

Fatores Críticos de Sucesso na Implementação do Sistema de Custos no Setor Público Federal

Gabriel Jesus de Souza

Mestrado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal da Bahia - UFBA
Av. Reitor Miguel Calmon, s/n. Canela. Salvador/BA. CEP: 40.231-300
E-mail: gabrielsouza2002@yahoo.com.br

Maria Valesca Damásio de Carvalho Silva

Doutorado em Administração pela Universidade Federal da Bahia- UFBA
Av. Reitor Miguel Calmon, s/n. Canela. Salvador/BA. CEP: 40.231-300
E-mail: mvalesca.ufba@gmail.com

Diana Vaz de Lima

Pós-Doutorado em Contabilidade e Controladoria Faculdade de Economia,
Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo -
FEARP/SP
Pesquisadora e professora da Universidade de Brasília – UNB
Campus Universitário. Darcy Ribeiro. Prédio FACE. Asa Norte. Brasília/DF. CEP:
70.000-000
E-mail: diana_lima@unb.br

Antônio Carlos Ribeiro da Silva

Doutorado em Desenvolvimento Curricular pela Universidade do Minho - Portugal
Professor da Universidade do Estado da Bahia - UNEB
Rua Silveira Martins Cabula. Salvador/BA. CEP: 42.000-000
E-mail: profacr@hotmail.com

RESUMO

A necessidade de utilização de um sistema de custos pelas entidades do setor público no Brasil tem suas raízes históricas relacionadas às recentes crises fiscais e às reformas administrativas. Nesse cenário, esta pesquisa tem como objetivo analisar a influência dos fatores críticos de sucesso na implementação do sistema de custos no setor público, adotando-se como locus de pesquisa a Administração Pública Federal (APF). Para tratar a questão da pesquisa, foram levantadas evidências empíricas tendo como suporte a teoria da regulação contábil, utilizando-se como ferramentas metodológicas entrevista, questionário e regressão logística multivariada. Inicialmente, a pesquisa contou com depoimentos de especialistas, visando levantar informações de forma exploratória; em seguida, por meio da regressão logística, verificou-se se havia associação entre os fatores críticos analisados e o sucesso da implementação do sistema de custos. Os resultados sugerem que no âmbito da APF os fatores políticos e técnicos e o tamanho da entidade pública tem afetado o sucesso da implementação do sistema de custos, indicando que os *stakeholders* possuem papel relevante em sua estruturação. Por outro lado, os fatores culturais não se mostraram estatisticamente significativos, revelando a necessidade de que outros estudos sejam feitos para compreender melhor as peculiaridades do ambiente do setor público.

Palavras-chave: Fatores Críticos de Sucesso. Contabilidade de Custos Aplicada ao Setor Público. Sistema de Custos. Administração Pública Federal.

Critical Success Factors in the Implementation of Cost System in the Federal Public Sector

ABSTRACT

The need to use a cost system by public sector entities in Brazil has its historical roots related to recent fiscal crises and administrative reforms. In this scenario, this research aims to analyze the influence of critical success factors in the implementation of the cost system in the public sector, adopting Federal Public Administration (APF) as a locus of the present research. To address the research question, empirical evidence was raised based on the theory of accounting regulation, using as methodological tools the interview, a questionnaire and multivariate logistic regression. Initially, the research counted on expert testimonies, aiming to gather information in an exploratory way; then, through logistic regression, it was verified if there was an association between the critical factors analyzed and the success of the implementation of the cost system. The results suggest that in the scope of the APF the political and technical factors and the size of the public entity has affected the success of the implementation of the cost system. It indicates that the stakeholders have a relevant role in its structuring. On the other hand, cultural factors were not statistically significant, revealing the need of more studies to better understand the peculiarities of the public sector environment.

Keywords: Critical Success Factors. Public Sector Cost Accounting. Cost System. Federal Public Administration.

Factores Críticos de Éxito en la Implementación del Sistema de Costos en el Sector Público Federal

RESUMEN

La necesidad de utilizar un sistema de costos por las entidades del sector público en Brasil tiene sus raíces históricas relacionadas con las recientes crisis fiscales y las reformas administrativas. En este escenario, esta investigación tiene como objetivo analizar la influencia de los factores críticos de éxito en la implementación del sistema de costos en el sector público, adoptándose como locus de investigación la Administración Pública Federal (APF). Para tratar la cuestión de la investigación, fueron planteadas evidencias empíricas teniendo como soporte la teoría de la regulación contable, utilizándose como herramientas metodológicas entrevista, cuestionario y regresión logística multivariada. Inicialmente, la investigación contó con testimonios de expertos, con el objetivo de levantar informaciones de forma exploratoria; en seguida, por medio de la regresión logística, se verificó si había asociación entre los factores críticos analizados y el éxito de la implementación del sistema de costos. Los resultados sugieren que en el ámbito de la APF los factores políticos y técnicos y el tamaño de la entidad pública han afectado el éxito de la implementación del sistema de costos, indicando que los *stakeholders* tienen papel

relevante en su estructuración. Por otro lado, los factores culturales no se mostraron estadísticamente significativos, revelando la necesidad de que otros estudios sean hechos para comprender mejor las peculiaridades del ambiente del sector público.

Palabras Clave: Factores críticos de éxito. Contabilidad de costos aplicada al sector público. Sistema de costos. Administración Pública Federal.

1 INTRODUÇÃO

Nas últimas décadas, as crises fiscais do Estado que ocorreram nas principais economias provocaram transformações de forma significativa no modelo administrativo, na responsabilidade da Administração Pública e de uma forma geral do papel do Estado com sociedade (Sano & Abrucio, 2008), seja através da reestruturação administrativa baseada na *New Public Management* (NPM), seja pela institucionalização da *New Public Governance* (NPG).

Aliadas a essas crises fiscais, as exigências e o aumento das expectativas dos cidadãos incentivaram reformas administrativas no setor público, especialmente através do modelo britânico NPM que visava sobretudo, refazer a relação contratual entre o Estado e a Sociedade através de mudanças nas estruturas organizacionais da administração pública com o fim de melhorar a eficiência e performance governamental das entidades públicas (Matias-Pereira, 2010).

A Teoria da Regulação Contábil explica como um conjunto de normas coercitivas do Estado com poderes afeta práticas e procedimentos contábeis, conforme explicado por Pohlmann e Alves (2012), que ainda pressupõem que a “imposição de normas pelo governo melhora o bem-estar social”. Dito isso, reconhece-se que o regramento imposto pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), as diretrizes da NBC TSP 34 e outros instrumentos normativos constituem a base regulatória no Brasil a qual determina que as entidades públicas adotem e implementem sistema de custos para geração e relato de informações de custos do setor público (Farias, 2012).

Nessa seara, a literatura internacional tem discutido se a motivação para implementação do sistema de custos pelas entidades públicas tem sua origem nos efeitos institucionais (regulação contábil ou legitimação social) ou se decorre especialmente da necessidade imperiosa gerencial da Administração Pública de reconhecer a utilidade das informações de custos para tomada de decisão e alocação

de recursos, avaliação do desempenho dos serviços públicos e responsabilização administrativa dos gestores públicos (Cardoso, Aquino, & Bitti, 2011; Alonso, 1999).

Dentro desse contexto, os FCS, são características que são utilizadas para auxiliar a Administração Pública na tomada de decisão e gestão de prioridades no sistema de informação, de modo que são imprescindíveis para o alto desempenho da entidade ou organização no cumprimento de sua missão, isto é, são variáveis críticas que podem influenciar o sucesso dos projetos ou sistemas (Sudhakar, 2012).

Os FCS também podem ser definidos como aqueles que contribuem para o sucesso da implementação técnica, organizacional e do projeto, facilitando a comunicação, identificando as prioridades e alocação de recursos, reduzindo os “gargalos”, dentre outros para que a implementação se torne eficaz (Sudhakar, 2012). Por isso, identificar os FCS, incluindo os facilitadores e as barreiras e seus níveis de influência, é importante para saber lidar com eles e envidar esforços para garantir que o resultado seja bem-sucedido (Alazmi & Zairi, 2013).

Destarte, a literatura aponta para uma diversidade de FCS na implementação de sistema de custos, enfatizando sobre as dificuldades enfrentadas nesse processo e os benefícios de sua utilização, contudo, são escassos estudos que demonstram de forma consistente os efeitos dos fatores críticos que influenciam o sucesso da implementação no sistema de custos notadamente no setor público federal (Rosacker & Olson, 2008; Sudhakar, 2012). Diante do exposto, surge a seguinte questão de pesquisa: **Como os FCS influenciam a implementação do sistema de custos na APF Federal?**

Esta pesquisa, justifica-se pela incipiente e escassa literatura nacional sobre a contabilidade de custos no setor público, identificação e os efeitos dos FCS no sistema de custos no setor público, sobretudo quando se trata de abordagens teóricas com a utilização de estudos comparativos e análises quantitativas, os estudos nacionais se tornam ainda mais escassos (Cardoso, Aquino, & Bitti, 2011; Messias, Ferreira & Soutes, 2018; Padrones & Silva, 2015).

Ademais, importante salientar também que a presente pesquisa, dada a necessidade imperiosa da Administração Pública em prover a sociedade de serviços públicos com alta eficiência e qualidade do gasto público, tendo em vista que o Brasil atualmente apresenta um quadro de déficit fiscal, de retração econômica e de endividamento público decorrentes que vêm se acumulando nas últimas décadas

(Matias-Pereira, 2010; Sorum, Medaglia, Normann Andersen, Scott & Delone, 2012). Dessa forma, o que se requer dos gestores públicos é uma postura pautada em uso eficiente da “coisa pública” e conhecimento dos custos dos serviços públicos, condição *sine qua non* para obter uma alocação eficiente dos gastos (Alonso, 1999).

2 REGULAÇÃO CONTÁBIL E A ADOÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO FEDERAL

Entre os recursos que amparam a plataforma teórica desta pesquisa estão algumas das contribuições da teoria da regulação contábil. O fenômeno da regulação pode ser investigado por diversas áreas do conhecimento. Esta pesquisa - para atingir seu objetivo - se debruça nos pressupostos da teoria da regulação e seus reflexos na adoção do sistema de custos no setor público à luz do espectro contábil.

A necessidade de adoção de um sistema de custos pelas entidades do setor público tem suas raízes históricas vinculadas às recentes crises fiscais em conjunto com as novas exigências dos cidadãos que foram incentivadas pelas reformas administrativas no setor público (Matias-Pereira, 2010; Sorum, Medaglia, Normann Andersen, Scott, & Delone, 2012).

À vista disso, surge uma discussão sobre a motivação para a implementação desse sistema se de fato deriva dos efeitos institucionais embasados na teoria da regulação contábil ou da real necessidade da entidade pública em obter informações úteis para tomada de decisão (Cardoso, Aquino, & Bitti, 2011; Alonso, 1999).

Para Laughlin (2007), a função precípua da regulação contábil no setor público é a melhoria da qualidade das informações, transparência e uniformidade dos relatórios financeiros, depreende-se que a regulação contábil vai além da definição de padrões atingindo outras finalidades (demandas subjacentes dos grupos) dentro competição de interesses e captura dos entes regulatórios.

No Brasil, a regulação contábil especificamente no setor público abrange aspectos normativos, legais e institucionais, com a participação de atores institucionais (CFC, STN e Tribunais de Contas) envolvidos na produção, recomendação, divulgação e garantia de aplicação de normas de contabilidade de custos aplicada ao setor público (Cosenza & Laurencel, 2011).

Em apertada síntese, pode-se afirmar que o fenômeno da regulação contábil e consequentemente a emissão das normas de custos pelo CFC e operacionalização do seu funcionamento pela STN, são considerados como uma resposta às exigências da sociedade por mais eficiência dos gastos públicos, por transparência e por uma melhor qualidade na prestação dos serviços públicos (Christiaens, 2015; Morais & Platt Neto, 2011).

3 ESTUDOS ANTERIORES

A literatura internacional tem evidenciado diversos fatores que influenciam a adoção de sistemas de custos de forma eficaz, eficiente e efetiva, alguns desses fatores contribuem para o sucesso da implementação do sistema de custos e sua utilização de forma plena, outros impedem a implementação desse sistema (Alonso, 1999; Messias, Ferreira & Soutes, 2018; Arnaboldi & Lapsey, 2003).

É sabido que o sistema contábil - ao nível de controle de gastos das instituições públicas - tende a ser complexo por diversos fatores, pois nem sempre é possível delinear os seus custos, seus objetos de custos, seus *cost drivers* devido ao grande número de demandas presentes nas instituições e na sociedade. Contudo, o que se percebe é uma resistência à implantação e ao gerenciamento através dos sistemas de custos, mesmo com todo arcabouço legal que respalda a sua inserção em todas as entidades do setor público.

Como pioneiros na discussão internacional sobre a implementação de custos no setor público, Arnaboldi e Lapsey (2003) analisaram a implementação do sistema de custo nos 32 governos locais na Escócia, conhecidos como conselhos, tendo como *background* as reformas de modernização dos serviços públicos. Assim, os resultados do estudo apresentaram que os principais obstáculos para a adoção desse sistema de custos foram os recursos limitados, tempo da equipe, experiência específica (*expertise*), ceticismo sobre benefícios reais, falta de prioridade, sistemas de informação inadequados, limitação de recursos para consultores externos.

Arnaboldi e Lapsey (2003) destacam que a falta de recursos humanos, financeiros e tempo de experiências, fatores ligados a gestão de pessoas ocorreram em 14 conselhos locais (43,75%). Os autores concluem que não há uma explicação simples para a adoção e implementação de determinado sistema de custos nas

autoridades locais escocesas, contudo há um conjunto de fatores relacionados a gestão de pessoas, fatores culturais e técnicos.

Já Wahab, Mohamad e Said (2018) realizaram uma pesquisa *survey* com a finalidade de fornecer *insights* sobre a implementação de um determinado sistema de gerenciamento de custos no Departamento de Contabilidade Geral da Malásia. De forma complementar, o artigo investigou os fatores críticos que influenciam o sucesso do processo de implementação do ABC, bem como a utilidade e os desafios do sistema de custos.

Wahab et al. (2018) categorizaram os FCS em fatores comportamentais e técnicos, assim como no estudo de Arnaboldi e Lapsey (2003). Os autores concluíram que os fatores ligados aos recursos humanos e ao suporte técnico são os que mais influenciam o sucesso da implementação.

Baird (2007) destaca três fatores que afetam a extensão da adoção do gerenciamento de custos no setor público que são o tamanho, a utilidade da decisão de informações de custo e a cultura organizacional (inovação e orientação para resultados) das organizações públicas. Os resultados obtidos não evidenciam uma associação entre a cultura organizacional e os três níveis de gestão da atividade, com isso infere-se que as dimensões culturais não afetam a adoção de práticas custos no setor público nas organizações analisadas da pesquisa de Baird (2007).

Outro estudo que vale ser destacado é o de Carvalho, Gomes e Fernandes (2012) que analisaram os principais determinantes da utilização do sistema de custos em municípios portugueses. Os achados da pesquisa evidenciaram que tanto o contexto organizacional quanto o ambiente institucional, esse compreende o treinamento, habilidades, sistema de informação, recursos humanos e resistência a mudanças.

Como se pode observar, a literatura aponta que o ambiente institucional influencia o uso externo através de pressão externa advinda de diversos atores, como grupos políticos, conselhos de classes profissionais e imprensa, tal realidade está coerente com os pressupostos da teoria da regulação contábil, plataforma teórica da presente pesquisa, isso porque, a hipótese subjacente dessa teoria assegura que o processo de regulação contábil é resultado da interação (competição ou cooperação) entre diferentes grupos de interesses.

Upping e Oliver (2011) investigaram os FCS que influenciam a implementação do sistema de custos em universidades públicas Tailandesas. Os autores realizaram um levantamento com *survey* entre os Diretores Financeiros de 78 universidades públicas tailandesas. Os resultados do estudo identificaram as maiores barreiras que afetam a implementação do sistema de custos que foram: falta de suporte de *software* apropriado, dificuldade na coleta e definição dos elementos de custos, falta de apoio da equipe de contabilidade e deficiências nas fases de planejamento e *design* do projeto de implementação do sistema de custos.

Nesse diapasão, García-Fénix e González-González (2020) avaliaram os principais fatores que impactam a implementação do sistema de custos nos governos locais espanhóis durante os anos de 2012 a 2018. No que tange ao fator cultural, identificou-se como preponderante entre as evidências encontradas pelos autores, o conflito entre o interesse social e eficiência é derivado da complexidade institucional, e por fim, o principal obstáculo técnico refere-se a dificuldade de comparações de informações entre o sistema de orçamento e a falta de homogeneidade cuja ação mitigadora proposta foi a integração entre orçamento e o sistema de custos e validação das informações, respectivamente.

Nessa esteira, Binh e Thuy (2019) investigaram os impactos dos fatores que afetam os sistemas de custos em 25 Hospitais Públicos no Vietnã, trazendo também uma avaliação sobre o grau de impacto desses fatores no sistema de custos dessas instituições públicas.

Os autores realizaram uma pesquisa com os chefes e gerentes financeiros e de contabilidade dos hospitais e selecionaram sete FCS que impactam os sistemas de custos. Os resultados indicaram que o aumento no custo do serviço público prestado pelo hospital público teve o maior impacto na implementação do sistema de custos, dentre os demais fatores críticos.

Mohr, Raudla e Douglas (2018) analisaram o uso da contabilidade de custos por meio de um questionário examinando as percepções dos altos executivos e gerentes financeiros do setor público em 19 países europeus. Constatou-se que há um uso crescente da contabilidade de custos, como instrumento da NPM pelo governo central visando obter uma melhor gestão de desempenho.

Os achados da pesquisa sinalizam que o nível de profissionalismo, a interação entre os funcionários e supervisores, os aspectos políticos, autonomia gerencial,

sanções pelo não cumprimento de metas, treinamento, dentre outros influenciam a adoção do sistema de custos no setor público das organizações analisadas (Mohr, Raudla, & Douglas, 2018). Ademais, o mesmo estudo sugere, em consonância com a teoria da agência, que o uso do sistema de custos nas organizações públicas como ferramenta de monitoramento de desempenho pode ajudar a reduzir a assimetria de informações entre o principal e o agente (ministérios e agências).

Conclui-se que na literatura internacional nos diversos países com diferenças econômicas (países desenvolvidos e emergentes), culturais e de sistemas jurídicos (*common law e civil law*), há existência de fatores legais, comportamentais, políticos, técnicos, culturais e organizacionais - que influenciam o processo de implementação do sistema de custos enfrentadas pelas entidades do setor público (Wahab et al., 2018).

Dias (2009) analisou o insucesso da implementação do sistema de custos em uma empresa portuguesa identificando os fatores que determinaram o seu insucesso. De acordo com essa autora, o insucesso ocorreu devido à combinação de vários fatores críticos comportamentais, organizacionais e técnicos, destacando-se a falta de apoio da alta gestão, a ausência de integração e com outros sistemas de gestão, a ausência de um sistema de avaliação de desempenho, a carência de objetivos estratégicos claros e bem definido se por fim, a forte cultura de “desresponsabilização”, a qual limitou o envolvimento dos colaboradores.

Assim, é comum os autores classificarem os fatores críticos segundo a sua natureza e categorizá-los em grupos, como ligados à governança (incluindo política e legal), organizacional, comportamental, gerencial e fatores tecnológicos, por exemplo, baseado em exaustiva revisão da literatura, assim, Sudhakar (2012) subdividiu os FCS em sete categorias, como fatores de comunicação, fatores técnicos, fatores organizacionais, fatores ambientais, fatores de produto, fatores de equipe e fatores de gerenciamento de projetos.

Alguns estudos utilizaram a técnica da regressão estatística para analisar o impacto dos FCS na implementação do sistema de custos, considerando essas três dimensões: técnica, política e cultural (Baird, 2007; Binh & Thuy, 2019). Isso posto, as hipóteses nulas levantadas desse trabalho são:

H₁– Os fatores técnicos influenciam o sucesso da implementação do sistema de custos na APF;

H₂– Os fatores políticos influenciam o sucesso da implementação do sistema de custos na APF;

H₃– Os fatores culturais influenciam o sucesso da implementação do sistema de custos na APF.

4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Quanto à abordagem trata-se de uma pesquisa *mix method*, ou seja, essa investigação por meio da triangulação metodológica (entrevista, questionário e análise estatística) combina coleta e análises de dados quantitativos e qualitativos, com a finalidade de produzir inferências sólidas do fenômeno analisado.

No estudo feito por Queiroz et al. (2019), os autores realizaram entrevistas com especialistas (dois profissionais em cargos de chefia da Controladoria Geral do Município) buscando avaliar a percepção desses especialistas sobre a existência e o processo de implantação do sistema de custos no município de Salvador. Diversos autores também realizaram entrevistas com especialistas para identificar fatores (facilitadores ou inibidores) da implementação do sistema de custos no setor público, como Arnaboldi e Lapsley (2005), Wahab et al. (2018) e Binh e Thuy (2019).

Nesse presente estudo, a escolha dos especialistas ocorreu por conveniência e *expertise*, sendo considerado três fatores: (i) a acessibilidade aos entrevistados; (ii) a facilidade para obtenção das entrevistas e (iii) a *expertise* sobre custos no setor público. Assim, foram realizadas seis entrevistas durante o período de julho a novembro de 2021, conforme Apêndice 1. O objetivo das entrevistas através de um painel de especialistas visava levantar dados e informações sobre os benefícios, FCS e as dificuldades enfrentadas na implementação do sistema de custos no setor público federal.

Quanto ao questionário empregado utilizado na pesquisa, a população é composta por todos os profissionais de contabilidade do setor público no âmbito do Poder Executivo Federal com alguma prática ou experiência na área de custos, exceto empresas públicas, sociedades de economia mistas, fundos e caixas assistenciais. Para selecionar a amostra foram enviados os questionários nos endereços eletrônicos dos potenciais respondentes, a partir das informações preliminares (*emails*, contatos e estrutura organizacional) obtidas de todos os órgãos da APF no sítio

<https://siorg.gov.br/siorg-cidadao-webapp/resources/app/consulta-estrutura.html> no cadastro dos contadores responsáveis no SIAFI (transação CONUG) e nos próprios sítios dos órgãos da APF.

Informe-se que os itens do questionário foram adaptados da pesquisa de Wahab et al. (2018) e de outros autores como García-Fénix e González-González (2020), Carvalho et al. (2012), Mohr et al. (2018), sendo dividido em três partes, conforme Apêndice 2. Na segunda etapa, houve a validação do constructo os itens (convergente, discriminante e nomológica) que tem como objetivo testar a hipótese da representação adequada e legítima do construto pelo questionário.

Assim, para avaliar a validade e confiabilidade do questionário os FCS foram categorizados em três dimensões políticos, culturais e técnicos, de acordo com a evidência da literatura, sendo efetuados os seguintes testes estatísticos: coeficiente de *Alpha de Cronbach* e Análise Fatorial Confirmatória (AFC).

Foram empregados procedimentos da AFC na dimensão FCS, com estimação por máxima verossimilhança, sendo utilizada modelagem por equações estruturais no *software* estatístico R versão 4.2.1. Obtendo-se os seguintes resultados: RMSR (*Standardized Root Mean Square Residuals*) = 0,053; RMSEA (*Root Mean Square Error of Approximation*) = 0,158 (IC 90% = 0,136-0,180); CFI (*Comparative Fit Index*) = 0,896; e TLI (*Tucker Lewis Index*) = 0,854.

Por fim, garantindo a confiabilidade do questionário, o valor de RSMR se encontra em nível adequado (<0,10), o que favorece a aceitação do modelo. Inicialmente, o valor do RMSEA não sugere um excelente ajustamento do modelo, porém, como o valor do RMSEA (=0,158) se aproxima mais de zero, a literatura indica que se trata um modelo bem ajustado. De forma complementar, verificou-se que os índices CFI e o TLI apresentaram valores próximos a 0,90, revelando um ajuste adequado (Guedes & Zuppa, 2022).

Alguns estudos utilizaram a técnica da regressão estatística para analisar o impacto dos FCS na implementação do sistema de custos, considerando essas três dimensões: técnica, política e cultural (Baird, 2007; Binh e Thuy, 2019). Para mensurar o sucesso da implementação do sistema de custos no setor público federal, estabeleceu-se a variável dependente (ISC). Essa variável foi construída a partir de vários critérios adaptados de Binh e Thuy (2019) e por fim codificada em: 1 (um) se a

entidade do setor público teve sucesso na implementação do sistema de custos; e 0 (zero), se a entidade não teve sucesso na implementação, da seguinte forma:

Critérios (a)		Pontos (b)	Variável (ISC)
1	A entidade possui unidade interna, gerência ou setor responsável de custos em sua estrutura organizacional	1	Variável codificada em 1 (um), se a entidade receber ≥ 2 pontos, na soma de pontos da coluna (b), e 0 (zero) se a entidade receber < 2 pontos.
2	A entidade divulga informações de custos	1	
3	A entidade possui centro de custos diferente de código genérico	1	
4	Nota do ranking de Desempenho do Tesouro ¹	1	
Total Máximo de pontos		4	

Quadro 1. Metodologia para construção da Variável Dependente (ISC)

Fonte: elaboração própria adaptado de Binh e Thuy (2019).

Finalmente, para testar empiricamente e verificar a associação entre as variáveis através da técnica da regressão logística múltipla, formulou-se o seguinte modelo econométrico:

$$ISC = \beta_0 + \beta_1 FP + \beta_2 FT + \beta_3 FC + \beta_4 TAM + \varepsilon_i \quad (1)$$

Em que:

ISC é a implementação do sistema de custos no setor público federal;

FP são os fatores políticos mensurados de acordo com o constructo do questionário;

FT são os fatores técnicos mensurados de acordo com o constructo do questionário;

FC são os fatores culturais mensurados de acordo com o constructo do questionário;

TAM é o tamanho da entidade/ órgão do respondente; β_0 , β_1 , β_2 , β_3 e β_4 , são os coeficientes da estimação da regressão; e ε_i é o termo de erro da regressão.

Em relação às variáveis explanatórias, o modelo utiliza as variáveis que representam os fatores que são possíveis determinantes do sucesso da implementação do sistema de custos no setor público e a variável de controle TAM. Essas variáveis estão sustentadas nas evidências empíricas conforme se pode observar no Quadro 2.

¹ A Nota resulta da soma da pontuação obtida em cada indicador: até 2 para a regularidade, até 1 para a dispersão, até 5 para a personalização, e até 2 para a economicidade, sendo apresentada em escala de 0 a 10.

Variável	Sigla	Definição	Evidências Empíricas	Relação Esperada
Fatores Políticos	<i>FP</i>	Construto calculado usando a média dos itens do questionário	García-Fénix e González-González (2020), Arnaboldi e Lapsey (2003), Carvalho et al. (2012) e Wahab et al. (2018)	(+)
Fatores Culturais	<i>FC</i>	Construto calculado usando a média dos itens do questionário		(+)
Fatores Técnicos	<i>FT</i>	Construto calculado usando a média dos itens do questionário		(+)
Tamanho	<i>TAM</i>	Tamanho mensurado pelo Log natural do orçamento total executado	Baird (2017), Shields (1995), Mohr et al. (2018)	(+)

Quadro 2. Variáveis explanatórias

Fonte: elaboração própria.

5 DISCUSSÃO E RESULTADOS

No que se refere aos resultados encontrados a respeito da percepção dos contadores públicos do Poder Executivo Federal acerca dos FCS da implementação do sistema de custos público na APF, o Quadro 3 resume todas as respostas.

A análise do *ranking*, a partir do Quadro 3, permite constatar que os principais FCS da implementação do sistema de custos na APF, são os fatores de natureza cultural e política, destacando-se: comprometimento da equipe profissional (média=4,01); capacitação contínua dos profissionais e utilização dos relatórios para fins gerenciais (média=3,97); compromisso e apoio da alta gerência (média = 3,92) e utilização dos relatórios para fins gerenciais (média = 3,91). Por outro lado, o fator crítico de sucesso “clareza na comunicação da estratégia e dos objetivos” (média=3,78) foi indicado pelos respondentes como o fator crítico que possui menos proeminência dentre os fatores de sucesso da implementação do sistema de custos.

Fatores Críticos de Sucesso na Implementação do Sistema de Custos no Setor Público Federal

Gabriel Jesus de Souza, Maria Valesca Damásio de Carvalho Silva, Diana Vaz de Lima, Antônio Carlos Ribeiro da Silva

Fatores Críticos de Sucesso (n=191)		Escala Likert					Média	Rank
		1	2	3	4	5		
		%						
Fatores Técnicos	Apropriação correta dos objetos de custos	5	12	6	44	33	3,88	5
	Compatibilidade com outros sistemas governamentais	3	11	12	47	27	3,84	8
	Suporte técnico adequado	5	12	6	44	33	3,87	6
Fatores Culturais	Capacitação contínua dos profissionais	4	14	3	39	40	3,97	2
	Utilização dos relatórios para fins gerenciais	5	11	5	41	38	3,97	2
	Comprometimento da equipe profissional	3	9	5	49	34	4,01	1
Fatores Políticos	Utilização dos relatórios para fins gerenciais	3	14	6	43	34	3,91	4
	Compromisso e apoio da alta gerência	6	10	7	39	38	3,92	3
	Clareza na comunicação da estratégia e dos objetivos	6	12	7	46	29	3,78	9
	Cooperação entre os diversos órgãos (CFC, STN)	4	13	8	46	29	3,85	7

Notas: 1 = discordo totalmente; 2 = discordo; 3 = neutro; 4 = concordo; 5 = concordo plenamente

Quadro 3. FCS na implementação do sistema de custos

Fonte: elaboração própria.

Os achados da pesquisa são distintos do exposto por Wahab et al. (2018), os quais identificaram que os fatores técnicos são os principais FCS. Por outro lado, os resultados deste trabalho são totalmente congruentes às evidências da maioria da literatura como: Bin e Thuy (2019), Arnaboldi e Lapsey (2003), Carvalho et al. (2012) e García-Fénix e González-González (2020), ratificando que o fator cultural (comportamental) e os oriundos do aspecto político são os principais FCS da implementação do sistema de custos no setor público.

Para Carvalho et al. (2012), o contexto organizacional (treinamento, habilidades da equipe) e o ambiente institucional (grupos políticos, conselhos de classes contábeis) são FCS relevantes no processo de adoção do sistema de custos, encontrando um nível de confiabilidade para fatores políticos e “organizacionais” de 0,733 e 0,8525, respectivamente, demonstrando boa relação entre as variáveis e os fatores citados.

Arnaboldi e Lapsey (2003) reportaram em sua pesquisa como principais fatores críticos de sucesso na implementação do sistema de custos no setor público a falta de recursos humanos e tempo de experiências (fatores culturais) e a falta de recursos financeiros (fator político), representando cerca de 44% de concordância em relação ao conjunto de fatores estabelecidos em sua pesquisa.

Após a realização da análise descritiva das variáveis, utilizando-se do *software estatístico* R versão 4.2.1 procedeu-se com a realização dos testes de hipóteses

estabelecidos. Com esse intuito, pretende-se através da técnica de regressão logística múltipla, avaliar os efeitos das variáveis explanatórias (fatores técnicos, fatores culturais, fatores políticos e tamanho de entidade) que podem influenciar a implementação no setor público federal.

Observa-se que o atendimento do pressuposto da multicolinearidade foi atendido na regressão logística (Correlação<0,9) na amostra pesquisada. De acordo com Gujarati (2011), devido à sua natureza binária da variável dependente, a regressão logística não atende os demais pressupostos do modelo linear (ex. homocedasticidade, linearidade, normalidade), ainda assim, o modelo proposto pelo presente estudo demonstrou homoscedasticidade na distribuição através do teste *Goldfeld-Quandt* ($p\text{-value} = 0.842 > 0,05$).

Atendido os pressupostos da regressão logística, foram realizados os testes de hipóteses através da regressão logística múltipla cujos coeficientes foram estimados pelo método da máxima verossimilhança (MV), incluindo a variável dependente (ISC) e as variáveis explanatórias (FT, FC, FP e TAM).

Como consta no Quadro 4, as variáveis explanatórias explicam cerca de 12% da variação do sucesso na implementação do sistema de custos no setor público federal ($R^2 \text{ Nagelkerke} = 0,12$), explicado pelo modelo de regressão o que mede o quanto está próximo do modelo perfeito, para Gujarati (2011), o R^2 calculado da forma convencional é de valor limitado em se tratando de regressão logística, pois a qualidade do ajustamento na regressão logística é de importância secundária.

<i>Preditores</i>	<i>Variável Dependente (ISC)</i>				<i>Observações</i>	<i>R² Nagelkerke</i>
	<i>Proporções</i>	<i>CI</i>	<i>Estatística</i>	<i>p</i>		
(Intercepto)	0,00	0,00 - 0,05	-3,51	<0,001	191	0,12
FT	2,00	1,08 - 3,94	2.12	0,034*		
FC	1,04	0,57 - 1,93	0,14	0,888		
FP	0,52	0,24 - 1,05	-1,79	0,074.		
TAM	1,88	1,33 - 2,75	3,42	0,001***		

Notas: Signif. codes: 0 '***' 0.001 '**' 0.01 '*' 0.05 '.' 0.1 ' ' 1

Quadro 4. Resultados da Regressão Logística

Fonte: elaboração própria.

Ao observar o Quadro 4 é possível inferir que as variáveis predictoras FT, FP e a variável TAM ($\beta = 2,12$, $p=0,034$, signif. =1%; $\beta = -1,79$, $p < 0,074$, signif. =5%; $\beta = 3,42$, $p < 0,001$, signif. =0,001%, respectivamente) são estatisticamente significantes,

demonstrando poder explicativo dessas variáveis no modelo da regressão, o que denota que **os fatores técnicos, os fatores políticos e o tamanho da entidade** influem sobre a implementação bem-sucedida do sistema de custos na APF.

Assim, com relação ao resultado da variável FT para cada aumento unitário neste fator crítico de sucesso mantendo-se as demais constantes, elevam-se em 100% $((2-1)*100)$ as chances de que haja implementação com sucesso do sistema de custos no setor público. Percebe-se que a cada incremento unitário na variável de controle TAM (*proxy* da execução orçamentária), aumenta-se 88% $((1,88-1)*100)$, isto é, as chances aumentam 1,88 vezes de sucesso na implementação. No que se refere aos fatores técnicos, os achados demonstrados no Quadro 4 corroboram a hipótese 1 (H1) reforçando as evidências encontradas por Upping e Oliver (2011) ao afirmarem que a capacidade de suporte técnico pode contribuir com o processo de adoção de sistemas de custos de forma plena e eficaz.

Nesse quesito, o suporte teórico aponta que a apropriação correta dos custos, o suporte técnico adequado e a compatibilidade técnica possuem associação significativa com o sucesso da implementação do sistema de custos, como demonstrando nesse estudo ($p=0,034^*$) indicando que há uma dificuldade de natureza técnica na adoção plena de custos do setor público (Machado & Holanda, 2010).

Machado e Holanda (2010) salientam “que a utilização sistemática da informação de custos no setor público não é uma tarefa simples, porque ela requer vários requisitos, principalmente os de integração sistêmica”. Upping e Oliver (2011) concluíram que existem fatores dificultadores que afetam a implementação do sistema de custos, dentre eles, destacam-se a falta de suporte de *software* apropriado, dificuldade na coleta e definição dos elementos de custos.

Pode-se constatar que o suporte técnico adequado tem impacto na gestão de custos, isso ocorre devido a própria dimensão da APF caracterizada pelos por diferentes tipos de entidades (secretarias especiais, institutos, agências reguladoras, fundações, universidades) e pelo alto nível de complexidade de atividades finalísticas (educação, saúde, finanças, infraestrutura, meio-ambiente, tecnologia etc.), o que pode dificultar o compartilhamento e a consolidação dos dados (físicos e financeiros) obstaculizando o processo de implantação de custos no setor público.

Os resultados desta pesquisa também ratificam a hipótese 2 (H2) de que existe associação significativa entre os fatores políticos e a implementação do sistema de

custos na APF, portanto, os achados estão condizentes os estudos de Bin e Thuy (2019), Holanda (2011), García-Fénix e González-González (2020), Carvalho et al. (2012), as entrevistas com os especialistas e a hipótese da Teoria da Regulação.

Bin e Thuy (2019) analisaram os impactos dos fatores que afetam os sistemas de custos em hospitais públicos vietnamitas. Os resultados do estudo desses autores concluíram que os fatores políticos (ex. suporte da alta administração, $p= 0,002$) e técnicos (ex. nível de complexidade, $p= 0,008$) afetam a implementação do sistema de custos do setor público, isso corrobora a relação estatística evidenciada pela presente pesquisa ao identificar também como canais de influência os FCS relacionados aos aspectos políticos e técnicos.

Na mesma linha, Carvalho et al. (2012) constataram que fatores no contexto organizacional e institucional influenciam o uso do sistema de custo nos municípios portugueses, demonstrando que os municípios que têm uma maior pressão política possuem maior disposição para relatar informações de custos. Nesse ponto, os resultados desta pesquisa também coadunam com a hipótese da teoria da regulação contábil, isso porque, essa teoria preconiza que o processo contábil, incluído o sistema de custos, é influenciado pela atuação dos grupos políticos, grupos de interesse e atores institucionais do setor público.

Sobre isso, o especialista entrevistado (E3) reforça que “a atuação em conjunto, uma maior consciência de todos esses atores para ajudar para que o objetivo seja mais rápido e adequadamente atingido”. Assim, tal fato pode ser explicado devido a importância da função dos atores institucionais, das organizações profissionais, da imprensa e da sociedade no processo de regulação e normatização a qual tem efeito sobre o desenvolvimento do sistema de custos das entidades, levando-as a utilização dos relatórios de custos para fins de tomada de decisão.

É preciso salientar que os itens do questionário relacionado à variável FP “o compromisso e apoio da alta gerência” e “clareza na comunicação da estratégia e dos objetivos” requerem, do ponto de vista estratégico, um suporte da governança pública não restrito a “comunicação formal”, mas amplamente constituído de apoio institucional, de aporte de recursos necessários e de suporte a estrutura organizacional da entidade em todas as etapas para o uso do sistema de custos de forma integral.

Em relação à variável de controle Tamanho, observou-se que o tamanho da entidade do setor público federal influencia o sucesso da implementação do sistema de custos, esse achado está congruente com as pesquisas de Baird (2007) e Shields (1995). Isso sugere que a estrutura organizacional aliado ao aparato administrativo propiciam um ambiente favorável para que a instituição use de forma eficaz o sistema de custo, deve-se ressaltar que as entidades maiores tendem a ter mais incentivos para reduzir seus custos e robustecer a sua estrutura de governança estimulando uma gestão de custos focada na eficiência e qualidade dos serviços públicos.

Por outro lado, os achados da pesquisa obtidos da regressão logística refutaram a hipótese 3 (H3) desta pesquisa. No Quadro 2, a variável FC apresenta coeficiente de regressão ($\beta = 0,02$, p-valor = 0,888) sugerindo que esta variável é estatisticamente insignificante no modelo da regressão. As evidências empíricas encontradas mostram-se convergentes com Baird (2007) que afirma que há uma relação insignificante entre organizacional e cultural na adoção do sistema de custos em organizações do setor público australiano, esses resultados obtidos refletem as características culturais únicas que existem nas entidades da administração pública.

Uma das prováveis explicações para esses achados, pelo menos em parte, é a própria característica da amostra analisada, isso porque o Brasil possui uma cultura organizacional peculiar baseada em valores normativos, comportamentos compartilhados e crenças do corpo funcional que diferente inclusive dentro das próprias entidades do setor público federal quanto a utilização e benefícios do uso de sistema de custos, ademais outra razão que se apresenta é a dificuldade de captar os efeitos dessa variável (cultura) através do instrumento de coleta utilizado.

Apesar dos testes estatísticos realizados através da regressão logística não terem identificado a associação entre os fatores culturais e o sucesso de implementação, tornando-a insignificante essa relação, cabe ressaltar que esta pesquisa foi realizada sob diferentes condições espaciais (contadores públicos do poder executivo federal do Brasil), temporais (ano de 2022) e sistemas jurídicos (*code law*) as quais repercutem no campo da cultura organizacional das entidades do setor público, por consequência, tais eventos implicam efeitos díspares dos fatores culturais nas mais variadas pesquisas científicas.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo atingiu o seu objetivo principal que foi avaliar os efeitos dos fatores críticos no sucesso da implementação do sistema de custos na Administração Pública Federal (APF). Os resultados dessa investigação sinalizam que existem diversos fatores críticos que contribuem para o uso do sistema de informação de custos no setor público federal, os quais favorecem a sua utilização pelos gestores públicos de forma plena e efetiva, sobretudo para tomada de decisão.

Os resultados encontrados fornecem evidências de que os fatores técnicos, fatores políticos e o tamanho da entidade do setor público influenciam o sucesso da implementação de custos na APF, confirmando as Hipóteses 1 (H1) e 2 (H2). Para se chegar aos resultados, foram testadas as hipóteses com a regressão logística múltipla, cujos coeficientes foram em seguida estimados pelo método da máxima verossimilhança (MV), incluindo a variável dependente (ISC) e as variáveis explanatórias (FT, FC, FP e TAM).

Os achados da pesquisa confirmam as evidências da literatura por Upping e Oliver (2011), Bin e Thuy (2019), García-Fénix e González-González (2020) e Carvalho et al. (2012), as entrevistas com os especialistas e a hipótese subjacente da Teoria da Regulação Contábil.

Em vista disso, o Brasil possui uma cultura organizacional peculiar baseada em valores normativos, comportamentos compartilhados e crenças do corpo funcional decorrentes da construção de traços históricos, étnicos e sociais o que pode diferir internamente e fora das entidades do setor público (outros países). Nota-se também que esta pesquisa foi realizada em diferentes condições espaciais e temporais das literaturas citadas, sendo necessário investigar os efeitos da variável “fator cultural” ao longo do tempo com o fim de compará-los internamente e externamente.

A precípua contribuição deste estudo está no fato de identificar e avaliar por meio de diversos instrumentos metodológicos (pesquisa bibliográfica, entrevistas e questionários) a influência dos FCS na implementação do sistema de custos no setor público brasileiro, não obstante o país possuir um vasto aparato normativo e legal impondo-o a sua adoção, como a LRF e o Acórdão do TCU 1.078/2004, como já apontado anteriormente neste trabalho.

No que diz respeito às limitações da pesquisa, houve limitação em relação aos questionamentos feitos aos entrevistados o que pode interferir nas respostas em razão de possíveis questões éticas, valores morais, outra limitação foi o tamanho da amostra (191 respondentes) e, por último, a limitação da entrevista se refere a escolha do painel de especialistas possibilitando a ocorrência de vieses e também a análise das respostas o que pode prejudicar a generalização dos dados.

Durante o andamento deste trabalho e a partir dessas limitações foram identificadas diversas oportunidades de pesquisas e, por isso, sugere-se para pesquisas futuras: a utilização de outros procedimentos metodológicos, como o aumento do painel de especialistas, incluindo a participação de especialistas transnacionais de outras culturas e contextos socioeconômicos diferentes do Brasil e o aperfeiçoamento das técnicas estatísticas.

REFERÊNCIAS

- Alazmi, M., & Zairi, M. (2003). Knowledge management critical success factors. *Total Quality Management & Business Excellence*, 14(2), 199-204. Recuperado de: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/1478336032000051386>.
- Alonso, M. (1999). Custos no serviço público. *Revista do Serviço Público*, 50(1), 37-63. Recuperado de: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/340>.
- Arnaboldi, M., & Lapsley, I. (2003). Activity based costing, modernity and the transformation of local government: a field study. *Public management review*, 5(3), 345-375. Recuperado de: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/1471903032000146946>
- Baird, K. (2007). Adoption of activity management practices in public sector organizations. *Accounting & Finance*, 47(4), 551-569. Recuperado de: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1467-629X.2007.00225.x>
- Binh, T. Q., & Thuy, V. T. T. (2019). Factors Affecting the Hospitals Cost Management Accounting System. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 23(3), 1-13. Recuperado de: <https://www.abacademies.org/articles/Factors-Affecting-The-Public-Hospitals-Cost-Management-Accounting-System-1528-2635-23-3-398.pdf>.
- Brasil. *Lei Complementar nº 101, de 4 de Maio de 2000*. (2000). Estabelece normas de Finanças Públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF. Recuperado de: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm.

- Cardoso, R. L., Aquino, A. C. B. D., & Bitti, E. J. D. S. (2011). Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro. *Rev. Adm. Pública*, Rio de Janeiro, 45(5), 1565-1586. <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122011000500014&lng=en&nrm=iso>
- Carvalho, J. B. D. C., Gomes, P. S., & Fernandes, M. J. (2012). The main determinants of the use of the cost accounting system in Portuguese local government. *Financial Accountability & Management*, 28(3), 306-334. Recuperado de: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1468-0408.2012.00547.x>
- Christiaens, J. et al. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: An international comparison. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 158-177. <https://doi.org/10.1177/0020852314546580>
- Cosenza, J. P., & Laurencel, L. D. (2011). Um olhar sobre a harmonização contábil no Brasil à luz da teoria habermasiana. *Revista de Informação Contábil*, 5(4), 79-103. Recuperado de: <https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/view/7942>.
- Dias, D. S. C. (2009). Os Factores Críticos do (In) Sucesso na Implementação do Activity-Based Costing. O Caso de uma PME Portuguesa. (*Tese de Mestrado*). Universidade do Porto, Portugal. https://scholar.google.com.br/scholar?hl=pt-BR&as_sdt=0%2C5&q=Os+fatores+cr%C3%ADticos+do+%28in%29sucesso+n+a+implementa%C3%A7%C3%A3o+do+...&btnG=
- Farias, M. R. S. (2012). Desenvolvimento científico da contabilidade: uma análise baseada na epistemologia realista da ciência. (*Tese de Doutorado*). Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil. Recuperado de: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-02052012-205410/pt-br.php>
- García-Fénix, M. J., & González-González, J. M. (2021). Barriers to the implementation of cost-effective in Spanish local authorities. *Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 50(1), 1-38. <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/02102412.2019.1705088>
- Guedes, D. P., & Zuppa, M. A. (2020). Propriedades Psicométricas da Versão Brasileira da *Adolescent Health Promotion Scale (AHPS)*. *Ciência & Saúde Coletiva [online]*. 25(6), 2357-2368. <https://doi.org/10.1590/1413-81232020256.23252018>
- Gujarati, D. N., & Porter, D. C. (2011). *Econometria básica-5*. AmghEditora.
- Laughlin, R. (2007). Critical reflections on research approaches, accounting regulation and the regulation of accounting. *The British Accounting Review*, 39(4), 271-289. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2007.08.004>
- Machado, N., & Holanda, V. B. D (2010). Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de*

Administração Pública, 44(4), 791-820. Recuperado de: <https://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a03.pdf>

Matias-Pereira, J. (jan/mar. 2010). A governança corporativa aplicada no setor público brasileiro. *APGS*, Viçosa, 2(1), 109-134. <https://periodicos.ufv.br/apgs/article/view/4015>

Messias, D., Ferreira, J. C., & Soutes, D. (2018). Gestão de custos no setor público: um panorama de experiências internacionais. *Revista ENAP*. Recuperado de: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/2961>.

Mohr, Z. T., Raudla, R., & Douglas, J. W. (2018). Is Cost Accounting Used with Other NPM Practices? Evidence from European Countries. *Public Performance & Management Review*, 41(4), 696-722. <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/15309576.2018.1480391?journalCode=mpmr20>

Morais, L. D., & Platt Neto, O. A. (2011). A reforma contábil promovida pelas NBCASP e o processo de convergência: implicações e perspectivas. *Associação Nacional dos Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT)*, 5. Recuperado de: <https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/view/7951>

Padrones, K. G. D. S. A., & Silva, C. A. T. (2015). Custos no setor Público: Estado da Arte das Dissertações e Teses sobre o tema nas Universidades Federais de 2008 a 2014. *Congresso Brasileiro de Custos*. Recuperado de: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4037>

Rosacker, K. M., & Olson, D. L. (2008). Public sector information system critical success factors. *Transforming Government: People, Process and Policy*, 2(1), 60-70. <http://dx.doi.org/10.1108/17506160810862955>

Sano, H., & Abrucio, F. L. (2008). Promessas e resultados da Nova Gestão Pública no Brasil: o caso das organizações sociais de saúde em São Paulo. *Rev. adm. empres.* São Paulo, 48(3), 64-80. Recuperado de: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-75902008000300007&lng=en&nrm=iso

Shields, M. D. (1995). An empirical analysis of firms' implementation experiences with activity-based costing. *Journal of Management Accounting Research*, 7(1), 148-165. Recuperado de: https://www.researchgate.net/profile/Michael-Shields-6/publication/245322459_An_empirical_analysis_of_firms'implementation_experiences_with_activity-based_costing/links/55a3de8208aef80523540267/An-empirical-analysis-of-firmsimplementation-experiences-with-activity-based-costing.pdf

Sorum, H., Medaglia, R., Normann Andersen, K., Scott, M., & Delone, W. (2012). Perceptions of information system success in the public sector: Webmasters at the steering wheel? *Transforming Government: People, Process and Policy*.

Fatores Críticos de Sucesso na Implementação do Sistema de Custos no Setor Público Federal

Gabriel Jesus de Souza, Maria Valesca Damásio de Carvalho Silva, Diana Vaz de Lima, Antônio Carlos Ribeiro da Silva

<https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/17506161211251254/full/html>

Sudhakar, G. P. (2012). A model of critical success factors for software projects. *Journal of Enterprise Information Management*, 25(6), 537-558. <http://dx.doi.org/10.1108/17410391211272829>

Upping, P., & Oliver, J. (2011). Factors influencing management accounting change: a case of Thai public universities. *Indonesian Management and Accounting Research*, 10(2), 22. Recuperado de: <https://trijurnal.lemlit.trisakti.ac.id/imar/article/view/1297>

Wahab, A. B. A., Mohamad, M. H. S., & Said, J. M. (2018). The implementation of activity-based costing in the Accountant General's Department of Malaysia. *Asian Journal of Accounting and Governance*, 9, 63-76. <http://dx.doi.org/10.17576/AJAG-2018-09-06>

Data de Submissão: 19/09/2023

Data de Aceite: 16/05/2024

APÊNDICE 1 – Perfil dos especialistas e Roteiro da entrevista semidirigida

Especialistas	Entidade Profissional Vinculada	Ocupa cargo de chefia, assessoramento (S/N)	Tempo de experiência no setor público (anos)	Experiência na área de Custos do Setor Público (S/N)	Maior Nível Acadêmico
1	Controladoria Geral do Município	Não	5 a 10	Sim	Mestrado
2	Secretaria Municipal de Finanças	Sim	20 a 30	Sim	Especialista
3	Secretaria do Tesouro Nacional	Sim	10 a 20	Sim	Especialista
4	Secretaria da Fazenda do Estado	Sim	20 a 30	Sim	Mestrado
5	Universidade Federal	Não	5 a 10	Sim	Doutorado
6	Secretaria de Planejamento e Finanças	Sim	20 a 30	Sim	Doutorado

Figura 1. Perfil do Painel dos Especialistas

Fonte: elaboração própria

- 1) *Por que adotar o sistema de custos no setor público? O que ele traria de vantajoso para a gestão pública, em particular em relação a eficiência dos gastos?*
 - 2) *Consegue ver barreiras para se implementar o sistema de custos no setor público ou o ambiente é favorável para sua implantação? Por quê?*
 - 3) *Há uma necessidade de capacitação ampla dos profissionais de contabilidade dos órgãos para atuarem na geração, análise e divulgação da informação de custos?*
 - 4) *Para a utilização do sistema de custos de forma efetiva pelas entidades do setor público, acha que uma interação entre os diversos atores do setor público (conselhos profissionais, órgãos de controle externo, sociedade civil etc) seria importante? Por quê?*
 - 5) *O suporte tecnológico atual lhe parece adequado para atender as demandas dos sistemas de custos no setor público? Ou acredita que precisa ser reestruturado? O que acha?*
 - 6) *Os gestores públicos têm utilizado as informações de custos para tomada de decisão? Acha que as informações de custos podem fazer diferença nessa tomada de decisão?*
 - 7) *O desconhecimento de custos das entidades públicas e da sociedade refletem na ineficiência do setor público? Por quê?*
- Obrigado pela atenção dispensada!*

Figura 2. Roteiro da Entrevista Semidirigida

Fonte: elaboração própria

APÊNDICE 2 – Questionário: Percepção dos profissionais de contabilidade sobre o sistema de custos no setor público federal

PARTE I – Orientações gerais: Termo de consentimento livre e esclarecido

Você está sendo convidado (a) a participar, como voluntário (a), da pesquisa Percepção dos Profissionais de Contabilidade sobre o Sistema de Custos no Setor Público Federal. Se você não quiser participar ou retirar sua autorização, a qualquer momento, não haverá nenhum tipo de penalização ou prejuízo. A sua identificação e sua privacidade será respeitada, ou seja, qualquer informação que possa te identificar será mantida em sigilo não sendo divulgada com outras pessoas que não fazem parte da pesquisa.

O tempo de resposta do questionário é de aproximadamente 3-5 minutos.

Os públicos-alvo da pesquisa são os Profissionais de Contabilidade do Poder Executivo Federal (exceto Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista).

Esclarece-se, ainda que esta pesquisa tem finalidade exclusivamente acadêmica, sendo que os resultados serão utilizados apenas para esse fim. Como benefícios desse estudo, os participantes poderão contribuir para disseminação do conhecimento sobre a gestão de custos no setor público, além de concorrerem ao sorteio de 4 Livros que será realizado pelo sítio www.sorteador.com.br ao final da pesquisa.

Após o sorteio, os participantes sorteados serão contatados através do e-mail cadastrado neste questionário.

Declaro que li as informações contidas nesse documento, fui devidamente informado(a) pelo pesquisador dos objetivos e procedimentos que serão utilizados e da confidencialidade da pesquisa. Declaro ainda que meu órgão faz parte do Poder Executivo Federal (exceto Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista)

Públicos-alvo da Pesquisa: Profissionais de Contabilidade do Poder Executivo Federal (exceto Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista)

Aceito participar da pesquisa

Não aceito participar

PARTE II - Implementação do sistema de custos no setor público

SEÇÃO - Fatores Críticos de Sucesso do Sistema de Custos no Setor Público

Por favor, indique a sua percepção sobre os fatores críticos de sucesso para o uso do sistema de custos no setor público federal

Fatores críticos de sucesso	Discordo totalmente	Discordo	Indiferente ou Neutro	Concordo	Concordo totalmente
Apropriação correta dos objetos de custos					
Compatibilidade com outros sistemas governamentais					
Compromisso e apoio da alta gerência					
Capacitação contínua dos profissionais					
Suporte técnico adequado					
Utilização dos relatórios para fins gerenciais					
Comprometimento da Equipe Profissional					
Clareza na Comunicação da Estratégia e dos Objetivos					

PARTE III - Perfil dos respondentes: Características sociodemográficas e profissionais

Tempo de Experiência no Setor Público

Menos que 3 anos

3 a 5 anos

5 a 10 anos

Acima de 10 anos

Nível de Escolaridade

Técnico

Graduação

Especialização

Mestrado

Doutorado

Pós-Doutorado

Órgão do Poder Executivo Federal (Digite as primeiras letras do seu órgão)

E-mail