



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

Autoria

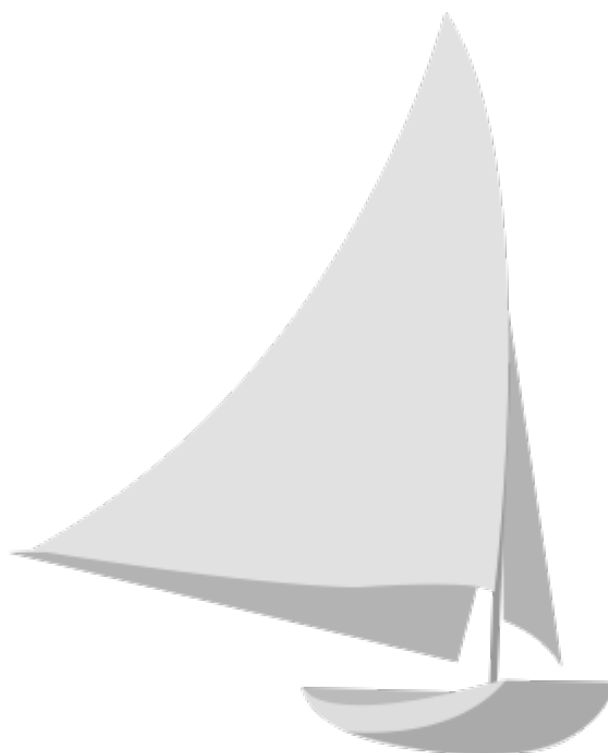
Filipy Furtado Sell - professor@sellcontabilidade.com.br

Vinícius Costa da Silva Zonatto - viniciuszonatto@gmail.com

Departamento de Ciências Contábeis/Universidade Federal de Santa Maria

Resumo

Esta pesquisa analisou a influência de conhecimentos e crenças prévias dos indivíduos sobre a aceitação do sistema de informação de custos no setor público. A metodologia utilizada foi o survey single entity aplicado em servidores do estado do Rio Grande do Sul (RS) que possuem relação direta com a apuração ou utilização das informações geradas pelo Sistema de Informação de Custos (SIC) implantado pela instituição. Utilizou-se da análise de caminhos para determinação das relações entre as variáveis investigadas. Os resultados significativos estatisticamente evidenciam que os conhecimentos prévios sobre custos influenciam diretamente e positivamente a aceitação dos indivíduos ao novo SIC. Tem-se, também, que o conhecimento em gestão de custos não explica na totalidade a aceitação do indivíduo para o SIC, assim a administração pública deve fomentar a conscientização, a demonstração das funcionalidades do sistema e os detalhes do planejamento de implantação.





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

Resumo: Esta pesquisa analisou a influência de conhecimentos e crenças prévias dos indivíduos sobre a aceitação do sistema de informação de custos no setor público. A metodologia utilizada foi o *survey single entity* aplicado em servidores do estado do Rio Grande do Sul (RS) que possuem relação direta com a apuração ou utilização das informações geradas pelo Sistema de Informação de Custos (SIC) implantado pela instituição. Utilizou-se da análise de caminhos para determinação das relações entre as variáveis investigadas. Os resultados significativos estatisticamente evidenciam que os conhecimentos prévios sobre custos influenciam diretamente e positivamente a aceitação dos indivíduos ao novo SIC. Tem-se, também, que o conhecimento em gestão de custos não explica na totalidade a aceitação do indivíduo para o SIC, assim a administração pública deve fomentar a conscientização, a demonstração das funcionalidades do sistema e os detalhes do planejamento de implantação.

Palavras-Chave: Conhecimento, Crença, Escolha, Sistema de Informação de Custos, Setor Público.

1. Introdução

A mudança na administração pública tem perturbado as percepções culturais e organizacionais dos indivíduos, visto que além de terem os esforços voltados para a prestação de serviços devem observar a aplicação eficiente dos recursos públicos (Broadbent & Guthrie, 1992). Deste modo, a nova administração pública tem exigido da ciência contábil suporte para auxílio nas reestruturações organizacionais, no gerenciamento das prestações de serviços e na prestação de contas (Broadbent; & Guthrie, 2008).

As mudanças são especialmente observadas na gradativa substituição do conservadorismo cultural no setor público por iniciativas mais flexíveis, impetrando aos gestores públicos uma gestão com foco no desempenho, na eficiência e na eficácia no processo de utilização dos recursos (Packer & Could, 1999). Além de uma gestão com foco no desempenho, na eficiência e na eficácia no processo de utilização dos recursos os gestores devem primar pela disponibilização equitativa dos serviços públicos com qualidade para toda a população, verificando sempre a percepção dos usuários quanto as condições dos serviços prestados (Broadbent & Guthrie, 1992).

Dentre as mudanças propostas pela reforma preconizada pela nova administração pública, destaca-se a gestão de custos no setor público como parte fundamental para a alteração dos padrões burocráticos atuais, possibilitando aos gestores a tornarem-se atores principais na gestão eficiente dos recursos públicos (Machado & Holanda, 2010). O conhecimento dos motivadores de custos também é importante, pois auxilia no processo de avaliação de desempenho no setor público (Bjornenak, 2000).

A partir da necessidade de melhor gerir os serviços públicos, providos pelo Estado através dos recursos públicos, nasce um sistema de apoio à gestão denominado Sistema de Informação de Custos (SIC). Machado e Holanda (2010) orientavam que o SIC não será utilizado em caráter operacional de administração financeira, nem substituirá os sistemas contábeis já utilizados, pois o SIC possui características gerenciais com o objetivo de estabelecer conexões entre os objetos de custos, tendo como base as informações disponibilizadas pelos outros sistemas da administração pública.

No processo de implantação ou alteração de um Sistema de Controle Gerencial (SCG), é necessário superar algumas dificuldades e resistências para que se tenha efetividade na



implantação, aceitação e uso do sistema de controle. O comportamento individual se não estiver favorável ou estiver crédulo com os novos procedimentos e objetivos vale-se como fonte de resistência a mudança (Festinger, 1975; Jermias, 2001; Resende, Cunha & Bevilacqua, 2010).

Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010, p. 972) destacam que mudanças são imprescindíveis no processo de preparação dos indivíduos para aderência à reforma proposta pela nova administração pública gerencial, pois é necessário: a existência de pessoal habilitado a lidar com as complexidades inerentes à adoção de um regime contábil de competência; a implementação de mudanças que definam com clareza as responsabilidades de cada organização com respeito ao uso dos recursos públicos; a promoção de mudanças comportamentais, que concorram para firmar o compromisso com a qualidade do gasto na gestão pública; a geração de informações financeiras e não financeiras de qualidade, e de infraestrutura tecnológica com capacidade para processá-las, bem como a existência de entidades autônomas encarregadas da certificação dessas informações e de sua credibilidade perante a população; a divulgação, em forma clara e acessível, de análises das decisões sobre as prioridades no uso dos recursos públicos e sobre os resultados alcançados, de modo a criar condições efetivas de responsabilização de gestores e governantes; e a realização de avaliações periódicas para promover as adaptações e ajustamentos necessários.

Sendo assim, uma questão relevante quando da análise do entendimento de fatores que influenciam a aceitação da mudança ocorrida para a adoção de um novo SIC versa sobre o efeito de variáveis antecedentes relacionadas aos conhecimentos dos indivíduos em gestão de custos e suas crenças (prévias) sobre as informações de custos. Diante do exposto, na perspectiva de mudanças comportamentais dos indivíduos envolvidos na implantação do SIC, depreende-se a seguinte questão de pesquisa: **Qual a influência de conhecimentos e crenças prévias sobre a aceitação do sistema de informação de custos no setor público?**

Importa a análise da aceitação do SIC pelos indivíduos envolvidos na implantação do sistema face a oportunidade de compreensão sobre a forma como está sendo conduzida no cenário brasileiro este processo, o qual se difere de países já implantados, como por exemplo a Austrália. Borges, Mario e Carneiro (2013) destacam que no Brasil a implantação do SIC no governo federal ocorreu por meio de uma solução tecnológica, indo no caminho inverso das referências internacionais. Os autores orientam que a forma mais adequada seria uma ampla mobilização institucional.

Tem-se que a ampla mobilização institucional passa pela aceitação do SIC pelos indivíduos envolvidos na sua implantação, visto que a não aceitação do SIC é um dos fatores de resistência a mudança apontados por Jermias (2001). Assim, compreender o efeito de aspectos cognitivos no processo de aceitação torna-se relevante para entender fatores antecedentes a aceitação do sistema de informação de custos implantado no setor público.

2. Aceitação do Sistema de Informação de Custos

No processo de implantação de um novo Sistema de Controle Gerencial (SCG) nota-se a necessidade da aceitação, por parte do indivíduo, da utilização do novo instrumento de trabalho. Bjornenak (1997) ressalta que para aceitação de um novo sistema de custos é necessária persuasão das organizações perante os indivíduos para que se tenha efetividade na aceitação da alteração proposta, trilhando um caminho de conscientização, demonstrações das funcionalidades do sistema e planejamento de implantação. O autor ainda destaca que esse processo de aceitação da mudança pode ser difundido na organização através de uma consultoria, fato este observado, no caso analisado, na implantação do sistema de custos no setor público e na adequação às normas internacionais.



No setor público, observa-se que o processo de adoção de novas técnicas contábeis de gestão vem ocorrendo, porém de maneira ainda lenta. Conforme Perera, McKinnon e Harrison (2003), tal implantação ocorre na seguinte sequência: primeiramente advém de uma decisão política e normativa, em que se determina a adoção da nova técnica contábil; em seguida, torna-se necessária a aceitação do indivíduo da nova técnica exigida. Deste modo, a implantação do novo sistema de informação de custos no Brasil tem sido recomendada em determinações legais. Logo, para que sua adoção ocorra de maneira efetiva, é necessário a adequação das crenças dos indivíduos que atuam neste setor, de modo que tenham iniciativa em promover tal mudança.

Neste contexto, Lapsley e Wright (2004) reforçam que as normas emitidas pelo governo possuem forte influência na implantação de novas técnicas aplicadas à contabilidade pública. Os motivadores para implantação de um novo sistema de controle gerencial, que trará benefícios no controle dos gastos públicos, partirão de determinações legais.

Mas apenas determinações legais não serão suficientes para implantação. Kavanagh e Ashkanasy (2006) observam que os gestores são partes fundamentais no processo de implantação de mudança de um sistema de controle gerencial. Os autores determinam que o sucesso da alteração de SCG está relacionado ao ritmo da mudança e com a direção que a cultura da organização é direcionada.

Assim, a comunicação entre os gestores e os demais indivíduos da organização deve ser frequente e transparente, e caso não exista uniformidade na percepção da cultura organizacional com as crenças dos gestores e indivíduos, não haverá sucesso na implantação do novo sistema de informação de custos. Deste modo, os indivíduos resistentes à mudança terão dificuldades em aceitar o novo Sistema de Informação de Custos.

Observa-se que, a falta de aceitação torna o processo de alteração do SIC cognitivamente árduo, dificultoso e desgastante (Nor-Aziah & Scapens, 2006). Deste modo, perante a dificuldade encontrada, estes autores orientam que deve-se persistir na aplicação do processo de mudança para o novo SIC, observando as rotinas já implantadas e verificando a necessidade de alteração de novas rotinas, hábitos e costumes, para viabilizar as mudanças operacionais necessárias.

Adicionalmente, observa-se que conhecimentos e crenças também são elementos decisivos no processo de aceitação do novo SIC, visto que se os indivíduos estiverem com suas crenças e conhecimentos em desacordo com os valores determinados pela organização, esses poderão agir como resistentes à mudança e a aceitação do novo sistema de informação de custos (Festinger, 1957; Harmon-Jones, Amodio & Harmon-Jones, 2009; Jermias 2001).

Nesta pesquisa, tais elementos são o foco central de análise, uma vez que se busca investigar a influência de conhecimentos e crenças prévias dos indivíduos sobre a aceitação do sistema de informação de custos adotado em um caso prático no setor público. Neste contexto, estabeleceu-se como hipótese de pesquisa, a influência direta destas variáveis cognitivas sobre a aceitação dos indivíduos em relação ao sistema implantado. A Tabela 1 apresenta as hipóteses testadas na pesquisa.

Tabela 1: Hipóteses da pesquisa

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

Fonte: Elaborado pelos autores



De posse das hipóteses de pesquisa estabelecidas, apresenta-se no próximo tópico a metodologia utilizada para responder à questão de pesquisa e as hipóteses apresentadas.

3. Metodologia

A metodologia utilizada caracteriza-se por descritiva, realizada a partir de *survey single entity*, com abordagem quantitativa dos dados, tendo como nível de análise no indivíduo.

Assim, face para verificar quais estados estavam com o sistema de custos implantado (escolha do caso a ser aplicado o *survey single entity*), foi contatado a Gerência de Estudos e Normatização Contábil (GENOC), órgão vinculado à Secretaria da Fazenda do estado de Santa Catarina (SEFAZ/SC), o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON) e o Grupo Técnico de Padronização de Relatórios e Demonstrativos Fiscais (GTREL) vinculados a Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Os contatos estabelecidos com estas entidades foram realizados por telefone e os entrevistados foram os gerentes dos respectivos grupos de estudos e padronizações das contas públicas às normas internacionais de contabilidade pública. A pergunta elaborada nesta etapa da pesquisa buscou identificar: Quais estados da federação estão com o Sistema de Informação de Custos implantado? As respostas obtidas foram unânimes quanto aos estados que possuem o SIC implantado, quais sejam: Bahia (BA) e Rio Grande do Sul (RS).

De posse desta informação, entrou-se em contato com ambos os estados para confirmar a informação sobre a implantação. Também por telefone foram entrevistados os gerentes responsáveis pela implantação do Sistema de Informação de Custos nestes estados, momento em que ambos confirmaram a informação de que o SIC foi implantado no respectivo estado, comentando sobre o estágio atual da referida implantação.

Assim, considerando-se tais informações, foi escolhido o estado do Rio Grande do Sul para a aplicação da pesquisa, devido o relato dos entrevistados da SEFAZ/SC e do STN, pois afirmaram que este estado está em um processo avançado de aplicação e aprimoramento do Sistema de Informação de Custos, podendo ser enquadrado em um caso de sucesso na mudança do sistema de controle gerencial. Adicionalmente, também se optou pela realização da pesquisa neste local, pela maior acessibilidade aos potenciais respondentes.

Tendo como base as indicações dos entrevistados referente aos potenciais servidores respondentes que tenham acesso ao Sistema de Informação de Custos utilizado pelo estado (CUSTOS/RS), chegou-se a uma população de 179 servidores potenciais respondentes. Dos 156 respondentes que se conseguiu o contato, obteve-se 83 questionários respondidos (46,36% da amostra). A coleta de dados foi realizada por meio de um questionário elaborado para a pesquisa, sendo composto por seis questões referentes a Conhecimentos em Gestão de Custos (CGC), oito questões referentes a Crenças sobre Informações de Custos (CRIC) e cinco questões referentes a Aceitação do Sistema de Informação de Custos (ACT).

Após a coleta de dados, utilizou-se da análise fatorial exploratória para a validação dos constructos de mensuração e da análise de caminhos para investigar as relações propostas nas hipóteses de pesquisa, visto esta técnica de análise multivariada de dados ter características determinísticas para as relações propostas de causa e efeito entre variáveis (Marôco, 2011). Os resultados encontrados são apresentados a seguir.

4. Apresentação e Discussão dos Resultados

Inicialmente apresenta-se os resultados obtidos com a aplicação da análise fatorial exploratória (AFE) nas variáveis do constructo teórico. Para os autores Fávero, Belfiore, Silva



e Chan (2009), Hair Jr, Black, Babin, Anderson e Tatham (2009) e Marôco (2003) a AFE assertivas utilizadas para composição as variáveis dependentes e independentes são confiáveis e válidas para análise dos dados. Assim, tem-se os resultados da AFE para o constructo teórico proposto para a pesquisa.

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

Constructo	Alfa de Cronbach	KMO	Teste de Esf. Bartlett	Var. Total Explicada	Var.	Carga Fatorial	Comunal.
Conhecimentos em Gestão de Custos (CGC)	0,840	0,770	233,281 0,000*	55,974%	CGC01	0,724	0,524
					CGC02	0,721	0,520
					CGC03	0,756	0,572
					CGC04	0,825	0,681
					CGC05	0,728	0,530
					CGC06	0,728	0,530
Crenças sobre Informações de Custos (CRIC)	0,898	0,889	364,681 0,000*	59,918%	CRIC01	0,774	0,599
					CRIC02	0,851	0,724
					CRIC03	0,784	0,615
					CRIC04	0,758	0,574
					CRIC05	0,729	0,532
					CRIC06	0,841	0,707
					CRIC07	0,631	0,398
					CRIC08	0,802	0,644
Aceitação do Sistema de Informação de Custos (ACT)	0,942	0,847	407,948 0,000*	81,400%	ACT01	0,921	0,849
					ACT02	0,930	0,864
					ACT03	0,839	0,703
					ACT04	0,923	0,852
					ACT05	0,895	0,802

Comunal. = Comunalidades; Var = Variáveis. * Significância ao nível de 1%.

Fonte: Elaborada pelo autor.

Diante dos resultados apresentados na Tabela 2, observa-se que o constructo proposto apresenta validade interna, visto o *Alpha de Cronbach* superior a 0,7 nas três variáveis analisadas. Os indicadores das cargas fatoriais também são superiores a 0,7 não havendo a necessidade de exclusão de nenhuma assertiva para purificação do instrumento de pesquisa proposto (Fávero et al., 2009; Marôco, 2003). Os resultados também são coerentes com Hair Jr et al (2009) por estabelecer como aceitáveis para pesquisas constructos com *Alpha de Cronbach* superior a 0,7. O teste de Bartlett, mostrou-se significativo a 1% nas três variáveis, indicando correlações entre as variáveis do constructo. O KMO apresentou valor 0,770 (conhecimento), 0,889 (crenças) e 0,847 (aceitação), sendo acima de 0,70 conforme definição de Hair Jr et al (2009) e Marôco (2011).

Especificamente para o constructo de Conhecimentos em Gestão de Custos, destaca-se a carga fatorial explicada evidencia 55,974% da variância total observada entre as variáveis do constructo. Observa-se a variável CGC04 com a maior carga fatorial (0,825) e maior comunalidade (0,681), sendo a variável com maior poder de explicação da variância dentro do constructo determinada pela afirmação: “Posso gerenciar custos examinado se o valor gasto em vários itens alcançou um bom resultado (se atingiu as metas acima do esperado)”. Assim, dentre os dados observados, denota-se que o constructo Conhecimentos em Gestão de Custos é apropriado para verificação das relações propostas pelos objetivos da pesquisa.

Já o constructo de Crenças sobre Informações de Custos, observa-se a variável CRIC02 com o maior poder de explicação da variância dentro do constructo, visto a maior carga fatorial (0,851) e maior comunalidade (0,724), representada pela seguinte afirmação: “Você acredita que as informações de custos auxiliam na melhor alocação dos recursos públicos”.



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

E, para finalizar os dados gerados pela análise fatorial exploratória, destaca-se a variável ACT02 do constructo, por possuir maior poder de explicação da variância dentro do constructo, visto a maior carga fatorial (0,930) e maior comunalidade (0,864), sendo observada pela seguinte pergunta: “Qual a medida que você aceita a mudança ocorrida para o novo Sistema de Informação de Custos, quanto a redefinição de tarefas para a geração de dados para o novo sistema de informação de custos?”.

As cargas fatoriais dos indicadores que compõe este constructo também foram satisfatórias, sendo superiores a 0,8, demonstrando dados adequados pela análise fatorial (Hair Jr et al., 2009). Neste contexto, denota-se o constructo adequado para averiguação das relações propostas pelos objetivos da pesquisa.

Após apresentadas as validades do constructo teórico, apresenta-se as relações encontradas na análise de caminhos entre conhecimentos e crenças na aceitação do sistema de informação de custos. Na Tabela 3 são apresentados os coeficientes determinados para a influência do Conhecimento em Gestão de Custos (CGC) nas Crenças sobre a Informação de Custos (CRIC), bem como a influência destas variáveis (CGC e CRIC) na Aceitação do Sistema de Informação de Custos (ACT).

Tabela 3: Resultados da análise de trajetórias da primeira hipótese da pesquisa (ACT)

Variáveis dependentes	Variável Independente	β -standard	t-statistic	P-value	R ²	Erro Padrão	F	Sig Anova
CRIC	CGC	0,074	0,668	0,506	0,005	4,330	0,446	0,506
ACT	CGC	0,291	2,715	0,008	0,088	4,975	3,883	0,025
	CRIC	0,045	0,424	0,673				
ACT	CGC	0,294	2,768	0,007	0,086	4,950	7,663	0,007

Fonte: Dados da Pesquisa.

Diante dos resultados dispostos na Tabela 3, nota-se a influência do conhecimento em gestão de custos na aceitação do sistema de informação de custos. Os demais caminhos analisados não apresentaram níveis de significância estatística. A influência dos conhecimentos sobre gestão de custos na aceitação do sistema de informação de custos apresentou um efeito direto de influência em 8,6%.

Na Figura 1 observa-se os coeficientes da análise de caminhos para estas relações.

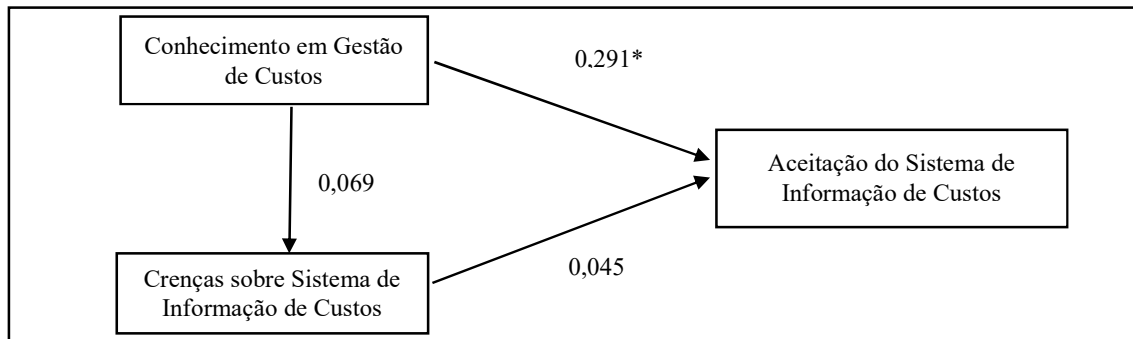


Figura 1: Análise de Caminhos da Aceitação do Sistema de Informação de Custos

* A correlação é significativa no nível de 0,01. ** A correlação é significante no nível de 0,05.

Fonte: Dados da Pesquisa.



As influências entre conhecimentos de custos, crenças sobre informações de custos, e a aceitação do sistema de custos apresentam baixos coeficientes de caminhos. O caminho representativo é a influência do Conhecimento em Gestão de Custos na Aceitação do Sistema de Informação de Custos pelos indivíduos analisados. Nota-se que não há influência direta da variável conhecimentos sobre gestão de custos na variável crenças sobre sistema de informação de custos e da variável crenças sobre sistema de informação de custos na aceitação do sistema de custos, por não obter relevância significativa (p -value 0,506) e nem R^2 relevante (0,5%).

Após a análise de quais caminhos eram significativos, rodou-se os dados com a única influência significativa observada em um novo modelo de análise purificado. Assim, tem-se que há influência direta e positiva entre a variável de conhecimento de custos na aceitação do sistema de informação de custos, sendo a variável aceitação explicada em 29,4% pela variável de conhecimento.

Estes achados também corroboram com as evidências encontradas na literatura resgatada, tendo em vista que para efetividade na aceitação do indivíduo a mudança de um sistema de controle gerencial, torna-se necessário que tenha um alinhamento entre suas cognições e as definições políticas e contábeis determinadas pela organização (Perera, McKinnon & Harrison, 2003; Lapsley & Wright, 2004; Kavanagh & Ashkanasy, 2006; Nor-Aziah; Scapens, 2006).

Neste contexto, observa-se que, na amostra observada, os Conhecimentos sobre Gestão de Custos influenciam positivamente a Aceitação do Sistema de Informação de Custos. Assim, percebe-se indícios de que indivíduos experientes em gestão de custos tendem a aceitar a redefinição de tarefas, alteração de rotinas e procedimentos, bem como dispendir tempo de estudos a fim de implantar e utilizar um novo sistema de informação de custos.

Deste modo, pode-se inferir que os indivíduos da amostra que possuem conhecimentos sobre custos estão dispostos a mudar seus hábitos e costumes para facilitar a implantação do novo SIC. Este resultado é explicado por Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010), ao destacarem que a mudança de hábitos e costumes são importantes para a compreensão das informações disponibilizadas pelos sistemas de controle gerencial, visto que os relatórios gerados por estes sistemas devem ser compreendidos por gestores, políticos e pela sociedade, demandando, além de conhecimentos para interpretar os dados, esforços em comunicação e transparência.

Assim, com base nos resultados encontrados, pode-se responder as hipóteses elaboradas para o estudo.

Tabela 4: Resultados das hipóteses propostas

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

Fonte: Elaborado pelos autores

Em síntese, pode-se inferir que os conhecimentos em gestão de custos são elementos antecedentes determinantes a aceitação do sistema de informação de custos no setor público.



5. Considerações Finais

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

Os resultados demonstram que, na amostra pesquisada, há influência direta e significativa do conhecimento em gestão de custos na aceitação do novo SIC. Assim, tais conhecimentos são importantes para a aceitação do indivíduo ao novo SIC. Portanto, tais conhecimentos devem ser incentivados quando da adoção de um SIC por organizações públicas, uma vez que a literatura tem apontado estes elementos como um dificultador para a adoção de tais sistemas de gestão.

Uma estratégia a ser utilizada para obter melhor aceitação do SIC é destinar servidores de já possuam conhecimentos em gestão de custos para atuar na implantação do sistema, visto que os resultados dessa pesquisa oferecem indícios de que os indivíduos experientes em gestão de custos tendem a aceitar a redefinição de tarefas, alteração de rotinas e procedimentos, bem como dispendir tempo de estudos a fim de implantar e utilizar um novo sistema de informação de custos. Do mesmo modo, a capacitação de servidores públicos em gestão de custos pode contribuir para a aceitação do novo SIC adotado.

Os resultados demonstram que o conhecimento em gestão de custos é relevante variável a ser observada em estudos que investigam processos de aceitação de novos sistemas de gestão. Contudo, esta variável não explica na totalidade a aceitação do indivíduo para o SIC. Assim a administração pública deve fomentar a conscientização, a demonstração das funcionalidades do sistema e os detalhes do planejamento de implantação, bem como oferecer condições adequadas para que a implantação, a aceitação e o uso do novo sistema ocorra.

Esta pesquisa limitou-se a investigar duas importantes variáveis cognitivas antecedentes a aceitação da mudança. No entanto, outras variáveis cognitivas, comportamentais ou ambientais podem ser observadas quando da realização de novos estudos. Do mesmo modo, fatores como a disponibilidade de recursos, o *design* e o escopo do sistema adotado também podem contribuir para o entendimento de fatores de resistência (ou não resistência) a mudança, o que se constitui outra oportunidade a realização de novos estudos. Sob a perspectiva prática da gestão organizacional, recomenda-se aos gestores públicos o investimento em capacitação própria e dos servidores para fomentar a implantação do SIC e desenvolver a cultura de custos no setor público, de modo que ocorra efetivamente sua adoção, aceitação e uso.

Referências

- Bjornenak, T. (1997). Diffusion and accounting: the case of ABC in Norway. *Management accounting research*, 8(1), 3-17.
- Borges, T. B., do Carmo Mario, P., & Carneiro, R. (2013). A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. *Revista de Administração Pública*, 47(2), 469-492.
- Broadbent, J., & Guthrie, J. (1992). Changes in the public sector: A review of recent “alternative” accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(2).



- Broadbent, J., & Guthrie, J. (2008). Public sector to public services: 20 years of “contextual” accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(2), 129-169.
- Festinger, L. (1957). *A teoria da dissonância cognitiva*. Stanford University Press.
- Fávero, L. P., Belfiore, P., Silva, F. L. D., & Chan, B. L. (2009). *Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões*. Editora Campus Elsevier.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2009). *Análise multivariada de dados*. Bookman Editora.
- Harmon-Jones, E., Amodio, D. M., & Harmon-Jones, C. (2009). Action-based model of dissonance: A review, integration, and expansion of conceptions of cognitive conflict. *Advances in experimental social psychology*, 41, 119-166.
- Hood, C. (1991). A public management for all seasons?. *Public administration*, 69(1), 3-19.
- Kavanagh, M. H., & Ashkanasy, N. M. (2006). The impact of leadership and change management strategy on organizational culture and individual acceptance of change during a merger. *British journal of management*, 17(S1), S81-S103.
- Klein, A. Z., Silva, L. V., Machado, L. & AZEVEDO, D. (2015). *Metodologia de Pesquisa em Administração: Uma Abordagem Prática*. Editora Atlas.
- Lapsley, I., & Wright, E. (2004). The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. *Management accounting research*, 15(3), 355-374.
- Jermias, J. (2001). Cognitive dissonance and resistance to change: the influence of commitment confirmation and feedback on judgment usefulness of accounting systems. *Accounting, Organizations and Society*, 26(2), 141-160.
- Parker, L. D., & Gould, G. (1999). Changing public sector accountability: critiquing new directions. In *Accounting forum*. Elsevier Ltd.
- Perera, S., McKinnon, J. L., & Harrison, G. L. (2003). Diffusion of transfer pricing innovation in the context of commercialization—a longitudinal case study of a government trading enterprise. *Management Accounting Research*, 14(2), 140-164.
- Machado, N., & de Holanda, V. B. (2010). Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 791-820.
- Marôco, J. (2003). *Análise Estatística com utilização do SPSS*. Edições Sílabo.
- Marôco, J. (2011). *Análise estatística com o SPSS Statistics*. Pero Pinheiro.
- Nor-Aziah, A. K., & Scapens, R. W. (2007). Corporatisation and accounting change: The role of accounting and accountants in a Malaysian public utility. *Management Accounting Research*, 18(2), 209-247.



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

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