

FUCAPE PESQUISA E ENSINO S/A – FUCAPE MA

TÁSSIO TEIXEIRA MORAES

**INFORMAÇÕES DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO PARA TOMADA
DE DECISÃO: percepção dos contadores e gestores das
instituições federais de ensino no Brasil**

**SÃO LUÍS
2023**

TÁSSIO TEIXEIRA MORAES

**INFORMAÇÕES DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO PARA TOMADA
DE DECISÃO: percepção dos contadores e gestores das
instituições federais de ensino no Brasil**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Fucape Pesquisa e Ensino S/A - FUCAPE MA, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis e Administração – Nível Acadêmico.

Orientador: Prof. Dr. João Eudes Bezerra Filho

**SÃO LUÍS
2023**

TÁSSIO TEIXEIRA MORAES

**INFORMAÇÕES DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO PARA TOMADA
DE DECISÃO: percepção dos contadores e gestores das
instituições federais de ensino no Brasil**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Administração da Fucape Pesquisa e Ensino S/A - FUCAPE MA, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis e Administração.

Aprovada em 27 de abril de 2023.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Dr. JOÃO EUDES BEZERRA FILHO
Fucape Pesquisa e Ensino S/A

Prof. Dr. OLAVO VENTURIM CALDAS
Fucape Pesquisa e Ensino S/A

Prof. Dr. NELSON OLIVEIRA STEFANELLI
Fucape Pesquisa e Ensino S/A

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar a Deus

Aos meus pais pelo esforço e dedicação em mostrar-me a importância dos estudos para minha formação profissional e pessoal, pelo altruísmo em abrir mão de seus sonhos para que os meus pudessem ser realizados quando abriram mão de seguir seus estudos em troca de possibilitar oportunidade de estudo para mim e meus irmãos.

Aos meus familiares, em especial esposa e filha, que tiveram paciência e compreensão durante este processo tendo que abrir mão de momentos em troca de um bem maior para nós.

Aos colegas e professores do curso de Mestrado da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças, pela compreensão e compartilhamento de conhecimentos.

Ao Professores João Eudes Bezerra Filho pela orientação na construção do conhecimento.

“Todos os seus sonhos podem se tornar realidade se você tiver coragem para persegui-los”

(Walt Disney)

RESUMO

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

Palavras-chave: convergência internacional; informações de custos; tomada de decisão; instituições de ensino, setor público.

ABSTRACT

This study sought to investigate the perception of accountants and managers of the Federal Institutes of Education of Brazil - IFEB regarding the adoption of the Brazilian Accounting Standard Applied to the Public Sector (NBC TSP 34) and the use of cost information for decision-making purposes. The methodology has a quantitative approach with a descriptive nature, with the use of primary data and the use of descriptive statistics for analysis of the results obtained, a survey was used as a method for data collection. The results point to a consensus on the relevance of using cost information and its effects on public administration. However, they also demonstrate the need for organizational changes in relation to training, culture and mitigation of resistance of those involved in the calculation, use and analysis of cost information in the management of federal institutes. The study contributes to a better understanding of the formation of perceptions about the change from local norms to international norms in the public sector and its practical effects for decision-making purposes based on cost information.

Keywords: international convergence; cost information; decision making; educational institutions, public sector.

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – ESTATÍSTICA DESCRITIVA PARA PERFIL DA AMOSTRA

TABELA 2 – ESTATÍSTICA DESCRITIVA PARA PERFIL DA AMOSTRA POR CATEGORIA

TABELA 3 – ESTATÍSTICA DESCRITIVA DA OPINIÃO SOBRE A INFORMAÇÃO DE CUSTOS

TABELA 4 – ANÁLISE FATORIAL EXPLORATÓRIA INDICADORES OPINIÃO DA AMOSTRA

TABELA 5 – ANÁLISE FATORIAL EXPLORATÓRIA INDICADORES OPINIÃO CONTADORES

TABELA 6 – ANÁLISE FATORIAL EXPLORATÓRIA INDICADORES OPINIÃO GESTORES

LISTA DE SIGLAS

CASP – Contabilidade Aplicada ao Setor Público

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CRC's – Conselhos Regionais de Contabilidade

IPSAS – International Public Sector Accounting Standards

IFEB – Institutos Federais de Ensino do Brasil

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

NBC TSP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

NPM – New Public Management

SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

SUMÁRIO

1.	10.....	10
2.	155	
2.1.	O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA ÀS IPSAS NO BRASIL E A PUBLICAÇÃO DA NORMA DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO.....	15
2.2.	TOMADA DE DECISÃO.....	20
3.	256	
3.1.	MÉTODOS ESTATÍSTICOS.....	30
3.2.	ANÁLISE FATORIAL EXPLORATÓRIA	31
4.	25	
4.1.	PERFIL DA AMOSTRA.....	32
4.2.	PERCEPÇÃO DOS RESPONDENTES.....	34
4.2.1.	Estatística descritiva e análise fatorial exploratória.....	34
4.2.2.	Opinião sobre a informação contábil na tomada de decisão.....	34
4.2.3.	Opinião sobre a informação contábil na tomada de decisão.....	39
5.	254	
	REFERÊNCIAS.....	48
	APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO.....	53
	APÊNDICE B – LISTA DE NBC TSP.....	57
	APÊNDICE C – TERMOS CONSTANTES NA NBC TSP 34.....	59
	APÊNDICE D – CONCEITOS CONSTANTES NA NBC TSP EC	61
	APÊNDICE E – TABELA DE ESTÁGIO DE IMPLEMENTAÇÃO	62
	APÊNDICE F – ESTATÍSTICA DE OPINIÃO SOBRE CUSTOS	64
	ANEXO A - CURRÍCULO DOS PARTICIPANTES DO PRÉ-TESTE	67

Capítulo 1

1 INTRODUÇÃO

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

Diversos autores, como Silva e Rosa (2015) e Cavalcante, Aquino, Israel e Ceolin (2017) afirmam que o setor público tem buscado, de maneira constante, a transparência dos seus atos e eficiência na gestão dos recursos orçamentários, econômicos e financeiros. Essas medidas são tomadas com a finalidade de orientar o processo decisório e melhorar a interpretação dos atos e fatos ocorridos no setor público por parte dos usuários externos.

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

Em conformidade com os textos supracitados, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) de 2021 afirma que a contabilidade pública no

Brasil tem passado por significativa evolução no sentido de convergir às normas internacionais. O MCASP destaca alguns marcos históricos nesse processo a edição da Lei nº 4.320/1964 - Normas gerais de Direito financeiro, a edição da Lei Complementar nº 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, a portaria MF n.º 184/2008 e o Decreto Federal n.º 6.976/2009. Esses documentos determinam que a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) é órgão central do Sistema de Contabilidade Federal e o responsável pela da função de assentar normas e procedimentos para a convergência às normas internacionais.

Em decorrência da evolução e adequação das normas aos padrões IPSAS, novas normas são emitidas. A mais recente norma emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) foi a NBC TSP 34, publicada em 10 de dezembro de 2021, que revogará a NBC T 16.11 (publicada em 2011) a partir de 2024. A NBC TSP 34 estabelece diretrizes, padrões e define de parâmetros para elaboração de informação do sistema de custo com a função de apoiar o gestor no processo de planejamento, execução, controle, tomada de decisão, transparência, avaliação de desempenho, prestação de contas e responsabilidade na gestão dos recursos.

A NBC TSP vem ao encontro da busca pela gestão estratégica de custo no setor público objetivando, entre outras vantagens, reduzir os custos e melhorar o desempenho da organização por meio da aplicação de técnicas de gestão de custos. Essa abordagem visa fornecer informações precisas e relevantes no sentido de subsidiar tomada de decisões estratégicas da organização (Duçi, 2021).

De acordo com Ordynskaya, Silina, Divina, Tausova e Bagova (2021), os custos são parte fundamental de um sistema de gestão e impactam diretamente na eficiência econômica da entidade. Além do mais, as informações fornecidas pelos sistemas de

gestão de custos são essenciais para auxiliar os gestores na tomada de decisões gerenciais.

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

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

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

Com base no exposto, a presente pesquisa busca investigar qual a percepção dos contadores e gestores dos Institutos Federais de Ensino do Brasil (IFEB) em relação à adoção das informações de custos para fins de tomada de decisão, analisado e comparado, no contexto de institucionalização organizacional, a

percepção dos atores listados na pesquisa quanto à adoção de informações de custos para tomada de decisão e quais fatores são mais e menos relevantes na adoção da NBC TSP 34 para a tomada de decisão e adoção de modelo padronizado de apuração de custo.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Capítulo 2

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA ÀS IPSAS NO BRASIL E A PUBLICAÇÃO DA NORMA DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

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

Desde o início do processo de convergência da contabilidade pública às normas internacionais, em 2008, diversas pesquisas foram realizadas sobre a adoção das Normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (IPSAS). Autores como Yamamoto e Noguchi (2013); Caperchione, Salvatori e Benghi (2014) afirmam que a adoção das IPSAS é um passo de extrema importância para a melhoria da informação contábil financeira. Já Christiaens *et al.* (2010) destacam que a adoção das IPSAS tem como finalidade de padronização, comparabilidade e a facilidade para a consolidação dos relatórios contábeis, gerando informações mais confiáveis para fins de tomada de decisão. No entanto, eles também apontam haver problemas de insuficiência de pessoal qualificado e resistência cultural. Outras pesquisas abordam as dificuldades de implementação (Yamamoto & Noguchi, 2013) e por fim, algumas

pesquisas analisaram a eficácia de adoção de IPSAS (Brusca *et al.* 2016), e quanto a normatividade em políticas contábeis (Brusca *et al.* 2018).

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

Dulce (2021) afirma que, em consonância com as normas, o STN vem editando os MCASP assim como macro funções dispostas no Manual SIAFI, do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal com objetivo de padronizar os procedimentos contábeis.

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

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

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

A reboque do processo de convergência e evolução das normas, o CFC aprovou a resolução 2021/NBCTSP34, que trata de custos no setor público, em

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

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

De acordo com Arnaboldi e Lapsley (2009), o uso de informações de custos traz consigo várias vantagens, incluindo a capacidade de orçar e alocar recursos financeiros, tomar decisões sobre terceirização ou não, analisar os custos dos serviços além de contribuir para prestação de contas interna e externamente. Essas vantagens contribuíram para o desenvolvimento da contabilidade por competência e gestão, que é um objetivo da Nova Gestão Pública (NPM), como apresentado por Van-Peursem e Eggleton (2015), e ajuda a atender à necessidade de uma contabilidade focada na gestão, no controle e geração de informação de custos, conforme afirmado por Monteiro *et al.* (2015) e Padrones *et al.* (2017).

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

Alguns autores como Drehmer, Rauppe e Tezza (2016) e Lovato, Oliveira, Guimarães e Catapan (2016), destacam as dificuldades que o setor público tem em colocar em prática a utilização de um sistema de contabilidade de custos.

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

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

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

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

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

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

A norma recomenda a utilização do método de custeio direto, caso seja irrelevante atribuir os custos indiretos, e estimula a adoção dos métodos de absorção parcial ou plena desde que a atribuição dos custos indiretos seja relevante para aferição de custo e refletir em melhor qualidade na informação contábil que será apresentado aos tomadores de decisão.

A NBC TSP EC – Estrutura conceitual - enfatiza que as informações contidas nos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs) estão relacionadas com a disponibilização informações a respeito de entidades do setor público que devem ser úteis aos seus usuários para a prestação de contas, responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão.

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

representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade.

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

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

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

2.2. TOMADA DE DECISÃO

No ambiente administrativo organizacional faz-se necessário tomar decisões diariamente e as decisões não podem ser tomadas às cegas, pois isso é impossível como afirma Hair, Black, Anderson e Tatham (2005), e o responsável pela tomada de decisão precisa estar bem informado e a tomada de decisão decorre exatamente da capacidade dos gestores de escolher a alternativa que melhor satisfaz as necessidades das organizações.

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

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

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

Oro e Klann (2017) afirmam que a tomada de decisão e o julgamento estão presentes em diversas ocasiões dentro do ambiente contábil e que o sucesso no julgamento dos fatos contábeis no processo de aferição e reconhecimento da informação está relacionado ao nível de conhecimento do assunto.

Segundo Francis e Minchington (1999) os contadores gerenciais devem ter um conhecimento completo do negócio e ser aptos a compreender as necessidades de negócio das suas instituições com a finalidade de gerar informações pertinentes à tomada de decisão.

Alguns estudos indicam que a compreensão de peças e relatórios contábeis pelos gestores pode ser um desafio (Silva, 1995; Dias Filho, 2000; Fernandes, Klann & Figueiredo, 2009).

Assim cabe destacar a necessidade de utilização de tecnologias adequadas combinadas com sistemas contábeis para fornecer informações confiáveis e compreensíveis para auxiliar nos processos decisórios conforme afirmam Cuadrado-Bellesteros, Santis e Bisogno (2021) e construir um diálogo com as partes interessadas na informação (Brusca *et al.*, 2013; da Costa, 2018).

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

Cabe ressaltar que, segundo Eysenck e Keane (2007), a tomada de decisão tem como objetivo a resolução de problemas e as pessoas tentam fazer a melhor escolha a partir de diversas opções que lhes são propostas.

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

Para Aquino, Lino, Cardoso e Grossi (2020) a informação financeira para fins de elaboração de relatórios foi negligenciada e a informação orçamentária ainda

predomina, porém, com a decisão de adesão às IPSAS a procura por informações relacionadas a contabilidade financeira foi revigorada.

A migração da contabilidade pública, com enfoque no orçamento baseado na Lei n.º 4.320 de 1964, para contabilidade com enfoque patrimonial baseado na doutrina contábil foi pacificado a partir da edição das NBC TSPs.

Segundo Silva e Rosa (2015) e ainda Cavalcante *et al.* (2017) a busca pela transparência e melhor utilização dos recursos públicos orçamentários, econômicos e financeiros, por parte dos entes públicos, é constante e direciona o processo de tomada de decisão além de facilitar a interpretação dos acontecimentos do setor público por parte dos usuários externos.

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

Mas recentemente a STN publicou, em 29 de junho de 2022, a Portaria nº 1.470 que aprova o Manual do Processo do Gerenciar Custo do Governo Federal com a finalidade de orientar, incentivar e auxiliar o desenvolvimento de modelos de

gerenciamento de custos, a seleção de sistema de informação de custos e da definição de funções e responsabilidades para o alcance dos objetivos do SIC do governo Federal.

Sob a ótica da utilização de informações de custos, Rocha e Funchal (2019) enfatizam que a utilização de custos escolares diretos para análises de desempenho escolar indica que a destinação de mais recursos financeiros em escolas administradas pelo estado não resulta em melhores desempenhos escolares no Enem, e sendo assim, os resultados sugerem que a melhoria dos índices de desempenho pode estar mais relacionada à qualidade do gasto público do que à sua quantidade.

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

Capítulo 3

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

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

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

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

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

Para análise dos resultados são utilizadas técnicas de estatística descritiva além de resultados obtidos em relatórios de gestão fornecidos por IFEB, vinculadas ao MEC, ao TCU como parte integrante das prestações de contas.

Dos 37 IFEB do MEC, todos apresentaram ao TCU Relatórios de Gestão, referentes ao ano de 2019. Nenhuma das instituições apresenta dados referente a informação de custos em seus relatórios, mesmo que por força de normativo legal já

se utilizem de um centro de custos quando da utilização do SIAFI. Destas 17 nem mencionam a utilização de informações de custos e utilização do SIC em seus relatórios, enquanto 20 instituições encaminharam seus Relatórios de Gestão ao TCU mencionando de alguma forma a necessidade de utilização de informações de custos.

Das 20 entidades, que mencionam em seus relatórios de gestão, apresentados ao TCU, a necessidade da utilização de informação de custos, 7 afirmam não ter implementado por ainda não ter modelo de apuração de custo definido, 3 mencionam não ter acesso ao SIC e a informação de custos, 7 mencionam a necessidade de ações futuras para implementação e utilização informações de custos, 2 mencionam criação de frente de trabalho e implementação e por fim 1 menciona a utilização do centro de custos padronizado no SIAFI como método de custeio conforme apêndice (E).

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

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

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

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

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

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

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

O questionário aplicado para coleta de dados foi adaptado de Cavalcante *et al.* (2017); Marques *at al.* (2020) e Pedrosa *et al.* (2022) concebido em três blocos, divididos entre: (1) caracterização do respondente; (2) Percepção dos respondentes

sobre a informação contábil e a tomada de decisão; e, (3) Percepção dos respondentes quanto a informação de custo para tomada de decisão, cujas questões estão apresentadas na figura 01.

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

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

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

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

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

O pré-teste foi realizado no período de 23/02/2023 a 27/02/2023 e foi estruturado conforme figura 01, que se apresenta a seguir.

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

Figura 03: Estrutura do questionário
Fonte: Elaboração própria (2022).

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

3.1. MÉTODOS ESTATÍSTICOS

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

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

3.2. ANÁLISE FATORIAL EXPLORATÓRIA

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

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

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

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

Capítulo 4

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

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

4.1. PERFIL DA AMOSTRA.

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

TABELA 1: ESTATÍSTICA DESCRITIVA PARA PERFIL DA AMOSTRA

VARIÁVEL	DESCRIÇÃO	N	%
CATEGORIA	CONTADOR	216	42,35%
	ORDENADOR	144	28,24%
	GESTOR	150	29,41%
GÊNERO	MASCULINO	256	69,80%
	FEMININO	154	30,20%
FAIXA ETÁRIA	ATÉ 30 ANOS	50	9,80%
	DE 31 A 40 ANOS	234	45,88%
	DE 41 A 50 ANOS	144	28,24%

	DE 51 A 60 ANOS	76	14,90%
	ACIMA DE 60 ANOS	6	1,18%
GRAU DE INSTRUÇÃO	ENSINO SUPERIOR	24	4,71%
	ESPECIALIZAÇÃO (MBA)	176	34,51%
	MESTRADO	248	48,63%
	DOUTORADO	46	9,02%
	OUTROS	16	3,14%
FORMAÇÃO	ADMINISTRAÇÃO	96	18,82%
	CONTABILIDADE	240	47,06%
	DIREITO	16	3,14%
	OUTROS	158	30,98%
TEMPO DE EXPERIÊNCIA NA FUNÇÃO ATUAL	ATÉ 05 ANOS	156	30,59%
	DE 05 A 10 ANOS	220	43,14%
	DE 10 A 15 ANOS	110	21,57%
	DE 15 A 20 ANOS	18	3,53%
	ACIMA DE 20 ANOS	6	1,18%
REGIÃO DO PAÍS ONDE EXERCE A FUNÇÃO	NORTE	24	4,71%
	NORDESTE	166	32,55%
	CENTRO OESTE	182	35,69%
	SUL	50	9,80%
	SUDESTE	88	17,25%
TOTAL GERAL		510	100,00%

Fonte: Elaborada pelo autor, a partir dos dados coletados

Na tabela 2 podemos perceber que a maioria dos respondentes é do sexo masculino fica mais evidente para os perfis de ordenador e gestor financeiro com porcentagens de 75% e 73,33%. Em relação à faixa etária cabe destacar, que a maioria dos respondentes, para o perfil de ordenador, cerca de 62,50%, está na faixa etária de 31 a 40 anos, e não houve respondentes na faixa etária de até 30 anos, fato que pode ser explicado pelas exigências mínimas para candidatura ao cargo de diretor-geral de campus. Quanto ao nível de escolaridade, observou-se que 87,50% dos profissionais em cargo de ordenador possuem doutorado ou mestrado, e se incluído os especialistas o percentual é de 100%. O alto nível de qualificação nessa categoria se dá em decorrência de exigências legais para candidatura ao cargos de Diretor geral dos Campi.

TABELA 2: ESTATÍSTICA DESCRITIVA PARA PERFIL DA AMOSTRA POR CATEGORIA

VARIÁVEL	GÊNERO	N	%	IDADE	N	%	
CONTADOR	MASCULINO	138	63,89%	ATÉ 30 ANOS	30	13,89%	
	FEMININO	78	36,11%	DE 31 A 40 ANOS	84	38,89%	
				DE 41 A 50 ANOS	66	30,56%	
				DE 51 A 60 ANOS	30	13,89%	
				ACIMA DE 60 ANOS	6	2,78%	
ORDENADOR	MASCULINO	108	75,00%	DE 31 A 40 ANOS	90	62,50%	
	FEMININO	36	25,00%	DE 41 A 50 ANOS	18	12,50%	
				DE 51 A 60 ANOS	36	25,00%	
GESTOR FINANCEIRO	MASCULINO	110	73,33%	ATÉ 30 ANOS	20	13,33%	
	FEMININO	40	26,67%	DE 31 A 40 ANOS	60	40,00%	
				DE 41 A 50 ANOS	60	40,00%	
				DE 41 A 50 ANOS	10	6,67%	
VARIÁVEL	INSTRUÇÃO	N	%	EXPERIÊNCIA	N	%	
CONTADOR	ENSINO SUPERIOR	24	11,11%	ATÉ 05 ANOS	24	11,11%	
	ESPECIALIZAÇÃO	108	50,00%	DE 05 A 10 ANOS	96	44,44%	
	MESTRADO	78	36,11%	DE 10 A 15 ANOS	72	33,33%	
	OUTROS		6	2,78%	DE 15 A 20 ANOS	18	8,33%
				0,00%	ACIMA DE 20 ANOS	6	2,78%
ORDENADOR	ESPECIALIZAÇÃO	18	12,50%	ATÉ 05 ANOS	72	50,00%	
	MESTRADO	90	62,50%	DE 05 A 10 ANOS	54	37,50%	
	DOUTORADO	36	25,00%	DE 10 A 15 ANOS	18	12,50%	
GESTOR FINANCEIRO	ESPECIALIZAÇÃO	50	33,33%	ATÉ 05 ANOS	60	40,00%	
	MESTRADO	80	53,33%	DE 05 A 10 ANOS	70	46,67%	
	DOUTORADO	10	6,67%	DE 10 A 15 ANOS	20	13,33%	
	OUTROS	10	6,67%				
TOTAL GERAL		510	100,00%				

Fonte: Elaborada pelo autor, a partir dos dados coletados

4.2. PERCEPÇÃO DOS RESPONDENTES

4.2.1. Estatística descritiva e análise fatorial exploratória

Nas subseções a seguir, serão demonstradas as medidas de tendência central, dispersão e posição dos indicadores, bem como os resultados obtidos a partir da análise fatorial dos dados coletados. As questões foram elaboradas e estruturadas utilizando uma escala Likert de cinco pontos. Os fatores resultantes da análise fatorial

foram calculados a partir da média dos indicadores que os compõem, baseando a interpretação nos mesmos critérios aplicados na escala Likert mencionada.

4.2.2. Opinião sobre a informação contábil na tomada de decisão

Ao avaliar as estatísticas da Tabela 3, nota-se uma percepção semelhante dos profissionais contábeis e dos gestores quanto à qualidade da informação contábil e de custos para fins de tomada de decisão quando analisado amostra de forma completa e também quando analisada com separação de categorias.

A partir das médias é possível concluir que 50% dos respondentes disseram que concordam totalmente com as afirmativas. Há uma percepção positiva quanto a informação contábil de custos e sua utilização, como fonte de melhoria da qualidade da informação contábil e também como ferramenta de apoio a tomada de decisão.

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

Os resultados apresentados na análise estatística das variáveis relacionadas à melhoria da qualidade da informação de contábil por meio da utilização da informação de custos foram positivos, apresentaram médias acima de 4. A média das respostas dos gestores financeiros alcançou o valor de 4,67, enquanto a média geral da amostra

foi de 4,42 em relação à variável de importância da informação contábil para fins de tomada de decisão. O mesmo comportamento observou-se, com médias acima de 4, nas variáveis relacionadas a melhoria da qualidade da informação contábil e utilização da informação de custo como fonte para tomada de decisão.

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

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

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

TABELA 3: TABELA SINTÉTICA DA OPINIÃO SOBRE A INFORMAÇÃO DE CUSTOS

VARIÁVEL	GERAL			CONTADOR			ORDENADOR			GESTOR FIN.		
	N	MÉDIA	DESVIO	N	MÉDIA	DESVIO	N	MÉDIA	DESVIO	N	MÉDIA	DESVIO
ITENS DE IMPORTÂNCIA NOS RELATÓRIOS CONTÁBEIS	510	4,42	0,98	216	4,44	0,84	144	4,13	1,37	150	4,67	0,60
IMPORTÂNCIA DA UTILIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS	510	2,42	1,27	216	2,47	1,37	144	2,38	1,12	150	2,40	1,26

INVESTIMENTO EM CAPACITAÇÃO SOBRE CUSTOS	510	2,53	1,40	216	2,28	1,41	144	3,38	1,33	150	2,07	1,07
CONTRIBUIÇÃO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL PARA MELHORIA DO DESEMPENHO INSTITUCIONAL	510	4,43	0,80	216	4,75	0,44	144	4,13	1,06	150	4,27	0,78

Fonte: Elaborada pelo autor, a partir dos dados coletados

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

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

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

No total, das vinte e três afirmativas relacionadas a qualidade da informação contábil e a utilização da informação de custos para a tomada de decisão, apenas duas apresentaram média abaixo de 3 sendo elas relacionadas a utilização e

manuseio da informação e também quanto a capacitação sobre o tema, indicando uma convergência entre as opiniões dos respondentes a respeito das afirmativas.

4.2.3. Análise fatorial exploratória

Foi realizado uma análise fatorial por componentes para indicadores relacionados a opinião quanto a informação contábil de custos no setor público. Os resultados são apresentados na Tabela 4. A análise fatorial PCF é utilizada para determinar quantos componentes principais são necessários para representar os dados de forma adequada e como esses componentes se relacionam. (Heir Jr. *et al.*, 2014).

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

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

Na análise dos novos fatores, constata-se que os indicadores apresentam cargas fatoriais satisfatórias, superiores a 0,50. De acordo com as orientações de Hair

et al. (2005), cargas fatoriais acima de 0,50 são aceitáveis para utilização como base em uma amostra de 120 participantes. Na presente pesquisa, contamos com uma amostra com 510 respondentes, destes 216 contadores e 194 gestores dos quais 144 ordenadores e 150 gestores financeiros.

TABELA 4: ANÁLISE FATORIAL EXPLORATÓRIA INDICADORES OPINIÃO DA AMOSTRA

VARIÁVEL	FATORES						COMUNABILIDADE
	FATOR 1	FATOR 2	FATOR 3	FATOR 4	FATOR 5	FATOR 6	
ITENS DE IMPORTÂNCIA PARA OS GESTORES NOS RELATÓRIOS					0,825		0,735
FIDEDIGNIDADE DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS	0,828						0,792
INFORMAÇÃO CONTÁBIL COMO BASE DE TOMADA DE DECISÃO	0,606						0,666
UTILIZAÇÃO DA INFORMAÇÕES PELOS GESTORES	0,662					0,508	0,765
RELATÓRIOS COMPREENSÍVEIS	0,893						0,821
LINGUAGEM DOS RELATÓRIOS SÃO CLARAS	0,868						0,800
RELATÓRIOS FACILITAM A TOMADA DE DECISÃO		0,600					0,735
INFORMAÇÕES SÃO TEMPESTIVAS		0,696					0,792
AS INFORMAÇÕES SÃO DISPONIBILIZADAS QUANDO SOLICITADAS							0,666
AS INFORMAÇÕES DE CUSTO MELHORAM A QUALIDADE DA INFORMAÇÃO					0,674		0,765
CONHECIMENTO SOBRE MODELOS/MÉTODOS DE CUSTOS			0,755				0,821
MANUSEIO DOS RELATÓRIOS DE CUSTOS				0,831			0,800
IMPORTÂNCIA DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS PARA DECISÃO				0,788			0,735
CONHECIMENTO DOS MODELOS/MÉTODOS UTILIZADOS NA INSTITUIÇÃO DE LOTAÇÃO						0,786	0,792
CONHECIMENTO DOS RELATÓRIOS DE CUSTO ELABORADOS		0,748					0,666
SOBRE UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES DE CUSTO		0,553					0,765
CAPACITAÇÃO SOBRE UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÃO DE CUSTO	0,529		0,640				0,821
RELEVÂNCIA DA INFORMAÇÃO COMO MODERADOR DA UTILIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO DE CUSTO						0,513	0,800

ASSOCIAÇÃO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL COMO O DESEMPENHO INSTITUCIONAL	0,617	0,735
ACESSO À INFORMAÇÃO DE CUSTO EM MINHA INSTITUIÇÃO	0,877	0,792
CONTRIBUIÇÃO DA INFORMAÇÃO DE CUSTO NO DESEMPENHO INSTITUCIONAL	0,838	0,666
COMPREENSÃO DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS	0,616	0,765
SUFICIÊNCIA DOS MANUAIS PARA IMPLEMENTAÇÃO DE INFORMAÇÃO DE CUSTO	0,727	0,821

ESTATÍSTICA

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

Fonte: Elaborada pelo autor, a partir dos dados coletados

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

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

Ao realizar a análise específica com contadores a análise de fatores foi realizada em um conjunto de dados da categoria Categ == 1. Durante uma análise, seis fatores foram identificados e foram responsáveis por explicar 75,48% da variação total. O teste de esfericidade de Bartlett indica que as variáveis estão Inter correlacionadas, com um valor de $p < 0,05$, o que sugere que elas podem ser resumidas em fatores comuns.

O determinante da matriz de dinâmica é baixo, com um valor de 0,031, indicando que há correlações entre as variáveis. Além disso, o índice de análise

IMPORTÂNCIA DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS PARA DECISÃO	0,761		0,889
CONHECIMENTO DOS MODELOS/MÉTODOS UTILIZADOS NA INSTITUIÇÃO DE LOTAÇÃO		0,859	0,881
CONHECIMENTO DOS RELATÓRIOS DE CUSTO ELABORADOS		0,879	0,892
SOBRE UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES DE CUSTO			0,889 0,844
CAPACITAÇÃO SOBRE UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÃO DE CUSTO			0,762
RELEVÂNCIA DA INFORMAÇÃO COMO MODERADOR DA UTILIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO DE CUSTO			0,803 0,785
ASSOCIAÇÃO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL COMO O DESEMPENHO INSTITUCIONAL	0,592	0,523	0,777
ACESSO À INFORMAÇÃO DE CUSTO EM MINHA INSTITUIÇÃO		0,868	0,825
CONTRIBUIÇÃO DA INFORMAÇÃO DE CUSTO NO DESEMPENHO INSTITUCIONAL			0,769 0,785
COMPREENSÃO DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS		0,567	0,759
SUFICIÊNCIA DOS MANUAIS PARA IMPLEMENTAÇÃO DE INFORMAÇÃO DE CUSTO			0,712

ESTATÍSTICA

KAISER-MEYER-OLKIN (KMO)		0,636
BARTLETT TEST OF SPHERICITY	Q ²	738.868
	p-valor	0.000

Fonte: Elaborada pelo autor, a partir dos dados coletados

Ao realizar a análise específica com gestores a análise de fatores foi realizada nos dados de uma determinada categoria (Categ == 3), durante uma análise, seis fatores foram identificados e foram responsáveis por explicar 78,08% da variação total. Os resultados indicam que as variáveis estão Inter correlacionadas, com um valor de $p < 0,05$ no teste de esfericidade de Bartlett. Isso sugere que as variáveis podem ser resumidas em fatores comuns.

O determinante da matriz de dinâmicos, que é uma medida da magnitude geral da variável entre as variáveis, indica que as correlações entre as variáveis são moderadamente fortes, com um valor de 0,164.

Além disso, o índice de análise amostral de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) é de 0,708, o que indica que a matriz de colaboração é adequada para a análise de fatores ou componentes principais.

TABELA 6: ANÁLISE FATORIAL EXPLORATÓRIA INDICADORES DE OPINIÃO GESTORES

VARIÁVEL	FATORES						COMUNABILIDADE
	FATOR 1	FATOR 2	FATOR 3	FATOR 4	FATOR 5	FATOR 6	
ITENS DE IMPORTÂNCIA PARA OS GESTORES NOS RELATÓRIOS						0,587	0,671
FIDEDIGNIDADE DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS	0,902						0,931
INFORMAÇÃO CONTÁBIL COMO BASE DE TOMADA DE DECISÃO	0,707						0,854
UTILIZAÇÃO DA INFORMAÇÕES PELOS GESTORES	0,782						0,761
RELATÓRIOS COMPREENSÍVEIS	0,905						0,857
LINGUAGEM DOS RELATÓRIOS SÃO CLARAS	0,911						0,912
RELATÓRIOS FACILITAM A TOMADA DE DECISÃO		0,782					0,824
INFORMAÇÕES SÃO TEMPESTIVAS							0,802
AS INFORMAÇÕES SÃO DISPONIBILIZADAS QUANDO SOLICITADAS					0,843		0,943
AS INFORMAÇÕES DE CUSTO MELHORAM A QUALIDADE DA INFORMAÇÃO						0,774	0,852
CONHECIMENTO SOBRE MODELOS/MÉTODOS DE CUSTOS			0,745				0,700

MANUSEIO DOS RELATÓRIOS DE CUSTOS		0,709	0,751
IMPORTÂNCIA DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS PARA DECISÃO		0,824	0,850
CONHECIMENTO DOS MODELOS/MÉTODOS UTILIZADOS NA INSTITUIÇÃO DE LOTAÇÃO		0,529	0,855
CONHECIMENTO DOS RELATÓRIOS DE CUSTO ELABORADOS		0,731	0,823
SOBRE UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES DE CUSTO		0,543	0,804
CAPACITAÇÃO SOBRE UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÃO DE CUSTO	0,525	0,521	0,713
RELEVÂNCIA DA INFORMAÇÃO COMO MODERADOR DA UTILIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO DE CUSTO			0,833
ASSOCIAÇÃO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL COMO O DESEMPENHO INSTITUCIONAL	0,685		0,815
ACESSO À INFORMAÇÃO DE CUSTO EM MINHA INSTITUIÇÃO		0,872	0,898
CONTRIBUIÇÃO DA INFORMAÇÃO DE CUSTO NO DESEMPENHO INSTITUCIONAL		0,863	0,865
COMPREENSÃO DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS		0,769	0,824
SUFICIÊNCIA DOS MANUAIS PARA IMPLEMENTAÇÃO DE INFORMAÇÃO DE CUSTO		0,751	0,829
ESTATÍSTICA			
KAISER-MEYER-OLKIN (KMO)		0.708	
Q ²		524.349	
BARTLETT TEST OF SPHERICITY		p-valor 0.000	

Fonte: Elaborada pelo autor, a partir dos dados coletados

Em geral, esses resultados indicam que a análise de fatores pode ser uma abordagem adequada para examinar as inter-relações entre as variáveis nesta categoria específica. Uma forte evidência estatística de que as variáveis estão inter correlacionadas, juntamente com o KMO indicando que a matriz de transformada é adequada, sugere que uma análise de fatores pode ser uma boa estratégia para identificar fatores subjacentes que explicam a variação nas medidas variáveis.

Capítulo 5

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

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

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

A análise fatorial exploratória PCF realizada na Tabela 4 fornece evidências que corroboram para comprovar as hipóteses propostas, embora não sejam conclusivas. As variáveis relacionadas à informação de custos foram agrupadas nos fatores 5 e 6, o que sugere uma relação entre elas e uma possível utilidade para subsidiar tomada de decisão, Além disso, a análise sugere que a utilização da informação de custos pode contribuir para a melhoria da qualidade da informação contábil prestada.

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

entre a adoção de informação de custos e a melhoria da informação contábil e do desempenho institucional.

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

Considerando a percepção dos respondentes e pesquisa na literatura nacional e internacional sobre a utilização da informação de custos para fins de decisão, esta dissertação traz contribuições importantes para o debate entre os profissionais sobre uma melhoria na qualidade da informação contábil nas entidades públicas brasileiros, com a finalidade de atender às demandas da sociedade por aplicação de recurso públicos de maneira mais eficiente, eficaz e efetiva, contribuindo para boas práticas de governança corporativa e, conseqüentemente, resultando num melhor controle nos gastos.

Acredita-se que o envolvimento da alta administração é fundamental para a melhoria da informação contábil, uma vez que esses gestores são os principais usuários dessas informações. Para que a informação independente seja relevante e útil, é necessário que a alta administração esteja comprometida com a melhoria contínua dos processos de produção e utilização dessas informações. Dessa forma, a participação ativa da alta administração pode contribuir para o desenvolvimento de

uma cultura de uso da informação cognitiva, promovendo o uso estratégico da contabilidade nas tomadas de decisões e na gestão das organizações

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

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

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

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

Sugere-se, também, a realização de pesquisas que busquem analisar a relação entre custos e qualidade dos serviços públicos prestados.

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

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

REFERÊNCIAS

- Adhikari, P., & Mellempvik, F. (2010), A adoção de IPSASs no sul da Ásia: Um estudo comparativo de sete países, *Research in Accounting in Emerging Economies*, 10,171-201.
- Aquino, A.C.B., Lino, A.F., Cardoso, R.L., & Grossi, G. (2020), Legitimizing the standard-setter of public sector accounting reforms, *Public Money and Management*, 40(7), 499-508.
- Arnalboldi, M., & Lapsley, I. (2009). On the Implementation of Accrual Accounting: A Study of Conflict and Ambiguity. *European Accounting Review*, 18(4), 809-836.
- Ball, I. (2015) Debate: As IPSAS ajudariam a Grécia? *Dinheiro público & Gestão*, 35(6), 397 – 398.
- Borges, T. B., Mario, P. do C., & Carneiro, R. (2013). A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. *Revista De Administração Pública*, 47(2), 469 a 492.
- Brusca, I., Gómez, M., & Montesinos, V. (2016). Finanças públicas reformas gerenciais: o papel das ipsas na América Latina. *Administração Pública e Desenvolvimento*, 36(1), 51-64.
- Brusca, I., Grossi, G., & Manes-Rossi, F. (2018). Contexto padrões de relatórios consolidados para o governo local. *Dinheiro Público e Gestão*, 38(7), 483-492.
- Brusca, I., & Martínez, J. C. (2015). Adopting International Public Sector Accounting Standards: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting. *International Review of Administrative Sciences*, 82(4), 724–744.
- Caperchione, E., Salvatori, F., & Benghi, E. (2014). Novo desenvolvimento: onde há vontade, há uma maneira de agir além dos cortes. *Dinheiro Público e Gestão*, 34(2),135-138.
- Cavalcante, G. M., Israel, S. M. B., Aquino, M. M. F. de, & Ceolin, A. C. (2017). Contabilidade ambiental: Um estudo sobre a percepção dos estudantes de graduação em ciências contábeis da cidade de Maceió/AL. *Revista Mineira De Contabilidade*, 18(3), 40–51.
- Carvalho, J. B. C., Gomes, P. S., & Fernandes, M. J. (2012). The Main Determinants of the use of the cost accounting system in Portuguese Local Government. *Financial, Accountability & Management*, 28(3), 306-334.
- Colares, A. C. V., Padrones, K. G. S. A., & Santos, W. J. L. (2014, novembro).Análise do grau de implantação das IPSAS nas entidades públicas brasileiras e suas principais limitações no processo. *Anais do XXI Congresso Brasileiro de Custos*, Natal, RN, Brasil.

- Collins, D. (2018). Pretesting survey instruments: An overview of cognitive methods. *Quality of life research*, 27(7), 1691-1698.
- Conselho Federal de Contabilidade. (2021). Resolução CFC Nº 2021/NBC TSP34 - Aprova a NBC TSP 34 – Custos do Setor Público.
- Christiaens J, Reyniers B., & Rolle, C. (2010) Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: A comparative study. *International Review of Administrative Sciences* 76(3): 537–554.
- Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Aversano, N., & van Cauwenberge, P. (2015). O efeito das IPSAS na reforma dos relatórios financeiros governamentais: uma comparação internacional. *Revista Internacional de Ciências Administrativas*, 81(1), 158-177.
- CIMA (2005). CIMA Official Terminology 2005 edition (CIMA, Oxford). Disponível em: <https://www.worldcat.org/title/cima-official-terminology/oclc/155126995>.
- Cruvinel, D. P., & de Lima, D. V. (2011). Adoção do regime de competência no setor público brasileiro sob a perspectiva das normas brasileiras e internacionais de contabilidade. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 5(3), 69-85.
- Cuadrado-Ballesteros, B., & Bisogno, M. (2023). A relevância da transparência orçamentária para o desenvolvimento. *Revisão Internacional de Ciências Administrativas*, 89(1), 239–256.
- Dalmoro, M., & Vieira, K. M. (2014). Dilemas na construção de escalas tipo Likert: O número de itens e a disposição influenciam nos resultados? *Revista Gestão Organizacional*, 6 (Edição Especial).
- Decreto Federal nº 6.976/2009*. (2009, 7 de outubro). Dispõe sobre o Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial). Recuperado em 3 de abril de 2023, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6976.htm.
- De Souza, E. A., & Rodrigues, E. C. C. (2022). Usabilidade dos Sistemas de custos no setor público federal. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 21(1), 1-20.
- Diniz, J. A., Silvestre da Silva, S. F., Santos, L. D. C., & Martins, V. G. (2015). Vantagens da Implantação das IPSAS na Contabilidade Pública Brasileira: Análise da percepção dos membros do GTCON. *Revista de Educação e Pesquisa Em Contabilidade (REPeC)*, 9(3), 275-294.
- Drehmer, A. F., Raupp, F. M., & Tezza, R. (2016). Implantação do sistema de informação de custos em prefeituras catarinenses: o que dizem os contadores sobre as dificuldades e contribuições? *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, Porto de Galinhas, PE, 23.

- Duçi, E. (2021). The Relationship between Management Accounting, Strategic Management Accounting and Strategic Cost Management. *Academic Journal of interdisciplinary Studies* 10(5).
- Eysenck, M. W., & Keane, M.T. (2007). *Manual de psicologia cognitiva*. (5a ed.). Porto Alegre: Artes médicas.
- Gil, A. C. (2007) *Como elaborar projetos de pesquisa*. (4. ed.). São Paulo: Atlas.
- Hair, J., Babin, B., Money, A., & Samouel, P. (2005). *Funamentos de métodos de pesquisa em administração*. Porto Alegre: Bookman Companhia Ed.
- Hair Jr., J.F., Black, W.C., Babin, B.J. & Anderson, R.E. (2014). *Análise multivariada de dados* (7ª ed.). Pearson.
- Hansen, D. R., & Mowen, M.M. (2001) *Gestão de Custos: contabilidade e controle*. (R. B. Taylor, trad). São Paulo: Pioneira Thomson Learning.
- IFAC – International Federation of Accountants. (2000). *Perspectives on Cost Accounting for Government*. New York: IFAC. (IFAC Public Sector Committee – Study 12).
- Lei Complementar n. 101/2000*. (2000). Estabelecer normas de finanças públicas aplicadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Recuperado em 3 de abril de 2023, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm.
- Lei n. 4.320/1964*. (1964). Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Recuperado em 3 de abril de 2023, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm.
- Lovato, E.L., Gonçalves de Oliveira, A., Guimarães, I.A., & Catapan, A. (2016). Sistemas de Informações de Custos no Setor Público no Brasil: Uma Análise da Percepção dos Usuários Sob o Enfoque da Gestão Governamentalmente. *Journal of Globalization, Competitiveness & Governability / Revista de Globalización, Competitividad y Gobernabilidad / Revista de Globalização, Competitividade e Governabilidade* , 10 (1), 16-41.
- Machado, N., & Holanda, V. B. de. (2010). Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência do governo federal. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 791–820.
- Maher, M. (2001) *Contabilidade de custos: criando valor para a administração*. São Paulo: Atlas.
- Marques, L. R., Bezerra Filho, J. E., & Caldas, O. V. (2020). Contabilidade e auditoria interna no setor público brasileiro: percepção dos contadores públicos frente à convergência para as IPSAS/IFAC. *Revista De Contabilidade E Organizações*, 14, e161973.

- Martins, E., & Rocha, W. (2015) *Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas* (2a ed.). Atlas.
- Mauss, R., & de Souza, AC (2008). O uso da contabilidade de custos no setor público brasileiro: um estudo em Instituições de Ensino Superior. *Revista Universo Contábil*, 4(2), 68-82.
- Mota, S. C., de Oliveira, A. R. V., Nunes, N. T. S., & de Figueirêdo Junior, H. S. (2022). Análise comparativa da gestão de custos nas instituições federais brasileiras de ensino superior. *Revista Do Serviço Público*, 73(1), 112 - 135.
- Monteiro, R.P., Pereira, C.A., & Souza, M.A (2015). A necessidade de informação gerencial nas IES públicas da Europa: Breve abordagem pela realidade de Portugal. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 14(42), 9-24.
- Monteiro, A. P., Vale, J., Leite, E., Lins, M., & Kurowska-Pysz, J. (2022). The impact of information systems and non-financial information on company success. *International Journal of Accounting Information Systems* 45.
- McChelry, S., McKendrick, J., & Rolfe, T. (2007). Activity-Based Management Systems in Higher Education., *Public Money & Management*, 27(5), 315-322.
- Ordynskaya, M. E., Silina, T., Divina, L. E., Tausova I. F., & Bagova, S. A. (2021). Functions of Cost Management Systems in Modern Organizational Management. *Universal Journal of Accounting and Finance*, 9(3), 498 – 505.
- Oro, I. M., & Klann, R. C. (2017). Avaliação da capacidade de julgamento e tomada de decisão baseado nas Normas Internacionais de Contabilidade. *Revista Catarinense Da Ciência Contábil*, 16(47). 51-68.
- Pedrosa. N.N., Damasceno. F.S., & Rodrigues. J.E. (2022). GAP do conhecimento: diferença da percepção dos contadores e gestores públicos. *Revista de Educação Superior do Senac-RS*, 15(2).
- Pina, V. & Torres, L. (2002): Desenvolvimentos contábeis dos governos locais espanhóis. Uma comparação internacional com nove países desenvolvidos e a IFAC. *Revista de Orçamento Público, Contabilidade e Gestão Financeira* 14(4), 622-656.
- Portaria MF nº 184/2008*. (2008, 3 de julho). Dispõe sobre a publicação dos Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária e dos Relatórios de Gestão Fiscal pelos Poderes e órgãos referidos no § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Recuperado em 3 de abril de 2023, de <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao-e-normas/normas-de-execucao/orcamentarias-e-financeiras/portarias/portaria-mf-n-184-de-3-de-julho-de-2008>.
- Rocha, A. B., & Funchal, B. (2019). Mais recursos, melhores resultados? As relações entre custos escolares diretos e desempenho no Ensino Médio. *Revista De Administração Pública*, 53(2), 291–309.

- Rocha, D. G., Marcelino, G. F. & Santana, C. M. (2013). Orçamento público no Brasil: a utilização do crédito extraordinário como mecanismo de adequação da execução orçamentária brasileira. *RAUSP Management Journal*, 48(4), 813-827.
- Santos, C. B., & Almeida, K. K. N. (2012) Análise introdutória das mudanças provocadas na contabilidade pública pelas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público. *Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade*, 1(1), 21-38.
- Santos, W. V. (2011). Sistema de informação de custos do Governo Federal: Modelo conceitual, solução tecnológica e gestão do sistema. *Anais Congresso CONSAD de Gestão Pública*. Brasília: CONSAD.
- Secretaria do Tesouro Nacional (2019). *Manual do Portal de Custos do Governo Federal*. <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-do-portal-de-custos-do-governofederal/2019/26>.
- Secretaria do Tesouro Nacional (2021). *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)*. https://www.tesourotransparente.gov.br/documentos/81350/432087/Manual_de_Contabilidade_Aplicada_ao_Setor_Publico_-9%C2%AA_Edicao.zip/3d13c8a6-72a7-4b75-b937-6308e92d9993.
- Souza, E. X., Dos Santos, M. L., De Lima, A. B., Silva, D. B. S., & Victor, R. N. (2011). Implantação de um sistema de custos no setor público: Um estudo de caso em um hospital de ensino do Nordeste brasileiro. *Anais SEGeT – Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia*. Resende: Associação Educacional Dom Bosco (AEDB).
- Van Peurseem, K., & Eggleton, I. R. C. (2015). Indonesian public sector accounting reforms: dialogic aspirations a step too farnull. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(5), 706-738.
- Vega, R. O. M., Goularte, J. L. L., da Costa, C. F., & Ramos, T. J. F. (2015). A Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público: uma análise nos municípios do COREDE-FO. *Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI. Floriano-PI*, 2(2).
- Xavier, M. C., & Silva, F. A. (2017). Implantação da Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público: os Impactos, Mudanças e Ganhos Observados Pelos Profissionais da Contabilidade da Administração Direta e Indireta do Município de Belo Horizonte-MG. *Anais do XI Congresso de iniciação científica em contabilidade – USP*. São Paulo, SP, Brasil.
- Yamamoto, K., & Noguchi, M. (2013). Diferentes cenários para reforma contábil em contextos não anglófonos: o caso dos governos locais japoneses desde a década de 1990. *História da Contabilidade*, 18(4), 529-549.
- Zamfir, M. P., & Florea, C. F. (2019). The Budget - Reference System in Assessing the Performance of the Public Enterprise. *Academic Journal of Economic Studies*. 05(02). 144-158.

APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO

Afirmativas utilizadas para compor o questionário aplicado para coleta de dados foram adaptadas de Cavalcante *et al.* (2017); Marques, Bezerra Filho, e Caldas (2020) e Pedrosa *et al.* (2022).

BLOCO 1	Perfil do respondente
	1 – Categoria profissional <input type="checkbox"/> Contador (em exercício) <input type="checkbox"/> Contador (e outra função) <input type="checkbox"/> Gestor (Ordenador de Despesas) <input type="checkbox"/> Gestor (Gestor financeiro)
	2 – Gênero : <input type="checkbox"/> Masculino <input type="checkbox"/> Feminino
	3 – Faixa etária: <input type="checkbox"/> Até 30 anos <input type="checkbox"/> De 31 a 40 anos <input type="checkbox"/> De 41 a 51 anos <input type="checkbox"/> De 51 a 60 anos <input type="checkbox"/> De 61 a 70 anos
	4 – Grau de instrução <input type="checkbox"/> Ensino superior concluído <input type="checkbox"/> Especialização (MBA) <input type="checkbox"/> Mestrado <input type="checkbox"/> Doutorado <input type="checkbox"/> Outros _____
	5 – Área de formação <input type="checkbox"/> Administração <input type="checkbox"/> Contabilidade <input type="checkbox"/> Economista <input type="checkbox"/> Direito <input type="checkbox"/> Outros _____
	6 – Tempo de experiência no cargo <input type="checkbox"/> Até 5 anos <input type="checkbox"/> De 05 a 10 anos <input type="checkbox"/> De 10 a 15 anos <input type="checkbox"/> De 15 a 20 anos <input type="checkbox"/> Acima de 20 anos

	<p>7 – Região do país onde está localizado a sua instituição de vínculo</p> <p>() Norte</p> <p>() Nordeste</p> <p>() Centro Oeste</p> <p>() Sul</p> <p>() Sudeste</p>
BLOCO 2	Percepção dos respondentes sobre a informação contábil e a tomada de decisão
	<p>8 – Todos os itens de importância para os gestores são relatados ou divulgados nos relatórios contábeis e notas explicativas publicadas pela instituição?</p> <p>Referência:</p> <p>- Esta pergunta foi uma adaptação do questionário utilizado por Pedrosa <i>et al</i> (2022)</p> <p>- NBC TSP Estrutura Conceitual, de 04/10/2016.</p>
	<p>9 – As informações contábeis refletem a realidade econômica, orçamentária, patrimonial e financeira dos eventos?</p> <p>Referência:</p> <p>Esta pergunta foi uma adaptação do questionário utilizado por Pedrosa <i>et al</i> (2022)</p>
	<p>10 – As informações contábeis servem como base para a tomada de decisão?</p> <p>Referência:</p> <p>Pedrosa <i>et al.</i> (2022).</p>
	<p>11 – Os gestores utilizam relatórios contábeis como fonte para tomada de decisão?</p> <p>Referência:</p> <p>Pedrosa <i>et al.</i> (2022).</p>
	<p>12 – Os relatórios contábeis são de fácil compreensão?</p> <p>Referência:</p> <p>Esta pergunta foi uma adaptação do questionário utilizado por Pedrosa <i>et al</i> (2022).</p>
	<p>13 – Considero a linguagem dos relatórios contábeis impessoais, objetivas, compreensíveis e claras?</p> <p>Referência:</p> <p>Esta pergunta foi uma adaptação do questionário utilizado por Pedrosa <i>et al.</i> (2022).</p>
	<p>14 – As informações contidas nos relatórios contábeis facilitam a tomada de decisão?</p> <p>Referência:</p> <p>Esta pergunta foi uma adaptação do questionário utilizado por Pedrosa <i>et al.</i> (2022).</p>
	<p>15 – As informações contidas nos relatórios contábeis são apresentadas de maneira tempestivas?</p> <p>Referência:</p> <p>Esta pergunta foi uma adaptação do questionário utilizado por Pedrosa <i>et al.</i> (2022).</p>
	<p>16 – Quando solicitada as informações contábeis são disponibilizadas no prazo de forma a auxiliar a tomada de decisão?</p> <p>Referência:</p> <p>Esta pergunta foi uma adaptação do questionário utilizado por Pedrosa <i>et al.</i> (2022).</p>
BLOCO 3	Percepção dos respondentes quanto a informação de custo para tomada de decisão.
	<p>17 - Com relação à percepção dos efeitos/resultados da implantação das novas normas, eu acredito que as informações de custos melhoram a qualidade das informações para fins de tomada de decisão?</p> <p>Referência:</p>

	Esta pergunta foi uma adaptação do questionário utilizado por Marques, L. R., Bezerra Filho, J. E., & Caldas, O. V. (2020).
	18 – Conheço ou já estudei os modelos/métodos/sistema de gestão de custos? Referência Esta pergunta foi uma adaptação do questionário utilizado por Pedrosa <i>et al.</i> (2022). Manual do Processo Gerenciar Custos do Governo Federal
	19 – Trabalho manuseando relatórios ou informações contábeis de custo na contabilidade pública? Referência Esta pergunta foi uma adaptação do questionário utilizado por Pedrosa <i>et al.</i> (2022). Manual do Processo Gerenciar Custos do Governo Federal
	20 – Entendo a importância da utilização de informações de custo para a tomada de decisão? Referência: De Souza, E. A., & Rodrigues, E. C. C. (2022).
	21 – Conheço o modelo/método/sistema de gestão de custos utilizados como base de mensuração adotada para apuração dos custos em minha instituição? Referência Esta pergunta foi uma adaptação do questionário utilizado por Pedrosa <i>et al.</i> (2022). Manual do Processo Gerenciar Custos do Governo Federal
	22 – Em minha instituição são elaborados relatórios contábeis a partir de informações de custos com a finalidade de subsidiar a tomada de decisão? Referência: Elaborada pelo autor
	23 - No órgão ou entidade pública as informações geradas a partir da utilização de Sistemas de gestão de custos são utilizadas para tomada de decisão Referência: Elaborada pelo autor
	24 - No órgão ou entidade pública em que atuo existe investimento em cursos de aperfeiçoamento e capacitação, relacionados às NBC TSP 34 e as informações de custos? Referência: Elaborada pelo autor
	25 – Acredito que a relevância das informações interfere na decisão, da utilização ou não, do modelo de gestão de custos em minha instituição? Referência: - NBC TSP 34 Custos no Setor Público, de 10/12/2021.
	26 – Os relatórios contábeis estão ou poderão estar fortemente associado com o sistema de desempenho institucional da entidade? Referência Esta pergunta foi uma adaptação do questionário utilizado Carvalho, Gomes, & Fernandes (2012)
	27 – Tenho acesso a relatórios contábeis elaborados a partir de informações de custos em minha organização? Referência: Elaborada pelo autor
	28 – Entendo que a informação de custos, quando utilizada como subsidio na tomada de decisão, contribui para melhorar o desempenho institucional? Referência: Monteiro, A. P., Vale, J., Leite, E., Lins, M. & Kurowska-Pysz, J. (2022).

	<p>29 – Compreendo com facilidade dados relacionados a informações de custos no setor público ?</p> <p>Referência:</p> <p>Esta pergunta foi uma adaptação do questionário utilizado Carvalho, Gomes, & Fernandes, 2012).</p>
	<p>30 - Você considera que a edição do MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO (MCASP) e do MANUAL DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS (MIC) é mais que suficiente para a introdução do SIC em sua organização ?</p> <p>Referência:</p> <p>Elaborada pelo autor</p>

APÊNDICE B – LISTA DE NBC TSP

NBC TSP – 00	Estrutura Conceitual
NBC TSP – 01	Receitas de Transação sem contraprestação
NBC TSP – 02	Receitas de Transação com contraprestação
NBC TSP – 03	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos contingentes
NBC TSP – 04	Estoques
NBC TSP – 05	Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente
NBC TSP – 06	Propriedade para investimento
NBC TSP – 07	Ativo Imobilizado
NBC TSP – 08	Ativo Intangível
NBC TSP – 09	Redução ao Valor Recuperável de Ativo não Gerador de Caixa
NBC TSP – 10	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa
NBC TSP – 11	Apresentação das Demonstrações Contábeis
NBC TSP – 12	Demonstração dos Fluxos de Caixa
NBC TSP – 13	Apresentação das Informações Orçamentárias nas Demonstrações Contábeis
NBC TSP – 14	Custos de Empréstimos
NBC TSP – 15	Benefícios a Empregados
NBC TSP – 16	Demonstrações Contábeis Separadas
NBC TSP – 17	Demonstrações Contábeis Consolidadas
NBC TSP – 18	Investimentos em Coligadas e em Empreendimento Controlado em Conjunto
NBC TSP – 19	Acordos em Conjunto
NBC TSP – 20	Divulgação de Participação em Outras Entidades
NBC TSP – 21	Combinações No Setor Público
NBC TSP – 22	Divulgação sobre Partes Relacionadas
NBC TSP – 23	Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro
NBC TSP – 24	Efeito das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão das Demonstrações Contábeis
NBC TSP – 25	Evento Subsequente
NBC TSP – 26	Ativo Biológico e Produto Agrícola
NBC TSP – 27	Informações por Segmento
NBC TSP – 28	Divulgação de Informação Financeira do Setor Governo Central
NBC TSP – 29	Benefícios Sociais
NBC TSP – 30	Instrumentos Financeiros: Apresentação
NBC TSP – 31	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração
NBC TSP – 32	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração (Contabilidade de <i>Hedge</i> – Aplicação Residual)
NBC TSP – 33	Instrumentos Financeiros: Divulgação
NBC TSP – 34	Custos no Setor Público

NBC T 16.11	Sistema de Informação de Custos do Setor Público “esta norma será revogada pela NBC TSP 34 a partir de 01.01.2024
-------------	---

APÊNDICE C – TERMOS CONSTANTES NA NBC TSP 34

Apropriação de custos diretos,	É o reconhecimento do consumo de recursos por determinado objeto de custo previamente definido.
Base regular	É a aplicação de critérios uniformes relacionados a modelo de gerenciamento de custos e periodicidade, de forma contínua, comparável e consistente.
Centro de responsabilidade	É a unidade, definida no modelo de gerenciamento de custos, que é responsável por conduzir atividades e disponibilizar bens ou serviços, cujos recursos e resultados podem ser distinguíveis de outros centros e seus gestores devem prestar contas à alta administração da entidade.
Custo	É o consumo ou utilização de recursos para a geração de bens ou serviços.
Custo controlável	Representa a utilização de recursos na qual o gestor exerce influência sobre o consumo e o desempenho esperado na aplicação desses recursos.
Custo direto	É o custo identificado e apropriado direta e objetivamente ao objeto de custo.
Custo fixo	É o custo que não varia na proporção do volume das atividades desenvolvidas, mantendo-se constante em intervalo relevante das atividades desenvolvidas pela entidade.
Custo indireto	É o custo que não pode ser identificado e apropriado direta e objetivamente ao objeto de custo, devendo sua alocação ocorrer por meio de direcionadores de custos ou, em última instância, de bases de rateio razoáveis e consistentes.
Custo controlável não	Representa a utilização de recursos que não pode ter seu controle atribuído a um gestor de determinado nível hierárquico.
Custo variável	É o custo que oscila de forma proporcional ao volume das atividades desenvolvidas, geralmente representado pela quantidade produzida de bens ou serviços.
Custos de suporte	São os custos relativos a atividades que dão suporte à realização das atividades finalísticas.
Custos finalísticos	São os custos correspondentes as atividades finalísticas, diretamente relacionadas ao cumprimento da missão institucional, por caracterizar a atuação da entidade associada ao valor público, em atendimento às necessidades de interesse público.
Desembolso	É o pagamento resultante do gasto.
Direcionador de custo	É o indicador que permite estabelecer a relação de causa e efeito para alocação dos custos indiretos.
Gasto	É o dispêndio de um ativo ou criação de um passivo, estando ou não relacionado à obtenção de um bem, ou serviço.
Governança pública	É o conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade.
Investimento	Corresponde à bens ou direitos reconhecidos no ativo em função dos benefícios futuros esperados.
Método de custeio	Se refere ao método de atribuição de custos e está associado ao processo de identificação do custo ao objeto que está sendo custeado. Os principais métodos de custeio são: direto, variável, por absorção parcial e por absorção integral (pleno).

Modelo de gerenciamento de custos	de	Consiste no conjunto de diretrizes, escopo de aplicação, objetos de custo, sistema de acumulação, método de custeio e bases de mensuração, necessários ao gerenciamento de custos.
Objeto de custo		É a unidade para a qual se deseja identificar, mensurar e avaliar os custos. O conceito de objeto de custo é amplo, podendo ser considerado como tal qualquer item no qual os custos conseguem ser identificados e que tem relevância para a gestão. A quantidade de objetos de custos influencia o nível de granularidade e de complexidade do modelo de gerenciamento de custos. São classificados em objeto de custo final e objeto de custo intermediário.
Objetos de custos finais		São os bens e serviços entregues à sociedade, podendo fazer referência a qualquer entrega que satisfaça uma necessidade, associada à geração do valor público.
Objetos de custos intermediários		São aqueles objetos cujos custos, sendo ou não atribuídos aos objetos de custos finais, são de interesse da entidade por representarem informações úteis para a gestão.
Perda		É o consumo ou utilização de recursos de forma anormal e imprevisível, não contribuindo para a geração de bens e serviços.
Recursos		São os insumos à disposição da entidade, que, quando consumidos ou utilizados para a obtenção de bens e serviços, correspondem aos custos. A forma física não é uma condição necessária para um recurso, podendo ser considerado qualquer insumo disposto para o processo produtivo. Por exemplo, força de trabalho, serviços de terceiros, materiais diretos e de consumo, equipamentos de informática, recursos financeiros, que têm no orçamento público sua principal fonte de financiamento.
Regime de competência	de	É o regime contábil segundo o qual transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (não necessariamente quando caixa e equivalentes de caixa são recebidos ou pagos). As transações e os eventos devem ser registrados contabilmente e reconhecidos nas demonstrações contábeis dos períodos a que se referem. O registro dos custos deve ocorrer no momento do consumo ou utilização dos recursos (período a que compete), mesmo que o desembolso ocorra em período diferente.
Sistema de acumulação	de	Corresponde à forma como os custos são acumulados e atribuídos aos bens e serviços e outros objetos de custos e está relacionado ao fluxo físico e real da produção. Os sistemas de acumulação de custos no setor público ocorrem por ordem de serviço ou produção e de forma contínua.
Sistema de acumulação contínua	de	É o sistema de acumulação que compreende demandas de caráter continuado e que são acumuladas ao longo do tempo, período a período.
Sistema de acumulação por ordem de serviço ou produção	de	É o sistema de acumulação que compreende especificações predeterminadas do serviço ou produto demandado, com tempo de duração limitado. As ordens são mais adequadas para tratamento dos custos de investimentos e de projetos específicos, por exemplo, as obras e benfeitorias.
Sistema de custos		Compreende o modelo de gerenciamento de custos, o sistema de informação de custos e a definição de funções e responsabilidades organizacionais com o intuito de gerar informações de custos como instrumento de governança pública.
Sistema de informação de custos	de	É o conjunto de elementos estruturados que registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e demais objetos de custos.
Valor público		São os produtos e resultados gerados pelas atividades da entidade, as quais demandam o uso de diversos recursos e se traduzem em bens ou serviços que atendam às necessidades de interesse público.

APÊNDICE D – CONCEITOS CONSTANTES NA NBC TSP EC

Relevância	Devem ser capazes de exercer influência significativa no cumprimento dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil e, desse modo, ser relevantes.
Representação fidedigna	A informação deve espelhar a representação fidedigna dos atos e fatos econômicos, financeiros e outros que se queira representar da forma precisa, completa, neutra e livre de erro material.
Compreensibilidade	A informação deve ser demonstrada de maneira que atenda às necessidades e à base do conhecimento dos usuários, bem como a natureza da informação permitindo que possa ser comparada e assim aprimorar a compreensibilidade.
Tempestividade	A informação deve estar disponível para os usuários antes que ela perca a sua capacidade de ser útil para fins de prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão.
Comparabilidade	Qualidade da informação que possibilita aos usuários identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos.
Verificabilidade	Qualidade da informação que ajuda a assegurar aos usuários que a informação contida nos RCPGs representa fielmente os fenômenos econômicos ou de outra natureza que se propõe a representar.

APÊNDICE E – TABELA DE ESTÁGIO DE IMPLEMENTAÇÃO

QTD	NOME DA ENTIDADE	UF	INFORMAÇÃO DE CUSTOS	ESTÁGIO DE IMPLANTAÇÃO
	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Bahia	BA	Não usa	não foi implementado por falta de modelo definido
	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Paraíba	PB	Não usa	menciona não ter acesso ao SIC e informações de custos
	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Alagoas	AL	Não usa	menciona como ação futura
	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Baiano	BA	Não usa	não foi implementado por falta de modelo definido
	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Farroupilha	RS	nem menciona	
	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Brasília	DF	nem menciona	
	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Goiás	GO	nem menciona	
	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Mato Grosso	MT	nem menciona	
	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Minas Gerais	MG	nem menciona	
	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Pernambuco	PE	Não usa	não foi implementado por falta de modelo definido
	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Rondônia	RO	nem menciona	
	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Roraima	RR	nem menciona	
	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Santa Catarina	SC	Não usa	menciona como ação futura
	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Sergipe	SE	Não usa	não foi implementado por falta de modelo definido
	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de São Paulo	SP	Não usa	menciona como ação futura
	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Acre	AC	Não usa	menciona como ação futura
	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Amapá	AP	nem menciona	

	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Amazonas	AM	Não usa	menciona não ter acesso ao SIC e informações de custos
	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Ceará	CE	nem menciona	
	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Espírito Santo	ES	nem menciona	
	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Maranhão	MA	nem menciona	
	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Mato Grosso do Sul	MS	Não usa	não foi implementado por falta de modelo definido
	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Norte de Minas Gerais	MG	Não usa	menciona como ação futura
	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Paraná	PR	Não usa	menciona como ação futura
	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Pará	PA	nem menciona	
	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Piauí	PI	Não usa	menciona não ter acesso ao SIC e informações de custos
	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Sul	RS	nem menciona	
	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio de Janeiro	RJ	nem menciona	
	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte	RN	nem menciona	
	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Sertão Pernambucano	PE	nem menciona	
	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Sudeste de Minas Gerais	MG	Não usa	menciona como ação futura
	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Sul de Minas Gerais	MG	Não usa	não foi implementado por falta de modelo definido
	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Tocantins	TO	Não usa	menciona alguma frente de trabalho e implantação
	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Triângulo Mineiro	MG	nem menciona	
	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Fluminense	RJ	Não usa	menciona o centro de custo geral SIAFIWEB
	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Goiano	GO	Não usa	menciona alguma frente de trabalho e implantação

	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Sul-rio-grandense	RS	Não usa	não foi implementado por falta de modelo definido
--	---	----	---------	---

APÊNDICE F – ESTATÍSTICA DA OPINIÃO SOBRE INFORMAÇÃO DE CUSTOS

TABELA 3: ESTATÍSTICA DESCRITIVA DA OPINIÃO SOBRE A INFORMAÇÃO DE CUSTOS

VARIÁVEL	GERAL			CONTADOR			ORDENADOR			GESTOR FIN.		
	N	MÉDIA	DESVIO	N	MÉDIA	DESVIO	N	MÉDIA	DESVIO	N	MÉDIA	DESVIO
ITENS DE IMPORTÂNCIA NOS RELATÓRIOS CONTÁBEIS	510	4,42	0,98	216	4,44	0,84	144	4,13	1,37	150	4,67	0,60
FIDEDIGNIDADE DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL	510	4,35	0,98	216	4,47	0,87	144	4,38	1,00	150	4,13	1,09
INFORMAÇÃO CONTÁBIL COMO BASE DE DECISÃO	510	3,78	1,18	216	3,83	1,05	144	3,75	1,40	150	3,73	1,13
UTILIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL COMO FONTE PARA DECISÃO	510	4,11	1,08	216	3,78	1,14	144	4,38	1,12	150	4,33	0,79
COMPREENSÃO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL	510	3,68	1,34	216	3,81	1,18	144	4,00	1,33	150	3,20	1,43
LINGUAGEM DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL	510	3,42	1,45	216	3,08	1,41	144	4,00	1,23	150	3,33	1,55
INFORMAÇÃO CONTÁBIL COMO FACILITADOR DA TOMADA DE DECISÃO	510	3,35	1,25	216	3,64	1,26	144	3,00	1,33	150	3,27	1,07
TEMPESTIVIDADE DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL	510	3,87	1,21	216	4,22	0,98	144	3,75	1,21	150	3,47	1,37
DISPONIBILIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL SOLICITADA	510	3,92	0,92	216	3,86	1,06	144	4,13	0,60	150	3,80	0,92
INFORMAÇÃO CONTÁBIL COMO FONTE DE MELHORIA DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL	510	4,13	0,87	216	4,06	1,06	144	4,25	0,67	150	4,13	0,72
CONHECIMENTO DOS MODELOS/MÉTODOS/SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS	510	3,09	1,36	216	2,33	1,30	144	4,25	0,83	150	3,07	1,07
MANUSEIO DE INFORMAÇÕES CONTÁBEIS DE CUSTOS	510	3,16	1,30	216	3,17	1,37	144	3,38	1,23		2,93	1,24
IMPORTÂNCIA DA UTILIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS	510	2,42	1,27	216	2,47	1,37	144	2,38	1,12	150	2,40	1,26
CONHECIMENTO DOS MODELOS/MÉTODOS/SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS UTILIZADO EM MINHA INSTITUIÇÃO	510	4,56	0,73	216	4,58	0,87	144	4,63	0,49	150	4,47	0,72

ELABORAÇÃO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL COMO FONTE PARA DECISÃO EM MINHA INSTITUIÇÃO	510	4,25	0,93	216	4,5	0,93	144	4,13	0,93	150	4,00	0,82
UTILIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL COMO FONTE PARA DECISÃO EM MINHA INSTITUIÇÃO	510	4,07	1,12	216	4,11	1,13	144	4,38	1,00	150	3,73	1,13
INVESTIMENTO EM CAPACITAÇÃO SOBRE CUSTOS	510	2,53	1,40	216	2,28	1,41	144	3,38	1,33	150	2,07	1,07
RELEVÂNCIA DA INFORMAÇÃO NA DECISÃO DE UTILIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL	510	4,03	1,13	216	4,06	1,32	144	4,50	0,71	150	3,53	0,96
UTILIZAÇÃO DOS RELATÓRIOS CONTÁBEIS ESTÃO ASSOCIADOS AO DESEMPENHO INSTITUCIONAL	510	3,56	1,21	216	3,58	1,24	144	3,75	1,21	150	3,33	1,14
ACESSO A RELATÓRIOS CONTÁBEIS DE CUSTOS CONTRIBUIÇÃO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL	510	3,34	1,42	216	2,86	1,38	144	4,13	1,06	150	3,27	1,45
PARA MELHORIA DO DESEMPENHO INSTITUCIONAL	510	4,43	0,80	216	4,75	0,44	144	4,13	1,06	150	4,27	0,78
COMPREENSÃO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL DE CUSTOS	510	3,45	1,04	216	3,72	1,05	144	3,25	0,98	150	3,27	1,00
ORIENTAÇÃO PARA ELABORAÇÃO DOS RELATÓRIOS CONTÁBEIS DE CUSTO	510	3,38	1,14	216	3,97	0,87	144	2,88	1,37	150	3,00	0,82

ANEXO A – CURRÍCULO DOS PARTICIPANTES DO PRÉ-TESTE
<http://buscatextual.cnpq.br/buscatextual/busca.do?metodo=apresentar>)

João Eudes Bezerra Filho	Auditor de Controle Externo do TCE-PE, Chefe de Gabinete de Conselheiro do TCE-PE, Professor Assistente da FUCAPE Business School - ES. Doutor em Ciências Contábeis pela FUCAPE, Mestre em Ciências Contábeis pela USP-SP, Pós-graduação lato sensu em Contabilidade e Controladoria Governamental pela UFPE, graduação em Ciências Contábeis pela UFPE, graduação em Engenharia Mecânica pela UPE. Foi membro do grupo assessor para elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, junto ao Conselho Federal de Contabilidade. Autor de artigos e livros de Contabilidade, Orçamento e Custos no Setor Público.
Francisco Glauber Lima Mota	Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Ceará (1985). Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília (2004). Especialista em Gestão Pública e Gestão Governamental pela Enap (1990). Graduado em Gestão Pública pela Unisul (2015). Diretor da Coordenação de Contabilidade da Câmara dos Deputados e professor do Centro Universitário de Brasília. Membro da Academia de Ciências Contábeis do Distrito Federal - Acicon-DF. Atuou como membro do Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis - GTCON da Secretaria do Tesouro Nacional de 2007 a 2017. Agraciado com a medalha ?Mérito Contábil Acadêmico? em 2013, iniciativa do Conselho Regional de Contabilidade do DF. Reconhecimento pelos relevantes serviços prestados e competência na área contábil, iniciativa da Câmara Legislativa do Distrito Federal.
Olavo Venturim Caldas	Auditor Federal na Controladoria-Geral da União (CGU) e Professor na FUCAPE Business School. Possui Doutorado em Ciências Contábeis na Universidade de Brasília - UNB e Graduação em Direito (FDV), com especialização em Direito Tributário e Finanças Públicas - Instituto de Brasiliense de Direito Público - IDP (2011). Atuou como Subsecretário de Tecnologia da Informação na Prefeitura Municipal de Vitória(2021/22). Áreas de interesse Controladoria; Controle interno; Auditoria; Eficiência do gasto público; Tecnologia da informação; e, Corrupção.

Diego Rodrigues Boente	<p>Graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (2005), Mestrado e Doutorado em Ciências Contábeis pelo Programa Multi-institucional e Interregional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - Unb/UFPB/UFRN (2008 e 2016, respectivamente), Mestrado em Administração Pública pela Fundação Getúlio Vargas (2022 em andamento), Especialização em Finanças Públicas e em Gestão Pública pela Escola Nacional de Administração Pública (2019 e 2022, respectivamente) e Certificação em Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público pela Association of Chartered Certified Accountants - ACCA (2021). Professor e instrutor em diversas instituições de ensino e de capacitação. Autor de diversos artigos relacionados aos temas: contabilidade, eficiência e governança. Atualmente é Auditor Federal de Finanças e Controle da Secretaria do Tesouro Nacional (STN / SETO / ME) e Professor Associado da Fucape Business School. Tem experiência na área de Contabilidade, com ênfase em Contabilidade Aplicada ao Setor Público.</p>
Luciane Ribas Marques	<p>Contadora pública federal na UFRJ (Universidade Federal do Rio de Janeiro). Mestre em Ciências Contábeis pela FUCAPE Business School / RJ Linha de Pesquisa: Contabilidade e Controladoria Aplicada ao Setor Público (2019). Especialização em Contabilidade Financeira UFRJ - RJ (2010). Especialização em Controladoria e Finanças UFF - RJ (2004). Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade Moraes Júnior - RJ (2002). Atuando na Auditoria Interna da UFRJ desde 06/2012. Experiência em trabalhos de auditoria, com o objetivo de verificar o desempenho da gestão da Entidade, visando comprovar a legalidade e a legitimidade dos atos e examinar resultados quanto à economicidade, eficácia, eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Áreas de interesse: auditoria interna do setor público, auditoria contábil no setor público, CASP-Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Filiada a Associação Nacional dos Servidores das Auditorias Internas do Ministério da Educação (FONAI-MEC). Filiada ao Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA BRASIL).</p>
Túllio Herbeth Teixeira Moraes	<p>Graduado em Ciências Contábeis pela UFMA. Especialista em Auditoria em Organização do Setor Público e Especialista em Contabilidade Pública. Desde agosto de 2012, auditor de controle externo no TCDF. Atuou como chefe do Serviço de Contabilidade do orgao de 2014 a 2018. A partir de</p>

	2019 até os dias atuais, atua como diretor da Divisão de Acompanhamento e Avaliação da Gestão Fiscal. Atuou como Analista do Tesouro Estadual, SEFAZ PI. 2019-2012.
Gercione Dionizio Silva	Professor da FUCAPE Business School. Doutor e Mestre em Economia Aplicada pelo Programa de Pós-graduação do Departamento de Economia Rural da Universidade Federal de Viçosa. Pesquisas e atuação com ênfase em Desenvolvimento Econômico e Economia do Setor Público. Coordenador do Núcleo de Estudos e Pesquisas em Economia Aplicada da Fucape.
Silimar Costa da Silva	Possui Mestrado, Master of Arts (M.A.) in General Management pela Steinbeis University Berlin (Steinbeis-Hochschule) School of International Business and Entrepreneurship (SIBE), Alemanha (2021). Especialista em Gestão Pública pelo IFMA (2019). Pós-graduado em Gestão de Segurança da Informação e Comunicações pela Universidade de Brasília - UnB (2014). Bacharel em Administração pela Universidade do Sul de Santa Catarina (2013), também é graduado em Gestão de Segurança Pública pela Universidade do Sul de Santa Catarina (2011). Oficial R2 do Exército Brasileiro no posto de 1º Tenente. Tem experiência na área de Administração Pública, Defesa, Segurança Pública e Segurança da Informação e Comunicações, com ênfase em Sistemas de Proteção Física e Ambiental. Atualmente é Professor EBTT - Área Administração, lotado no IFMA Campus Bacabal e ministra disciplinas no Eixo Gestão e Negócios. Os temas de interesses, são: - Risk Culture; - Risk aware Business Process Management; - Process Mining; e Predictive Risk Intelligence.
Débora de Jesus Lima Melo	Doutora em Ciências Sociais na Universidade Federal do Maranhão (UFMA). Mestre em Ciências Sociais na Universidade Federal do Maranhão (UFMA). Possui graduação em Ciências Sociais na Universidade Estadual do Maranhão (UEMA) e graduação em Pedagogia pela mesma instituição. É pesquisadora nas áreas de relações étnico-raciais, identidade negra e movimento social negro. É atualmente professora de Sociologia do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Maranhão (IFMA), no campus Bacabal, lecionando disciplinas de sociologia geral, sociologia da educação, sociologia aplicada e metodologia científica. Email para contato: debora.melo@ifma.edu.br