

Evidências da Influência de Conhecimentos e Crenças na Escolha do Sistema de Informação de Custos no Setor Público

Filipy Furtado Sell

Universidade Federal do Pará (UFPA)

filipysell@ufpa.br

Vinícius Costa da Silva Zonato

Universidade Federal de Santa Maria (UFSM)

viniciuszonatto@gmail.com

Resumo

Esta pesquisa analisou a influência de conhecimentos e crenças prévias sobre a escolha do sistema de informação de custos no setor público. Conhecimento e crenças prévias dos indivíduos apresenta-se como antecedentes cognitivos a implantação de sistemas de controles gerenciais. Tendo como metodologia o *survey single entity* aplicado em servidores do estado do Rio Grande do Sul (RS) que possuem relação direta com a apuração ou utilização das informações geradas pelo Sistema de Informação de Custos (SIC) na instituição. Na análise dos dados utilizou-se a análise de caminhos para determinação das relações teóricas investigadas. Os resultados significativos estatisticamente evidenciam que os conhecimentos prévios sobre custos influenciam diretamente e positivamente a escolha do novo SIC. As relações não significativas estaticamente demonstra que não há relação entre conhecimento e crenças sobre o SIC e entre crenças e a escolha do novo SIC. A não relação entre crenças e escolha sugere um fator de resistência à mudança, pois indivíduos são crédulos a importância do SIC mas não posicionam-se no novo SIC. Assim, deve-se fomentar a capacitação de servidores e gestores para as informações custos visando a eficiência e economicidade na aplicação dos recursos públicos e mitigar fatores de resistências a implantação do SIC.

Palavras-chave: Conhecimento; Crença; Sistema de Informação de Custos; Setor Público.

Linha Temática: Outros temas relevantes em contabilidade: Contabilidade Pública Governamental

Realização:

1. Introdução

A administração pública brasileira historicamente passa por transformações em sua estrutura e forma de gerir os escassos recursos. Nota-se, dentre outros avanços, o distanciamento do patrimonialismo e a proximidade com o gerencialismo. A proximidade com o gerencialismo no setor público está amparado e fomentado nos preceitos da Nova Administração Pública Gerencial (*New Public Management* - NPM). A NPM busca o desenvolvimento para gestão eficiente dos recursos públicos, para o desenvolvimento de políticas públicas voltadas às necessidades dos cidadãos, além de maior transparência na execução das políticas públicas (Bresser-Pereira, 2001).

Como proposta à gestão eficiente dos recursos públicos, tem-se a implantação de Sistemas de Controle Gerencial (SCG), buscando a expertise do setor privado para a implantação no setor público (Hood, 1991; Cavichioli, Dall'Asta, Fiirst & Baldissera, 2018), para que possa contribuir na qualificação dos processos de gestão, visto que a implantação destes sistemas possibilita à instituição, dentre outros itens, a conexão de informações entre setores (Anthony & Govindarajan, 2002; Dechow, Granlund & Moritsen, 2007), o controle e planejamento das ações a serem desenvolvidas, bem como a apuração de custos, a avaliação de desempenho e a disponibilização de informações para tomada de melhores decisões (Simons; 1990; Chenhall & Landfield-Smith; 1998; Chenhall, 2003).

Evidências encontradas na literatura (Bresser-Pereira, 1998; 2002; 2008; Lapsley; Wright, 2004; Holanda, Lattman-Weltman & Guimarães, 2010; Machado & Holanda, 2010; Rezende, Cunha & Bevilacqua, 2010) sugerem a aderência brasileira aos preceitos da administração pública gerencial. Contudo, a busca pela utilização de um Sistema de Controle Gerencial para a coesão dos objetivos entre os níveis da organização e a utilização de informações gerenciais para o processo decisório, visando a aplicação eficiente dos recursos públicos e fomentando o processo de prestação de contas não ocorre de igual forma entre as diferentes esferas de governo, sendo ainda considerada incipiente.

Assim, Machado e Holanda (2010) e Resende, Cunha e Bevilacqua (2010) destacam o Sistema de Informação de Custos (SIC), visto que, a adoção deste sistema de gestão viabilizará a homogeneidade das naturezas informacionais entre as diferentes esferas do poder público, fomentando a comparação e consolidação dos dados e informações intergovernamentais. Os autores esperam que o SIC seja implantado por toda a administração pública, inserindo-se nas rotinas de gestão da união, estados e municípios, bem como em órgãos públicos estabelecidos nas três esferas administrativas: Executivo, Legislativo e Judiciário.

A implantação do sistema de custos traz benefícios em termos gerenciais por permitir a redução de custos, o aprimoramento dos processos administrativos e operacionais, bem como o aperfeiçoamento da gestão dos recursos públicos evitando perdas, além do cumprimento da legislação brasileira (Borges, Mario & Carneiro, 2013). Contudo, um dos fatores que afetam o processo de implantação do Sistema de Informação de Custos, refere-se à existência de fontes de resistência às mudanças. Além de alterações nos sistemas de informações contábeis para suportar a geração de informações de custos (Borges, Mario & Carneiro, 2013), percebe-se a necessidade

Realização:

de mudança de hábitos e costumes dos envolvidos na geração das informações, bem como na utilização das informações geradas pelos gestores para a tomada de decisão (Packer & Gould, 1999; Rezende, Cunha & Bevilacqua, 2010).

Do mesmo modo, necessita-se de mudanças nos pensamentos sobre custos e no comportamento dos indivíduos inseridos nas atividades governamentais (Cardoso, Aquino & Bitti, 2011). Conhecimentos e crenças sobre tal tema são relevantes para uma melhor compreensão e escolha do indivíduo ao novo sistema. Em condições de consonância cognitiva, os indivíduos tendem a aceitar o novo sistema e comprometerem-se com seu uso. Contudo, em condições de dissonância cognitiva, ocorre a recusa ao sistema adotado, gerando fontes de resistência ao novo Sistema de Informação de Custos, bem como sua difusão e institucionalização enquanto sistema de controle gerencial adotado (Jermias, 2001; Cavichioli et al., 2018).

Assim, percebendo-se que os conhecimentos dos indivíduos em custos e suas crenças constituem-se antecedentes a escolha do sistema de informação de custos, este estudo se propõe a verificar: **qual a influência de conhecimentos e crenças prévias sobre a escolha do sistema de informação de custos no setor público?**

Justifica-se a questão de pesquisa, face o indivíduo ser protagonista no julgamento de utilidade do novo SIC aplicado ao setor público, face a necessidade de mudança de paradigmas para o entendimento e utilização do novo sistema de custos (Rezende, Cunha & Bevilacqua, 2010). Holanda (2011) reforça orientando que um esforço necessário é a mudança da cultura da utilização da informação de custos para qualificar o processo decisório, sendo que, apesar dos esforços da União quanto ao fomento da matéria, espera-se que estados e municípios abracem este desafio.

Deste modo, para implantação e efetiva disseminação do sistema de informação de custos nos entes federativos, denota-se a necessidade de alteração da percepção dos usuários da informação gerada no intuito de fomentar a sua compreensão sobre a importância do Sistema de Informação de Custos, os potenciais benefícios que podem ser alcançados nos processos de gestão a partir da utilização destas informações, visto a relevância na elaboração de relatórios auxiliares na gestão eficiente dos recursos públicos (Cardoso, Aquino & Bitti, 2011). Também se torna necessária a alteração da percepção dos geradores desta informação, a respeito de sua utilidade, visando que estes possam envolver-se no processo de geração de informações, com vistas a fornecer aos diferentes usuários, informações mais adequadas sobre custos no setor público, atendendo a demandas informacionais específicas.

2. Antecedentes Cognitivos da Escolha do Sistema de Informação de Custos

A implantação de um novo sistema de controle gerencial demanda por mudanças de hábitos e costumes dos indivíduos envolvidos no processo. Visto que indivíduos possuem interesses próprios e, muitas vezes, os próprios interesses são ambíguos, e, em algumas situações, os indivíduos acabam não tendo certeza do que realmente desejam (Hofstede, 1981). A atuação do indivíduo (favorável ou desfavorável) no processo de mudança dependerá da averiguação psicológica realizada em função de suas cognições (Marques, Borges & Reis, 2016) e

Realização:

conhecimentos anteriores.

Broadbent e Guthrie (1992) destacam que indivíduos envolvidos em processos de mudanças proposto pela nova administração gerencial podem sofrer alterações nas suas percepções culturais e organizacionais, pois, além da prestação de serviços habitual, devem, concomitantemente, observar a aplicação eficiente dos recursos públicos. Assim, há necessidade do alinhamento cognitivo dos indivíduos participantes do processo de mudança para mitigar a resistência a mudança.

Assim, tem-se que mudança de hábitos e costumes são importantes para a compreensão das informações disponibilizadas pelos sistemas de controle gerencial, visto que os relatórios gerados pelos sistemas de controle gerencial, adotados pela nova administração pública gerencial, devem ser compreendidos por gestores, políticos e pela sociedade, demandando conhecimentos para interpretar os dados, esforços em comunicação e transparência. (Rezende, Cunha & Bevilacqua, 2010).

Neste sentido, Fernandez e Moldogaziev (2012) destacam que programas de capacitação dos servidores têm sido amplamente adotado no setor público como forma de melhorar o desempenho organizacional, visando indivíduos habilitados para fomentar o desempenho organizacional, agir na resolução de problemas na prestação de serviços e na redefinição de processos ineficazes e ineficientes.

No processo de implantação ou alteração de um SCG, é necessário superar algumas dificuldades e resistências para que se tenha efetividade na implantação. Conforme exposto, o comportamento individual se não estiver favorável, ou estiver crédulo, com os novos procedimentos e objetivos vale-se como fonte de resistência a mudança (Festinger, 1975; Jermias, 2001; Resende, Cunha & Bevilacqua, 2010).

Assim, implantação de sistemas de controle gerencial que visam a obtenção de maior eficiência, a verificação de custos e a análise de desempenho, faz-se necessário alteração significativa no comportamento organizacional para implantação de novas práticas e rotinas administrativas e operacionais (Broadbent & Guthrie, 1992). Deste modo, a disseminação de informações sobre os processos de mudanças e readequações são insuficientes para alterar o comportamento dos indivíduos (Broadbent & Guthrie, 1992), mesmo o governo tendo forte influência na adoção de novas práticas gerenciais (Lapsley & Wright, 2004).

Lapsley e Oldfield (2001) relatam que é difícil introduzir mudanças no setor público devido a política interna (burocrática e morosa), causando atrasos no processo de tomada de decisão. Além deste fato, observa-se a inexistência de flexibilidades para absorção da mudança, permanecendo burocrática e resistente à mudança (Baird, 2007).

As dificuldades para mudança podem ser mitigadas com o interesse dos próprios indivíduos no processo de mudança ao perceberem que o novo sistema poderá disponibilizar medida de desempenho de suas atividades, o tornar participante do processo decisório e trazer benefícios concernente a redução de custos (Innes & Mitchell, 1990). Neste contexto, o indivíduo precisa adquirir conhecimento, distribuir e interpretar informações para todos os níveis organizacionais, pois estas características auxiliam na mudança de paradigmas frente a alterações ocorridas no ambiente (Kloot, 1997).

Assim, como antecedentes da escolha do sistema de informação de custos tem-se o

Realização:

conhecimento e as crenças dos indivíduos sobre a matéria. Jermias (2001) destaca o conhecimento e as crenças dos indivíduos como possíveis fatores de resistência a implantação de um sistema de informação de custos. Para Festinger (1975), a crença está embutida no conceito de cognição, na qual deve observada como valores, conhecimentos e atitudes acerca de determinado assunto, definidas como corretas ou erradas (ou simplesmente melhores ou piores), adquiridas de experiências passadas ou de observações do ambiente na qual o indivíduo está inserido.

Neste sentido, as crenças evidenciam a percepção do indivíduo sobre os acontecimentos diários, tendo base em experiências passadas, percepções coletivas e perspectivas futuras, sendo posicionado no presente trabalho sobre as perspectivas do indivíduo quanto à implantação do SIC, bem como as informações disponibilizadas.

Alinhado com a proposta de Festinger (1975), o termo conhecimento é parte integrante do conceito de cognição, definida na psicologia social. Nesta pesquisa o termo conhecimento é posicionado como a *expertise* do indivíduo quanto à experiência, perícia, métodos de aplicação e utilização das informações disponibilizadas no SIC. Neste compasso, o conhecimento recebido pelo indivíduo pode demandar atenção do mesmo quando estiver em situações que exijam seu posicionamento frente a mudança, neste caso a alteração de um sistema de informação de custos (Jermias, 2001).

Dechawatanapaisal e Siengthai (2006) ao proporem que fatores subjacentes moldam o comportamento e aprendizagem organizacional, evidenciam que a atitude e o comportamento dos indivíduos merecem atenção em um processo de mudança organizacional, visto que as resistências comportamentais possuem raízes em fatores psicológicos. Neste contexto, depreende-se que conhecimentos e crenças constituem-se antecedentes a escolha do novo sistema de informação de custos a ser adotado no setor público.

Diante o exposto, acredita-se que tanto os conhecimentos como as crenças cognitivas individuais possam influenciar a escolha do sistema de controle adotado pela organização. Tendo por base o exposto, apresenta-se as seguintes hipóteses para esta pesquisa:

Tabela 1. Hipóteses da pesquisa

| | |
|-----|---|
| H1 | Os conhecimentos dos indivíduos sobre gestão de custos e as crenças prévias estão diretamente e positivamente associados com a escolha do novo sistema de informação de custos. |
| H1a | Os conhecimentos dos indivíduos sobre gestão de custos estão diretamente e positivamente associados com a escolha do novo sistema de informação de custos. |
| H1b | As crenças prévias dos indivíduos estão diretamente e positivamente associadas com a escolha do novo sistema de informação de custos. |
| H1c | Os conhecimentos sobre a gestão de custos estão diretamente e positivamente associados as crenças dos indivíduos sobre o novo sistema de informação de custos. |

3. Metodologia

Esta pesquisa caracteriza-se por descritiva, realizada a partir de *survey single entity*, com abordagem quantitativa dos dados, com nível de análise no indivíduo. Utiliza-se da metodologia

Realização:

survey single entity por auxiliar a refletir as crenças dos indivíduos inseridos em uma mesma organização (Mucci, Frezatti & Dieng, 2016).

Aplicou-se a pesquisa no estado do Rio Grande do Sul (RS) face a evolução na implantação do Sistema de Informação de Custos e o acesso a informação. Devido as normatizações do RS partirem da área de Contadoria e Auditoria Geral do estado do Rio Grande do Sul (CAGE), definiu-se como população da pesquisa os servidores dispostos nos cargos de Contador, Auditor do Estado e Auditor-Fiscal do Estado, vinculados a SEFAZ/RS, parte integrante da CAGE.

Assim, a população compreende 179 potenciais respondentes, sendo que 23 potenciais respondentes não foi possível o contato por estarem de férias, licença, auditoria externa, aposentados ou não trabalham mais na secretaria da fazenda. Assim dos 156 respondentes que se conseguiu o contato, obteve-se 83 questionários respondidos. A coleta de dados foi realizada por meio de um questionário elaborado para a pesquisa, composto por seis questões de Conhecimentos em Gestão de Custos (CGC), oito questões de Crenças sobre Informações de Custos (CRIC) e seis questões referente a Escolha do Sistema de Informação de Custos (ECT).

No instrumento de pesquisa utilizou-se apenas questões fechadas com escala, baseadas em *Likert*, de 7 pontos. Após a coleta de dados, utilizou-se a *path analysis* (análise de caminhos) para investigar as relações propostas nas hipóteses de pesquisa. A utilização desta técnica de análise multivariada apresenta-se como confirmatória, determinando a validade do modelo teórico frente a dados reais obtidos, determinando relações de causa e efeito entre variáveis (Marôco, 2011).

Diante deste fato, utiliza-se a matriz de correlação, verificando o coeficiente de correlação, que possui amplitude de -1 a 1, para determinar o grau de associação das variáveis (Hair, Black, Babin, Anderson & Tatham, 2009). De posse das regressões realizadas, avalia-se o poder de explicação das relações com base do R^2 (coeficiente de determinação), tendo como resultado valores entre 0 e 1, sendo que quanto mais próximo de 1, maior será o grau de explicação das relações (Hair Jr. et al., 2009).

Por fim, posiciona-se como relação significativa, resultados obtidos através do *p-value* < 0,05 (Marôco, 2011), bem como a determinação das trajetórias estabelecidas entre as relações através do coeficiente beta padronizado, visto que possibilita a comparação direta entre os coeficientes (Marôco, 2011).

4. Apresentação e Discussão dos Resultados

Inicialmente apresenta-se a aplicação da análise fatorial exploratória (AFE) nas variáveis do constructo teórico e posteriormente apresenta-se os resultados da análise de caminhos. A AFE foi utilizada para determinar quais medidas do constructo são confiáveis e validas para interpretação dos dados (Marôco, 2003; Hair Jr. et al., 2009; Fávero, Belfiore, Silva & Chan, 2009).

A AFE foi utilizada individualmente para todos os blocos do constructo, associada aos métodos de extração da análise de componentes principais (ACP), rotação Varimax com normalização de Kaiser. Avaliado através do teste de adequação da amostra de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) e o teste de esfericidade de Bartlett, Matriz Anti-imagem (MSA) e as

Realização:

Comunalidades, além do teste de confiabilidade interna do constructo determinado pelo *Alpha de Cronbach*. Abaixo, apresenta-se os resultados da AFE para o constructo de Conhecimentos em Gestão de Custos.

Tabela 2. Análise fatorial do constructo teórico Conhecimentos em Gestão de Custos

| Constructo | Alfa de Cronbach | KMO | Teste de Esf. Bartlett | Var. Total Explicada | Var. | Carga Fatorial | Comunal. |
|---|------------------|-------|------------------------|----------------------|-------|----------------|----------|
| Conhecimentos em Gestão de Custos (CGC) | 0,840 | 0,770 | 233,281 0,000* | 55,974% | CGC01 | 0,724 | 0,524 |
| | | | | | CGC02 | 0,721 | 0,520 |
| | | | | | CGC03 | 0,756 | 0,572 |
| | | | | | CGC04 | 0,825 | 0,681 |
| | | | | | CGC05 | 0,728 | 0,530 |
| | | | | | CGC06 | 0,728 | 0,530 |

Comunal. = Comunalidades; Var = Variáveis. * Significância ao nível de 1%. Fonte: Elaborada pelo autor.

Diante dos resultados apresentados na Tabela acima, observa-se que o constructo proposto indica um *Alpha de Cronbach* superior a 0,7 (conforme estabelecido como aceitável para pesquisa por Hair Jr et al., 2009), bem como os indicadores da carga fatorial superiores a 0,7. O teste de Bartlett, mostrou-se significativo a 1%, indicando correlações entre as variáveis do constructo. O KMO apresentou valor 0,770, sendo acima de 0,70 conforme definido na metodologia (Hair Jr. et al., 2009; Marôco, 2011).

A carga fatorial explicada evidencia 55,974% da variância total observada entre as variáveis do constructo. Observa-se a variável CGC04 com a maior carga fatorial (0,825) e maior comunalidade (0,681), sendo a variável com maior poder de explicação da variância dentro do constructo determinada pela afirmação: “Posso gerenciar custos examinado se o valor gasto em vários itens alcançou um bom resultado (se atingiu as metas acima do esperado)”.

Assim, dentre os dados observados, denota-se que o constructo Conhecimentos em Gestão de Custos é apropriado para verificação das relações propostas pelos objetivos da pesquisa. Na Tabela 4 apresenta-se a AFE do constructo de Crenças sobre Informações de Custos.

Tabela 3. Análise fatorial do constructo teórico Crenças sobre Informações de Custos

| Constructo | Alfa de Cronbach | KMO | Teste de Esf. Bartlett | Var. Total Explicada | Var. | Carga Fatorial | Comunal. |
|--|------------------|-------|------------------------|----------------------|--------|----------------|----------|
| Crenças sobre Informações de Custos (CRIC) | 0,898 | 0,889 | 364,681 0,000* | 59,918% | CRIC01 | 0,774 | 0,599 |
| | | | | | CRIC02 | 0,851 | 0,724 |
| | | | | | CRIC03 | 0,784 | 0,615 |
| | | | | | CRIC04 | 0,758 | 0,574 |
| | | | | | CRIC05 | 0,729 | 0,532 |
| | | | | | CRIC06 | 0,841 | 0,707 |
| | | | | | CRIC07 | 0,631 | 0,398 |
| | | | | | CRIC08 | 0,802 | 0,644 |

Comunal. = Comunalidades; Var = Variáveis. * Significância ao nível de 1%. Fonte: Elaborada pelo autor.

Observa-se na Tabela 4, que o constructo possui o *Alpha de Cronbach* maior que 0,70 (0,898), a variância total explicada no montante de 59,918% e o teste de Bartlett significativa a 1%. Assim o constructo apresenta confiabilidade interna e correlações entre as variáveis, não sendo necessária a exclusão de variáveis para determinar as medidas mais confiáveis e válidas para explicação dos dados (Marôco, 2003; Hair Jr. et al. 2009; Fávero et al., 2009).

O KMO apresentou valor 0,889, sendo superior ao valor mínimo definido na metodologia. Observa-se a variável CRIC02 com o maior poder de explicação da variância dentro do constructo, visto a maior carga fatorial (0,851) e maior comunalidade (0,724), representada pela seguinte afirmação: “Você acredita que as informações de custos auxiliam na melhor alocação dos recursos públicos”.

As cargas fatoriais dos indicadores deste constructo apresentaram valores compreendidos entre 0,60 e próximos a 1,00, demonstrando dados adequados pela análise fatorial (Hair Jr. et al., 2009). Deste modo, considera-se o constructo adequado para verificação das relações propostas para a pesquisa.

A Tabela 4, a seguir, apresenta os resultados da AFE do constructo de Escolha do Sistema de Custos.

Tabela 4. Análise fatorial do constructo teórico Escolha do Sistema de Custos

| Constructo | Alfa de Cronbach | KMO | Teste de Esf. Bartlett | Var. Total Explicada | Var. | Carga Fatorial | Comunal. |
|------------------------------------|------------------|-------|------------------------|----------------------|-------|----------------|----------|
| Escolha do Sistema de Custos (ESC) | 0,995 | 0,894 | 565,439 0,000* | 81,854% | ESC01 | 0,872 | 0,760 |
| | | | | | ESC02 | 0,961 | 0,923 |
| | | | | | ESC03 | 0,958 | 0,919 |
| | | | | | ESC04 | 0,891 | 0,794 |
| | | | | | ESC05 | 0,911 | 0,830 |
| | | | | | ESC06 | 0,828 | 0,685 |

Comunal. = Comunalidades; Var = Variáveis. * Significância ao nível de 1%. Fonte: Elaborada pelo autor.

No constructo de Escolha do Sistema de Custos também não foi necessário a exclusão de nenhuma variável do constructo inicial. Assim, observa-se que o constructo apresenta um *Alpha de Cronbach* no montante de 0,995, sendo maior que 0,70 conforme determinado por Hair Jr. et al. (2009). O KMO apresenta valor de 0,894, sendo considerado adequado por Fávero et al. (2009). A variância explicada representa 81,854% da variância total do constructo. O constructo apresenta correlação entre as variáveis, tendo em vista a significância de 1% encontrada no teste de Bartlett. Observa-se que as cargas fatoriais dos indicadores deste constructo demonstram montantes compreendidos entre 0,60 e próximos a 1,00, demonstrando dados adequados pela análise fatorial (Hair Jr. et al., 2009).

Dentre as variáveis deste constructo, observa-se que a variável ESC02 é a que apresentou maior poder de explicação da variância dentro do constructo, visto a maior carga fatorial (0,961) e maior comunalidade (0,923), compreendendo a seguinte afirmação: “Comparativamente ao Sistema anterior, o novo Sistema de Informação de Custos que você utiliza permite um melhor planejamento das ações governamentais”. Neste contexto, denota-se que este constructo é

adequado para averiguação das relações propostas pelos objetivos da pesquisa.

Após a validação dos constructos teóricos propostos, apresenta-se as relações encontradas na análise de caminhos entre conhecimentos e crenças com a escolha do sistema de informação de custos. A utilização desta técnica de análise multivariada apresenta-se como confirmatória, determinando a validade do modelo teórico frente a dados reais obtidos, em que se determina relações de causa e efeito entre variáveis (Marôco, 2011). Assim, na Tabela 5, apresenta-se os coeficientes determinados para a influência do Conhecimento em Gestão de Custos (CGC) nas Crenças sobre a Informação de Custos (CRIC), bem como influência destas variáveis (CGC e CRIC) na Escolha do Sistema de Informação de Custos (ESC).

Tabela 5. Resultados da análise de trajetórias da primeira hipótese da pesquisa (ESC)

| Variáveis dependentes | Variável Independente | β -standard | <i>t</i> -statistic | <i>P</i> -value | R ² | Erro Padrão | F | Sig Anova |
|-----------------------|-----------------------|-------------------|---------------------|-----------------|----------------|-------------|-------|-----------|
| CRIC | CGC | 0,074 | 0,668 | 0,506 | 0,005 | 4,33 | 0,44 | 0,506 |
| ESC | CGC | 0,456 | 4,633 | 0,000 | 0,211 | 5,63 | 11,94 | 0,000 |
| | CRIC | 0,119 | 1,211 | 0,230 | | | | |
| ESC | CGC | 0,465 | 4,722 | 0,000 | 0,216 | 5,65 | 22,29 | 0,000 |

Os resultados dispostos na Tabela 6 evidenciam uma influência do conhecimento em gestão de custos na escolha do sistema de informação de custos. O efeito desta influência é de 21,6%, diante da determinação do R², e significância a nível de 1%. Corrar, Paulo e Dias Filho (2011) determinam que se utiliza o R² para encontrar o efeito da variável independente na dependente, evidenciando o grau de explicação da regressão. Na Figura 1 observa-se a análise de caminhos testada para as relações propostas nesta etapa da investigação

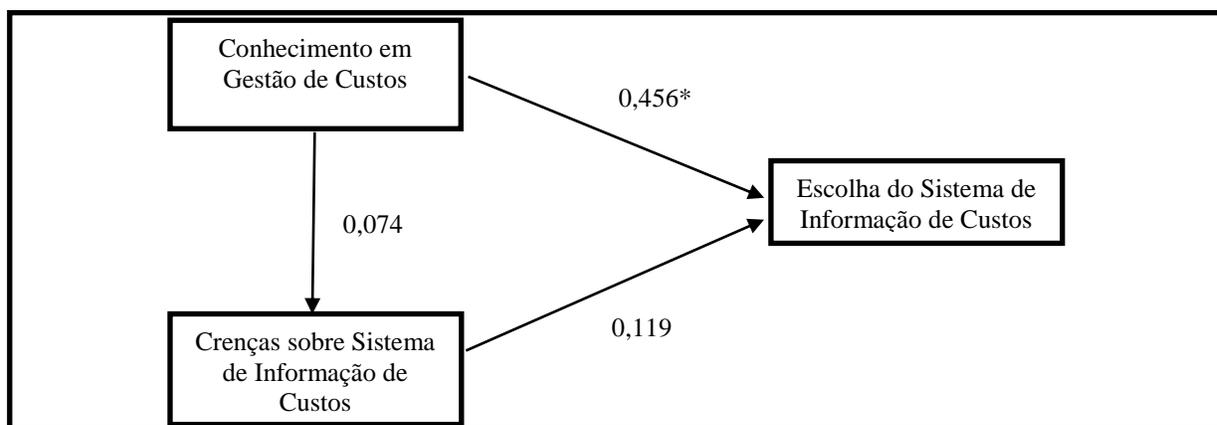


Figura 1. Análise de Caminhos da Escolha do Sistema de Informação de Custos

* A correlação é significativa no nível de 0,01. ** Significância ao nível de 5%. Fonte: Dados da Pesquisa.

Como pode-se verificar na figura acima, as influências entre conhecimentos de custos, crenças sobre custos e a escolha do sistema de custos não são todas estatisticamente significativas. Assim, tem-se que relação entre os conhecimentos de custos e crenças sobre custos

não obteve relevância significativa (p -value 0,506) e nem R^2 relevante, visto que a influência de conhecimento de custos em crenças sobre informação de custos é de 0,5%, sendo quase imperceptível.

Da mesma forma, observa-se que não há influência significativa das crenças na escolha do sistema de informação de custos (p -value 0,230). Tal fato diverge dos achados encontrados por Jermias (2001), que identificou que as crenças prévias sobre um sistema de custos influenciam indivíduos na escolha do sistema, visando estabelecer consonância entre suas atitudes e crenças. Considerando-se o estágio de implementação do sistema, estes resultados podem estar relacionados a percepção destes indivíduos a respeito da utilidade do sistema.

A influência direta e positiva entre a variável de conhecimento de custos na escolha do sistema de informação de custos é explicada em 45,6%, corroborando com as afirmativas de que o conhecimento sobre custos influenciará a escolha dos servidores pelo novo sistema de informação de custos, visto sua superioridade informacional, quando comparado ao sistema anteriormente utilizado (Jermias, 2001; Rezende, Cunha & Bevilacqua, 2010; Machado & Holanda, 2010; Cardoso, Aquino & Bitti, 2011). Portanto, o Conhecimento de Gestão de Custos influencia positivamente a Escolha do Sistema de Informação de Custos.

Quanto ao achado da não influência das Crenças sobre Informações do Custos na Escolha do Sistema de Informação de Custos, nota-se resultados divergentes aos encontrados por Jermias (2001). Adicionalmente, verificou-se média e mediana das respostas dos constructos de Crenças (média: 7,00; mediana: 6,43) e Escolha (média: 4,00; mediana: 4,77). Neste caso, tem-se que os indivíduos que percebem as informações sobre custos como muito importante para a gestão pública, por permitirem um melhor planejamento, avaliação e controle dos recursos públicos, não necessariamente escolheram um sistema de informação de custos (antigo ou novo), mesmo tendo indicado uma maior propensão ao sistema atual utilizado. Portanto, não houve relação significativa entre estas variáveis.

A não influência de crenças na escolha do novo SIC pode ser um fator de resistência a implantação do SIC. Hofstede (1984) já orientava que indivíduos possuem interesses próprios e, muitas vezes, os próprios interesses são ambíguos, e, em algumas situações, os indivíduos acabam não tendo certeza do que realmente desejam. Cabe destacar que a atitude e o comportamento dos indivíduos merecem atenção em um processo de mudança organizacional, visto que as resistências comportamentais possuem raízes em fatores psicológicos (Dechawatanapaisal & Siengthai, 2006).

Innes e Mitchell (1990) orientam que a resistência à mudança pode ser mitigada com o interesse dos próprios indivíduos no processo de mudança ao perceberem que o novo sistema poderá disponibilizar medida de desempenho de suas atividades, o tornar participante do processo decisório e trazer benefícios concernente a redução de custos. Assim, o interesse do indivíduo deve estar alinhado com a escolha do novo SIC para que seja mitigado à resistência a implantação do SIC.

O resultado em discussão diverge da orientação de Jermias (2001). O autor afirmava que os indivíduos dependentes do seu estado de crença, sendo que as reações frente a novas informações são inclinadas às suas preferências e crenças anteriores, e os indivíduos influenciados por estas crenças anteriores. Como destacado na Figura 1, a Escolha do Sistema de

Realização:

Informação de Custos pelos indivíduos atuantes no processo implantação de SIC independe de suas Crenças, sendo, Escolha do Sistema de Informação de Custos dependente do Conhecimento em Gestão de Custos.

Diante do contexto e dos resultados obtidos, rejeita-se a hipótese H1 pois esperava-se que os Conhecimentos sobre Gestão de Custos e as Crenças prévias dos indivíduos estivessem diretamente e positivamente associados com a Escolha do novo sistema de informação de custos. Rejeita-se, também, a H1b, por não haver relação significativa entre as Crenças dos indivíduos sobre o novo Sistema de Informação de Custos, e a H1c, visto que não há relação significativa entre o Conhecimento em Gestão de Custos e as Crenças prévias nos indivíduos pesquisados. Entretanto, o resultado obtido espelha influência significativa dos Conhecimentos sobre Gestão de Custos na Escolha do Novo Sistema de Informação de Custos, sendo assim aceita as hipóteses H1a.

Com o resultado evidenciado, observa-se que na amostra pesquisada, há indícios nos indivíduos que possuem experiência com gestão de custos, que avaliam os resultados dos seus trabalhos e os custos envolvidos na prestação de serviços à população, apresentam uma tendência à escolha de um sistema de informação de custos que melhore o planejamento das ações governamentais, que permita a avaliação detalhada dos custos dos serviços prestados e que disponibilize informações que qualifique o processo decisório.

Na literatura, observa-se proposições coerentes com o achado desta pesquisa, quanto ao conhecimento sobre a temática de custos, visto que o novo SIC deve atender a necessidade de informações sobre custos, possibilitando a gestão eficiente dos recursos públicos, a comparabilidade entre organizações e setores organizacionais, a efetividade social na prestação dos serviços públicos, e auxílio ao planejamento eficiente das políticas públicas (Pigatto, Holanda, Moreira & Carvalho, 2010; Resende, Cunha & Bevilacqua, 2010; Rezende, Cunha & Cardoso, 2010; Machado & Holanda, 2010; Cardoso, Aquino & Bitti, 2011; Verbeeten, 2011).

Deste modo, o estado do Rio Grande do Sul deve continuar investindo em capacitação dos servidores em gestão de custos, visto a influência do Conhecimento sobre Gestão de Custos no Julgamento de Utilidade do novo SIC. Em linha com Fernandez e Moldogaziev (2012), o treinamento de servidores tem sido amplamente adotado no setor público como forma de melhorar o desempenho organizacional, visando indivíduos habilitados para fomentar este desempenho, agir na resolução de problemas na prestação de serviços e na redefinição de processos ineficazes e ineficientes.

5. Considerações Finais

Esta pesquisa propôs-se a verificar a influência de conhecimentos e crenças prévias sobre a escolha do sistema de informação de custos no setor público. A partir de um *survey single entity*, com a participação de 83 servidores do estado do Rio Grande do Sul (RS) que possuem relação direta com a apuração ou utilização das informações geradas pelo Sistema de Informação de Custos (SIC) implantado pela instituição, foi possível testar as relações teóricas investigadas na pesquisa, para que fosse possível se responder à questão problema.

Os resultados demonstram que, na amostra pesquisada, há influência direta e significativa

Realização:

do conhecimento em gestão de custos na escolha do novo SIC. Assim, tais conhecimentos são importantes para a escolha do indivíduo ao novo sistema de informação de custos. Portanto, tais conhecimentos devem ser incentivados quando da adoção de Sistemas de Informação de Custos por organizações públicas, uma vez que a literatura tem apontado estes elementos como um dificultador para a adoção de tais sistemas de gestão.

Estes resultados revelam importantes efeitos de elementos cognitivos relacionados aos conhecimentos adquiridos no processo de escolha do novo instrumento de controle gerencial e sua aceitação, o que atua como um elemento inibidor de fontes de resistência a mudança.

Desta forma, recomenda-se aos gestores públicos o investimento em capacitação própria e dos servidores para fomentar a implantação do SIC e desenvolver a cultura de custos no setor público. Além disto, recomenda-se aos servidores dos entes federativos que tenham o SIC implantado a disponibilização e conscientização dos gestores para tomada de decisão com base nos relatórios gerados pelos emitidos pelo SIC, visando a eficiência na aplicação e economicidade dos recursos públicos.

O estudo apresenta limitações, mas fornece evidências que estimulam a realização de novos estudos. A compreensão das relações entre aspectos cognitivos, comportamentais, e sua relação com a adoção, aceitação e uso de instrumentos de controle gerencial ainda é incipiente, o que se constitui oportunidade a realização de novos estudos. Do mesmo modo, a compreensão de fatores ambientais e restrições situacionais que influenciam a mudança, o delineamento do novo sistema de controle, sua aceitação ou rejeição, uso ou fontes de inércia.

Referências

Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2002). *Sistemas de controle gerencial*. Editora Atlas.

Baird, K. (2007). Adoption of activity management practices in public sector organizations. *Accounting & Finance*, 47(4), 551-569.

Borges, T. B., Carmo Mario, P., & 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), 469-492.

Bresser-Pereira, L. C. (1998). *Reforma do Estado para a cidadania: a reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional*. Editora 34.

Bresser-Pereira, L. C. (2001). Uma nova gestão para um novo Estado. *Revista do Serviço Público*, 52(1), 5-24.

Bresser-Pereira, L. C. B. (2002). Reforma da nova gestão pública: agora na agenda da América Latina, no entanto... *Revista do Serviço Público*, 53(1), 5-27.

Realização:



Bresser-Pereira, L. C. (2008). O modelo estrutural de gerência pública. *Revista de Administração Pública*, 42(2), 391-410.

Broadbent, J., & Guthrie, J. (1992). Changes in the public sector: A review of recent “alternative” accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(2).

Cardoso, R. L., de Aquino, A. C. B., & da Silva Bitti, E. J. (2011). Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro. *Revista de Administração Pública*, 45(5), 1565-1586.

Cavichioli, D., Dall’Asta, D. Fiirst, C. & Balsissera, J. F. (2018). Fatores Contingenciais que Afetam a Implantação do Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) na Percepção dos Controllers e Contadores Municipais. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 11(2), 188-204.

Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (1998). The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society*, 23(3), 243-264.

Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, organizations and society*, 28(2-3), 127-168.

Corrar, L., Paulo, E., Dias Filho, J. M., & Rodrigues, A. (2011). *Análise multivariada para os cursos de administração, ciências contábeis e economia*. Editora Atlas.

Dechow, N., Granlund, M., & Mouritsen, J. (2007). Management control of the complex organization: relationships between management accounting and information technology. *Handbooks of management accounting research*, 2, 625-640.

Dechawatanapaisal, D., & Siengthai, S. (2006). The impact of cognitive dissonance on learning work behavior. *Journal of Workplace Learning*, 18(1), 42-54.

Evans, P., & Bellamy, S. (1995). Performance evaluation in the Australian public sector: The role of management and cost accounting control systems. *International journal of public sector management*, 8(6), 30-38.

Realização:

- Festinger, L. (1957). *A teoria da dissonância cognitiva*. Stanford University Press.
- Fávero, L. P., Belfiore, P., Silva, F. L. D., & Chan, B. L. (2009). *Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões*. Editora Campus Elsevier.
- Fernandez, S., & Moldogaziev, T. (2012). Using employee empowerment to encourage innovative behavior in the public sector. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 23(1), 155-187.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2009). *Análise multivariada de dados*. Bookman Editora.
- Hofstede, G. (1981). Management control of public and not-for-profit activities. *Accounting, Organizations and society*, 6(3), 193-211.
- Holanda, V. B., Lattman-Weltman, F. & Guimarães, F. (2010). *Sistema de informação de custos na administração pública federal: uma política de Estado*. Editora FGV.
- Hood, C. (1991). A public management for all seasons?. *Public administration*, 69(1), 3-19.
- Innes, J., & Mitchell, F. (1990). The process of change in management accounting: some field study evidence. *Management accounting research*, 1(1), 3-19.
- Jermias, J. (2001). Cognitive dissonance and resistance to change: the influence of commitment confirmation and feedback on judgment usefulness of accounting systems. *Accounting, Organizations and Society*, 26(2), 141-160.
- Klein, A. Z., Silva, L. V., Machado, L. & AZEVEDO, D. (2015). *Metodologia de Pesquisa em Administração: Uma Abordagem Prática*. Editora Atlas.
- Kloot, L. (1997). Organizational learning and management control systems: responding to environmental change. *Management Accounting Research*, 8(1), 47-73.
- Lapsley, I., & Oldfield, R. (2001). Transforming the public sector: management consultants as agents of change. *European Accounting Review*, 10(3), 523-543.
- Lapsley, I., & Wright, E. (2004). The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. *Management accounting research*, 15(3), 355-374.

Parker, L. D., & Gould, G. (1999). Changing public sector accountability: critiquing new directions. In *Accounting forum*. Elsevier Ltd.

Pigatto, J. A. M., de Holanda, V. B., Moreira, C. R., & Carvalho, F. A. (2010). A importância da contabilidade de competência para a informação de custos governamental. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 821-837.

Pollitt, C. (1990). *Managerialism and the public services: The Anglo-American experience*. Blackwell.

Machado, N., & de Holanda, V. B. (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.

Marques, A. L., Borges, R., & do Couto Reis, I. (2016). Mudança organizacional e satisfação no trabalho: um estudo com servidores públicos do estado de Minas Gerais. *Revista de Administração Pública*, 50(1), 41-58.

Marôco, J. (2011). *Análise estatística com o SPSS Statistics*. Pero Pinheiro.

Mucci, D. M., Frezatti, F., & Dieng, M. (2016). As múltiplas funções do orçamento empresarial. *Revista de Administração Contemporânea*, 20(3), 283-304.

Rezende, F., Cunha, A., & Bevilacqua, R. (2010). Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 959-992.

Rezende, F., Cunha, A. & Cardoso, R. L. (2010). Custos no setor público. *Revista de Administração Pública*. 44(4). 789-790.

Shields, M. D., & Young, S. M. (1994). Managing innovation costs: a study of cost conscious behavior by R&D professionals. *Journal of Management Accounting Research*, 6(1), 175-196.

Simons, R. (1990). The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives. *Accounting, organizations and society*, 15(1-2), 127-143

Verbeeten, F. H. (2011). Public sector cost management practices in The Netherlands. *International Journal of Public Sector Management*, 24(6), 492-506.

Realização: