



DESAFIOS NA INSTITUCIONALIZAÇÃO DE UM “SISTEMA DE CONTROLE DE CUSTEIO” NUMA INSTITUIÇÃO FEDERAL DE ENSINO SUPERIOR: UMA BUSCA PELA SUSTENTABILIDADE

Valber Lugão de Souza

Mestre em Gestão Pública

Universidade Federal do Espírito Santo

Av. Fernando Ferrari - Vitória, ES

Tel.: (27) 3335 2291 – valber.souza@ufes.br

Prof. Dr Rogério Zanon da Silveira

Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública

Universidade Federal do Espírito Santo

Av. Fernando Ferrari - Vitória, ES

Tel.: (27) 3335 2200 – rogerio.silveira@ufes.br

Prof. Dr. Douglas Roriz Caliman

Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública

Universidade Federal do Espírito Santo

Av. Fernando Ferrari - Vitória, ES

Tel.: (27) 3335 2289 – douglas.caliman@ufes.br

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3615-5376>

Prof^ª. Dr^a Janyluce de Rezende Gama

Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública

Universidade Federal do Espírito Santo

Av. Fernando Ferrari - Vitória, ES

Tel.: (27) 3335 2200 – janylucegama@gmail.com

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6680-0428>

RESUMO

O governo brasileiro vem buscando incentivar as instituições públicas a implementar os instrumentos normativos voltados para a questão do tema Sustentabilidade, visando proteger o meio ambiente e reduzir gastos públicos. Porém, a mensuração de custos no setor público perpassa por diversas dificuldades. O objetivo desse estudo foi compreender o processo de implantação de um sistema de controle de gastos numa IFES, no estado do Espírito Santo, no período de 2011 a 2019. No estudo de caso, utilizou-se de entrevistas e da Análise de Conteúdo de Bardin (2006) para a análise de dados. Entre os desafios encontrados, destaca-se a busca de um sistema de custo próprio e específico, bem como a necessidade de capacitação e mobilização dos servidores envolvidos no sistema. Verificou-se o envolvimento do corpo técnico para o êxito da implantação do sistema, aberto à utilização do instrumento de gestão estudado. Porém, ainda assim, o sistema vem sendo utilizado de forma esparsa e incompleta.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade de Custos. Institucionalização. Administração Pública. Controle de Custos.

1 INTRODUÇÃO

O desenvolvimento sustentável é um conceito amplo, fruto de um processo histórico de décadas, e sua referência consta de leis, decretos e normas infralegais brasileiras que Souza, V. L., Silveira, R. Z., Caliman, D. R., & Gama, J. R.; Desafios Na Institucionalização de um “Sistema De Controle De Custeio” Numa Instituição Federal De Ensino Superior: Uma Busca Pela Sustentabilidade. Revista de Empreendedorismo Gestão de Micro e Pequenas Empresas V.9, Nº3, p. 48-65, Set/Out. 2024. Artigo recebido em 18/08/2024. Última versão recebida em 07/10/2024. Aprovado em 15/10/2024

disciplinam as políticas públicas setoriais, licitações e contratações públicas, aquisição de bens e serviços comuns e obras, e orientações quanto ao planejamento das contratações de órgãos públicos (Cader & Villac, 2023). Todos esses temas perpassam pela necessidade de implementar um sistema de custos capaz de auxiliar o gestor público na tomada de decisão de forma eficiente.

Contudo, as recorrentes dificuldades no campo das finanças públicas no Brasil nas últimas décadas, nas três esferas de governo, e o impacto social gerado, constituem-se em desafios para o poder público em suas diversas dimensões de atuação. Diante desse cenário, a contabilidade de custos se apresenta como instrumento importante para a gestão de qualquer organização pública.

A mensuração é necessária, é pressuposto básico para o monitoramento e a avaliação do que é implementado e como o é (Cader & Villac, 2023). O sistema de custo produz informações para auxiliar o gestor a tomar a melhor decisão possível, prevenir e antecipar-se às dificuldades orçamentárias e buscar investimentos em bens e produtos à população. Assim, ao dar suporte para decisões de gestão, por meio da produção e do registro de informações e dados, com maior precisão possível, a contabilidade de custos consolida-se como de fundamental importância para otimização dos recursos públicos.

Entre as informações necessárias à gestão, a contabilidade de custos oferece dados sobre o valor ou custo do produto ou serviço a ser disponibilizado ao atendimento das necessidades coletivas. Nesse desafio, para que o gestor tome uma decisão que seja a melhor possível, deverá fazer a identificação de uma gama de eventos futuros (Beuren, 2000). Segundo Frezatti (2000), para decidir, o gestor deverá optar por umas das alternativas que se lhe apresenta e de forma antecipada, em função de preferências, disponibilidades, grau de aceitação dos riscos, entre outros elementos. E o Sistema de Custeio pode ajudar nessas decisões.

No setor público, a importância dessas informações para a gestão é mais perceptível quando se lembra que um gestor tem que trabalhar com recursos finitos – principalmente em momentos de crise econômica - e, ao mesmo tempo, com demanda cada vez maior da sociedade por variedade e qualidade de serviços. Essa equação obriga o gestor a ter um controle rígido dos gastos públicos. A lógica é diminuir os custos, para maximizar os recursos e garantir a oferta de serviços.

Tal pensamento se fortalece diante dos escassos recursos que têm obrigado o gestor a, cada vez mais, racionalizar gastos. Nesse sentido, os administradores públicos precisam recorrer a ferramentas de controle dos custos, aprimorando a otimização dos recursos por meio de uma análise mais apurada. O controle de custos também é ferramenta de suporte para a prática de *accountability*, de prestação de contas da administração para a sociedade (Pereira & Romão, 2015). Outro objetivo é melhorar o nível de informação para que os administradores públicos possam tomar decisões com maior precisão, segurança, efetividade e ciência da equação ‘realidade x necessidade’ no setor público. Tudo isso com a menor possibilidade de erro possível.

A obrigatoriedade de implantação do Sistema de Custos é relativamente nova no âmbito do governo federal: surgiu com a portaria nº 157, publicada em março de 2011, pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Essa portaria baseou-se na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) que, no artigo 50, § 3º, dispõe: “*A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial*”. As universidades públicas brasileiras, historicamente, têm uma forte presença na formação superior em nível de graduação e, principalmente, em programas de pós-graduação. Essas

Instituições Federais de Ensino dividem-se em três grandes pilares: ensino, pesquisa e extensão (Bastos, 1987).

Como se trata de procedimento relativamente novo no ambiente público, é preciso saber se, na prática, a teoria de controle dos custos está sendo de fato implementada e, ainda, se está sendo bem aceita pelo gestor, ou institucionalizada no ambiente organizacional. Em caso negativo, faz-se necessário entender o que está gerando obstáculos para a adoção do sistema de custo.

Em tese e do ponto de vista legal, fica explicitada a importância e a necessidade da utilização de sistema de custos no poder público, principalmente em ambientes de alta complexidade de serviços, tais como os oferecidos pelas Instituições Federais de Educação Superior (Ifes), a partir do tripé ensino/pesquisa/extensão. Mas na prática, a institucionalização da contabilidade de custos é uma realidade nessas Instituições?

A relevância e justificativa desta pesquisa reside no fato de o tema “institucionalização de controle de gastos” ser ainda pouco investigado em pesquisas científicas no Brasil. Pesquisas em bases de dados científicas brasileira mostram que o tema controle de custos ou sistema de controle de gastos ou de custo é bastante abordado em artigos científicos, porém, o estudo do processo de institucionalização é pouco explorado.

Este artigo foca o tema “controle de gastos” e na tentativa de enfrentar essa lacuna, este trabalho se orienta pelo seguinte problema de pesquisa: que desafios e dificuldades do ponto de vista institucional, aparecem num processo de implantação de um sistema de custos numa Instituição Federal de Ensino Superior (IFES)? Buscou-se fazer uma pesquisa de estudo de caso (Yin, 2005), durante os anos de 2011 a 2019, tendo como arcabouço teórico o modelo da Teoria Institucional de Tolbert e Zucker (1999).

Como contribuição prática, o estudo sob a ótica da teoria institucional, contribui com o aperfeiçoamento das práticas gerenciais (Santana, Mário & Sediya, 2009), assim como, permite um estudo da contabilidade por meio de um novo ângulo, ao qual permite compreender, de forma mais adequada, os fenômenos de mudanças na contabilidade e quebra de paradigmas de gestão (Burns & Scapens, 2000).

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 A TEORIA INSTITUCIONAL E AS ORGANIZAÇÕES E INSTITUIÇÕES

A Teoria Institucional, segundo Burns e Scapens (2000), sugere que, com o passar do tempo, as práticas contábeis aplicadas, por exemplo, tornam-se rotineiras. Esses hábitos, rotinas e procedimentos instituídos se instalam na cultura do grupo social e acabam sendo aceitos de forma automática. Com isso, não ocorrem mais questionamentos sobre os processos de mudança, já que esses passam a ser incorporados; aceitos pela ‘cultura’ da organização.

Nesse sentido, os conceitos de hábito, rotina e instituição estão intrinsecamente relacionados. As regras definidas e rotinas estabelecidas no âmbito das organizações são a base para a consolidação de uma ‘memória’ da instituição e para a conseqüente evolução do comportamento organizacional. Scapens (1994) as compara – no âmbito organizacional – aos genes no processo biológico evolutivo e de adaptação ao longo do tempo. Tudo de acordo com uma estrutura social construída por normas, valores e comportamentos considerados economicamente apropriados ou adequados (Oliver, 1997).

Outro aspecto da Teoria Institucional é abordado por Meyer e Rowan (1977), para quem a incorporação de práticas é uma forma de legitimação. Em outras palavras, as organizações são levadas a incorporar práticas e procedimentos de outras instituições. Com essa forma de atuação, as empresas procuram aumentar sua legitimidade, ampliando sua perspectiva de sobrevivência, independente do fato de essas práticas serem ou não as mais adequadas para o seu próprio negócio.

Entender a contabilidade de custo como uma instituição dentro da empresa, por exemplo, é um objeto da teoria institucional. Essa instituição é formada por hábitos que dão um sentido ao grupo de pessoas responsáveis por aquela demanda. A ideia norteadora da teoria institucional é a de que uma instituição é formada por rotinas e hábitos. E esse processo é que dá sentido ao grupo (Guerreiro *et al.*, 2004).

Para Russo (2012) e Russo, Parisi e Pereira (2016), todos esses movimentos de institucionalização são eventos históricos e em sequência, criando com isso hábitos e rotinas motivadores do processo de institucionalização em uma organização, ou seja, moldando uma cultura própria para instituição. São nesses elementos culturais, segundo Meyer e Rowan (1977), que floresce um ambiente rico em valores, regras e crenças, que, com o passar do tempo, são adotados por muitas empresas como princípios. Mas, como dito pelos autores, isso não ocorre ‘do dia para a noite’. É um processo institucionalizado ao longo do tempo, passando por fases distintas.

Tolbert e Zucker (1999), apresentam o processo de institucionalização dividido em três fases distintas: habitualização; objetificação e sedimentação. Na visão das autoras, essas fases indicam em qual estágio se encontra a instituição no processo de institucionalização.

O primeiro momento é o estágio pré-institucionalização. Nessa fase, a habitualização da organização passa por um processo de inovação, seja tecnológica, organizacional e mesmo mercadológica. Esse é um momento que “*envolve a geração de novos arranjos estruturais em resposta a problemas ou conjuntos de problemas organizacionais específicos e à normalização de tais arranjos em políticas e procedimentos de uma dada organização [...]*” (Tolbert & Zucker, 1999, p. 206).

O segundo momento é o da objetivação, ou semi-institucionalização. Nessa fase, os gestores chegam a um denominador comum, após concluírem o monitoramento de seus concorrentes, com vistas, por exemplo, à modificação de um determinado produto para continuar competitivo. Tolbert e Zucker, (1999) denominam essa fase como sendo “[...] o desenvolvimento de certo grau de consenso social entre os gestores da organização a respeito do valor da estrutura, e a crescente adoção pelas organizações” (Tolbert & Zucker, 1999).

Por fim, a última fase é a da sedimentação, que é o estágio da total institucionalização. Essa etapa é quando se fundamentam as ideias, que passam a ser usadas pelos futuros membros da organização e há “continuidade da estrutura e, especialmente, na sua sobrevivência através de gerações de membros da organização” (Tolbert & Zucker, 1999, p. 209).

2.2 SUSTENTABILIDADE E O MODELO DE UM SISTEMA DE CUSTEIO NO SETOR PÚBLICO.

O Brasil possui um histórico de normativos voltados a questão ambiental que remonta há mais de 40 anos. A Política Nacional de Meio Ambiente, Lei n. 6.938/1981, já trazia como objetivo a preservação, melhoria e recuperação da qualidade ambiental propícia à vida, visando

a assegurar, no país, condições para o desenvolvimento socioeconômico, para os interesses da segurança nacional e para a proteção da vida humana. (Cader e Villac, 2023).

Entre os normativos brasileiros voltados para o tema sustentabilidade pode-se ainda citar, conforme a Tabela 1:

Tabela 1.

Instrumentos normativos brasileiros sobre Sustentabilidade.

Lei nº 6.938/81	Institui a Política Nacional do Meio Ambiente. Considerada um marco histórico no desenvolvimento do direito ambiental, a lei estabelece definições legais sobre os seguintes temas: meio ambiente, degradação da qualidade ambiental, poluição, poluidor e recursos ambientais.
Lei nº 9.605/98	Lei dos crimes ambientais. Dispõe sobre a proteção efetiva do meio ambiente.
Decreto nº 5.940/06	Estabelece a exigência de separação dos resíduos recicláveis dos órgãos e entidades da administração pública federal direta e indireta, e sua destinação às associações e cooperativas dos catadores de materiais recicláveis.
Lei nº 12.349/2010	Altera a Lei nº 8.666/93 (a Lei das licitações). A promoção do desenvolvimento nacional sustentável se torna objetivo das licitações.
Lei nº 12.187/2009	Institui a Política Nacional de Mudanças Climáticas.
Lei nº 12.305/2010	Institui a Política Nacional de Resíduos Sólidos (PNRS).
Instrução Normativa nº 1/2010	Do Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão (MPOG) – estabelece critérios de sustentabilidade ambiental na aquisição de bens, contratação de serviços ou obras na Administração Pública Federal.
ISO 2600	Estabelece diretrizes sobre responsabilidade social.
Lei nº 12.462/2011	Estabelece o Regime diferenciado de contratações públicas.
Decreto nº 7.746/2012	determina a adoção de iniciativas, dentre elas a A3P, referentes ao tema da sustentabilidade pelos órgãos e entidades federais bem como suas vinculadas.
Instrução Normativa Nº 10/2012 do MPOG	estabelece as regras para elaboração dos Planos de Gestão de Logística Sustentável pela administração pública federal bem como suas vinculadas.
Recomendação CONAMA Nº 12/2011	indica aos órgãos e entidades do Sistema Nacional do Meio Ambiente (Sisnama) a adoção de normas e padrões de sustentabilidade.
Portaria MMA Nº 326/2020	institui o programa A3P e estabelece suas diretrizes.

Fonte: Ministério do Meio Ambiente (2024).

A fim de estimular os órgãos públicos do país a implementarem práticas de sustentabilidade, o Ministério do Meio Ambiente criou a Agenda Ambiental na Administração Pública (A3P) que é um programa que demonstra a preocupação do órgão em obter eficiência na atividade pública enquanto promove a preservação do meio ambiente. Ao seguir as diretrizes estabelecidas pela Agenda, o órgão público protege a natureza e, em consequência, consegue reduzir seus custos. O Programa A3P é disponibilizado para os órgãos públicos dos três poderes da República - Legislativo, Executivo e Judiciário -, e para as três instâncias - federal, estadual e municipal. (Brasil, 2018).

A A3P foi concebida em 1999. Somente dois anos depois foi oficialmente criado o Programa Agenda Ambiental na Administração Pública. Em 2002, a A3P foi premiada pela Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura (Unesco), como “O melhor dos exemplos” na categoria Meio Ambiente. O órgão da ONU reconheceu a relevância do trabalho da A3P e os resultados positivos com a sua implantação. Diante da sua importância, a A3P foi incluída no PPA 2004/2007 como ação integrante do programa de Educação Ambiental para Sociedades Sustentáveis, tendo continuidade no PPA 2008/2011. Essa medida garantiu recursos que viabilizaram a implantação efetiva da A3P, tornando-a referencial de sustentabilidade nas atividades públicas brasileiras. (Ministério do Meio Ambiente, 2024).

Entre os eixos temáticos definidos para a AP3 encontra-se o Eixo V - Contratações públicas sustentáveis: adquirir e contratar com critérios de sustentabilidade, e considerar a relação custo/benefício nos médio e longo prazos, e não somente o critério de menor preço. (Brasil, 2018). Porém, a obrigatoriedade de implementar um sistema de custos no setor público brasileiro ainda não era uma realidade no ano de 1999 quando A3P foi concebida.

Foi após várias discussões, que o Governo Federal criou o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal – SIC. O objetivo do SIC é prover os gestores públicos com informações que possibilitem que os gastos sejam efetuados da forma mais eficiente possível.

Um fator a ser vislumbrado no processo de implantação de custo é a mudança cultural no processo de gastos públicos. A mudança de paradigma da administração é muito importante. Mudar a cultura gerencial dos gestores no sentido de que eles precisam compreender que não devem ‘gastar’ todos os recursos disponibilizados. É preciso atentar para os custos incorridos para adquirir aquele bem ou serviço.

Assim, para um gestor eficiente, um sistema de custo servirá de suporte para defesa das dotações necessárias à manutenção de seu respectivo projeto, pois a análise sobre os custos permitirá que sejam feitas comparações e definições sobre qual será o custo-benefício daquele projeto específico (Feijó, 2010). A implantação do Sistema de Informação de Custo do Governo Federal proporciona à administração pública ultrapassar esse obstáculo, passando do foco exclusivo no orçamento para a racionalização dos gastos e aprimoramento na gestão de projetos e programas públicos (Holanda, Lattman-Weltman & Guimarães, 2010).

Até o ano de 2010 o Governo Federal – e aqui nos referimos aos três poderes da República: Executivo, Legislativo e Judiciário - não usava nenhum modo de mensurar os seus custos, salvo casos isolados dentro da estrutura administrativa do Estado e que não eram difundidos.

O modelo de custo do governo Federal, denominado SIC, não estabelece formalmente nenhum modelo conceitual, cabendo a cada órgão fazer o tratamento dos dados, tarefa essa não muito fácil, em se tratando de administração pública. Isso porque, diferentemente da área privada, onde diferenciar custos e despesas é relativamente simples, no setor público, torna-se muito mais difícil, sobretudo pelo ciclo orçamentário que segue uma sequência própria.

Em virtude de o sistema de custo do governo federal não trabalhar com nenhum modelo conceitual, o modelo conceitual aqui abordado é o de Machado e Holanda (2010). Segundo os autores, “O Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC) é um sistema de apoio à gestão, a ser utilizado tanto pelos órgãos executores das políticas públicas quanto pelos órgãos centrais de planejamento e de controle” (2010, p. 796). A proposta vai ao encontro de uma visão mais gerencial, fugindo um pouco da visão meramente legalista.

O SIC do governo federal é um sistema macro, chamado de “estruturador”. Ele lança mão de informações de outros sistemas, chamados de “estruturantes”, que são como sistemas para fins específicos de dados do governo (execução orçamentária; folha de pagamento; planejamento). Ou seja, são aplicativos tecnológicos e base de dados (tais como: SEGPLAN, SIAFI, SIAPE), que dão apoio e suporte ao funcionamento do SIC, o grande sistema estruturador. Esse, por sua vez, também se alimenta de sistemas setoriais internos de órgãos específicos (como o InfraSig’s). Por meio dessa interligação, se consolidam as informações para propiciar aos gestores a tomada de decisões de forma mais embasada.

Esses sistemas estruturantes, assim como os InfraSIG’s, que são sistemas internos de órgãos da administração pública federal, foram sintetizadas em visão de modelo de apropriação de custos, conforme Holanda et al. (2010). O modelo conceitual tem como princípio gerar informações primárias, que são geradas, principalmente pelos órgãos centrais de planejamento, gestão e contabilidade; as informações são de ordem geral, dando aos órgãos subordinados uma maleabilidade maior, a fim de proporcionar certa flexibilidade a esses órgãos para gerar os seus próprios relatórios. E, complementar as informações de ordem geral; os gestores são municiados com informações mais específicas do órgão, com sistemas próprios de cada unidade.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O estudo de caso é descritivo e qualitativo com delimitação temporal analisada contemplou período de dezembro de 2011; data da homologação da Resolução nº 1.366, de 02 de dezembro de 2011 - resolução essa que criou o Sistema Informação de Custos do Setor Público - ao primeiro semestre do ano de 2019. O trabalho procura avaliar o processo de institucionalização do sistema de custos na instituição. Utilizou-se como instrumentos de coleta de dados a entrevista semiestruturada; observação não participante; e análise documental (legislação pertinente).

As entrevistas tiveram como objetivo estabelecer se o sistema de custos está institucionalizado ou não na instituição pesquisada, identificando como foi a atuação desses servidores no processo de implantação do sistema, bem como o conhecimento existente dos servidores e seu envolvimento na implantação do sistema. As entrevistas ainda objetivaram compreender os desafios para a institucionalização, a aceitação do sistema por parte dos servidores que lidam com a ferramenta.

A interpretação dos dados e informações obtidas é feita sob a ótica da análise de conteúdo (Bardin, 2006). A escolha se dá justamente porque a análise de conteúdo, pelos procedimentos adotados, costuma ser a base de análise de um estudo acadêmico com ênfase na pesquisa qualitativa. “A análise de conteúdo constitui uma metodologia de pesquisa usada para descrever e interpretar o conteúdo de toda classe de documentos e textos” (Moraes, 1999, p. 9). O Quadro 1 mostra as etapas seguidas na pesquisa para se chegar aos resultados.

Quadro 1.

REGMPE, Brasil-BR, V.9, Nº3, p. 48-65, Set/Out.2024. www.revistas.editoraenterprising.net

Tópico	Etapas	Métodos
1.1	A Contabilidade de Custos da IFES	Entrevistas a 4 técnicos da área de planejamento da IFES; Análise de documentos.
1.2	Descrição do processo de formação de custos da IFES	Observação não participante; Entrevistas a 6 técnicos usuários da contabilidade de custos da IFES.
1.3	Estágios de institucionalização da contabilidade de custos na gestão da IFES	Entrevistas a 10 técnicos da IFES; Classificação das etapas do processo de formação de custos conforme Tolbert e Zucker (1999).
1.4	Estágio de institucionalização das funções da contabilidade de custos da IFES	Entrevistas a 10 técnicos da IFES; Classificação das etapas do processo formação de custos conforme Tolbert e Zucker (1999).
1.5	Análise e Discussões	Análise de Conteúdo (Bardin, 2006) com os dados das entrevistas a 10 técnicos da IFES, dados da observação não participante e dados da análise documental.

Fonte: Elaborado pelos autores (2024)

4. ANÁLISE DE DADOS E RESULTADOS

O processo de implantação de um sistema de custos requer estudos e planejamento, mas subsidia a utilização de recursos com técnicas e padrões contábeis aceitáveis na autogestão dos recursos disponibilizados ao órgão (Bastos, 1997). Há de se enfatizar que essa implantação é feita com envolvimento de pessoas capacitadas. As pessoas devem estar receptivas quanto à importância da implantação desse sistema (Martins, 2003).

Num processo de institucionalização, deve-se levar em consideração fatores positivos ou motivadores e fatores negativos, também chamados de inibidores. Na implantação de um sistema custos, arranjos institucionais têm que estar bem delimitados. Também é preciso um sistema informatizado capaz de responder às demandas de um sistema robusto, como costuma ser um sistema de custo, com um sistema organizacional bem delimitado, com a função de cada setor no processo.

As etapas de planejamento e estruturação estão em conformidade com que prevê o nível formal, ou seja, teoricamente, o sistema de custos passou pelo processo de planejamento e estruturação, mas tudo isso vem para cumprir uma obrigação legal. Para Tolbert e Zucker (1999) essa é a fase da semi-institucionalização, também chamado de habitualização, pois existe um certo grau de consenso entre os gestores. Segundo Frezatti et al. (2008), essa etapa tem como características o engajamento de ações que já foram previamente adotadas.

No entanto, na pesquisa de campo, observou-se pelas entrevistas a não institucionalização da implantação e do controle do sistema de custeio do órgão, gerando dúvidas sobre se há entendimento por parte dos gestores de que a contabilidade de custo é uma forma de controle efetivo nas organizações. Outro fator é a comunicação pouco clara com os técnicos alimentadores do sistema. Essa falha contribui com um baixo envolvimento dos

técnicos com a questão. O Quadro 2 evidencia as etapas do processo de implantação de um sistema de custo, de acordo com a análise das respostas obtidas nas entrevistas.

Quadro 2- Estágio de institucionalização da implantação do sistema de custeio

Etapas Do Processo de Implantação do Sistema de Custos	Institucionalização		Estágios Tolbert e Zucker (1999)
	Teórico	Real	
Planejamento	Sim	Não	Objetivação - semi institucionalização
Estruturação	Sim	Não	Objetivação - semi institucionalização
Implantação	Não	Não	Não está institucionalizado
Gestão	Não	Não	Não está institucionalizado

Fonte: Pesquisa

Para entender melhor esse aspecto no que diz respeito especificamente ao sistema de custos, as entrevistas buscaram analisar a estruturação do processo de custeio. Foram atribuídos cinco fatores que impactam no processo de institucionalização da universidade, a seguir:

4.1 ORGANIZAÇÃO: ESTRUTURA DO PROCESSO DE CUSTEIO

Quanto ao fator configuração e gestão do processo de custeio, destaca-se o software (plataforma) do Tesouro Gerencial que é um sistema disponibilizado pelo Governo Federal com a função de extrair informações do sistema de contabilidade do governo federal. Trata-se do SIAFI Web, porém essa ferramenta não é de conhecimento e nem é disponibilizado a todos os técnicos da entidade.

No que diz respeito à estruturação e divulgação de uma agenda para implantação do sistema de custeio da IFES, cabe a Administração Central estabelecer um cronograma para implantação de tal sistema, em conformidade com o estabelecido no cronograma da União. Entretanto, segundo os entrevistados, isso ainda não foi efetuado. Os técnicos alegaram nas entrevistas que nenhuma divulgação foi feita até agora e que não têm nenhum conhecimento formal em relação à estruturação de um sistema de custeio para a universidade.

O processo de gerenciamento e implantação do sistema de custeio ficou a cargo da PROPLAN, ficando a execução das tarefas concernentes à alimentação do sistema de custos, a cargo dos órgãos vinculados a PROAD, dentre as quais, podemos citar: Superintendência de contabilidade e finanças (antigo departamento de contabilidade), responsável pelo controle contábil e financeiro da instituição e a diretoria de materiais e patrimônios (antiga divisão de patrimônio), responsável pelo controle patrimonial assim como o controle da depreciação e amortização dos bens quando o mesmo tiver sua vida útil econômica limitada.

Parametrizar antecipadamente os custos de uma entidade é de extrema relevância. É com esse levantamento que a entidade poderá estabelecer um modelo de comparabilidade entre o que foi projetado com o que está sendo realizado na prática. Esse acompanhamento pressupõe a criação de uma infraestrutura que permita amparar tal controle. Essa suposição de criação de uma infraestrutura não foi percebida pelos técnicos da universidade, pois não existe nenhuma

“equipe de sistema de custos” formada bem como também, ainda não foi disponibilizado nenhum treinamento para implantação e acompanhamento do sistema.

A interpretação das informações é outro fator importante, pois a percepção em se vislumbrar mudanças de cenários, a partir das informações produzidas nem sempre são uniformes. Essa dificuldade em se uniformizar as informações não se restringe apenas a IFES estudada, pois segundo Davenport (1998) existe uma grande dificuldade de entender “a informação” por si só, pois os dados produzidos são muitas vezes imprecisos.

Ao se estabelecer indicadores de avaliação, a instituição é capaz de mensurar o desempenho daquilo que foi planejado. A escolha de indicadores implica na perspectiva futura na organização (Kardec, Flores & Seixas, 2002). Para Kaplan e Norton (1997), é através da implantação de um sistema de indicadores que se permite avaliar o desempenho da organização com base nas metas pré-estabelecidas.

Dessa forma, a IFES informa que vem fazendo o seu papel e estabeleceu indicadores no seu plano de desenvolvimento Institucional – PDI, que contempla os anos de 2015 a 2019. Esses indicadores estão em conformidade com a Decisão nº 408/2002 – TCU-Plenário, e esses indicadores espelham várias áreas da universidade, tais como: custo/aluno com e sem hospital universitário; evolução qualitativa do corpo docente; a evolução quantitativa do corpo docente e técnico-administrativo bem como sua relação com o corpo discente.

Estabelecer responsabilidades na gestão de custos é de suma importância para o controle. Atribuir responsabilidade dentro de um processo de controle faz com que se evitem dúvidas quanto às atribuições de cada servidor ou setor especificamente, isso faz com que se minimize eventuais conflitos entre esses servidores. Foi observado que na IFES não foram estabelecidas as atribuições de cada setor na geração e controle dos custos gerados na universidade. Tal levantamento é feito com base nos gastos efetivos da Instituição em anos anteriores, ou seja, faz-se uso de quanto foi gasto no orçamento dos anos anteriores. No entanto, esses levantamentos não se preocupam em alocar esses custos a nenhuma atividade finalística da Universidade, tais como: ensino, pesquisa e extensão.

Em qualquer processo de mudança e/ou implantação de um novo método de gestão, a capacitação dos envolvidos é importante. Disso depende o sucesso na implantação de qualquer novo modelo de gestão em uma instituição. No caso da IFES, nenhum servidor alegou ter feito nenhum curso específico na área de controle de custos no âmbito da União ou da Universidade, bem como ter conhecimento da legislação pertinente.

4.2 SISTEMA DE INFORMAÇÃO

Quanto à disponibilização de informações de custos, deve-se, conforme preceitua as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor (NBCASP), obedecer ao regime de competência, a fim de possibilitar uma melhor mensuração das informações geradas pois possibilita efetuar comparações entre vários períodos. Os entrevistados entendem que ainda há uma dificuldade de melhor evidenciar dados quantitativos e qualitativos de custos, devido ao apego ao sistema orçamentário em detrimento ao sistema patrimonial, mas que, entretanto, há um desafio a ser superado, da quebra de paradigma. As informações necessitam ser geradas para o atendimento e auxílio à gestão, fato de extrema importância para a continuidade de uma organização. Essas informações convergem com os estudos de Rezende et al (2010), que versam que o regime de competência atende as normas de contabilidade da área pública, assim

como as normas internacionais, e resulta em qualidade, transparência e confiabilidade nas informações geradas sobre as contas públicas.

A disponibilização de ferramentas, tais como: hardwares e softwares é importante na implantação e no gerenciamento dos custos em uma entidade. Os entrevistados destacaram que a disponibilidade de hardwares contempla as necessidades da instituição no que diz respeito ao controle de custo da universidade. Outrossim, em relação à disponibilidade de software, para atender as especificidades da universidade é do entendimento dos pesquisados que esse aspecto fica a desejar, conforme destaca o entrevistado B "A estrutura comporta nossas demandas diárias, entretanto, não tem um sistema específico para atender às especificidades da Universidade, ficando a instituição sem essas informações". A importância de se ter as informações para tomada de decisões gerenciais é de suma importância, pois está vinculada diretamente a tomada de decisões coerentes.

Esses dados convergem com os Pronunciamentos Contábeis acerca das informações inerentes às ciências contábeis, conforme determina o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC1 00 (R1): "tempestividade significa informação disponível para tomadores de decisão a tempo de poder influenciá-los em suas decisões". Em geral, a informação mais antiga é a que tem menos utilidade. No entanto, na IFES essas informações, segundo os pesquisados, não chegam no momento oportuno. Alegam que apesar de a estrutura da universidade permitir a geração de informações a tempo e a hora, as mesmas não são geradas na velocidade em que são demandadas, conforme destaca o entrevistado H:

"O sistema é lento e carece de maior dinamismo na geração das informações, esse fato reforça a necessidade de se conscientizar os gestores da instituição da necessidade de um sistema de custo que demonstre o mais próximo da realidade os custos incorridos nos programas, projetos e atividades que instituição está implantando." (Entrevistado H).

A confiabilidade das informações geradas é importante para a tomada de decisão do gestor, pois na IFES esses dados convergem com o CPC 00 (R1), já que, por representarem fenômenos econômicos, os relatórios contábil-financeiros devem ser a imagem a mais fidedigna possível da realidade por ele gerada. E para isso essa imagem precisa guardar ao menos três atributos: ser completa, neutra e livre de erro.

A Universidade, para os pesquisados, tem tecnologia e pessoal qualificado para a geração de tal demanda, porém, para que isso se torne uma política efetiva da instituição, a implantação da contabilidade de custo se torna de fundamental importância.

4.2 PARTICIPAÇÃO DOS SERVIDORES NO PROCESSO DE GESTÃO DE CUSTOS

O estabelecimento de metas pode ser um fator estimulante no gerenciamento dos custos da Universidade, desde que essas metas sejam claras e factíveis de serem alcançadas. Segundo Rezende et al. (2010), quando a Austrália e Nova Zelândia implantaram políticas de controle, por meio de relatórios contábeis, esses países estabeleceram metas para os resultados alcançados, mas também, deram autonomia de gestão, cujo intuito foi estimular a competição entre as entidades públicas.

A IFES pesquisada, para os entrevistados, vem fazendo o seu papel em parte, pois estabelece metas a serem alcançadas por alunos e programas vinculados a programas especiais, mas quanto ao controle de custos, tal demanda ainda não existe de forma efetiva. O relatório de prestação de contas 2017, no ítem 8.4, trazia a alegação de que a Universidade fazia uma apuração dos gastos por atividade. Porém, nesta pesquisa foi apurado que a Universidade fazia um levantamento simples dos custos totais, sem contudo, alocá-los.

Em qualquer sistema de controle, o envolvimento dos servidores no processo de gerenciamento de custo é essencial, principalmente dos gestores. Cientes do caminho a ser seguido, esses gestores podem fazer a integração entre o planejado e as áreas operacionais da instituição. Entretanto, esse processo de geração de informações de custos ainda é incipiente, conforme destaca o entrevistado F:

“As informações as vezes não chegam, assim como algumas decisões tomadas em hierarquias superiores não descem as instâncias inferiores, deixando os técnicos, que são os executores de tais demandas acéfalos quanto aos procedimentos a serem tomados na execução de uma ação” (Entrevistado F).

4.4 LIMITAÇÃO NO ÂMBITO DA GESTÃO DO PROCESSO DE COMUNICAÇÃO

Para uma boa recepção dessas mensagens, o emissor deve passar essas mensagens de forma clara e objetiva a fim de que o receptor receba também de forma clara e objetiva. Entretanto, de acordo com os entrevistados, a comunicação da IFES se dá de cima para baixo, também chamada de top-down, partindo do pressuposto de uma visão mais geral, deixando de reconhecer as particularidades de cada setor em particular, conforme destaca o entrevistado G.

“A qualidade da informação ainda necessita de ser melhorada no âmbito institucional e em todos os níveis, muitas vezes repassadas para um setor não chega até um outro setor. Mas esse setor, que não recebeu a mesma informação também é responsável pela execução de parte da tarefa demandada para aquele projeto” (Entrevistado G).

Para que os vários departamentos de uma instituição atuem de forma sinérgica, é importante que esses setores estejam em sintonia. E para que esse entendimento flua adequadamente, a comunicação institucional tem que ser eficaz e propiciar a interação entre setores e servidores. Para isso, clareza e objetividade são fundamentais, além da difusão adequada da comunicação e do correto estabelecimento – e acerto – do público-alvo das mensagens.

No entanto, na Universidade, para os pesquisados, a comunicação não estende a toda comunidade acadêmica, pois as reuniões são feitas entre a alta gestão, entre pró-reitores e diretores para tomada de decisão, e muitas decisões não chegam aos técnicos que são os responsáveis pela gestão diária da instituição.

Na IFES, existem diversos canais de comunicação, entre eles: da PROGRAD para os alunos de graduação o da PRPPG para os alunos de pós-graduação e de pesquisadores, e o da Superintendência de Cultura e Comunicação (SUPECC), que atua como agente de comunicação entre o público interno (de forma geral) e também o público externo. No caso da IFES, as metas e diretrizes a serem alcançadas não são divulgadas para comunidade acadêmica de forma geral, ficando esse público alheio às decisões tomadas.

4.5 ASPECTOS CULTURAIS

Foi possível perceber que os técnicos estão muito focados no levantamento de gastos passados, deixando de considerar o impacto que trazem às mudanças sociais, políticas e econômicas nos produtos e/ou serviços públicos. Essa interpretação converge com o estudo de Maria e Oliveira (2015), para quem esses indicadores precisam ser criados, a fim de permitir o acompanhamento de ações governamentais em confronto com os resultados obtidos, subsidiando, também, a tomada de decisões. Os servidores participantes da pesquisa, apesar de demonstrarem conhecimento sobre o planejamento, não apresentam a crença de que para a instituição o controle de custo é absolutamente necessário, pois tem um papel fundamental na gestão das organizações. O pesquisado B alega que:

O enxugamento no repasse por parte do governo federal às instituições públicas de ensino vai obrigar que as universidades otimizem o máximo as suas receitas, o que vai fazer com que essas instituições controlem esses recursos da forma mais racional possível. (Entrevistado B).

Essas mudanças podem ser por força do mercado, da legislação ou de mudanças tecnológicas. Essas mudanças confrontam com os valores culturais da instituição, o que dificulta as mudanças de paradigmas na empresa. Em relação à IFES, foi possível perceber pela pesquisa que, por ter um corpo técnico qualificado, as mudanças com a implantação de um sistema de custo são consideradas benéficas à instituição pois, implementado, o sistema pode maximizar recursos e auxiliar os gestores na tomada de decisão.

Quanto à resistência comportamental, destaca-se a resistência cultural dos servidores, que não demonstram um interesse efetivo pela mudança. Estabelecer um planejamento que demonstre ao público interno a importância do controle bem como a criação de normas de como proceder na otimização dos recursos é visto pelos entrevistados como algo salutar à implantação de uma política de custo na instituição.

Na Universidade, mesmo sabendo que o controle de qualquer ação é importante, os servidores entendem que essa cultura está longe de ser implantada na instituição. O entendimento, de forma geral, é que esse tipo de controle não vai maximizar a possibilidade de gastos da instituição e muitas vezes são implantadas sem a participação dos técnicos responsáveis pela execução de tal demanda.

4.6 SÍNTESE DA AVALIAÇÃO DOS RESULTADOS.

Quanto às variáveis impactantes na gestão, percebe-se que o sistema de controle do governo federal está fortemente ligado a um rígido controle, cujo processo de planejamento, após aprovação da Lei de Orçamento Anual (LOA) está vinculado ao controle orçamentário (aprovado pela LOA).

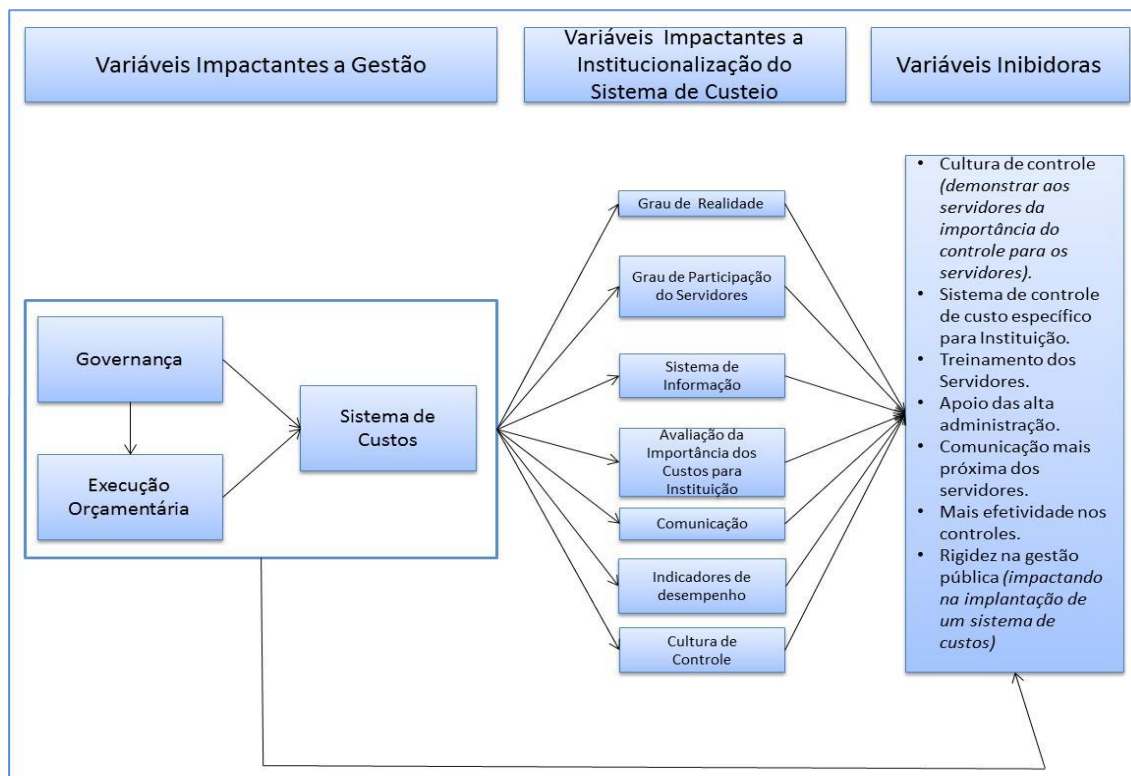
A contabilidade de custos no setor público é algo muito recente, o que resulta em várias lacunas e dificuldades na implantação e controle desses custos. Em uma área com várias atribuições, como o setor público, determinar as responsabilidades de cada centro de custos não é uma tarefa fácil. Porém, o sistema a ser implantado tem que ser capaz de prover o gestor com informações para tomada de decisão e também possuir o atributo da comparabilidade. A própria Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC-T) 16.11, no item sobre características e atributos da informação de custos, deve permitir a comparabilidade.

A qualidade de se permitir a comparação entre instituições similares é inerente a um sistema de custos capaz de informar aos gestores e também a comunidade interna dados comparativos: sobre se o serviço e/ou produto oferecido por aquela entidade está adequado com

o que é produzido por outra instituição similar. Dessa forma, a Figura 1 resume a visão das variáveis inibidoras da instituição pesquisada.

Figura 1.

Visão sistêmica do processo de institucionalização de um sistema de custos na IFES.



Fonte: Elaborado a partir dos dados da pesquisa (2024)

O impacto real que os fatores inibidores causam e seus efeitos gerados na prática, em primeiro lugar, observa-se um rígido controle governamental, pois o planejamento e o controle das IFES estão fortemente atrelados ao governo federal. E isso significa que, na prática, as IFES possuem limitações rígidas quanto à flexibilidade financeira e de custos. O sistema orçamentário aprovado pela LOA acaba gerando uma dependência direta de decisões centralizadas, ditas “carimbadas”, dificultando a autonomia.

Em segundo lugar, a incerteza se reflete na dificuldade de definir responsabilidades claras para cada centro de custos, considerando a complexidade das suas atribuições. Na prática, a falta de maturidade nos sistemas de custeio torna desafiador identificar com maior precisão onde os recursos estão sendo aplicados e de que forma estão impactando as atividades-fim: ensino, pesquisa e extensão.

Em terceiro lugar, um dos maiores impactos práticos é a dificuldade de se comparar o desempenho entre diferentes instituições, pois as instituições podem apresentar especificidades. O sistema de custos deve ser capaz de fornecer informações não apenas para decisões gerenciais internas, mas também para permitir comparações com outras instituições similares. Isso é essencial para avaliar a eficiência e eficácia dos serviços públicos fornecidos. Na prática, sem um sistema que permita essa comparabilidade, os gestores enfrentam limitações na identificação de melhores práticas, bem como sua avaliação.

E por último, a comparabilidade mencionada na Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC-T) 16.11 é fundamental para avaliar a qualidade das decisões gerenciais. Se o sistema de custos não conseguir fornecer dados confiáveis e comparáveis, os gestores podem ser levados a tomar decisões baseadas em informações incompletas ou inadequadas.

CONCLUSÃO

O objetivo desse estudo foi compreender o processo de implantação de um sistema de controle de gastos numa IFES, no estado do Espírito Santo. A implantação de um sistema de custos eficiente no setor público visa auxiliar o gestor na tomada de decisão a fim de reduzir os gastos públicos e melhor alocar os recursos, tornando o ambiente mais sustentável.

Os resultados encontrados apontam que a instituição pesquisada carece de um sistema de custos que possibilite aos gestores a tomada de decisão. Os servidores entrevistados parecem entender que a instituição precisa aperfeiçoar o seu sistema de controle. Também avaliam que a implantação de um sistema de custo é o início para melhorar a gestão da entidade. Os discursos apresentados indicam que esses técnicos estão firmemente comprometidos com essas mudanças, até porque agentes externos vêm impingindo mudanças na instituição, fazendo com que esses servidores sejam agentes responsáveis por essas mudanças.

Outro fator importante apontado por servidores durante as entrevistas é a criação de regras com atribuições de responsabilidade para cada setor em específico, bem como um comprometimento da alta gestão quanto ao processo de implantação de um sistema de custo. A demanda se harmoniza com o que indica o modelo de Burns e Scapens (2000), para quem o discurso deve se alinhar às regras, pois essas serão encarregadas por transmitir os conceitos teóricos (campo institucional) para a parte ativa da instituição.

A contabilidade de custos no setor público, ainda é algo embrionário, não se pretendendo esgotar o tema e sim dar continuidade no processo de discussão acerca do tema que vem sendo, ainda que de forma relativamente vagarosa, abordado no meio acadêmico. A pesquisa indica que muito se tem pela frente até a implantação de um sistema de custo que possibilite aos gestores tomarem decisões com informações geradas o mais próximo da realidade.

No processo de pesquisa, foi observado relativa limitação em levantar trabalhos de sistemas de custos na área pública. Por ser recente, poucos trabalhos abordam essa área da gestão pública. Outra percepção é que os órgãos, mesmo aqueles similares, vem esboçando implantar os seus sistemas com apropriação de custos diferentes. Isso faz com que se perca um dos trunfos de um sistema de custos eficaz, que é o poder da comparabilidade. Afinal, como comparar serviços similares com apropriação diferenciada?

Esta pesquisa procurou avaliar a implantação de um sistema de custos em uma universidade pública. O objetivo foi proporcionar a instituição subsídios, do ponto de vista positivo, e também negativo, na implantação do referido sistema. A expectativa é de que novos estudos sejam feitos na busca pela implantação de um sistema de custos eficaz para a entidade, bem como para possibilitar a instituição visualizar quais são os pontos fortes e fracos da instituição no planejamento e implantação de sistema de custos na Universidade.

REFERÊNCIAS

Bardin, L. (2006). *Análise de Conteúdo*. Lisboa, Portugal: Edições 70 - LDA.

- Bastos, R. C.(1987). Sistemas de custos para universidades federais autárquicas. *Revista de Administração Pública (RAP)*, Rio de Janeiro, v. 21, n. 3, p. 58-81.
- Brasil. (2018). Portaria no 3, de 27 de fevereiro de 2018. Institui as diretrizes do Programa da Agenda Ambiental na Administração Pública - Programa A3P (seção 1, no 41, pp. 65). Brasília, DF: Diário Oficial da República Federativa do Brasil.
- Beuren, I. M. (1993). Evolução Histórica da Contabilidade de Custos. *Contab. Vista & Revista*, Belo Horizonte, v. 5, n. 1, p. 61-66.
- Burns, J. Scapens, R. W.(2000). Conceptualizing Management Accounting Change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, n. 11, p. 3–25.
- Cader, Renato; Villac, Tereza. Governança e Sustentabilidade: Por Que esse Tema Importa no Brasil? R. EMERJ, Rio de Janeiro, v. 25, n. 1, p. 184-197, Jan.-Abr. 2023. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista_v25_n1/revista_v25_n1_184.pdf
- Campos, R. Paiva, D. Gomes, S.(2013). Gestão da informação pública: um estudo sobre o Portal Transparência Goiás. *Sociedade e Estado*, Brasília, v. 28, n. 2, p. 393-417, Ago. 2013 . Disponível em :<http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-69922013000200012&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 28 Out. 2019.
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis. CPC 00. Dispõe sobre Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro e dá outras providências. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf>. Acesso em: 17 ago. 2019.
- Davenport, T. H. (1998). *Ecologia da Informação*: por que só a tecnologia não basta para o sucesso na era da informação. São Paulo: Futura.
- Dimaggio, P. J. Powell, W. W. (1983). The Iron Cage Revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, v.48, n.2, p.147-160.
- Feijó, P. H. (2010). *Sistema de Informação de Custos do Governo Federal*. Entrevista concedida a Nelson Machado, Brasília.
- Gil, A. C. (2008). *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*. 6. ed. São Paulo: Atlas.
- Guerreiro, R. Frezatti, F. Casado, T.(2004). Em Busca do Entendimento da Formação dos Hábitos, Rotinas e Instituições da Contabilidade Gerencial. In: Congresso USP de 16 Controladoria e Contabilidade, 4, 2004, São Paulo. *Anais*. São Paulo-SP, Universidade de São Paulo, 2004. CD-ROM.
- Holanda, V. B. Lattman-Weltman, F. Guimarães, F. (2010). *Sistema de informação de custos na administração pública federal: uma política de Estado*. Rio de Janeiro: FGV.
- Kaplan, R. S. Norton, D. P. (1997). *A estratégia em ação: balanced Scorecard*. 24. ed. Rio de Janeiro: Campus.
- Kardec, A. Flores, J. Seixas, E. (2002). *Gestão estratégica e indicadores de desempenho*. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2002.
- Machado, N. 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*, v. 44, n. 4, p. 791-820.
- REGMPE, Brasil-BR, V.9, Nº3, p. 48-65, Set/Out.2024. www.revistas.editoraenterprising.net

- Maria, C. J. Oliveira, J. A. L.(2015). Custos no Setor Público: Aplicação da Contabilidade de Custos nos Serviços Públicos de Saúde Municipais. In: XXI Congresso Brasileiro de Custos, *Anais*, Foz do Iguaçu.
- Martins, E. (2003).Contabilidade de Custos. 9. ed. São Paulo, SP: Atlas.
- Meyer, J. W. Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*, v. 83, n. 2, p. 340-363.
- Moraes, R. (1999).Análise de conteúdo. *Revista Educação*, Porto Alegre, v. 22, n. 37, p. 7-32.
- Ministério do Meio Ambiente (2024). Responsabilidade Socio-Ambiental. História. Disponível em: <http://a3p.mma.gov.br/historia/>
- Rezende, F. Cunha, A. Bevilacqua, R. (2010). Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. *Revista de Administração Pública (RAP)*, v. 44, n. 4, p. 959-992.
- Richardson, R. J. Peres, J. A. S. (2012). Pesquisa social: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas.
- Russo, P. T.Parisi, C. Megliorini, E. Almeida, C. B. (2012). Evidências de elementos de institucionalização do Balanced Scorecard na obra “A estratégia em ação”: um olhar baseado na teoria institucional. *Revista Contabilidade & Finanças - USP*, v. 23, n. 58, p. 7-18.
- Russo, P. T. Parisi, C. Pereira, C. A.(2016). Evidências das forças causais críticas dos processos de institucionalização e desinstitucionalização em artefatos da contabilidade gerencial. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, Florianópolis, v. 13, n. 30, p. 03-33, dez. 2016. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2016v13n30p3>>. Acesso em: 09 jun. 2018.
- Santana, G. A. S. Mário, P. C. Sediya, M. Y. N. (2009). Análise do orçamento sob uma abordagem teórica da perspectiva institucional. *Revista de Contabilidade e Controladoria*. Paraná, v.1, n.3, p. 200-216.
- Scapens, R. W. (1994). Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice.*Management Accounting Research*, 5, p. 301- 321.
- Tolbert, P. S. Zucker, L. G. (1999). A institucionalização da teoria institucional. In: CLEGG, Stewart R.; HARDY, Cynthia; NORD, Walter R. *Handbook de Estudos Organizacionais*, v.1.
- Trevisan, M. Nascimento, F. Madruga, L. R. R. G. Neutzling, D. M. Figueiró, P. S. Bossle, M. B. (2012).As Influências da Institucionalização Organizacional na Operacionalização da Ecologia Industrial: Possíveis Facilidade e Obstáculos. *Revista de Administração - UFSM*, Santa Maria, v. 5, Edição Especial, p. 683-698.
- Triviños,A. N. S. (1987). Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas.
- Yin, R. K. (2005). Estudo de Caso: Planejamento e Métodos. 3. ed. Porto Alegre: Bookman.
- Zucker, L. G. (1987). Institutional Theories of Organization. *Annual Review of Sociology*, v. 13, p. 443-464.

CHALLENGES IN INSTITUTIONALIZING A “COST CONTROL SYSTEM” IN A FEDERAL HIGHER EDUCATION INSTITUTION

ABSTRACT

The Brazilian government has been seeking to encourage public institutions to implement regulatory instruments focused on the issue of Sustainability, aiming to protect the environment and reduce public spending. However, measuring costs in the public sector faces several difficulties. The objective of this study was to understand the process of implementing an expense control system in an IFES, in the state of Espírito Santo, from 2011 to 2019. In the case study, interviews and Bardin's Content Analysis were used. (2006) for data analysis. Among the challenges encountered, the search for a specific and specific cost system stands out, as well as the need for training and mobilization of employees involved in the system. The involvement of the technical staff was verified for the successful implementation of the system, open to the use of the management instrument studied. However, the system has still been used sparsely and incompletely.

KEYWORDS: Cost Accounting. Institutionalization. Public administration. Cost Control.

RETOS DE LA INSTITUCIONALIZACIÓN DE UN “SISTEMA DE CONTROL DE COSTES” EN UNA INSTITUCIÓN FEDERAL DE ENSEÑANZA SUPERIOR: BÚSQUEDA DE LA SOSTENIBILIDAD

RESUMEN

El gobierno brasileño viene buscando incentivar a las instituciones públicas a implementar instrumentos regulatorios enfocados en el tema de Sostenibilidad, con el objetivo de proteger el medio ambiente y reducir el gasto público. Sin embargo, medir los costos en el sector público enfrenta varias dificultades. El objetivo de este estudio fue comprender el proceso de implementación de un sistema de control de gastos en una IFES, en el estado de Espírito Santo, en el período de 2011 a 2019. En el estudio de caso, se utilizaron entrevistas y Análisis de Contenido de Bardin (2006) para los datos. análisis. Entre los desafíos encontrados destaca la búsqueda de un sistema de costos específico y específico, así como la necesidad de capacitación y movilización de los empleados involucrados en el sistema. Se verificó el involucramiento del personal técnico para la implementación exitosa del sistema, abierto al uso del instrumento de gestión estudiado. Sin embargo, el sistema todavía se ha utilizado de forma escasa e incompleta.

PALABRAS CLAVE: Contabilidad de Costos. Institucionalización. Administración Pública. Control de costos.