

Fatores de resistência envolvidos no processo de mudança para implantação do sistema de informação de custos em municípios da Região Serrana de Santa Catarina

Justine Maria Arruda de Souza Neto (FURB) - justine.contabilidade@gmail.com

Vinícius Costa da Silva Zonatto (UFSM) - viniuzonatto@gmail.com

Resumo:

O objetivo deste estudo foi identificar fatores de resistência envolvidos no processo de mudança para implantação do Sistema de Informação de Custos nos Municípios da Região Serrana do Estado de Santa Catarina, quer seja facilitando ou dificultando tal mudança. Para tanto, foi realizada uma pesquisa descritiva e qualitativa nos 18 municípios pertencentes a Região Serrana do Estado. A técnica utilizada foi estudo de caso, tendo como coleta de dados entrevistas com gestores e servidores públicos envolvidos no processo de tomada de decisão. Foi investigado sobre sete possíveis fatores de resistência a mudança: poder institucional, insegurança ontológica, confiança, inércia, falta de conhecimento, aceitação de rotinas, decoupling ou loose coupling. Com base no resultado das entrevistas foi identificado seis fatores de resistência a mudança, sendo que apenas o fator aceitação de rotinas não foi identificado, sendo devido a falta de implantação do SIC nos municípios analisados, apesar de os entrevistados perceberem a importância desse sistema, o que gera uma incoerência.

Palavras-chave: *Sistemas de Informação de Custos. Contabilidade Pública. Fatores de Resistência a Mudança.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

Fatores de resistência envolvidos no processo de mudança para implantação do sistema de informação de custos em municípios da Região Serrana de Santa Catarina

Resumo

O objetivo deste estudo foi identificar fatores de resistência envolvidos no processo de mudança para implantação do Sistema de Informação de Custos nos Municípios da Região Serrana do Estado de Santa Catarina, quer seja facilitando ou dificultando tal mudança. Para tanto, foi realizada uma pesquisa descritiva e qualitativa nos 18 municípios pertencentes a Região Serrana do Estado. A técnica utilizada foi estudo de caso, tendo como coleta de dados entrevistas com gestores e servidores públicos envolvidos no processo de tomada de decisão. Foi investigado sobre sete possíveis fatores de resistência a mudança: poder institucional, insegurança ontológica, confiança, inércia, falta de conhecimento, aceitação de rotinas, *decoupling* ou *loose coupling*. Com base no resultado das entrevistas foi identificado seis fatores de resistência a mudança, sendo que apenas o fator aceitação de rotinas não foi identificado, sendo devido a falta de implantação do SIC nos municípios analisados, apesar de os entrevistados perceberem a importância desse sistema, o que gera uma incoerência.

Palavras-chave: Sistemas de Informação de Custos. Contabilidade Pública. Fatores de Resistência a Mudança.

Área Temática: Custos aplicado ao Setor Público

1 Introdução

A pesquisa relacionada a temática custos aplicados ao setor público tem evoluído no Brasil, estudos bibliométricos recentes tem revelado um aumento no interesse de pesquisadores sobre esta temática nos últimos anos (ROZA; MACHADO; QUINTANA, 2011; NASCIMENTO et al., 2013; OLIVEIRA et al., 2013; SANTOS, 2015). De acordo com Oliveira et al. (2013), a partir da aprovação das NBCASP, percebeu-se haver maior número de publicações nesta área.

Contudo, verificando-se a produção científica nos anais do Congresso Brasileiro de Custos aplicados a temática de “custos e avaliação de desempenho no setor público” no período de 1994 a 2014, constata-se que a pesquisa em custos aplicados no setor público ainda é escassa. De um total de 3.744 artigos publicados no evento neste período, apenas 27 trataram do referido assunto (ROSA FILHO; PEIXE, 2015).

Analisando os artigos anteriores desenvolvidos sobre o tema, observou-se que estes trabalhos têm se dedicado predominantemente a identificar uma metodologia adequada para a alocação de custos no setor público (MACHADO; HOLANDA, 2010; ROSA FILHO; PEIXE, 2015). De modo geral, a preocupação central tem se constituído em avaliar como é possível a integração dos sistemas de custos com os sistemas orçamentários adotados pelos municípios brasileiros (MACHADO; HOLANDA, 2010; REZENDE; CUNHA; BEVILACQUA, 2010).

Estudos comparativos sobre normas aplicadas a temática também são identificados na literatura (MAUSS; DIEHL; BLEIL, 2015), bem como estudos anteriores apurando custos na área da educação. Dentre estes estudos observa-se também que poucos discutem a implicação desta temática no contexto dos municípios brasileiros, sendo que isto pode estar relacionado aos baixos níveis de adoção de sistemas de informação de custos neste ambiente. Mesmo

recomendado pela legislação aplicada ao tema o que se observa é um elevado nível de dificuldade para a sua efetiva adoção.

Neste contexto, uma lacuna teórica evidenciada na área pública, relacionada a temática custos aplicados a este setor refere-se a compreensão de como fatores de resistência a mudança influenciam a implementação ou não de sistemas de informação de custos em âmbito municipal. Segundo Angonese (2012), o processo de mudança no sistema de contabilidade gerencial é observado considerando duas dimensões: dimensão dos fatores motivadores da mudança e dimensão dos fatores de resistência à mudança.

Assim, compreender tais fatores quando da implementação de um sistema de gestão, ou sua mudança, constitui-se uma oportunidade de pesquisa ainda pouco explorada na área contábil. Assim, o objetivo do estudo é identificar os fatores de resistência envolvidos no processo de mudança para implantação do sistema de informação de custos, quer seja facilitando ou dificultando tal mudança. Diante do exposto, considerando-se tal lacuna, tem-se a seguinte questão de pesquisa: Como os fatores de resistência a mudança influenciam a implementação ou não de sistemas de informação de custos em municípios da Região Serrana de Santa Catarina?

Este estudo justifica-se pelo baixo índice de publicações a respeito do Sistema de Informação de Custos no Setor Público, o que deixa os administradores das organizações públicas sem técnicas e referências suficientes para dar o devido cumprimento à lei (ALMEIDA, BORBA E FLORES, 2009). Segundo Bitti, Aquino e Cardoso (2011), há necessidade de pesquisas que evidenciem quais obstáculos justificariam as entidades públicas a não se esforçarem na mensuração de custos nesta área.

A contribuição deste estudo está relacionada ao esclarecimento sobre os fatores de resistência a mudança envolvidos no processo de implantação do Sistema de Informação de Custos e os benefícios que após a sua implementação poderão trazer para os gestores públicos, servidores e cidadãos, possibilitando uma melhor gestão dos recursos públicos, aplicando-os com eficiência e eficácia, melhorando dessa forma o desempenho de sua gestão. Está relacionada também à ampliação da discussão teórica sobre este tema, contribuindo tanto para a literatura nacional como internacional.

2 Referencial Teórico

Neste capítulo serão abordados conceitos e teorias que servirão de base para o estudo. Serão abordados os conceitos de Sistemas de Informação de Custos e Fatores de Resistência a Mudança em Sistemas de Controle Gerencial.

2.1 Sistema de Informação de Custos – SIC

Desde a promulgação da Lei no 4.320/1964, em seu art. 85 determina a adoção dos custos e da análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros das organizações públicas, ademais também a Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101/2000 em seu art. 50 exige a obrigatoriedade de haver sistemas de custos na gestão pública (ALMEIDA, BORBA E FLORES, 2009; SLOMSKI ET AL, 2010).

A partir de então, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) tem auxiliado na convergência aos padrões contábeis internacionais editando o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), emitindo legislações com o intuito de viabilizar e estabelecer prazos para atender a legislação (SELL, FERLA E ZONATTO, 2017).

Segundo Alonso (1999), o conhecimento do custo dos serviços públicos é fundamental para a destinação eficiente de recursos, já o seu desconhecimento é o maior indicador de ineficiência no fornecimento desses serviços. Machado e Holanda (2010) evidenciam que a

administração pública necessita de informações para que os gestores públicos possam gerir o patrimônio público com eficiência, eficácia e efetividade.

Para Borges, Mario e Carneiro (2011) a contabilidade pública brasileira possui uma legislação antiga e ainda encontra-se focada em características orçamentárias. Nesse sentido, Slomski et al (2010), afirmam que o tema custos no setor público gera a obrigação de pensar no princípio constitucional da eficiência e a forma de como evidenciá-la.

Machado e Holanda (2010), afirmam que o sistema de custos não é mais um sistema operacional e não vem a substituir nenhum sistema contábil da administração pública, mas vem a ser um sistema gerencial a partir de informações de outros sistemas já existentes. Antes da implementação de um sistema de custos, devem ser ponderados as características culturais da instituição, a disponibilidade de recursos financeiros e quais os objetivos da implementação do sistema (BORGERT ET AL, 2010).

Nesse sentido, considerando os recursos escassos na administração pública, a análise de custos auxilia no gerenciamento dos resultados; na identificação de atividades e espaços inoperantes e também no direcionamento do trabalho, proporcionando ao administrador uma visão mais exata da situação financeira já que permite olhar por outra ótica os recursos disponíveis, identificando os excessos e destinando de forma eficiente os recursos para a realização de atividades necessárias, gastando menos e melhor. (ALMEIDA, BORBA E FLORES, 2009; BONACIM E ARAÚJO, 2010).

As informações sobre custos no setor público são importantes para uma análise da qualidade e eficiência do gasto, mensurando de maneira adequada o custo da prestação de serviços que está diretamente relacionado com a aplicação de recursos públicos (BORGES, MARIO E CARNEIRO, 2011; BONACIM E ARAÚJO, 2010). Para Schuknecht et al (2010) o uso eficiente dos recursos públicos e de políticas fiscais de alta qualidade é de suma importância para a estabilidade, para o crescimento econômico e para o bem-estar de todos os indivíduos.

Machado e Holanda (2010) relacionam algumas finalidades do Sistema de Informação de Custos sendo eles: a eficiência e efetividade do gasto e aplicação de recursos públicos; o cálculo do custo da prestação de serviços; o auxílio no processo de planejamento e orçamentação; o apoio as decisões sobre continuar responsável por determinado bem, serviço ou atividade, ou sendo mais viável entregar essa responsabilidade a terceiros; e a melhoria das informações internas gerenciais, proporcionando controles mais orientados a resultados.

O maior desafio do Sistema de Informação de Custos é fazer com que as informações geradas sejam úteis ao processo decisório, facilitando a tarefa do gestor na busca potencializar os resultados dos recursos públicos para a sociedade (MACHADO E HOLANDA, 2010)

Na gestão pública os indivíduos caracterizam-se por cargos comissionados, servidores efetivos, contratados, prestadores de serviços e também gestores públicos, secretários e prefeito (SELL, FERLA E ZONATTO, 2017). Cabe ressaltar que durante um processo de mudança podem ocorrer resistências, frustrando dessa forma a implementação de práticas de contabilidade gerencial. (ANGONESE E LAVARDA, 2014).

2.2. Fatores de Resistência a Mudança em Sistemas de Controle Gerencial

Segundo Scapens e Roberts (1993), a contabilidade não deve ser vista apenas como uma atividade técnica, mas também como uma área em que diversos interesses se vinculam e se conflitam, desta forma, o processo de mudança na área contábil é suscetível a várias pressões organizacionais, como a resistência.

Essa resistência a mudança não deve ser ignorada, pois entender como isso ocorre auxilia no entendimento dos poderes que estão por trás desse processo, bem como evidencia os interesses envolvidos (ANGONESE E LAVARDA, 2014). Scapens e Roberts (1993) complementam que a resistência não é ilógica e nem emocional, ela é racional, e que por meio

do estudo de contingências organizacionais bem como históricos da organização essa resistência a mudança no processo contábil pode ser entendida.

Burns e Scapens (2000), dividem a resistência a mudança em três modelos distintos e inter-relacionados que estão em conflito com rotinas existentes, sendo eles: resistência formal e evidente devida a interesses adversários, resistência devido a uma falta de capacidade (conhecimento e experiência) para lidar com tal mudança e resistência devido a formas estabelecidas de fazer e pensar, inclusos nas rotinas e instituições existentes.

Conhecer previamente os fatores de resistência a mudança aumenta significativamente as chances de sucesso do projeto, permitindo às organizações adotar estratégias para diminuir sua intensidade (ANGONESE E LAVARDA, 2014). Desta forma, Angonese e Lavarda (2014), elaboraram um constructo com sete fatores de resistência a mudança na contabilidade gerencial, os quais são apresentados a seguir.

Poder Institucional: É quando grupos e indivíduos possuem o poder, por meio do controle dos recursos necessários no processo de implementação da mudança, podendo surgir a partir da organização de indivíduos, ou grupos, dentro da própria organização, que são capazes de resistir ou até mesmo acabar com o processo de mudança; (BURNS E SCAPENS, 2000; ANGONESE E LAVARDA, 2014);

Insegurança Ontológica: Se dá pela “inabilidade ou indisponibilidade” do indivíduo a aprender coisas novas com receio que seja difícil, está relacionado também com o medo de aumento de trabalho e que afete em grande relevância, a maneira de executa-lo (SCHEIN, 1993; GRANLUND, 2001);

Confiança: O processo de mudança deve passar confiança aos agentes envolvidos para que ocorra a institucionalização, quando a contabilidade está institucionalizada como um processo de rotinas, existe confiança entre os agentes envolvidos (GRANLUND, 2001; BUSCO, RICCABONE E SCAPENS, 2006; ANGONESE E LAVARDA, 2014);

Inércia: É o tempo que é exigido para verificar, processar e avaliar as informações externas, também conhecida como a falta de capacidade para efetuar uma mudança sob pressão externa, a demora ou incapacidade em proceder às mudanças será entendida como inércia (MILLER E FRIESEN, 1980; STEEN, 2009; ANGONESE E LAVARDA, 2014);

Falta de conhecimento: Como a nova prática será executada por indivíduos, se faz necessário que os envolvidos na mudança tenham o conhecimento necessário para que possibilite a institucionalização, padrões mentais constituem o conhecimento que será repassado aos demais membros da organização por meio de capacitações (QUATTRONE E HOPPER, 2001; BUSCO, RICCABONE E SCAPENS, 2006; ANGONESE E LAVARDA, 2014);

Aceitação das Rotinas: Está diretamente ligada a escolha dos atores responsáveis pela mudança, de forma que os responsáveis deverão estar enraizados no processo dessa mudança, sendo que as rotinas estarão institucionalizadas se forem amplamente aceitas a ponto de serem consideradas uma forma indiscutível de controle gerencial (GRANLUND, 2001; ANGONESE 2012; ANGONESE E LAVARDA, 2014);

Decoupling ou Loose Coupling: *Decoupling* define-se pelo uso de técnicas ainda não totalmente implementada e o *Loose couplig* são práticas introduzidas artificialmente, somente para cumprir normativas e não estão institucionalizadas, a prática não cumpre com sua finalidade, sendo utilizada apenas por se tratar de uma exigência (Kostova e Roth 2002; Dambrin, Lambert e Sponem, 2007; ANGONESE E LAVARDA, 2014).

3 Metodologia

Para atingir o objetivo desta pesquisa de identificar os fatores de resistência envolvidos no processo de mudança para implantação do sistema de informação de custos, quer seja

facilitando ou dificultando tal mudança, desenvolveu-se uma pesquisa descritiva. No que se refere à abordagem do problema a atual pesquisa é predominantemente qualitativa, sendo também classificado como estudo de caso.

O estudo de caso foi realizado nos 18 municípios que compreendem a Região Serrana do Estado de Santa Catarina, os quais integram a Associação dos Municípios da Região Serrana (AMURES). A Tabela 1 mostra os gestores e profissionais entrevistados em cada um dos Municípios, totalizando 39 entrevistas.

Tabela 1. Municípios e cargos entrevistados

Município	Contador	Secretário Administração	Controle Interno	Total
Anita Garibaldi	1	1	1	3
Bocaina do Sul	1	1	0	2
Bom Jardim da Serra	0	0	1	1
Bom Retiro	1	1	1	3
Campo Belo do Sul	1	Não possui	1	2
Capão Alto	1	0	0	1
Cerro Negro	1	1	0	2
Correia Pinto	1	1	0	2
Lages	1	0	1	2
Otacílio Costa	0	0	1	1
Painel	1	1	1	3
Palmeira	1	1	1	3
Ponte Alta	1	0	0	1
Rio Rufino	1	1	1	3
São Joaquim	1	0	1	2
São José do Cerrito	1	0	0	1
Urubici	1	1	1	3
Urupema	1	1	1	3
Amures	1	0	0	1
Total	17	10	12	39

Fonte: Dados primários da pesquisa

O método de coleta de dados para este trabalho foi a entrevista semiestruturada, no período de junho a novembro de 2017, onde optou-se por entrevistar os profissionais e também os gestores, sendo eles o Secretário de Administração, Controlador Interno e Contador das prefeituras dos Municípios da região da AMURES, bem como também, o contador da referida Associação. Decidiu-se por entrevistar esses cargos, pois julgou-se que os mesmos estariam direta ou indiretamente envolvidos no processo de mudança e poderiam contribuir na descrição do contexto da organização, sendo que suas contribuições enriqueceriam os dados coletados, podendo dessa forma realizar a análise por diferentes perspectivas.

A forma de coleta de dados ocorreu por intermédio de três diferentes formas: o envio de questionários por meio eletrônico, elaborados pela plataforma do *google forms*; ligações telefônicas, devido a distância e disponibilidade dos entrevistados e a última pessoalmente.

Para garantir a fidedignidade dos dados, as entrevistas foram gravadas, com o consentimento dos entrevistados. Após a realização das entrevistas, todas elas foram transcritas e analisadas e os trechos que mantinham relação com as categorias de análise foram destacados.

O instrumento de coleta de dados abrangeu perguntas referentes ao perfil dos respondentes e também relacionados aos sete fatores de resistência a mudanças, conforme o

trabalho de Angonese e Lavarda (2014), sendo eles: poder institucional, insegurança ontológica, confiança, inércia, falta de conhecimento, aceitação de rotinas, *decoupling* ou *loose coupling*.

Desta forma o próximo tópico está destinado a apresentação dos dados obtidos nas entrevistas e verificação dos fatores de resistência envolvidos no processo para implantação do sistema de informação de custos, quer seja facilitando ou dificultando tal mudança nos municípios analisados.

4 Discussão e análise dos resultados

A pesquisa priorizou a identificação dos fatores de resistência a mudança presentes nas entrevistas, bem como a verificação da implantação do Sistema de Informação de Custos nos municípios analisados.

Na Tabela 2 apresentamos a caracterização do perfil dos respondentes, começando pela formação acadêmica e gênero.

Tabela 2: Formação Acadêmica e gênero

Formação	Quantidade	%
Nível Fundamental	1	2,56
Nível Médio	1	2,56
Graduação	18	46,16
Pós graduação	19	48,72
Mestrado/Doutorado	0	0
Total:	39	100
Gênero	Quantidade	%
Feminino	18	46,15
Masculino	21	53,85

Fonte: Dados primários da pesquisa (2017).

Verifica-se na tabela acima que o gênero predominante é o masculino, sendo que este representa 53,85% dos respondentes. Nota-se que 46,16% possuem nível superior, 48,72% possuem graduação, 2,56% possuem nível médio e 2,56% possuem nível fundamental, sendo que nenhum dos entrevistados possuem formação de mestrado ou doutorado. Verifica-se também pelos dados coletados que a grande maioria dos respondentes que estão no nível de pós graduação, são formados por contadores.

Continuando a caracterização dos respondentes, na Tabela 3 analisamos o tempo de trabalho no órgão e o tempo de trabalho na administração pública.

Tabela 3: Tempo de trabalho no órgão e tempo de trabalho na administração pública.

Tempo de trabalho no órgão	Quantidade	%	Tempo de trabalho administração Pública	Quantidade	%
Menos de 1 ano	11	28,20	Menos de 1 ano	5	12,82
De 1 a 3 anos	7	17,95	De 1 a 3 anos	4	10,26
De 3 a 5 anos	4	10,26	De 3 a 5 anos	6	15,39
De 7 a 9 anos	3	7,70	De 7 a 9 anos	1	2,56
De 10 a 12 anos	2	5,13	De 10 a 12 anos	4	10,26
De 12 a 15 anos	1	2,56	De 12 a 15 anos	1	2,56
Mais de 15 anos	11	28,20	Mais de 15 anos	18	46,15

Fonte: Dados primários da pesquisa (2017).

Nota-se pela tabela acima que 28,20% dos entrevistados estão ocupando o cargo a menos de 1 ano, sendo eles a grande maioria ocupando cargos em comissão, esse alto percentual pode ter relação com a troca de gestão no ano pesquisado. Verifica-se também que 28,20% dos entrevistados ocupam o cargo a mais de 15 anos, sendo que o mais antigo chega a 28 anos de trabalho no mesmo cargo.

Outros dados que podem ser observados na tabela 2, são os dados referentes ao tempo de trabalho na administração pública, nota-se que mais de 46% estão entre a faixa de mais de 15 anos, sendo que o entrevistado com mais tempo de trabalho na administração pública tem 31 anos de serviços prestados.

Logo após a caracterização dos respondentes analisamos o conhecimento dos mesmos sobre a temática custos e também sobre a implantação do SIC nos municípios pesquisados. Na Tabela 4 a percepção dos respondentes sobre custos no setor público e a fase de implantação do SIC.

Tabela 4: Percepção sobre custos no setor público e a fase de implantação do SIC

1. Você possui conhecimento sobre custos?	Quantidade	%	2. Você já trabalhou com Custos?	Quantidade	%
Sim	25	64,10	Sim	10	25,64
Não	14	35,90	Não	29	74,36
Não opinou	0	0	Não opinou	0	0
Total:	39	100,00	Total:	39	100,00
3. Setor público ou privado?	Quantidade	%	4. Você acha importante custos no setor público?	Quantidade	%
Privado	8	20,51	Sim	38	97,44
Público	2	5,13	Não	0	0
Não trabalhou com Custos	29	74,36	Não opinou	1	2,56
Total:	39	100,00	Total:		100,00
5. Fase de Implantação do SIC	Quantidade	%	6. O Município realiza algum controle de custos? (sistemas, planilhas)	Quantidade	%
Implantado	1	2,56	Sim	4	10,26
Em implantação	1	2,56	Não	34	87,18
Não implantado	36	92,32	Não sabe	1	2,56
Não sabe	1	2,56	Não opinou	0	0
Total:	39	100,00	Total:	39	100,00

Fonte: Dados primários da pesquisa (2017).

A tabela 4 evidencia que 64,10% dos entrevistados possuem conhecimento sobre gestão de custos e 35,90% não possuem nenhum conhecimento sobre o tema. Os respondentes que possuem conhecimento sobre gestão de custos ressaltaram nas suas respostas que esse conhecimento é em grande maioria devido a disciplinas relacionadas a custos que tiveram em seus cursos de graduação ou pós graduação.

Ao serem questionados se já trabalharam com custos, 74,36% responderam que nunca trabalharam e apenas 25,64% responderam que já trabalharam, sendo que em grande maioria no setor privado. 5,13% tiveram experiência com custos no setor público, ou seja, apenas 2 respondentes.

Com relação a percepção dos respondentes sobre a importância de custos no setor público, 97,44% responderam que é importante a gestão de custos neste setor, conforme relatos a seguir:

Muito importante, porque na realidade a administração pública só vai saber quanto custa efetivamente o seu serviço seja na saúde, seja na educação, quando for apurar esse custo. Caso contrário só se gasta, mas não sabe qual o custo de cada serviço. E até mesmo pra tomada de decisão seria importante, porque nós teríamos um parâmetro por exemplo: de quanto custa cada aluno, quanto custa para asfaltar uma rua ou fazer uma calçada. Mas não se apura nada disso, e na realidade os gestores fazem de qualquer forma. Quando se vai construir uma unidade de saúde ou mais uma escola os gestores querem mostrar obras, mas quanto vai custar? se

soubesse o custo poderia saber se o Município comporta essa obra e se terá recursos para mantê-la depois.

(...)

Sim, é notável que a sociedade brasileira está ciente do desempenho de seus administradores, no que se refere a execução de ações que priorizam o bem comum e a coletividade, o interesse público, isso vem ao encontro de ter uma organizada gestão de custos, sabendo corretamente o que se tem para gastar e onde gastar. A gestão de custos surge como ferramenta de informação que permite controlar e avaliar o cumprimento do que foi planejado.

(...)

Imprescindível, pois a escassez de recursos, principalmente na esfera municipal, exige uma gestão de custos rigorosa, a fim de otimizar as finanças do ente público.

Os trechos das entrevistas acima corroboram com Machado e Holanda (2010) e Rezende; Cunha; Bavalacqua (2010) sobre a importância da gestão de custos no setor público, onde os autores destacam que haverá uma maior eficiência do processo alocativo e operacional, subsídio na fixação de preços públicos e taxas e também no processo planejamento avaliando implicações sobre decisões dos gestores públicos no presente que poderão impactar a longo prazo.

Apenas 2,56% ou seja, 1 entrevistado decidiu por não opinar sobre a importância da gestão de custos, relatando que deverá entender o que é custos no setor público, que o mesmo não possui conhecimentos necessários para responder essa questão e ainda que se preocupa com a implantação desse sistema.

Em se tratando da implantação do SIC, 92,32% dos respondentes afirmaram que o SIC não está implantado no Município, sendo que 2,56%, ou seja, apenas 1 respondente informou que o SIC está implantado em seu Município, 2,56% respondeu que está em fase de implantação. Nota-se que o respondente que afirmou que o sistema está em fase de implantação, o mesmo trata em respostas posteriores, de implantação do controle da frota municipal e não a implantação do SIC, o que pode estar enviesando a pesquisa.

Com relação ao Município realizar controle de custos por planilhas ou sistemas, apenas 10,26% responderam que o município faz o controle de alguns custos por planilhas. 87,18% afirmaram que o seu Município não possui nenhum controle de custos, nem mesmo por planilhas eletrônicas. Mesmo sem efetuar controle algum, a maioria dos entrevistados confirmam a importância desse sistema conforme relatos a seguir:

Sabemos que é preciso a gestão de custos, é interessante, é bom, que irá fazer com que tudo funcione melhor, mas no setor público só se faz algo quando se torna obrigatório, quando um órgão fiscalizador cobrar.

(...)

Há muitas dificuldades em municípios pequenos de encontrar profissionais qualificados para atuar na área de custos, uma vez que existe excesso e sobrecarga de trabalho para o profissional contábil. Na grande maioria dos municípios tem um único contador que responde pelo município e fundos municipais.

Após a caracterização dos respondentes, o conhecimento dos mesmos sobre a temática custos e também sobre a implantação do SIC nos municípios pesquisados, demonstramos os fatores de resistência a mudança encontrados em trechos das entrevistas.

Com relação ao fator poder institucional, que segundo Napier (2006) e Angonese e Lavarda (2014), encontra-se envolvido em ligações de poder, surgindo a partir da organização de grupos ou indivíduos dentro da própria organização com divergência de interesses, pode ser observado no relato dos entrevistados conforme trechos a seguir:

Infelizmente há pouca disponibilidade de pessoal comprometido com a sua função, falta comprometimento de muitos servidores na administração pública;

(...)

Falta de interesse na administração pública, os gestores não estão preocupados com isso.

(...)

A maioria dos gestores nem sabe o que é sistema de custos. Falta primeiramente uma consciência da importância dos gestores com relação a custos no setor público.

(...)

Em município pequeno, com poucos servidores, mudança é complicado. A palavra final é sempre do prefeito.

(...)

Nós até passamos ao prefeito o que deve ser feito e a importância disso, mas ele quem decide se irá fazer ou não.

Já em relação ao fator **insegurança ontológica e falta de conhecimento**, conforme o estudo de Angonese e Lavarda (2014) a insegurança gera ansiedade e indisponibilidade de aprender algo novo pelo medo do aumento de trabalho. Esses fatores ficam claramente evidenciados nos trechos de entrevistas a seguir:

Eu acho que um dos fatores que ainda não houve a implantação é a falta de conhecimento, e ter mais pessoal para trabalhar com isso. Porque tem que ter uma pessoa com tempo de fazer todo esse trabalho.

(...)

Falta de pessoal capacitado e mais informação a respeito, falta muita coisa ainda para montar uma equipe e fazer isso. Acredito que não é tão simples assim, porque hoje só com a contabilidade já não é fácil dar conta de tudo, aí vai agregar mais uma função?

(...)

A partir do momento que alguém peça a obrigatoriedade do sistema, vamos procurar instruir os funcionários para que haja a implantação.

Segundo Angonese e Lavarda (2014), a confiança está relacionada a utilização de consultoria como formas de potencializar forças deste fator. A maioria dos entrevistados relatam a importância do apoio de consultorias para a efetiva implantação do SIC, conforme relatos abaixo:

A implantação deveria iniciar o apoio e assessoramento da Federação Catarinense dos Municípios - FECAM, Amures e Colegiados de contadores, controladores internos e secretários de administração e finanças já existentes, o Conselho Regional de Contabilidade inclusive poderia ser um dos parceiros.

(...)

Os funcionários que estão ligados a contabilidade já estão sobrecarregados, deveria ter uma assessoria para implantar o sistema e atuar junto a contabilidade, controle interno e secretaria de administração e finanças.

A inércia, para Angonese e Lavarda (2014), está relacionada a inflexibilidade de rotinas e de recursos, falta de capacidade da organização em reagir frente a mudanças, o que pode ser constatado abaixo:

O problema vai ser a implantação desse sistema, eu me aposento e não é implantado.

(...)

Vai precisar de uma equipe enorme, mais funcionários e a folha já está no limite. O próprio local, não tem espaço pra uma equipe e mais funcionários.

Relacionado a aceitação de rotinas, esse fator não foi identificado em nenhum dos entrevistados, visto que o SIC não está implantado nos municípios pesquisados, assim não havendo o que se tratar em relação a este fator.

E por fim, os fatores de *decoupling* ou *loose coupling* que segundo Angonese e Lavarda (2012), é quando algo é utilizado para o uso formal apenas por se tratar de uma exigência, mas

não cumpre com sua função. O que pode ser verificado nos trechos das entrevistas, a preocupação dos agentes em ser apenas mais um relatório, e não cumprindo com sua finalidade.

É complicado pois vai ser mais uma coisa pra gente fazer, mais uma burocracia, a gente sabe que tem que implantar, mas vai deixando.

(...)

Tem que saber analisar esses relatórios depois, não adianta estar implantado e não ter pessoas capacitadas para fazer essa análise, ao contrário acaba sendo só mais uma burocracia.

Nota-se na grande maioria dos entrevistados a consciência da importância da implantação do SIC, mesmo sem ter o devido conhecimento sobre este sistema. Verifica-se também a preocupação dos mesmos com o aumento da carga de trabalho, principalmente para os contadores que já estão com muitas obrigações assumidas em seus municípios, evidenciando a importância de consultorias e de órgãos que auxiliem neste processo e ainda ressaltando que tomariam ou recomendariam a tomada de decisão com base nos relatórios de custos emitidos, desde que esses sejam confiáveis.

5 Conclusões

O objetivo desta pesquisa foi identificar os fatores de resistência envolvidos no processo de mudança para implantação do sistema de informação de custos nos 18 municípios da Região Serrana de Santa Catarina, quer seja facilitando ou dificultando tal mudança. Foi realizado entrevistas semiestruturadas com gestores e servidores públicos envolvidos no processo de tomada de decisão. Foi investigado sobre sete possíveis fatores de resistência a mudança: poder institucional, insegurança ontológica, confiança, inércia, falta de conhecimento, aceitação de rotinas, *decoupling* ou *loose coupling*.

Os resultados desta investigação demonstram que os entrevistados tem consciência da importância da implantação do SIC em seus municípios, mesmo não havendo ainda a implantação desse sistema, o que gera uma certa incoerência. Foram identificados seis, dos sete possíveis fatores de resistência a mudança sendo eles: poder institucional, insegurança ontológica, confiança, inércia, falta de conhecimento, e *decoupling* ou *loose coupling*, não sendo identificado o fator aceitação de rotinas, pelo motivo de o SIC não estar implantado ou em fase de implantação nos Municípios pesquisados.

Como limitação da pesquisa, tem-se a falta de respostas de alguns gestores e servidores públicos dos municípios analisados com relação as questões de pesquisa, ou seja, nem todos os secretários de administração, contadores e controladores internos dos municípios analisados responderam aos questionamentos.

Sugere-se aos gestores dos municípios analisados para que tentem mitigar os fatores de resistência a mudança encontrados, para que ocorra de forma mais tranquila o processo de implantação do SIC. E que

Sugere-se ainda para pesquisas futuras reapplicar esta pesquisa na identificação dos fatores de resistência a mudanças em municípios de outras regiões do Estado para confirmar os achados. Outra sugestão seria o estudo replicado em gestores das câmaras municipais, visto que este estudo analisou apenas as prefeituras. Segundo Machado e Holanda (2010), é necessário aumentar a discussão destacando a importância do SIC para gestão pública, discutindo também os desafios e perspectivas futuras na gestão dessa informação.

Referências

ALMEIDA, André Graf de; BORBA, José Alonso; FLORES, Luiz Carlos da Silva. A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública: um estudo preliminar em secretarias

municipais de saúde do estado de Santa Catarina. **Revista de Administração Pública-RAP**, v. 43, n. 3, 2009.

ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, v. 50, n. 1, p. 37, 1999.

ANGONESE, Rodrigo. **O processo de mudança no sistema de contabilidade gerencial: análise da implementação de sistemas integrados de gestão sob a ótica da teoria institucional**. Blumenau, 2012.

ANGONESE, Rodrigo; FACIN LAVARDA, Carlos Eduardo. Análise dos fatores de resistência envolvidos no processo de mudança no sistema de contabilidade gerencial. **Revista Contabilidade & Finanças-USP**, v. 25, n. 66, 2014.

AFONSO, Antonio; SCHUKNECHT, Ludger; TANZI, Vito. Public sector efficiency: evidence for new EU member states and emerging markets. **Applied Economics**, v. 42, n. 17, p. 2147-2164, 2010.

BONACIM, Carlos Alberto Grespan; DE ARAUJO, Adriana Maria Procópio. Gestão de custos aplicada a hospitais universitários públicos: a experiência do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da USP. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 903-931, 2010.

BORGES, Thiago Bernardo; DO CARMO MARIO, Poueri; CARNEIRO, Ricardo. A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. **Revista de Administração Pública-RAP**, v. 47, n. 2, 2013.

BORGERT, Altair; VIEGA ALVES, Rodrigo; ALBINO SCHULTZ, Charles. Processo de implementação de um sistema de gestão de custos em hospital público: um estudo das variáveis intervenientes. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 7, n. 14, 2010.

BURNS, John; SCAPENS, Robert W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management accounting research**, v. 11, n. 1, p. 3-25, 2000.

BUSCO, C.; QUATTRONE, P.; RICCABONI, A. Management accounting: issues in interpreting its nature and change. **Management Accounting Research**, v. 18, n. 2, p. 125-149, 2007.

DA ROSA FILHO, Celso; PEIXE, Blênio Cezar Severo. Custos e avaliação de desempenho no setor público: um levantamento bibliométrico das edições do congresso brasileiro de custos. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2015.

DAMBRIN, C.; LAMBERT, C.; SPONEM, S. Control and change – analyzing the process of institutionalization. **Management Accounting Research**, v. 18, p. 172-208, 2007.

GRANLUND; M. Towards explaining stability in and around management accounting systems. **Management Accounting Research**, v. 12, p. 141-166, 2001.

KOSTOVA, T.; ROTH, K. Adoption of an organizational practice by subsidiaries of multinational corporations: institutional and relational effects. **Academy of Management Journal**, v. 45, p. 215-233, 2002.

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

MAUSS, César Volnei; DIEHL, Carlos Alberto; BLEIL, Claudécir. A gestão de custos como instrumento da eficiência pública no Brasil e em outros países. **Revista Eletrônica de Administração e Turismo-ReAT**, v. 6, n. 3, p. 595-609, 2015.

MILLER, D.; FRIESEN, P. H. Momentum and revolution in organizational adaptation. **Academy of Management Journal**, v. 23, n. 4, p. 591-614, 1980.

QUATTRONE, P.; HOPPER, T. What does organizational change mean? Speculations on a taken for granted category. **Management Accounting Research**, v. 12, p. 403-435, 2001.

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando; BEVILACQUA, Roberto. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. **Revista de Administração Pública-RAP**, v. 44, n. 4, 2010.

ROZA, Mariana Costa da; MACHADO, Débora Gomes; QUINTANA, Alexandre Costa. Análise bibliométrica da produção científica sobre contabilidade pública no Encontro de Administração Pública e Governança (ENAPG) e na Revista de Administração Pública (RAP), no período de 2004 a 2009. 2011.

SANTOS, Geovane Camilo. Análise Bibliométrica dos Artigos Publicados como Estudos Bibliométricos na História do Congresso Brasileiro de Custos. **Pensar Contábil**, v. 17, n. 62, 2015.

SCAPENS, Robert W.; ROBERTS, John. Accounting and control: a case study of resistance to accounting change. **Management accounting research**, v. 4, n. 1, p. 1-32, 1993.

SCHEIN, E. H. How can organizations learn faster? The challenge of entering the Green Room. **Sloan Manage Review**, v. 34, n. 2, p. 85-92, 1993.

SELL, Filipy Furtado; FERLA, Rafael; ZONATTO, Vinícius Costa da Silva. Análise dos fatores de resistência envolvidos no processo de mudança para implantação do sistema de informação de custos em âmbito municipal: um estudo de caso. **I Congresso Internacional de Desempenho do Setor Público**, Florianópolis, p.154-174, set. 2017.

SILVA BITTI, Eugenio José; BUSANELLI DE AQUINO, André Carlos; LOPES CARDOSO, Ricardo. Adoção de sistemas de custos no setor público: reflexões sobre a literatura nacional veiculada em periódicos acadêmicos. **Revista Universo Contábil**, v. 7, n. 3, 2011.

SLOMSKI, Valmor et al. A demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidenciação do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, produção de governança e accountability no setor público: uma aplicação na Procuradoria-

Geral do Município de São Paulo. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 933-937, 2010.

STEEN, M. V. D. Inertia and management accounting change: the role of ambiguity and contradiction between formal rules and routines. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 22, n. 5, p. 736-761, 2009.

_____. **Resolução CFC nº 1.366/11**. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1366.doc

_____. **Resolução CFC nº 1.437/13, de 02 de abril de 2013**. Altera, inclui e exclui itens das NBCs T 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2013/001437

_____. **Resolução CFC nº 2016/NBCTSPEC, de 04 de outubro de 2016**. Aprova a NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL - Estrutura Conceitual para Elaboração e divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Disponível em: http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2016/NBCTSPEC