



# PERCEPÇÕES SOBRE A ADOÇÃO DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS COMO FERRAMENTA DE GESTÃO EM UMA UNIVERSIDADE FEDERAL

*PERCEPTIONS ABOUT ADOPTING COST INFORMATION AS A MANAGEMENT  
TOOL IN A FEDERAL UNIVERSITY*

**Euzébio Dias de Oliveira**

Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Foz do Iguaçu, PR, Brasil

**Joásio de Aquino**

Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Foz do Iguaçu, PR, Brasil

**José Antonio Cescon**

Universidade Estadual do Oeste do Paraná, PR, Brasil

---

DOI: <http://dx.doi.org/10.31512/gesto.v11i1.1204>    Recebido em: 04.02.2023    Aceito em: 28.04.2023

---

**Resumo:** Esta pesquisa objetivou identificar, a partir das percepções dos gestores, em que medida as informações de custos são efetivamente utilizadas como instrumento de apoio à gestão na Universidade Federal de Integração Latino Americana (UNILA). Trata-se de uma pesquisa exploratória e descritiva, com abordagem qualitativa, por meio da observação das informações de custos disponibilizadas na página eletrônica da UNILA e aplicação de questionário *Survey* com escala do tipo *Likert*, junto aos gestores da Instituição. Os resultados demonstraram que 37,32% dos gestores consideram alta a utilização das informações de custos nos processos de gestão, enquanto 33,45% consideraram média, 20,05% pouco e 3,24% nenhuma, sendo que 5,95% não souberam indicar. Observou-se ainda que o sistema de informação de custos adotado pela UNILA dispõe dos atributos estruturantes que propiciam que as informações de custos sejam relevantes e úteis para os processos decisórios, porém requer a sistematização da frequência e regularidade do fornecimento das informações aos seus usuários. O estudo oferece um diagnóstico sobre a utilização das informações de custos, que poderá subsidiar ações de aprimoramento do modelo, bem como futuros estudos sobre a adoção de sistemas de custos nos órgãos públicos.

**Palavras-chave:** Gestão de Custos, Atributos dos Sistemas de Custos, Utilidade das Informações de Custos.

**Abstract:** The aim of this research was to identify, based on the perceptions of managers, to which extent the cost information available in the Federal University of Latin American Integration (UNILA) is effectively used as a tool for the management of the university. It is an exploratory and descriptive research, which uses a qualitative approach by means of the observation of the cost information available at the webpage of UNILA and also by means of the application of a Likert scale survey questionnaire to the group of managers of the Institution. The results demonstrated that 37.32% of managers consider the use of the cost information for management processes indicated in the research tool as high, whereas

33.45% consider it to be average, 20.05% say it is low and 3.24% answered there is no use at all of such information, whereby 5.95% did not know how to answer. The cost information system used by UNILA showed to have the structuring predicates which make the cost information relevant and useful for decision-making processes, however it requires a systematization of the frequency and regularity into which this information is made available for its users. This study offers a diagnosis about the use of cost information which can subsidize actions to improve this current model, as well as future studies about the adoption of systems of cost in public offices.

**Keywords:** Cost Management, Features of the Systems of Cost, Usefulness of Cost

## 1 Introdução

O atual cenário econômico no Brasil gera forte pressão nas contas públicas, agravando as restrições orçamentárias, sendo imprescindível a busca por instrumentos de governança que propiciem maior transparência dos recursos consumidos e que apoiem os gestores públicos na adoção de práticas sustentáveis, alicerçadas na melhoria das finanças públicas (STN, 2019).-

Estudos demonstram que a adoção do sistema de custos gera benefícios para gestão pública (Machado e Holanda, 2010), já que se configura, para além dos aspectos gerenciais que servem aos órgãos públicos, como um instrumento poderoso do controle social, fornecendo à sociedade a oportunidade de avaliar se os serviços públicos estão sendo realizados de forma eficiente (Alonso, 1999). A eficiência no setor público pode ser definida como o resultado relativo aos recursos empregados (Zoghbi, Matos, Rocha, e Arvate, 2009).

Neste contexto, os sistemas de custos, amplamente empregados como ferramenta de apoio às tomadas de decisões na iniciativa privada, tornaram-se imprescindíveis para os responsáveis pela gestão de recursos públicos (Franco, Nascimento, Espejo, e Voese, 2013). Esse movimento ou modelo de gestão pública, baseado em ferramentas que tiveram êxito na iniciativa privada é denominado Nova Administração Pública, e tornou-se um desafio aos gestores públicos (Denhardt e Denhardt, 2000).

Porém, para tanto, deve ser efetiva a adoção do instrumento por parte dos gestores (Alonso, 1999; Machado e Holanda, 2010), o qual contribui para os processos de planejamento, tomada de decisão, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização (CFC, 2021).

Embora haja um extenso arcabouço legal e normativo, a implantação de sistemas de custos nos órgãos públicos brasileiros ainda é incipiente (Cardoso, Aquino e Bitti, 2011), sendo a principal ferramenta gerencial o controle orçamentário, que se limita a demonstrar o volume dos recursos consumidos e não evidencia a eficiência na aplicação dos recursos financeiros (Messias, Ferreira, e Soutes, 2018). Soma-se a esse cenário a ausência de uma cultura de apuração de custos, sendo prioritário aos gestores públicos o foco no cumprimento das leis (Ramos, Leone, Souza, Cruz, e Félix Jr., 2020).

Dentre o marco legal relacionado à implantação de sistemas de custos no âmbito federal, importante destacar a Portaria n.º 157, de 9 de março de 2011, emitida pela Secretaria do Tesouro Nacional, que criou o Sistema de Custos do Governo Federal (SIC), visando evidenciar

os custos dos programas e das unidades da administração pública federal, tornando-se um importante instrumento de caráter gerencial, oferecendo informações atreladas aos objetos de custos, a partir de sistemas auxiliares (Machado e Holanda, 2010), como o Sistema Integrado de Administração Financeira - SIAFI, o Sistema Integrado de Administração de Pessoal - SIAPE e o Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento -SIOP (Souza e Rodrigues, 2022).

Destaca-se ainda, a Norma Brasileira de Contabilidade TSP 34 - Custos no Setor Público, de 18 de novembro de 2021, emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, que estabeleceu as diretrizes e padrões que devem ser observados na implementação do sistema de custos e os critérios para a geração da informação de custos (CFC, 2021), da qual a UNILA, a partir das orientações contidas, implementou seu sistema de custos, com a finalidade demonstrar de que forma são alocados os recursos financeiros na instituição, objetivando maior transparência e contribuir com a governança institucional (UNILA, 2022).

No modelo adotado pela UNILA, a mensuração dos custos ocorre a partir de informações financeiras extraídas do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI, por meio ferramenta *web* denominada Tesouro Gerencial, sendo extraído o valor total dos custos executados, que posteriormente são classificados em custos com pessoal, comuns (correspondente a custos de manutenção realizados em favor de mais de uma macro unidade), próprios (custos diretos da macro unidade executora) e patrimoniais (depreciação e amortização de bens) e como controláveis ou não controláveis (UNILA, 2022).

Os custos apurados são direcionados para os objetos de custos definidos como ensino, pesquisa e extensão, a depender do tipo de despesa, atividades desenvolvidas e os objetivos finalísticos (UNILA, 2022). De forma sintética, os procedimentos de mensuração e direcionamento dos custos da UNILA são apresentados na Figura 1.

Figura 1: Síntese da Metodologia de Apuração dos Custos da UNILA



Fonte: UNILA, 2022.

Como instrumento de apresentação e divulgação das informações de custos a instituição desenvolveu um Painel de Custos, publicizado no sítio eletrônico <<https://portal.unila.edu.br/proplan/contabilidade-e-financas-1/custos>>, que demonstra os custos realizados no período de 2018 a 2021, segregados por itens de custos, centro de custos, objetos de custos, custos por cursos, e custos executados e consumidos (UNILA, 2022).

A UNILA portanto dispõem de um sistema de custos, baseado nas orientações contidas na NBC TSP 34/2021, porém segundo Cardoso, Aquino e Bitti (2011), a exigência legal e seu atendimento não é suficiente para que as informações de custos se transformem em instrumento de gestão e contribua para a eficiência e eficácia do controle operacional e estratégico, para tanto, é necessário que os usuários destas informações percebam sua relevância e utilidade e efetivamente as adotem nos processos decisórios.

Sendo assim, a questão que emerge e motiva a realização da presente pesquisa é em que medida as informações de custos disponíveis na UNILA são efetivamente utilizadas como ferramenta de apoio à gestão?

O presente estudo, torna-se relevante à gestão da UNILA, já que oferece um diagnóstico, a partir da percepção de seus gestores, sobre o sistema de custos implementado e a utilidade das informações geradas nos processos decisórios, a partir do qual é possível estabelecer ações de aprimoramento, para que essas informações sejam efetivamente adotadas nos processos de gestão. Já para a literatura acadêmica, sua relevância consiste na contribuição para as discussões sobre a implantação e adoção dos sistemas de custos no setor público, propiciando avanços na ciência voltada para esse segmento.

A pesquisa se justifica, tendo em vista sua contribuição e a relevância do tema, já que segundo Rezende, Cunha e Cardoso (2010), as informações de custos devem ser consideradas não só sob o prisma da contribuição para a eficiência e eficácia dos gastos público, mas também pela contribuição diante da necessidade de uma profunda reforma da gestão pública, indispensável para que o Poder Público possa atender aos anseios da sociedade brasileira.

## 2 Referencial teórico

A presente pesquisa foi norteadada pelos conceitos da Nova Administração Pública, que objetiva a eficiência no serviço público (Marques, 2020), e para identificar a utilização das informações de custos como ferramenta de apoio à gestão, foram estabelecidas variáveis investigativas a partir dos atributos estruturantes dos sistemas de custos e os atributos qualitativos das informações de custos, considerados pela literatura como essenciais para que as informações de custos sejam adequadas e úteis aos usuários e por consequência contribuam para o processo de tomada de decisão (Cohen e Kaimenaki, 2011; CFC, 2021).

Portanto, nesta seção são apresentados os conceitos da Nova Administração Pública (NAP), os atributos estruturantes e a funcionalidade dos sistemas de custos e os atributos qualitativos e a utilidade das informações de custos.

### 2.1 A Nova Administração Pública (NAP)

A New Public Management, traduzido como Nova Administração Pública (NAP), segundo Marques (2020) consiste em uma reforma que o setor público mundial passou, em resposta à crise econômica dos anos 70 visando aprimorar a eficiência e eficácia dos serviços oferecidos, com a implementação de uma gestão similar à gestão empresarial.

Segundo Dias, Slomski, Gondrige e Osawa (2009), esse fenômeno teve início no Brasil a partir do governo de Fernando Henrique Cardoso, no ano de 1994, que juntamente com seu ministro Luiz Carlos Bresser Pereira, propôs a reforma e a modernização da administração pública, visando a redução da máquina estatal e a descentralização governamental. A partir de então, explica Franco *et al.* (2011), foram desencadeados uma série de ações junto aos estados e municípios brasileiros com objetivo de profissionalizar a gestão pública, a partir de ferramentas gerenciais de controle interno, orçamentário, financeiro e patrimonial.

Dentre as práticas gerenciais oriundas dessa reestruturação da gestão pública, segundo Messias, Ferreira e Soutes (2018), destaca-se a descentralização administrativa, artefatos de planejamento estratégico, gestão de custos, controladoria e a gestão de ativos intangíveis. Para Marques, Mendes e Maranhão (2019), a premissa desse modelo está centrada no ciclo de gestão que busca identificar demandas e expectativas da sociedade (origem) e tem por fim prestar de contas sobre resultados ao cidadão (destino).

Os conceitos da Nova Administração Pública (NAP), carrega consigo não só um conjunto de técnicas, mas também um conjunto de valores, extraídos do setor privado, no qual o foco deve ser os objetivos a serem alcançados, a maximização da produtividade, a satisfação dos clientes, a gestão de riscos e o aproveitamento de oportunidades à medida que surgem, promovendo em relação ao modelo tradicional, um maior destaque para os aspectos econômicos e gerenciais no setor público (Denhardt e Denhardt, 2000), no qual a contabilidade de custos passou a ser um instrumento de apuração de resultados e aferição da competitividade das ações empreendidas pelo governo. (Pigatto, Holanda, Moreira e Carvalho, 2010).

## 2.2 Atributos estruturantes e a funcionalidade dos sistemas de custos

A implantação de sistemas de custos pelos órgãos públicos é influenciada pela coerção externa, imposta pelo amplo arcabouço legal e normativo já existente, porém a efetiva adoção é impulsionada pela percepção por parte dos gestores de sua relevância e utilidade, que decorrem de sua funcionalidade, que é potencializada por meio de quatro atributos estruturantes: (i) o nível de detalhamento, (ii) a classificação do comportamento dos custos, (iii) a análise das variações e (iv) a frequência da divulgação (Cardoso, Aquino e Bitti, 2011).

Cohen e Kaimenaki (2011), concordam que o nível de funcionalidade de um sistema de custos está relacionado aos atributos estruturantes mencionados e definidos no Quadro 1.

Quadro 1: Atributos Estruturantes dos Sistema de Custos

<b>Atributos Estruturante</b>	<b>Definição</b>
Nível de Detalhamento das Informações de Custos	Corresponde a apresentação das informações em nível suficiente e de várias formas, moldando-se ao critério de análise necessária para a tomada de decisão.
Capacidade de Classificar Custos por Comportamento	Corresponde à capacidade dos sistemas de custos em classificar e associar os custos em razão das alterações de atividades, como custos fixos ou variáveis, em razão dos custos diretos e indiretos e em razão das ações dos gerentes, em controláveis ou não controláveis.
Escopo do Cálculo das Variações	Corresponde a capacidade do sistema de custos permitir a comparação entre os custos previstos e realizados, forçando os gestores a avaliar e analisar as razões dos desvios orçamentários e aprimorar as estimativas. Como consequência, as estimativas vão se tornando mais precisas e confiáveis, e assim mais utilizadas para fins de tomada de decisão.
Frequência do Fornecimento das Informações de Custos	Corresponde ao grau que informação é prestada regularmente e está disponível quando solicitada.

Fonte: Adaptado de Cohen e Kaimenaki, 2011

Segundo Cohen e Kaimenaki (2011), (i) sistemas de custos altamente detalhados fornecem uma visão mais clara e realista dos custos associados aos objetos de custos e contribuem

para a compreensão de como esses objetos de custos afetam o desempenho; (ii) o conhecimento do comportamento dos custos permite identificar o impacto das ações dos gerentes nos custos, realizar o cálculo mais preciso dos custos associados às atividades ou produtos, além de auxiliar os gestores a compreender melhor a contribuição dos objetos de custos para o desempenho; (iii) os autores supõem que, ao realizar uma extensa análise das variações dos custos, seria possível gerar estimativas mais precisas e confiáveis, promovendo sua utilização e tornando as decisões tomadas pelos gestores mais eficazes; (iv) por fim, quando a informação é disponibilizada de forma frequente e apresentada em tempo útil, traduz uma estimativa de custos mais atualizada e confiável, contribuindo para identificar problemas potenciais e oportunidades, permitindo decisões mais bem informadas e eficazes.

Os estudos de Pizzini (2006), realizados em 277 hospitais dos Estados Unidos, confirmaram que os gestores avaliam positivamente a relevância e a utilidade das informações de custos à medida que esses sistemas fornecem informações mais detalhadas, classificam os custos de acordo com o comportamento, demonstram as variações e disponibilizam as informações com mais frequência, tendo como consequência um melhor desempenho econômico.

Cohen e Kaimenaki (2011) estudaram as relações entre a estrutura dos sistemas de custos e os atributos qualitativos das informações de custos e os resultados indicaram que os atributos estruturantes nível de detalhamento, a análise das variações e a frequência da divulgação exercem influência positiva estatisticamente significativa nos atributos qualitativos, enquanto o atributo estruturante classificação do comportamento dos custos e sua capacidade de gerar relatórios personalizadas de acordo com as especificações do usuários não se mostraram significativamente associados à qualidade da informação.

### *2.3 Atributos qualitativos e a utilização das informações de custos*

Estudos anteriores relatam um amplo rol de atributos qualitativos das informações de custos, porém os mais citados são a relevância, a utilidade, a confiabilidade, a compreensibilidade, a tempestividade, a comparabilidade, a granularidade, a precisão, o rigor e a confiabilidade (Machado e Holanda, 2010), (Cardoso, Aquino, e Bitti 2011) e (Rodniski e De Souza, 2014).

No âmbito do governo federal, a NBC TSP 34-Custos no Setor Público, estabeleceu que as informações de custos devem conter os atributos qualitativos, apresentados no Quadro 2.

Quadro 2: Atributos Qualitativos das Informações de Custos

<b>Atributo Qualitativo</b>	<b>Definição</b>
Relevância	Capacidade de influenciar significativamente o cumprimento dos objetivos, a partir de seu valor confirmatório, que ratifica ou altera expectativas passadas ou presentes relacionadas ao planejamento realizado anteriormente; seu valor preditivo, ou seja, informações relacionadas a fenômenos econômicos ou outras voltadas para o futuro, ou ambos conjuntamente.
Representação Fidedigna ou Confiabilidade	Capacidade de representar os fenômenos de forma completa, neutra e livre de erro material.
Compreensibilidade	Capacidade da informação permitir que seus usuários compreendam seu significado, devendo para tanto, conter linguagem simples e demonstrações que sejam prontamente compreendidas pelos usuários de forma clara e sucinta.

Tempestividade	Capacidade da informação estar disponível para os usuários o mais rapidamente possível para que tenha influência nos processos decisórios.
Comparabilidade	Qualidade que permite aos usuários a possibilidade, a partir da identificação de semelhanças entre dois conjuntos de dados, compará-los entre si.
Verificabilidade	Qualidade que possibilita que dois observadores esclarecidos possam chegar ao consenso, que as informações apresentadas representam os fenômenos que se propõem, sem erro material ou viés ou o reconhecimento apropriado quanto à mensuração ou método de representação adotado não contém erros materiais ou viés.

Fonte: CFC (2016 e 2021)

Os atributos qualitativos tornam a informação útil para os usuários e fornece informações para a prestação de contas, responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão (CFC, 2016).

O equilíbrio ou a compensação entre as características qualitativas das informações de custos, propiciam sua utilidade e as tornam compreensíveis aos usuários, sendo essencial para que as vantagens de seu uso sejam percebidas e contribuam para a boa governança pública, possibilitando modelos gerenciais proativos, focados na melhoria da qualidade dos gastos públicos (CFC, 2021).

Ramos *et al.*, (2020) explica que não se tem mais dúvidas dos grandes benefícios que a Administração Pública terá quando o sistema de custos nos órgãos for efetivamente implantado, conforme demonstra a literatura e a legislação especializada no assunto. Em sua pesquisa, que buscou analisar a percepção dos gestores a respeito da gestão e custos aplicados ao setor público, o autor identificou que 75.76% dos gestores consideram que, utilizam e acatam as informações de custos para a tomada de decisões gerenciais, sendo essa ação fundamental para que a gestão de custos gere a eficiência necessária na gestão pública eficiente. Por outro lado, 51,52% dos gestores concordaram que a falta de cultura de utilização das informações de custos é uma dificuldade para a efetiva implantação de sistemas de custos, sendo necessárias capacitações e treinamentos contínuos sobre o tema para que os benefícios propostos na literatura relacionados à eficácia e eficiência da gestão pública, sejam alcançados.

Os estudos realizados por Soares, Rosa e Zonatto (2020), com objetivo de analisar os reflexos do uso do sistema de custos na qualidade da gestão pública, com base na percepção de gestores municipais, evidenciou que o uso das informações de custos dependem da decisão dos gestores, sendo que os atributos relativos à utilidade e finalidade das informações de custos são percebidos como meios de desenvolver a cultura de decisão com base nestas informações, enquanto a comparabilidade apresentou-se como um indicador para o acompanhamento do comportamento e desempenho da gestão. O autor conclui que o uso efetivo das informações de custos depende da adoção de ferramentas tecnológicas que facilitem a apuração dos custos e a agilidade e tempestividade da divulgação dos resultados aos gestores.

Souza e Rodrigues (2022) buscaram identificar qual a percepção dos gestores e usuários das informações de custos acerca da usabilidade do sistema de custos do Poder Público Federal, a partir de nove dimensões: 1) Implantação de Custos, 2) Metodologia de Custos, 3) Ferramentas Tecnológicas, 4) Usuários de Custos, 5) Facilidades de Uso, 6) Geração de Informações, 7) Atributos da Informação de Custos, 8) Utilidade das Informações de Custos, e 9) Relevância das Informações de Custos, resultando na identificação que o sistema alcançou um nível excelente de usabilidade.

Portanto, os resultados demonstram que é necessário que os usuários das informações de custos percebem sua utilidade, para que sejam efetivamente adotadas e contribuam para o melhoramento da gestão dos gastos e aperfeiçoamento do processo de decisão (Machado e Holanda, 2010), estando a usabilidade diretamente relacionada à qualidade das informações de custos (CFC, 2021).

### 3 Metodologia

A presente pesquisa classifica-se quanto aos objetivos, como exploratória e descritiva, já que busca descrever a percepção do grupo amostral e realizar inferências sobre as variáveis observadas (Gil, 2019); quanto aos procedimentos trata-se de um estudo de caso realizado na UNILA, a partir da observação das informações de custos disponibilizadas na página eletrônica da UNILA, e aplicação de questionário *Survey* com escala do tipo *Likert* (Gil, 2019; Dalmoro & Vieira, 2014); e quanto à abordagem ou natureza dos dados classifica-se como qualitativa e quantitativa, ou seja, de método misto (Richardson, 2017).

A abrangência da pesquisa limitou-se a uma amostra composta por gestores, titulares e substitutos, designados como Coordenadores das Macro unidades Administrativas e pelos membros do Comitê de Governança Institucional, no qual incluem-se o Vice-Reitor (a), Pró-Reitores (as) Secretários (as) Especiais e Diretores de Institutos, gerando um conjunto amostral de 42 gestores. Justifica-se a escolha da área de abrangência, uma vez que gestores mencionados são responsáveis nas suas respectivas macro unidades pela execução orçamentária, e portanto, pela destinação, execução e controle dos recursos financeiros (UNILA, 2020).

Para investigar a utilização das informações de custos da UNILA, como instrumento de apoio às atividades de gestão, primeiramente foi identificado os atributos estruturantes e sua contribuição para a funcionalidade do sistema de custos adotado. Posteriormente foi identificado, a partir dos conceitos dos atributos qualitativos, a efetiva adoção das informações de custos nos processos de gestão. A partir dos conceitos foram estabelecidas as variáveis investigativas demonstradas nos Quadros 3 e 4.

Quadro 3: Dimensões e Variáveis de Identificação dos Atributos Estruturantes do Sistema de Custos.

Dimensões	Variáveis do Sistema de Custos
Nível de Detalhamento	Permite analisar os custos por: centro de custos, objeto de custos, elementos de despesas/custos, processos, atividades, serviços prestados, indicadores ou metas de custos.
	Possibilita a elaboração de relatórios personalizados de acordo com as necessidades do usuário.
Classificação por Comportamento	Apresenta os dados categorizados em custos próprios, comuns, controláveis, não controláveis, finalísticos e de suporte.
Escopo do Cálculo das Variações	Calcula as variações ao longo do tempo para: itens de custos, centros de custos e objetos de custos.
	Apresenta as causas ou motivos das variações dos custos ao longo do tempo.
Frequência	Fornecer relatórios com frequência sistemática e regular.

Fonte: Adaptado de Cohen e Kaimenaki (2011)

Quadro 4: Dimensões e Variáveis de Identificação dos Atributos Qualitativos e suas Contribuições para a Utilidade das Informações de Custos.

<b>Dimensões</b>	<b>Variáveis das Informações de Custos</b>
Relevância	As informações de custos são analisadas, com o objetivo de aprimorar a eficiência na aplicação dos recursos financeiros.
	As informações de custos são utilizadas para prever e planejar os custos de períodos futuros.
	As informações de custos são úteis e permitem avaliar os resultados alcançados, por meio da aplicação dos recursos financeiros.
	As informações de custos são consideradas úteis para decidir pela continuidade, incremento ou paralisação de alguma atividade.
	As informações de custos oferecem dados que contribuem para o atendimento de eventuais questionamentos da auditoria interna ou órgãos de controle externo.
	As informações de custos são analisadas com o objetivo de aprimorar a eficiência na aplicação dos recursos financeiros.
Tempestividade	As informações de custos são atualizadas em tempo hábil, possibilitando seu uso nos processos decisórios.
	As informações de custos solicitadas são atendidas com a celeridade adequada que permite seu uso na tomada de decisão.
	Os relatórios de custos são disponibilizados com frequência sistemática e regular, tornando as informações de custos úteis para a gestão.
Compreensibilidade	Os usuários compreendem a metodologia de mensuração, rateio e as informações de custos disponibilizadas, de tal forma que seja possível a utilização destas nos processos decisórios.
	As informações de custos, bem como sua metodologia de mensuração, são apresentadas em linguagem simples e de fácil compreensão.
	A instituição oferece capacitações relacionadas ao tema de custos aos seus membros.
Confiabilidade	Os usuários consideram precisas e confiáveis as informações de custos geradas e disponibilizadas.
	As informações de custos demonstram o efetivo nível de consumo dos recursos financeiros da instituição.
Comparabilidade	As informações de custos permitem comparações, do volume de recursos aplicados ao longo do tempo e tipo de despesa, que possibilite a criação de medidas úteis para aprimorar a eficiência dos gastos na instituição.
	As informações de custos possibilitam comparar os gastos realizados com os previstos, auxiliando na elaboração da peça orçamentária anual da instituição.
	As informações de custos possibilitam a comparação dos custos institucionais com os de outras instituições semelhantes, servindo como ferramenta para avaliar a eficiência da aplicação dos recursos.
Verificabilidade	As metodologias de mensuração e de rateio dos custos comuns são disponibilizadas e possibilitam verificar a exatidão dos custos apropriados na instituição.
	As informações de custos são passíveis de confirmação de exatidão.

Fonte: Adaptado de Cohen e Kaimenaki (2011); Franco *et al.* (2013); CFC (2016 e 2021); Cardoso, Aquino e Bitti. (2011); Zanolla e Antunes (2018); Souza e Rodrigues (2022)

A elaboração das variáveis passou por três etapas. Na primeira foram relacionadas 45 variáveis distribuídas entre os 10 atributos das informações de custos. Na segunda etapa

essas variáveis foram analisadas por 3 especialistas, profissionais da área de contabilidade, com mestrado ou doutorado e conhecimento notório em sistemas de custos. A partir das considerações dos especialistas, na terceira etapa, foi realizado o refinamento das variáveis, resultando em 21 variáveis.

A pesquisa foi dividida em duas etapas. Na primeira foram analisados a existência dos atributos estruturantes do sistema de custos da UNILA, por meio de seis variáveis, a partir das informações disponíveis no site da UNILA.

Na segunda etapa, para identificar a utilização das informações de custos como ferramenta de apoio à gestão, utilizou-se um questionário, dividido em seis dimensões, correspondentes aos atributos qualitativos das informações de custos e 15 variáveis, com opções de respostas em escala tipo *Likert*, de cinco pontos, no qual os respondentes deveriam identificar em que medida, a partir de seu conhecimento e a prática adotada na sua unidade administrativa, a ação descrita na variável é adotada ou observada, considerando a seguinte graduação: 0 - Não sei ; 1 - Nenhuma; 2 - Pouca; 3 - Média; e 4 - Alta. Optou-se em incluir a alternativa “0 - Não sei”, uma vez que as respostas às perguntas requerem um conhecimento específico e prévio sobre o assunto abordado (Gil, 2019).

Após a definição da composição do instrumento de pesquisa, foi realizado um pré-teste, junto a dois gestores da UNILA, excluídos da composição da amostra, em razão de atuarem diretamente no desenvolvimento do modelo de custos adotado. O pré-teste teve por objetivo evidenciar possíveis falhas na redação do questionário, tais como: complexidade das questões, imprecisão da redação, desnecessidade de questões, etc. (Gil, 2019), nesta ocasião, para aprimorar a compreensibilidade do questionário foram acrescentadas três variáveis, resultando ao final um instrumento com 18 variáveis.

Para caracterização geral dos respondentes, o instrumento de pesquisa identificou o nível de formação, a carreira, a titularidade da função de gestão e o tempo de exercício no serviço público, na UNILA e na atual função de gestão. Para definir os gestores que iriam compor a amostra foi realizada uma consulta nas páginas eletrônicas e/ou realizado contato direto com a equipe técnica de cada macro unidade, resultando em universo amostral de 42 gestores, entre titulares e substitutos.

## **4 Análise dos resultados**

### *4.1 Atributos estruturantes do sistema de custos da UNILA*

Os estudos de Pizzini (2006) demonstraram que os atributos estruturantes dos sistemas de custos contribuem para que as informações geradas forneçam dados de alta qualidade, fazendo com que sejam percebidas pelos gestores como relevantes e úteis nos processos de gestão, e consequentemente gerem os benefícios esperados no desempenho institucional.

Considerando os estudos de Cohen e Kaimenaki (2011), foram analisadas as quatro dimensões ou atributos estruturantes, para os quais foram estabelecidas seis variáveis ou questões de pesquisa, demonstradas no Quadro 5.

Quadro 5: Dimensões e Variáveis dos Atributos Estruturantes de Custos

Dimensão	Questão
Nível de Detalhamento das Informações	Q1 - O sistema de custos permite a análise dos custos por centro de custos, objeto de custos, elementos de despesa, processos, atividades, serviços prestados e fornece indicadores ou metas de custos?
	Q2 - O sistema de custos possibilita a elaboração de relatórios personalizados de acordo com as necessidades do usuário?
Classificação dos Custos por Comportamento	Q3 - O sistema de custos apresenta os dados categorizados por custos diretos, indiretos, controlável, não controlável, finalístico e de suporte?
Escopo do Cálculo das Variações da Informações de Custos	Q4 - O sistema de informações apresenta as variações dos custos ao longo do tempo por itens de custos, centros de custos e objetos de custos?
	Q5 - O sistema de informações de custos demonstra as causas ou motivos das variações dos custos ao longo do tempo e entre os custos previstos e realizados?
Frequência do Fornecimento das Informações de Custos	Q6 - O sistema de informação de custos fornece relatórios com frequência sistemática e regular?

Fonte: baseado em Cohen e Kaimenaki, 2011.

Para identificação dos atributos estruturantes das informações de custos da UNILA, e conseqüentemente responder às questões de pesquisa, considerou-se exclusivamente as informações disponíveis na página eletrônica institucional, destinada para divulgação do sistema e informações de custos, conforme apresentado na metodologia da pesquisa.

O painel, utilizando como meio de demonstração das informações de custos da UNILA, apresenta os custos, segregados em:

- Itens de Custos: demonstra os custos mensalmente realizados entre os anos de 2018 a 2021, classificados em controláveis e não controláveis e divididos por elementos de despesas como água e esgoto, aluguéis, energia elétrica, pessoal, entre outros (UNILA, 2022);
- Centro de Custos: demonstra os custos correspondentes às 23 macro unidades da estrutura organizacional da instituição, segregadas em atividades finalísticas e de suporte, sendo possível visualizar os custos totais e individualizados por macro unidade, divididos em custos com pessoal, comuns, próprios e patrimoniais (UNILA, 2022);
- Objetos de Custos: demonstra os custos dos objetos de custos classificados em Ensino, Pesquisa e Extensão, sendo possível segregar os custos por área finalística e de suporte (UNILA, 2022);
- Custos por Curso: a partir dos custos alocados para cada Instituto (macro unidade) é demonstrada a apropriação dos custos por Centro Indisciplinar e seus respectivos cursos, sendo possível detalhar a composição do valor total por tipo de despesa (UNILA, 2022);
- Custos Executados e Custos Consumidos: considerando que os custos executados por uma macro unidade podem corresponder a custos consumidos por outras macro unidades, em razão do critério de direcionamento de custos estabelecido no modelo adotado, são apresentadas essas relações, segregadas em custos de pessoal, custos comuns, custos próprios e custos patrimoniais (UNILA, 2022).

Em relação a custos por serviços prestados, observa-se apenas a demonstração dos custos por curso, utilizando-se de uma metodologia que considera exclusivamente os custos alocados a cada instituto. Não se observam detalhamentos das informações de custos por processos e atividades, ou ferramentas de apoio como indicadores e metas de custos.

O modelo adotado de demonstração das informações de custos apresenta os valores custos realizados, no período de 2018 a 2021, e possibilita ao usuário filtrar os custos por ano, por macro unidade, por elemento de despesa, por tipo de despesa, permitindo em certo nível, a observação das informações de forma personalizada, porém não é possível gerar relatórios ou estabelecer parâmetros comparativos das informações. Por outro lado, consta na citada página eletrônica, o Relatório de Apuração e Direcionamento de Custos, que demonstra os custos realizados no ano de 2021 e calcula a variação percentual em relação ao exercício anterior (UNILA, 2021).

A análise das informações disponíveis na página eletrônica da UNILA, possibilitou a identificação dos atributos estruturantes (i) nível de detalhamento, (ii) a classificação do comportamento dos custos e (iii) a análise das variações dos custos ao longo do tempo, embora carente da possibilidade de elaboração de relatórios personalizados, da demonstração das causas ou motivos das variações dos custos ao longo do tempo, do detalhamento dos custos por processos e atividades, e da demonstração de indicadores ou metas de custos. Observou-se a fragilidade do atributo estruturante frequência da divulgação, que pode comprometer a utilização das informações de custos, segundo Cohen e Kaimenaki (2011), já que os dados disponibilizados se referem ao período de 2018 a 2021, portanto com frequência periódica anual, estando há 12 meses sem atualização.

Cardoso, Aquino e Bitti (2011) explicam que os atributos estruturantes, individualmente teriam o potencial de melhorar a relevância e a utilidade da informação de custos, sendo que a funcionalidade do sistema de custos é diretamente proporcional à intensidade desses atributos.

#### *4.2 Atributos qualitativos e a utilização das informações de custos*

Conforme detalhado na metodologia empregada para realização da presente pesquisa, para identificação da utilização das informações de custos como ferramenta de gestão, aplicou-se um questionário estruturado a partir dos conceitos dos atributos qualitativos das informações de custos, com opções de respostas em escala do tipo *Likert*, de cinco pontos. Para caracterização do perfil dos respondentes foram coletados relacionados a sua atuação profissional.

##### *4.2.1 Perfil dos respondentes*

A amostra obtida, correspondente a 24 respondentes, é formada por 66,7% de gestores titulares e 33,3% por gestores substitutos, sendo que 75% atuam nas áreas de suporte e 25% na finalística da instituição. Destes, 70,8% são técnicos administrativos e 29,2% são docentes, dos quais 37,5% são graduados com especialização, 33,3% possuem mestrado, 16,6% possuem Pós-doutorado e 12,5% doutorado. A Tabela 1 apresenta a experiência profissional dos respondentes no serviço público.

Tabela 1: Experiência Profissional no Serviços Público

<b>Tempo em anos de:</b>	<b>0 a 2</b>	<b>3 a 5</b>	<b>6 a 8</b>	<b>9 a 11</b>	<b>11 ou mais</b>
Exercício no serviço público	-	4,20%	33,30%	33,30%	29,20%
Exercício na UNILA	-	-	45,80%	45,80%	8,40%
Exercício na atual função de gestão	20,80%	66,70%	12,50%	-	-

Fonte: Dados da pesquisa

A análise do perfil demonstra uma predominância na amostra de gestores titulares, técnicos administrativos, com especialização e experiência de 6 anos ou mais no serviço público e na UNILA, exercendo a atual função de gestão entre 3 a 5 anos.

#### 4.2.2 Avaliação do instrumento de pesquisa

Os atributos qualitativos que contribuem para promover a utilização das informações de custos foram avaliados a partir da percepção dos respondentes, por meio do instrumento de pesquisa, disponibilizado no período de 14 a 21 de dezembro de 2021 via *e-mail* a 42 gestores, dos quais 24 responderam, representando a 57,14% do universo amostral.

Para avaliar a confiabilidade e consistência interna dos dados obtidos na pesquisa considerou-se o coeficiente alfa de *Cronbach* ( $\alpha$ ) que mede a correlação média entre as respostas obtidas. Marôco e Garcia-Marques (2006), explicam que o alfa de *Cronbach*, estima o quão uniformemente os itens contribuem para a soma não ponderada do instrumento, variando numa escala de 0 a 1, sendo que quanto mais o coeficiente se aproxima de 1, mais consistente e confiável é o instrumento.

Para todo o questionário obteve-se o coeficiente de alfa de *Cronbach* ( $\alpha$ ) na ordem de 0,938, conforme apresentado na Tabela 2, denotando que o instrumento é confiável e possui mensurações consistentes.

Tabela 2: Alfa de Cronbach ( $\alpha$ ) do Questionário.

<b>Estimativa</b>	<b>Alfa de Cronbach (<math>\alpha</math>)</b>
Índice Estimado	0,938
95% Intervalo de Confiança – Limite Inferior	0,895
95% Intervalo de Confiança – Limite Superior	0,968

Fonte: Dados da pesquisa

#### 4.3 Análise dos resultados

Nesta pesquisa, visando identificar a em que medida as informações de custos são efetivamente utilizadas como ferramenta de apoio à gestão, considerou-se seis dimensões relativas aos atributos qualitativos, baseados na NBC TSP 34/2021, uma vez que se entende que a qualidade da informação de custos é essencial para que as informações de custos sejam percebidas como úteis para os gestores e conseqüentemente possibilitem o fortalecimento da governança do setor público (CFC, 2021).

Para tanto foram analisadas 18 variáveis, a partir da percepção dos respondentes, conforme indicado na metodologia da pesquisa.

#### 4.3.1 Relevância

Segundo Cardoso, Aquino e Bitti (2011), para a implantação de sistemas de custos pelos órgãos públicos não basta apenas a exigência legal, é necessário que os usuários das informações de custos percebam a relevância da informação de custos e sua utilidade. Cohen e Kaimenaki (2011), explicam que a relevância é a capacidade de um sistema de custos de fornecer informações que os gestores consideram importantes e necessárias para tomar decisões relacionadas a uma série de tarefas.

Com intuito de identificar a relevância das informações de custos para os gestores da UNILA, foram aplicadas cinco questões, obtendo-se os resultados da Tabela 3.

Tabela 3: Relevância das Informações de Custos

Item	0 (%)	1 (%)	2 (%)	3 (%)	4 (%)
Indique em que medida as informações de custos da UNILA são analisadas, na unidade que você atua como gestor(a) ou substituto(a), com o objetivo de aprimorar a eficiência na aplicação dos recursos financeiros.	4,17	4,17	12,5	25	54,17
Indique em que medida as informações de custos disponíveis são utilizadas, na unidade que você atua como gestor(a) ou substituto(a), para prever e planejar os custos de períodos futuros.	4,17	4,17	16,67	20,83	54,17
Indique em que medida as informações de custos são úteis e permitem avaliar os resultados alcançados, por meio da aplicação dos recursos financeiros, na unidade que você atua como gestor(a) ou substituto(a).	4,17	4,17	8,33	25	58,33
Indique em que medida as informações de custos são consideradas úteis para decidir pela continuidade, incremento ou paralisação de alguma atividade na unidade que você atua como gestor(a) ou substituto(a).	8,33	0	8,33	16,67	66,67
Indique em que medida as informações de custos da UNILA oferecem dados que contribuem para o atendimento de eventuais questionamentos da auditoria interna ou órgãos de controle externo realizados à unidade que você atua como gestor(a) ou substituto(a).	8,33	8,33	20,83	16,67	45,83
MÉDIA	5,83	4,17	13,33	20,83	55,84

Fonte: Dados da pesquisa. Legenda: 0 - Não sei; 1 - Nenhuma; 2 - Pouca; 3 - Média; e 4 - Alta.

A partir dos dados apurados, observa-se que 55,84% dos gestores consideram “4-Alta” a relevância das informações de custos disponibilizadas, utilizando-as nos processos de gestão indicados, com destaque para a utilização dessas informações na avaliação pela continuidade, incremento ou paralisação de atividades, para a qual a houve a indicação de 66,67% como “4-alta”. Ao analisar essa indicação conjuntamente com a indicação da opção “3-Média” obtém-se um total de 76,67% das respostas obtidas.

### 4.3.2 Tempestividade

Segundo Cohen e Kaimenaki (2011), o fornecimento das informações de custos em tempo apropriado e oportuno contribuem para a utilidade nos processos decisórios. Para Souza e Rodrigues (2022), a tempestividade deve ser compreendida como a disponibilidade da informação de custos ao usuário antes que ela perca a sua capacidade de ser útil na prestação de contas, responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão. Foram aplicadas três questões, para as quais obteve-se os resultados demonstrados na Tabela 4.

Tabela 4: Tempestividade das Informações de Custos

Item	0 (%)	1 (%)	2 (%)	3 (%)	4 (%)
Indique em que medida as informações de custos são atualizadas na página da UNILA em tempo hábil, que possibilite seu uso nos processos decisórios da unidade onde você atua como gestor(a) ou substituto(a).	8,33	8,33	33,33	37,5	12,5
Indique em que medida as informações de custos solicitadas à unidade responsável são atendidas com a celeridade adequada que permite seu uso na tomada de decisão.	8,33	0	4,17	54,17	33,33
Indique em que medida os relatórios de custos são disponibilizados com frequência sistemática e regular, tornando as informações de custos úteis para a gestão da unidade onde você atua como gestor(a) ou substituto(a).	12,5	4,17	25	37,5	20,83
<b>MÉDIA</b>	<b>9,72</b>	<b>4,17</b>	<b>20,83</b>	<b>43,06</b>	<b>22,22</b>

Fonte: Dados da pesquisa. Legenda: 0 - Não sei; 1 - Nenhuma; 2 - Pouca; 3 - Média; e 4 - Alta.

Observou-se, segundo a percepção dos gestores, uma concentração maior, correspondente a 43,06% na opção “3-Média”, porém é importante observar que as opções “0-Não sei”, “1-Nenhuma” e “2-Pouca”, quando observadas em conjunto representam 34,72% das respostas, com destaque para a indicação da contribuição da frequência da atualização das informações de custos para os processos decisórios, que obteve 33,33% de respostas como “2-Pouca”, denotando a necessidade aprimoramento deste atributo. Importante relacionar esse atributo qualitativo com a análise do atributo estruturante “frequência”, que como apontado no item 4.1, as informações disponíveis na página institucional, correspondem ao período de 2018 a 2021, sendo talvez esse o fator que justifique a avaliação realizada pelos gestores.

### 4.3.3 Compreensibilidade

Segundo Ramos *et al.*, (2020), as informações de custo devem ser claras e compreensíveis para que atinjam o princípio da publicidade e permitam a avaliação da eficiência obtida com a utilização dos recursos públicos. Cardoso, Aquino e Bitti (2011), destacam que para a clareza das informações de custos é necessário registrar os critérios adotados para a geração das informações e que os relatórios sejam acompanhados dos parâmetros utilizados para sua mensuração de forma concisa.

Objetivando identificar à medida que as informações de custos disponibilizadas na UNILA são compreensíveis, foram realizadas três indagações aos gestores, obtendo-se os resultados demonstrados na Tabela 5.

Tabela 5: Compreensibilidade das Informações de Custos

Item	0 (%)	1 (%)	2 (%)	3 (%)	4 (%)
Indique em que medida você compreende a metodologia de mensuração, rateio e as informações de custos disponibilizadas, de tal forma que seja possível a utilização destas nos processos decisórios da unidade que você atua como gestor(a) ou substituto(a).	4,17	8,33	20,83	33,33	33,33
Indique em que medida as informações de custos da UNILA, bem como sua metodologia de mensuração, são apresentadas em linguagem simples e de fácil compreensão.	4,17	0	20,83	37,5	37,5
Indique em que medida a UNILA oferece capacitações relacionadas ao tema custos, nas quais membros da unidade onde você atua, como gestor(a) ou substituto(a), tenham participado.	8,33	25	41,67	20,83	4,17
<b>MÉDIA</b>	<b>5,56</b>	<b>11,11</b>	<b>27,78</b>	<b>30,56</b>	<b>25</b>

Fonte: Dados da pesquisa. Legenda: 0 - Não sei; 1 - Nenhuma; 2 - Pouca; 3 - Média; e 4 - Alta.

Observou-se maior concentração das respostas na opção “3-Média”, porém quando observado conjuntamente as opções de “0-Não sei”, “1-Nenhuma” e “2 -Pouca”, obtém-se 44,45% das respostas, com destaque para a indagação quanto ao oferecimento de capacitações relacionadas ao tema custos aos servidores, para a qual obteve-se 41,67% na opção “2-Pouca”, indicado a necessidade de aprimoramento neste quesito. Segundo Alonso (1999), o sucesso na implantação de sistemas de custos, com o correto gerenciamento das informações por ele geradas requer um grande esforço em fornecer capacitações em gestão estratégica de custos aos membros da instituição.

Importante mencionar que na página eletrônica da UNILA, utilizada para divulgar as informações de custos, está disponível o documento denominado Informação de Custos - Manual Orientativo, que apresenta a metodologia adotada do sistema de custos (UNILA, 2022), porém considerando o resultado obtido no instrumento de pesquisa, é necessário verificar sua utilização por parte dos usuários das informações de custos, e bem como reavaliar a adequação da sua linguagem e forma de apresentação.

#### 4.3.4 Representação Fidedigna ou Confiabilidade

Informações de custos precisas e confiáveis, contribuem para que os gestores tomem decisões mais eficazes e conseqüentemente promovam sua utilidade nos processos de gestão (Cohen e Kaimenaki, 2011). Segundo Cardoso, Aquino e Bitti, (2011), a confiabilidade da informação está relacionada à percepção do usuário a depender de seu nível de utilização.

Os gestores indicaram o grau de confiabilidade percebida nas informações de custos, conforme demonstrado na Tabela 6.

Tabela 6: Confiabilidade das Informações de Custos

Item	0 (%)	1 (%)	2 (%)	3 (%)	4 (%)
Indique em que medida você considera precisas e confiáveis as informações de custos geradas e disponibilizadas na UNILA.	0	0	12,5	37,5	50
Indique em que medida as informações de custos demonstram o efetivo nível de consumo dos recursos financeiros da unidade que você atua como gestor(a) ou substituto(a).	8,33	0	12,5	33,33	45,83
<b>MÉDIA</b>	<b>4,17</b>	<b>0</b>	<b>12,5</b>	<b>35,42</b>	<b>47,92</b>

Fonte: Dados da pesquisa. Legenda: 0 - Não sei; 1 - Nenhuma; 2 - Pouca; 3 - Média; e 4 - Alta.

Em relação à confiabilidade das informações de custos, obteve-se 47,92% para a opção “4-Alta” e 35,42% para a opção “3-Média”, demonstrando que a maioria dos gestores consideram confiáveis as informações disponibilizadas.

### 4.3.5 Comparabilidade

Segundo Machado e Holanda (2010), a capacidade das informações de custos permitirem a análise comparativa de sua evolução ao longo do tempo, bem como entre instituições que desenvolvem o mesmo produto ou serviço facilita a identificação de ineficiências e oportunidade de redução de gastos, a avaliação de resultado e desempenho, além de propiciar o *benchmarking* e identificação de atividades de baixo valor agregado.

Neste sentido solicitou-se que os gestores indicassem em que medida as informações de custos disponibilizadas permitem comparações consideradas úteis, obtendo-se os resultados apresentados na Tabela 7.

Tabela 7: Comparabilidade das Informações de Custos

Item	0 (%)	1 (%)	2 (%)	3 (%)	4 (%)
Indique o quanto as informações de custos permitem comparações, do volume de recursos aplicados ao longo do tempo e tipo de despesa, que possibilite criar medidas úteis para aprimorar a eficiência dos gastos na unidade onde você atua como gestor(a) ou substituto(a).	8,33	0	8,33	54,17	29,17
Indique em que medida as informações de custos possibilitam comparar os gastos realizados com os gastos previstos, auxiliando na elaboração da peça orçamentária anual da unidade onde você atua com gestor(a) ou substituto(a).	4,17	0	25	20,83	50
<b>MÉDIA</b>	<b>6,25</b>	<b>0</b>	<b>16,67</b>	<b>37,5</b>	<b>39,58</b>

Fonte: Dados da pesquisa. Legenda: 0 - Não sei; 1 - Nenhuma; 2 - Pouca; 3 - Média; e 4 - Alta.

Segundo 39,58% dos gestores, a comparabilidade permitida pelas informações de custos é “4-alta”, com destaque para a capacidade de comparar gastos previstos com os realizados, objetivando a elaboração da peça orçamentária anual, que 50% dos respondentes consideraram “4-alta”.

### 4.3.6 Verificabilidade

Para Chicharro, Carrilho e Rosa (2015), a verificabilidade da informação assegura a sua integridade, pois permite confirmar se os dados foram consolidados de forma idônea e fidedigna. A avaliação realizada pelos gestores quanto a verificabilidade das informações de custos na UNILA, são apresentadas na Tabela 8.

Tabela 8: Verificabilidade das Informações de Custos

Item	0 (%)	1 (%)	2 (%)	3 (%)	4 (%)
Indique em que medida as metodologias de mensuração e dos rateios dos custos comuns são disponibilizadas e possibilitam verificar a exatidão dos custos apropriados para a unidade que você atua como gestor(a) ou substituto(a).	4,17	0	50	16,67	29,17
Indique em que medida as informações de custos que você utiliza são passíveis de confirmação de exatidão.	4,17	0	8,33	50	37,5
<b>MÉDIA</b>	<b>4,17</b>	<b>0</b>	<b>29,17</b>	<b>33,33</b>	<b>33,33</b>

Fonte: Dados da pesquisa. Legenda: 0 - Não sei; 1 - Nenhuma; 2 - Pouca; 3 - Média; e 4 - Alta.

Quanto a verificabilidade, houve igualdade no percentual médio das indicações dos respondentes, de 33,33% para a opção “3-Média” e “4-Alta”, porém chama a atenção que o somatório da média das indicações das opções “0-não-sei” e “2-Pouca” somam 33,34% das respostas, denotando a necessidade de aprimoramento desse atributo qualitativo.

### 4.3.7 Consolidação dos resultados dos atributos qualitativos

A partir das respostas obtidas para cada conjunto de variáveis dos atributos qualitativos e considerando, segundo a literatura, sua contribuição para tornar úteis as informações de custos, calculou-se a média geral, do nível de adoção das informações de custos nos processos de gestão, segundo a percepção dos gestores, os quais são apresentadas na Tabela 9.

Tabela 9: Percentual Médio da Avaliação dos Atributos Qualitativos de Custos

Item	0 (%)	1 (%)	2 (%)	3 (%)	4 (%)
Relevância	5,83	4,17	13,33	20,83	55,84
Tempestividade	9,72	4,17	20,83	43,06	22,22
Compreensibilidade	5,56	11,11	27,78	30,56	25
Confiabilidade	4,17	0	12,5	35,42	47,92
Comparabilidade	6,25	0	16,67	37,5	39,58
Verificabilidade	4,17	0	29,17	33,33	33,33
<b>Média</b>	<b>5,95</b>	<b>3,24</b>	<b>20,05</b>	<b>33,45</b>	<b>37,32</b>

Fonte: Dados da pesquisa. Legenda: 0 - Não sei; 1 - Nenhuma; 2 - Pouca; 3 - Média; e 4 - Alta.

Analisando a média percentual da avaliação realizada pelos gestores dos atributos qualitativos das informações de custos, observa-se que 37,32% dos gestores consideram “4-Alta” e 33,45% consideram “3-Média” a utilização das informações de custos como ferramenta de apoio à gestão. Observa-se que a maior concentração das opções “1-Nenhuma” e “2-Pouca”,

foram aplicadas à tempestividade (25%), compreensibilidade (38,89%) e verificabilidade (29,17%). Importante destacar que, considerando a média das respostas, 5,95% dos gestores não souberam avaliar o nível que as informações de custos são utilizadas na instituição para as questões apresentadas, demonstrando, a necessidade da realização de capacitações acerca do tema, como também aprimorar a divulgação das informações de custos, o que poderá contribuir com a compressibilidade do modelo adotado.

Embora haja uma concentração maior de respostas, considerando como alta a utilização das informações de custos, chama a atenção o volume de respostas na opção “2-Pouca” e “3-Média”, representando em conjunto 53,50% das indicações dos gestores, com destaque para o atributo tempestividade que isoladamente representou 63,89% dessas respostas, evidenciando fragilidade desse atributo qualitativo que está diretamente relacionado ao atributo estruturante “frequência da divulgação”, que também identificou-se a fragilidade demonstrada no item 4.1, corroborando com Cohen e Kaimenaki (2011) quando afirmam a relação diretamente proporcional entre os atributos estruturantes e a qualidade da informação de custos e aos estudos de Soares, Rosa e Zonato (2020) que explicam que o uso efetivo das informações de custos está diretamente relacionada a agilidade e tempestividade da divulgação das informações de custos aos usuários.

Neste mesmo sentido, é importante observar o resultado obtido para os atributos qualitativos “relevância” e “confiabilidade”, que representaram a maior indicação percentual das respostas na opção “4-alta”, demonstrando similaridade com os resultados obtidos por Pizzini (2006), quando afirma que os atributos estruturantes dos sistemas de custos contribuem para que as informações geradas fornecem dados de alta qualidade, fazendo com que sejam percebidas pelos gestores como relevantes e úteis nos processos de gestão.

A compreensibilidade das informações de custos obteve a maior indicação conjunta para as opções “0-Não sei”, “1-Nenhuma” e “2-Pouca”, representando 44,45%, destacando a questão relacionada às capacitações oferecidas aos membros da instituição, que individualmente representou para estas mesmas opções, 75% das respostas obtidas, demonstrando a necessidade de investimento em capacitações sobre o tema, em consonância com o observado nos estudos de Ramos *et al.*, (2020) e Alonso (1999), onde evidenciou-se que a dificuldade para efetiva implantação de sistemas de custos está relacionada a falta de cultura, capacitações e treinamentos contínuos sobre o tema.

A análise das dimensões e variáveis propostas oferecem à gestão da UNILA um diagnóstico, a partir do qual é possível estabelecer ações que visem aprimorar os elementos que favorecem a geração de informações de custos úteis e relevantes para seus gestores, o que de acordo com Machado e Holanda (2010), é fundamental para o aprimoramento do processo de gestão e consequentemente gere a eficácia e eficiência do gasto público.

## 5 Conclusão

A partir dos conceitos da Nova Administração Pública (NAP), que promove na gestão pública um conjunto de técnicas e valores oriundos da iniciativa privada, destaca-se a gestão de custos, como instrumento de apoio à tomada de decisão nos órgãos públicos. Sendo assim, em atendimento à legislação vigente, a UNILA implementou em 2022 seu sistema de custos, objetivando demonstrar de que forma seus recursos financeiros são empregados, visando

aprimorar a transparência e a governança institucional. Porém estudos demonstraram que a implantação de sistemas de informação de custos não é suficiente para que os órgãos públicos alcancem a eficiência na gestão dos recursos, pois para tanto, se faz necessário a efetiva adoção como ferramenta de gestão pelos usuários das informações de custos.

Assim a presente pesquisa, buscou identificar, tendo por base os atributos estruturantes e qualitativos das informações de custos, em que medida essas informações são efetivamente utilizadas como instrumento de apoio à gestão. Os resultados demonstram que o sistema de informação de custos adotado pela UNILA apresenta os elementos estruturantes: (i) nível de detalhamento, (ii) a classificação do comportamento dos custos e (iii) a análise das variações dos custos ao longo do tempo. Quanto ao atributo estruturante (iv) frequência da divulgação das informações de custos, observou-se fragilidade, já que a frequência identificada é anual, e sua última atualização demonstra os dados até o ano de 2021.

Em relação a efetiva utilização das informações de custos como ferramenta de apoio aos processos de gestão, os resultados obtidos, demonstraram que 37,32% dos gestores consideraram como alta e 33,45% consideraram média, denotando a necessidade aprimoramento dos atributos qualitativos: compreensibilidade; verificabilidade; e tempestividade. Observou-se ainda a necessidade do fornecimento de capacitações sobre o tema custos para todos os membros da instituição, já que 5,95% dos gestores desconhecem a adoção das informações nos processos de gestão que foram objetos da pesquisa.

Assim a presente pesquisa possibilitou a elaboração de um diagnóstico sobre a utilização das informações de custos pelos gestores da UNILA, oferecendo informações que poderão subsidiar o planejamento de ações, que visem não só a consolidação da ferramenta, mas também a efetiva adoção da gestão de custos, e o conseqüente aprimoramento da eficiência e eficácia do gasto público. Além da contribuição para a UNILA, a pesquisa colabora com futuros estudos sobre a utilização das informações de custos nas instituições públicas, oferecendo um rol de variáveis que podem ser utilizadas para avaliar os sistemas de custos de outros órgãos públicos.

De modo geral, os resultados observados apoiam as descobertas de pesquisas anteriores, que os atributos estruturantes dos sistemas de custos estão diretamente relacionados à qualidade das informações geradas, que influenciam, por sua vez, a utilidade das informações de custos nos processos de gestão.

Estudos futuros ainda poderão ser realizados, para avaliar a adesão do sistema de custos implementado às orientações contidas no Manual do Processo Gerenciar Custos do Governo Federal (STN, 2022), bem como para identificar possíveis indicadores de custos, a partir da percepção dos gestores, que poderiam ser adotados para ampliar a utilidade das informações de custos nos processos decisórios no âmbito dos órgãos públicos.

## Referências

Alonso, M. (2014). Custos no serviço público. *Revista do Serviço Público*, 50(1), 37-63. doi: 10.21874/rsp.v50i1.340

- Cardoso, R., Aquino, A., e Bitti, E. (2011). Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro. *Revista de Administração Pública*, 45(5), 1565-1586. doi: 10.1590/S0034-76122011000500014
- Chicharro, M. N, Carrillo, I. A., e Rosa, C. P. (2015). Responsabilidad Social Universitaria: estudio empírico sobre la fiabilidad de un conjunto de indicadores de Gobierno Corporativo. *Innovar*, 25(58), 91-103. doi: 10.15446/innovar.v25n58.52428.
- Cohen, S., Kaimenaki, E. (2011). Cost Accounting Systems Structure and Information Quality Properties: an empirical analysis. *Journal of Applied Accounting Research*, 12(1), 5-25. doi: 10.1108/096754211111130586.
- CFC - Conselho Federal de Contabilidade. (2016). NBC TSP Estrutura Conceitual. Disponível em <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>.
- CFC - Conselho Federal de Contabilidade. (2021). NBC TSP 34 - Custos no Setor Público. Disponível em <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico>
- 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*, vol. 6, p. 161-174.
- Denhardt, J.; Denhardt, J. (2000). The Gil New Public Service: serving rather than steering. *Public Administration Review*, 60(6), 549-559. doi: 10.1111/0033-3352.00117
- Dias, H. L, Slomski, V., Gondrige, E. O., e Osawa, J. L. T. (2009). Gestão de Custos no Setor Público: a percepção dos controladores de recursos públicos do estado de Santa Catarina. Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC. Fortaleza - Ceará, Brasil. Disponível em <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/978>.
- Franco, L. M. G, Nascimento, C., Espejo, M. M. S. B., Voese, S. B. (2013). Sistemas de Custos: importância, viabilidade e utilidade na concepção dos agentes públicos do Estado do Paraná (Brasil). *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 7(2), 167-183. doi: 10.17524/repec.v7i2.311.
- Gil, A. C. (2019). Métodos e Técnicas de Pesquisa Social (7ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Machado, N., e Holanda, V. (2010). Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 791-820. doi: 10.1590/S0034-76122010000400003.
- Marôco, J., e Garcia-Marques, T. (2006). Qual a fiabilidade do alfa de Cronbach? Questões antigas e soluções modernas? *Laboratório de Psicologia*, 4(1), 65-90. doi: 10.14417/lp.763.
- Marques, L. R. (2020). Repercussões da Nova Gestão Pública na Gestão da Educação: um estudo da rede estadual de Goiás. *Educar em Revista*, 36, 1-19. doi: 10.1590/0104-4060.69772.

- Marques, L., Mendes, J., e Maranhão, I. (2019). A Nova Gestão Pública no Contexto da Educação Pernambucana e a Qualidade Educacional. *Revista Brasileira de Política e Administração da Educação*, 35(2), 351-367. doi: 10.21573/vol35n22019.95409
- Messias, D., Ferreira, J. C., e Soutes, D. O. (2018). Gestão De Custos No Setor Público: um panorama de experiências internacionais. *Revista do Serviço Público*, 69(3), 585-604. doi: 10.21874/rsp.v69i3.2961.
- Pigatto, J. A. M., Holanda, V. B., Moreira, C. R.; e Carvalho, F. A. (2010). A Importância da Contabilidade de Competência para a Informação de Custos Governamental. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 821-837. doi: 10.1590/S0034-76122010000400004.
- Pizzini, M. J. (2006). The relation between cost-system design, managers' evaluations of the relevance and usefulness of cost data, and financial performance: an empirical study of US hospitals. *Accounting, Organizations and Society*, 31(2), 179-210. doi: 10.1016/j.aos.2004.11.001.
- Ramos, A. L. M., Leone, R. J. G., Souza, L. A., Cruz, V. L., e Félix Jr., L. A. (2020). Gestão de Custos Aplicada ao Setor Público: percepções de gestores e contadores no IFRN. *Desenvolve Revista de Gestão do Unilasalle*, 9(3), 77-93. doi: 10.18316/desenv.v9i3.5656.
- Rezende, F., Cunha, A.; Cardoso, R. L. (2010). Custos no Setor Público. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 789-90. doi: 10.1590/S0034-76122010000400002.
- Richardson R. J. (2017). Pesquisa Social: métodos e técnicas. 4. ed. São Paulo: Atlas.
- Rodniski, C. M., e De Souza, M. A. (2014). Estrutura do Sistema de Custos e os Atributos da Informação: um estudo com empresas brasileiras. *Revista Universo Contábil*, 10(4), 45-67. doi: 10.4270/ruc.2014429.
- Soares, C. S., Rosa, F. S., e Zonatto, V. C. S. (2020). Reflexos do Uso do Sistema de Custos na Qualidade da Gestão Pública com Base na Percepção de Gestores Municipais de Santa Maria/RS. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 19(1). doi: 10.16930/2237-766220203103.
- Souza, E. A., e Rodrigues, E. C. C. (2022). Usabilidade dos Sistemas de Custos no Setor Público Federal. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 21, 1-20. doi: 10.16930/2237-766220223224.
- STN - Secretaria do Tesouro Nacional. (2022). Manual do Processo Gerenciar Custos do Governo Federal. Disponível em [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:43930](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:43930).
- UNILA. (2020). Portaria nº 376/2020-GR. Institui o Regimento Interno do Comitê Permanente de Governança, Integridade, Riscos e Controles. Disponível em <https://portal.unila.edu.br/proplan/planejamento/regimento-interno-cgirc-site.pdf>.
- UNILA. (2021). Relatório de Apuração e Direcionamento de Custos 2021. Disponível em <https://portal.unila.edu.br/proplan/arquivos/relatorio-de-apuracao-e-direcionamento-de-custos-2021-v1.pdf>.

UNILA. (2022). Informação de Custos - UNILA: manual orientativo. Disponível em [https://portal.unila.edu.br/proplan/contabilidade-e-financas-1/arquivos\\_oculta/Informao deCustosManualOrientativocompactado.pdf](https://portal.unila.edu.br/proplan/contabilidade-e-financas-1/arquivos_oculta/Informao%20deCustosManualOrientativocompactado.pdf).

Zanolla, E., e Antunes, G. A. (2018). Análise de Evidências Pró Valor Justo na Nova Estrutura Conceitual da Contabilidade. *Revista Ambiente Contábil*, 10(1), 88-103. doi: 10.21680/2176-9036.2018v10n1ID11239.

Zoghbi, A.C. P., Matos, E. H. C., Rocha, F. F., e Arvate, P. R. (2009). Mensurando o Desempenho e a Eficiência dos Gastos Estaduais em Educação Fundamental e Média. *Estudos Econômicos*, 39(4), 785-809. doi: 10.1590/S0101-41612009000400004.