



Universidade do Estado do Rio de Janeiro
Centro de Ciências Sociais
Faculdade de Administração e Finanças

Guilherme Brederode Rodrigues

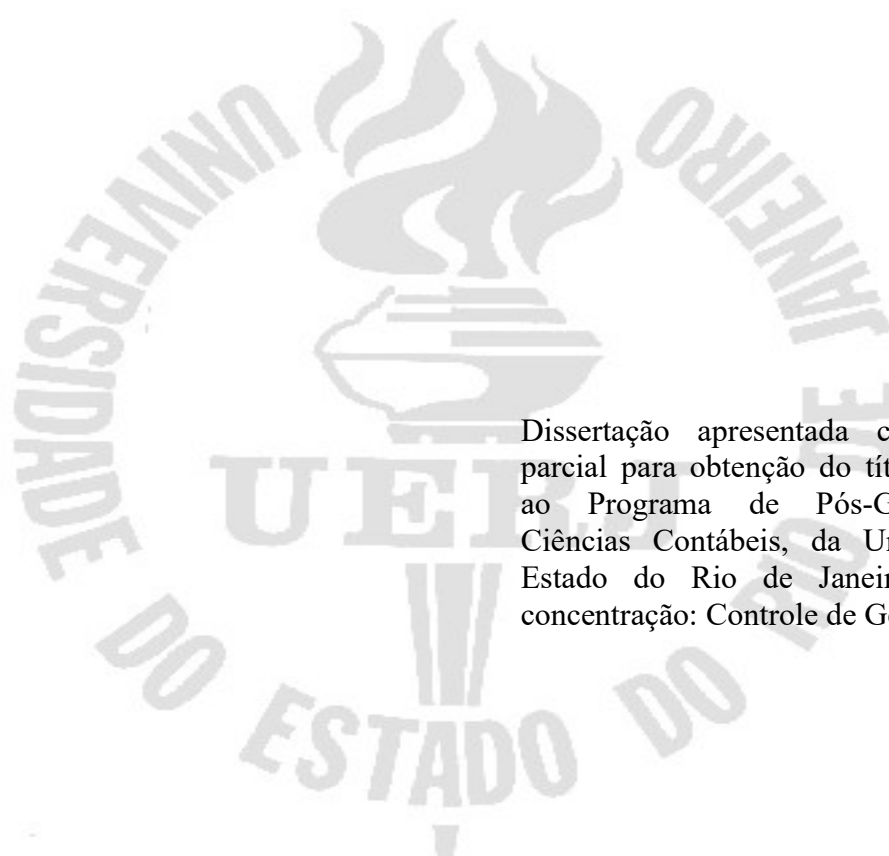
A implementação do método de custeio ABC na Secretaria de Estado de Educação do Rio de Janeiro: uma análise sob a perspectiva institucional

Rio de Janeiro

2020

Guilherme Brederode Rodrigues

**A implementação do método de custeio ABC na Secretaria de Estado de Educação do
Rio de Janeiro: uma análise sob a perspectiva institucional**



Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Orientador: Prof. Dr. Waldir Jorge Ladeira dos Santos

Rio de Janeiro

2020

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/B

R696 Rodrigues, Guilherme Brederode.

A Implementação do método de custeio ABC na Secretaria de Estado de Educação do Rio de Janeiro: uma análise sob a perspectiva institucional/ Guilherme Brederode Rodrigues. – 2020. 109f.

Orientador: Prof. Dr. Waldir Jorge Ladeira dos Santos.
Dissertação (Mestrado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças.
Bibliografia: f.99-105.

1. Contabilidade de custo– Rio de Janeiro(Estado) –Teses.2. Educação – Pesquisa – Teses.I.Santos, Waldir Jorge Ladeira dos.II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Administração e Finanças. III. Título.

CDU 657.4:37(815.3)

Bibliotecária: Regina Souza do Patrocinio CRB7/4954

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação, deste que citada a fonte.

Assinatura

Data

Guilherme Brederode Rodrigues

**A implementação do método de custeio ABC na Secretaria de Estado de Educação do
Rio de Janeiro : uma análise sob a perspectiva institucional**

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Finanças, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Aprovado em 23 de abril de 2020.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Waldir Jorge Ladeira dos Santos (Orientador)

Faculdade de Administração e Finanças - UERJ

Prof. Dra. Andréa Paula Osorio Duque

Faculdade de Administração e Finanças - UERJ

Prof. Dr. Sergio Luiz de Argolo Bezerra

Universidade Federal do Rio de Janeiro

Rio de Janeiro

2020

DEDICATÓRIA

À minha esposa Paloma por todo amor, apoio e companheirismo. Aos meus pais Fernando e Eliani por sempre apoiarem meus sonhos. Ao meu irmão Ricardo pelos momentos de alegria.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a minha esposa, Paloma, que esteve sempre ao meu lado me apoiando e incentivando a enfrentar cada etapa desta trajetória e que não mediu esforços para me ajudar sempre que precisei.

Agradeço aos meus pais, por todo amor e carinho e compreensão nos momentos de ausência e por acreditarem e me incentivarem a não desistir.

Agradeço ao amigo e ex-chefe Thiago Justino por ter permitido o meu ingresso no mestrado e ter acreditado no meu sucesso.

Agradeço aos amigos e colegas de trabalho da Superintendência de Normas Técnicas (SUNOT) por compreenderem minha ausência e me apoiarem durante todo o mestrado.

Agradeço aos amigos do mestrado pelos momentos bons e ruins vividos e compartilhados durante os 24 meses da nossa jornada junta.

Agradeço a equipe da secretaria pelo cordial e bom atendimento de sempre e em especial ao Francisco por ser uma pessoa excepcional, estar sempre de bem com a vida e disposto a ajudar a todos.

Agradeço aos professores do mestrado que contribuíram para minha formação e enriquecimento intelectual, em especial a Professora Dra. Andréa Duque que me incentivou, me deu forças e me entendeu quando eu mais precisei. Muito obrigado.

Agradeço ao Professor Sérgio Argolo por ter aceitado fazer parte da minha banca e contribuir para melhoria e aperfeiçoamento deste estudo.

Agradeço, por fim, ao Professor Dr. Waldir Ladeira por ter aceitado ser meu orientador, por todos ensinamentos e pela atenção e compreensão no processo de elaboração da minha dissertação.

Talvez não tenha conseguido fazer o melhor, mas lutei para que o melhor fosse feito. Não sou o que deveria ser, mas Graças a Deus, não sou o que era antes.

Marthin Luther King

RESUMO

RODRIGUES, Guilherme Brederode. *A implementação do método de custeio ABC na Secretaria de Estado de Educação do Rio de Janeiro: uma análise sob a perspectiva institucional*, 2020. 109 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2020.

Este estudo teve como objetivo analisar a implementação do método de controle de custos baseado em atividades na Secretaria de Estado de Educação do Rio de Janeiro (SEEDUC); identificar a fase que se encontra, os possíveis problemas e elaborar recomendações para solucionar os problemas identificados. Para atingir aos objetivos e entender os resultados foi utilizada a teoria institucional como fundamentação teórica juntamente dos apontamentos feitos pelos servidores envolvidos no processo. A metodologia adotada foi o estudo de caso e a coleta de dados foi realizada através de aplicação de questionário. Os resultados indicaram que a implementação do ABC ocorre de forma lenta e que esbarra em diversas barreiras, dentre os principais problemas verificados estão a ausência de um sistema de custos, a falta de integração entre os membros e a ausência de capacitação. Apesar dos problemas verificou-se que os profissionais envolvidos obedecem e respeitam as regras emanadas pela Administração, há um alto comprometimento da equipe que inclusive é pró-ativa e que toda equipe entende a importância da implementação do controle de custos na SEEDUC. Como recomendações para os problemas encontrados foram propostas a aquisição ou o desenvolvimento de um software para auxiliar o controle, treinamento contínuo da equipe, *networking* com outros órgãos dos estados e da união, integração de sistemas, entre outros.

Palavras-chave: ABC. Contabilidade de Custos. Teoria Institucional, Método de Custeio.

ABSTRACT

RODRIGUES, Guilherme Brederode. *The implementation of the ABC at the Rio de Janeiro State Department of Education: an institutional perspective analysis*, 2020. 109 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2020.

This study aims to analyze the implementation of the activity-based cost control method at the State Education Secretariat (SEEDUC) in Rio de Janeiro; identify the stage it is in, the possible problems and make recommendations to solve the identified problems. To achieve the objectives and understand the results, institutional theory was used as a theoretical foundation along with the notes made by the employees involved in the process. The adopted methodology was the case study and the data collection was carried out through the application of a questionnaire. The results indicated that the implementation of the ABC occurs slowly and comes up against several barriers, among the main problems verified are the absence of a cost system, the lack of integration between members and the lack of training. Despite the problems, it was found that the professionals involved obey and respect the rules issued by the Administration, there is a high commitment from the team that is even proactive and that the entire team understands the importance of implementing cost control at SEEDUC. As suggestions for the problems, the acquisition or development of software to help control was proposed, continuous training of the team, networking with other organs of the states and the union, integration of systems between others. As recommendations for the problems encountered, it was proposed to purchase or develop software to assist control, continuous training of the team, networking with other state and union bodies, systems integration, among others.

Keywords: ABC. Cost Accounting. Institutional theory, Costing method.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 -	Evolução Histórica da Contabilidade no Brasil	21
Figura 2 -	Sistemas Integrados ao SIC	26
Figura 3 -	Relação entre os diversos sistemas de informação do setor público	27
Figura 4 -	Método de custeio ABC para a UFT	41
Figura 5 -	Estrutura do trabalho	50

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 -	Legislações aplicáveis à Contabilidade de Custos	24
Quadro 2 -	As vantagens e desvantagens do Excel	35
Quadro 3 -	Definição das atividades da unidade acadêmica	36
Quadro 4 -	Preditivos do Isomorfismo Institucional	44
Quadro 5 -	Antecedentes das respostas estratégicas	46
Quadro 6 -	Fatores preditivos versus a tipologia das respostas estratégicas	47
Quadro 7 -	Respostas organizacionais aos processos de mudanças institucionais	47
Quadro 8 -	Escala de Likert	53
Quadro 9 -	Nível de Aceitação Geral	53
Quadro 10 -	Objetivos de cada pergunta da entrevista	55
Quadro 11 -	Relação entre os objetivos específicos e as perguntas da entrevista	57
Quadro 12 -	Correlação entre as perguntas do bloco III e as resposta organizacionais nos processos de mudanças institucionais	58
Quadro 13 -	Respostas dada pelos Entrevistados nas Perguntas 1 a 5.....	62
Quadro 14 -	Respostas dada pelos Entrevistados na Pergunta 6	63
Quadro 15 -	Respostas dada pelos Entrevistados nas Perguntas 7, 9, 10, 11, 12 e 16 ...	69
Quadro 16 -	Respostas dada pelos Entrevistados na Pergunta 8	69
Quadro 17 -	Respostas dada pelos Entrevistados na Pergunta 13	70
Quadro 18 -	Respostas dada pelos Entrevistados na Pergunta 14	71
Quadro 19 -	Respostas dada pelos Entrevistados na Pergunta 15	72

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 -	Artigos por área do setor público com inserção do ABC de 2001 a 2010 ..	32
Tabela 2 -	Aderência dos artigos sobre ABC à funções gerenciais do Estudo nº 12 do IFAC de 2001 a 2010	32
Tabela 3 -	Temáticas abordadas nos artigos publicados no CBC de 2016 a 2018 sobre custos aplicados ao setor público	33
Tabela 4 -	Aquiescência	80
Tabela 5 -	Compromisso	83
Tabela 6 -	Esquivaça	85
Tabela 7 -	Desafio	87
Tabela 8 -	Manipulação	90

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Faixa Etária	64
Gráfico 2 - Formação Acadêmica	64
Gráfico 3 - Formas de Provimento	65
Gráfico 4 - Tempo de trabalho no Órgão	66
Gráfico 5 - Gosto pelo trabalho que exerce.....	73
Gráfico 6 - Conhecimento do método de custeio ABC	74
Gráfico 7 - Quantitativo de servidores envolvido no projeto	75
Gráfico 8 - Retrata a adoção do custo	78
Gráfico 9 - Percentual de Concordâncias e Discordâncias	79

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	Activity-Based Costing
CASP	Contabilidade Aplicada ao Setor Público
CBC	Congresso Brasileiro de Custos
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
IDEB	Índice de Desenvolvimento da Educação Básica
IDF	Índice de Desempenho Fiscal
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFES	Instituição Federal de Ensino Superior
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
LAI	Lei de Acesso a Informação
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
NBC TSP	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
RM	Ranking Médio
SCRJ	Sistema de Custos do Estado do Rio de Janeiro
SEEDUC	Secretaria de Estado de Educação
SEFAZ	Secretaria de Estado de Fazenda
SERPRO	Serviço Federal de Processamento de Dados
SIAFERIO	Sistema de Administração Financeira do Estado do Rio de Janeiro
SIC	Sistema de Informações de Custos
SICRJ	Sistema de Custos do Estado do Rio de Janeiro
SICSP	Subsistema de Informação de Custos do Setor Público
SIGRH	Sistema de Informações Gerenciais de Recursos Humanos
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União
UERJ	Universidade do Estado do Rio de Janeiro
UFRJ	Universidade do Federal do Rio de Janeiro
UFT	Universidade Federal do Tocantins
UNEMAT	Universidade do Estado do Mato Grosso

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO.....	16
1	REFERENCIAL TEÓRICO.....	19
1.1	Contabilidade de custos: contextualização histórica	19
1.2	Contabilidade de custos: perspectiva legal	23
1.3	Custeio Baseado em Atividades (ABC): pesquisas recentes e os desafios a serem enfrentados	31
1.3.1	<u>ABC: O que tem sido pesquisado nos últimos 8 anos?</u>	31
1.3.2	<u>ABC: Desafios e possíveis soluções para sua implementação</u>	37
1.4	Teoria institucional sob a ótica do isomorfismo como perspectiva conceitual	42
2	METODOLOGIA	49
2.1	Classificação da pesquisa	49
2.2	Protocolo de estudo de caso	50
2.2.1	<u>Visão Geral</u>	51
2.2.2	<u>Procedimento de campo.....</u>	52
2.2.3	<u>Questões de estudo de caso</u>	54
2.2.3.1	Pré Teste	59
2.2.4	<u>Guia para o relatório</u>	59
3	ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	60
3.1	Análise Prévia	60
3.2	Perfil do entrevistado	61
3.2.1	<u>Faixa etária e da formação acadêmica</u>	63
3.2.2	<u>Formas de provimento</u>	65
3.2.3	<u>Tempo de trabalho no órgão e na função atual e a trajetória profissional ..</u>	66
3.3	Percepção do entrevistado sobre a implementação de Custos na SEEDUC	67
3.3.1	<u>Ambiente de trabalho</u>	72
3.3.2	<u>A implementação: quantitativo de pessoas envolvidas, status atual, problemas enfrentados e possíveis soluções</u>	75
3.4	Influência da Teoria Institucional na implementação do ABC	79

3.4.1	<u>Aquiescência</u>	80
3.4.2	<u>Compromisso</u>	83
3.4.3	<u>Esquivança</u>	85
3.4.4	<u>Desafio</u>	87
3.4.5	<u>Manipulação</u>	90
	CONSIDERAÇÕES FINAIS	94
	REFERÊNCIAS	99
	APENDICE - Consentimento de participação e Roteiro das entrevistas	106

INTRODUÇÃO

A Contabilidade e as finanças públicas no Brasil, motivadas por crises econômicas e fiscais, têm passado por grandes mudanças desde o final do século XX. Essas crises foram geradas pela falta de controle nos gastos e de transparência com os cidadãos, e acarretaram no aumento significativo da dívida externa e no grande desequilíbrio entre as receitas e despesas públicas. Segundo o Tesouro Nacional (2020), em dezembro de 2019, a dívida pública brasileira foi de R\$ 4.248,91 bilhões, enquanto em dezembro de 2016 era cerca de R\$ 3 bilhões.

Por muitos anos os gestores públicos preocupavam-se, predominantemente, com o controle do orçamento e sua execução, e se esqueciam dos aspectos patrimoniais da contabilidade pública brasileira (LIMA et al., 2009; FEIJÓ, 2013). O patrimônio, objeto da contabilidade, foi subestimado na gestão pública brasileira, apesar da Lei n. 4.320/1964 ter previsto o registro de fatos relacionados à administração orçamentária, financeira e patrimonial, e de atos potenciais que pudessem modificar qualitativa e quantitativamente o patrimônio.

Em 4 de Maio de 2000 foi instituída a Lei Complementar nº. 101, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que determinou, em seu art. 50, que a administração pública deverá manter “um sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”. Segundo Reis (2002), a partir da LRF os governos estaduais foram obrigados a ajustar suas contabilidades de forma a se permitir o controle no todo ou em parte dos seus gastos.

Com o intuito de contribuir para este controle e melhora da contabilidade pública, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) iniciou o processo de reformulação dos normativos vigentes para adequá-los a evidenciação do patrimônio público e a introdução de procedimentos contábeis baseadas em conceitos e princípios internacionais (LIMA et al., 2009), iniciando assim o processo de convergência da contabilidade pública brasileira às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), juntamente com a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão central do Sistema de Contabilidade Federal.

Como resultado deste esforço, em 2008, foram editadas as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), emitidas pelo CFC, e voltadas para a conceituação e a mensuração de itens do patrimônio público, como também a

mensuração e evidenciação dos custos no setor público, entre as quais se insere a NBC TSP 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público.

Após a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e da convergência às normas internacionais de contabilidade:

o sistema de custos no setor público passou a apresentar arcabouços definidos, norteadores da sua implementação, e seu uso passou a buscar atender às finalidades propostas, dentre as quais a de apoiar a tomada de decisão e às funções de planejamento, avaliar e dar transparência aos resultados de desempenho da administração pública (CARVALHO et al., 2017, p. 47).

A crescente demanda da sociedade por transparência e melhor gestão dos recursos públicos, impulsionada pela LRF e pela NBC TSP 16.11, pressiona os governos estaduais na busca pela eficiência nos gastos do setor público que deve ser direcionada para aumentar a capacidade de gerenciar os recursos e melhorar o processo de tomada de decisão, contribuindo assim para otimizar as ações do Estado.

Nesse sentido, o governo do Estado do Rio de Janeiro, através do Decreto nº 45.689, de 13 de junho de 2016, instituiu o Sistema de Custos do Estado. Em julho de 2016, contratou-se uma equipe de consultoria que analisou o ambiente organizacional e propôs que o método de custeio mais adequado é o Custeio Baseado em Atividades, ou ABC – *Activity Based Costing*. Como projeto piloto para implementação do sistema foi escolhida a Secretaria de Estado de Educação (SEEDUC) por já ter um trabalho avançado de apuração de custos, ter equipe de custos, ser de complexidade média, ter alto impacto social etc.

Diante do exposto, surge a questão central do problema levantado pela pesquisa: Como superar as dificuldades para implementar o método de custeio baseado em atividades na Secretaria de Estado de Educação no Rio de Janeiro?

Para a Secretaria do Tesouro Nacional (2018) a informação de custos possui como um dos principais atributos a comparabilidade, que é obtida por meio da aplicação de modelo de registro de operações e fatos de forma uniforme e consistente, possibilitando análises entre instituições diferentes com características similares.

Nesse sentido, este trabalho se justifica na medida em que a SEEDUC faz parte do plano piloto do governo estadual. Então, compreender a fundo este processo de implementação pode contribuir para que seja estendido aos demais órgãos do Estado de modo a melhorar a gestão e aplicação dos recursos públicos que, conseqüentemente, contribuem para a melhoria nas condições de vida da sociedade.

Além disso, este estudo poderá ser utilizado para fins de normatizações e orientações do Governo do Estado do Rio de Janeiro na gestão do custo público, como também poderá

contribuir para diagnosticar os problemas enfrentados ao obter informações sobre a dificuldade nos setores que controlam os gastos. Atrelado a isso, deverá ocorrer a visibilidade e valorização dos profissionais responsáveis pelas áreas envolvidas.

OBJETIVO GERAL

- Analisar a implementação do método de controle de custos baseado em atividades na Secretaria de Estado de Educação do Rio de Janeiro (SEEDUC).

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Identificar a fase que se encontra a implementação do método ABC na Secretaria de Estado de Educação do Rio de Janeiro (SEEDUC).
- Apontar os possíveis problemas de implementação do método ABC, na Secretaria de Estado de Educação do Rio de Janeiro (SEEDUC), de acordo com a percepção dos participantes e pela perspectiva institucional.
- Elaborar recomendações e alternativas para solução dos possíveis problemas identificados, com base na teoria institucional e nas dificuldades enfrentadas pelos servidores, da Secretaria de Estado de Educação do Rio de Janeiro (SEEDUC), envolvidos no processo.

Essa pesquisa foi estruturada em quatro seções, além da Introdução, que apresenta a questão de pesquisa, os objetivos e a relevância do estudo. A primeira seção, Referencial Teórico, contém uma contextualização histórica da contabilidade custos, assim como uma contextualização legal, o método de custeio baseado em atividades e a teoria institucional. A segunda seção descreve a metodologia utilizada para elaboração dessa pesquisa. A terceira seção apresenta os dados coletados em entrevistas com os servidores que trabalham nos setores responsáveis. A quarta seção traz as considerações finais e recomendações para estudos futuros. As referências estão listadas nas páginas finais deste trabalho, seguida do apêndice.

1 REFERENCIAL TEÓRICO

A primeira parte do referencial busca contextualizar o desenvolvimento da contabilidade de custos desde a sua origem até a adoção de práticas internacionais de contabilidade no setor público. A segunda faz uma abordagem do desenvolvimento da legislação quanto a contabilidade custos no setor público, a terceira sobre os desafios de adoção do ABC e por fim a teoria institucional que será usada para responder o problema de pesquisa.

1.1 Contabilidade de custos: contextualização histórica

A literatura sobre contabilidade de custos, geralmente, atribui sua origem a Revolução Industrial. Entretanto, em seu estudo, Garner (1947) defendeu que certas técnicas e práticas de custo tiveram sua origem no período de 1400-1600. As técnicas tinham o propósito de estabelecer controle contábil sobre as etapas da produção e conter o desperdício no uso de materiais e mão-de-obra.

Garner (1947) sugeriu que o primeiro desenvolvimento da contabilidade de custos ocorreu no tempo de Henrique VII da Inglaterra (1485-1509), quando um grande número de pequenos fabricantes de lã, ressentindo-se das muitas restrições a eles imposta, mudou-se para as aldeias rurais das cidades e comunidades industriais estabelecidas, na esperança de poder vender seus produtos acabados por outros canais que não as corporações de ofício. Os custos não eram tão essenciais entre o grupo, desde que todas as suas atividades de fábrica e vendas fossem reguladas pelas corporações altamente monopolistas. E quando os pequenos proprietários de fábricas se viram competindo não apenas contra as corporações, mas também entre si, registros mais precisos de custos se tornaram imperativos e quase um pré-requisito para o sucesso do negócio. Incentivos como esses, deram ímpeto à contabilidade de custos naqueles anos da Idade Média.

Entretanto, somente com o início da Revolução Industrial que trabalhos sobre custos e contabilidade industrial foram publicados. Entre eles pode-se citar: *The Perfect Method of Mercants Accounts*, de John Collins (1697); e o livro de 1777, de Wordhaugh Thompson, que faz a descrição do processo de contabilidade de custos (BEUREN, 1993).

O desenvolvimento da contabilidade de custos durante as primeiras sete ou oito décadas do século XIX consistiu, principalmente, em um refinamento moderado nos procedimentos necessários para a determinação de custos primários. Embora haja duas ou três marcantes exceções, a literatura de custos do período é notória por sua ausência (GARNER, 1947).

As teorias e técnicas de contabilidade de custos entraram em seu período mais frutífero de desenvolvimento no início da década de 1890 e por volta da virada do século XIX. Em 1915, a estrutura básica da contabilidade de custos de fábrica havia sido concluída. Os desenvolvimentos subsequentes se concentraram no crescimento do interesse na distribuição e no custo padrão, com ênfase na análise e controle de custos, orçamentos flexíveis e custos para fins especiais (GARNER, 1947).

Nos estágios posteriores da Revolução Industrial, os empresários estavam sob crescente pressão competitiva e, portanto, estavam se esforçando para melhorar sua eficiência administrativa. Foi em grande parte em resposta a esse desejo de eficiência que Frederick W. Taylor (1856-1915) prosseguiu o estudo da administração científica. Percebendo que gerentes eficientes requerem informações contábeis oportunas, completas e precisas, Taylor dedicou grande parte de seu tempo a estudar contabilidade na década de 1880. Após a ampla aceitação da administração científica, seus métodos de contabilidade de custos se tornaram populares. Essa popularidade durou pelo menos até a década de 1920 (CHEN; PAN, 1980).

Beuren (1993) cita cinco importantes aspectos desenvolvidos na contabilidade de custos de 1920 a 1945:

- a) Aperfeiçoamento dos procedimentos de contabilidade de custos, técnicas e princípios de custos-padrão, apropriação dos custos indiretos de fabricação, manuseio de materiais, registro das variações de custos no sistema de partidas dobradas, preparação de relatórios de custos etc.
- b) A adoção da contabilidade de custos se estendeu para todas as empresas. Além disso, esta prática assumiu uma função mais importante no contexto empresarial, especialmente, no aprofundamento dos métodos de segregação das fases das operações industriais.
- c) Determinação de custos que sirvam de suporte à tomada de decisões e formação do preço de venda. Isto estabeleceu uma importante distinção entre as indústrias que passaram a usar custos para fixar preços e controlar mercados e os grupos comerciais ou outros que não adotaram este procedimento.
- d) O desenvolvimento e aprofundamento da contabilidade de custos na área do controle de custos e o seu uso nos métodos de redução de custos.
- e) O desenvolvimento da técnica de orçamentos e sua evolução para orçamentos flexíveis com o uso de custos-padrão (BEUREN, 1993, p. 64).

Depois de 1945, os desenvolvimentos mais significativos na área de custos foram a melhoria do controle e o interesse em disponibilizar informações para a tomada de decisões e

avaliação de desempenho, também conhecida como contabilidade gerencial (BEUREN, 1993).

A Secretaria do Tesouro Nacional, STN, apresentou a evolução histórica da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, desde a descoberta do Brasil (1500) até 1964 e de 1964 até 2009, ano no qual foi retirada a figura 1 exposta abaixo:

Figura 1 - Evolução Histórica da Contabilidade no Brasil

Período histórico	Principais características do período	Principais fatos
1500-1800	Brasil colonial. Exploração do pau Brasil	Primeiros contadores Controles da Coroa Casa dos contos Reforma Pombalina Partidas dobradas
1808-1899	Brasil Império/Brasil República	Constituição de 1891 Partidas dobradas Alvará Régio Criação do Tribunal de Contas da União.
1900-1930	Brasil República (República Velha)	Projeto do código de Contabilidade da União. Discussões sobre o sistema contábil orçamentário e patrimonial. Código de Contabilidade Pública da União
1930-1945	Brasil República (Estado novo)	Criação do DASP Constituição de 1937 Primeiras normas de orçamento e finanças públicas.
1945-1964	Brasil República (Queda do Estado Novo – Pós-guerra)	Constituição de 1946 Lei nº 4.320/64
1964- em diante	Brasil – Reforma Administrativa	Decreto-lei 200/67 Extinção do controle prévio Constituição Federal de 1988 Lei de Responsabilidade Fiscal Interpretação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade sob a Perspectiva do Setor Público Plano de Contas único.

Fonte: STN, 2009.

A contabilidade de custos é um componente importante da contabilidade gerencial, e ambas se preocupam em atender às necessidades dos usuários internos de organizações do setor público e privado. Sua aplicação é mais prevalente em organizações privadas. Entretanto, as organizações públicas também devem prestar contas de suas atividades, demonstrando responsabilidade financeira e conformidade orçamentária, conforme determinado pelas leis estaduais e locais (RIVENBARK, 2005).

Martins (2003) afirma que a contabilidade de custos, apesar de ter tido como objetivo inicial mensurar estoques e resolver problemas de resultado, ao longo do tempo se

desenvolveu e passou a ser aplicada como uma forma de auxílio a tomada de decisão, como uma ferramenta gerencial. E é com essa finalidade que a contabilidade de custos se aplica no setor público.

A contabilidade de custos é um aspecto do controle e da gestão financeira e deve ser usada como uma ferramenta gerencial nas atividades operacionais e para supervisão e avaliação. No passado, a contabilidade de custos era vista como um método de contabilidade que usava várias técnicas para atribuir custos a objetivos específicos, por exemplo, o custo para executar uma atividade, produzir um produto ou prestar um serviço. Atualmente, a contabilidade de custos é vista como uma atividade que fornece informações para satisfazer uma variedade de necessidades de gerenciamento de informações relevantes à decisão (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, 2000).

Colussi e Souza (2018, p. 37) afirmam que “O sistema de custos, quando utilizado como ferramenta gerencial, propicia uma gestão mais eficiente, eficaz e econômica”.

A utilidade das informações dos Sistemas de Custos já foi apresentada por vários autores entre eles, Verbeeten (2011) que afirma que as informações de custos auxiliam na redução de custos, na economicidade, eficiência e alocação de recursos, planejamento, controle e avaliação de desempenho, formulação de estratégias, orçamentos, formação de preços, análise para privatizações etc.

Souza e Carvalho (2012) ainda acrescentam o aumento da transparência e o controle dos gastos pela sociedade. Ou seja, a contabilidade de custos possui, ainda, a missão de complementar as informações da contabilidade pública e proporcionar maior transparência dos atos públicos à população. Tal como servir de parâmetro para determinar uma gestão pública eficiente (PADRONES, 2014).

Quando a contabilidade de custos é usada nas atividades comerciais dos governos, suas aplicações nas funções de contabilidade e administração financeira não precisam ser materialmente diferentes daquelas do setor privado. Além de sua função histórica de determinar valores no processo de contabilidade financeira para inventários ou outros tipos de propriedades, a contabilidade de custos possui várias funções principalmente de gerenciamento, incluindo: orçamento, controle e redução de custos, fixação de preços e taxas, medição de desempenho, avaliações de programas; e uma variedade de decisões de escolha econômica (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, 2000).

A extensão em que a contabilidade de custos é usada nos governos varia de país para país. A sua utilidade depende frequentemente dos objetivos dos vários tipos de organizações governamentais. Em comparação, o uso relativamente pouco frequente dos sistemas de

contabilidade de custos é encontrado em organizações que fornecem bens e serviços ao público em geral gratuitamente, como é o caso da SEEDUC. Das organizações governamentais que não utilizaram a contabilidade de custos, o requisito para alguma forma de avaliação de desempenho ou a necessidade reconhecida de promover a eficiência e eficácia da administração geralmente resulta na adoção da contabilidade de custos. Nos países onde esses fatores são importantes, geralmente há um uso mais amplo da contabilidade de custos no governo. Governos bem administrados estão se voltando para a contabilidade de custos como um componente essencial do gerenciamento de suas atividades (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, 2000).

1.2 Contabilidade de custos: perspectiva legal

A contabilidade de custos na Administração Pública sofreu evolução com passar dos anos. Sua primeira aparição se deu em 1964, por meio da Lei nº 4.320/1964, a qual determina que a contabilidade pública deverá ser organizada conforme “determinação dos custos dos serviços industriais” (BRASIL, 1964).

Já em 1967 teve seu horizonte ampliado, conforme observa-se através do art. 79, do Decreto-Lei nº 200/1967, que dispõe o seguinte: “A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão” (BRASIL, 1967).

Após 19 anos, ocorreu mais uma evolução para contabilidade de custos, que em 1986, por meio do Decreto nº 93.879/1986 estendeu a apuração dos custos públicos aos projetos e atividades (BRASIL, 1986).

Contudo, demorou mais 15 anos para que através da Lei Complementar nº 101/2000, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, houvesse obrigação aos gestores públicos fosse obrigados a instituir seus sistemas, as inovações trazida pela referida lei pode ser observadas abaixo:

Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:

I – disporá também sobre:

[...] e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos do orçamento;

Art. 50, § 3º - A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial; e

Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:
 [...] § 1º Os Tribunais de Contas alertarão os Poderes ou órgãos referidos no art. 20 quando constatarem:
 [...] v- fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária (BRASIL, 2000).

As principais legislações federais e do Estado do Rio de Janeiro a respeito de Contabilidade de Custos no Brasil, podem ser observadas no quadro 1 abaixo:

Quadro 1- Legislações aplicáveis à Contabilidade de Custos

Legislação	Descrição
Lei nº 4.320/1964	Lei do Orçamento Público, primeira norma do setor público que faz menção a Contabilidade Custos ao determinar os custos dos serviços industriais.
Decreto Lei nº 200/1967	Dispõe sobre a organização da Administração Federal, em seu Art. 79 traz a obrigatoriedade da contabilidade apurar os custos dos serviços.
Decreto nº 93.872/1986	Dispõe sobre os recursos de caixa do Tesouro Nacional, em seu art. 137 determina a contabilização dos custos dos projetos e atividades.
Lei Complementar nº 101/00	Além de outros assuntos disciplina o Sistema de Contabilidade Federal, em seu art. 15, V, obriga a evidenciar os custos dos programas e das unidades da Administração Federal.
Decreto nº 6.976/2009	Regula as atividades, finalidades, organização e competências do Sistema de Contabilidade Federal, e um dos objetivos deste decreto é evidenciação dos custos da Administração Federal.
Portaria STN nº 157/2011	Cria o Sistema de Custos do Governo Federal, sendo a STN o órgão central.
Portaria STN nº 716/2011	Determina as competências do órgão central e dos setoriais do Sistema de Custos do Governo Federal
NBC TSP - Estrutura Conceitual	É uma norma aplicada às entidades do setor público que normatiza a elaboração e divulgação de informação contábil das mesmas, que determina a evidenciação dos custos dos serviços prestados.
NBC T 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis	Estabelece conceito de patrimônio público e sua classificação sob o enfoque contábil, além de conceituar e estruturar o sistema de informação contábil do setor público, na qual é formada por quatro subsistemas dentre eles o de custos
NBC T 16.11 - Subsistema de Informação de Custos do Setor Público	Normatiza o conceito, o objeto, os objetivos e às regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público, do Subsistema de Informação de Custos do Setor Público - SICSP, em que registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços produzidos pelo a entidade pública
Decreto Estadual nº 45.689/16	Dispõe Sobre a Instituição do Sistema de Custos do Estado do Rio De Janeiro.

Fonte: Adaptado de MONTEIRO et al., 2013.

Ressalta-se que apesar de ter sido instituído o Sistema de Custos do Estado do Rio de Janeiro – SICRJ em 13 de Junho de 2016 pelo Decreto Estadual nº 45.689, a crise financeira que Estado não permitiu o desenvolvimento nem aquisição de um sistema de custos. Tal fato pode ser corroborado pelo Decreto n.º 45.692 de 17 de Junho de 2016, que reconheceu o Estado de Calamidade Pública. Somente a partir do 2019 o projeto de Custos no Estado do Rio de Janeiro foi retomado e na LOA de 2020 passou a ser previsto desenvolvimento de um Sistema de Custos estadual.

Destaca-se ainda preceitos trazidos pela LRF do qual a administração pública deverá manter um sistema de custos, mesmo que os objetivos do governo sejam determinados pelo processo político a contabilidade de custos será uma das várias ferramentas para ser usada como caminho para o atingimento desses objetivos. Mesmo que em algumas situações a contabilidade de custos possa não ser tão central para alcançar os objetivos de um governo específico como geralmente é para entidades do setor privado, ela quase sempre fornece informações importantes para ajudar a melhorar as funções do governo. (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, 2000).

Em 2004, o Tribunal de Conta da União através do Acórdão TCU nº 1078/2004 determinou 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" (BRASIL, 2004).

No ano de 2009 através do Decreto nº 6.976/2009 foi criado o Sistema de Contabilidade Federal e estabelecida entre suas finalidades a de evidenciar os custos dos programas das unidades da administração pública federal e de manter um sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (BRASIL, 2009).

Contudo, apesar de já existir a obrigatoriedade legal de utilizar informações de desde 1964, somente em 2010 o sistema de informação de custos foi homologado. Sobre essa adoção tardia dos custos na administração pública, Monteiro et al. (2011, p.18) acreditam que isso se deve a diversos fatores dentre eles:

[...] a falta de uma cultura para a existência de um sistema de custos. Devido à ausência de rotinas de responsabilização e incentivos suficientes na Administração Pública, muitos gestores sentem-se desconfortáveis pela possibilidade de serem avaliados por seu desempenho ou decisões alocativas de recursos. As informações e a grande massa de dados disponibilizados são de difícil entendimento pelo público e ainda persiste a tradição brasileira de ênfase em controles financeiros em detrimento dos controles de produtividade. O cidadão contribuinte não consegue identificar ou rastrear a aplicação dos recursos arrecadados, sejam na forma de investimentos, despesas de manutenção ou pagamento de juros da dívida pública. Havia uma lacuna que começou a ser minimizada em 2010 com a homologação do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal. A importância maior do Sistema está em reverter este quadro, ao bem do interesse público (MONTEIRO et al., 2011, p.18).

Silva (1997, p. 45) acredita que a dificuldade de implementação se deve ao estágio de desenvolvimento da contabilidade pública no Brasil e considera que: “mesmo diante da dificuldade da avaliação monetária dos efeitos dos programas sociais, os entes públicos que se utilizam de algum método de custeio têm logrado melhor êxito administrativa e financeiramente”.

Sob o comando do Ministério da Fazenda, o governo federal, por meio da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e o Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO), em 2010, homologou o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC).

Atualmente o SIC é integrado e associado a seis sistemas de informação diferentes, conforme pode ser observado na figura 2 a seguir:

Figura 2 - Sistemas Integrados ao SIC



Fonte: STN, 2016

O SIC utiliza dados dos sistemas do governo como fundamento para a geração de informações, especialmente os capturados pelos sistemas de informação contábeis e financeiros. E tem por objetivo fornecer informações para auxiliar nas decisões governamentais de distribuição mais eficiente do gasto público. Sua implementação cumpre a exigência do art. 50, § 3o da Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelece que a Administração Pública alimente um sistema de custos que admita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (MONTEIRO et al., 2011).

Antes de sua criação não havia nenhum sistema ou metodologia adequada para se gerenciar custos em toda a administração pública de forma sistemática e uniforme, não existindo assim padrões ou normas específicas relacionadas ao tema (MACHADO; HOLANDA, 2010).

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. O sistema de custo não é

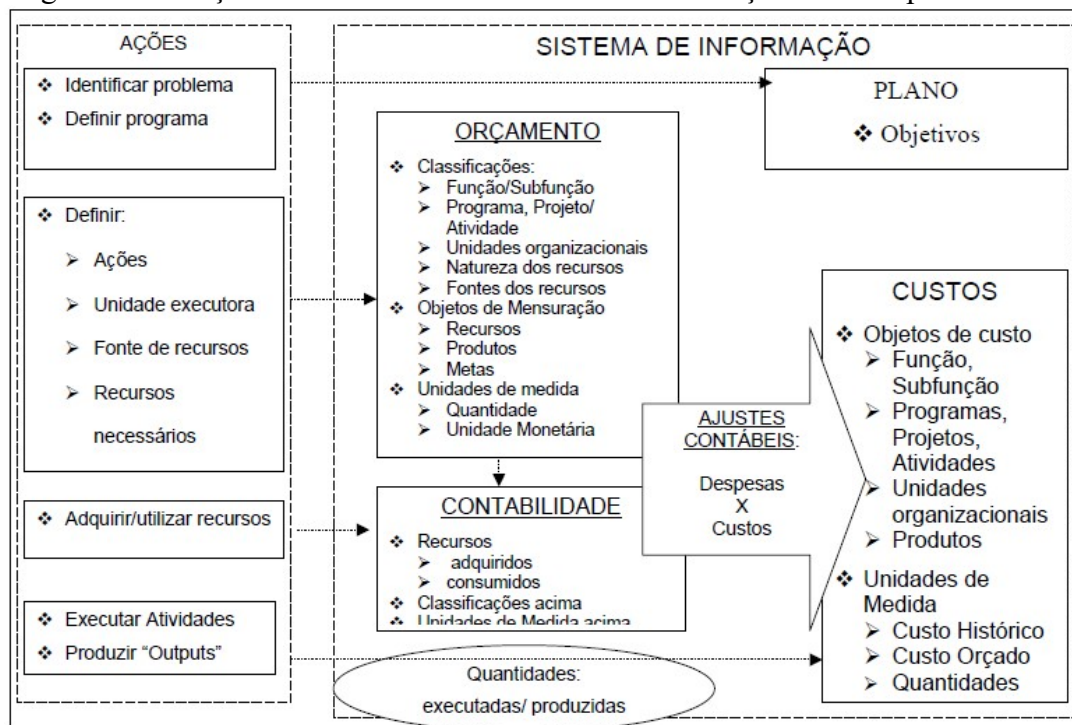
mais um sistema operacional de administração financeira ou que virá a substituir os sistemas contábeis atuais. Os sistemas de custos não possuem caráter transacional e sim gerencial, estabelecendo relações voltadas para os objetos de custo, a partir de informações de outros sistemas auxiliares (MACHADO; HOLANDA, 2010, p. 796).

Um sistema de custos é composto por três elementos: sistema de acumulação de custos, sistema de custeio e método de custeio. O primeiro diz respeito ao fluxo da informação de custos, ou seja, está relacionado aos sistemas de controle da produção e a forma de produção (contínua ou ordem). O segundo está relacionado ao modelo de mensuração, por exemplo: custo histórico, custo-padrão, custo corrente etc. O terceiro trata da associação do custo ao objeto custeado. Por exemplo: custeio por absorção, custeio por atividade, custeio direto, custeio variável etc. (MACHADO, 2002).

Machado (2002) defende que, a princípio, não haveria dificuldades para aplicação do custeio por atividades no setor público, uma vez que as ações do governo são realizadas por meio de atividades/projetos. Entretanto, a adoção do ABC dificultaria a adoção de um sistema que integre custos, orçamento e contabilidade.

Na Figura 3 observa-se a relação que se estabelece entre os diversos sistemas de informação.

Figura 3 – Relação entre os diversos sistemas de informação do setor público



Fonte: MACHADO, 2002, p. 157.

Gonçalves *et al.* (2014) realizaram um estudo em uma escola estadual de ensino fundamental e médio, e ao comparar o Custeio Variável, o Custeio por Absorção e o Custeio Baseado em Atividades (ABC), identificou que o ABC em relação aos outros foi o mais adequado para a escola, uma vez que permite o consumo de recursos por atividade de forma que contribui para o processo decisório. Entretanto, todos os sistemas de custeio chegaram aos mesmos valores.

A escolha do método de custeio do setor público não é tarefa fácil, na medida em que há defensores para quase todos os métodos. Além disso, no setor público, diferentemente do setor privado, não há limitação legal quanto ao uso dos métodos de custeio. Nesse sentido, qualquer um dos cinco métodos (custeio pleno, por absorção, por atividades, variável e custeio direto) pode ser adotado (MACHADO; HOLANDA, 2020, p. 810-811).

Os entes públicos podem adotar mais de um método de custeio, a depender das características dos componentes de custeio. E a escolha deve ser fundamentada na disponibilidade de dados e no volume de recursos necessários para o alcance das informações (CFC, 2011).

A Resolução nº 1.366 de 2011 do Conselho Federal de Contabilidade “aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público.” A resolução determina que o sistema de informação de custos do setor público (SISCP) deve estar interligado aos outros sistemas de informação das instituições públicas e ao processo de planejamento e orçamento, de modo a permitir o controle entre o orçado e o executado (CFC, 2011).

Na Administração Pública, não há liberdade nem vontade pessoal, logo a adoção e a construção de um sistema de custo estão amparadas numa base legal; atendido esse preceito, definiu-se o pilar conceitual, estabelecido sobre o tripé: sistema de acumulação de custos (por processo e ordem), sistema de custeio (histórico) e método de custeio (predominância de alocação direta); na sequência, firmou-se a base operacional para, a partir dos dados da execução orçamentária já existentes, gerar informação de custos que fosse útil, comparável, verificável, tempestiva e compreensível, capaz de subsidiar o gestor público no processo de tomada de decisão (BRASIL. TESOURO NACIONAL, 2016).

Lovato (2015) acrescenta que apesar da Portaria nº 753/2012, da STN, determinar que se adote o SICSP até o final de 2014, muitos órgãos públicos ainda não haviam adotado o sistema devido falta de pessoal tanto em número quanto em qualificação. No mesmo sentido Lorenzato, Behr e Goularte (p. 139, 2016) também concluem “que a implementação do Sistema de Informação de Custos enfrenta diversos problemas, principalmente relacionados à falta de servidores e à inexistência de conhecimento de custos”.

Segundo a NBC T 16.11 as informações de custos possuem atributos que são essenciais e devem ser respeitado como:

- (a) relevância:** entendida como a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões de seus usuários auxiliando na avaliação de eventos passados, presentes e futuros;
- (b) utilidade:** deve ser útil à gestão, tendo a sua relação custo benefício sempre positiva;
- (c) oportunidade:** qualidade de a informação estar disponível no momento adequado à tomada de decisão;
- (d) valor social:** deve proporcionar maior transparência e evidenciação do uso dos recursos públicos;
- (e) fidedignidade:** referente à qualidade que a informação tem de estar livre de erros materiais e de juízos prévios, devendo, para esse efeito, apresentar as operações e acontecimentos de acordo com sua substância e realidade econômica e não meramente com a sua forma legal;
- (f) especificidade:** informações de custos devem ser elaboradas de acordo com a finalidade específica pretendida pelos usuários;
- (g) 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;
- (h) adaptabilidade:** deve permitir o detalhamento das informações em razão das diferentes expectativas e necessidades informacionais das diversas unidades organizacionais e seus respectivos usuários;
- (i) granularidade:** sistema que deve ser capaz de produzir informações em diferentes níveis de detalhamento, mediante a geração de diferentes relatórios, sem perder o atributo da comparabilidade (CFC, 2011, grifo do autor).

Conforme a STN (2016), a informação de custos possui como um dos principais benefícios a comparabilidade, onde se obtém por meio da aplicação de modelos de registros de operações, encontrando dados consistentes e uniformes, permitindo assim que haja a realização de análises entre diferentes instituições que possuam características semelhantes.

A integração do sistema de custos acaba com a redundância de informações, e mitiga a possibilidade de erros. Conseqüentemente a informação terá um custo menor, será mais tempestiva e permitirá a maior eficiência e eficácia do ente público, e ainda traz informações mais verossímeis (PEROTTONI et al., 2001).

O orçamento e o planejamento devem estar integrados no SIC de modo que utilizem a mesma base conceitual. Dessa forma é possível controlar o que foi orçado e o que foi executado. A implementação do SICSP “deve ser sistemático e gradual e levar em consideração os objetivos organizacionais pretendidos, os processos decisórios que usarão as informações de custos segmentados por seus diferentes grupos de usuários, bem como os critérios de transparência e controle social” (CFC, 2011, p. 8).

Ressalta-se que a implementação do SICSP é muito importante para que os gestores, por meio da contabilidade gerencial, possam planejar, controlar e tomar decisões. E para tal, é

fundamental um sistema estrategicamente elaborado, e que forneça dados de forma tempestiva, fidedigna e relevante (LOVATO, 2015).

Cabe ressaltar ainda que o SIC também deverá atender as demandas de controle social o qual só é permitido através da disponibilização de informações confiáveis a sociedade. Nesse contexto, o controle vertical assim definido por Machado Junior e Carvalho (2020) como o controle dos atos públicos pelos cidadãos prescinde que os dados sejam fornecidos de forma confiável e tempestiva pela Administração através de um portal de um portal de transparência o qual permitirá o acompanhamento dos gastos públicos e a responsabilização daquele que por ventura vier causar algum dano ao erário público.

Tendo em vista essa conjuntura, em 18 de novembro de 2011, foi instituída a Lei nº. 12.527, vulgarmente chamada de Lei de Acesso a Informação (ou apenas LAI) que regula o direito de acesso as informações, dentre elas, destaca-se aquelas previstas no artigo 7º:

Art. 7º O acesso à informação de que trata esta Lei compreende, entre outros, os direitos de obter:

I - orientação sobre os procedimentos para a consecução de acesso, bem como sobre o local onde poderá ser encontrada ou obtida a informação almejada;

II - informação contida em registros ou documentos, produzidos ou acumulados por seus órgãos ou entidades, recolhidos ou não a arquivos públicos;

III - informação produzida ou custodiada por pessoa física ou entidade privada decorrente de qualquer vínculo com seus órgãos ou entidades, mesmo que esse vínculo já tenha cessado;

IV - informação primária, íntegra, autêntica e atualizada;

V - informação sobre atividades exercidas pelos órgãos e entidades, inclusive as relativas à sua política, organização e serviços;

VI - informação pertinente à administração do patrimônio público, utilização de recursos públicos, licitação, contratos administrativos; e

VII - informação relativa:

a) à implementação, acompanhamento e resultados dos programas, projetos e ações dos órgãos e entidades públicas, bem como metas e indicadores propostos;

b) ao resultado de inspeções, auditorias, prestações e tomadas de contas realizadas pelos órgãos de controle interno e externo, incluindo prestações de contas relativas a exercícios anteriores. (BRASIL, 2011)

A Controladoria Geral da União (2011) expressou sua satisfação com a instituição da LAI: "o Brasil dá mais um importante passo para a consolidação do seu regime democrático, ampliando a participação cidadã e fortalecendo os instrumentos de controle da gestão pública".

Para Gama e Rodrigues (2016), o acesso à informação e à transparência deve ser encarado como um direito fundamental que inclusive está previsto na Constituição Federal do Brasil, devendo o cidadão saber o que o governo faz com o dinheiro público. Ele está atrelado ao exercício pleno da cidadania, visto que a divulgação dessas informações contribui para que

o cidadão possa exigir dos governos (estadual, municipal ou federal) o atendimento a determinadas demandas, além de exigir a boa gestão do dinheiro público.

1.3 Custeio Baseado em Atividades (ABC): pesquisas recentes e os desafios a serem enfrentados

Esta subseção teve como finalidade de apresentar uma revisão de literatura sobre os principais artigos apresentados nos Congressos de Custos dos últimos 7 anos, assim como evidenciar os problemas que foram enfrentados pelas organizações públicas ou privadas na implementação de um sistema de custos.

1.3.1 ABC: O que tem sido pesquisado nos últimos 8 anos?

Desde os anos 2000 com a publicação da Lei Complementar nº 101, mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) a contabilidade do setor público no Brasil vem passando por diversas mudanças. As mudanças se tornaram mais significativas após 2008 com a publicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), e a partir de 2012, a Resolução nº 1.366/2011, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), estabeleceu a criação do Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) (SÖTHER *et al.* 2012).

E com base nessas mudanças, Söthe *et al.* (2012) analisaram a adoção do método de custeio ABC nos trabalhos publicados nos anais de congressos da área contábil após a publicação da LRF e do Estudo nº 12 do *International Federation of Accountants* (IFAC).

O Estudo nº 12 foi publicado em 2000 com o intuito de estimular e recomendar a adoção da contabilidade custos no setor público. Os resultados do estudo mostraram que de 2001 a 2010 houve um interesse significativo no ABC voltado para o setor público, e 59,02% dos trabalhos apresentados nos anais, sobre custos no setor público, utilizaram o método ABC. Dos 36 trabalhos analisados, a maioria, 12, são voltados para a área da saúde, e apenas 4 para a educação pública como pode ser conferido na Tabela 1:

Tabela 1 - Artigos por área do setor público com inserção do ABC de 2001 a 2010

Área do Setor Público	Total de Artigos Por Ano										TOTAL
	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	
Saúde Pública	0	2	3	2	0	1	2	2	0	0	12
Educação Pública	0	0	1	0	0	1	1	0	0	1	4
Transporte e Limpeza Pública	1	0	0	0	0	0	2	1	0	0	4
Segurança/Forças Armadas	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1	2
Poder Legislativo	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1
Administração Federal	1	0	0	0	1	0	0	0	2	0	4
Administração Estadual	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	2
Administração Municipal	0	0	1	0	0	1	0	0	1	1	4
Todas as áreas	0	0	0	1	1	0	0	1	0	0	3
TOTAL	2	2	5	4	2	4	5	6	3	3	36

Fonte: SÖTHER *et al.*, 2012, p. 12.

Dos 36 trabalhos voltados para o ABC no setor público, 29 foram publicados no Congresso Brasileiro de Custos (CBC). Sendo que 33 deles abordaram as funções gerenciais do método ABC, com destaque para a análise de desempenho financeiro, com 12 artigos, e Auxílio nas decisões econômicas, com 7, Controle e redução de custos, 7 e avaliação de programas de governo com 5, como poder ser conferido na Tabela 2:

Tabela 2 - Aderência dos artigos sobre ABC à funções gerenciais do Estudo nº 12 do IFAC de 2001 a 2010

Funções Gerenciais	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	TOTAL
Elaboração de orçamentos	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	2
Controle e Redução de custos	2	0	1	2	0	1	1	0	0	0	7
Fixação de preços e taxas	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Avaliação de desempenho Financeiro	0	2	1	1	0	2	3	2	0	1	12
Avaliação de programas dos Governos	0	0	0	0	1	0	1	2	0	1	5
Auxílio nas decisões econômicas	0	0	2	1	0	0	0	1	2	1	7
TOTAL	2	2	5	4	1	4	5	5	2	3	33

Fonte: SÖTHER *et al.*, 2012, p. 13.

Girioli e Asbahr (2013) também fizeram uma estudo bibliométrico no Congresso Brasileiro de Custos, mas no período de 1994 e 2012. Os resultados indicam que apenas 11 autores representam 43,3% das publicações do período analisado, e 30% dos estudos de caso com ABC foram em hospitais.

No mesmo sentido, Silva *et al.* (2019a) verificaram em um estudo bibliométrico que dos trabalhos publicados, entre 2016 e 2018, no Congresso Brasileiro de Custos que entre os

temas mais pesquisados na gestão de custos na Administração Pública estão os gastos público, o Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP), a Lei de Responsabilidade Fiscal entre outros. Como pode ser visto na Tabela 3:

Tabela 3 - Temáticas abordadas nos artigos publicados no CBC de 2016 a 2018 sobre custos aplicados ao setor público

Temáticas	Artigos
Gastos públicos	43
Lei de responsabilidade fiscal	38
Gestão de custos	31
<i>Accountability</i>	19
Lei orçamentária	11
Sistema de Informação de Custos do Setor Público- SICSP	8
Normas contábeis	8

Fonte: Adaptado de SILVA *et al.*, 2019a.

Arruda *et al.* (2019), a partir da ótica do sistema de custeio ABC, analisaram as relações entre a intensidade do uso de recursos humanos e os direcionadores de custos, em um hospital universitário. Carneiro *et al.* (2018, p. 18) analisaram as principais dificuldades enfrentados na implementação de um sistema de custos em hospitais públicos brasileiros. Foi optou-se por uma metodologia baseada em atividades, o método adotado não foi o ABC tradicional e os resultados apontam que: “fatores associados às características organizacionais e de gestão do setor público, em especial dos hospitais universitários, prejudicam sobremaneira o desenvolvimento e a implantação de sistemas de custos adequados a este ambiente.”

Gonçalves *et al.* (2016) realizaram um estudo sobre a adequação do método de custeio ABC para o Serviço de Verificação de Óbitos, em Minas Gerais, e identificou que por meio do ABC é possível indicar o valores mínimos, máximos e a média dos custos de uma necrópsia, de modo que o gestor público poderá identificar de forma mais clara de que forma os recursos estão sendo consumidos.

Já Vieira *et al.* (2016) estudaram uma instituição financeira com o objetivo de apresentar, com base no custeio ABC, uma proposta de rateio dos serviços prestados de modo que, os custos de cada processo sejam identificados e ainda elaborar rateios de quantidades de serviços prestados *versus* custos. E os autores argumentam que o ABC é um custeio mais adequado para a empresa em relação ao custeio por absorção adotado na empresa.

Maia e Morgan (2016) pesquisaram o nível de desenvolvimento do Sistema de Informações de Contabilidade de Custos (SIC) no Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO). Eles adotaram os estágios dos gerenciamentos de custos estabelecidos por Kaplan e Cooper (2000). As autoras explicaram os estágios da seguinte forma:

No primeiro estágio, estão as empresas que não contém sistemas de informações completos e consistentes. No estágio II, já existem relatórios financeiros que apoiam as decisões gerenciais. No estágio III, existem os relatórios financeiros e a metodologia de custeio ABC já é aplicada, porém, sem a integração dos sistemas, o que ocorre no estágio IV (MAIA; MORGAN, 2016, p. 3).

Os achados de Maia e Morgan (2016) indicaram que a Serpro se encontra no estágio III, ou seja, adota o ABC e possui relatórios financeiros, entretanto os sistemas ainda não são integrados.

Santos, Gadelha e Leite (2016) discutiram se é viável ou não a adoção do método de custeio baseado em atividades em uma empresa de pequeno porte, e os resultados da discussão apontam para a viabilidade do ABC, e contribuições relacionado a redução de custos por meio da eliminação de atividades que não agreguem valor ao produto final. Balzan e Dall'Agnol (2015) também estudaram o custeio ABC com foco em uma pequena empresa, entretanto, estudaram uma propriedade rural. O objetivo do trabalho foi descrever e aplicar os procedimentos necessários para a implementação do ABC. E os resultados também apontam para a viabilidade de aplicação do ABC em um pequeno negócio, assim como os benefícios para a tomada de decisão.

Santos, Oliveira e Leite (2015) aplicaram o custeio baseado em atividades para calcular os custos de dois produtos de uma empresa do setor de alimentos localizada em João Pessoa, na Paraíba, e os resultados revelam que há um elevado custo com mão-de-obra indireta, e portanto, há uma oportunidade de rever esses custos e melhorar a lucratividade da organização. Assim, o ABC é apresentado como adequado para essa empresa no que diz respeito a tomada de decisão.

Santos e Padrones (2015, p. 1) propuseram um sistema de custos baseado em atividades para uma escola do ensino médio do estado do Rio de Janeiro. O método ABC se mostrou adequado e foi possível identificar que a atividade de menor custo “é transmitir conteúdo das disciplinas, que é a finalidade principal da instituição. Por outro lado, a atividade de maior custo é a de prestar serviços de apoio aos professores e alunos.”

Oenning *et al.* (2014) analisaram os custos por atividade do departamento de recursos humanos de uma cooperativa agroindustrial, por meio do ABC. E por meio do custeio ABC foi possível identificar os custos com cada admissão R\$ 286,16 e com demissão R\$ 390,58.

Silva et al. (2019) propuseram a implementação do ABC em uma Instituição Federal de Ensino Superior (IFES) pois com esse sistema de custeio será possível perceber as discrepâncias de investimentos nas atividades da IFES e nos cursos oferecidos. Oliveira et al (2018) mensuraram e avaliaram as atividades relevantes para obtenção dos melhores desempenhos no Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (IDEB), de algumas escolas municipais de Natal e apontam que: “A adoção do ABC proporciona mecanismos de avaliação de resultados, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria de suas atividades.”

Oliveira *et al.* (2019, p. 10) realizaram um estudo prático em uma empresa de produção por encomenda (EPE) que utiliza o ABC como método de apuração de custos de seus produtos. No total foram identificadas 21 atividades na empresa que possuem direcionadores primários e secundários para alocar os custos, conforme o ABC. Para a gestão dos custos a empresa utiliza uma o *software* Excel. “Para gerenciar tal alocação de custos são utilizados basicamente três tipos de planilhas: as relacionadas aos apontamentos de funcionários, as que apuram os custos com material direto e as que apresentam os custos com as atividades.”

Oliveira et al. (2019) ainda apresentam as vantagens e desvantagens do uso do Excel como ferramenta de gestão de custeio ABC, conforme Quadro 2.

Quadro 2 – As vantagens e desvantagens do Excel

Software	Vantagens	Desvantagens
MS-Excel	Grande flexibilidade	Dificuldade em tratar um grande número de dados
	Ferramentas especiais	Informalidade
	Pacotes estatísticos, financeiros, lógicos etc.	Baixa segurança
	Cálculos complexos	Redigitação de dados
	Facilidade de interligação das tabelas (vínculos)	

Fonte: Adaptado de OLIVEIRA et al., 2019, p. 13.

Já Tosta e Pimentel (2018, p.11) analisam, por meio do custeio ABC, o custo total de uma empresa de confecção informal e se seria viável a formalização da empresa. Os autores

apontam que: “O custeio por absorção proposto para a empresa “Carol Confeções” se mostrou eficiente, uma vez que na confecção o controle para auxiliar a tomada de decisões e a formação dos preços de venda dos produtos é feito de forma amadora pela proprietária.”

Bendlin, Gomes e Vichinheski (2017, p. 18) analisaram um modelo de gestão de custos com base no custeio baseado em atividades (ABC) aplicado em uma indústria do ramo de curtimento e beneficiamento de couros e apontam que “o modelo apresentado foi eficiente para a realização da apuração dos custos aos produtos”.

Figueiredo *et al.* (2014, p. 1) investigaram como o custeio ABC pode auxiliar o gestor de uma indústria têxtil da Paraíba, a tomar decisão. E concluíram que: “devido à indústria em análise ter um valor de custo indireto bem superior aos custos diretos, à aplicação do método ABC poderá ajudar nas decisões internas, pois este forneceria uma gama maior de informações gerenciais a empresa...”

Já Batista *et al.* (2017) sob a ótica do método de Custeio Baseado em Atividades, analisaram o custo dos serviços oferecidos, curso de Graduação e o curso de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciências Contábeis, por um dos departamentos de ensino de uma unidade acadêmica da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ). As atividades identificadas pelos autores conforme Quadro 3.

Quadro 3 – Definição das atividades da unidade acadêmica

Atividades	Definição
Ensino	Atividades pertinentes ao ensino, prestadas diretamente pelos docentes da unidade.
Pesquisa	Atividades pertinentes à pesquisa acadêmica, a que estão submetidos os alunos de graduação e pós-graduação, prestadas diretamente pelos docentes da unidade.
Administrativas	Atividades administrativas, relacionadas ou não às atividades de ensino e pesquisa, prestadas pelos técnicos administrativos.
Outras	Outras atividades não relacionadas ao ensino e pesquisa em Ciências Contábeis e às atividades administrativas.

Fonte: BATISTA *et al.*, 2017, p. 11.

Batista *et al.* (2017) propuseram como direcionadores os números de alunos, setores, salas ocupadas, atividades e usuários. Assim, por meio do custeio ABC, os autores identificaram os custos mensais de um aluno de graduação e pós-graduação, R\$ 485,89 e R\$ 713,66 respectivamente, de modo que para o Estado é mais econômico financiar o Ensino Superior Público do que financiar estudantes matriculados em cursos superiores não gratuitos,

uma vez que o curso de pós-graduação equivalente no Rio de Janeiro é de aproximadamente R\$ 2.000,00.

Pacheco (2013, p.1) analisou a implementação do sistema de custos na Universidade do Estado de Mato Grosso (UNEMAT) e encontrou que:

análise dos resultados aponta a existência de limitações que consiste na falta de conhecimento e informações sobre o assunto por parte dos gestores e servidores envolvidos no processo; aspectos culturais para gestão de custos no setor público; resistência à mudança por parte de alguns servidores por achar que haverá aumento de trabalho sem a nomeação de novos servidores para atender a demanda e ainda algumas questões internas como a falta de recursos humanos, ausência de um sistema de informações e de um modelo para gestão dos custos, além disso, os dados provenientes de controles patrimoniais internos são ineficazes para geração de informações de custos. Conclui-se que existem limitações que podem ser trabalhadas internamente e resolvidas, mas existem outras que dependerá de tempo, pois envolvem questões culturais que devem ser trabalhadas nas unidades para diminuição da resistência a mudança, principalmente se for para benefício da sociedade e fica proposto o método de custeio baseado em atividades (PACHECO, 2013, p.1).

Freitas e Flach (2014) propuseram um método híbrido de ABC em uma empresa australiana que opera na modalidade home office, e os resultados indicam que apesar das dificuldades encontradas para a implementação o ABC se mostrou aplicável. Já Filipin, Vieira e Winck (2013) demonstraram as vantagens na utilização do ABC em culturas agrícolas em uma empresa do Maranhão e concluíram que este método é benéfico à gestão da empresa, uma vez que é possível analisar as atividades que demandam mais recursos e assim buscar soluções para torná-las mais eficientes.

Essa breve revisão de literatura demonstra que há uma vasta variedade de usos da método ABC no setor privado e uma forte tentativa de sua implementação também no setor público. Contudo, o ABC não é facilmente aplicável e possui desafios a serem enfrentados para a sua implementação, conforme será visto no próximo tópico deste capítulo.

1.3.2 ABC: desafios e possíveis soluções para sua implementação

Pela abordagem gerencial, os motivos para se ter controle sobre os custos na administração pública é um pouco diferente do setor privado, uma vez que este analisa sob a ótica da rentabilidade e da lucratividade de se empregar os recursos financeiros. Em contrapartida, na área pública o objetivo não é o lucro em si e sim a otimização dos custos em busca da prestação de serviço satisfatória a população. Monteiro, Ribeiro e Ferreira (2006,

p.12) afirmam que “O gerenciamento de custos das atividades governamentais é voltado ao fator de inclusão social, uma vez que o uso racional dos recursos orçamentários potencializa a universalidade dos serviços públicos”.

Para o setor público, o ABC é uma opção para melhorar a ineficácia do sistema tradicional e para aumentar seu nível de prestação de contas, pois as informações geradas podem ajudar a organização a explicar, justificar e assumir a responsabilidade por todas as ações tomadas (MESSNER, 2009).

A ausência de um sistema de custos, na área pública, permite o desperdício. E sem nenhum controle, o desperdício ficará disfarçado de custo social, que será repassado à sociedade por meio da cobrança de tributos. Assim, o custo social do desperdício é o subdesenvolvimento e a exclusão social. A exclusão social pode ser resultado da ineficiência do controle de custos das entidades públicas, ainda que os recursos sejam insuficientes para satisfazer às demandas da sociedade. (MONTEIRO; RIBEIRO; FERREIRA, 2006).

Na literatura são encontrados vários casos de resistências e problemas na implementação de mudanças na contabilidade gerencial, especificamente na adoção do método de custeio ABC. É a possibilidade da presença de tais dificuldades que orienta essa pesquisa. A resistência na adoção do *Activity Based Costing* (ABC), foi estudado por Pattison e Arendt (1994). As autoras apontam algumas razões para as reações negativas, como o aumento da carga de trabalho e o alto custo de implementação do método.

A eficiência nos gastos e significativa redução dos desperdícios deverão colaborar para expandir os benefícios sociais com o mesmo montante de recursos, sem aumentar a carga tributária. Assim, um sistema e método de custeio adequado são fundamentais para a melhor eficiência na alocação dos recursos públicos. (MONTEIRO; RIBEIRO; FERREIRA, 2006).

Amir et al. (2012) entendem que a estrutura do ABC deve ser operacionalizada por meio de cinco etapas:

1. Identificar os recursos (isto é, o que é usado para fazer o trabalho).
2. Identificar os direcionadores de recursos (ou seja, atribuir o custo dos recursos às atividades com base no esforço despendido).
3. Identificar as atividades (ou seja, o trabalho).
4. Identificar os fatores de atividade (ou seja, atribuir o custo das atividades aos produtos com base em padrões de consumo).
5. Identificar os objetos de trabalho (ou seja, para que ou para quem o trabalho é realizado) (AMIR et al; 2012).

A defesa do ABC é particularmente interessante, pois implica a adoção de uma tecnologia de custeio que está mais intimamente associada e que emergiu do setor privado (ANTOS, 1992).

Aliado a isso, os defensores do ABC argumentam que essa metodologia de custos pode levar a ganhos de eficiência e fornecer informações mais precisas sobre custos (MITCHELL 1994).

Este foi o caminho para a implementação do ABC na Secretaria de Estado de Educação do Rio de Janeiro. Contudo, a complexidade das configurações do setor público significa que os consultores nem sempre poderão transferir facilmente as práticas do setor privado para as configurações do setor público (LAPSLEY; OLDFIELD 2001).

É provável que uma ferramenta como a ABC seja implementada como uma função legitimadora e apenas para cumprir recomendações de prescrições de autoridades do governo, e não como um dispositivo para melhorar o desempenho (DIMAGGIO; POWELL, 1983).

A adoção de práticas contábeis e gerenciais, como a ABC, também deve ser vista no contexto de tendências globais e pressões por similaridade nas formas e práticas organizacionais (ARNABOLDI; LAPSLEY, 2003).

Jones e Dugdale (2002) também sugerem que um elemento vital na difusão do ABC foi o trabalho de consultores que procuraram minar os sistemas contábeis tradicionais para vender o ABC. Um resultado desse modo de "venda" foi a adoção ou recomendação da ABC para toda uma gama de organizações diversas (serviços financeiros, hospitais, universidades), apesar de suas diferenças. A importância da função de consultoria na disseminação dos modelos ABC também é observada por Armstrong (2002) e Lukka e Granlund (2002).

Embora as etapas operacionais da ABC no setor público reflitam a abordagem padrão, a atenção especial deve ser dada para algumas influências distintas. A implementação bem-sucedida de um piloto da ABC precisa de uma preparação cuidadosa, alcançando o comprometimento dos gerentes, escolhendo o local, criando uma equipe de projeto interorganizacional, estabelecendo uma escala de tempo, selecionando uma ferramenta de modelagem e introduzindo treinamento. O resultado de uma implementação bem-sucedida do ABC deve, de acordo com seus proponentes, resultar em estimativas de custos mais precisas do que os modelos tradicionais de alocação de custos, que em comparação, são vistos como arbitrários (ARNABOLDI; LAPSLEY, 2003).

Apesar de existirem defensores do ABC que reconhecem suas falhas, há aqueles que continuam a defender sua implementação. Shields e McEwan (1996) sugerem que um grande problema de falha na implementação do ABC tem sido a prática dos adotantes do ABC de enfatizar o design estrutural e de software dos sistemas ABC às custas de questões comportamentais e organizacionais. Exemplos de tais questões incluem o apoio da alta

gerência (INNES; MITCHELL, 1995) e a presença de um defensor da mudança e de uma cultura receptiva (FOSTER; SWENSON, 1997).

Além disso, Roberts e Silvester (1996) conduziram uma pesquisa que identificou dificuldades técnicas que eram barreiras à implementação. Isso incluía muitas ou poucas atividades ou fatores de custo, um projeto de sistema excessivamente complexo e dificuldades na alocação recíproca de custos. Fatores adicionais que foram identificados como possíveis obstáculos à implementação bem-sucedida dos sistemas ABC incluem a qualidade do treinamento em implementação e a adequação dos recursos (SHIELDS, 1995) e a compatibilidade com os sistemas existentes (ANDERSON, 1995).

Roberts e Silvester (1996) analisaram que os padrões de comportamento e motivação eram a consideração crucial nas falhas de implementação. Além disso, embora outros autores tenham enfatizado a importância de fatores organizacionais e contextuais, também foi sugerido que não apenas são necessárias mais pesquisas sobre a adoção e o abandono de projetos ABC, mas também que cuidados devem ser tomados na interpretação de fatores que pode mudar a trajetória de implementação do ABC (KRUMWIEDE, 1998).

No mesmo sentido, Kaplan (1998) apontou alguns motivos para as falhas na implementação do método. Como por exemplo, a implementação em contexto diferente do utilizado na teoria, falta de conhecimento, resistência pessoal e organizacional etc.

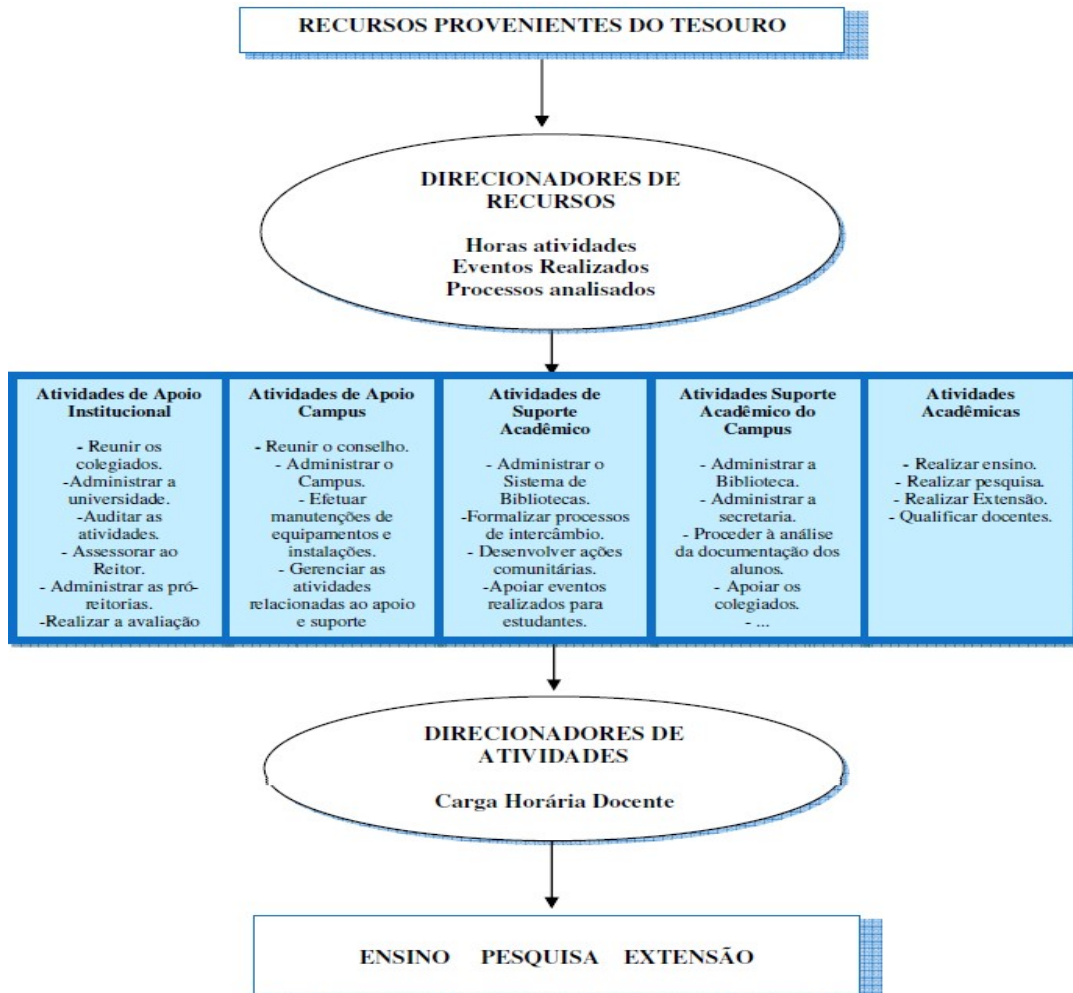
Aguiar et al. (2005) evidenciaram como uma análise orientada na teoria institucional pode indicar fatores que promovem mudanças na Contabilidade Gerencial que sejam bem-sucedidas. Foi argumentado que a teoria institucional forneceu estruturas de análise para a mudança, assim como abrangeu variáveis no contexto organizacional que podem influenciar as adoções de novas práticas, como por exemplo as pressões econômicas, as mudanças na legislação e novas tecnologias.

Aguiar et al. (2005, p.1) ainda defendem a viabilidade de se adotar a perspectiva institucional aplicado a mudança de artefatos de contabilidade, que no presente trabalho é o ABC, uma vez que essa abordagem permite identificar “se uma mudança organizacional pode ser bem-sucedida ou não, ou seja, identificam fatores motivadores e inibidores de determinada mudança organizacional”.

Medeiros e Duarte (2018) propuseram um modelo de apuração de custos para a Universidade Federal de Tocantins (UFT) com o intuito de que o processo de gestão fosse aprimorado, assim como Silva et al. (2016) que propuseram a adoção do ABC na Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG) e concluíram que é um método viável, entretanto, é necessário apurar com mais precisão as métricas de custos.

Observa-se o modelo de ABC proposto para a UFT na Tabela 4.

Figura 4 - Método de custeio ABC para a UFT



Fonte: MEDEIROS; DUARTE, 2018.

Burns e Scapens (2000) partem do entendimento de que os sistemas e práticas de contabilidade gerencial constituem regras e rotinas organizacionais, e, portanto, a teoria institucional é defendida como ponto de partida para pesquisadores interessados em estudar as mudanças na contabilidade gerencial. Os autores exploram o relacionamento complexo e contínuo entre ações e instituições e demonstra a importância das rotinas e instituições organizacionais na modelagem dos processos de mudança.

Partindo, então, deste entendimento o próximo tópico será sobre como a teoria institucional pode ser uma perspectiva conceitual para que se possa entender o processo de implementação do ABC na SEEDUC por meio da identificação dos fatores motivadores e

inibidores dessa adoção e a partir disso buscar recomendações que possa servir como orientação para solucionar os possíveis problemas identificados nesse estudo de caso.

1.4 Teoria institucional sob a ótica do isomorfismo como perspectiva conceitual

A contabilidade de custos se desenvolve principalmente a partir da Revolução Industrial no contexto das organizações privadas. Com o passar do tempo ela começou a ser incorporada às organizações do setor público em todo mundo, assim como no Brasil, sendo impulsionada por meio de leis e pelo processo de convergência às normas internacionais.

Um fluxo crescente de pesquisas traz evidências da contabilidade como uma prática social altamente institucionalizada. Nessa perspectiva, a expansão da contabilidade na sociedade não representa apenas uma necessidade funcional de habilidades técnicas contábeis, mas uma forma de racionalização cultural em que a existência de contadores e práticas contábeis reflita as reivindicações culturais de legitimidade e racionalidade. A expansão global da profissão contábil, portanto, é explicada pela crescente legitimidade cultural que a contabilidade representa em uma sociedade cada vez mais racionalizada (SUDDABY; SAXTON; GUNZ, 2015).

Assim sendo, conforme as mudanças decorrentes das novas práticas de contabilidade vão sendo inseridas no setor público, a estrutura organizacional das instituições vai sofrendo alterações. Sob a lente da teoria institucional, uma mudança só é bem-sucedida se for institucionalizada (AGUIAR et al., 2005).

Nesse sentido, Scott (2001) demonstra como a teoria institucional é adequada para estudar organizações, poder, mudanças e *stakeholders*. E apesar desta teoria ter mais de um século, foi somente na segunda metade do século XX que passou a ser estudada pela contabilidade. E desde então tem sido utilizada em diversos trabalhos na área gerencial.

Uma característica específica da teoria institucional é a maneira pela qual as organizações são vistas como imersas em ambientes, em vez de apenas interagir com elas como atores racionais, limitados pelos mercados. Assim, sob essa perspectiva, os ambientes podem constituir identidades, estruturas e atividades organizacionais (ARNABOLDI; LAPSLEY, 2003).

Da mesma forma, os teóricos da contabilidade que adotam uma perspectiva institucional sugeriram que os processos de mudança contábil são fundamentalmente

diferentes dos de outras profissões, pois, ao invés de ocorrerem por conflitos, a obtenção do conhecimento ocorre de uma forma muito mais sutil e gradual, processo às vezes denominado pensamento institucional. (SUDDABY; SAXTON; GUNZ, 2015).

DiMaggio e Powell (1983) defendem que as organizações necessitam de legitimação para um ajustamento social e econômico, que valide a sua existência. O Estado e as profissões são os principais agentes das mudanças que provocam o isomorfismo institucional.

Para esse fim, legitimidade é o resultado de uma avaliação normativa do grau em que os meios e fins de uma organização parecem estar em conformidade com normas, valores e expectativas sociais. Por sua vez, isso gera pressões isomórficas poderosas que explicam como as organizações desenvolvem ou replicam políticas, práticas e estruturas, não necessariamente por necessidade prática, mas a fim de garantir legitimidade (DIMAGGIO; POWELL, 1983).

Como tal, isomorfismo - que foi agregado às ciências naturais para descrever um processo de homogeneização - é sinônimo de conformidade e convergência. Também pode ser entendido como um processo de socialização em termos dos quais aspectos da vida cotidiana são codificados, formalizados e institucionalizados, garantindo sua aceitação geral e tornando práticas alternativas algo inimaginável (MAROUN; VAN ZIJL, 2015).

As normas e processos de Contabilidade estão fundamentados em circunstâncias históricas, ou seja, a institucionalização está relacionada ao contexto histórico uma vez que as práticas institucionais estão alicerçadas no conhecimento das organizações e dos indivíduos. Além das influências históricas, as normas e procedimentos são afetadas por atos circunstanciais, provenientes de fora do ambiente organizacional, que também podem fundamentar as práticas e a compreensão da implementação do método ABC (ZAN, 2006).

Resultado da pressão exercida sobre as organizações por seus pares, o isomorfismo coercitivo, inclui um esforço para aderir às expectativas da sociedade. Por exemplo, uma entidade pode estar sob pressão para ser vista como responsiva às preocupações ou interesses das partes interessadas, a fim de confirmar que suas práticas de negócios estão alinhadas com as expectativas da sociedade ou com os sistemas de valores. Pressões coercitivas também podem ser mais explícitas. Por exemplo, uma organização pode ser obrigada a operar de acordo com requisitos legais específicos ou, mais sutilmente, práticas geralmente aceitas que, com o tempo, foram legitimadas e institucionalizadas por partes interessadas poderosas. Assim, a codificação da prática aceita pode definir um comportamento aceitável, tornando uma conduta em contrário impensável e difícil de justificar (MAROUN; VAN ZIJL, 2015).

Da mesma forma, no contexto de incerteza, uma organização pode buscar credibilidade replicando ações, estruturas e exibições simbólicas das entidades mais importantes ou bem-sucedidas, um processo denominado isomorfismo mimético. Por sua vez, o isomorfismo mimético está relacionado a respostas as incertezas, pois a incerteza pode ser uma força poderosa para estimular a imitação. O isomorfismo normativo está relacionado com a profissionalização, ou seja, com uma luta coletiva dos membros de uma profissão para controlar os métodos de trabalho, e estabelecer uma base cognitiva e legitimar a profissão (DIMAGGIO; POWELL, 1983).

Os fatores preditivos do isomorfismo são divididos em organizacionais (internos) e de campo (externo), conforme DiMaggio e Powell (1983), e podem ser vistos no Quadro 4.

Quadro 4 - Preditivos do Isomorfismo Institucional

Preditivos	Discussão	Característica
DENTRO DA ORGANIZAÇÃO	Coercitivo	Maior a dependência de uma organização de outra, mais similar daquela organização se tornará em estrutura, clima e foco comportamental.
		Maior a centralização de suprimento de recursos da organização, maior a extensão em que a organização vai mudar isomorficamente para se parecer com a(s) organização(ões) da(s) qual(ais) depende de recursos.
	Mimético	Maior a incerteza entre meios e fins, maior a extensão com que uma organização vai se modelar conforme uma organização tida como bem sucedida.
		Maior ambigüidade das metas de uma organização, maior a probabilidade de uma organização se modelar conforme uma organização tida como bem sucedida
	Normativo	Maior a confiança nas credenciais acadêmicas na escolha dos gestores, maior a extensão com que uma organização se torne parecida com outra do seu setor.
		Maior a participação dos gerentes organizacionais nas associações profissionais e de comércio, maior a probabilidade de a organização tornar se parecida com outras do seu setor.
CAMPO ORGANIZACIONAL	Dependência	Maior a dependência de um campo organizacional de um único, ou várias similares fontes de apoio de recursos vitais, maior o nível de isomorfismo.
		Maior a extensão com que organizações num campo transacionem com o estado e suas agências, maior extensão do isomorfismo no campo como um todo.
	Incerteza e Modelagem	Menor o número de alternativas de modelos organizacionais visíveis, mais rápida a taxa de isomorfismo naquele campo.
		Maior a extensão em que as tecnologias são incertas e as metas são ambíguas dentro de um campo, maior a taxa de mudança isomórfica.
	Seleção, Socialização e Estruturação	Maior a extensão de profissionalização de um campo, maior a quantidade de mudança institucional isomórfica.
		Maior a extensão de estruturação de um campo, maior o grau de isomorfismo.

Fonte: DIMAGGIO; POWELL, 1983.

Muitos estudos sobre mudança na contabilidade gerencial identificaram a importância do conflito e do poder e na resistência à mudança. Esses estudos normalmente examinam poder e conflito como uma explicação para o motivo de uma determinada mudança na contabilidade gerencial ou por que os sistemas contábeis gerenciais foram adicionados aos poucos nas demandas institucionais (RICHARDSON; KILFOYLE, 2016).

DiMaggio e Powell (1983) definem isomorfismo como um processo que força uma unidade a se parecer com as demais unidades de um mesmo ambiente. Há três mecanismos pelos quais a mudança isomórfica acontece, são eles: coercitivo, mimético e normativo. Empiricamente esses tipos nem sempre são distintos. A coerção é derivada das pressões externa que podem ser formais ou não. O aumento da coerção está, em muitos casos, conectado com a influência da presença dos Estados e das grandes corporações. O isomorfismo coercitivo deriva das influências políticas e do problema da legitimidade

A conformidade com os novos regulamentos não deve, no entanto, ser presumida. A implementação de a prescrição é um processo dinâmico e complexo, sempre sujeito a alterações e contestação. Os processos de isomorfismo sugerem que uma organização adere a novas leis e regulamentos. Os indivíduos, no entanto, gozam de uma quantidade considerável de discricção sobre como essas prescrições são interpretadas e aplicadas, o que significa que a conformidade total não pode ser garantida e que, portanto, resultados inesperados são comuns (MAROUN; VAN ZIJL, 2015).

A utilização de aspectos normativos, miméticos e coercitivos como agentes da pressão por mudança institucional, aplicado à Contabilidade, foi utilizado por Carpenter e Feroz (2001), em um estudo de caso. No estudo de caso, os autores avaliam como alguns Governos Estaduais dos Estados Unidos da América mudaram e adotaram o *General Accepted Accounting Principles* (GAAP).

Bauer e Naime (2012) entendem que a teoria institucional se preocupa com a sobrevivência do indivíduo no ambiente, o que proporciona uma maior estabilidade, legitimidade e acesso aos recursos. Em face disso, os autores explicam que a teoria institucional não é necessariamente uma teoria de mudança organizacional, mas sim uma justificativa para a homogeneidade e o equilíbrio das normas organizacionais em uma determinada população

Scott (2001) traz contribuições nessa na mesma direção com a abordagem de que a Contabilidade Gerencial, por meio de artefatos, traz consigo significados, uma vez que possuem valores, indicam expectativas normativas e evidenciam como são agentes de

mudança. Deste modo, ao introduzir um novo método de Contabilidade Gerencial - o ABC, as instituições estão mudando e gerando expectativas nas pessoas envolvidas no processo.

De acordo com Widener (2004), a tecnologia, o setor econômico a estrutura organizacional da instituição são fatores que influenciam na adoção de sistemas de controle gerencial. Portanto, devem ser considerados fatores organizacionais, como por exemplo, o setor econômico, o uso de tecnologia, a estrutura da empresa etc. Deste modo, os levantamentos do trabalho devem levar em consideração o potencial dos fatores citados como fontes primárias de institucionalização.

Oliver (1991) elabora sobre qual estratégia as instituições adotam ao enfrentarem uma pressão por mudança. A pressão é analisada a partir de cinco questões: Por quê? Quem? O que? Quais os meios? Onde as pressões por mudança acontecem?

Uma vez feitas essas perguntas é previsto as respostas em cinco intensidades diferentes, que vão desde a aceitação passiva até a manipulação para impedir as mudanças. As respostas são assim nomeadas: aquiescer, comprometer, esquivar, desafiar e manipular. Oliver (1991) ainda discorre que as pressões institucionais para mudança podem ser separadas em cinco fatores: causa, constituintes, conteúdo, controle e contexto (Quadro 5).

Quadro 5 - Antecedentes das respostas estratégicas

Fator Institucional	Questões Precedentes	Dimensões Preditivas
Causa	Por que a organização está sendo pressionada a ficar conforme as regras e expectativas institucionais?	Legitimidade ou adequação social. Eficiência ou adequação econômica.
Constituintes	Quem está exercendo pressões institucionais na organização?	Demandas de múltiplos constituintes. Dependência dos constituintes
Conteúdo	Para quais normas ou requerimentos a organização está sendo pressionada a aderir?	Consistência com as metas organizacionais. Restrições impostas sobre a organização de forma opcional ou flexível.
Controle	Como ou de que modo são as pressões institucionais exercidas?	Coerção legal ou imposição Difusão voluntária de normas
Contexto	Qual é o contexto organizacional no qual a pressão está sendo exercida?	Ambiente Incerto Ambiente Interconectado

Fonte: OLIVER, 1991, p. 160.

Oliver (1991), depois de elaborar os fatores preditivos e respostas possíveis às pressões por mudanças, estabeleceu uma analogia categórica para cada um dos tipos de respostas esperadas com fundamentação nos fatores preditivos e na teoria institucional. As

respostas são organizadas conforme a probabilidade de ocorrência: alta, moderada e baixa. O Quadro 6 apresenta a combinação desses vários fatores.

Quadro 6 - Fatores preditivos versus a tipologia das respostas estratégicas

Fator Preditivo	Respostas Estratégicas				
	Aquiescência	Compromisso	Esquivança	Desafio	Manipulação
CAUSA					
Legitimidade	Alta	Baixa	Baixa	Baixa	Baixa
Eficiência	Alta	Baixa	Baixa	Baixa	Baixa
CONSTITUINTES					
Multiplicidade	Baixa	Alta	Alta	Alta	Alta
Dependência	Alta	Alta	Moderada	Baixa	Baixa
CONTEÚDO					
Consistência	Alta	Moderada	Moderada	Baixa	Baixa
Restrição	Baixa	Moderada	Alta	Alta	Alta
CONTROLE					
Coerção	Alta	Moderada	Moderada	Baixa	Baixa
Difusão	Alta	Alta	Moderada	Baixa	Baixa
CONTEXTO					
Incerteza	Alta	Alta	Alta	Baixa	Baixa
Interconectividade	Alta	Alta	Moderada	Baixa	Baixa

Fonte: OLIVER, 1991, p. 160.

No Quadro 7 são exemplificados diferentes tipos de táticas de acordo com as estratégias adotadas diante das mudanças organizacionais.

Quadro 7 - Respostas organizacionais aos processos de mudanças institucionais

ESTRATÉGIAS	TÁTICAS	EXEMPLOS
AQUIESCÊNCIA	Hábito	Seguir normas invisíveis, dadas como certas
	Imitar	Imitar modelos institucionais
	Condescender	Obedecer às regras e aceitar as normas
COMPROMISSO	Equilibrar	Equilibrar as expectativas de públicos múltiplos
	Pacificar	Aplacar e acomodar elementos institucionais
	Barganhar	Negociar com grupos de interesse institucionais
ESQUIVANÇA	Ocultar	Disfarçar a não-conformidade
	Amortecer	Afrouxar as ligações institucionais
	Escapar	Mudar objetivos, atividades ou domínios
DESAFIO	Rejeitar	Desconsiderar normas e valores explícitos
	Provocar	Contestar regras e exigências
	Atacar	Violar as fontes de pressão institucional
MANIPULAÇÃO	Cooptar	Importar pessoas influentes
	Influenciar	Moldar valores e critérios
	Controlar	Dominar públicos e processos institucionais

Fonte: OLIVER, 1991, p. 152.

A Teoria Institucional tem sido empregada para justificar o processo de sustentação nas instituições e na compreensão dos modelos e processos de mudança institucional, por destacar a importância das normas e práticas que inspiram o comportamento das instituições e da sociedade (SOEIRO; WANDERLEY, 2019).

Martinez (2018) em seu estudo sobre a influência do ambiente de trabalho na efetividade e produtividade, concluiu após a opinião dos servidores que quando este ambiente é equilibrado e agradável há um maior desenvolvimento profissional, comprometimento das equipes e um maior sucesso em geral da instituição.

Uma vez estabelecida a abordagem teórica que servirá de base nesta pesquisa, será apresentada em seguida a metodologia a ser adotada para o atingimento dos objetivos.

2 METODOLOGIA

Esta seção aborda os métodos utilizados para a realização da pesquisa. E está estruturado em três tópicos, que abordam a classificação da metodologia adotada, a estrutura do estudo de caso e coleta e análise de dados.

2.1 Classificação da pesquisa

Esta pesquisa tem como objetivo analisar a implementação do método de controle de custos baseado em atividades (ABC) na Secretaria de Estado de Educação do Rio de Janeiro, bem como: identificar a fase que se encontra a implementação do método ABC na Secretaria de Estado de Educação do Rio de Janeiro (SEEDUC), apontar os possíveis problemas de sua implementação de acordo com a percepção dos participantes e pela perspectiva institucional e elaborar recomendações e alternativas para solução dos possíveis problemas identificados, com base na teoria institucional e nas dificuldades enfrentadas pelos servidores envolvidos no processo.

A classificação da pesquisa utilizou a taxonomia proposta por Vergara (2008, p. 74), ou seja, quanto aos fins e aos meios. Quanto aos fins, a pesquisa é descritiva e quanto aos meios um estudo de caso. A pesquisa descritiva “expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno. Pode também estabelecer correlações entre variáveis e definir sua natureza”.

No desenvolvimento do referencial teórico foi considerado que existem fatores que permitem a avaliação do sucesso ou fracasso na implementação de mudanças na contabilidade gerencial, mais especificamente o ABC em uma instituição. Nesse sentido será adotado o método de estudo de caso, que conforme Yin (2015) deve ser usado em fenômenos contemporâneos onde o pesquisador tem pouco controle sobre os eventos estudados e pretende responder questões do tipo “como” e “por que”. O que está de acordo com o problema de pesquisa levantado na introdução deste trabalho.

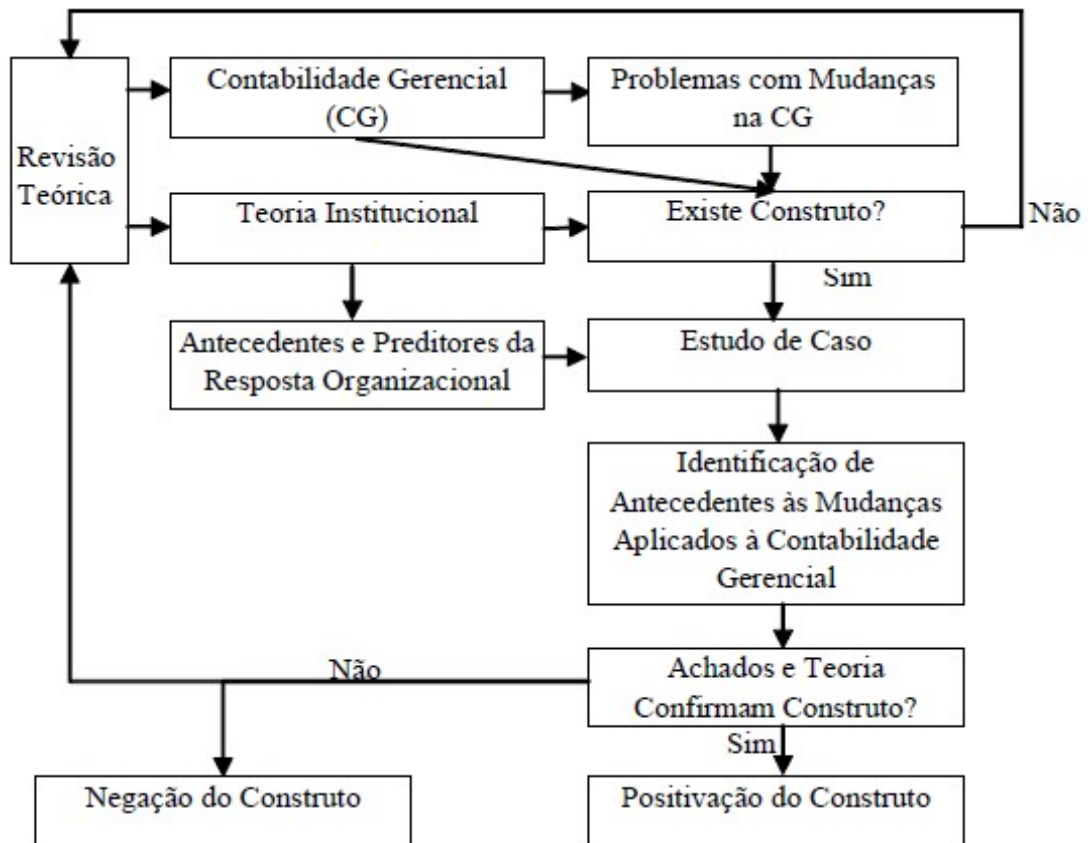
A análise dos dados nas pesquisas de estudo de caso é, principalmente, qualitativa. Nas pesquisas qualitativas a análise e interpretação estão relacionadas, os dois processos são indissociáveis (GIL, 2008).

2.2 Protocolo de estudo de caso

De acordo com Yin (2015) é necessário que o estudo de caso utilize um protocolo para que ele tenha confiabilidade e sirva de orientação para a coleta de dados. O primeiro passo consiste na retomada da questão de pesquisa, que consiste em analisar, sob a perspectiva institucional, como está sendo implementado o método de custeio da SEEDUC através dos fatores institucionais.

A estrutura do estudo de caso foi similar a adotada por ZAN (2006), conforme a Figura 5.

Figura 5 – Estrutura do trabalho



Fonte: ZAN, 2006.

Para a definição dos procedimentos de coleta de dados foi feito um contato inicial, com o intuito de familiarização com a instituição e identificar as pessoas chave para serem feitas as entrevistas. A principal fonte de dados utilizada nesta pesquisa foi o questionário aplicado aos gestores envolvidos no projeto piloto.

Yin (2015, p. 89) afirma que o protocolo de estudo de caso deve ser utilizado com o intuito de “aumentar a confiabilidade dos estudos de caso” e está dividido em: visão geral, procedimento de campo, questões de estudo de caso e guia para o relatório.

2.2.1 Visão Geral

De acordo com Yin (2015, p. 90): “A visão geral deve incluir as informações prévias sobre o projeto, as questões imperativas que estão sendo estudadas e as leituras relevantes a essas questões.” Assim sendo, expõe-se que considerando a relevância que a implementação de sistemas de custos nos órgãos públicos tem ganhado nos últimos anos, este trabalho visa analisar a implementação do método de controle de custos baseado em atividades na Secretaria de Estado de Educação do Rio de Janeiro (SEEDUC).

E considerando que sob a perspectiva institucional, uma mudança só é bem-sucedida se for institucionalizada, deverá ser identificado se os fatores institucionais estão contribuindo para progresso da implementação do método ABC na SEEDUC, bem como analisar as estratégias institucionais adotadas pelos servidores frente as mudanças organizacionais e apontar os possíveis problemas de implementação do método ABC. E, por fim, elaborar recomendações e alternativas para solução dos possíveis problemas identificados, com base na teoria institucional e nas dificuldades enfrentadas pelos servidores, da Secretaria de Estado de Educação do Rio de Janeiro (SEEDUC), envolvidos no processo.

Ressalta-se que a SEEDUC faz parte do plano piloto do Governo Estadual que foi retomado no ano de 2019 e que o desenvolvimento de um Sistema de Custos foi previsto na Lei Orçamentária Anual de 2020. Logo, compreender a fundo este processo de implementação pode contribuir para que seja estendido aos demais órgãos do Estado de modo a melhorar a gestão e aplicação dos recursos públicos que consequentemente contribui para a melhoria nas condições de vida da sociedade.

Somado a isso, a pesquisa poderá ser utilizada para fins de normatizações e orientações do Governo do Estado do Rio de Janeiro na gestão do custo público, como também poderá contribuir para diagnosticar os problemas enfrentados ao obter informações sobre a dificuldade nos setores que controlam os gastos.

2.2.2 Procedimento de campo

Inicialmente pretendia-se realizar entrevistas pessoalmente com todos os servidores envolvidos no projeto ou com grande parte destes, contudo devido a falta de tempo e disponibilidade para receber este pesquisador, alegada pelos participantes, os dados foram coletados por meio da aplicação de um questionário eletrônico. Para isso foi utilizado o apoio da ferramenta conhecida como *Google Forms*, um serviço gratuito da *Google* para elaboração e aplicação de questionários online, por meio da internet.

O questionário foi direcionado aos servidores da SEEDUC responsáveis pela inserção de dados no sistema e nas planilhas de Excel, aos gestores responsáveis por tratar as informações e divulgar os resultados, como também aos servidores da Subsecretaria de Contabilidade da SEFAZ/RJ envolvidos no projeto, pelo fato desta ser o órgão central do Sistema de Custos do Estado. O total de respondentes foram 9 (nove) servidores, sendo 6 (seis) da SEEDUC e 3 (três) da SEFAZ/RJ.

As perguntas tiveram como inspiração o trabalho de Zan (2006) e foram divididas em três blocos: i) perfil dos entrevistados, composto por 5 (cinco) perguntas fechadas e de múltipla-escolha e 1 (uma) pergunta aberta sobre a trajetória profissional do entrevistado; ii) percepção dos entrevistados sobre a implementação de Custos na SEEDUC/SEFAZ, composto por 6 (seis) perguntas fechadas de múltipla-escolha e 4 (quatro) perguntas abertas que versavam sobre a rotina do trabalho, status das implementação na visão dos entrevistados, principais problemas enfrentados e as possíveis soluções; iii) influência da Teoria Institucional na implementação do ABC, composto por 19 (dezenove) afirmativas que deveriam ser julgadas pelos entrevistados conforme a Escala de Likert com 5 (cinco) alternativas: Discordo, Discordo Parcialmente, Neutro, Concordo Parcialmente e Concordo.

Segundo Mendes e Dalmoro (2008) desde que Likert criou a Escala de cinco pontos diversos autores questionam se este é o quantitativo correto e não a Escala de três, sete ou dez pontos. Para melhor compreender a diferença entre as escalas, os citados autores elaboraram um estudo que concluiu que uma escala de três pontos é menos confiável e precisa que as demais. A de cinco pontos permite a análise dos dados mais rapidamente do que a de sete e a de dez, porém ambas possuem a mesma precisão.

Tendo vista o resultado do estudo de Mendes e Dalmoro, optou-se para esta pesquisa pela escala de 5 pontos uma vez que ela é uma das mais confiáveis e que permite a análise dos dados com maior celeridade.

Ainda segunda a Escala de Likert foram atribuídas pontuações de 1 a 5 para o julgamento de cada assertiva, conforme abaixo:

Quadro 8 - Escala de Likert

Nível de Aceitação	Pontuação
Discordo	1
Discordo Parcialmente	2
Neutro	3
Concordo Parcialmente	4
Concordo	5

Fonte: LIKERT, 1932

Após o cálculo da pontuação individual de cada entrevistado, para julgar a administração como um todo adaptou-se a estratégia desenvolvida por Martins (2017) que através da pontuação individual de cada participante da pesquisa desenvolveu um quadro geral da análise do todo, pontuação esta que poderá ser observada no quadro 9.

Quadro 9 - Nível de Aceitação Geral

Nível de Aceitação	Pontuação Total
Discordo	9 a 13
Discordo Parcialmente	14 a 22
Neutro	23 a 31
Concordo Parcialmente	32 a 39
Concordo	40 a 45

Fonte: O autor, 2020.

Para o nível de aceitação geral adotou-se como critério que no mínimo 2/3 dos participantes dessem a mesma resposta.

Em face do exposto, o nível de aceitação "Discordo" possuía uma pontuação máxima de 13 pontos que sugere que no mínimo 6 participantes deveriam discordar integralmente, 2 discordar parcialmente e 1 ser neutro. Ressalta-se que a pontuação mínima de 9 pontos seria atingida caso todos os participantes tivessem discordado da afirmativa.

Para atingir o nível de aceitação "Discordo Parcialmente" seria necessário alcançar no mínimo 14 pontos, para isso no mínimo 6 participantes deveriam discordar parcialmente e 3 discordar integralmente. A pontuação máxima de 22 pontos seria atingida se pelo menos 6 participantes discordassem parcialmente, 2 neutros e 1 concordo parcialmente.

Já com relação ao nível "Neutro", seria necessário atingir no mínimo 23 pontos, composta por pelo menos 6 avaliações neutras, 2 discordâncias parciais e 1 fosse discordância integral. O nível máximo de 31 pontos seria atingido se 6 avaliações fossem neutras, 2 concordâncias parciais e 1 concordância integral.

Para atingir ao nível "Concordo Parcialmente", mais uma vez seria necessário pelo menos 6 participantes concordando parcialmente e que pelo menos 1 fosse Neutro e que no máximo 2 discordassem parcialmente, a pontuação máxima de 39 ponto seria atingida se 6 participantes concordassem parcialmente e 3 Concordassem integralmente com a afirmativa.

Por fim para que o nível de aceitação geral fosse de "Concordo" seria necessário que 6 dos participantes concordassem integralmente e que no mínimo 2 fossem neutros e 1 concordasse parcialmente.

Ressalta-se que o roteiro completo do questionário poderá ser observado no Apêndice "A" desta pesquisa.

Para o tratamento dos dados foi realizada uma análise qualitativa. A importância da adoção deste método é permitir uma análise subjetiva do pensamento de cada entrevistado com a produção de gráficos e tabelas que demonstrem os resultados alcançados e as divergências e convergências entre eles. Com isso será possível propor mudanças e soluções para os problemas encontrados.

A análise de conteúdo será fundamentado em Bardin (2006). Bardin (2006, p. 38) refere-se à análise de conteúdo como “um conjunto de técnicas de análise das comunicações, que utiliza procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens”, sendo as entrevistas como um domínio possível de aplicação desse tipo análise.

As limitações da pesquisa foram associadas à pré-disposição dos servidores a participarem da pesquisa pessoal por meio de entrevistas, bem como aos possíveis atritos entre as equipes de implementação e execução dos trabalhos que podem ter sido intimidados a responder o questionário de forma apaziguadora para não serem prejudicados por seus superiores imediatos.

2.2.3 Questões de estudo de caso

No Quadro 10 são expostas todas as perguntas, abertas e fechadas, e afirmativas que foram feitas aos entrevistados, assim como as suas respectivas finalidades.

Quadro 10 – Objetivos de cada pergunta da entrevista (continua)

Objetivos	Perguntas
Identificar o perfil do entrevistado	Qual a sua idade?
	Qual a sua formação acadêmica?
	Qual o seu cargo?
	Trabalha há quanto tempo na SEFAZ/SEEDUC?
Identificar o perfil do entrevistado	Há quanto tempo exerce sua função atual?
	Conte um pouco de sua trajetória profissional antes de trabalhar na SEEDUC.
Identificar a relação do entrevistado com o trabalho	Você gosta do trabalho que faz?
	Na execução das tarefas, você entende que há cobrança desproporcional?
Conhecer o trabalho do entrevistado	Como é sua rotina de trabalho?
Identificar o quão familiarizado o entrevistado está o método ABC	Você conhece o método de custeio baseado em atividades (ABC)?
Identificar se houve e como se deu o treinamento	Você recebeu treinamento para trabalhar com o Custeio ABC?
Identificar se o entrevistado está familiarizado como processo como um todo	Você sabe estimar quantas pessoas estão trabalhando com custos na SEEDUC e na SEFAZ?
Identificar os problemas enfrentados e as sugestões de melhoria que os entrevistados na concepção dos entrevistados	Como está sendo a implementação do Custeio ABC na SEEDUC?
	Quais os principais problemas identificados durante esse processo de implementação?
	Quais possíveis soluções que você indicaria para os problemas identificados no processo de implementação?
Identificar as estratégias e táticas organizacionais aos processo de mudança institucional, conforme quadro 6	O ABC será adotado na SEEDUC, pois é o método de custeio que deve ser utilizado.
	Aceito o ABC, pois é o método mais utilizado em outros órgãos públicos.
Identificar as estratégias e táticas organizacionais aos processo de mudança institucional, conforme quadro 6	Procuro sempre utilizar as melhores práticas, logo aceito o ABC, julgo que é um sistema que trará benefícios a SEEDUC.
	O ABC é um modo de tornar a organização mais eficiente.
	A adoção do ABC pela SEEDUC traz benefícios a sociedade.
	As mudanças trazidas pelo ABC são consistentes com os objetivos da SEEDUC.
	O ABC é propagado naturalmente ou de forma voluntária devido ao seu conteúdo.
	Existem determinações hierarquizadas de chefias diretas para adoção do ABC.
	Existe uma legislação própria do ABC à SEEDUC.

Quadro 10 – Objetivos de cada pergunta da entrevista (Conclusão)

Identificar as estratégias e táticas organizacionais aos processos de mudança institucional, conforme quadro 6	Explico aos envolvidos e interessados as minhas eventuais ressalvas quanto ao ABC.
	Faço somente o necessário para satisfazer as necessidades formais de apuração do custo pelo ABC.
	Mantenho minhas discordâncias quanto ao ABC em silêncio.
	Se auditado ou questionado sobre, faço comentários e relatórios para atender os questionamentos.
	Procuo não me envolver nas demandas mais complexas de Custo e repasso a responsabilidade para outro setor.
	Ignoro as demandas relacionadas ao Custo, pois o risco de ser punido por não o utilizar será mínimo.
	Contesto as pressões de implementação de Custo na SEEDUC, pois na minha opinião existem bases razoáveis para que ele não seja implantado.
	Discordo abertamente daqueles que impõem a implementação do Custeio ABC, não acredito que este método deva ser implementado.
	A SEEDUC tem uma relação de dependência com aqueles que pressionam para a adoção do ABC.
A SEEDUC apresenta restrições quanto às mudanças trazidas pelo ABC.	

Fonte: O autor, 2020.

No Quadro 11 são apresentadas as perguntas direcionadas aos entrevistados e a sua relação com os objetivos específicos. Ao todo o trabalho tem três objetivos, conforme abaixo:

- 1) Identificar os fatores institucionais que levaram a adoção do método ABC na Secretaria de Estado de Educação do Rio de Janeiro (SEEDUC).
- 2) Apontar os possíveis problemas de implementação do método ABC, na Secretaria de Estado de Educação do Rio de Janeiro (SEEDUC), pela perspectiva institucional.
- 3) Elaborar recomendações e alternativas para solução dos possíveis problemas identificados, com base na teoria institucional e nas dificuldades enfrentadas pelos servidores da Secretaria de Estado de Educação (SEEDUC) do Rio de Janeiro envolvidos no processo.

A numeração acima (1, 2 e 3), representará os objetivos no Quadro 11.

Quadro 11 – Relação entre os objetivos específicos e as perguntas da entrevista (continua)

Objetivos específicos	Perguntas
Não se aplica	Qual a sua idade?
2	Qual a sua formação acadêmica?
	Qual o seu cargo?
2	Trabalha há quanto tempo na SEFAZ/SEEDUC?
	Há quanto tempo exerce sua função atual?
	Você gosta do trabalho que faz?
	Tem muita pressão no seu trabalho?
	Na execução das tarefas, você entende que há cobrança desproporcional?
2 e 3	Como é sua rotina de trabalho?
2	Você conhece o método de custeio baseado em atividades (ABC)?
	Você recebeu treinamento para trabalhar com o Custeio ABC?
	Você sabe estimar quantas pessoas estão trabalhando com custos na SEEDUC e na SEFAZ?
1 e 2	Quais possíveis soluções que você indicaria para os problemas identificados no processo de implementação?
	O ABC será adotado na SEEDUC, pois é o método de custeio que deve ser utilizado.
	Aceito o ABC, pois é o método mais utilizado em outros órgãos públicos.
	Procuro sempre utilizar as melhores práticas, logo aceito o ABC, julgo que é um sistema que trará benefícios a SEEDUC.
	O ABC é um modo de tornar a organização mais eficiente.
	A adoção do ABC pela SEEDUC traz benefícios a sociedade.
	As mudanças trazidas pelo ABC são consistentes com os objetivos da SEEDUC.
	O ABC é propagado naturalmente ou de forma voluntária devido ao seu conteúdo.
	Existem determinações hierarquizadas de chefias diretas para adoção do ABC.
	Existe uma legislação própria do ABC à SEEDUC.
	Explico aos envolvidos e interessados as minhas eventuais ressalvas quanto ao ABC.
	Faço somente o necessário para satisfazer as necessidades formais de apuração do custo pelo ABC.

Quadro 11 – Relação entre os objetivos específicos e as perguntas da entrevista (Conclusão)

1 e 2	Mantenho minhas discordâncias quanto ao ABC em silêncio.
	Se auditado ou questionado sobre, faço comentários e relatórios para atender os questionamentos.
	Procuo não me envolver nas demandas mais complexas de Custo e repasso a responsabilidade para outro setor.
	Ignoro as demandas relacionadas ao Custo, pois o risco de ser punido por não o utilizar será mínimo.
	Contesto as pressões de implementação de Custo na SEEDUC, pois na minha opinião existem bases razoáveis para que ele não seja implantado.
	Discordo abertamente daqueles que impõem a implementação do Custeio ABC, não acredito que este método deva ser implementado.
1 e 2	A SEEDUC tem uma relação de dependência com aqueles que pressionam para a adoção do ABC.
	A SEEDUC apresenta restrições quanto às mudanças trazidas pelo ABC.
3	Como está sendo a implementação do Custeio ABC na SEEDUC
	Quais os principais problemas identificados durante esse processo de implementação?

Fonte: O autor, 2020.

Por fim, no Quadro 12, é apresentada a relação entre as perguntas do bloco III do questionário e as técnicas/estratégias adotadas pelos entrevistados no seu dia a dia de trabalho para enfrentar as demandas da implementação dos Custeio ABC na SEEDUC.

Quadro 12 – Correlação entre o bloco III e as respostas organizacionais de Oliver (continua)

Estratégia	Táticas	Bloco / Afirmativa
Aquiescência	Hábito	Bloco III – 1
	Imitar	Bloco III – 2
	Condescender	Bloco III – 3
	Condescender	Bloco III – 4
	Equilibrar	Bloco III – 5
	Pacificar	Bloco III – 6
	Barganhar	Bloco III – 7
Esquivança	Ocultar	Bloco III – 8
	Amortecer	Bloco III – 9
	Escapar	Bloco III – 10
Desafio	Rejeitar	Bloco III – 11
	Provocar	Bloco III – 12
	Provocar	Bloco III – 13

Quadro 12 – Correlação entre o bloco III e as respostas organizacionais de Oliver (conclusão)

Desafio	Atacar	Bloco III – 14
Manipulação	Cooptar	Bloco III – 15
Manipulação	Influenciar	Bloco III – 16
	Influenciar	Bloco III – 17
	Controlar	Bloco III – 18
	Controlar	Bloco III – 19

Fonte: O autor, 2020.

As análises das respostas ao questionário tiveram como base as associações feitas nos Quadros 10, 11 e 12 e auxiliaram a conclusão da pesquisa e a elaboração das considerações finais e recomendações a Secretaria de Estado de Educação.

2.2.3.1 Pré Teste

O questionário foi validado por meio de um pré-teste realizado em janeiro de 2020 com o servidor responsável pela área de custos da Secretária de Fazenda do Rio de Janeiro. Ele foi escolhido por não estar diretamente envolvido com a operacionalização, mas apenas supervisiona os trabalhos. Este será excluído das futuras entrevistas.

Durante o pré-teste foi identificado que deveriam ser feitos alguns pequenos ajustes nas questões, no sentido de deixar mais explícito o que está sendo perguntado, como também a inclusão de novas perguntas relacionadas a implementação, assim como as soluções adotadas. Como não foram necessárias grandes modificações e estas não modificam significativamente a estrutura do roteiro, não foram realizados outros pré-testes.

2.2.4 Guia para o relatório

O guia para relatório serve para o planejamento da forma como os dados serão apresentados. Segundo Yin (2015, p. 97), “geralmente não se encontra presente na maioria dos projetos de estudo de caso.” E não está presente neste trabalho, uma vez que será apresentado na seção de análise de resultados, uma vez realizadas todas as entrevistas.

3 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Esta seção apresenta a análise dos dados e a discussão dos resultados com base nas respostas dadas pelos entrevistados.

3.1 Análise Prévia

O questionário foi respondido por um total de nove servidores, que trabalham direta ou indiretamente com a implementação do custeio ABC na SEEDUC. Dos participantes incluem-se 6 (seis) servidores da SEEDUC e 3 (três) servidores da Subsecretaria de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro, SUBCONT/SEFAZ, que é o órgão central de Contabilidade no Estado do Rio de Janeiro e responsável pelo Sistema de Custos em todo o Estado.

Ressalta-se que a SEEDUC foi escolhida como órgão piloto da implementação do método de Custos ABC e a experiência a ser adquirida no processo poderá ser aproveitada para que os demais os órgãos estatais também possam implementar seus sistemas de apuração de custos. Por isso, o entendimento das dificuldades enfrentadas pelos gestores, assim como as soluções propostas serão de suma importância para ampliação do escopo no resto do Estado.

Salienta-se que inicialmente esta pesquisa seria feita por meio entrevista presencial, mas por questões pessoais e de agenda, alegadas pelos participantes, não foi possível realizá-las da forma previamente definida. Sendo assim foram realizadas conversas informais com alguns servidores de ambas as secretarias para um melhor entendimento de como o processo estava se desenvolvendo e com isso pudesse ser revalidado o questionário, previamente elaborado para as entrevistas, assim como sua adequação a nova forma de coleta de dados.

O questionário foi registrado na plataforma "*Google Formulários*", onde constavam 4 perguntas abertas e 31 perguntas fechadas; estas eram divididas em 3 blocos, bloco I - perfil do entrevistado, bloco II - Percepção do entrevistado sobre a implementação de Custos na SEEDUC e Bloco III – Influência da Teoria Institucional na implementação do ABC; haviam 3 seções no formulário e estimava-se que o seu preenchimento levaria aproximadamente 15 minutos.

Cabe esclarecer que antes de começar a responder o questionário era exibida uma mensagem que informava aos participantes sobre o contexto do trabalho e alertava sobre a necessidade de respostas sinceras, mensagem esta que transcrevo abaixo:

Prezado(a), meu nome é Guilherme Brederode Rodrigues, sou mestrando em Ciências Contábeis da UERJ. Gostaria da sua participação em minha pesquisa que tem como objetivo avaliar a implantação do sistema de custeio de atividades na SEEDUC. Sua participação é fundamental para a comunidade acadêmica e contribuirá para futuras pesquisas científicas sobre o assunto em tela e que poderá inclusive ser utilizada como base para implementação do método custo em outros órgãos estaduais. Por isso, peço que seja o mais sincero possível, ressaltando que suas contribuições não serão identificadas.

Para distribuição do questionário foram estabelecidos dois pontos focais um em cada Secretaria com finalidade de obtenção das respostas. Os pontos focais de distribuição foram escolhidos após a participação deste pesquisador em uma reunião sobre o andamento do projeto com representantes de ambas secretarias e que ocorreu na Secretaria de Fazenda.

Finalizada a etapa de preenchimento das respostas do questionário pelos participantes, foi realizada a análise dos dados dos bloco I e bloco II com base em artigos e pesquisas na áreas de custos e no serviço público. Já o bloco III, análise dos dados foi desenvolvida conforme o método proposto por Oliver comparando a reação de cada participante, durante o processo de implementação do custeio ABC na SEEDUC, com base nas estratégias previstas na Teoria Institucional.

3.2 Perfil do entrevistado

O bloco I da pesquisa tem como objetivo identificar o perfil dos servidores envolvidos no projeto, para isso foram estabelecidos os seguintes critérios: idade, formação acadêmica, cargo efetivo ou extra quadro, tempo de trabalho no órgão, tempo na função atual e trajetória profissional, distribuídas entre as perguntas de número 1 ao 6 a seguir.

Perguntas do Bloco I

- 1) Qual a sua idade?
 - a) Entre 18 (Dezoito) e 30 (Vinte e Nove) Anos
 - b) Entre 30 (Trinta) e 39 (trinta e nove) Anos
 - c) Entre 40 (quarenta) e 50 (cinquenta) Anos

- d) Acima de 50 (cinquenta) anos
- 2) Qual a sua formação acadêmica?
- a) Ensino Médio
- b) Graduação
- c) Especialização
- d) Mestrado
- e) Doutorado
- 3) Qual o seu cargo?
- a) Efetivo
- b) Extraquadro
- 4) Trabalha há quanto tempo na SEFAZ/SEEDUC?
- a) Menos de 2 (dois) Anos
- b) De 2 (dois) a 4 (quatro) anos
- c) De 5 (cinco) a 8 (oito) Anos
- d) Mais de 8 (oito) Anos
- 5) Há quanto tempo exerce sua função atual?
- a) Menos de 2 (dois) Anos
- b) De 2 (dois) a 4 (quatro) anos
- c) De 5 (cinco) a 8 (oito) Anos
- d) Mais de 8 (oito) Anos
- 6) Conte um pouco de sua trajetória profissional antes de trabalhar na SEEDUC.

Apresenta-se no Quadro 13 as respostas dos entrevistados nas perguntas de 1 a 5 que contextualizaram a análise feita pelo autor desta pesquisa.

Quadro 13 - Respostas dada pelos Entrevistados nas Perguntas 1 a 5

Questionário	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	E9
Q1	b	a	d	c	b	b	b	b	a
Q2	b	b	c	b	d	c	c	c	b
Q3	b	b	a	b	a	a	a	b	b
Q4	A	a	c	d	c	a	b	d	a
Q5	A	a	a	a	a	a	a	a	a

Fonte: O autor, 2020.

No quadro 14 apresentam-se as respostas da pergunta 6 que tratam da experiência profissional anterior dos entrevistados.

Quadro 14 - Respostas dada pelos Entrevistados na Pergunta 6

Entrevistados	Respostas dos Entrevistados
E1	Atuei como professor substituto das disciplinas Contabilidade e Análise de Custos, Contabilidade Gerencial, Administração Financeira e Matemática Financeira.
E2	Trabalhei com análise e implementação de sistemas de custo empresas privadas de grande porte por cinco anos, atuo como professor de contabilidade gerencial e de custos à dois anos.
E3	Trabalhei como analista de sistemas na REFER e depois como empresária de um restaurante
E4	Trabalhei na área de planos de saúde
E5	Trabalha em empresa de Consultoria.
E6	Nunca havia trabalhado antes, somente estágios.
E7	Iniciei a carreira trabalhando em um escritório de contabilidade, depois ingressei na área de auditoria externa e interna onde trabalhei por 4 anos, quando fiz minha especialização em tributos. Após isso, migrei para o setor público objetivando estabilidade e maior salário
E8	Analista/Desenvolvedora de sistema
E9	Não possuo experiência profissional anterior, apenas estágios em escritório de contabilidade e outras empresas.

Fonte: O autor, 2020.

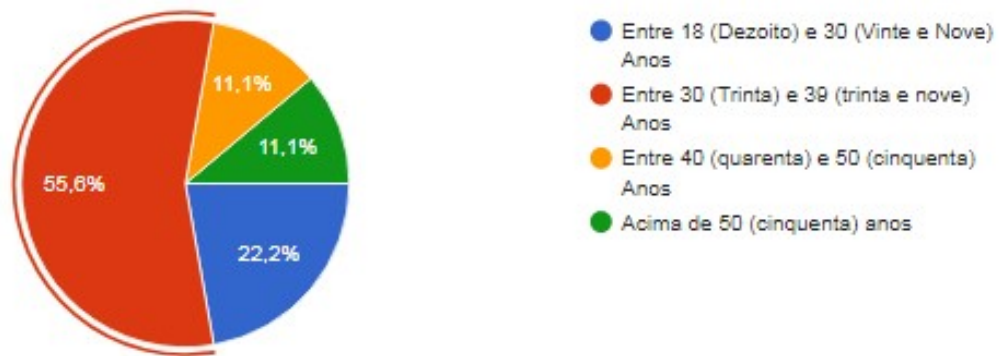
Como essa questão era do tipo aberta, o entrevistado era livre para expressar a sua opinião e detalhar ou não suas experiências anteriores.

Após a apresentação dos Quadros 13 e 14, a análise propriamente dita dos dados relacionados ao Bloco I poderá ser observada na seção 3.2.1, 3.2.2 e 3.2.3.

3.2.1 Faixa Etária e da Formação Acadêmica

Da análise da idade dos participantes da pesquisa, percebeu-se que apenas 22,2% possuem entre 18 e 30 anos de idade e que a faixa etária de 30 a 39 é composta por 55,6% dos respondentes, conforme pode ser observado na Gráfico 1:

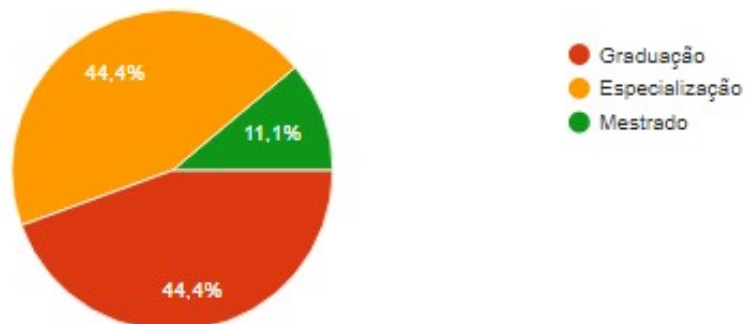
Gráfico 1 - Faixa Etária



Fonte: O autor, 2020.

Quanto à formação acadêmica dos participantes da pesquisa, verificou-se que 100% dos entrevistado possuem nível superior completo e que 55,6% deles possuem nível de Especialização ou Mestrado, ou seja, investiram na carreira através de educação continuada, conforme constatado na Gráfico 2:

Gráfico 2 - Formação Acadêmica



Fonte: O autor, 2020.

Da análise desta categoria constatou que é uma equipe jovem, mas que possui alto grau de instrução. Tal grau irá contribuir para o melhor o desenvolvimento do trabalho conforme observado na pesquisa de Silva (2018) sobre a Influência do Grau de Instrução do Gestor Público no Desempenho Financeiro dos Municípios. Segundo o autor as pessoas com grau de instrução mais alto no setor público tendem a tomar decisões melhores decisões. O autor ainda acrescenta que "a relação entre a capacitação dos gestores públicos e respostas

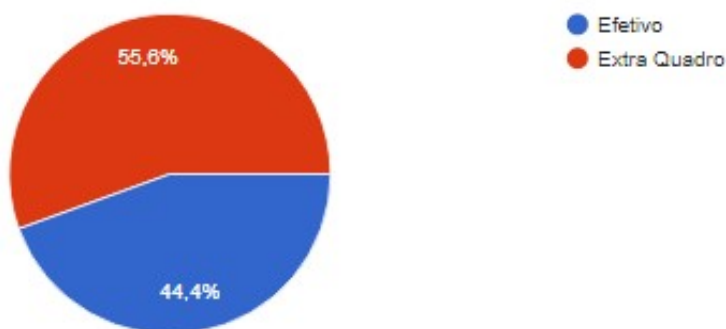
financeiras positivas para os entes públicos incentiva a capacitação destes gestores com o objetivo de obter melhorias nas questões organizacionais e financeiras".

Corroborando Silva, o estudo de Gallina *et al.*(2019), sobre a influência do grau de instrução formal na gestão dos municípios da região sul do Brasil, concluíram que "o grau de educação influencia positivamente o Índice de Desempenho Fiscal (IDF), indicando que em cidades com gestores com maior nível educacional, o desempenho fiscal tende a ser maior".

3.2.2 Formas de Provimento

Da análise da forma de provimento dos cargos, verificou-se na Gráfico 3, que 55,6% dos servidores são extra quadro e 44,4% são efetivos. Tendo em vista o alto percentual deste tipo de servidor atuando junto ao projeto, foi realizada uma pesquisa na literatura para identificar se existiam casos similares ao da pesquisa na área pública.

Gráfico 3 - Formas de Provimento



Fonte: O autor, 2020.

Brasil (2018) realizou um estudo sobre a meritocracia e seleção de servidores para cargos comissionados e verificou que a influência política é o critério mais forte segundo os entrevistados, pois não há regras claras que norteiem o processo de ocupação, nem limites para discricionariedade, caracterizando seu ato como de cunho político.

Corroborando Brasil (2018), Chadid (2016) afirma que a previsão da destinação cargos em comissão de direção, chefia ou assessoramento para servidores extra quadro foi um decisão acertada na Constituição Federal. O autor afirma ainda que "embora o concurso

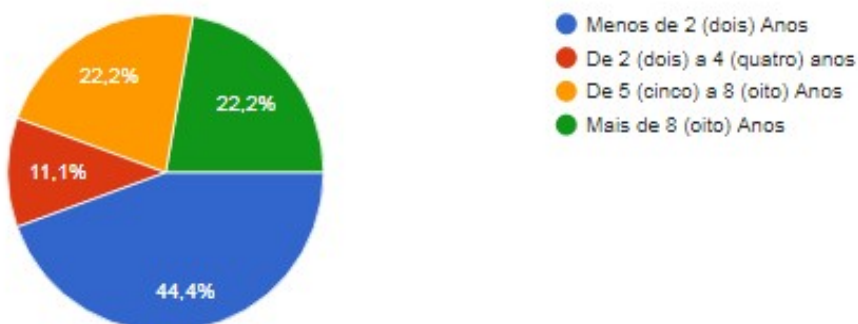
público seja a forma mais justa e democrática para alcançar o serviço público, é necessário que uma pequena parcela da estruturação de pessoal seja destinada aos cargos comissionados, respeitados os critérios pessoais (confiança e lealdade) e técnicos (conhecimento e competência)."

Por fim, Costa (2014) realizou uma pesquisa sobre a percepção dos servidores quanto a efetividade dos servidores efetivos ou comissionados e constatou que esta fato não influenciava em suas atividades laborais com dedicação e zelo profissional.

3.2.3 Tempo de trabalho no órgão e na função atual e a trajetória profissional

Da análise da pesquisa percebe-se que 55,6% dos entrevistados possuem menos de 5 anos nos órgãos e apenas 22,2% possuem mais de 8 anos, o que demonstra uma alta rotatividade de pessoal, o que pode prejudicar o andamento do processo. Tal informação pode ser representada na Gráfico 4.

Gráfico 4 - Tempo de trabalho no órgão



Fonte: O autor, 2020.

Corroborando a afirmação do autor dessa dissertação, verificou-se que 100% dos participantes estão trabalhando a menos de 2 anos na função atual.

Segundo Azevedo et al. (2019), tarefas mais complexas, como as relacionadas aos serviços de contabilidade, deveriam ter a sua rotatividade de pessoal evitada, uma vez que os ganhos de retenção de conhecimento e expertise aumentam a efetividade e eficiência na execução das tarefas.

Corroborando Azevedo et al. (2019), Lima e Silva (2015) afirmam que a rotatividade atinge praticamente todos os setores da entidade pública e seus impactos são percebidos também nos processos de seleção, que no caso da área pública, possuem um custo bastante alto e uma demora na realização das reposições devido as regras para se realizar um concurso público. Para as autoras, a falta e/ou rotatividade de pessoal gera ainda instabilidade e prejuízos na execução das atividades da organização, além de aumento nos gastos com a capacitação dos novos servidores.

Da análise da trajetória profissional dos servidores envolvidos no projeto, verificou-se que apenas o entrevistado 2 possui experiência anterior com implementação de sistemas de custo, o qual transcrevo suas palavras: "Trabalhei com análise e implementação de sistemas de custo em empresas privadas de grande porte por cinco anos, atuo como professor de contabilidade gerencial e de custos" em uma universidade pública à dois anos. Com finalidade preservar a identidade do servidor foi alterado o trecho em que menciona a universidade que leciona.

Ainda na amostra é possível verificar a presença do entrevistado 1 que atuou como professor na área de Contabilidade Gerencial e de Custos. Os demais profissionais da amostra trabalharam nas seguintes áreas: auditoria externa e interna, empresa de consultoria contábil, área de planos de saúde, entrevistados 3 e 8 trabalharam como analistas de sistema e entrevistados 6 e 9 não tiveram experiência profissional anterior.

Vale ressaltar que tanto o entrevistado 1 que atuou na implementação de sistema de custos na iniciativa privada como o entrevistado 2 que foi professor universitário na área de contabilidade de custos são profissionais extra quadro e foram contratados nos últimos 2 anos para trabalhar diretamente com o projeto de custos, o que corrobora com o estudo de Chadid (2016) que entende que a contratação deste tipo de servidor é necessária para administração realizar suas atividades com maior qualidade, respeitados os critérios pessoais de confiança e lealdade e técnicos como conhecimento e competência.

3.3 Percepção do entrevistado sobre a implementação de Custos na SEEDUC

O bloco II da pesquisa tem como objetivo identificar a percepção dos servidores envolvidos no projeto quanto ao andamento das demandas, principais problemas, possíveis

soluções, como também entender um pouco do seu dia a dia, se seu trabalho é motivador, verificar se há apoio e comprometimento da administração no desenvolvimento das etapas.

A partir dessas premissas o questionário buscou identificar: se o servidor gosta do seu trabalho e qual sua rotina diária, se existe cobrança desproporcional nas suas tarefas, se recebeu algum treinamento para execução do trabalho, se conhece o método de custeio ABC e quais os problemas e soluções em sua opinião que melhorariam o andamento do processo.

A seguir serão apresentadas as perguntas direcionadas aos entrevistados referente ao Bloco II e os Quadros 15 a 19 com as respostas dadas por eles:

Perguntas do Bloco II

- 7) Você gosta do trabalho que faz?
 - a) Sim
 - b) Não
 - c) Às Vezes
- 8) Como é sua rotina de trabalho?
- 9) Na execução das tarefas, você entende que há cobrança desproporcional?
 - a) Sim
 - b) Não
 - c) Às Vezes
- 10) Você conhece o método de custeio baseado em atividades (ABC)?
 - a) Sim. Inclusive já havia trabalhado ele outras vezes
 - b) Já havia ouvido falar, mas nunca havia trabalhado com ele
 - c) Não
- 11) Você recebeu treinamento para trabalhar com o Custeio ABC?
 - a) Sim
 - b) Não
 - c) Não lembro
- 12) Você sabe estimar quantas pessoas estão envolvidas no trabalho de custos entre a SEEDUC e na SEFAZ?
 - a) De 3 (três) a 5 (cinco) Pessoas
 - b) De 6 (seis) a 10 (dez) Pessoas
 - c) De 11 (onze) a 20 (vinte) Pessoas
 - d) De 21 (vinte um) a 30 (trinta) Pessoas
 - e) Não sei informar

- 13) Como está sendo a implementação do Custeio ABC na SEEDUC?
- 14) Quais os principais problemas identificados durante esse processo de implementação?
- 15) Quais possíveis soluções que você indicaria para os problemas identificados no processo de implementação?
- 16) Assinale a frase que melhor retrata o processo de adoção do ABC.
- O não acompanhamento dos custos acarreta punições.
 - O acompanhamento dos custos traz benefícios e recompensas.
 - Acompanhamos os custos porque todos os órgãos públicos do RJ têm que fazê-lo.
 - Acompanhamos os custos porque acreditamos no seu processo e resultados.
 - Outros motivos

Apresenta-se no Quadro 15 as respostas dos entrevistados nas perguntas de 7, 9, 10, 11, 12 e 16 que contextualizaram a análise feita pelo autor desta pesquisa.

Quadro 15 - Respostas dada pelos Entrevistados nas Perguntas 7, 9, 10, 11, 12 e 16.

Questionário	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	E9
Q7	a	a	a	c	a	a	a	a	a
Q9	c	c	c	c	a	a	c	c	a
Q10	a	a	b	b	a	b	b	c	b
Q11	b	b	b	b	a	b	b	b	b
Q12	a	c	c	d	b	b	b	e	b
Q16	b	d	d	d	d	d	c	e	d

Fonte: O autor, 2020.

A pergunta 8 era do tipo aberta, os entrevistados eram livres para opinar sobre o questionamento e buscava saber a rotina de trabalho dos entrevistados, as respostas são apresentadas no Quadro 16.

Quadro 16 - Respostas dada pelos Entrevistados na Pergunta 8 (continua)

Entrevistados	Respostas dos Entrevistados
E1	Atualmente, minhas tarefas diárias dividem-se entre os esforços para análise e sugestão dos controles de custos do Estado e no auxílio na elaboração de normativos técnicos de caráter geral (isto é, que não tratem necessariamente de custeio).
E2	Jornada de 40 horas semanais divididas em análise e planejamento voltados a desenvolvimento de controle de custos a ser aplicado em todo o Estado do Rio de Janeiro.
E3	Muito intensa com bons desafios.
E4	O entrevistado não respondeu esta pergunta.

Quadro 16 - Respostas dada pelos Entrevistados na Pergunta 8 (conclusão)

E5	O entrevistado não respondeu esta pergunta.
E6	O entrevistado não respondeu esta pergunta.
E7	Olha... Geralmente eu chego, verifico meus emails e pendências e trato de resolvê-las assim que chego pois na parte da tarde sempre surgem demandas dos diretores que querem tudo pra ontem. Aqui temos tarefas com prazos para cumprir como todo trabalho, mas nada que se compare a pressão da iniciativa privada. As vezes é necessário sair após o horário, principalmente quando surgem essas missões "emergenciais".
E8	Bastante corrida. Administrando o tempo entre a Coordenação e o desenvolvimento dos sistemas.
E9	Faço cobrança dos dados aos gestores e consolido nas planilhas de Excel referente às diversas unidades escolares da SEEDUC.

Fonte: O autor, 2020.

A pergunta 13 era do tipo aberta, os entrevistados eram livres para opinar sobre o questionamento e buscava saber como estava sendo feito a implantação do Custeio ABC na SEEDUC, as respostas foram apresentadas no Quadro 17.

Quadro 17 - Respostas dada pelos Entrevistados na Pergunta 13

Entrevistados	Resposta dos Entrevistados
E1	Excelente. A SEEDUC já possuía excelentes controles dos custos. Foram sugeridos ajustes quanto à metodologia a fim de adequar ao custeio ABC.
E2	O processo de implementação esbarra na falta de um mapeamento mais aprofundado dos gastos da SEEDUC bem como a falta de ferramentas que os auxiliem, contudo, a mesma possui uma cultura interna de controle que contribui de forma ímpar para implantação do processo
E3	Lento
E4	Encontra dificuldades
E5	Está na fase inicial de implementação.
E6	Bem difícil, está lento e não tem progredido muito.
E7	Olha.. Eu não sei como esta sendo implementado em outras secretarias e até como foi em outros estados, mas posso garantir que na SEEDUC é bem complicado. Percebo também que não há interesse da administração em investir nessa implementação pq afinal de contas temos que fazer tudo por planilhas, não investem em um sistema que dê mais fidedignidade a informação. Na planilha estamos muito suscetíveis a erros e ninguém parece se importar muito se tiver alguma coisa errada.
E8	Não tenho conhecimento.
E9	Não posso todas as informações, mas percebo que está bastante lenta por causa da falta de um sistema para integração e melhor análise das informações.

Fonte: O Autor, 2020.

A pergunta 14 era do tipo aberta, os entrevistados eram livres para opinar sobre o questionamento e buscou saber quais são os problemas enfrentados pelos entrevistados e suas respostas podem ser observadas no Quadro 18.

Quadro 18 - Respostas dada pelos Entrevistados na Pergunta 14

Entrevistados	Resposta dos Entrevistados
E1	Problemas típicos do setor público. Existe uma cultura de negligência com certas informações contábeis que não geram punição pela não divulgação. Os principais problemas encontrados diziam respeito à falta de controle ou qualquer registro contábil das depreciações, baixas dos estoques e baixa dos ativos de adiantamentos. A alocação dos servidores da secretaria também não era conhecida de forma precisa, o que teve que ser contornado com o uso do custo de MOD regional.
E2	Falta de um sistema integrado de controle de custos, o que acarreta trabalhos extras, um segundo problema é de conhecimento específico e treinamento na equipe que trabalha diretamente no processo.
E3	Organização das áreas para enviar as informações
E4	Levantamento das informações realizado por preenchimento de planilhas mudança de cultura dos servidores
E5	Mapeamento das contas e obtenção das informações.
E6	Não há um sistema adequado para controlarmos os custos que é feito por meio de planilha de Excel, os sistemas do Estado que poderiam dar suporte não possuem integração entre si. Há falta de pessoal e de treinamento na equipe.
E7	Mencionei muita coisa na questão anterior e posso acrescentar ainda que pelo menos aqui na SEEDUC, não temos a visão do todo: Pro que o trabalho está servindo, o que é feito com os dados que estamos imputando e controlando nas planilhas. Então, como eu disse, muitas vezes não percebo utilidade no trabalho que realizo e as vezes até prefiro focar nas outras tarefas q tenho.
E8	Não Tenho Conhecimento
E9	Falta de sistema, de pessoal, de comprometimento dos responsáveis por fornecer os dados e de treinamento para as equipes que atuam com custo.

Fonte: O Autor, 2020.

A pergunta 15 era do tipo aberta, os entrevistados eram livres para opinar sobre o questionamento e buscou saber na opinião dos entrevistados quanto à sugestão para solução dos problemas enfrentados na SEEDUC. As respostas podem ser observadas no Quadro 19.

Quadro 19 - Respostas dada pelos Entrevistados na Pergunta 15

Entrevistados	Resposta dos Entrevistados
E1	Um sistema totalmente integrado facilitaria o trabalho dos contadores das UGs. Um sistema integrado de RH, patrimônio e Siafe-Rio. No entanto, ressalta-se que a competência do controle das informações é do órgão ou secretaria responsável. A falta de sistema integrado não é excusa para o não cumprimento das normas contábeis vigentes, que servem de insumos para as análises de custos. É imperativo a criação de instrumentos normativos que obriguem a apuração e divulgação de informações mesmo quando não haja impacto orçamentário, bem como preveja punições.
E2	Implementação de sistema de controle de custos, integrado aos sistemas já utilizados e o treinamento contínuo de toda equipe envolvida no processo.
E3	Institucionalização do processo de envio de informações
E4	utilização de um sistema informatizado para realizar o levantamento das informações
E5	Desenvolvimento de sistemas.
E6	Aquisição ou desenvolvimento de um sistema. treinamento em Contabilidade, principalmente na área de Custos (são poucos Contadores no projeto).
E7	Olha eu acredito que o engajamento da alta administração nesse projeto faria a diferença. Não tenho a percepção de que eles notam a importância desse trabalho, oq acaba desestimulando tb. Com esse engajamento poderia haver investimento em um sistema, possibilidade de maiores controles para termos mais certeza dos valores apresentados e também a contratação de profissionais com experiência de mercado.
E8	Não tenho conhecimento
E9	Cursos de Power BI para melhorar a análise das planilhas de excel que possuímos, contratação de empresa de consultoria para tirar dúvidas, networking com outros órgãos que tenham feito a implementação e aquisição de um sistema de custos para melhor controle e facilitar a troca de informações entre os setores envolvidos.

Fonte: O Autor, 2020.

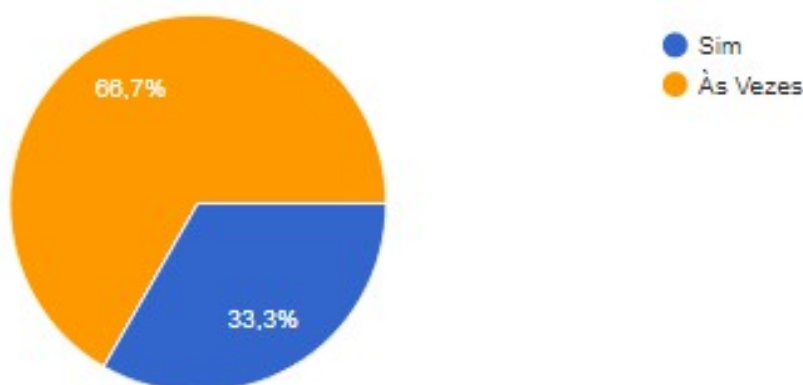
Após a apresentação dos Quadros 15 a 19, a análise propriamente dita dos dados relacionados ao Bloco II poderá ser observada na seção 3.3.1 e 3.3.2.

3.3.1 Ambiente de trabalho

Esta categoria buscou consolidar as informações prestadas pelos participantes da pesquisa a respeito de suas rotinas diárias, o gosto pelo trabalho, treinamento e a existência de cobranças desproporcionais da administração.

Com relação ao gosto pelo trabalho, apenas o entrevistado 4 informou que as vezes gosta e as vezes não gosta, todos os demais responderam que gostam do seu trabalho, quanto à cobrança desproporcional todos os entrevistados entenderam que em certos momentos há uma cobrança desproporcional, destes 33,3% entenderam que há cobrança desproporcional de forma regular, conforme observa-se na Gráfico 5:

Gráfico 5 - Gosto pelo trabalho que exerce



Fonte: O autor, 2020.

Por fim quanto à rotina de trabalho, os entrevistados 3 e 8 relataram que por ser uma demanda nova de trabalho seus dias são bastante intensos e corridos, porém são gratificantes pelos bons desafios que surgem no dia a dia. Há relatos também dos participantes 1, 7 e 8 que acumulam função e acabam não conseguindo ter 100% de sua atenção focada na área de custos, sendo interessante para pesquisa trazer os seus relatos.

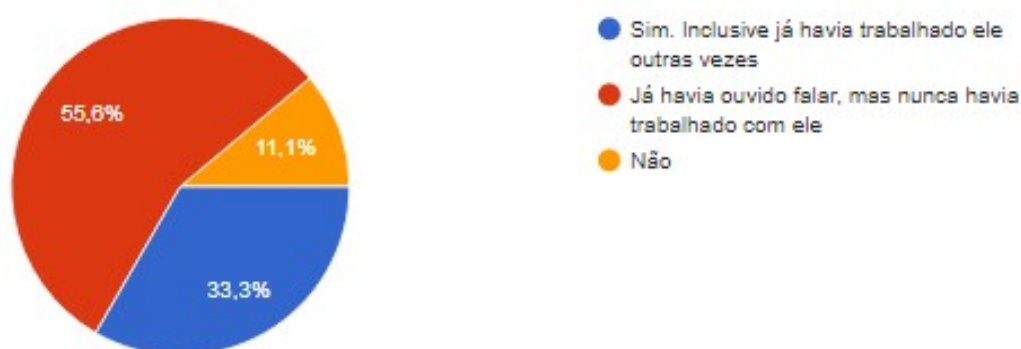
O entrevistado 1 informou que as "tarefas diárias dividem-se entre os esforços para análise e sugestão dos controles de custos do Estado e no auxílio na elaboração de normativos técnicos de caráter geral (isto é, que não tratem necessariamente de custeio ABC)". Já o entrevistado 8 afirmou que se divide na coordenação do projeto e no desenvolvimentos de sistemas, quando perguntado sobre sua rotina respondeu: "Bastante corrida. Administrando o tempo entre a Coordenação e o desenvolvimento dos sistemas."

Por fim, o entrevistado 7 também trouxe um pouco de sua experiência diária e que transcrevemos a seguir:

Geralmente eu chego, verifico meus emails e pendências e trato de resolvê-las assim que chego, pois na parte da tarde sempre surgem demandas dos diretores que querem tudo pra ontem. Aqui temos tarefas com prazos para cumprir como todo trabalho, mas nada que se compare a pressão da iniciativa privada. As vezes é necessário sair após o horário, principalmente quando surgem essas missões "emergenciais". As vezes me ligam a noite ou até bem cedo pela manhã. Esse é um ponto negativo pois fica difícil se desligar do trabalho.

Os dados sugerem que o ambiente de trabalho também é influenciado pelo conhecimento prévio e por eventuais treinamentos concedidos aos servidores. Nesse contexto analisou-se a experiência profissional anterior dos respondentes e verificou-se que 88,9% dos respondentes já tinha ouvido falar do método de custeio ABC, porém destes 33,3% já haviam trabalhado com o método na iniciativa privada, conforme pode ser observado abaixo:

Gráfico 6 - Conhecimento do método de custeio ABC



Fonte: O autor, 2020.

Aliado aos resultados, foi verificado se os respondentes da pesquisa haviam recebido algum tipo de treinamento que os capacitavam para as atividades desempenhadas. Contudo um único servidor alegou ter recebido treinamento para exercício de sua função atual.

Ressalta-se que este fato pode ensejar uma desmotivação geral do grupo, pois os servidores estão recebendo novas atribuições e atividades, porém não estão recebendo uma capacitação adequada para o seu exercício. Rodrigues e Carvalho (2020) afirmam que "a necessidade e obtenção de servidores com boas formações, capacitações e motivados é essencial para os órgãos, pois, existe uma grande cobrança em relação à eficiência dos mesmos para uma sociedade que está cada vez mais consciente sobre o papel do Estado". Os autores acrescentam em sua pesquisa que a maioria dos problemas se relacionam com o desempenho na execução de tarefas e está diretamente relacionada com a falta de reconhecimento do trabalho, de informações, de capacitação e de diálogos entre o servidor e a alta administração.

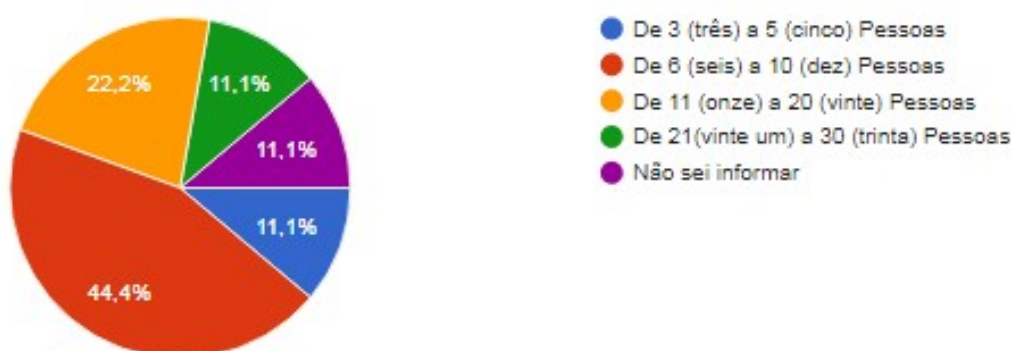
Corroborando Rodrigues e Carvalho (2020), Martinez (2018) realizou uma pesquisa sobre percepção dos funcionários públicos de um determinado órgão e conclui que a influência positiva no ambiente de trabalho melhora a produtividade e a qualidade do trabalho, facilita o aprendizado dos servidores e o sucesso geral da entidade.

Ratificando o entendimento dos demais autores, a pesquisa de Oliveira (2018) demonstra que os servidores públicos julgam que motivação gera satisfação, sendo esse um dos aspectos mais importantes para um clima organizacional agradável e que a redução do nível da satisfação, gera redução na produtividade e na qualidade do ambiente de trabalho.

3.3.2 A implementação: quantitativo de pessoas envolvidas, status atual, problemas enfrentados e possíveis soluções

A pesquisa buscou identificar o quantitativo de pessoas que estão envolvidas no projeto, chegando aos resultados apresentados na Gráfico 7:

Gráfico 7 - Quantitativo de servidores envolvido no projeto



Fonte: O autor, 2020.

Analisando os resultados, observa-se que os entrevistados 5, 6, 7 e 9 da pesquisa informaram que o efetivo envolvido no projeto são de 6 a 10 pessoas, os entrevistados 2 e 3 informaram que tinham entre 11 e 20 pessoas envolvidas e os outros 3 entrevistados deram resposta diferentes, entrevistado 8 não soube informar, entrevistado 4 disse entre 21 e 30 pessoas no projeto e, por fim, o entrevistado 1 acredita que sejam entre 3 a 5 pessoas no projeto.

Com base nestas respostas, verifica-se que há uma certa dificuldade em identificar o quantitativo de servidores envolvidos no projeto até mesmo pelas equipes que estão a frente, porém como a pesquisa recebeu 9 respostas, pode-se afirmar que o projeto tenha no mínimo 9 pessoas.

Para uma melhor compreensão do andamento do processo de implementação do custeio ABC na SEEDUC foram perguntados aos entrevistados sobre como estava sendo a implementação, quais seriam os principais problemas enfrentados e quais as possíveis soluções para os problemas enfrentados.

Quanto ao status atual da implementação, a resposta geral dos participantes foi que o processo se encontra bastante lento e que não tem progredido muito devido a dificuldade em tratar os dados sem um sistema adequado. Outros respondentes entenderam que apesar de ainda se encontrar numa fase inicial, a cultura interna de controle de custos já ajuda nas análises preliminares, mas falta o *know how* do método de custeio ABC e que os servidores da SEFAZ estão contribuindo diretamente nesta parte, conforme trecho do entrevistado 1: "A SEEDUC já possuía excelentes controles dos custos. Foram sugeridos ajustes quanto à metodologia a fim de adequar ao custeio ABC pelos servidores da SEFAZ". Sendo assim, como pontos positivos na implementação foram destacados além da cultura interna de controle, "a boa vontade dos profissionais envolvidos".

Cabe ressaltar ainda que os dados indicam uma grande divergência de percepção entre os participantes quanto ao andamento da implementação, uma vez que dos nove entrevistados: a) entrevistados 8 e 9 informaram não ter conhecimento sobre a implementação do método de custeio ABC; b) entrevistados 3, 4, 5, 6 e 7 responderam que o progresso está lento, com dificuldade e/ou não progrediu muito desde o início; e c) entrevistado 1 e 2 afirmam que há progresso e que está sendo excelente ou indo muito bem. Nesse contexto, destaca-se as seguintes afirmações: entrevistado 9 "não possuo todas as informações", entrevistado 7 - "me parece um trabalho que não sai do papel", em contraposição às seguintes declarações: entrevistado 1 - "o processo está excelente" entrevistado 2: "a cultura interna contribui de forma ímpar para a implantação".

Os dados sugerem, portanto, que, de acordo com a percepção da maioria dos entrevistados, a implementação do processo de custeio ABC na SEEDUC está na fase inicial e que encontra dificuldades de progredir.

Os principais problemas apontados pelos respondentes da pesquisa foram a falta de um sistema de custos, dificuldade em obtenção de informação e o seu controle apenas por meio de planilhas de Excel, falta de cumprimento de prazo e de organização das áreas responsáveis pelo envio das informações, falta de treinamento das equipes e não menos importante a falta de pessoal também.

Destacam-se ainda alguns trechos relatados pelos entrevistados: entrevistado 1- "existe uma cultura de negligência com certas informações contábeis", entrevistado 1 - "há falta

registro contábil das depreciações, baixas dos estoques e baixa dos ativos de adiantamentos", entrevistado 4 " levantamento das informações realizado por preenchimento de planilhas mudança de cultura dos servidores", entrevistado 2 - "falta de um sistema acarreta em trabalhos extras", entrevistado 7 - "muitas vezes não percebo a utilidade no trabalho que realizo".

Percebe-se através dos relatos dos participantes que o processo de implementação tem enfrentado muitos problemas sérios que deverão ser superados pela Administração para que o controle de custo e geração de informação sejam efetivos, e gerem relatórios completos, confiáveis e livre de erros materiais para a população e para os gestores que irão tomar as decisões.

Quanto possíveis soluções apontadas pelos participantes estão a aquisição ou desenvolvimento de um sistema que integre as informações do Sistema de RH do Estado (SIGRH), com a do sistema de Patrimônio, como também ao Sistema de Finanças do Estado (SIAFERIO); treinamento contínuo para a equipe que atua diretamente no tratamento dos dados; criação de normativos que obriguem a apuração e divulgação dos dados pelos gestores, contratação de novos servidores e networking com os órgãos de outros estados ou da união que controlem custo ou que estejam em um nível mais avançado para fins de troca de experiências.

Ressalta-se ainda alguns trechos sugestões para resolver o problema ou reduzi-lo como: entrevistado 9 - "fornecimento de Cursos de Power BI para melhorar a análise das planilhas de Excel com informação dos dados", entrevistado 6 - "treinamento em Contabilidade, principalmente na área de Custos", entrevistado 3 - "institucionalização do processo de envio de informações" e entrevistado 7 - "contratação de profissionais com experiência de mercado".

Corroborando os resultados da pesquisa, Rossi et al. (2016) indicam diversos motivos para as dificuldades enfrentadas durante a implementação de novas normas ou procedimento relacionados a contabilidade de custos, como: a) falta de investimentos em tecnologia da informação e de comunicações; b) capacitação de servidores públicos; c) os custos elevados relacionados com a identificação e avaliação dos ativos; e d) altos custos com consultorias e assessoria.

Os resultados também se identificam com o estudo de Roberts e Silvester (1996) que perceberam que as dificuldades técnicas eram barreiras à implementação de um sistema de custo. Aliado a isso verificou-se também que as pesquisas de Shields (1995) e Anderson (1995) são congruente com os problemas enfrentados na SEEDUC, para os autores, a

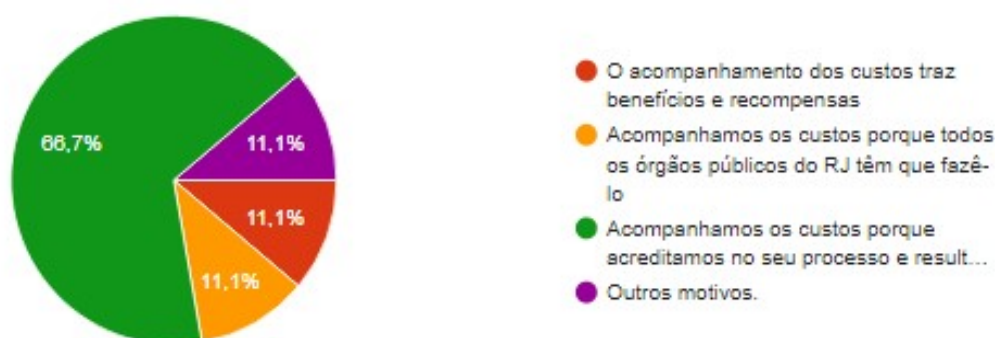
qualidade de um treinamento para implementação e a compatibilidade com os sistemas existentes eram grandes obstáculos à implementação bem-sucedida dos sistemas ABC.

Da mesma forma Kaplan (1998) aponta, em sua pesquisa, falhas semelhantes ao que está ocorrendo na SEEDUC como a falta de conhecimento das equipes, resistência pessoal para envio das informações e a mudança na cultura organizacional.

Pedelhes (2016) em sua pesquisa sobre os desafios da implementação de um método de custo na administração pública, corroborou os achados de Kaplan (1998) e Anderson (1995) no que se refere as dificuldade da adequação metodológica na administração pública devido as complexidades das atividades governamentais e que isto está associado a falta de profissionais capacitados, ausência de uma cultura de gestão voltada para o uso da informação de custos.

Finalizando o bloco II foram feitas 4 afirmações aos entrevistados que deveriam julgar a frase que melhor retratava a adoção do ABC pela SEEDUC, obtendo os resultados apontados na Gráfico 8.

Gráfico 8 - Retrata a adoção do custo



Fonte: O autor, 2020.

Conforme pode ser observado na Gráfico 8, a frase que representa o entendimento da equipe é: "Acompanhamos os custos porque acreditamos no seu processo e resultados" com 66,7%, resposta dada pelos entrevistados 2, 3, 4, 5, 6 e 9, tal fato indica que equipe se encontra comprometida em atingir os resultados e que confia no ABC como método de apuração de custo para SEEDUC.

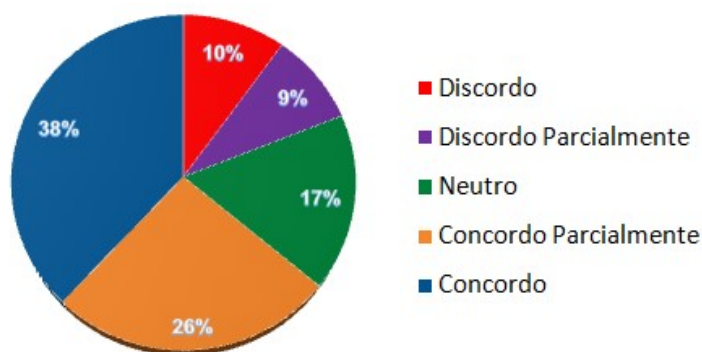
3.4 Influência da Teoria Institucional na implementação do ABC

Neste bloco da pesquisa foram apresentadas 19 afirmativas aos participantes, os quais deveriam julgar se concordavam integralmente ou parcialmente, se discordam totalmente ou parcialmente ou se eram neutros, ou seja não possuíam opinião formada para aquele determinado assunto.

Os dados produzidos pelo questionário estão apresentados e analisados conforme Escala de Likert de cinco pontos.

Verificou-se dentre todas as assertivas o percentual de discordo ou concordo conforme a Escala Likert e verificou-se que 64% das respostas dos entrevistados foram concordando com as afirmativas da pesquisas e 19% discordando, como poderá ser observado na Gráfico 9.

Gráfico 9 - Percentual de Concordâncias e Discordâncias



Fonte: O autor, 2020.

Foi calculado o nível de aceitação de cada afirmativa para a organização como um todo, conforme quadro 8. Após isso foi apurado o Ranking Médio (RM) por afirmativa, o qual foi obtido pela média da pontuação das respostas dadas por cada participante da pesquisa, tendo por base a Escala de Likert, quadro 7.

Sobre este aspecto, se o RM está mais próximo do número 5, há um nível alto de concordância entre os respondentes; em contrapartida, quando o RM estiver mais próximo do número 1, haverá um nível baixo de concordância dos respondentes com a afirmativa, ou seja, alto nível de discordância.

Esta categoria é composta pela análise de cada uma das estratégias apresentadas no Quadro 6 desta pesquisa, bem como objetiva avaliar a concordância ou discordância dos

membros da equipe envolvidos à cada uma delas, bem como também suas suscetibilidades às táticas que compõem cada uma dessas estratégias, conforme estudo de Oliver (1991).

3.4.1 Aquiescência

A aquiescência, também chamada também de conformidade, é uma estratégia institucional que pode ser dividida em hábito (seguir as normas invisíveis), imitação (reprodução de outros modelos institucionais) ou condescendência (obedecer e aceitar regras).

Para avaliar essa estratégia foram utilizadas as afirmativas que se caracterizam como positivas, isto é, para as quais esperava-se maior concordância dos entrevistados, elevando assim a pontuação média geral. Isso porque à opção "Concordo" foi atribuída a maior pontuação (5 pontos), de acordo com a escala de Likert apresentada na metodologia desta pesquisa.

A síntese das respostas pode ser conferida na Tabela 4.

Tabela 4 – Aquiescência

Questões	Entrevistados									Total	RM
	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	E9		
Q1	3	3	3	3	5	5	4	4	4	34	3,78
Q2	3	3	3	1	2	5	4	4	4	29	3,22
Q3	5	5	5	5	5	5	4	2	2	38	4,22
Q4	5	5	5	3	3	1	4	4	4	34	3,78

Fonte: O autor, 2020.

As assertivas que objetivavam avaliar estas estratégias são as de numeração 1 a 4, as quais são apresentadas a seguir:

Afirmativa 1: O ABC será adotado na SEEDUC, pois é o método de custeio que deve ser utilizado.

Afirmativa 2: Aceito o ABC, pois é o método mais utilizado em outros órgãos públicos.

Afirmativa 3: Procuero sempre utilizar as melhores práticas, logo aceito o ABC, julgo que é um sistema que trará benefícios a SEEDUC.

Afirmativa 4: As mudanças trazidas pelo ABC são consistentes com os objetivos da SEEDUC.

Na análise das respostas obtidas, verifica-se que a pontuação total das assertivas 1, 3 e 4 enquadram-se como “Concordo Parcialmente” de acordo com o nível de aceitação estabelecido e demonstrado no Quadro 8, uma vez que tais valores enquadram-se dentro do intervalo de 31 a 38.

A assertiva 3, por sua vez, atingiu como pontuação geral o montante de 29, enquadrando-se dentro do intervalo de 23 a 30 o qual define que os respondentes tiveram uma posição “Neutra” quanto ao questionado, quando observada essa pontuação e o RM alcançado.

Em uma análise mais atenta à primeira assertiva, a qual atingiu 34 pontos dos 45 possíveis e que evidencia concordância parcial dos entrevistados com o quesito, cabe ressaltar que apenas 2 respondentes concordaram plenamente com a afirmativa, ao passo que a maioria, em número de 4, foram neutros: nem concordaram nem discordaram da assertiva. Isso indica que a maioria dos envolvidos no processo de implementação do custeio ABC na SEEDUC não demonstram concordância plena com o método.

Sob o prisma da teoria institucional, nessa assertiva analisou-se a tática do Hábito. A partir do RM obtido verifica-se que o ABC é utilizado pelos servidores que seguem normas e orientações que são dadas como certas, ou seja, as maiorias dos respondentes apesar de não concordarem plenamente com o método de custeio escolhido continuam trabalhando na implementação do mesmo, indicando que o hábito influencia na adoção do método, uma vez que este trabalho já está sendo desenvolvido e assim permanece, apesar da dúvida sobre este ser o método que deve ser utilizado apresentada pelos respondentes de 1 a 4.

A respeito da assertiva 2, a qual avalia a tática de Imitação, alcançou-se a menor pontuação neste bloco, a qual corresponde na média, à neutralidade. Ressalta-se que essa média foi obtida mesmo após alguns entrevistados marcarem respostas de extrema concordância ou discordância. São eles: entrevistado 4, o qual discordou plenamente da afirmativa e o entrevistado 6, o qual concordou totalmente com a assertiva. Observa-se, portanto, que os extremos se compensaram, mantendo a média de pontuação desta questão, obtida pela neutralidade das demais respostas.

Em uma análise mais aprofundada sobre os entrevistados 4 e 6 verificou-se nas respostas às questões abertas, o entrevistado 4 relatou não ter experiência anterior na área de custos bem como não ter conhecimento prévio ao método ABC. Por sua vez, o entrevistado 6 possui vasta experiência anterior na área de custeio. Dessa forma, avaliando a tática da Imitação presente na Teoria Institucional e relacionando as respostas de ambos os entrevistados (às questões abertas e às questões fechadas), os dados indicam que, para os profissionais com mais conhecimento na área, o custeio ABC é aceito por estar sendo replicado/imitado de órgãos públicos.

Reforça-se ainda essa conclusão quando avaliada a experiência anterior dos demais entrevistados: notou-se que os entrevistados de 1 a 3 os quais se mantiveram neutros com relação à essa afirmativa possuíam experiência anterior somente na área privada. Por sua vez, os respondentes de 7 a 9 os quais concordaram com a afirmativa possuem experiência anterior no âmbito público. Dessa forma, os dados indicam que o ABC é aceito pela parte mais experiente da equipe pois foi o mesmo método utilizado por outros órgãos do setor público.

Com relação às assertivas 3 e 4 as quais objetivavam avaliar a condescendência, ou seja, a obediência e a aceitação às regras, verificou-se que, em geral, os respondentes mantiveram seus posicionamentos entre as duas afirmativas as quais pretendiam analisar questões similares e que, portanto, são obedientes e aceitam as regras à eles impostas. Entretanto, verificou-se grande mudança de percepção entre as referidas assertivas nos entrevistados 6, 8 e 9.

O entrevistado 6, em resposta a assertiva 3 concordou plenamente e, portanto, entende que a implementação do ABC traz benefícios à SEEDUC. Não obstante, o mesmo respondente entende que os resultados a serem alcançados com o método não são consistentes com o objetivo da SEEDUC. Esse entrevistado, em resposta a outras perguntas, mostrou-se insatisfeito com o posicionamento da Administração sobre a implementação e por mais de uma vez mencionou que a gerência não parecia estar engajada com o processo, uma vez que, não fornecia treinamentos e um sistema de controle adequados. Esta percepção indica que, para este entrevistado, não é objetivo primordial da SEEDUC a implementação de tal método, ou mesmo de um controle de custos. Tal percepção é externalizada pela discordância à assertiva de que as mudanças oriundas do método vão ao encontro dos objetivos da SEEDUC.

Os entrevistados 8 e 9, por sua vez, discordaram da afirmativa 3 e concordaram com a afirmativa 4. Essas percepções indicam que, para esses entrevistados, a implementação do ABC não necessariamente trará benefícios a SEEDUC mas que, por outro lado, as mudanças trazidas pelo método são consistentes com o objetivo do órgão. Na análise das demais

respostas concedidas por estes respondentes, não foram identificados em seus discursos possíveis explicações para tal discrepância. Ressalta-se ainda, que os mesmos responderam positivamente, ou seja, concordando com todas as demais assertivas da estratégia Aquiescência. Dessa forma, infere-se que, possivelmente os entrevistados não entenderam a pergunta número 3 (a única que eles discordaram) ou que, talvez, estivessem desatentos no momento da marcação desta resposta.

Dessa forma, as respostas dadas pelos entrevistados 8 e 9 à questão 3 devem ser consideradas como *outliers* e provavelmente não refletem a real percepção desses participantes.

Assim sendo, conclui-se que com relação à tática condescendência, os resultados indicam que os participantes, em geral, obedecem e aceitam as regras pela Administração para a implementação do método de custeio ABC.

3.4.2 Compromisso

O compromisso é uma estratégia institucional que pode ser dividida em três táticas: Equilíbrio (equilibrar as expectativas do público), Pacificar (harmonizar os elementos institucionais) ou uma barganhar (negociar com grupos de interesses institucionais).

Para essa estratégia foram utilizadas afirmativas mistas: a assertiva 5 é considerada positiva (RM tendente a 5); a 6, por sua vez, é considerada neutra (não esperava-se que as respostas se agrupassem nas extremidades) e afirmativa 7 é negativa (RM tendente a 1). A síntese das respostas poderá ser conferidas na Tabela 5.

Tabela 5 - Compromisso

Questões	Entrevistados									Total	RM
	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	E9		
Q5	5	5	5	5	4	4	3	3	2	36	4,00
Q6	3	3	3	3	1	1	1	1	2	18	2,00
Q7	1	1	1	1	2	3	4	5	5	23	2,56

Fonte: O autor, 2020.

Afirmativa 5 - Explico aos envolvidos e interessados as minhas eventuais ressalvas quanto ao ABC.

Afirmativa 6 - O ABC é propagado naturalmente ou de forma voluntária devido ao seu conteúdo.

Afirmativa 7 - Faço somente o necessário para satisfazer as necessidades formais de apuração do custo pelo ABC.

A partir da análise das respostas expostas na Tabela 5, verifica-se que o RM da assertivas 5 e 7, relacionadas à estratégia Compromisso, encontram-se de acordo com o esperado, uma vez que, como já mencionado, tais afirmativas são de caráter positivo e negativo respectivamente, portanto, esperava-se concordância e discordância dos respondentes para cada uma delas. Entretanto a assertiva 6 que esperava-se ser uma tendente a neutra, foi considerada pelos entrevistados como negativa e gerou um RM de 2,00, contrariando as expectativas deste pesquisador.

Com relação ao nível de aceitação, a afirmativa 5 atingiu 36 pontos de 45 possíveis. Esse resultado indica que os entrevistados concordam parcialmente com o quesito apresentado. Cabe ressaltar que seis dos nove respondentes concordaram com a afirmativa sendo quatro totalmente e dois parcialmente. Com isso a média de todas respostas ficou com nota 4, esse fato indica que a equipe possui um alto compromisso com o trabalho e que procurar expressar suas opiniões e ressalvas necessárias para contribuem com a melhoria na implementação do método.

Já as afirmativas 6 e 7 tiveram pontuação geral de 18 e 23 pontos respectivamente, o que indica que os entrevistados discordaram parcialmente das assertivas. Nota-se que quatro dos nove respondentes informaram que discordam integralmente de ambas assertivas. Quanto à assertiva 6 observa-se que há uma resistência e dificuldade na propagação do ABC na entidade, o RM atingiu a nota 2 e indica que há uma necessidade de se esclarecer a importância e benefícios da utilização do método de custeio ABC, como também uma capacitação para que os servidores possam trabalhar com segurança em tal matéria e assim disseminá-la internamente. Na assertiva 7 verifica-se o indício de uma equipe bem proativa que está disposta ajudar e se comprometer com a causa, o RM atingiu 2,56. Cabe ressaltar que dentro da equipe possuem dois servidores que provavelmente não estão confortáveis ou satisfeitos com o trabalho, pois atribuíram a nota máxima "5" concordando assim com a assertiva, afirmando que fazem somente o mínimo.

Para um melhor entendimento do motivo da atribuição da concordância pela dos dois entrevistados, foram analisadas as respostas individuais dois entrevistados para tentar compreender o motivo de concordarem com a assertiva e verificou-se que ambos os servidores acumulavam funções e atribuições em seus órgãos, o que os sobrecarregava e

muito provavelmente não conseguem fazer nenhum dos dois trabalhos com a qualidade e dedicação esperada.

Sob o prisma da teoria institucional analisou-se nas assertivas 5, 6 e 7 as táticas do equilíbrio, da pacificação e da barganha com base no RM calculado nas afirmativas. Dessa análise, foi possível inferir que a equipe procura atender aos pedidos dos gestores e que as possíveis discordâncias são, na medida do possível, discutidas para fins de ajustes. Notou-se também, com base nas respostas obtidas, que o ABC não é propagado naturalmente na entidade mas que, apesar disso, a equipe envolvida na implementação procura amenizar o impacto dessa imposição, produzindo mais do que meras formalidades do ABC, e que os mesmos se propõem a entregar mais do que o solicitado, para que o objetivo do método seja atingido.

3.4.3 Esquivança

A Esquivança é uma estratégia institucional que se divide nas seguintes táticas: ocultar (disfarçar a não conformidade), amortecer (aceitar as coisas de qualquer jeito) e escapar (fugir do trabalho).

Para essa estratégia foram utilizadas afirmativas mistas: a assertiva 8 é considerada negativa (RM tendente a 1); a 9, por sua vez, é considerada positiva (RM tendente a 5) e afirmativa 10 é negativa (RM tendente a 1).

A síntese das respostas pode ser conferida na Tabela 6.

Tabela 6 - Esquivança

Questões	Entrevistados									Total	RM
	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	E9		
Q8	2	2	2	1	1	1	1	3	2	15	1,67
Q9	5	5	5	5	4	4	4	3	2	37	4,11
Q10	1	1	1	2	3	4	4	5	5	26	2,89

Fonte: O autor, 2020.

Afirmativa 8 - Manutenho minhas discordâncias quanto ao ABC em silêncio.

Afirmativa 9 - Se auditado ou questionado sobre, faço comentários e relatórios para atender os questionamentos.

Afirmativa 10 - Procuo não me envolver nas demandas mais complexas de Custo e repasso a responsabilidade para outro setor.

A partir da análise das respostas expostas na Tabela 6, verifica-se que o RM da assertivas 8 e 9 relacionadas à estratégia Esquivança encontram-se de acordo com o esperado, uma vez que, como já mencionado, tais afirmativas são de caráter negativo e positivo respectivamente, portanto, espera-se discordância e concordância dos respondentes para cada uma delas. Entretanto a assertiva 10 que esperava-se ser uma afirmativa negativa acabou gerando um RM neutro de 2,89 e surpreendendo este pesquisador.

Com relação ao nível de aceitação, a afirmativa 8 atingiu 15 pontos de 45 possíveis. Esse o resultado indica que os entrevistados discordaram parcialmente do quesito apresentado. Cabe ressaltar que oito dos nove respondentes discordaram da afirmativa sendo quatro totalmente e quatro parcialmente. A média de todas respostas foi de 1,67 e indica que a equipe possui um perfil se comunicar e discutir com os gestores quando não aceitam uma demanda.

A afirmativas 9 teve pontuação geral de 37 pontos o que indica que os entrevistados concordam com assertiva. Nota-se que quatro dos nove respondentes informaram que concordam integralmente com a assertiva e indica um comprometimento da equipe, pelo menos, quando é auditada e questionada sobre determinado assunto, inferi-se também que não há o costume de transferir o trabalho para outro setor que é exatamente o questionamento da assertiva 10, na qual os entrevistados metade dos entrevistados discordaram, sendo dois parcialmente e dois integralmente, contudo quatro servidores concordaram parcial ou integralmente em repassar a responsabilidade para outro setor o que puxou a pontuação geral do grupo para 2,89 ficando no nível neutro, ou seja, há um equilíbrio na equipe entre os que fazem e assumem a responsabilidade e os que só fazem o mínimo.

Quanto a discrepância de percepção da equipe foi analisada por este pesquisador o bloco II no intuito de encontrar justificativa para tal fato e percebeu-se que os entrevistados que informaram não se envolverem nas demandas mais complexas tinham reclamado da falta de treinamento e nunca tinham trabalhado com o custeio ABC.

Sob o prisma da teoria institucional analisou-se nas assertivas 8, 9 e 10 se os entrevistados disfarçavam as não conformidade, se aceitavam as coisas de qualquer jeito ou se fugiam do trabalho repassando para outros setores ou responsáveis, para isso foi usado como

base o RM calculado. Através dos resultados foi possível inferir que a equipe não oculta suas dúvidas ou discordâncias e procura ajustar os problemas quando encontrados, como também procura atender as demandas se auditado ou requisitado. Contudo, o fato negativo fica para lado de que alguns servidores da equipe não assumirem a responsabilidade quando existem desafios ou problemas mais complexos o que pode sobrecarregar os outros membros.

3.4.4 Desafio

Desafio é uma estratégia institucional que pode ser composta pelas seguintes táticas: rejeitar (desconsiderar as normas), provocar (contestar as regras) e atacar (violar as pressões).

Para essa estratégia foram utilizadas as afirmativas que no entendimento do autor seriam de caráter negativo, isto é, esperava-se que os entrevistados, em geral, discordassem das afirmativas, abaixando assim a pontuação geral e o RM. Isso acontece porque a opção "Discordo" equivale a menor pontuação (1 pontos), de acordo com a Escala de Likert apresentada na metodologia desta pesquisa.

A síntese das respostas pode ser conferida na Tabela 7.

Tabela 7 - Desafio

Questões	Entrevistados									Total	RM
	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	E9		
Q11	1	1	1	1	2	3	4	4	4	21	2,33
Q12	1	1	1	1	2	2	3	3	5	19	2,11
Q13	1	1	1	1	1	1	1	1	2	10	1,11
Q14	1	1	1	1	1	2	3	4	4	18	2,00

Fonte: O autor, 2020.

Afirmativa 11 - Ignoro as demandas relacionadas ao Custo, pois o risco de ser punido por não o utilizar será mínimo.

Afirmativa 12 - Contesto as pressões de implementação de Custo na SEEDUC, pois na minha opinião existem bases razoáveis para que ele não seja implantado.

Afirmativa 13 - Não acredito que a adoção do ABC pela SEEDUC traga benefícios a sociedade.

Afirmativa 14 - Discordo abertamente daqueles que impõem a implementação do Custeio ABC, não acredito que este método deva ser implementado.

A partir da análise das respostas expostas na Tabela 7, verifica-se que o RM de todas as assertivas relacionadas à estratégia Desafio foi baixo (tendente a 1). Tal resultado encontra-se de acordo com o esperado, uma vez que, como já mencionado, tais afirmativas são de caráter negativo e, portanto, espera-se discordância dos respondentes.

Nesse contexto, verifica-se que, com relação à assertiva 11, a pontuação total alcançou 21 o que demonstra discordância parcial, de acordo com a escala apresentada no Quadro 8. Assim, verifica-se que, no geral, os respondentes não ignoram as demandas de custos e acham que existem riscos de punições ao não realizar tais tarefas.

Ainda sob a análise das respostas obtidas à esta assertiva, observou-se a discrepância de percepção dos três últimos respondentes os quais concordaram parcialmente com a afirmativa.

Para entender melhor a percepção destes entrevistados, recorreu-se à consulta das respostas abertas dos mesmos e verificou-se que tais respondentes alegaram que não possuem somente demandas relacionadas à custos, mas que também realizam outras tarefas caracterizadas por eles como “emergenciais”.

Dessa forma, no confronto das duas informações fornecidas pelos entrevistados (respostas às perguntas abertas e às fechadas) permitiu a identificação de que, tais funcionários dividem seu tempo entre diversas demandas e que, talvez por isso, tenham concordado parcialmente com tal afirmativa uma vez que em sua rotina é necessário por vezes ignorar (ou ao menos postergar) as demandas de custos para atender às demais designações da chefia.

Sob análise das demais assertivas, questões de 12 a 14, os dados indicam que, do mesmo modo como se comportara as respostas da questão 11, também houve nos demais casos a predominância da discordância esperada por parte dos participantes.

Destaca-se, dentre elas, a afirmativa número 13. Ela obteve a pontuação 10 o que, de acordo com o Quadro 8, enquadra-se como discordância total. É necessário ressaltar que essa foi uma das menores médias de toda a pesquisa e que os dados indicam que, portanto, os

participantes concordam que a implementação do método de custeio ABC pela SEEDUC traz benefícios a sociedade.

Nas afirmativas 12 e 14 as pontuações totais estiveram muito próximas, foram elas: 19 e 18, respectivamente. Tal número, de acordo com a escala demonstrada no Quadro 8, também se enquadra no campo “discordo parcialmente”.

Dessa forma, os resultados sugerem que os respondentes não contestam as pressões de implementação de Custos na SEEDUC, bem como também não discordam abertamente da implementação e, por consequência, acreditam que esse método deva ser implementado.

Mais uma vez, destaca-se a discordância dos últimos entrevistados reforçando sua insatisfação ou falta de comprometimento com o trabalho. Dentre as respostas dadas por esses funcionários, destaca-se a do entrevistado 9 na assertiva 12. Enquanto a maioria dos respondentes discordou totalmente ou manteve-se neutro à assertiva, esse entrevistado concordou totalmente com a assertiva, pontuando-a com a numeração 5 que a fez subir de média e, conseqüentemente de RM.

Tendo em vista tal fato, mais uma vez verificou-se o conteúdo das respostas às perguntas abertas por esse entrevistado, objetivando encontrar possíveis explicações para tal discrepância. Nessa averiguação, identificou-se que esse respondente descreveu que conhecia somente de forma parcial o projeto de implementação do ABC, não tendo a visão do todo.

Essa alegação parece refletir na forma como este funcionário encara o projeto e, nota-se que, a visão micro da implementação obtida por esse entrevistado gera desmotivação e desconfiança de que esse é o método adequado a ser implementado.

Contribui para esta percepção outras falas identificadas no discurso do mesmo entrevistado que também mencionou em suas respostas “não vê o projeto andar” e que “que não entende muito bem o sentido e a importância de algumas tarefas executadas por ele”, corroborando que a visão parcial de um projeto é prejudicial para o andamento do mesmo e destacando que, quando o fluxo de informações não é conhecido por todos os membros que o integram, os participantes acabam por não entenderem a utilidade da informação que estão prestando e não vêem o andamento do projeto como um todo, o que, mais uma vez, gera descontentamento.

Sobre ter a visão parcial do projeto, é necessário relacionar tais achados aqui encontrados com os evidenciados no 3.2.2 desta pesquisa: em resposta à questão que perguntou o quantitativo de pessoas envolvidas no projeto, foram obtidas respostas completamente discrepantes. Isso indica que, de fato, os participantes do projeto não

conhecem o todo, só tem a visão micro da tarefa que executam e desconhecem o fluxo de informações.

Portanto, observa-se que se faz necessária maior integração entre os funcionários envolvidos no projeto para que todos se conheçam e também percebam a sua importância e da informação que produzem para o sucesso e celeridade da implementação.

Sob o prisma da teoria institucional também se verificou nas assertivas 11 a 14, se os entrevistados respeitavam as normas, se as contestavam ou se tentavam burlá-las em proveito próprio, para análise destes quesitos foi usado o RM calculado nas afirmativas e quando necessário confrontada as respostas com as questões abertas do bloco II desta pesquisa. Através dos resultados foi possível inferir que os entrevistados seguem as regras e procuram atender as demandas relacionadas ao custo mesmo que em alguns momentos tenham que priorizar outros trabalhos. Verifica-se ainda que além das regras serem respeitadas, os entrevistados entendem a importância da implementação do Custeio ABC e não tentam burlar as normas e regras estabelecidas.

3.4.5 Manipulação

O Manipulação é uma estratégia institucional dividida nas seguintes táticas: cooptar (trazer pessoas influentes para a equipe), influenciar (ser influente para equipe sem obrigar as pessoas a fazer as coisas) e controlar (dominar as ações da equipe).

Para essa estratégia foram utilizadas afirmativas mistas: as assertivas 15 e 17 são consideradas negativas (RM tendente a 1); a 16, 18 e 19, por sua vez, são consideradas neutra (não se esperava que as respostas se agrupassem nas extremidades).

A síntese das respostas pode ser conferida na Tabela 8.

Tabela 8 – Manipulação (continua)

Questões	Entrevistados									Total	RM
	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	E9		
Q15	5	5	5	5	4	3	3	1	1	32	3,56
Q16	5	5	5	5	5	4	4	4	4	41	4,56
Q17	5	5	4	4	2	2	3	1	1	27	3,00

Tabela 8 – Manipulação (conclusão)

Questões	Entrevistados									Total	RM
	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	E9		
Q18	1	1	1	1	1	1	2	3	4	15	1,67
Q19	5	5	5	4	4	3	2	2	1	31	3,44

Fonte: O autor, 2020.

Afirmativa 15 - Existem determinações hierarquizadas de chefias diretas para adoção do ABC.

Afirmativa 16 - ABC é um modo de tornar a organização mais eficiente

Afirmativa 17. A SEEDUC tem uma relação de dependência com aqueles que pressionam para a adoção do ABC.

Afirmativa 18. Existe uma legislação própria do ABC à SEEDUC.

Afirmativa 19. A SEEDUC apresenta restrições quanto às mudanças trazidas pelo ABC.

A partir da análise das respostas expostas na Tabela 8, verifica-se que o RM das as assertivas relacionadas à estratégia Manipulação foi bastante mista e inesperado, uma vez que havia uma previsão de que duas das respostas seriam negativas e que todas demais seriam neutras, entretanto, o resultado trouxe uma assertiva neutra, uma negativa (discordância) e três afirmativas tiveram concordância dos respondentes.

Quanto ao nível de aceitação das afirmativas 15 e 19, verificou-se que atingiram 32 e 31 pontos de 45 possíveis respectivamente. Assim o resultado indica que os entrevistados concordaram parcialmente com a assertiva, conforme previsto no quadro 8 desta pesquisa. Ressalta-se que cinco dos nove respondentes concordaram total ou parcialmente com a afirmativa. Porém, devido aos entrevistados que discordaram de ambas assertivas, a média das respostas ficou em 3,56 e 3,44.

Da análise das afirmativas supracitadas é possível perceber que método de custeio ABC foi de fato imposição e não uma escolha por ser o melhor ou o mais indicado método de custeio, ficando os servidores envolvidos insatisfeitos com a sua imposição e entendendo que possuem restrições à implementação.

A afirmativa 16 teve pontuação geral de 41 pontos o que indica que os entrevistados concordam com assertiva. Nota-se que todos os participantes concordaram com assertiva,

destes cinco concordaram totalmente e quatro concordaram parcialmente. Tal fato indica que apesar das assertivas 15 e 19 inferirem que o ABC foi imposto à SEEDUC, os entrevistados entendem que o ABC tornará o órgão mais eficiente. O RM da assertiva ficou em 4,56 e foi a nota mais alta da pesquisa.

Já a assertiva 17 teve a pontuação geral de 27 pontos, o que indica que os entrevistados estão neutros no assunto, ou seja, não concordam, mas também não discordam. Contudo, se formos analisar as respostas isoladamente podemos verificar que quatro entrevistados concordaram com a afirmativa, sendo dois totalmente e dois parcialmente e dos outros cinco entrevistados apenas um de fato foi neutro, sendo que dos quatro restantes dois discordaram totalmente e dois parcialmente. Em face da falta de concordância entre eles fez com que o RM para assertiva ficasse em 3.

Por fim, a afirmativa 18 teve uma pontuação geral de 15 pontos, o que significa que a os entrevistados não concordam parcialmente com a assertiva. Cabe ressaltar que seis dos nove entrevistados discordaram totalmente da assertiva, dos outros três entrevistados, um discordou parcialmente, o outro foi neutro e o último concordou parcialmente, porém, nenhum deles concordou integralmente com o quesito. Em razão dos fatos narrados o RM da afirmativa ficou em 1,67.

Associada a assertiva 18 é importante trazer uma passagem de Pedelhes (2016), que afirma que "para Administração Pública, não basta que a Lei determine o que deve ser feito, mas sim, que as práticas sejam legitimamente aceitas e institucionalizadas".

Sob o prisma da teoria institucional analisou-se nas assertivas 15 a 19 o tipo influência que entidade está enfrentando, se já existem líderes na equipe, se essas lideranças estão incentivando os demais colegas para o bom andamento do projeto ou se a equipe funciona sobre pressão e total controle da administração.

Através das respostas dos entrevistados foi possível inferir que o método ABC foi imposto à SEEDUC, o que induz há um controle da administração sobre as ações dos gestores, deixando assim pouca margem para que estes decidam as coisas. Observa-se ainda que há um grau de dependência dos entrevistados lotados na SEEDUC quanto à parte conceitual e metodológica que, de acordo com os entrevistados, é orientada pelos servidores da SEFAZ. Tal fato pode ser observado nas respostas das questões abertas, nas quais alguns dos entrevistados fizeram menção da presença de lacunas no conhecimento quanto ao método ABC e não haviam recebido qualquer tipo de capacitação para atuar no projeto. Dessa forma, seria explicado o porquê de os entrevistados julgarem que há restrição para a implementação do ABC na SEEDUC.

É necessário destacar ainda que, em uma análise mais aprofundada entre as respostas concedidas pelos participantes a este bloco de perguntas, verificou-se que, em geral, as respostas dos primeiros participantes (do 1 ao 4) diferem-se substancialmente das respostas concedidas pelos últimos, os de números 7 a 9. Assim, avaliou-se o perfil desses respondentes e identificou-se que os 4 primeiros respondentes eram funcionários contratados para cargos em comissão, sendo, portanto, funcionários não estáveis. Ao passo que os funcionários de 7 a 9 são funcionários estatutários e estáveis do governo estadual.

Dessa forma, os dados sugerem que a forma de provimento e a consequência estabilidade ou não obtida pelo profissional influencia em suas percepções bem como em suas concordâncias com as determinações da administração. No geral, observa-se que os funcionários cujo regime de contratação se deu por contrato de trabalho são mais influenciáveis e, conseqüentemente mais manipuláveis às vontades da administração uma vez que podem ser desligados a qualquer momento. Em contra partida, os funcionários concursados, por serem estáveis, sentem-se mais à vontade para discordar e confrontar a administração no que acham necessário.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo tratou de avaliar o processo de implementação do método de custeio ABC dentro da Secretaria de Estado de Educação (SEEDUC), a qual foi escolhida pelo governo estadual como projeto-piloto para o início do controle e avaliação de custos no âmbito do Rio de Janeiro.

Este trabalho teve como problema de pesquisa: Como superar as dificuldades para implementar o método de custeio baseado em atividades na Secretaria de Estado de Educação no Rio de Janeiro? E como objetivo geral analisar a implementação do método de controle de custos baseado em atividades na Secretaria de Estado de Educação do Rio de Janeiro (SEEDUC).

Para o alcance desse objeto foi utilizado como o método Estudo de Caso conforme protocolo de Yin (2015) o qual foi estruturado de acordo com ZAN (2006). Já como ferramenta de coleta de dados, foi utilizado o *Google Forms*, um serviço gratuito da *Google* para elaboração e aplicação de questionários online, por meio da internet.

Para o atendimento ao objetivo geral, foram estabelecidos três objetivos específicos:

O primeiro deles foi identificar a fase que se encontra a implementação do método ABC na Secretaria de Estado de Educação do Rio de Janeiro (SEEDUC). Os dados indicam que este projeto vem acontecendo de forma lenta e gradual e que esbarra em diversas barreiras evidenciadas pelos entrevistados através da pesquisa de campo. Em suma, verificou-se que esta implementação está longe de ser concluída e que não há investimentos por parte da administração para que a mesma ocorra de forma mais célere e nem que produza dados e informações mais confiáveis e verificáveis. Assim, é necessário rever o processo de obtenção e geração das informações ainda na fase de implementação, uma vez que há grandes chances que o processo de implementação seja finalizado e que não haja confiabilidade das informações geradas. Adicionalmente, destaca-se que, como a SEEDUC é um projeto-piloto do governo estadual, os problemas dever ser resolvidos pois há grande probabilidade de que a mesma sistemática seja replicada em outras secretarias após a conclusão neste primeiro órgão.

O segundo objetivo específico almejava apontar os possíveis problemas de implementação do método ABC, na Secretaria de Estado de Educação do Rio de Janeiro (SEEDUC), de acordo com a percepção dos participantes e pela perspectiva institucional. Os resultados, obtidos a partir das entrevistas com os funcionários do projeto, indicaram vários problemas, dentre eles: a) ausência de um sistema informatizado para acompanhamento e

controle de custos que proporcionasse maior confiabilidade das informações; b) falta de integração entre os membros envolvidos, uma vez que verificou-se grande dispersão entre os entrevistados na resposta à assertiva que perguntou quantos funcionários estavam envolvidos no projeto; indicando que não há integração entre os servidores e que os mesmos nem ao menos conhecem toda a estrutura que compõe o projeto; c) falta de conhecimento sobre o fluxo de informações: alguns servidores demonstraram desconhecer a utilidade da informação que gera, bem como para onde se destina e qual é o resultado final do seu trabalho. Alguns funcionários destacaram que, por isso, parece que o projeto de implementação do custeio “não sai do papel” e, por isso, gera desmotivação da equipe envolvida; d) ausência de capacitação e treinamento aos funcionários. Sobre esse aspecto verificou-se que apenas um servidor alegou ter recebido treinamento para exercício de sua função atual. Aliado a esse fato, identificou-se que apenas 33% dos envolvidos possuíam experiência prévia com o método de custeio ABC, embora 55% sejam oriundos do mercado de trabalho, cuja forma de provimento se deu por contrato de trabalho e não por concurso público; e) Os servidores executam diversas tarefas e não só as relacionadas ao projeto de implementação do ABC. Os dados indicaram que os funcionários dividem seu tempo entre diversas demandas e que, por vezes, as tarefas relacionadas ao controle de custos ficam em segundo plano por não serem tratadas como prioridade pela Administração que demanda dos funcionários atuação em outras demandas chamadas por eles como “emergenciais”; f) falta de engajamento da Administração: a percepção dos entrevistados sobre a direção é a de que a mesma transparece não estar comprometida com a implementação do ABC, tendo em vista a falta de investimentos na qualidade do trabalho a ser executado. Isso, por consequência, gera também desmotivação por parte dos servidores envolvidos no projeto. Além disso, foram citados outros problemas como: dificuldade em obtenção de informação, falta de cumprimento de prazo, cultura de negligência com as informações contábeis e que a alocação dos servidores não é reconhecida de forma precisa.

Sobre a influência da Teoria Institucional na implementação do ABC, foi avaliado o nível de concordância e de discordância de cada um dos entrevistados às assertivas a eles apresentadas. Após isso, foi apurado o Ranking Médio (RM) por afirmativa, tendo por base a Escala de Likert. Ressalta-se que as assertivas foram divididas nas categorias de Estratégia com base no estudo de Oliver (1991). São elas: Aquiescência, Compromisso, Esquivança, Desafio e Manipulação.

Sobre essa avaliação, os dados indicaram:

a) com relação à Aquiescência, as maiorias dos respondentes apesar de não concordarem plenamente com o método de custeio escolhido continuam trabalhando na implementação dele. Os dados indicam também que, para os profissionais com mais conhecimento na área, o custeio ABC é aceito por estar sendo replicado/imitado de órgãos públicos. Assim sendo, observou-se com relação a essa estratégia que, em geral, os profissionais envolvidos obedecem e aceitam as regras pela Administração para a implementação do método de custeio ABC;

b) com relação à estratégia Compromisso, verificou-se que a equipe possui um alto comprometimento com o trabalho e que procura expressar suas opiniões e ressalvas necessárias para contribuir com a melhoria na implementação do método. Adicionalmente, os dados sugerem também que o ABC não é propagado naturalmente na entidade, mas sim como uma imposição da Administração;

c) a análise da estratégia Esquivança indica que a equipe possui um perfil se comunicar e discutir com os gestores quando não aceitam uma demanda e, quanto à postura de trabalho dos entrevistados, os dados indicam que há um equilíbrio na equipe entre aqueles que aparentam assumir mais responsabilidades e tarefas em prol do bom desenvolvimento do trabalho em oposição àqueles que só executam o que foi solicitado e, como consequência, não estão dispostos a assumirem maior responsabilidades diante de desafios ou problemas mais complexos, o que pode sobrecarregar os outros membros que, por sua vez, não executam somente tarefas relacionadas à implementação e dividem seu tempo com outras demandas da chefia;

d) no que tange à estratégia Desafio, os dados indicam que no geral, os respondentes não ignoram as demandas de custos e acham que existem riscos de punições ao não realizar tais tarefas. Mais uma vez emergiu do campo nessa parte da análise a multiplicidade de funções e tarefas que os servidores da área de custos precisam realizar, indicando que, necessário por vezes se faz necessário ignorar (ou ao menos postergar) as demandas de custos para atender às demais designações da chefia. Ainda na análise dessa estratégia, apesar de a implementação ser desafiadora, os participantes concordam que o método de custeio pela SEEDUC traz benefícios a sociedade, embora tenha sido trazido à discussão nesse momento o fato da visão parcial do projeto de implementação do ABC de alguns funcionários que alegaram não ter a visão do todo, o que gerou em alguns casos desmotivação e desconfiança de que esse é o método adequado a ser implementado.

e) com relação à estratégia Manipulação, os resultados obtidos indicam que é possível perceber que método de custeio ABC foi de fato imposição e não uma escolha por ser o

melhor ou o mais indicado método de custeio, o que ocasionou em alguns servidores envolvidos insatisfação relacionada à sua imposição. Os dados indicam ainda que há um grau de dependência dos entrevistados lotados na SEEDUC quanto à parte conceitual e metodológica que é suprida pela SEFAZ, tornando esses servidores mais suscetíveis à manipulações. Adicionalmente, que a forma de provimento e a consequência estabilidade ou não obtida pelo profissional influencia em suas percepções bem como em suas concordâncias com as determinações da administração uma vez que os funcionários cujo regime de contratação é temporário são mais influenciáveis e, conseqüentemente mais manipuláveis às vontades da administração uma vez que podem ser desligados a qualquer momento. Por sua vez, os funcionários concursados, por serem estáveis, sentem-se mais à vontade para discordar e confrontar a administração no que acham necessário.

Essas estratégias de respostas organizacionais aos processos de mudanças institucionais relacionam-se diretamente ao isomorfismo e as diversas discussões atreladas a ele, as quais foram expostas no Quadro 3. De acordo com esse paradigma, destaca-se o isomorfismo mimético que se enquadra nos resultados obtidos por essa pesquisa. De acordo com essa corrente, enquanto não houver a aceitação real e o efetivo comprometimento da Administração com a mudança institucional proposta, os funcionários nos escalões mais baixos, que são os responsáveis pela execução das tarefas e por conduzirem as alterações necessárias, também não estarão suficientemente comprometidos com às mudanças e o processo se tornará mais lento e custoso, uma vez que há maior a incerteza entre meios e fins e ambiguidade das metas de uma organização.

Em atendimento ao problema de pesquisa que propõe superar as dificuldades para implementar o método de custeio e também ao terceiro objetivo específico que é elaborar recomendações e alternativas para solução dos possíveis problemas identificados, com base na teoria institucional e nas dificuldades enfrentadas pelos servidores, da Secretaria de Estado de Educação do Rio de Janeiro (SEEDUC), envolvidos no processo, relacionam-se abaixo as sugestões de possíveis soluções aos problemas identificados nos resultados da pesquisa: a) maior engajamento da Administração com a mudança institucional proporcionando maior motivação e engajamento dos profissionais envolvidos; b) maior integração entre as equipes das duas secretarias para que os servidores envolvidos se conheçam e conheçam o fluxo das informações geradas bem como a importância do seu trabalho; c) a aquisição ou desenvolvimento de um sistema que integre as informações do Sistema de RH do Estado (SIGRH), com a do Sistema de Patrimônio e de Bens móveis, como também ao Sistema de Finanças do Estado (SIAFERIO); d) treinamento prévio e contínuo para as equipes que atuam

no projeto, em especial quanto aos que trabalhem diretamente no tratamento dos dados; e) determinação de que os servidores que atuem na implementação do método ABC não exerçam outras tarefas e foquem seu tempo e esforços no desenvolvimento e na melhoria do processo; f) criação de normativos que obriguem a apuração e divulgação dos dados pelos gestores; g) contratação de novos servidores com experiência profissional de mercado na área; h) networking com os órgãos de outros estados ou da união que controlem custo ou que estejam em um nível mais avançado para fins de troca de experiências.

Por fim, como pesquisa futura sugere-se a realização de estudos comparativos entre o Estado do Rio de Janeiro e demais Estados como também para União, no que diz respeito à fase em que se encontra a implementação do sistema de custeio escolhido, o método de custeio adotado e o apontamento das dificuldades enfrentadas bem como eventuais correções realizadas. Tal pesquisa irá contribuir para melhor o tratamento de custos públicos no Rio de Janeiro, como também nos demais entes federativos.

REFERÊNCIAS

- AGUIAR, A. B.; GUERREIRO R. G.; PEREIRA, C. A.; REZENDE J. A. Fatores determinantes no processo de institucionalização de uma metodologia de programação de orçamento implementada em uma unidade do SESC São Paulo. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 5.; 2005, São Paulo. *Anais...* São Paulo: FEA/USP, 2005.
- AMIR, A.M *et al.* Determination of educational cost in public university – a modified activity-based approach, *World Journal of Social Sciences*, [s.l.], v. 2, n. 2, p. 34-48, 2012.
- ANDERSON, S. W. A Framework for Assessing Cost Management System Changes: The Case of Activity- Based Costing Implementation at General Motors, 1986 - 93. *Journal of Management Accounting Research*, [s.l.], v.7, n.1 p.1 - 51. 1995
- ANTOS, J. Activity-Based Management for Service, Not-for-Profit, and Governmental Organizations. *Cost Management*, [s.l.], p.13 - 24. summer 1992.
- ARMSTRONG, P. The Cost of Activity-Based Management. Accounting, *Organisations and Society*, [s.l.], v. 27, n. 1/2, p. 99 - 120. 2002.
- ARNABOLDI, Michela; LAPSLEY, Irvine. Activity based costing, modernity and the transformation of local government. *Public Management Review*, [s.l.], v. 5, n. 3, p.345-375, set. 2003.
- AZEVEDO, R. R.; LINO, A. F.; DINIZ, J. A. Efeitos da Rotatividade de Pessoal sobre Práticas das Equipes de Contabilidade em Municípios. *Revista de Contabilidade e Organizações*, [s.l.], v. 13, n. 2, p. 1-14, 2019.
- BARDIN, Laurence. *Análise de conteúdo*. São Paulo: Edições 70, 2006.
- BAUER, M. M.; NAIME, R. Estado da arte da evidenciação social e ambiental voluntária. *Reunir: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade*, v. 2, n. 2, p. 39-60, 2012.
- BEUREN, Ilze Maria. *Evolução Histórica da Contabilidade de Custos*. *Contabilidade Vista e Revista*, Belo Horizonte, v. 5, n. 1, p.61-66, 1993.
- BRASIL. *Lei nº 4.320/64*, de 17 de março de 1964, Brasília, 1964.
- BRASIL. *Decreto-lei nº 200*, de 25 de fevereiro de 1967. Brasília, 1967.
- BRASIL. *Decreto nº 93.879*, de 23 de dezembro de 1986. Brasília, 1986.
- BRASIL. *Lei Complementar nº 101*, de 4 de maio de 2000. Brasília, DF, de 05 de maio de 2000.

BRASIL. TESOURO NACIONAL. Curso de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Realização: Conselho Federal de Contabilidade, Brasília, CFC, 2009.

BRASIL. TESOURO NACIONAL. Curso “Entendendo e Utilizando o SIC” da Secretaria do Tesouro Nacional. ESAF, Brasília – DF, 2016.

BRASIL. TESOURO NACIONAL. *Manual de informações de custos do Governo Federal*. 2018.

BRASIL. TESOURO NACIONAL. *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público*, 8.ed.. 2018.

BRASIL. TESOURO NACIONAL. *Relatório mensal da dívida*. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/web/stn/-/relatorio-mensal-da-divida>. Acessado em: 30 de janeiro de 2020 às 15:32.

BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Levantamento de Auditoria. Companhia Docas do Estado de São Paulo - Codesp. Obras de Implantação da Avenida Perimetral no Porto de Santos, no Município de Guarujá Sp. Inexistência de Projeto Básico e de Licença Ambiental Prévio à Licitação. Irregularidades Sanadas. Informação Ao Congresso Nacional. Encerramento do Processo. nº 1.078. Acórdão TCU 1078/2004. Brasília, 4 ago. 2004.

BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*. [S.l.], v. 11, p. 3-25, 2000.

CARPENTER, Vivian L.; FERROZ, Ehsan H. Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four US State governments' decisions to adopt generally accepted Accounting principles. *Accounting, Organizations and Society*, [S.l.], n. 26, p. 565-596, 2001.

CARVALHO, Marcia Vasconcellos *et al.* *Gestão de custos: estudo sobre o uso e a implementação de sistemas de custos em prefeituras do estado do Rio de Janeiro 2017*. Programa de Pesquisa. Escola de Contas e Gestão do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2017.

CHADID, Ronaldo. Função de confiança e cargo comissionado: necessidade e importância na estrutura organizacional estatal. *Revista Controle - Doutrina E Artigos*, v. 14, n. 2, p. 52-81, 2016.

CHEN, Rosita S.; PAN, Shengder. Frederick Winslow Taylor's Contributions To Cost Accounting. *Accounting Historians Journal*, [s.l.],v. 2, n. 7, p.1-22, 1980.

COLUSSI, Giovani Pasa; SOUZA, Ângela Rozane Leal de. Desafios Para Implantar Um Sistema De Custos Em Tribunal Regional do Trabalho No Rio Grande do Sul. *Revista Gestão e Desenvolvimento*, [s.l.],v. 15, n. 1, p.29-56, 1 jan. 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE(BRASIL). *Resolução CFC n. 1.366/2011*, de 02 de dezembro de 2011. Aprova a NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Brasília, DF, 2011. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1366.doc>. Acesso em: 21 set. 2019.

DA SILVA, E. J., & SALES FILHO, M. A. A Influência do Grau de Instrução do Gestor Público no Desempenho Financeiro dos Municípios. In: XVIII USP Internacional Conference in Accounting, 2018 e XV Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, 2018

DIMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, [s.l.], v. 48, n. 2, p.147-160, 1983.

FEIJÓ, Paulo Henrique. *Entendendo as mudanças: na contabilidade aplicada ao setor público*. Brasília : Gestão Pública, 2013.

FOSTER, G.; SWENSON, D. W. Measuring the Success of Activity-Based Cost Management and its Determinants. *Journal of Management Accounting Research*, 10 p. 107 – 39. 1997.

GAMA, Janyluce Rezende; RODRIGUES, Georgete Medleg. Perspectivas e Desafios na Transparência das Contas Públicas: um estudo numa Instituição de Ensino Superior brasileira. *Encontros Bibli: revista eletrônica de biblioteconomia e ciência da informação*, Florianópolis, v. 21, n. 45, p. 2-20, jan. 2016.

GARNER, S. Paul. Historical Development of Cost Accounting. *The Accounting Review*, [s.l.] v. 22, n. 4, p.385-389, out. 1947.

GIL, A. C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. São Paulo: Atlas, 6.ed., 2008.

INNES, J.; MITCHELL, F. ‘A Survey of Activity-Based Costing in the UK’s Largest Companies’. *Management Accounting Research*, 6 p. 137 - 53. 1995.

JONES, T. C.; DUGDALE, D. ‘The ABC Bandwagon and the Juggernaut of Modernity’. *Accounting, Organisations and Society*, [s.l.], v.27, n.1/2, p.121 – 63. 2002.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. *Custo e Desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. 2.ed., São Paulo :. Futura, 2000.

LAPSLEY, I.; OLDFIELD, R. ‘Transforming the Public Sector: Management Consultants as Agents of Change’. *European Accounting Review*, [s.l.], v.10, n.3 p.523 - 43. 2001.

LIMA, Diana Vaz de; BOENTE, Diego Rodrigues; BARROS, Gabriel Lopes. Evidências de Informações Off Balance no Balanço Geral da União. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, [S.l.], v. 18, p. e2816, 2019.

LIMA, Diana Vaz de; GUEDES, Marianne Antunes; SANTANA, Cláudio Moreira. As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, [s.l.], v. 12, n. 2, 2009.

LIMA, I. V.; SILVA, E. L. P. . Atração, retenção e evasão de talentos em uma IFES: uma análise reflexiva. In: CHAVES, Elisângela André de Oliveira *et al.* (Org.). *Gestão pública: a visão dos técnicos administrativos em Educação das Universidades Públicas e Institutos Federais*. Salvador: Pontocom, 2015, v. 2, p. 190-198

LORENZATO, Nadine Tomasel; BEHR, Ariel; GOULARTE, Jeferson Luís Lopes. Benefícios E Problemas Na Implantação De Um Sistema De Informação De Custos Do Setor Público no Estado do Rio Grande Do Sul. *Contexto*, Porto Alegre, v. 16, n. 32, p.126-141, jan. 2016.

LOVATO, Ederson Luiz. *Sistema de informações de custos no setor público: percepção dos usuários sobre a adoção, implementação e utilidade das informações de custos na gestão municipal*. 2015. 138f. Dissertação (Mestrado em Planejamento e Governança Pública) – Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança Pública, Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, 2015.

LUKKA, K.; GRANLUND, M. The Fragmented Communication Structure within the Accounting Academia: The Case of Activity-Based Costing Research Genres. *Accounting, Organisations and Society*, [s.l.], v.27, n.1/2, p.165 - 90. 2002.

KAPLAN, Robert S. Innovation action research: creating new management theory and practice. *Journal of Management Accounting Research*, [s.l.], v. 10, p. 89, 1998.

KRUMWIEDE, K. R. The Implementation Stages of Activity-Based Costing and the Impact of Contextual and Organizational Factors. *Journal of Management Accounting Research*, [s.l.], v.10, p.239 - 75. 1998.

MACHADO, N. *Sistema de informação de custo: diretrizes para Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental*. Brasília: ENAP, 2002.

MACHADO JÚNIOR, E. V.; CARVALHO, C. R. R. Democracia, transparência e accountability: modelagem de avaliação de portais de transparência. *Revista Brasileira de Administração Científica*, [s.l.], v.11, n.1, p.127-144, 2020.

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

MAIA, S. H. S. V.; MORGAN, B. F. Implantação do sistema de informação de contabilidade de custos: estudo de caso em uma empresa prestadora de serviços de TI que utiliza o ABC. In: Congresso Brasileiro de Custos, XXIII, Porto de Galinhas, 2016.

MARTINS, E. *Contabilidade de custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Vera. *Seja Assertivo! Como conseguir mais autoconfiança e firmeza na sua vida profissional e pessoal*. Rio de Janeiro: Starlin Alta Editora, 2017.

MEDEIROS, Ana Lúcia; DUARTE, Michelle S. L. Trombini. Modelo de Apuração de Custos em Universidades Federais. *Revista Observatório*, Palmas, v. 4, n. 5, p.813-848, ago. 2018.

MAROUN, Warren; VAN ZIJL, Wayne. Isomorphism and resistance in implementing IFRS 10 and IFRS 12. *The British Accounting Review*, [s.l.], v. 48, n. 2, p.220-239, jun. 2016.

MESSNER, Martin. The limits of accountability. *Accounting, Organizations And Society*, [s.l.], v. 34, n. 8, p.918-938, nov. 2009.

MITCHELL, F. 'A Commentary on the Applications of Activity-Based Costing'. *Management Accounting Research*, v.5, n. 4 p.261 – 77. 1994.

MONTEIRO, B. R. P., PEREIRA, M. C. E., dos Santos, W. V., & de HOLANDA, V. B. *O Processo De Implantação Do Sistema De Informação De Custos Do Governo Federal Do Brasil*. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/PROCESSO_DE_IMP_LANTACAO_DO_SIC.pdf>. Acesso em: 12 set. 2019.

MONTEIRO, G. B.; RIBEIRO, J. C.; FERREIRA, J.O.L. Custos na Administração Pública: Abordagem de Inclusão Social. In: Congresso Brasileiro de Custos, XIII, 2006, Anais. Gestão de Custos no Setor Governamental, 2006.

ROBERTS, M. W.; SILVESTER, K. J. Why ABC Failed and How It May Be Yet Succeed. *Cost Management*, 9 p. 23 – 36. 1996.

OLIVER, Christine. Strategic responses to institutional processes. *The Academy of Management Review*. [S.l.], 1991.

PADRONES, Kellen Gomes de Souza Almeida. *Custos no setor público e sua utilização como subsídio à tomada de decisão*. 2014. 118 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2014.

PATTISON, Diane D.; ARENDT, Carrie G. Activity based costing: is doesn't work all the time. *Management Accounting*. [S.l.], p. 55, abril. 1994.

PEDELHES, Milena Osorio. Os desafios da implementação do sistema de custos no governo federal, em face do processo produtivo do setor público e a autonomia dos poderes. 2016. 49 f., il. Trabalho de conclusão de curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília, Brasília, 2016.

PEREIRA, L. E. M. Fatores determinantes da rotatividade de servidores técnico-administrativos em educação na universidade federal de Santa Catarina. 2017. 276 p. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina, 2017.

PEROTTONI, R.; OLIVEIRA, M.; LUCIANO, E.M.; FREITAS, H. Sistemas de informações: um estudo comparativo das características tradicionais às atuais. Porto Alegre/RS: *ReAd*, v.7, n. 3, 2001.

REIS, Heraldo da Costa. O Controle Gerencial na Administração Pública. *Revista de Administração Municipal*. Rio de Janeiro, v. 48, n. 238, nov./dez. 2002.

RICHARDSON, Alan J.; KILFOYLE, Eksa. Accounting institutions as truce: The emergence of accounting in the governance of transnational mail flows. *Accounting, Organizations And Society*, [s.l.], v. 55, p.32-47, nov. 2016.

RIVENBARK, William C. A Historical Overview of Cost Accounting in Local Government. *State And Local Government Review*, v. 37, n. 3, p.217-227, 2005.

ROSSI, F. M.; COHEN, S., Caperchione, E., & Brusca, I. . Harmonizing public sector accounting in Europe: thinking out of the box. *Public Money & Management*, v.36, n.3, 189-196, 2016.

SCOTT, W. Richard. *Institutions and organizations*. Thousand Oaks :California: Sage, 2001.

SHIELDS, M. D. An Empirical Analysis of Firm's Implementation Experiences with Activity-Based Costing. *Journal of Management Accounting Research*, [s.l.],7 pp148 – 66. 1995.

SHIELDS, M. D.; MCEWAN, M. A. Implementing Activity-Based Costing Systems Successfully. *Cost Management*, v.9, p15 – 24. 1996.

SILVA, Lino Martins da. *Contribuição ao estudo para implantação de sistema de custo na Administração Pública*. Brasília: ESAF, 1997.

SILVA, Elizabete Ribeiro Sanches et al. *Custeio baseado em atividades: uma proposta do seu uso no contexto de uma Universidade Federal de Minas Gerais*. Anais do XXIII Congresso Brasileiro de Custos, Porto de Galinhas, 2016.

SOEIRO, Tiago de Moura; WANDERLEY, Cláudio de Araújo. A teoria institucional na pesquisa em contabilidade: uma revisão. *Organizações & Sociedade*, [s.l.], v. 26, n. 89, p.291-316, 25 abr. 2019.

SOUZA, M. A. de; CARVALHO, M. P. *Implantação de sistemas de custos no setor público: um estudo em municípios do Rio Grande do Sul face às determinações da STN e do CFC*. In: CONGRESSO ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 6., 2012, Florianópolis. *Anais...* Florianópolis: ANPCONT, 2012.

SOWA, J. E.; Lu, J. Policy and management: Considering public management and its relationship to policy studies. *Policy Studies Journal*, [s.l.], v. 45, n.1, p.,4-100, 2017.

SUDDABY, Roy; SAXTON, Gregory D.; GUNZ, Sally. Twittering change: The institutional work of domain change in accounting expertise. *Accounting, Organizations And Society*, [s.l.], v. 45, p.52-68, ago. 2015.

VERBEETEN, F. H. Public sector cost management practices in The Netherlands. *International Journal of Public Sector Management*, Bradford, [s.l.],v. 24, n. 6, p. 492-506, 2011.

VERGARA, Sylvia Constant. *Métodos de pesquisa em administração*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

WIDENER, Sally K. An empirical investigation of the relation between the use of strategic human capital and the design of the management control system. *Accounting, Organizations and Society*. [S.l.], n. 29, p. 377-399, 2004.

YIN, Robert K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

ZAN, Adriano. *Mudanças na contabilidade gerencial de uma organização: estudo de caso com diagnóstico institucional*. 2006. 116 p. Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

APÊNDICE – Consentimento de participação e Roteiro das entrevistas

Consentimento de participação

Prezado(a), meu nome é Guilherme Brederode Rodrigues, sou mestrando em Ciências Contábeis da UERJ. Gostaria da sua participação em minha pesquisa que tem como objetivo avaliar a implantação do sistema de custeio de atividades na SEEDUC. Sua participação é fundamental para a comunidade acadêmica e contribuirá para futuras pesquisas científicas sobre o assunto em tela e que poderá inclusive ser utilizada como base para implementação do método custo em outros órgãos estaduais. Por isso, peço que seja o mais sincero possível, ressaltando que suas contribuições não serão identificadas. A pesquisa terá duração de aproximadamente 15 min.

Consentimento

Declaro que li os detalhes descritos neste documento. Entendo que eu sou livre para aceitar ou recusar e que eu posso interromper minha participação a qualquer momento. Eu concordo que os dados coletados para o estudo sejam usados para os propósitos acima descritos. Para participar da pesquisa, é necessário que você concorde com o termo de Consentimento Livre e Esclarecido. Você concorda em participar desta pesquisa?

Sim

Não

Roteiro das entrevistas

Bloco I – Perfil do entrevistado

- 1) Qual a sua idade?
 - a) Entre 18 (Dezoito) e 30 (Vinte e Nove) Anos
 - b) Entre 30 (Trinta) e 39 (trinta e nove) Anos
 - c) Entre 40 (quarenta) e 50 (cinquenta) Anos
 - d) Acima de 50 (cinquenta) anos

- 2) Qual a sua formação acadêmica?
 - a) Ensino Médio
 - b) Graduação
 - c) Especialização
 - d) Mestrado
 - e) Doutorado

- 3) Qual o seu cargo?
 - a) Efetivo
 - b) Extraquadro

- 4) Trabalha há quanto tempo na SEFAZ/SEEDUC?
 - a) Menos de 2 (dois) Anos
 - b) De 2 (dois) a 4 (quatro) anos

- c) De 5 (cinco) a 8 (oito) Anos
 - d) Mais de 8 (oito) Anos
- 5) Há quanto tempo exerce sua função atual?
- a) Menos de 2 (dois) Anos
 - b) De 2 (dois) a 4 (quatro) anos
 - c) De 5 (cinco) a 8 (oito) Anos
 - d) Mais de 8 (oito) Anos
- 6) Conte um pouco de sua trajetória profissional antes de trabalhar na SEEDUC.

Bloco II – Percepção do entrevistado sobre a implementação de Custos na SEEDUC

- 7) Você gosta do trabalho que faz?
- a) Sim
 - b) Não
 - c) Às Vezes
- 8) Como é sua rotina de trabalho?
- 9) Na execução das tarefas, você entende que há cobrança desproporcional?
- a) Sim
 - b) Não
 - c) Às Vezes
- 10) Você conhece o método de custeio baseado em atividades (ABC)?
- a) Sim. Inclusive já havia trabalhado ele outras vezes
 - b) Já havia ouvido falar, mas nunca havia trabalhado com ele
 - c) Não
- 11) Você recebeu treinamento para trabalhar com o Custeio ABC?
- a) Sim
 - b) Não
 - c) Não lembro
- 12) Você sabe estimar quantas pessoas estão envolvidas no trabalho de custos entre a SEEDUC e na SEFAZ?
- a) De 3 (três) a 5 (cinco) Pessoas
 - b) De 6 (seis) a 10 (dez) Pessoas
 - c) De 11 (onze) a 20 (vinte) Pessoas
 - d) De 21(vinte um) a 30 (trinta) Pessoas
 - e) Não sei informar
- 13) Como está sendo a implementação do Custeio ABC na SEEDUC?
- 14) Quais os principais problemas identificados durante esse processo de implementação?
- 15) Quais possíveis soluções que você indicaria para os problemas identificados no processo de implementação?

- 16) Assinale a frase que melhor retrata o processo de adoção do ABC.
- O não acompanhamento dos custos acarreta punições.
 - O acompanhamento dos custos traz benefícios e recompensas.
 - Acompanhamos os custos porque todos os órgãos públicos do RJ têm que fazê-lo.
 - Acompanhamos os custos porque acreditamos no seu processo e resultados.
 - Outros motivos

Bloco III – Influência da Teoria Institucional na implementação do ABC.

Analise cada uma das afirmativas e assinale C, CP, N, DP ou D para a opção que melhor expressa sua opinião a respeito do assunto.

Legenda:

C – Concordo; CP – Concordo Parcialmente; N – Neutro;
D – Discordo ou DP – Discordo Parcialmente.

AFIRMATIVA	D	DP	N	CP	C
1. O ABC será adotado na SEEDUC, pois é o método de custeio que deve ser utilizado.					
2. Aceito o ABC, pois é o método mais utilizado em outros órgãos públicos.					
3. Procuo sempre utilizar as melhores práticas, logo aceito o ABC, julgo que é um sistema que trará benefícios a SEEDUC					
4. As mudanças trazidas pelo ABC são consistentes com os objetivos da SEEDUC.					
5. Explico aos envolvidos e interessados as minhas eventuais ressalvas quanto ao ABC.					
6. O ABC é propagado naturalmente ou de forma voluntária devido ao seu conteúdo.					
7. Faço somente o necessário para satisfazer as necessidades formais de apuração do custo pelo ABC.					
8. Mantenho minhas discordâncias quanto ao ABC em silêncio.					
9. Se auditado ou questionado sobre, faço comentários e relatórios para atender os questionamentos.					
10. Procuo não me envolver nas demandas mais complexas de Custo e repasso a responsabilidade para outro setor					
11. Ignoro as demandas relacionadas ao Custo, pois o risco de ser punido por não o utilizar será mínimo.					
12. Contesto as pressões de implementação de Custo na SEEDUC, pois na minha opinião existem bases razoáveis para que ele não seja implantado.					
13. A adoção do ABC pela SEEDUC traz benefícios a sociedade.					

AFIRMATIVA	D	DP	N	CP	C
14. Discordo abertamente daqueles que impõem a implementação do Custeio ABC, não acredito que este método deva ser implementado.					
15. Existem determinações hierarquizadas de chefias diretas para adoção do ABC.					
16. ABC é um modo de tornar a organização mais eficiente.					
17. A SEEDUC tem uma relação de dependência com aqueles que pressionam para a adoção do ABC.					
18. Existe uma legislação própria do ABC à SEEDUC.					
19. A SEEDUC apresenta restrições quanto às mudanças trazidas pelo ABC.					