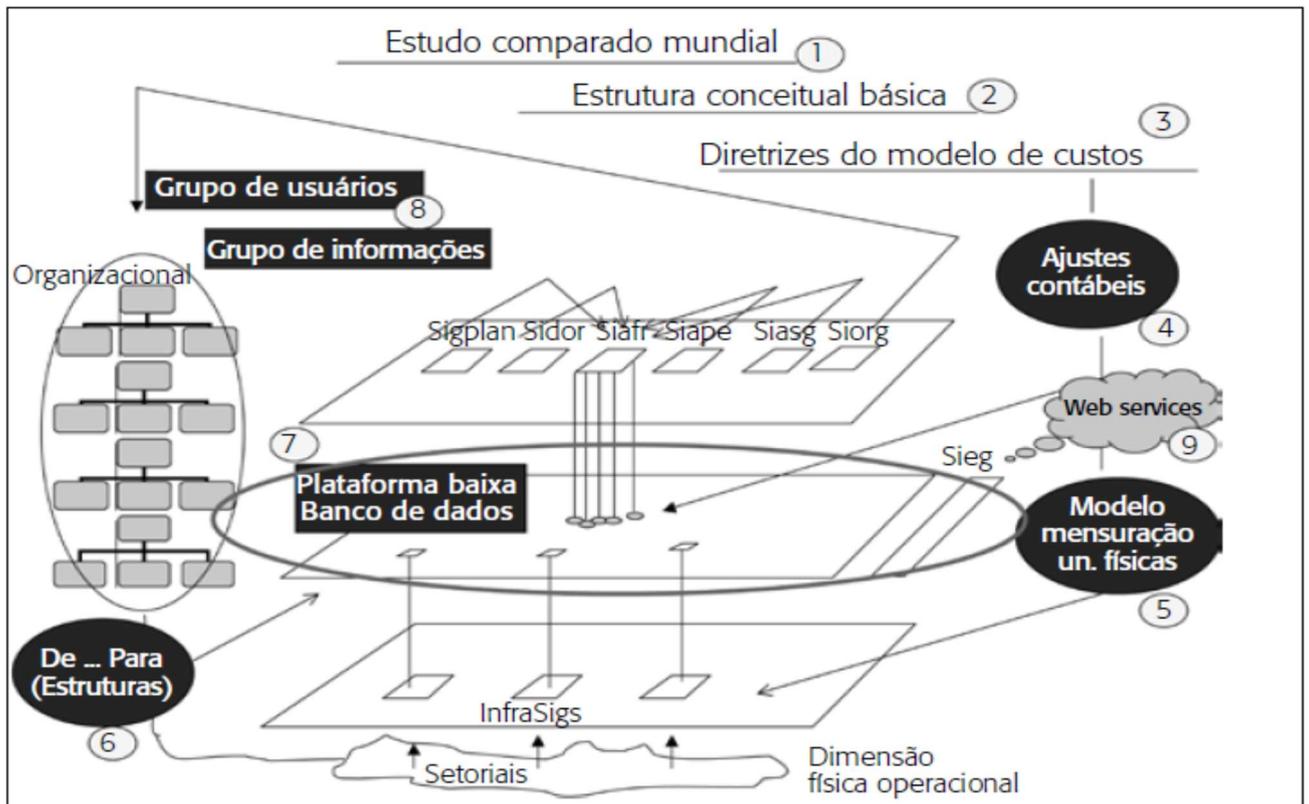
SIASG – Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais: tem como finalidade organizar os processos de compras e aquisições do Governo Federal, bem como integrar os órgãos federais (direta, autárquica e fundacional).

SIDOR – Sistema Integrado de Dados Orçamentários: sistema ao qual fica responsável pela elaboração da proposta orçamentária no plano Federal. Do SIDOR se origina a Lei Orçamentária anual, o seu principal produto.

SIGPLAN (SIOP) – Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento: tem como objetivo dar suporte nos processos de Planejamento e Orçamento do Governo Federal.

Esses sistemas estruturantes, assim como os **InfraSIG`s**, que são sistemas internos de órgãos da administração pública federal, foram sintetizadas em visão de modelo de apropriação de custos, conforme Holanda et al (2010). Figura 04.

Figura 4 - Visão da Integração do SIC com outros sistemas



Fonte: Holanda *et al.* (2010, p. 83)

A figura 04 acima demonstra que o modelo conceitual tem como princípio gerar informações primárias, que são geradas pelos órgãos centrais de planejamento, gestão e contabilidade; as informações são de ordem geral, dando aos órgãos subordinados uma maleabilidade maior, a fim de proporcionar certa flexibilidade a esses órgãos para gerar os seus próprios relatórios.

2.3.6 Sistema de Informação de Custo

A busca por mais transparência nos gastos públicos fez com que diversos países buscassem aprimorar a gestão pública. Nesses países - principalmente os de origem saxônica como Austrália, Nova Zelândia e Estados Unidos - uma dessas ferramentas foi o aprimoramento da contabilidade de custos para a área pública.

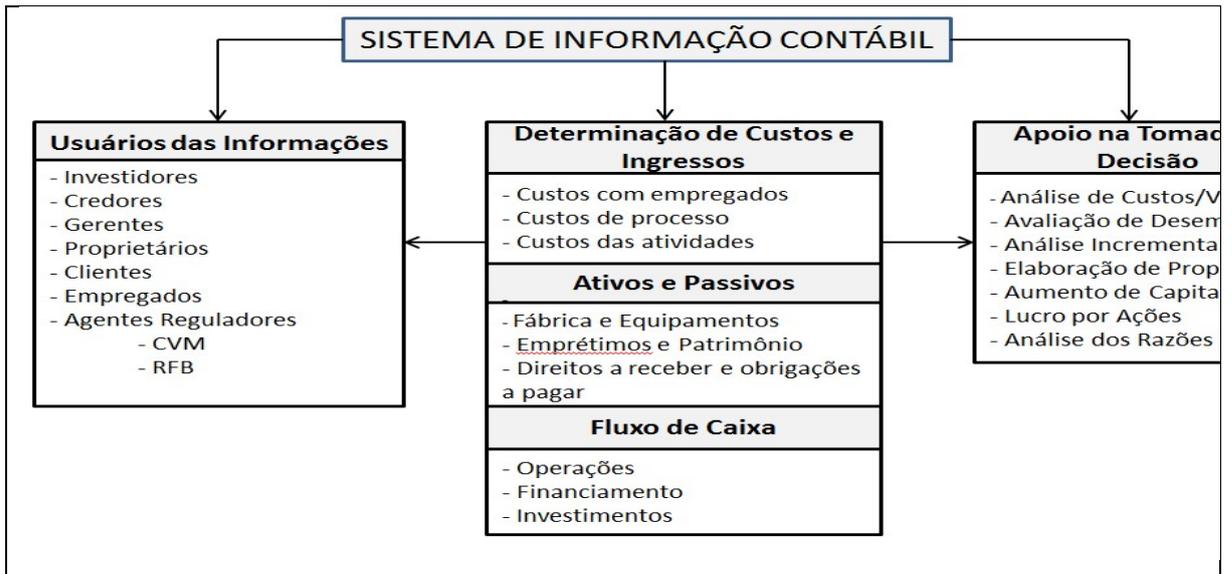
No Brasil não foi diferente. Dando maior poder aos órgãos reguladores, foi publicado, em 2008, pelo conselho Federal de Contabilidade (CFC), um conjunto de normas a serem aplicadas às entidades públicas nacionais. Entre essas publicações, as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica (NBC-T) nº 16.11, regras essas que obrigam o setor público a mensurar e evidenciar os custos gerados pelos órgãos públicos, tendo como atributos a busca da eficácia, eficiência e economicidade.

Essas novas regras buscam aproximar, ao máximo, o poder público dos modelos de custos da área privada. O objetivo é adotar um sistema de informação que proporcione informações úteis à tomada de decisão e que seja de fácil entendimento também pela sociedade como um todo.

Ou seja, o sistema de informação de custos do setor público como instrumento de controle tem como atributos evidenciar mais uma faceta da contabilidade na geração de informações para tomada de decisão. Na área pública, assim como na privada, os custos incorridos nos gastos desempenham a função de gerar informações aos usuários na tomada de decisão.

Esse modelo foi bem sintetizado por Robert *et al* (2001), conforme figura 5. A figura resume quais são os usuários das informações geradas por meio de um sistema contábil. E a gama de usuários dessas informações é extensa. Nela constam, por exemplo, usuários internos (como gerentes e empregados em geral) a usuários externos (como credores e agentes reguladores. A figura mostra, ainda, quais informações são usadas como subsídios à geração de informações necessárias.

Figura 5 - Sistema integrado de tomada de decisão



Fonte: Adaptado de Robert *et al* (2001)

As etapas de implantação de um sistema de custos envolvem quatro fases: planejamento, estruturação, implantação e gestão. Essas etapas são fundamentais para a garantia da implantação do sistema, conforme demonstra o quadro 8 a seguir.

Quadro 8 - Etapas do processo de Implantação de Custos

ETAPAS	SIGNIFICADO
Planejamento	Com o apoio e envolvimento da Alta Administração, recomenda-se a constituição de Grupo de Trabalho - GT para: desenvolver estudos; organizar a adoção da mensuração e avaliação de custos; definir a localização da área de custos na estrutura do órgão; constituir formalmente a Setorial de Custos, definir o perfil e designar a equipe que irá compô-la; articular parcerias internas junto às demais áreas do órgão; e efetuar contato preliminar com o Órgão Central de Custos para buscar apoio e conhecer casos de sucesso de órgãos assemelhados (<i>benchmarking</i>).
Estruturação	É a etapa para se aprofundar o conhecimento da estrutura, identificando os respectivos responsáveis; estudar e entender os processos internos que permeiam as atividades, verificando os Sistemas Estruturantes do SIC e os sistemas internos do Órgão, com a finalidade de perceber a qualidade dos dados e a possibilidade de integração e uniformização de procedimentos; e identificar os elementos de custo, mapeando e segregando os itens a serem mensurados.
Implantação	Fase em que se define o que medir/controlar/avaliar (objeto de custos) e para analisar se é viável; construir a modelagem de mensuração, sobre o tripé: Sistema de Custeio, Sistema de Acumulação e Método de Custeio; executar o plano de implantação, divulgar internamente, capacitar equipe, utilizar unidades piloto e verificar conformidade dos dados.
Gestão	A última etapa deve gerar relatórios, evidenciando o consumo de recursos; avaliar as informações e evidenciar a análise descritiva dos dados; realizar a gestão da informação, utilizando-a para tomada de decisão, visando, principalmente, eficiência, eficácia e economicidade (qualidade do gasto); tornar a informação de custo em insumo que retro-alimente o processo de planejamento e execução orçamentária.

Fonte: Com adaptação MF/STN, 2017

Analizadas as questões legais para a implantação do sistema de custos, necessário compreender o caminho para a análise do estudo de caso específico desse trabalho: a implantação e institucionalização do sistema. O trajeto metodológico está explicitado a seguir e foram os procedimentos fundamentais para a obtenção dos resultados apresentados ao final do estudo.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este trabalho caracteriza-se como um estudo de caso, cujo foco de análise é a UFES, Instituição Federal de Educação Superior (IFES), instituição autárquica, vinculada ao Ministério da Educação (MEC). O Estudo de Caso, modalidade de pesquisa aqui proposta é um tipo de pesquisa qualitativa, cuja aplicação inicial se deu no campo da medicina. Para Yin:

Um estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre fenômeno e o contexto não estão claramente definidos. (YIN, 2005, p. 32)

Para Goode e Hatt (1979), o estudo de caso tem caráter unitário de pesquisa, pois organiza os dados mas preserva o objeto estudado como um todo. O entendimento de Kilpatrick (1988) é que o estudo de caso não é uma metodologia de investigação em si mesma, podendo ter propósitos diversos. O estudo de caso tem forte viés descritivo e a investigação em si não tem como objetivo modificar a realidade, mas sim compreender. No entanto, ele pode ser a base, a análise necessária para possíveis propostas de alterações posteriores.

3.1 DELIMITAÇÃO E *DESIGN* DA PESQUISA

3.1.1 Tipo de Pesquisa

Quanto à abordagem metodológica, trata-se de uma pesquisa descritiva, pois enfoca a observação do processo de institucionalização do sistema de custo e o seu uso como ferramenta de controle, ferramenta essa que se fundamenta na observação, no

registro e na análise de fatos. Esse caminho metodológico mostra-se diferente da pesquisa exploratória, que prioriza a investigação de um problema e a partir dos dados obtidos propõem que se efetuem, futuramente, investigações mais precisas acerca do problema. O quadro 07 mostra diferenças básicas entre os tipos de pesquisa.

Quadro 9 - Diferença entre pesquisa descritiva e exploratória

Pesquisa	
Descritiva	Exploratória
<p>As pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis. Uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados. Dentre as pesquisas descritivas, salientam-se aquelas que têm por objetivo estudar as características de um grupo: sua distribuição por idade, sexo, procedência, nível de escolaridade, nível de renda, estado de saúde física e mental etc.</p> <p>Outras pesquisas desse tipo são as que se propõem estudar o nível de atendimento dos órgãos públicos de uma comunidade, as condições de habitação de seus habitantes, o índice de criminalidade que aí se registra etc.</p>	<p>As pesquisas exploratórias têm como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, tendo em vista a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores. De todos os tipos de pesquisa, essas são as que apresentam menor rigidez no planejamento. Habitualmente envolvem levantamento bibliográfico e documental, entrevistas não padronizadas e estudos de caso. Procedimentos de amostragem e técnicas quantitativas de coleta de dados não são costumeiramente aplicados nessas pesquisas.</p> <p>Pesquisas exploratórias são desenvolvidas com o objetivo de proporcionar visão geral, de tipo aproximativo, acerca de determinado fato.</p>

Fonte: Adaptado de Gil (2008).

A busca de informações tem como objetivo subsidiar o trabalho do pesquisador. A escolha do método – quantitativo ou qualitativo – ocorre em função do estudo proposto e dos objetivos da pesquisa. Segundo Richardson (2012, p. 70), o método quantitativo tem como característica indicar a quantificação, tanto na coleta de dados como no tratamento de dados utilizando técnicas estatísticas, das mais simples à mais complexa. Segundo o autor, o método quantitativo busca, em princípio, dar mais precisão aos resultados, evitando distorções de análise e interpretação.

Por meio do método qualitativo – aqui pretendido -, é feita a análise de dados não passíveis de mensuração sob o aspecto quantitativo.

O método qualitativo difere, em princípio, do quantitativo na medida em que não emprega um instrumental estatístico como base do processo de análise

de um problema. Não pretende numerar ou medir unidades ou categorias homogêneas (RICHARDSON ,2012, p. 79).

A pesquisa qualitativa é essencialmente de ordem investigativa científica, que procura itens caracterizadores no indivíduo ou grupo de pessoas e que vivenciaram experiências semelhantes, e busca entender certas características subjetivas desse grupo.

De maneira diversa, a pesquisa qualitativa não procura enumerar e/ou medir os eventos estudados, nem emprega instrumental estatístico na análise dos dados. Parte de questões ou focos de interesses amplos, que vão se definindo à medida que o estudo se desenvolve. Envolve a obtenção de dados descritivos sobre pessoas, lugares e processos interativos pelo contato direto do pesquisador com a situação estudada, procurando compreender os fenômenos segundo a perspectiva dos sujeitos, ou seja, dos participantes da situação em estudo. (GODOY, 1999, p. 58).

E esse é justamente um dos focos desse trabalho: compreender, sob a ótica dos servidores envolvidos com o Sistemas de Custos da UFES, como ocorre – ou não – o processo de implementação desse mecanismo contábil. E quais as questões postas para que, para além da implementação formal, a ferramenta seja aceita pelo corpo administrativo.

O trabalho segue as quatro características que, segundo Godoy (1995), são fundamentais em pesquisa qualitativa, conforme discriminado no quadro 08.

Quadro 10 - Características básicas da pesquisa qualitativa

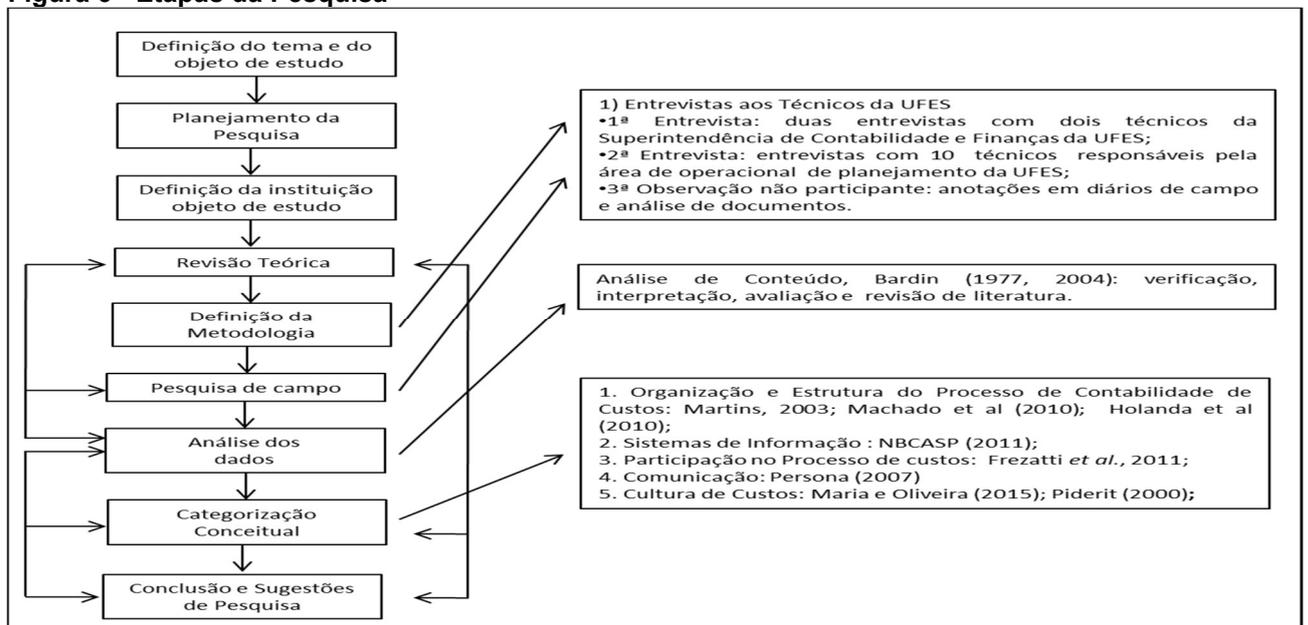
Número	Características
01	A pesquisa qualitativa tem o ambiente natural como fonte direta de dados e o pesquisador como instrumento fundamental;
02	A pesquisa qualitativa é descritiva;
03	O significado que as pessoas dão às coisas e à sua vida são a preocupação essencial do investigado;
04	Pesquisadores utilizam o enfoque indutivo na análise de seus dados.

Fonte: Godoy (1995, p. 62).

Dadas às suas Características, na pesquisa qualitativa, os entrevistados estão mais livres para apontar os seus pontos de vista sobre determinados assuntos que estejam relacionados com o objeto de estudo. Nesta pesquisa, são adotadas abordagens essencialmente qualitativas, com a aplicação do método qualitativo com a abordagem de um fenômeno social (RICHARDSON, 2012, p. 79). A partir desse tipo de análise, o objetivo é traduzir um fenômeno social que é o processo de institucionalização de custos em uma IFES, sendo a Universidade Federal do Espírito Santo o campo detalhado de análise.

A delimitação temporal analisada contemplou período de dezembro de 2011; data da homologação da Resolução nº 1.366, de 02 de dezembro de 2011 - resolução essa que criou o Sistema Informação de Custos do Setor Público - ao primeiro semestre do ano de 2019. O trabalho procura avaliar o processo de institucionalização do sistema de custos na instituição UFES. O planejamento da pesquisa foi feito conforme a figura 05 abaixo.

Figura 6 - Etapas da Pesquisa



Fonte: Adaptado de Caliman (2014).

3.2 PROCESSO DE OBTENÇÃO DE DADOS E INFORMAÇÕES

É por meio da utilização de várias técnicas que se faz possível vislumbrar vários ângulos do mesmo objeto, permitindo que se obtenha um resultado mais fidedigno do objeto pesquisado (GIL, 2008). Assim, o planejamento do presente trabalho consistiu na coleta de dados com a utilização de três métodos, a saber: entrevista semiestruturada; observação não participante; e análise documental (legislação pertinente).

- 1) **Entrevista semi-estruturada:** Segundo Gil (2009) a entrevista semi-estruturada é uma ferramenta de coleta de dados. E é aplicada com o objetivo de obter diagnósticos e explicações. Já para Triviños (1997) (pg. 146), a entrevista semi-estruturada caracteriza-se por dispor de um questionário que serve para apoiar teorias e hipóteses que vão surgindo no decorrer da entrevista.
- 2) **Observação não participante:** Pelo fato do autor ser servidor da instituição, mas não responsável pela alimentação do sistema de custos diretamente, teve-se a preocupação de atuar com observador não participante, pois, segundo Richardson (2012) , por esse método, o pesquisador atua como espectador, tomando cuidado para não tornar parte da pesquisa, e sim procura capturar o máximo de acontecimentos importantes ao trabalho pesquisado.
- 3) **Análise documental:** A análise da legislação teve como objetivo buscar a legislação pertinente que obriga a implantação da contabilidade custos no setor público bem como contexto histórico e social de sua criação

Em relação ao primeiro item (as entrevistas semi-estruturadas), o trabalho foi dividido em etapas distintas. Após autorização formal da reitoria, inicialmente foi aplicada apenas uma entrevista a um técnico para teste do instrumento de pesquisa, estudo do teste e ajustes possíveis. Depois dos aperfeiçoamentos realizados, os demais instrumentos foram aplicados aos servidores envolvidos na pesquisa.

As entrevistas tiveram como objetivo estabelecer se o sistema de custos está institucionalizado ou não na instituição pesquisada, identificando como foi a atuação desses servidores no processo de implantação do sistema, bem como o conhecimento existente dos servidores e seu envolvimento na implantação do sistema. As entrevistas ainda objetivaram compreender os desafios para a institucionalização, a aceitação do sistema por parte dos servidores que lidam com a ferramenta.

3.3 TRATAMENTO E INTERPRETAÇÃO DE DADOS E INFORMAÇÕES

A interpretação dos dados e informações obtidas é feita sob a ótica da análise de conteúdo (BARDIN, 2002). A escolha se dá justamente porque a análise de conteúdo, pelos procedimentos adotados, costuma ser a base de análise de um estudo acadêmico com ênfase na pesquisa qualitativa. “A análise de conteúdo constitui uma metodologia de pesquisa usada para descrever e interpretar o conteúdo de toda classe de documentos e textos.” (MORAES, 1999, p. 9)

No entanto, Bardin (2002, p. 31) assim define que: “a análise de conteúdo é um conjunto de técnicas de análise das comunicações.” Na mesma linha de Bardin (2002), Silva e Fossá (2015) definem análise de conteúdo como uma técnica de pesquisa de comunicação que busca analisar o que foi dito em uma entrevista e o que foi observado pelo pesquisador. Complementado, Silva e Fossá (2015) afirmam que, ao se analisar o material, tem-se em mente classificá-lo dividindo em temas ou categorias, de forma a auxiliar no entendimento do que está por trás do discurso.

Tolbert e Zucker (1999) apresentam o processo de institucionalização dividido nas fases de habitualização, objetificação e sedimentação, indicando o estágio em que se encontra um processo de institucionalização. Essas três fases são utilizadas como categorias a partir das quais são interpretados os dados e informações obtidas a partir da técnica da análise de conteúdo. Dentro dessas fases, temas são também levantados. Assim, as interpretações levam a respostas ao problema de pesquisa e ao alcance de seu objetivo.

As categorias e os temas são afirmados na medida em que o processo de pesquisa vai avançando, tomando-se por base as reflexões do pesquisador, evidenciadas no capítulo destinados às interpretações e resultados. Em resumo, a utilização da análise de conteúdo segue as seguintes fases:

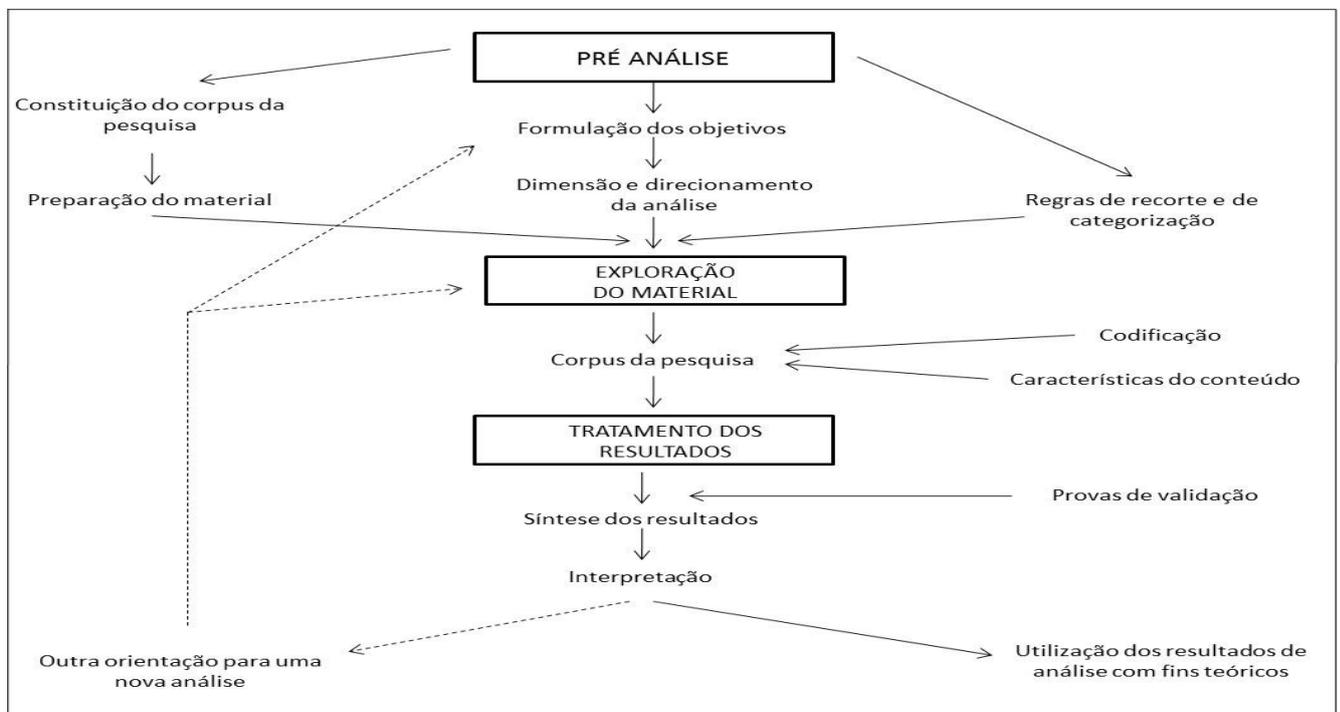
1. Definição do tema, do problema e do objetivo de pesquisa;
2. Revisão literária sobre o tema;
3. Adoção de teoria para suportar as interpretações;
4. Levantamento de suposições para o problema de pesquisa;
5. Definição dos meios para a obtenção de dados e informações;
6. Definição do tipo de grade para a análise, que são categorias e temas levantados no processo de pesquisa;
7. Leitura e interpretação dos dados e informações obtidos;
8. Definição das unidades de análise, que consiste na seleção de palavras, expressões, frases e parágrafos nas fases de obtenção de informações por meio dos instrumentos de pesquisa utilizados;
9. Definição das categorias para análise;
10. Emprego da análise de conteúdo, apoiando-se em procedimentos interpretativos;
11. Resgate do problema de pesquisa e organização do texto em categorias que consistem em subcapítulos com vista ao alcance dos resultados;
12. Confrontação dos resultados obtidos com aportes teóricos que sustentam a pesquisa;
13. Elaboração de relatório parcial da pesquisa, que consiste no capítulo 6 – com a conclusão e recomendações;
14. Elaboração do relatório final de pesquisa, que consiste na dissertação de mestrado.

A escolha dessa análise de conteúdo se dá justamente por essa possibilidade de compreensão para além de números e dados tabulados, ou seja, pela análise de conteúdo, pode-se viabilizar uma pesquisa qualitativa, que busca o que está 'por trás'

da fala dos entrevistados. Escolha fundamental, dado o carácter subjetivo – e não meramente normativo – para o sucesso de um processo de institucionalização de custos em uma instituição pública de ensino superior. Ou para apontar os problemas e desafios para que tal institucionalização ocorra.

A análise de conteúdo foi dividida em fases distintas, que são: pré-análise, exploração do material e tratamento dos resultados (Bardin, 2006), conforme esquematizado na figura 07 a seguir:

Figura 7 - Tratamento dos dados por Bardin



Fonte: Adaptado de Bardin (2006)

Pré-análise: consiste na primeira etapa na qual o pesquisador começa a ordenação do material a ser analisado, onde sistematiza as ideias de pesquisa, Bardin (2006). É nessa fase, também, em que as decisões acerca do material pesquisado são feitas. Segundo Bardin (2006), a pré-análise são estabelecidas a partir de 4 etapas, conforme quadro 10 a seguir:

Quadro 11 - Etapas do processo de Pré-análise de Bardin

Etapa - 1	leitura flutuante, que é o estabelecimento de contato com os documentos da coleta de dados, momento em que se começa a conhecer o texto;
Etapa - 2	escolha dos documentos, que consiste na demarcação do que será analisado;
Etapa - 3	formulação das hipóteses e dos objetivos;
Etapa - 4	referenciação dos índices e elaboração de indicadores, que envolve a determinação de indicadores por meio de recortes de texto nos documentos de análise.

Fonte: Bardin (2006)

A etapa de pré-análise, se bem cumprida, será a base no processo de leitura dos documentos as serem pesquisados, pois essas leituras propiciarão que o pesquisador separe o material a ser trabalhado.

Exploração do material: essa é a fase intermediária da pesquisa na qual se analisa o material (BARDIN, 2006). É nessa etapa que são feitas as construções teóricas; as entrevistas com os técnicos; bem como o processo de observação não participante; além das análises do material de legislação e documentos obtidos na fase anterior. Tudo isso faz parte do *corpus* da pesquisa. Para Mozzato *et al* (2001, p. 735) “ocorre à descrição analítica a qual diz respeito ao *corpus* submetido ao estudo aprofundado, orientado pelas hipótese e referências teóricas”.

É na exploração do material que se consolidam as informações geradas na fase de pré-análise (BARDIN, 2006). Nessa etapa, os dados são agregados, inclusive por afinidade, para que se possa obter características do conteúdo. Nessa fase foi onde se levantou os fatores impactantes apuradas na pré-análise, e onde se estabelece as regras na análise de dados, Bardin (2006).

Tratamento dos Resultados: nessa etapa é realizada a condensação do trabalho, quando os resultados brutos relevantes são tratados e validados (BARDIN, 2010). Considera-se necessário examinar com cuidado pra que haja coerência com o problema e objetivo da pesquisa, para Gray (2012) é imperioso rescrever se os casos analisados não estiverem de acordo com o objeto previamente definido. Também é preciso levar em conta que o pesquisador não é observador neutro e, por fim, realizar a indução analítica com a transcrição dos dados. O trabalho é de coletar/codificar/coletar, na medida em que o pesquisador vai lendo os documentos,

e depois passa a revisar/corrigir notas/modificar códigos e suprimir códigos semelhantes.

A descrição resumida das etapas da análise de conteúdo aplicada à pesquisa pode ser visualizada no quadro 11 que segue.

Quadro 12 - Esquema das Etapas do Método de Pesquisa

ESQUEMA DE ETAPAS DA ANÁLISE DE CONTEÚDO		
Fase	Descrição	Unidade de Análise
Pré-Análise	CORPUS inicial da pesquisa Definição da unidade de análise Definição preliminar das categorias analíticas e dos fatores	Palavra Machado et al., (2010)
Exploração Do Material (Análise)	Definição do <i>CORPUS</i> da pesquisa Finalização da definição das categorias analíticas e dos fatores Composição das categorias Regra de análise Grade de análise	Os fatores foram identificados e distribuídos através de classificação análoga de elementos. Pólos positivo e negativo, ou seja, os impactos positivo ou negativo para cada fator no processo orçamentário. Grade mista.
Tratamento Resultados	De Método de emparelhamento de análise	Literatura de Sistema e Teoria Institucional.

Fonte: Elaborado pelo autor

Importante destacar que, na fase de análise das entrevistas, há padrões de importância do material coletado com os entrevistados. São variáveis importantes de serem consideradas, conforme detalhado a seguir.

3.4. PROCESSO DE OBTENÇÃO DE DADOS E INFORMAÇÕES E SUA INTERPRETAÇÃO

Conforme definição metodológica desta pesquisa, no trabalho de coleta de dados foram utilizados três métodos: entrevista semiestruturada, observação não participante e análise documental (legislação pertinente).

Quadro 13 - Resumo das Etapas da Análise de Resultado e Métodos Utilizados

TÓPICO	ETAPAS	MÉTODOS
1.1	A Contabilidade de Custos da UFES	<ul style="list-style-type: none"> Entrevistas a 4 técnicos da área de planejamento da UFES; Análise de documentos.
1.2	Descrição do processo de formação de custos da UFES	<ul style="list-style-type: none"> Observação não participante; Entrevistas a 6 técnicos usuários da contabilidade de custos da UFES.
1.3	Estágios de institucionalização da contabilidade de custos na gestão da UFES	<ul style="list-style-type: none"> Entrevistas a 10 técnicos da UFES; Classificação das etapas do processo de formação de custos conforme Tolbert e Zucker (1999).
1.4	Estágio de institucionalização das funções da contabilidade de custos da UFES	<ul style="list-style-type: none"> Entrevistas a 10 técnicos da UFES; Classificação das etapas do processo formação de custos conforme Tolbert e Zucker (1999).
1.5	Análise e Discussões	<ul style="list-style-type: none"> Análise de Conteúdo (Bardin, 1977, 2004) com os dados das entrevistas a 10 técnicos da UFES, dados da observação não participante e dados da análise documental.

Fonte: Elaborado pelo autor

Antes do início das entrevistas, para acesso aos servidores da universidade, foi feita uma solicitação à reitoria para autorizar a entrevista aos servidores da UFES. O passo seguinte consistiu na busca de informações gerais da UFES pesquisada. Essas informações foram de fácil extração no *site* da instituição. As informações possibilitaram visualizar o papel ativo de cada pessoa e sua função dentro da instituição. Por meio das análises das informações sobre a Instituição, foi possível perceber com clareza a estrutura administrativa da universidade, desmembrada em pró-reitorias e nos centros acadêmicos, esses divididos em quatro campi (Goiabeira, Maruípe, Alegre e São Mateus).

Com essa visão estrutural sobre a universidade, passamos às entrevistas semi-estruturadas, divididas em três etapas distintas:

1ª Etapa: essa primeira etapa consistiu em uma entrevista com um técnico da Superintendência de Contabilidade e Finanças – SCF. A entrevista serviu como teste, buscando levantar alguma eventual desarmonia no questionário.

2ª Etapa: as entrevistas foram realizadas com dez servidores técnicos que trabalham diretamente com a alimentação de dados para apropriação de custos da entidade bem como na área de planejamento da universidade.

Para as entrevistas a estes técnicos da UFES foram aplicadas as questões do tópico 3.1.1 e 3.1.2 do roteiro de entrevista (Apêndice A), conforme destaca o quadro 14 a seguir:

Quadro 14 - Objetivos da Segunda Entrevista - servidores técnicos (levantamento de base teórico acerca do tema estudado)

Item	Questão	Objetivo	Descrição	Nº itens
3.1.1	1.1 a 1.7	Levantar o perfil do(s) entrevistado(s)	<ul style="list-style-type: none"> • Gênero; • Idade; • Escolaridade; • Formação; • cargo ou função; • Tempo de vinculação; • Tempo na função. 	7
3.1.2	1 a 15	Análise do processo dentro de uma visão real	<ul style="list-style-type: none"> • Verificar o conhecimento dos servidores a respeito da orientação legal e da importância do processo de formação de custo; • Pesquisar a compreensão dos servidores acerca da qualidade dos sistemas de custo; • Levantar a opinião do servidor sobre se o processo, na prática, ocorre conforme o previsto e com que nível de envolvimento do corpo técnico e demais gestores. • Levantar possíveis desafios para a implantação do sistema de custos, do ponto de vista da estrutura do ambiente interno: treinamento, suporte e ferramentas tecnológicas etc • Levantar possíveis desafios para a implantação do sistema de custos, do ponto de vista cultural: rotina; ausência de mensuração e comparativos com outras formas de controle contábil; indefinições gerenciais; ausência de comunicação adequado acerca do controle de custos; ausência ou falha de cobranças para implantação do sistema etc • Levantar possíveis alternativas dos servidores que atuam diretamente com os registros contábeis para 	15

			proposta de implantação de sistema de custo.	
--	--	--	--	--

Fonte: Autor da pesquisa

O quadro 14 teve como objetivo estabelecer se o sistema de custos está institucionalizado ou não na instituição pesquisada. Identificando como foi o processo participativo desses servidores no processo de implantação do sistema, bem como o conhecimento existente dos servidores e seu envolvimento no processo. As entrevistas com os servidores foram feitas nos meses de junho e julho de 2019 e, posteriormente, elas foram transcritas e analisadas, quadro 15.

Quadro 15 - Resumo das Etapas da Análise de Resultado e Métodos Utilizados

TÓPICO	ETAPAS	MÉTODOS
5.2	A Contabilidade de Custos da UFES	<ul style="list-style-type: none"> Entrevistas a 4 técnicos da área de planejamento da UFES; Análise de documentos.
5.2	Descrição do processo de formação de custos da UFES	<ul style="list-style-type: none"> Observação não participante; Entrevistas a 10 técnicos usuários da contabilidade de custos da UFES.
5.3	Estágios de institucionalização da contabilidade de custos na gestão da UFES	<ul style="list-style-type: none"> Entrevistas a 6 técnicos da UFES; Classificação das etapas do processo de formação de custos conforme Tolbert e Zucker (1999).
5.4	Análise e Discussões	<ul style="list-style-type: none"> Análise de Conteúdo (Bardin, 1977, 2004) com os dados das entrevistas a 10 técnicos da UFES, dados da observação não participante e dados da análise documental.

Fonte: Elaborado pelo autor

As categorias levantadas com vistas ao alcance do objetivo da pesquisa foram: estrutura do processo de custos da organização, sistema de informação, participação dos servidores no processo de gestão de custos, limitação no âmbito da gestão do processo de comunicação e aspectos culturais.

4 INTERPRETAÇÃO DE DADOS, INFORMAÇÕES E RESULTADOS

O presente trabalho considera fatores positivos ou motivadores e fatores negativos, também chamado de inibidores, no processo de institucionalização do processo de implantação da contabilidade de custos na UFES. Para Tolbert e Zucker (2009) Todos esses fatores (motivadores e inibidores) podem determinar mudanças em uma organização; podendo ser bem sucedida ou não no processo de institucionalização de uma prática gerencial.

O processo de implantação de um sistema de custos requer estudos e planejamento, mas subsidia a utilização de recursos com técnicas e padrões contábeis aceitáveis na autogestão dos recursos disponibilizados ao órgão (BASTOS, 1997). Há de se enfatizar que a implantação de um sistema de custos em qualquer organização é feita com envolvimento de pessoas capacitadas. As pessoas devem estar receptivas quanto à importância da implantação desse sistema (MARTINS, 2003).

Por meio da observação não participativa, foi possível entender que a fala dos entrevistados e o que realmente acontece se aproxima da realidade de implantação de um sistema de custos na UFES. Os técnicos entrevistados têm ciência de que a universidade não tem sistema de apropriação de custos.

Conforme demanda legal, o processo de implantação do sistema de custos do setor público está 'institucionalizado'. Porém essa 'institucionalização' vem apenas cumprir uma determinação legal - e não garante efetiva aceitação e apropriação cultural da norma pela organização. A legislação principal que foi usada para implantação do sistema de custo na instituição foi:

- Lei Complementar nº 101/2000, chamada Lei de Responsabilidade Fiscal - Estabelece que a Administração Pública manterá sistema de custos que permita avaliar o acompanhamento da gestão orçamentária e patrimonial.

- Acórdão nº 1.078/2004 do TCU - Obriga a administração pública, o mais rápido, a implantar um sistema de custos que possibilite avaliar a gestão pública.
- Resolução do CFC nº 1.366/2011 - aprova a NBC T 16.11 Sistema de Informação de Custos do Setor Público, estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público, determina que o sistema de custos do setor público deverá evidenciar os custos de bens e serviços, assim como outros objetos de custos, que serão ofertados pela entidade pública à sociedade.

Com objetivo de não interferir no contexto social do grupo pesquisado e observar melhor o contexto estudado, foi feita uma observação não participativa. E, por essa observação não participativa, foi possível perceber que existe uma divergência entre as entrevistas com os técnicos operadores (alimentadores) do sistema de custo em relação à área de planejamento.

A Proplan é a pró-reitoria responsável por implantar o sistema de custos na universidade. É encarregada de atribuir as competências e responsabilidades para cada setor no processo de implantação do sistema de custos na universidade. Cabe ressaltar que na implantação de qualquer sistema custos, em qualquer instituição que seja, os arranjos institucionais têm que estar bem delimitados. Também é preciso um sistema informatizado capaz de responder às demandas de um sistema robusto, como costuma ser um sistema de custo, com um sistema organizacional bem delimitado, com a função de cada setor no processo. As etapas de planejamento e estruturação estão em conformidade com que prevê o nível formal, ou seja, teoricamente, o sistema de custos passou pelo processo de planejamento e estruturação, mas tudo isso vem para cumprir uma obrigação legal. Para Tolbert e Zucker (1999) essa é a fase da semi-institucionalização, também chamado de habitualização, pois existe um certo grau de consenso entre os gestores. Segundo Frezatti *et al* (2008), essa etapa tem como características o engajamento de ações que já foram previamente adotadas.

No entanto, no plano efetivo (real), observou-se a não institucionalização da implantação e do controle do sistema de custeio do órgão, o que pode ser o entendido pelos gestores de que a contabilidade de custo não é uma forma de controle efetivo

das organizações. Outro fator é a comunicação pouco clara com os técnicos alimentadores do sistema. Essa falha contribui com um baixo envolvimento dos técnicos com a questão. Foi sintetizado na através do quadro 16 as etapas do processo de implantação de um sistema de custo.

Quadro 16 - Estágio de institucionalização da implantação do sistema de custeio

Etapas Do Processo de Implantação do Sistema de Custos	INSTITUCIONALIZAÇÃO		ESTÁGIOS TOLBERT e ZUCKER (1999)
	Teórico	Real	
Planejamento	Sim	Não	Objetivação - semi institucionalização
Estruturação	Sim	Não	Objetivação - semi institucionalização
Implantação	Não	Não	Não está institucionalizado
Gestão	Não	Não	Não está institucionalizado

Fonte: Pesquisa

A partir da constatação de não institucionalização da implantação do sistema de custos se fez necessário levantar os fatores que levam à inibição desse sistema como ferramenta gerencial para tomada de decisão. A forma de estabelecer essa identidade foi efetuar entrevistas com os técnicos da PROPLAN, servidores encarregados pela reitoria para efetuar o planejamento e a implantação do sistema de custos na universidade.

Os servidores entrevistados são todos do quadro efetivo da universidade que, por ser uma entidade autárquica federal, possui baixa rotatividade de servidores. Todos os servidores entrevistados estão na plenitude profissional, aptos para executar as demandas necessárias à gestão da universidade.

Foram entrevistados dez servidores, sendo oito são homens e duas mulheres. A idade desses servidores varia de trinta a 65 anos, o que dá uma média de 23 anos. Em relação à escolaridade dos técnicos, todos têm ensino superior, considerando nesse *roll* os técnicos aqueles que ocupam cargos de nível médio. Do total, aproximadamente 30% tem pós-graduação *lato sensu* e 70% tem mestrado, sendo

que em todos os casos os mestrados são voltados para área de gestão, aos quais podemos citar o de administração, o de ciências contábeis e o de gestão pública.

O nível de capacitação dos técnicos da Universidade demonstra que a entidade vem propiciando que os seus servidores se capacitem a fim de que possam responder as necessidades gerenciais da Universidade. Alguns educadores entendem que “A captação de pessoas pode ser compreendida como toda e qualquer atividade da empresa para encontrar e estabelecer uma relação de trabalho com pessoas capazes de atender a suas necessidades presentes e futuras” (DUTRA, 2002, p. 81). O desafio é garantir que essa capacitação retorne sempre em trabalho eficiente e eficaz no âmbito da Universidade.

Para entender melhor esse aspecto no que diz respeito especificamente ao sistema de custos, as entrevistas buscaram analisar a estruturação do processo de custeio. Foram atribuídos cinco fatores que impactam no processo de institucionalização da universidade em conformidade com quadro 17 a seguir:

4.1 ORGANIZAÇÃO: ESTRUTURA DO PROCESSO DE CUSTEIO

Quadro 17 - Categoria organização e estrutura do processo de Custos

Categoria	Fatores	Descrição	Impacto sobre a Institucionalização			
			Como é (PL REAL)		Como deveria ser (TEORIA)	
			Inibe	Estimula	Inibe	Estimula
	Configuração e Gestão do Processo de custeio	Recursos tecnológicos disponibilizados aos gestores.		X		X
		Estruturação e divulgação da agenda da implantação do sistema de custeio (planejamento, execução e controle).	X			X
		Gerenciamento do processo implantação do sistema de custeio (planejamento, execução e controle).	X			X

Estrutura do Processo de Custeio	Definição de Critérios de Planejamento	Seleção de parâmetros para comparação do custo projetado com realizado.		X		X
	Feedback	Sistemática eficaz de controle do processo de planejamento frente aos resultados esperados.	X			X
	Cenário	Dificuldades na percepção de mudanças e projeções de cenários relacionados à UFES, afetando as definições de premissas (variáveis operacionais).	X		X	
	Indicadores de desempenho	Definição de indicadores que evidenciem relações de causa-efeito das atividades da organização.	X			X
	Definição de Papéis	Definição clara do papel dos gestores envolvidos no processo de acompanhamento do gerenciamento de custos e de suas responsabilidades.		X		X
	Treinamento	Capacitação dos envolvidos no processo em termos de sustentação teórica e prática adequada para apoiar os procedimentos práticos, inclusive para a adequada utilização das ferramentas sistêmicas disponíveis.	X			X

Fonte: Dados da pesquisa

Nas entrevistas, quanto ao fator configuração e gestão do processo de custeio, destaca-se o *software* (plataforma) do Tesouro Gerencial que é um sistema disponibilizado pelo Governo Federal com a função de extrair informações do sistema de contabilidade do governo federal. Trata-se do SIAFI *Web*, porém essa ferramenta não é de conhecimento e nem é disponibilizado a todos os técnicos da entidade.

No que diz respeito à estruturação e divulgação de uma agenda para implantação do sistema de custeio da UFES, cabe a Administração Central estabelecer um cronograma para implantação de tal sistema, em conformidade com o estabelecido no cronograma da União. Entretanto, segundo os entrevistados, isso ainda não foi efetuado. Os técnicos alegam que nenhuma divulgação foi feita até agora e que não têm nenhum conhecimento formal em relação à estruturação de um sistema de custeio para a universidade.

O processo de gerenciamento e implantação do sistema de custeio ficou a cargo da PROPLAN, ficando a execução das tarefas concernentes à alimentação do sistema de custos, a cargo dos órgãos vinculados a PROAD, dentre as quais, podemos citar: Superintendência de contabilidade e finanças (antigo departamento de contabilidade), responsável pelo controle contábil e financeiro da instituição e a diretoria de materiais e patrimônios (antiga divisão de patrimônio), responsável pelo controle patrimonial assim como o controle da depreciação e amortização dos bens quando o mesmo tiver sua vida útil econômica limitada.

Parametrizar antecipadamente os custos de uma entidade é de extrema relevância. É com esse levantamento que a entidade poderá estabelecer um modelo de comparabilidade entre o que foi projetado com o que está sendo realizado na prática. Esse acompanhamento pressupõe a criação de uma infraestrutura que permita amparar tal controle. Essa suposição de criação de uma infraestrutura não foi percebida pelos técnicos da universidade, pois não existe nenhuma “equipe de sistema de custos” formada bem como também, ainda não foi disponibilizado nenhum treinamento para implantação e acompanhamento do sistema.

Em qualquer entidade, a implantação de um controle racional de gastos tem que ter obrigatoriamente um sistema efetivo de controle de custo. E um retorno daquilo que foi planejado é essencial em qualquer acompanhamento dos resultados planejados esperados. Apesar de haver uma tendência natural, por parte dos gestores, de centralização das informações, demandar responsabilidades aos técnicos permite um *feedback*, bem como uma acurácia maior, pois permitirá um retorno daquilo que foi planejado.

A interpretação das informações é outro fator importante, pois a percepção em se vislumbrar mudanças de cenários, a partir das informações produzidas nem sempre são uniformes. Essa dificuldade em se uniformizar as informações não se restringe apenas a UFES, pois segundo Davenport (1998) existe uma grande dificuldade de entender “a informação” por si só, pois os dados produzidos são muitas vezes imprecisos.

Ao se estabelecer indicadores de avaliação, a instituição é capaz de mensurar o desempenho daquilo que foi planejado. A escolha de indicadores implica na

perspectiva futura na organização (KARDEC, FLORES E SEIXAS, 2002). Para Kaplan e Norton (1997), é através da implantação de um sistema de indicadores que se permite avaliar o desempenho da organização com base nas metas pré-estabelecidas.

Dessa forma, a UFES informa que vem fazendo o seu papel e estabeleceu indicadores no seu plano de desenvolvimento Institucional – PDI, que contempla os anos de 2015 a 2019. Esses indicadores estão em conformidade com a Decisão nº 408/2002 – TCU-Plenário, e esses indicadores espelham várias áreas da universidade, tais como: custo/aluno com e sem hospital universitário; evolução qualitativa do corpo docente; a evolução quantitativa do corpo docente e técnico-administrativo bem como sua relação com o corpo discente (UFES, 2018).

Estabelecer responsabilidades na gestão de custos é de suma importância para o controle. Atribuir responsabilidade dentro de um processo de controle faz com que se evitem dúvidas quanto às atribuições de cada servidor ou setor especificamente, isso faz com que se minimize eventuais conflitos dentre os mesmos. Na UFES não foram estabelecidas as atribuições de cada setor na geração e controle dos custos gerados na universidade. Tal levantamento é feito com base nos gastos efetivos da Instituição em anos anteriores, ou seja, faz-se uso de quanto foi gasto no orçamento dos anos anteriores. No entanto, esses levantamentos não se preocupam em alocar esses custos a nenhuma atividade finalística da Universidade, tais como: ensino, pesquisa e extensão.

Em qualquer processo de mudança e/ou implantação de um novo método de gestão, a capacitação dos envolvidos é de suma importância. Disso depende o sucesso na implantação de qualquer novo modelo de gestão em uma instituição. No caso da UFES, nenhum servidor alegou ter feito nenhum curso específico na área de controle de custos no âmbito da União ou da Universidade, bem como ter conhecimento da legislação pertinente.

4.2 SISTEMA DE INFORMAÇÃO

Na categoria Sistema de Informação de custos foram identificados quatro fatores que impactam no processo de institucionalização, conforme quadro 18 a seguir:

Quadro 18 - Categoria do Sistema de Informação da UFES

Categoria	Fatores	Descrição	Impacto sobre a Institucionalização			
			Como é		Como deveria ser	
			Inibe	Estimula	Inibe	Estimula
Sistemas de Informação	Disponibilidade de Informação	Geração e fornecimento de informações adequadas para tomada de decisão da administração da universidade.		X		X
	Ferramentas de Sistemas	<i>Hardware</i> adequado às necessidades e <i>Softwares</i> integrados, incluindo ferramentas para extração de dados, projeções e simulações (quantitativas e financeiras) e geração de relatórios.		X		X
	Tempestividade da Informação	Fornecimento das informações de forma oportuna (momento adequado).		X		X
	Qualidade da Informação	Informações fidedignas e confiáveis.		X		X

Fonte: Dados da pesquisa

Foi observado que todos os fatores da categoria Sistema de Informação influenciam de forma positiva o processo de institucionalização de implantação da contabilidade custos na universidade.

Quanto à disponibilização de informações de custos, deve-se, conforme preceitua as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor (NBCASP), obedecer ao regime de competência, a fim de possibilitar uma melhor mensuração das informações geradas pois possibilita efetuar comparações entre vários períodos. Os entrevistados entendem que ainda há uma dificuldade de melhor evidenciar dados quantitativos e qualitativos de custos, devido ao apego ao sistema orçamentário em detrimento ao sistema patrimonial, mas que, entretanto, há um desafio a ser superado, da quebra de paradigma. As informações necessitam ser geradas para o atendimento e auxílio

à gestão, fato de extrema importância para a continuidade de uma organização. Essas informações convergem com os estudos de Rezende et al (2010), que versam que o regime de competência atende as normas de contabilidade da área pública, assim como as normas internacionais, e também resulta em qualidade, transparência e confiabilidade nas informações geradas sobre as contas públicas.

A disponibilização de ferramentas, tais como: *hardwares* e *softwares* é de suma importância na implantação e no gerenciamento dos custos em uma entidade. Os entrevistados destacaram que a disponibilidade de *hardwares* contempla as necessidades da instituição no que diz respeito ao controle de custo da universidade. Outrossim, em relação à disponibilidade de *software*, para atender as especificidades da universidade é do entendimento dos pesquisados que esse aspecto fica a desejar, conforme destaca o entrevistado B "A estrutura comporta nossas demandas diárias, entretanto, não tem um sistema específico para atender às especificidades da Universidade, ficando a instituição sem essas informações". A importância de se ter as informações para tomada de decisões gerenciais é de suma importância, pois está vinculada diretamente a tomada de decisões coerentes.

Esses dados convergem com os Pronunciamentos Contábeis acerca das informações inerentes às ciências contábeis, conforme determina o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC³ 00 (R1): "tempestividade significa informação disponível para tomadores de decisão a tempo de poder influenciá-los em suas decisões". Em geral, a informação mais antiga é a que tem menos utilidade. No entanto, na UFES essas informações, segundo os pesquisados, não chegam no momento oportuno. Alegam que apesar de a estrutura da universidade permitir a geração de informações a tempo e a hora, as mesmas não são geradas na velocidade em que são demandadas, conforme destaca o entrevistado H:

"O sistema é lento e carece de maior dinamismo na geração das informações, esse fato reforça a necessidade de se conscientizar os gestores da instituição da necessidade de um sistema de custo que demonstre o mais próximo da

³ O CPC foi um esforço de várias entidades, dentre as quais podemos citar: o CFC, a CVM e o IBRACON, que criou, através da Resolução CFC nº 1.055/2005, o CPC cujo objetivo foi dar forma aos procedimentos técnicos que venha uniformizar o processo de geração de relatórios contábeis, em consonância com os padrões internacionais de contabilidade.

realidade os custos incorridos nos programas, projetos e atividades que instituição está implantando.” (Entrevistado H)

A confiabilidade das informações geradas é de vital importância para tomada de decisão do gestor, pois na UFES esses dados convergem com o CPC 00 (R1), já que, por representarem fenômenos econômicos, os relatórios contábil-financeiros devem ser a imagem o mais fidedigna possível da realidade por ele gerada. E para isso essa imagem precisa guardar ao menos três atributos: ser completa, neutra e livre de erro. A Universidade, para os pesquisados, tem tecnologia e pessoal qualificado para a geração de tal demanda, porém, para que isso se torne uma política efetiva da instituição, a implantação da contabilidade de custo se torna de fundamental importância.

4.3 PARTICIPAÇÃO DOS SERVIDORES NO PROCESSO DE PARTICIPAÇÃO DA GESTÃO DE CUSTOS

Em relação às classes participativas no processo de contabilidade de custos, dois fatores que impactam a institucionalização foram identificados de acordo com o quadro 19 a seguir:

Quadro 19 - Categoria Participação do Processo de Custos

Categoria	Fatores	Descrição	Impacto sobre a Institucionalização			
			Como é		Como deveria ser	
			Inibe	Estimula	Inibe	Estimula
Participação no Processo de Gestão de Custos	<i>Top Down</i>	Imposição de metas para negociação ou discussão prévia.		X	X	
	Envolvimento e Comprometimento	Grau de envolvimento e comprometimento no processo de geração de custos.		X		X

Fonte: Dados da pesquisa

O estabelecimento de metas pode ser um fator estimulante no gerenciamento dos custos da Universidade, desde que essas metas sejam claras e factíveis de serem alcançadas. Segundo Rezende *et al* (2010), quando a Austrália e Nova Zelândia implantaram políticas de controle, por meio de relatórios contábeis, esses países estabeleceram metas para os resultados alcançados, mas também, deram autonomia de gestão, cujo intuito foi estimular a competição entre as entidades públicas. A UFES, para os entrevistados, vem fazendo o seu papel em parte, pois estabelece metas a serem alcançadas por alunos e programas vinculados a programas especiais, mas quanto ao controle de custos, tal demanda ainda não existe de forma efetiva. O relatório de prestação de contas 2017, no item 8.4, trazia a alegação de que a Universidade fazia uma apuração dos gastos por atividade. Porém, nesta pesquisa foi apurado que a Universidade fazia um levantamento simples dos custos totais, sem contudo alocá-los. Na própria prestação de contas do ano de 2015 da Universidade, consta textualmente que:

“não dispõe, nesse momento, de um sistema institucionalizado para apuração dos custos de produtos e serviços, embora seja possível constar iniciativas pulverizadas em alguns setores. Pela complexidade, natureza dos serviços e produtos da instituição, um sistema de custo deve ser bem elaborado e ser capaz de espelhar o conjunto de despesas atrelado a esses produtos e serviços” (UFES, 2016).

Em qualquer sistema de controle, o envolvimento dos servidores no processo de gerenciamento de custo é essencial, principalmente dos gestores. Cientes do caminho a ser seguido, esses gestores podem fazer a integração entre o planejado e as áreas operacionais da instituição. Entretanto, esse processo de geração de informações de custos ainda é incipiente, conforme destaca o entrevistado F:

“As informações as vezes não chegam, assim como algumas decisões tomadas em hierarquias superiores não descem as instâncias inferiores,

deixando os técnicos, que são os executores de tais demandas acéfalos quanto aos procedimentos a serem tomados na execução de uma ação” (Entrevistado F).

4.4 LIMITAÇÃO NO ÂMBITO DA GESTÃO DO PROCESSO DE COMUNICAÇÃO

No caso da Comunicação, alguns fatores foram convencionados em quatro itens, que contribuem para o processo de institucionalização conforme quadro 20 a seguir:

Quadro 20 - Categoria Comunicação

Categoria	Fatores	Descrição	Impacto sobre a Institucionalização			
			Como é		Como deveria ser	
			Inibe	Estimula	Inibe	Estimula
Comunicação	Comunicação Top-Down	Clareza na comunicação de cima para baixo.	X			X
	Clareza dos Objetivos	Clareza na comunicação dos objetivos de curto prazo.	X			X
	Comunicação entre Departamentos e Pró-Reitorias	Integração e cooperação.		X		X
	Comunicação das Metas e Diretrizes	Comunicação eficaz das metas e diretrizes estabelecidas.	X			X

Fonte: Dados da pesquisa

A comunicação é de fundamental importância em qualquer instituição. No controle não é diferente, também uma etapa fundamental. Mas para o entendimento dos entrevistados, essa etapa fica a desejar, pois as informações vêm de cima para baixo sem que seja perceptível uma preocupação com a recepção das informações.

Informações claras e concisas são essenciais no processo de comunicação. Para Cruz e Segatto (2009), o processo de comunicação é composto por três partes distintas, que são: o emissor que é aquele que emite; o receptor que aquele que recebe e por fim a mensagem que é o conteúdo propriamente dito. Para uma boa recepção dessas mensagens, o emissor deve passar essas mensagens de forma

clara e objetiva a fim de que o receptor receba também de forma clara e objetiva. Entretanto, de acordo com os entrevistados, a comunicação da UFES se dá de cima para baixo, também chamada de *top-down*, partindo do pressuposto de uma visão mais geral, deixando de reconhecer as particularidades de cada setor em particular, conforme destaca o entrevistado G.

“A qualidade da informação ainda necessita de ser melhorada no âmbito institucional e em todos os níveis, muitas vezes repassadas para um setor não chega até um outro setor. Mas esse setor, que não recebeu a mesma informação também é responsável pela execução de parte da tarefa demanda para aquele projeto” (Entrevistado G).

Para que os vários departamentos de uma instituição atuem de forma sinérgica, é importante que esses setores estejam em sintonia. E para que esse entendimento flua adequadamente, a comunicação institucional tem que ser eficaz e propiciar a interação entre setores e servidores. Para isso, clareza e objetividade são fundamentais, além da difusão adequada da comunicação e do correto estabelecimento – e acerto - do público alvo das mensagens. No entanto, na universidade, para os pesquisados, a comunicação não estende a toda comunidade acadêmica, pois as reuniões são feitas entre a alta gestão, entre pró-reitores e diretores para tomada de decisão, e muitas decisões não chegam aos técnicos que são os responsáveis pela gestão diária da instituição.

Em todo processo de planejamento, o estabelecimento de metas a serem alcançadas também é extremamente importante, mas é preciso que o conjunto da organização seja bem informado sobre isso. A comunicação – interna e também externa – é fundamental nesse processo. Persona (2007) entende que a comunicação organizacional vem assumindo cada vez mais importância e complexidade. Essa importância advém da necessidade de as empresas trabalharem com diferentes públicos e da relevância de se manterem em contato com a mídia, bem como se atualizarem com as novas tecnologias.

Na UFES, existem diversos canais de comunicação, entre eles: da PROGRAD para os alunos de graduação o da PRPPG para os alunos de pós-graduação e de

pesquisadores, e o da Superintendência de Cultura e Comunicação (SUPECC), que atua como agente de comunicação entre o público interno (de forma geral) e também o público externo. No caso da UFES, as metas e diretrizes a serem alcançadas não são divulgadas para comunidade acadêmica de forma geral, ficando esse público alheio às decisões tomadas.

4.5 ASPECTOS CULTURAIS

No que diz respeito a Dados do Passado, foram reconhecidos dois fatores que impelem a institucionalização, conforme quadro 21 mostra a categoria de dados passador:

Quadro 21 - Categoria Dados do Passado

Categoria	Fatores	Descrição	Impacto sobre a Institucionalização			
			Como é		Como deveria ser	
			Inibe	Estimula	Inibe	Estimula
Dados do Passado	Percepção de Oportunidades	Ausência de percepção de oportunidades, pois a contabilidade de custos foca excessivamente em dados do passado para a realização de projeções futuras.	X		X	
	Apego a Dados Históricos	Foco no passado para algumas projeções quanto ao cálculo da contabilidade de custos.	X		X	

Fonte: Dados da pesquisa

A contabilidade muitas vezes faz usos de dados passados para levantar os custos, também chamados de custos reais, porém muitas vezes situações novas são impostas a instituições, tais como mudança de um paradigma econômico, o que vem a impactar nos preços dos produtos a serem adquiridos e que vão impactar nos custos finais dos produtos e/ou serviços serem produzidos por uma entidade qualquer.

Nas entrevistas realizadas, foi possível perceber que os técnicos estão muito focados no levantamento de gastos passados, deixando de considerar o impacto que trazem às mudanças sociais, políticas e econômicas nos produtos e/ou serviços públicos. Essa interpretação converge com o estudo de Maria e Oliveira (2015), para quem esses indicadores precisam ser criados, a fim de permitir o acompanhamento de ações governamentais em confronto com os resultados obtidos, subsidiando, também, a tomada de decisões.

Quanto à categoria da Cultura de Contabilidade de Custos na instituição, UFES foram vislumbrados quatro fatores impactantes no processo de institucionalização conforme quadro 22 a seguir:

Quadro 22 - Categoria Cultura de Custos

Categoria	Fatores	Descrição	Impacto sobre a Institucionalização			
			Como é		Como deveria ser	
			Inibe	Estimula	Inibe	Estimula
Cultura de Planejamento	Cultura do planejamento	Conjunto de crenças e valores.		X		X
	Cultura de rigidez	Dificuldade em lidar com mudanças ambientais e ajustar a para a mudança.		X	X	
	Impessoalidade	Cultura política para a solução de questões relacionadas ao sistema de custos.	X		X	
	Cultura do controle	Cultura do controle das metas.		X		X

Fonte: Dados da pesquisa

A cultura do processo de controle é fortemente entranhada nas instituições públicas. A área pública estabelece alguns procedimentos de planejamento, de curto e médio prazo, que são: o Plano Plurianual – PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e a Lei Orçamentária Anual – LOA.

Para Maria e Oliveira (2015), a gestão no setor público tem que buscar se aperfeiçoar na orientação a uma gestão mais eficiente. E, para isso, é necessário quebrar paradigmas, tais como a crença de que não é possível executar um controle de custo eficiente, pois a gestão pública, ao contrário da área privada, não anseia por lucros.

No caso da Universidade pesquisada, foi possível perceber que os servidores participantes da pesquisa, apesar de demonstrarem conhecimento sobre o planejamento, não apresentam a crença de que para a instituição o controle de custo é absolutamente necessário, pois tem um papel fundamental na gestão das organizações. O pesquisado B alega que: “O enxugamento no repasse por parte do governo federal às instituições públicas de ensino vai obrigar que as universidades otimizem o máximo as suas receitas, o que vai fazer com que essas instituições controlem esses recursos da forma mais racional possível.”

Instituições já consolidadas tem uma grande dificuldade em efetuar mudanças organizacionais. Essa resistência, Para Piderit (2000) é consequência da mudança e de desobediência dos funcionários sobre mudanças propostas, mas que os administradores não consideram importantes. A resistência seja da alta administração e mesmo dos servidores que executam as atividades cotidianas da instituição é muito grande, em especial no setor público, onde os valores estão mais entranhados. Porém, fatores, normalmente externos, forçam as instituições a mudarem seus paradigmas.

Essas mudanças podem ser por força do mercado, da legislação ou de mudanças tecnológicas. Essas mudanças confrontam com os valores culturais da instituição, o que dificulta as mudanças de paradigmas na empresa. Em relação à UFES, foi possível perceber pela pesquisa que, por ter um corpo técnico qualificado, as mudanças com a implantação de um sistema de custo são consideradas benéficas à instituição pois, implementado, o sistema pode maximizar recursos e auxiliar os gestores na tomada de decisão.

A mudança cultural, quanto à implantação de um sistema de custo, é essencial para o seu sucesso. O desenvolvimento de uma cultura de controle de custos maximiza a informação do controle dos gastos públicos. Para Maltez (2004), a implantação de um sistema de custo em uma instituição traz benefícios, porém também restrições que são tanto comportamentais como técnicas. Quanto à resistência comportamental, destaca-se a resistência cultural dos servidores, que não demonstram um interesse efetivo pela mudança. Estabelecer um planejamento que demonstre ao público interno a importância do controle bem como a criação de normas de como proceder na

otimização dos recursos é visto pelos entrevistados como algo salutar à implantação de uma política de custo na instituição.

Controlar é tão importante quanto planejar. Controlar as metas planejadas tem como função primordial corrigir possíveis distorções. Esse *feedback* permite certificar se a ação ou atividade está em conformidade com o que foi planejado, o que permite fazer ajustes bem como incentivar os servidores com intuito de se alcançar o seu máximo e, conseqüentemente alcançar os objetivos pretendidos. Para Martins “[...] Controlar significa conhecer a realidade, compará-la com o que deveria ser, tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens e tomar atitudes para sua correção” (2003, p. 221). Porém, na Universidade, mesmo sabendo que o controle de qualquer ação é importante, os servidores entendem que essa cultura está longe de ser implantada na instituição. O entendimento, de forma geral, é que esse tipo de controle não vai maximizar a possibilidade de gastos da instituição e muitas vezes são implantadas sem a participação dos técnicos responsáveis pela execução de tal demanda.

4.6 SÍNTESE DA AVALIAÇÃO DOS RESULTADOS

Quanto às variáveis impactantes na gestão, percebe-se que o sistema de controle do governo federal está fortemente ligado a um rígido controle, cujo processo de planejamento, após aprovação da Lei de Orçamento Anual (LOA) está vinculado ao controle orçamentário (aprovado pela LOA).

Esse controle, que esteve subordinado a uma peça orçamentária, vem dando demonstrações de que somente um controle com base apenas em uma peça de orçamento não basta para suprir as demandas dos gestores com informações para tomada de decisão. Como dito, apesar de haver previsão legal que remonta o ano de 1964, através da Lei 4.320/1964, só recentemente, mais precisamente na primeira década do século XXI, a criação de um sistema de custos começou a ser implantando de forma mais efetiva, no setor público brasileiro.

Anteriormente, apenas alguns órgãos faziam este controle, mas de forma espaçada. Exemplo foi o Ministério da Saúde, que em 2010 criou, por meio do Decreto nº 7.135/2010, o departamento de economia da saúde e desenvolvimento. Para Nascimento *et al* (2015), o objetivo deste órgão foi a implementação de medidas mitigadoras para redução dos custos, bem como para mapear e monitorar os custos administrativos e propor medidas a aumentar a eficiência com os gastos públicos.

Portanto, a contabilidade de custos no setor público é algo muito recente, o que resulta em várias lacunas e dificuldades na implantação e controle desses custos. Em uma área com várias atribuições, como o setor público, determinar as responsabilidades de cada centro de custos não é uma tarefa fácil. Porém, o sistema a ser implantado tem que ser capaz de prover o gestor com informações para tomada de decisão e também possuir o atributo da comparabilidade. A própria Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC-T) 16.11, no ítem sobre características e atributos da informação de custos, deve permitir a comparabilidade, ao qual entende como sendo:

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. (CFC, 2011)

A qualidade de se permitir a comparação entre instituições similares é inerente a um sistema de custos capaz de informar aos gestores e também a comunidade interna dados comparativos: sobre se o serviço e/ou produto oferecido por aquela entidade está adequado com o que é produzido por outra instituição similar.

5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

5.1 REFLEXÃO E ACHADOS DA PESQUISA

As variáveis impactantes no processo de institucionalização de um sistema de custos caracterizam-se pelo surgimento de várias percepções acerca da institucionalização de custos em uma entidade pública. Nesta pesquisa, foi observado que o processo de institucionalização de um sistema de custos depende de alguns fatores, entre os quais é possível mencionar os recursos tecnológicos que são disponibilizados aos servidores.

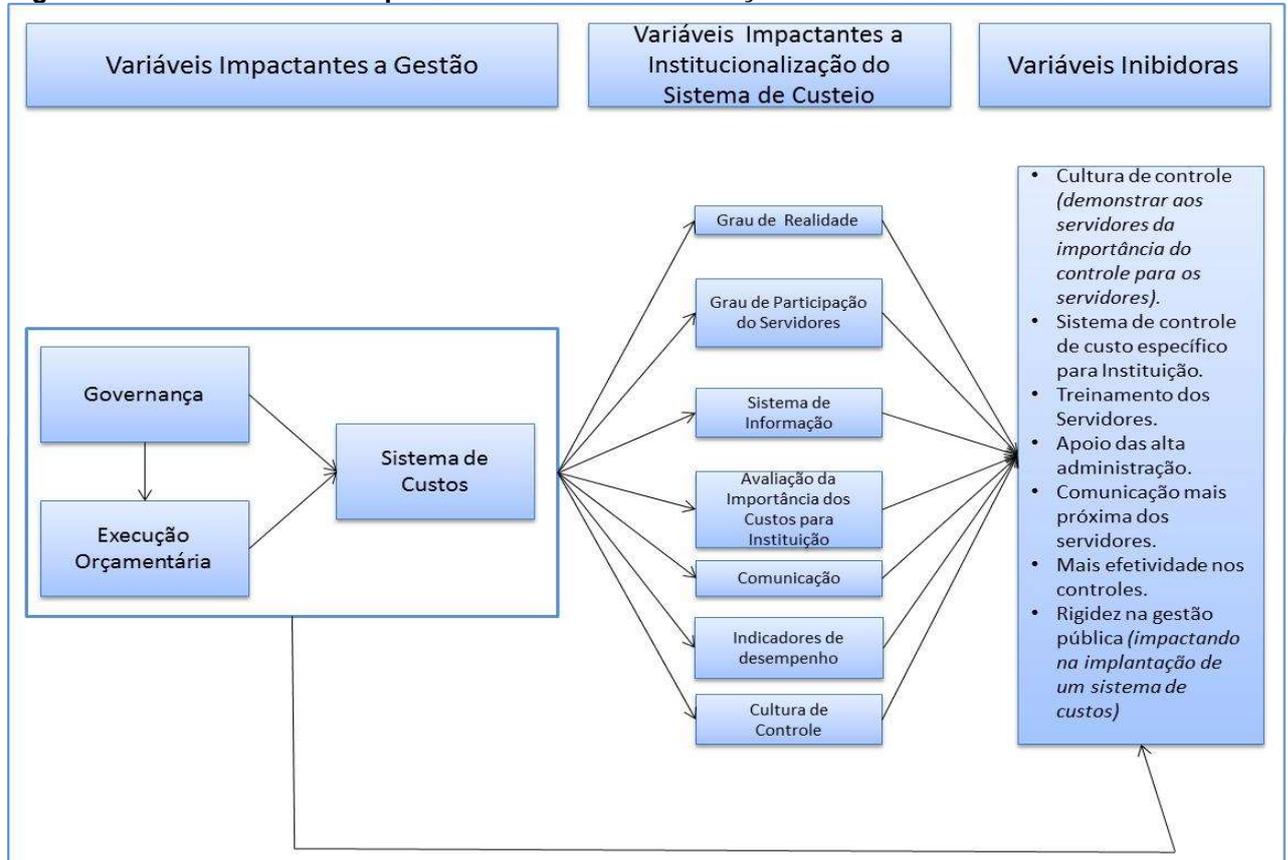
Outro fator importante é o grau de participação dos servidores no processo de implantação de um sistema de custos próprio para a entidade. Existem sistemas que atendem a todos os órgãos, mas não há sistema para atender as especificidades de cada órgão. A impressão quanto à avaliação de um sistema de custo para Universidade é outro ponto importante. Conscientizar os servidores da importância de um sistema de custos é tão relevante quanto a própria implantação do mesmo.

A comunicação é outra demanda que precisa evoluir. Efetuar uma tarefa sem saber o porquê acaba deixando o servidor sem saber da real importância daquela tarefa que lhe foi demanda. A cultura da entidade quanto à busca de controle é algo que precisa ser melhor trabalhado. O controle é atividade que precisa estar inserida na cultura organizacional da universidade.

Em relação à capacitação dos servidores, é uma demanda que é essencial no uso de qualquer sistema. Com a implantação de um sistema de custo não é diferente. Como o quadro de servidores da UFES é formado por servidores efetivos, cuja permanência na instituição costuma ser longa, a capacitação dos servidores parece essencial à Universidade, afinal, um quadro de pessoal qualificado e capaz de responder às demandas dos gestores possibilitará a gerência ter as informações quase que em tempo real, propiciando tomada de decisões ágeis.

Na figura a seguir, é possível visualizar o panorama acerca do processo de institucionalização do sistema de custo na UFES.

Figura 8 – Visão sistêmica do processo de institucionalização de um sistema de custos na UFES



Fonte: Dados da pesquisa

5.2 ACHADOS DA PESQUISA

O presente trabalho buscou fazer uma contribuição quanto à implantação de custos em instituição pública de ensino superior, cujo embasamento se deu sob o enfoque da teoria institucional. Essas instituições públicas vêm passando por uma supressão cada vez maior no recebimento de recursos. Essa diminuição no repasse obriga as instituições, cada vez mais, controlar os seus gastos, otimizando assim as suas receitas.

O objetivo deste trabalho foi o de compreender como está sendo o processo de institucionalização de um sistema de custos na universidade que, além de ser uma obrigação legal, pode auxiliar nesse desafio. Para tanto, buscou-se fazer uma pesquisa de estudo de caso (YIN, 2005), tendo como arcabouço teórico o modelo da Teoria Institucional, que foi proposta por Tolbert e Zucker (1999) cujo trabalho procurou entender o impacto das relações externas, e também as relações internas, com as relações de trabalho no processo produtivo de uma instituição.

Os resultados, em geral, apontam que a Universidade pesquisada carece de um sistema de custos que possibilite aos gestores a tomada decisão. Os servidores entrevistados parecem entender que a instituição precisa aperfeiçoar o seu sistema de controle. Também avaliam que a implantação de um sistema de custo é o início para melhorar a gestão da entidade. Os discursos apresentados indicam que esses técnicos estão firmemente comprometidos com essas mudanças, até porque agentes externos vêm impingido mudanças na instituição, fazendo com que esses servidores sejam agentes responsáveis por essas mudanças.

Outro fator importante apontado por servidores durante as entrevistas é a criação de regras com atribuições de responsabilidade para cada setor em específico, bem como um comprometimento da alta gestão quanto ao processo de implantação de um sistema de custo. A demanda se harmoniza com o que indica o modelo de Burns e Scapens (2000), para quem o discurso deve se alinhar às regras, pois essas serão encarregadas por transmitir os conceitos teóricos (campo institucional) para a parte ativa da instituição.

A contabilidade de custos no setor público, ainda é algo embrionário, não se pretendendo esgotar o tema e sim dar continuidade no processo de discussão acerca do tema que vem sendo, ainda que de forma relativamente vagarosa, abordado no meio acadêmico. A pesquisa indica que muito se tem pela frente até a implantação de um sistema de custo que possibilite aos gestores tomar decisões com informações geradas o mais próximo da realidade.

5.3 SUGESTÕES E LIMITAÇÕES PARA IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA DE CUSTOS

No processo de pesquisa, foi observado relativa limitação em levantar trabalhos de sistemas de custos na área pública. Por ser recente, poucos trabalhos abordam essa área da gestão pública. Outra percepção é que os órgãos, mesmo aqueles similares, vem esboçando implantar os seus sistemas com apropriação de custos diferentes. Isso faz com que se perca um dos trunfos de um sistema de custos eficaz, que é o poder da comparabilidade. Afinal, como comparar serviços similares com apropriação diferenciada?

Esta pesquisa procurou avaliar a implantação de um sistema de custos em uma universidade pública. O objetivo foi proporcionar a instituição subsídios, do ponto de vista positivo, e também negativo, na implantação do referido sistema. A expectativa é de que novos estudos sejam feitos na busca pela implantação de um sistema de custos eficaz para a entidade, bem como para possibilitar a instituição visualizar quais são os pontos fortes e fracos da instituição no planejamento e implantação de sistema de custos na Universidade.

Apesar da limitação encontrada em relação a outros trabalhos nessa área, o estudo permitiu esboçar alguns apontamentos, como contribuições possíveis para que a UFES consiga efetivamente iniciar a institucionalização do seu sistema de custos. São eles:

- Criação de uma comissão multidisciplinar, com técnicos das áreas de: controle patrimonial; contabilidade; planejamento; e também dos setores de recursos humanos e comunicação, com vistas a identificar os gargalos existentes e buscar soluções e criar mecanismos e alternativas para viabilizar e implantar um sistema de custo na Universidade;
- Desenvolvimento de sistema próprio para a Universidade. Isso porque, apesar de existirem sistemas gerais para extração de custos, disponibilizados pela União - tais como SIAFI e SIAPE -, um sistema próprio para universidade seria essencial já que atenderia especificidades só existentes no âmbito dessas instituições. Um exemplo

clássico é o custo de professores de um Centro que é demandado para dar aula em outros Centros. (Um professor do CCE – matemática e física -, por exemplo, demandado para aulas no CT – para as engenharias);

- Desenvolvimento de uma metodologia de rateio de custos para a Universidade, tendo como base o tripé: ensino, pesquisa e extensão. O objetivo é a utilização da mesma metodologia, para garantir o poder de comparabilidade, portanto, para esse desenvolvimento, será necessário acompanhar o que as outras universidades estão fazendo em relação à apropriação de seus custos. Essa medida permitirá que a instituição possa comparar a qualidade de seus gastos e mensurar de que forma a universidade está gastando, podendo assim analisar seguindo os princípios da eficácia, eficiência e economicidade de seus gastos;

- Criação de indicadores que mostrem a eficiência dos gastos públicos, tendo como base um sistema de custos;

- Realização de estudos sobre como são os sistemas de custos de países mais adiantados no processo de controle de custos na área pública, tais como Austrália e Nova Zelândia. O conhecimento e a utilização da experiência de novos sistemas e estruturas já em funcionamento podem acelerar a implantação do sistema no nosso país, diminuindo os custos de implantação, e também aumentando a possibilidade de sucesso do modelo a ser implantado, ressalvadas as devidas diferenças entre os países;

- Desenvolvimento e implementação de ações com vistas a mudança de cultura de gestão da empresa, dando ênfase a uma cultura gerencial com foco em resultados. As instituições públicas historicamente têm muitos controles, porém pouca efetividade. A implantação de qualquer projeto precisa vir acompanhado de controle na sua implantação a fim de que se possa corrigir possíveis distorções e assim garantir o resultado positivo.

Acredita-se que a adoção dessas medidas possibilita à entidade pesquisada a implantação do sistema de custos legal e de acordo com sua necessidade, assim como maior possibilidade de alcançar a adesão de seus servidores para que esse instrumento fundamental da contabilidade seja institucionalizado no âmbito da UFES.

Conforme os estudos de Tolbert e Zucker (1999), a UFES pode, após passar pelas fases anteriores, alcançar a sedimentação, ou seja, a total institucionalização do sistema de custos, quando ele será aceito e utilizado não apenas pelos membros atuais da organização, mas terá continuidade na estrutura organizacional, mesmo que haja mudança de servidores responsáveis pelo uso do instrumento contábil. Mas antes é preciso dar os primeiros passos e caminhar pelas fases da habitualização e, depois, objetificação. É o início que se espera, se as sugestões acima puderem ser implementadas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVES Fº, Emílio Maltez. **Implantação de sistemas de custos no Setor público: um caso real antes da Lei de Responsabilidade Fiscal, 2004.** Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/2274/2274>>. Acesso em: 19 ago. 2019.

BARDIN, Laurence. **Análise de Conteúdo.** Lisboa, Portugal; Edições 70, LDA, 2006.

BARKER, Larry L.; GAUT, Deborah R. **Communication.** ED. 8. Boston: Allyn and Bacon, 2002.

BASTOS, R. C. Sistemas de custos para universidades federais autárquicas. **Revista de Administração Pública (RAP)**, v. 21, n. 3, p. 58-81, 1987.

BEUREN, Ilse Maria, **Evolução Histórica da Contabilidade de Custos.** Contab. Vista & Ver. Belo Horizonte, v. 5, n. 1, p. 61-66, fev. 1993.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil (1988).** Promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/constitui...> Acesso em: 10 nov. 2018.

BRASIL. **Sistema de Custos do Governo Federal.** Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/custos>. Acesso em 09 de jun. 2019.

BRASIL. **Decreto no 6.976, de 7 de outubro de 2009.** Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 8 out. 2009.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101**, 04 de maio de 2000. Brasília, 2019. Acesso em 06 de Janeiro de 2014, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 05 mai. 2019.

BRASIL. **Lei n. 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. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10180.htm. Acesso em: 08 jun. 2018.

BRASIL. **Lei n. 4.320**, de 17 de março de 1964. Institui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/l4320.htm. Acesso em: 08 jun. 2018.

BURNS, J. SCAPENS, R. W. **Conceptualizing Management Accounting Change: an institutional framework.** Management Accounting Research, nº 11, p. 3–25, 2000.

CALDAS, Miguel P.; WOOD Jr. Thomaz. Modas e Modismos em Gestão: pesquisa exploratória sobre adoção e implementação de ERP, in ENANPAD, 1999.

CALIMAN, Douglas R. **Fatores que inibem a institucionalização do orçamento como ferramenta de controle gerencial de uma IFES**. 2004. 125 f. Dissertação de Mestrado (Mestrado em Administração), Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal do Espírito Santo, Vitória, 2014.

CARDOSO, Ricardo Lopes; AQUINO, André Carlos Busanelli de; BITTI, Eugenio José da Silva. Reflexões para um *framework* da informação de custos do setor público brasileiro. **Rev. Adm. Pública**, Rio de Janeiro, v. 45, n. 5, p. 1565-1586, 2011. Disponível em:

http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122011000500014&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 03 Mai. 2019.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. CPC 00. Dispõe sobre Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro e dá outras providências. Disponível em:

<http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf> .Acesso em: 17 ago. 2019.

Conselho Federal de Contabilidade - **CFC. Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público : NBCs T 16.1 a 16.11/** Conselho Federal de Contabilidade. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012.

CRUZ, Érika Mayumi Kato; SEGATTO, Andréa Paula. Processos de comunicação em cooperações tecnológicas universidade-empresa: estudos de caso em universidades federais do Paraná. **Rev. adm. contemp.**, Curitiba, v. 13, n. 3, p. 430-449, Sept. 2009. Disponível em:

<http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1415-65552009000300006&lng=en&nrm=iso>. Acessado: 21. ago. 2019.

DAVENPORT, T. H. **Ecologia da Informação**: por que só a tecnologia não basta para o sucesso na era da informação. São Paulo: Futura, 1998.

DIMAGGIO, Paul.J; POWELL, Walter W. The Iron Cage Revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American Sociological Review**, v.48, n.2, p.147-160, April, 1983.

DUTRA, Joel Souza. **Competências**: conceitos e instrumentos para a gestão de pessoas na empresa moderna. São Paulo: Atlas, 2007. 208 p

ECO, Umberto; Tradução SOUZA, Gilson Cesar Cardoso de. **Como se Faz Uma Tese**. 15. Ed. – São Paulo: perspectiva, 2000.

ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci; EGGERT, Neusa Sawczuk von. Não deu certo por quê? Uma aplicação empírica da extensão do modelo de Burns e Scapens no âmbito da implementação de um departamento de controladoria. **Rev. contab. finanç.**, São Paulo, v. 28, n. 73, p. 43-60, Apr. 2017. Available from <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772017000100043&lng=en&nrm=iso>. access on 13 Jun. 2019.

FEIJÓ, Paulo Henrique. **Sistema de Informação de Custos do Governo Federal**. 2010. Entrevista concedida a Nelson Machado, Brasília, 15 mar.. 2010.

FERRER, F, LIMA, C., VILELA, C., VIEIRA, G., COSTA, B., & LUNES, S. **Gestão Pública Eficiente: impactos econômicos de governos inovadores** 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

GASKELL, George. Entrevistas individuais e grupais. In: Martin W. Bauer e George Gaskell (Org.). **Pesquisa qualitativa com texto imagem e som: um manual prático**. 2. Ed. Petrópolis: Vozes, 2003, p. 64-89.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. Ed. – São Paulo: Atlas, 2008.

GODOY, Arilda Schmidt. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. **RAE-Revista de Administração de Empresas**, [S.l.], v. 35, n. 2, p. 57-63, mar. 1995. ISSN 2178-938X. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rae/article/view/38183/36927>. Acesso em: 20 Out. 2018.

GRAY, David. E. **Pesquisa no mundo real**. 2. ed. Porto Alegre: Penso, 2012.

GUERREIRO, Reinaldo ; Berdejo, Ludwig Miguel Agurto ; Pereira, Carlo Alberto ; Beuren, Ilse Maria . **Institucionalização e resistência em processos de mudanças de sistemas de controle gerencial: um enfoque institucional**. Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión , v. 10, p. 1-22, 2012.

GUERREIRO, Reinaldo; FREZATTI, Fábio; CASADO, Tânia. **Em Busca do Entendimento da Formação dos Hábitos, Rotinas e Instituições da Contabilidade Gerencial**. In: Congresso USP de 16 Controladoria e Contabilidade, 4, 2004, São Paulo. Anais. São Paulo-SP, Universidade de São Paulo, 2004. CD-ROM.

GUERREIRO, Reinaldo; PEREIRA, Carlos Alberto; FREZATTI, Fábio. Aplicação do modelo de burns e scapens para avaliação do processo de institucionalização da contabilidade gerencial. **Organ. Soc.**, Salvador, v. 15, n. 44, p. 45-62, Mar. 2008. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1984-92302008000100003&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 07 Jun. 2018.

GUERREIRO, Reinaldo *et al.* Fatores determinantes do processo de institucionalização de uma mudança na programação orçamentária: uma pesquisa ação em uma organização brasileira. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v.10, n.1, p.59-76, 2005.

HOLANDA, Victor Branco de; LATTMAN-WELTMAN, Fernando; GUIMARÃES, Fabrícia (Orgs.). **Sistema de informação de custos na administração pública federal: uma política de Estado**. Rio de Janeiro: FGV, 2010. 160 p

KAPLAN, Robert; NORTON, David. The balanced scorecard – measures that drive performance. Harvard Business Review, Jan-Feb, v.71, n.9, 1992

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **A estratégia em ação: balanced Scorecard**. 24 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997

Kardec, A.; Flores, J.; SEIXAS, E. (2002). **Gestão estratégica e indicadores de desempenho**. Rio de Janeiro: Qualitymark.

KERLINGER, Fred Nichols, **Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual**. São Paulo. EDUSP, 1996.

KILPATRICK, J. Editorial, Journal for Reseach in Mathematics Education, 19(2), 1998.

KUNSCH, Margarida. Comunicação Organizacional: contextos, paradigmas e abrangências conceitual. **Matrizes**, v. 8, n. 2, p. 35-61, 17 dez. 2014.

LAVILLE, Christian; DIONE, Jean. **A construção do saber: manual de metodologia da pesquisa em ciências humanas**. Artmed; Belo Horizonte: UFMG, 1999.

LEONE. George S.Guerra. Curso de Contabilidade de Custos. São Paulo: Atlas, 1997.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 791-820, 2010.

MARIA, Calistro J.; OLIVEIRA, José Américo L. **CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: Aplicação da Contabilidade de Custos nos Serviços Públicos de Saúde Municipais**. In: XXI Congresso Brasileiro de Custos, 2015, Foz do Iguaçu.

MARTINS, E. Contabilidade de Custos. 9. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2003.

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

MORAES, Roque. Análise de conteúdo. **Revista Educação**, Porto Alegre, v. 22, n. 37, p. 7-32, 1999.

MOZZATO, Anelise Rebelato; GRZYBOVSKI, Denize. Análise de conteúdo como técnica de análise de dados qualitativos no campo da administração: potencial e desafios. **Revista de Administração Contemporânea**, Curitiba, v. 15, n. 4, p.731-747, jul./ago. 2011. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rac/v15n4/a10v15n4.pdf>>. Acesso em: 14 jan. 2019.

OLIVEIRA, Gercina Alves de. A burocracia weberiana e a administração federal brasileira. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 4, n. 2, p. 47 a 74, set. 1970. ISSN 1982-3134. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/4847>>. Acesso em: 01 Set. 2019.

PERSONA, Mário. Dia de Mudança. São Paulo: Landscape, 2007.

PECI, Alketa. A nova teoria institucional em estudos organizacionais: uma abordagem crítica. **Caderno EBAPE.BR**, Rio de Janeiro, v. 4, n. 1, p. 01-12, Mar. 2006. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1679-39512006000100006&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 28 Out. 2018

PIDERIT, Sandy K. Rethinking Resistance and recognizing ambivalence: a multidimensional view of attitudes toward an organizational change. **Academy of Management Review**, v. 25, n. 4, p. 783- 794, 2000.

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando; BEVILACQUA, Roberto. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. **Revista de Administração Pública (RAP)**, v. 44, n. 4, p. 959-992, 2010.

RICHARDSON, Roberto Jarry.; PERES, Jose Augusto de Souza. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ROBERTS, F. Meigs; BETTNER, Mark S.; HAKA, Susan F.; WILLIAMS, Jan R. **Contabilidad: la base para las decisiones gerenciales**. Bogotá (Col): Ed. 11, Mcgraw Hill, 2001.

RUSSO, Paschoal T.; PARISI, Claudio.; MEGLIORINI, E.; ALMEIDA, C. B. Evidências de elementos de institucionalização do Balanced Scorecard na obra “A estratégia em ação”: um olhar baseado na teoria institucional. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, v. 23, n. 58, p. 7-18, 2012.

RUSSO, Paschoal Tadeu; PARISI, Claudio; PEREIRA, Carlos Alberto. Evidências das forças causais críticas dos processos de institucionalização e desinstitucionalização em artefatos da contabilidade gerencial. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 13, n. 30, p. 03-33, dez. 2016. ISSN 2175-8069. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2016v13n30p3>>. Acesso em: 09 jun. 2018.

SANTOS, Fernanda Marsaro dos. Análise de conteúdo: a visão de Laurence Bardin. Resenha de: [BARDIN, L. Análise de conteúdo. São Paulo: Edições 70, 2011, 229p.] **Revista Eletrônica de Educação**. São Carlos, SP: UFSCAR, v.6, no. 1, p.383-387, mai. 2012. Disponível em <<http://www.reveduc.ufscar.br>>. Acesso em: 18 agosto 2019.

SCAPENS, R. W. **Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice**. *Management Accounting Research*, 5, p. 301-321, 1994.

SILVA, Andressa Hennig; FOSSÁ, Maria Ivete Trevisan. ANÁLISE DE CONTEÚDO: EXEMPLO DE APLICAÇÃO DA TÉCNICA PARA ANÁLISE DE DADOS QUALITATIVOS. *Qualitas Revista Eletrônica*, [S.l.], v. 16, n. 1, may 2015. ISSN 1677-4280. Disponível em: <http://revista.uepb.edu.br/index.php/qualitas/article/view/2113>. Acesso em: 20 oct. 2018.

SILVA, Lino Martins da Silva. **Sistema de Informação de Custos do Governo Federal**. 2010. Entrevista concedida a Vitor Branco de Holanda, Rio de Janeiro (Uerj), 3 fev. 2010.

SOBRINHO, José Dias. **Avaliação da Educação Superior**. Petrópolis, RJ: Vozes, 2000.

SOUZA, Cesar Alexandre. **Sistemas integrados de gestão empresarial: estudos de caso de implementação de sistema ERP**. 2000. 306 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2000.

TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. **A institucionalização da teoria institucional**. In: CLEGG, S. R.; HARDY, C.; NORD, W. R. Handbook de Estudos Organizacionais, v.1, 1999.

TRAD, Leny A. Bomfim. Grupos focais: conceitos, procedimentos e reflexões baseadas em experiências com o uso da técnica em pesquisas de saúde. **Physis**, Rio de Janeiro, v. 19, n. 3, p. 777-796, 2009. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-73312009000300013&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 08 set. 2018.

TRAD, Leny Alves Bomfim. Processo migratório e saúde mental: rupturas e continuidade na vida cotidiana. **Physis**, Rio de Janeiro, v. 13, n. 1, p. 139-156, June 2003. Available from <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-73312003000100007&lng=en&nrm=iso>. access on 08 Set. 2018.

TREVISAN, Marcelo, et al. **As Influências da Institucionalização Organizacional na Operacionalização da Ecologia Industrial: Possíveis Facilidade e Obstáculos**. Rev. Adm. UFSM, Santa Maria, v. 5, Edição Especial, p. 683-698, Dez. 2012.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO Inicia 2019 com cinco novos cursos de pós-graduação. **Informa**, Vitória, 8 abr. 2019. Disponível em: <<https://issuu.com/UFES/docs/informa541>>. Acesso em 11 abr. 2019.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO. **Instituição**. Disponível em: <<http://www.UFES.br/institui%C3%A7%C3%A3o>>. Acesso em: 28 out. 2018.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO. **Prestação de contas Ordinária Anual: relatório de gestão do exercício de 2015**. Disponível em: <http://proplan.UFES.br/sites/proplan.UFES.br/files/field/anexo/relatorio_gestao_exercicio_2015.pdf>. Acesso em: 21 ago. 2018.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO. **Prestação de contas Ordinária Anual: relatório de gestão do exercício de 2016**. Disponível em: <<http://proplan.UFES.br/sites/proplan.UFES.br/files/field/anexo/relatoriogestao-2016.pdf>>. Acesso em: 10 jul. 2018.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO. **Prestação de contas Ordinária Anual: relatório de gestão do exercício de 2017**. Disponível em: <<http://proplan.UFES.br/prestacao-de-contas> > Acesso em: 10jul. 2018.

VIEIRA, M. M. F. **Pesquisa qualitativa em administração**. Rio de Janeiro: FGV, 2004.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

ZUCKER, Lynne G. **Institutional Theories of Organization**. *Annual Review of Sociology*, v. 13, p. 443-464. 1987.

APÊNDICE A - ROTEIRO DE ENTREVISTA

Pesquisadores:

- Mestrando Valber Lugão de Souza – E-mail: vrlugao@uol.com.br
valber.souza@ufes.br
- Prof. Dr. Rogério Zanon da Silveira – E-mail: rogerio.silveira@ufes.br.

Unidade: Mestrado em Gestão Pública da Universidade Federal do Espírito Santo

1. VISÃO GERAL DO PROJETO DE ESTUDO DE CASO

1.1 TEMAS DO PROJETO

Contabilidade de Custos; Teoria Institucional.

1.2 TÍTULO DO PROJETO

Desafios na institucionalização de “sistema de custeio” em uma Instituição Federal de Ensino Superior: o caso da Universidade Federal do Espírito Santo.

1.3 OBJETIVO DO ESTUDO

Investigar, descrever e analisar os fatores que inibem a institucionalização de um sistema de custo como ferramenta de controle gerencial em uma IFES.

2. PROCEDIMENTO DE CAMPO

2.1 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Pesquisa do tipo descritiva e exploratória, de natureza qualitativa, com o uso de método de estudo de caso.

2.2 INSTITUIÇÃO

Universidade Federal do Espírito Santo.

2.3 UNIDADES DE ANÁLISE

Departamentos que tem como objetivo alimentar o sistema de custeio da UFES, no caso o Departamento de Administração (DA) e a Divisão de Contabilidade e Finanças (DCF)

2.4 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

Análise de documentos, observação não participante e roteiro de entrevista semi-estruturado

2.5 EXECUTOR DA ENTREVISTA

Pesquisador: Mestrando Valber Lugão de Souza

2.6 SUJEITOS DA PESQUISA

Servidores responsáveis pela alimentação do sistema de contabilidade da UFES.

3. ROTEIRO DE ENTREVISTA SEMI-ESTRUTURADO

3.1 ROTEIRO DE ENTREVISTA APLICADO AOS TÉCNICOS DA UFES (ÁREA OPERACIONAL)

3.1.1 Perfil do Entrevistado

1.1 Gênero: () Masculino () Feminino

1.2 Idade: _____ anos

1.3 Escolaridade: () Graduação () Especialização () Mestrado () Doutorado

1.4 Curso/área de formação: _____

1.5 Cargo e/ou função: _____

1.6 Tempo de vinculação com a organização: _____

Na função: _____

3.1.3 Questões para a descrição e análise do processo numa visão real:

1. Em sua visão qual a importância da contabilidade de custos?
2. Algum sistema de custos é usado na sua IFES? Qual?

3. Algum curso, orientação formal ou outra forma de capacitação foi disponibilizado para você utilizar sistema de custos?
4. Quais os instrumentos tecnológicos estão disponibilizados para essa atividade (hardware, software etc)
5. Existe algum método de mensuração do serviço de contabilidade de custos que é implantado no seu setor? Há comparativos com o que é feito em outras unidades?
6. Qual a importância da contabilidade de custos para o seu órgão?
7. Há uma integração da contabilidade de custos em toda a sua IFES?
8. Desde que está na Instituição, quais foram as mudanças pelas quais passou, no que diz respeito ao controle de custos.
9. No caso de não haver, na prática, a contabilidade de custos implementada na sua IFES, quais são os obstáculos que impedem ou atrapalham essa implementação?
10. O que a Instituição poderia fazer para garantir a implementação do controle de custos?
11. De alguma forma você, individualmente, poderia contribuir para a implementação do sistema? Em caso positivo, como?
12. Há alguma forma de comunicação OFICIAL da Instituição no que diz respeito à orientações sobre o controle de custos e/ou cobrança a respeito do sistema?
13. Há alguma forma de comunicação INFORMAL na Instituição no que diz respeito à orientações sobre o controle de custos e/ou cobrança a respeito do sistema?
14. Na sua avaliação, a contabilidade de custos oferece vantagens e facilidades: para o gestor; para a IFES; para o poder público; e para a sociedade? Em caso positivo, quais?
15. Na sua avaliação, a contabilidade de custos pode gerar problemas ou dificuldades para o gestor; para a IFES; para o poder público; e para a sociedade? Em caso positivo, quais?

3.1.2 Questões para a descrição e análise do processo numa visão teórica:

1. Como ocorre o gerenciamento das receitas e despesas na UFES?
2. Há planejamento prévio?
3. Como são feitos os registros?
4. Quem participa desse processo contábil?
5. Ocorrem muitas alterações? Se sim, de que maneira?
6. Há instâncias de aprovação para o lançamento de dados? Se sim, quais?
7. Como é feita a comunicação a respeito dos custos (com chefias e demais setores)?
8. Como é feito o acompanhamento de todo o processo?

APÊNDICE B - TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

NOME DO SERVIÇO DO PESQUISADOR

Pesquisador Responsável: Valber Lugão de Souza e o Prof. Dr. Rogério Zanon
Endereço: UFES - Av. Fernando Ferrari, nº 514 - Campus Goiabeiras – Prédio da Reitoria - CEP: ...29.075-910 – Vitória – ES - Fone: (27) 3335 2291
E-mail: valber.souza@ufes.br

TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

O Sr. (a) está sendo convidado (a) como voluntário (a) a participar da pesquisa “DESAFISO DA INSTITUCIONALIZAÇÃO DE “SISTEMA DE CUSTEIO” NUMA INSTITUIÇÃO FEDERAL DE ENSINO SUPERIOR: O CASO DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO. Neste estudo pretendemos demonstrar os desafios e dificuldades mais relevantes que se apresentam no processo de institucionalização de um sistema de custos numa instituição federal de ensino superior.

O motivo que nos leva a estudar **JUSTIFICATIVA DO ESTUDO**

Para este estudo adotaremos os seguintes procedimentos **METODOLOGIA; ESTUDO DE CASO E PESQUISA**.

Para participar deste estudo você não terá nenhum custo, nem receberá qualquer vantagem financeira. Você será esclarecido (a) sobre o estudo em qualquer aspecto que desejar e estará livre para participar ou recusar-se a participar. Poderá retirar seu consentimento ou interromper a participação a qualquer momento. A sua participação é voluntária e a recusa em participar não acarretará qualquer penalidade ou modificação na forma em que é atendido pelo pesquisador

O pesquisador irá tratar a sua identidade com padrões profissionais de sigilo.

Os resultados da pesquisa estarão à sua disposição quando finalizada. Seu nome ou o material que indique sua participação não será liberado sem a sua permissão.

O (A) Senhor(a) não será identificado em nenhuma publicação que possa resultar deste estudo.

Este termo de consentimento encontra-se impresso em duas vias, sendo que uma cópia será arquivada pelo pesquisador responsável e a outra será fornecida a você.

Caso haja danos decorrentes dos riscos previstos, o pesquisador assumirá a responsabilidade pelos mesmos.

Eu, _____, portador do documento de Identidade _____ fui informado (a) dos objetivos do estudo “NOME DO ESTUDO”, de maneira clara e detalhada e esclareci minhas dúvidas. Sei que a qualquer momento poderei solicitar novas informações e modificar minha decisão de participar se assim o desejar.

Declaro que concordo em participar desse estudo. Recebi uma cópia deste termo de consentimento livre e esclarecido e me foi dada à oportunidade de ler e esclarecer as minhas dúvidas.

Vitória (ES), ____ de _____ de 2019.

Assinatura do Participante

_____/_____/2019
Data

Assinatura do Pesquisador

_____/_____/2019
Data