



**RBC&G**  
REVISTA BRASILEIRA DE  
CONTABILIDADE  
E GESTÃO

## **Influência de Fatores Cognitivos no Julgamento de Utilidade e na Aceitação do Sistema de Informação de Custos**

**Filipy Furtado Sell**

*Doutor em Contabilidade*

*Universidade Federal do Pará, UFPA, Brasil*

*filipysell@ufpa.br*

*http://lattes.cnpq.br/7867452877557402*

*https://orcid.org/0000-0003-4335-4055*

**Vinicius Costa da Silva Zonato**

*Universidade Federal de Santa Maria, UFSM, Brasil*

*viniciuszonatto@gmail.com*

*http://lattes.cnpq.br/1916486402947867*

*https://orcid.org/0000-0003-0823-6774*

**Disponibilidade:** <https://doi.org/10.5965/2764747112232023069>

**Data de Submissão:** 06 de abril de 2023

**Data de Aprovação:** 30 de junho de 2023

**Edição:** v. 12, n. 23, p. 069-095, dez. 2023



[revistas.udesc.br/index.php/reavi/index](http://revistas.udesc.br/index.php/reavi/index)



[@rbceg.udescaltovale](https://www.instagram.com/rbceg.udescaltovale)



[rbceg.ceavi@udesc.br](mailto:rbceg.ceavi@udesc.br)

ISSN 2764-7471



ALTO VALE





## **Influência de Fatores Cognitivos no Julgamento de Utilidade e na Aceitação do Sistema de Informação de Custos (SIC)**

### **Resumo**

**Objetivo:** Diante do contexto de adequações no setor público à administração pública gerencial, esta pesquisa visa investigar a influência de fatores cognitivos perante o julgamento de utilidade e a aceitação do sistema de informação de custos (SIC) aplicado ao setor público.

**Método:** Esta pesquisa caracteriza-se como descritiva, realizada a partir de *survey single entity*, com abordagem quantitativa dos dados. A entidade escolhida para análise foi a Secretaria da Fazenda do estado do Rio Grande do Sul em virtude do avançar do estado na implantação do SIC. Para análise dos dados coletados, utilizou-se a *path analysis*. Percebeu-se no caso analisado que os fatores cognitivos influenciam o julgamento de utilidade e a aceitação do novo SIC. **Resultado:** Existe consonância cognitiva da maioria dos indivíduos com o SIC, mitigando a resistência à implantação do novo sistema. **Contribuições:** Adiciona-se à literatura aplicada as perspectivas cognitivas na implantação de sistemas de controles gerenciais no setor público, principalmente no SIC, e a variável aceitação dos servidores diante de novos sistemas de controles gerenciais. Além do avanço na literatura, esta pesquisa pode contribuir com gestores e servidores públicos para compreensão de que a consonância entre os fatores cognitivos pode mitigar processos de resistência à mudança e atuar na organização como auxiliador na implantação de novos sistemas de controle gerencial.

**Palavras-chave:** Fatores cognitivos. Julgamento de utilidade. Aceitação. Sistema de informação de custos.

## **Influence of Cognitive Factors on the Usefulness Judgment and Acceptance of the Cost Information System (CIS)**

### **Abstract**

**Objective:** Given the context of adaptations in the public sector to managerial public administration, this research aims to investigate the influence of cognitive factors on the judgment of utility and acceptance of the cost information system applied to the public sector.

**Method:** This research is characterized as descriptive, carried out from a single entity survey, with a quantitative approach to the data. The entity chosen for analysis was the Treasury Department of the state of Rio Grande do Sul (RS) due to the progress made by the state in the implementation of the Cost Information System (CIS). For analysis of the collected data, path analysis was used. It was noticed in the analyzed case that the cognitive factors influence the judgment of utility and the acceptance of the new Cost Information System. **Result:** Exist consonance of most individuals with the Cost Information System, mitigating resistance to the implementation of the new system. **Contributions:** It is added to the literature applied are cognitive perspectives in the implementation of management control systems in the public sector, mainly in the SIC, the variable acceptance of servers in front of new management control systems. In addition to advancing the literature, this research can contribute to managers and civil servants to understand that the consonance between cognitive factors can mitigate processes of resistance to change and act in the organization as a helper in the implementation of new management control systems.

**Keywords:** Cognitive factors. Usefulness judgment. Acceptance. Cost information system.



## Influencia de los Factores Cognitivos en el Juicio de Utilidad y Aceptación del Sistema de Información de Costos (SIC)

### Resumen

**Objetivo:** Dado el contexto de adaptaciones en el sector público a la gestión pública gerencial, esta investigación tiene como objetivo investigar la influencia de los factores cognitivos en el juicio de utilidad y aceptación del sistema de información de costos aplicado al sector público. **Método:** Esta investigación se caracteriza por ser descriptiva, realizada a partir de una encuesta de una sola entidad, con un enfoque cuantitativo de los datos. La entidad escogida para el análisis fue la Secretaría de Hacienda del estado de Rio Grande do Sul (RS) debido a los avances del estado en la implantación del Sistema de Información de Costos (SIC). Para el análisis de los datos recopilados, se utilizó el análisis de ruta. Se notó en el caso analizado que los factores cognitivos influyen en el juicio de utilidad y en la aceptación del nuevo Sistema de Información de Costos. **Resultado:** Hay consonancia cognitiva de la mayoría de los individuos con el Sistema de Información de Costos, mitigando la resistencia a la implementación del nuevo sistema. **Aportes:** Se suma a la literatura aplicada a las perspectivas cognitivas en la implementación de sistemas de control de gestión en el sector público, principalmente en el SIC, la variable aceptación de servidores frente a nuevos sistemas de control de gestión. Además de avanzar en la literatura, esta investigación puede contribuir a que los gerentes y funcionarios comprendan que la consonancia entre los factores cognitivos puede mitigar procesos de resistencia al cambio y actuar en la organización como coadyuvante en la implementación de nuevos sistemas de control de gestión. **Palabras clave:** Factores cognitivos. Juicio de utilidad. Aceptación. Sistema de información de costos.



## Introdução

As mudanças para adequação à administração pública gerencial tendem a motivar resistências pelas alterações no comportamento dos indivíduos, pois esses podem considerar as alterações de operacionalização na organização como desenho de autodepreciação ou depreciação ao departamento em que está inserido (Rezende, 2002). As novas ações, independentemente de quão persuasivas sejam, mesmo que consagradas na organização, podem ser rejeitadas pelos indivíduos (Luthans & Kreitner, 1991; Latham & Locke, 1991). Reestruturações encaram disputas de propensões de indivíduos que visam a otimização das entidades governamentais para maior eficiência na aplicação dos recursos públicos e maior transparência nos atos da administração pública em detrimento de indivíduos que colhem frutos da ineficiência do sistema público (Rezende, 2012).

Van de Walle e Hammersmid (2011) observam que concepções da nova administração pública gerencial são divergentes das políticas públicas, da prestação dos serviços e das respostas às necessidades dos cidadãos apregoadas na administração pública, sendo que, para mitigar essa disfunção é necessária uma mudança no papel dos profissionais ligados ao setor público. A aceitação e o uso de instrumentos de controle gerencial são necessários para a qualificação dos processos de gestão do ente público.

O uso do sistema de informação de custos (SIC) tem sido destacado como um elemento que pode contribuir para a melhor gestão dos recursos públicos (Machado & Holanda, 2010; Rezende et al., 2010) por disponibilizar informações que contribuem para o controle e análise dos gastos públicos (Bjornemak, 2000; Verbeeten, 2011), visando eliminar gastos ou realocar recursos para melhorar os serviços prestados à população. A falta de um sistema específico de informação de custos pode fazer com que os gestores não percebam o desperdício de recursos na alocação ineficiente de esforços nas políticas públicas.

Apesar de tais aspectos, o que se observa é uma dificuldade de aceitação da mudança e sua efetiva adoção em todas as esferas de governo. Capobiango et al. (2013) salientam que as mudanças propostas pela nova administração pública gerencial se figuram como resistências à mudança dos indivíduos, motivado pelo medo dos novos sistemas e rotinas de trabalho. Dessa forma, alterações de hábitos e costumes são fundamentais para o entendimento das informações produzidas pelos sistemas de controles gerenciais (Rezende et al., 2010). Uma vez que se compreenda adequadamente os potenciais benefícios de sua adoção, espera-se que esses sistemas possam ser mais facilmente adotados, aceitos, utilizados e posteriormente institucionalizados nos processos de gestão dos órgãos públicos.

Nesse contexto, depreende-se que a falta de conhecimentos e as crenças dos indivíduos podem influenciar suas escolhas e percepções quanto ao julgamento de utilidade dos sistemas de informação de custos (Jermias, 2001) e, posteriormente, sua aceitação. As dificuldades no julgamento de utilidade desse sistema estão relacionadas à inércia dos indivíduos em aceitarem as mudanças propostas pela organização para implantação do SIC, bem como pelo estado de dissonância cognitiva. Esse estado ocorre quando os indivíduos possuem suas crenças e/ou atitudes divergentes dos objetivos da organização, razão pela qual tendem a apresentar um comportamento de resistência às mudanças (Jermias, 2001).

A mudança de crenças faz-se necessária para que se promova uma consonância cognitiva (Birnberg et al., 2007; Festinger & Carlsmith, 1959), pois se indivíduos decidem agir



em desconformidade com suas crenças, mas em conformidade com os preceitos da nova administração pública, poderá haver um conflito cognitivo, que resultará em questionamentos sobre as ações a serem desenvolvidas, sua necessidade, pertinência e adequação. As cognições referem-se a “qualquer conhecimento, opinião, ou convicção sobre o meio ambiente, sobre nós próprios ou nosso comportamento” (Festinger, 1975, p. 13).

Quando esse conflito ocorre, torna-se necessário o desenvolvimento de ações, convergindo esforços para que se possa reduzir ou eliminar o estado cognitivo dissonante de um indivíduo (Festinger & Carlsmith, 1959; Konow; 2000), a fim de reduzir ou até mesmo eliminar (sempre que possível) as fontes de inércia (Jermias, 2001). Nesse caso, se um indivíduo não alterar suas crenças aceitando a mudança, este tende a não encampar com efetividade a implantação e viabilização dos preceitos adotados sob a perspectiva da administração pública gerencial.

A esse respeito, Chabrak e Craig (2013) asseguram que indivíduos se expõem a modificar sua cognição para absorver ou agregar novos fatos, tendo em vista sua preservação ética e moral, desviando ou escolhendo elementos adequados para viabilizar a alteração comportamental, reorganizando os desejos, crenças, opiniões, atitudes ou conhecimentos técnicos e práticos para a obtenção de um novo estado consonante. Contudo, isso não ocorre de igual forma entre as pessoas, sendo que alguns indivíduos podem ter maior dificuldade em assimilar e aceitar mudanças.

Nesse aspecto, Jermias (2001) encontrou evidências sugerindo a influência do comprometimento organizacional, confirmação e *feedback* no julgamento de utilidade de sistemas contábeis gerenciais. Esta pesquisa constatou que os indivíduos comprometidos com um determinado SIC, mesmo recebendo um *feedback* negativo sobre sua escolha, recusaram-se a mudar de sistema. Foi destacado ainda em seu experimento que indivíduos entendem que seu julgamento deve ser em direção de suas ações, mesmo que inconscientemente os julgamentos sejam contrários à ação pretendida ou às crenças prévias.

Diante do exposto, depreende-se que é necessário um estado de consonância cognitiva entre as crenças e atitudes dos indivíduos com a organização concernente a implantação do SIC para que se possa promover um julgamento adequado de sua utilidade, bem como sua aceitação. Da mesma forma, espera-se que os indivíduos que tenham conhecimentos relacionados a temática custos, percebam que a informação de custos qualificará a gestão dos recursos públicos. Nesse caso, espera-se ainda que estes indivíduos apresentem um comportamento disposto a alterar os procedimentos operacionais para viabilizar a implantação do novo SIC, reduzindo as fontes de inércia e resistência a mudança.

Uma vez que tais relações não foram investigadas no contexto da adoção de SIC no setor público, busca-se nesta pesquisa investigar a **influência de fatores cognitivos diante do julgamento de utilidade e a aceitação do sistema de informação de custos aplicado ao setor público**.

A investigação do indivíduo no julgamento de utilidade do novo SIC aplicado ao setor público, torna-se evidente devido à necessidade de mudança de paradigmas para o entendimento e utilização do novo sistema de custos (Rezende et al., 2010). Holanda (2011) reforça orientando que um esforço necessário é a mudança da cultura da utilização da informação de custos para qualificar o processo decisório, sendo que, apesar do empenho da União quanto ao fomento da matéria, espera-se que estados e municípios abracem esse desafio.



Destaca-se ainda como contribuição, evidências empíricas relacionadas à nova administração pública gerencial, evidenciando a reforma da gestão pública de forma robusta e confiável (Van de Walle & Hammersmid, 2011), bem como a demonstração de necessidades de alterações de comportamentos dos indivíduos envolvidos no processo de mudança (Kuipers et al., 2013).

Quanto à contribuição social e prática, Stone e Cooper (2001) determinam que a literatura deve avançar em novas direções apontadas no resgate literário oferecendo *insights* sobre o comportamento social humano nas organizações públicas. Assim, esta pesquisa poderá encontrar evidências que indiquem potenciais fontes de resistências em relação à mudança ou à implantação do SIC no setor público.

### **A Influência de Fatores Cognitivos sobre o Comportamento Humano**

No processo de implantação ou alteração de um Sistema de Controle Gerencial (SCG), aqui entendido como um sistema formal composto por instrumentos que possibilitam manter ou alterar padrões de atividades (Chenhall, 2003), é necessário superar algumas dificuldades e resistências para que se tenha efetividade na implantação. Assim, se o comportamento individual não estiver favorável ou estiver crédulo com os novos procedimentos e objetivos, vale-se como fonte de resistência à mudança (Bell, 2010; Festinger, 1975; Jermias, 2001; Resende et al., 2010), pois alterações nas organizações estão atreladas aos indivíduos (Piderit, 2000).

Existem diferentes elementos que podem gerar fontes de resistência à mudança. Para a realização desta pesquisa, aborda-se a definição de cinco fatores que podem influenciar o comportamento do indivíduo, quais sejam: crenças, conhecimentos, comprometimento, *feedback* e inércia.

Para Festinger (1975), a crença está embutida no conceito de cognição, na qual deve-se observar como valores, conhecimentos e atitudes acerca de determinado assunto, definidas como corretas ou erradas (ou simplesmente melhores ou piores) e adquiridas por meio de experiências passadas ou de observações do ambiente em que se está inserido. Nesse sentido, as crenças evidenciam a percepção do indivíduo sobre os acontecimentos diários, tendo base experiências passadas, percepções coletivas e perspectivas futuras, sendo posicionado neste trabalho sobre perspectivas do indivíduo quanto à implantação do SIC, bem como as informações disponibilizadas.

Alinhado com a proposta de Festinger (1975), o termo conhecimento é parte integrante do conceito de cognição, definido na psicologia social. Nesta pesquisa, o termo conhecimento é posicionado como a *expertise* do indivíduo quanto à experiência, perícia, métodos de aplicação e utilização das informações disponibilizadas do SIC. Nesse compasso, observando o estudo de Jermias (2001), o conhecimento recebido pelo indivíduo pode demandar atenção do sujeito quando estiver em situações que exijam seu posicionamento perante a mudança, nesse caso a alteração de um SIC.

O comprometimento organizacional demonstra a determinação do indivíduo com algum fato ou percepção ligadas à organização. De acordo com Meyer e Allen (1997), comprometimento organizacional é um compromisso psicológico do sujeito com a





organização. Nesta pesquisa, o comprometimento está diretamente atrelado à fidelidade e aplicação de esforços diante da alteração/escolha de um determinado sistema de informação de custos, sendo que esse comprometimento organizacional fará com que indivíduos se tornem insensíveis aos benefícios presentes no sistema rejeitado (Festinger, 1975; Harmon-Jones et al., 2009; Jermias, 2001).

O *feedback* é caracterizado pelo retorno informacional perante as decisões tomadas pelos indivíduos. Acredita-se que os indivíduos após escolherem uma determinada alternativa em detrimento de outra procurará e dará importância ao *feedback* positivo (reações que aprovam sua conduta) e rejeitará o *feedback* negativo (reações que desaprovam sua conduta) (Festinger, 1975; Jermias, 2001).

A inércia é conceituada pela divergência do indivíduo em aceitar novas propostas contrárias às suas crenças e seus conhecimentos, projetando pouco esforço e comprometimento com o contemporâneo, preferindo procedimentos já absorvidos em dinâmicas anteriores. Esse conceito está alinhado com Festinger (1975), visto que predizer que indivíduos rejeitam alternativas que estiverem em desacordo com sua cognição; e com Jermias (2001) ao evidenciar que após uma escolha definida sobre um determinado SIC, indivíduos tornam-se inertes à mudança, resistindo a troca de sistemas.

### **Julgamento de Utilidade e Aceitação da mudança no SIC**

Historicamente o orçamento público brasileiro apresenta forte influência na forma de contabilização e na estrutura das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público. Após as reformas propostas para uma nova administração pública gerencial e em paralelo a harmonização das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, observou-se uma mudança para contabilização direcionada ao patrimônio e levando em consideração as premissas do regime de competência.

De acordo com Pigatto, Holanda, Moreira & Carvalho (2010), o regime que não seja o de competência, ou seja, o regime de caixa ou financeiro, desvirtua o resultado apurado dos custos das atividades governamentais. Desse modo, recomenda-se a aplicação do regime de competência para efetivação correta dos custos governamentais, bem como para implantação do SIC conforme um instrumento de SCG (Cardoso et al., 2011; Conselho Federal de Contabilidade, 2011; Machado & Holanda, 2010; Pigatto et al., 2010). Nesse sentido, observa-se a necessidade de alteração na base da apuração de custos, migrando de informações orçamentárias para informações advindas de todos os subsistemas informacionais das entidades que compõe o setor público (Conselho Federal de Contabilidade, 2011).

Cabe destacar que, na administração pública, sobrevém tradicionalmente a rigorosa submissão aos ditames da gestão orçamentária (Schick, 1998). Desse modo, a gestão orçamentária prioriza as normas já estabelecidas em relação às propostas de maior flexibilidade na geração e obtenção informacional; busca de resultados efetivos para a sociedade; eficiência na aplicação dos recursos públicos ofertadas pela nova administração pública gerencial (Luque et al., 2008), assim, o processo para migrar às novas bases de informações será gradual (Cardoso et al., 2011), tendo em vista a necessidade de alterações cognitivas e de tarefas organizacionais para absorver os novos conceitos procedimentos.



Mesmo a tradição enraizada pelos ditames orçamentários não está livre de problemas no controle de custos pelo orçamento, conforme destacado por Luque et al., (2008), quais sejam:

- (i) Inércia orçamentária, sendo tratada como a tendência de aplicação de recursos em ações desfocada das necessidades reais da sociedade e de setores ineficientes para atender grupos de interesses;
- (ii) Falta de flexibilidade em caráter operacional e administrativos;
- (iii) Falta de métricas que verifiquem se os resultados operacionais refletem eficiências na prestação do serviço público à sociedade.

A reformulação do sistema orçamentário foi contemplada no estudo de Shick (1998), demonstrando que em países na fase de desenvolvimento e que foi implantado percepções de eficiência e eficácia na prestação dos serviços públicos, houve um distanciamento de domínios concentrados no orçamento em busca de maior flexibilidade funcional aos gestores públicos, em que a maior flexibilização orçamentária para os gestores só pode ser viabilizada com a implantação de sistemas de controles eficientes e confiáveis. Dentre os controles estabelecidos, observa-se a presença indispensável do SIC (Luque et al., 2008).

Nesse sentido, para que ocorra a implantação do SIC é necessário que os usuários compreendam a relevância informacional gerada pelo novo sistema de custo, a mudança de percepção para a implantação do SIC é estimulada pelo julgamento de utilidade compreendido pelos gestores, tendo em vista o início da implantação ser motivado por coerção externa (Cardoso et al., 2011), visto que a informação da gestão de custos fornece dados importantes para o debate das políticas públicas e aplicação eficiente dos recursos públicos (Parker & Gould, 1999; Verbeeten, 2011).

Outro fator que estimula a implantação do SIC é, conforme Cardoso, Aquino e Bitti (2011) a perspectiva de usabilidade dos dados disponibilizados pelo sistema para controles gerenciais e para auxiliar no processo decisório. Observa-se ainda, de acordo com Cardoso, Aquino e Bitti (2011, p. 1568) que a literatura contábil evidencia quatro características que potencialmente tornam o sistema atrativo para utilização, quais sejam: “(i) a frequência de divulgação, (ii) o nível de detalhamento, (iii) a classificação do comportamento dos custos e (iv) a análise de variações”.

A utilização das informações geradas pelo sistema de custos está ligada à utilidade dos relatórios de custos pelos gestores, visando, conforme Cardoso, Aquino e Bitti (2011), gerenciar e mensurar desempenho de programas e auxiliar na elaboração do orçamento. Os autores orientam que independentemente da posição organizacional que o gestor público estiver alocado, esse estará sob encargos de responsabilidade quanto à alocação e utilização eficiente dos recursos públicos.

Tendo em vista as necessidades informacionais, o SIC contemplará gradualmente os anseios dos gestores, possibilitando a gestão eficiente dos recursos públicos, a gestão com foco em resultado, comparabilidade entre organizações e setores organizacionais e a efetividade social na prestação dos serviços públicos (Cardoso et al., 2011; Machado & Holanda, 2010; Pigatto et al., 2010; Rezende, Cunha & Bevilacqua, 2010; Rezende, Cunha & Cardoso, 2010), além auxiliar o planejamento eficiente das políticas públicas (Verbeeten, 2011).





Nesse contexto de julgamento de utilidade de um novo SCG, nota-se a necessidade da aceitação, por parte do indivíduo, a utilização da implantação da nova ferramenta. Bjornenak (1997) ressalta que para aceitação de um novo sistema de custos é necessário a 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 observado 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. Desse modo, a implantação do novo SIC 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 nesse setor, de modo que tenham iniciativa em promover tal mudança.

Lapsley e Wright (2004) reforçam que as normas emitidas pelo governo apresentam forte influência na implantação de novas técnicas aplicadas à contabilidade pública. Os motivadores para implantação de um novo SIC, 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 orientada.

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. Desse modo, os indivíduos resistentes à mudança terão dificuldades em aceitar o novo SIC.

Destaca-se evidências na literatura dedicada ao SIC no setor público aspectos que dificultam sua implantação, quais sejam: a não implantação de procedimentos patrimoniais, como a depreciação e vinculação dos produtos do estoque com a referida entrada (Fontes et al., 2020); a insipiência de experiências com o SIC e a não cultura de custos no setor público (Alonso, 2022); baixo estímulo dos servidores para adoção de novas práticas gerenciais (Pessoa & Callado, 2023); o uso do SIC depende da decisão dos gestores em adotar o sistema e utilizá-lo na tomada de decisão (Soares et al., 2020); a falta de profissionais de Tecnologia da Informação (TI) com expertise na área de negócios e tempo dos servidores para dedicarem-se à implantação do SIC (Silva et al., 2022).

Em linha, percebe-se que o SIC ainda está em implementação em entidades governamentais, apesar do reconhecimento de sua importância para maior eficiência, economicidade e transparência de vários dispositivos legais que exigem seu uso (Brandão, 2022). Assim, demonstra-se a contemporaneidade desta pesquisa e a relevância de observar fatores cognitivos relacionado ao SIC para apresentar evidências que auxiliem gestores e servidores na sua implantação.



Observa-se que a falta de aceitação e a resistência à mudança tornam o processo de alteração do SIC cognitivamente árduo, dificultoso e desgastante (Nor-Aziah & Scapens, 2007). Desse modo, perante a dificuldade encontrada, estes autores orientam que se deve persistir na aplicação do processo mudança para o novo SIC, observando as rotinas já implantadas e verificando a necessidade de alteração de novas rotinas, hábitos e costumes para viabilizar mudanças operacionais necessárias.

Com base no exposto, espera-se que:

*H1: Fatores cognitivos estão associados ao julgamento de utilidade do novo sistema de informação de custos.*

*H2: Fatores cognitivos estão associados a aceitação do novo sistema de informação de custos.*

Para a avaliação de tais relacionamentos, com base no estudo desenvolvido por Jermias (2001), foram selecionados alguns fatores que podem influenciar tal relação. Adicionalmente, incluiu-se a variável aceitação da mudança como um elemento importante de análise não avaliado anteriormente no estudo desenvolvido por este autor. Desse modo, para que se possa testar individualmente cada uma das relações apresentadas nessas hipóteses gerais de pesquisa (H1 e H2), foram estabelecidas sete sub-hipóteses para se testar relações entre fatores cognitivos e o julgamento de utilidade do sistema (H1) e oito relacionadas aos fatores cognitivos e a aceitação do sistema de informação de custos (H2), como observa-se na Tabela 1.

**Tabela 1 – Relações testadas na segunda e terceira hipóteses da pesquisa**

<b>Hipótese Geral</b>	<b>Relações investigadas</b>	<b>Relação Esperada</b>
H1: Fatores cognitivos estão associados ao julgamento de utilidade do novo sistema de informação de custos.	H1a: As crenças prévias dos indivíduos estão positivamente associadas ao julgamento de utilidade do novo sistema de informação de custos.	Positiva
	H1b: A escolha do novo sistema de informação de custos está positivamente associada ao julgamento de utilidade do novo sistema de informação de custos.	Positiva
	H1c: A dissonância cognitiva está negativamente associada ao julgamento de utilidade do novo sistema de informação de custos.	Negativa
	H1d: O comprometimento organizacional está positivamente associado ao julgamento de utilidade do novo sistema de informação de custos.	Positiva
	H1e: A confirmação da escolha do novo sistema de informação de custos está positivamente associada ao julgamento de utilidade do novo sistema de informação de custos.	Positiva



	H1f: O feedback está positivamente associado ao julgamento de utilidade do novo sistema de informação de custos.	Positiva
	H1g: A inércia está negativamente associada ao julgamento de utilidade do novo sistema de informação de custos.	Negativa
H2: Fatores cognitivos estão associados a aceitação do novo sistema de informação de custos.	H2a: As crenças prévias dos indivíduos estão positivamente associadas a aceitação do novo sistema de informação de custos.	Positiva
	H2b: A escolha do novo sistema de informação de custos está positivamente associada a aceitação do novo sistema de informação de custos.	Positiva
	H2c: A dissonância cognitiva está negativamente associada a aceitação do novo sistema de informação de custos.	Negativa
	H2d: O comprometimento organizacional está positivamente associado a aceitação do novo sistema de informação de custos.	Positiva
	H2e: A confirmação da escolha do novo sistema de informação de custos está positivamente associada a aceitação do novo sistema de informação de custos.	Positiva
	H2f: O feedback está positivamente associado a aceitação do novo sistema de informação de custos.	Positiva
	H2g: A inércia está negativamente associada a aceitação do novo sistema de informação de custos.	Negativa
	H2h: O julgamento de utilidade do novo sistema de informação de custos está positivamente associado a aceitação do novo sistema de informação de custos.	Positiva

Parte-se da premissa de que a implantação do novo SIC altera o ambiente cujo indivíduo está inserido, tendo em vista a reestruturação das organizações para absorver os novos SIC, bem como de gerenciamento das prestações de serviços e de prestação de contas (Broadbent & Guthrie, 2008). Desse modo, é necessário alterar o elemento cognitivo ambiental dissonante para consonante, a fim de alcançar a redução ou eliminação da dissonância cognitiva experimentada.

Observa-se que essa forma de reduzir a dissonância é extremamente complexa, visto que o indivíduo terá que apresentar um elevado grau de controle do meio em que está inserido (Festinger, 1975). Assim, para entrar em consonância com o ambiente, o modo que demandará menos esforços para o indivíduo é mudar seu comportamento de desacordo com o ambiente para um comportamento consonante com o ambiente (Festinger, 1975).

A mudança de comportamento é sobremodo resistente à mudança, visto que se o indivíduo possui uma linha de comportamento é extremamente difícil alterar para novas formas de conduta (Harmon-Jones, 2012). Caso o indivíduo consiga alterar seu comportamento



consonante o ambiente, assim, o indivíduo ainda poderá estar em dissonância, caso seu comportamento esteja em desacordo com suas cognições (Harmon-Jones et al., 2009). Nesse contexto, espera-se que os fatores cognitivos estejam associados ao julgamento de utilidade e aceitação do novo sistema de informação de custos.

### Aspectos Metodológicos

Esta pesquisa caracteriza-se como descritiva, realizada a partir de *survey single entity*, com abordagem quantitativa dos dados. A entidade escolhida para análise foi a Secretaria da Fazenda do estado do Rio Grande do Sul (RS) em virtude do avançar do estado na implantação do SIC, conforme informação repassada pelo 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).

As normatizações no RS partem da área de Contadoria e Auditoria Geral do estado do Rio Grande do Sul (CAGE), assim, definiu-se como população da pesquisa os servidores dispostos nos cargos de Contador, Auditor do estado e Auditor-Fiscal do Estado, vinculados a Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul (Sefaz/RS). Visando identificar potenciais servidores respondentes que tenham acesso ao SIC utilizado pelo estado (Custos/RS), chegou-se a uma população de 179 servidores potenciais respondentes. Dos 179 potenciais respondentes, não foi possível o contato com 23 deles por estarem de férias, licença, auditoria externa, aposentados ou não trabalharem mais na Sefaz/RS.

Os dados foram coletados de forma presencial e por ligação telefônica. Em ambos os casos era questionado se o entrevistado tinha interesse em participar da pesquisa, após isso, era lido o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE) e, depois, era feito as perguntas das variáveis da pesquisa. As respostas dos participantes foram marcadas nos questionários impressos.

Assim, dos 156 respondentes que se conseguiu o contato, obteve-se 83 questionários respondidos. Com base nos questionários respondidos, obteve-se uma taxa de resposta de 46,36% da amostra da pesquisa e 53,20% dos contatos efetivados.

Os dados foram coletados com base no constructo da pesquisa, apresentado na Tabela 2, via questionário com escala tipo *Likert* de sete pontos.

**Tabela 2 – Constructo da pesquisa**

Bloco	Variáveis	Indicadores	Nº Ques. Apênd. A	Autor Base
01	Conhecimento sobre Gestão de Custos	Responsabilidade formal de gerenciamento de custos	CGC_01	Shields e Young (1994); Zonatto (2014)
		Experiência na gestão de custos	CGC_02	
		Gerenciamento de custos comparando os gastos realizados contra o orçamento	CGC_03	
		Gerenciamento de custos para metas	CGC_04	
		Estilo de gerenciamento de custos	CGC_05	



		Avaliação dos resultados e dos custos envolvidos	CGC_06	
02	Crenças sobre Informação de Custos	Importância das informações: para a gestão pública	CRIC_01	Elaborado a partir de Festinger (1957) e Jermias (2001)
		...para a alocação de recursos	CRIC_02	
		...para identificação da necessidade de recursos para a continuidade dos serviços	CRIC_03	
		...para a avaliação do desempenho	CRIC_04	
		...para a avaliação da eficiência dos serviços prestados	CRIC_05	
		...para ações mais adequadas no planejamento, avaliação e controle	CRIC_06	
		...para melhor previsão orçamentária	CRIC_07	
		...para a redução de gastos	CRIC_08	
03	Escolha do Sistema de Informação de Custos	Informações adicionais para gestão	ESC_01	Elaborado a partir de Festinger (1957) e Jermias (2001)
		Melhor planejamento as ações governamentais	ESC_02	
		Melhor avaliação do desempenho e resultado das ações governamentais	ESC_03	
		Identificação de ineficiências	ESC_04	
		Informações muito mais importantes para a gestão pública	ESC_05	
		Permite avaliação detalhada dos custos dos serviços prestados e planos de governo	ESC_06	
04	Dissonância Cognitiva	Não fornece informações mais precisas	DC_01	Elaborado a partir de Festinger (1957) e Jermias (2001)
		Não qualifica o processo decisório	DC_02	
		Não é necessário para a gestão	DC_03	
		Não terá sucesso na implantação	DC_04	
05	Comprometimento Organizacional	Disposição para ajudar a organização	COM_01	Mowday, Steers e Porter (1979); Jermias (2001); Zonatto (2014)
		Falo bem desta organização	COM_02	
		Aceite de qualquer atribuição para permanecer na organização	COM_03	
		Valores pessoais semelhantes com os da organização	COM_04	
		Orgulho de trabalhar nesta organização	COM_05	
		A organização me motiva	COM_06	
		Satisfação por trabalhar nesta organização em detrimento de outra	COM_07	
		Melhor organização para trabalhar	COM_08	
		Preocupação com o destino da organização	COM_09	
06	Confirmação	Capaz de fornecer informações de custos que qualificam a gestão	CON_01	Elaborado a partir de Jermias
		Informações mais adequadas	CON_02	





		Informações mais úteis	CON_03	(2001) e Pike, Tayles e Mansor (2011)
		Informações mais precisas	CON_04	
07	Julgamento de Utilidade do Sistema de Informação de Custos	Utiliza vários fatores para alocar custos	JUT_01	Elaborado a partir de Festinger (1957) e Jermias (2001)
		Informações coletada de outros sistemas	JUT_02	
		Melhor alocação dos custos aos serviços/planos/ações de governo	JUT_03	
		Informações de custos mais precisas	JUT_04	
		Auxílio no processo decisório	JUT_05	
		Melhor avaliação dos resultados	JUT_06	
08	<i>Feedback</i>	Desenvolvimento de atividades	FEE_01	Elaborado a partir de Festinger (1957) e Jermias (2001)
		Registros contábeis	FEE_02	
		Relatórios gerenciais	FEE_03	
		Previsão orçamentária	FEE_04	
		Desempenho no trabalho	FEE_05	
09	Inércia	Insatisfação com as informações de custos	INE_01	Elaborado a partir de Festinger (1957) e Jermias (2001)
		Insucesso na disponibilização de informações de custos	INE_02	
		Não melhora a geração de informações de custos	INE_03	
		Interesse em mudar a escolha do sistema de informação de custos	INE_04	
		Resistência ao uso do sistema de informação de custos	INE_05	
10	Aceitação do Sistema de Informação de Custos	Aceitação da mudança para o novo sistema de informação de custos	ACT_01	Libby e Waterhous e (1996)
		Redefinição de tarefas para a geração de dados	ACT_02	
		Alteração de rotinas de contabilização para a geração de dados	ACT_03	
		Tempo de estudos para se adequar ao novo sistema	ACT_04	
		Alteração de procedimentos já implantados e consolidados	ACT_05	

Para análise dos dados coletados, utilizou-se a *path analysis* (Análise de Caminhos). A aplicação desta técnica de análise multivariada apresenta-se como confirmatória, determinando a validade do modelo teórico diante dos dados reais obtidos, determinando relações de causa e efeito entre variáveis (MARÔCO, 2011).

### **A Influência de Fatores Cognitivos Sobre o Julgamento de Utilidade do Sistema de Informação de Custos**



Neste t3pico, avalia-se a influ3ncia de fatores cognitivos sobre o julgamento de utilidade do sistema de informa33o de custos, conforme modelo te3rico de an3lise desenvolvido por Jermias (2001). Tendo como base a an3lise de caminhos, ser3 evidenciada as rela33es encontradas no modelo te3rico de an3lise de Jermias (2001), demonstrando-se as rela33es te3ricas validadas ou refutadas no contexto do setor p3blico brasileiro, a partir dos dados coletados. Destaca-se que a validade interna do constructo foi avaliada pelo *Alfa de Crombach*, sendo que todas as vari3veis apresentaram valores maiores que o aceit3vel (0,7), conforme Hair Jr, Black, Badin, Anderson e Tatham (2009).

Ressalta-se que Jermias (2001) elaborou um experimento com 82 estudantes do primeiro ano do curso de ci3ncias cont3beis, tendo como resultado os seguintes achados: o julgamento de utilidade do sistema de custos foi influenciado pelo comprometimento com o sistema de custos previamente escolhido; os indiv3duos comprometidos com um determinado sistema de custos, mesmo recebendo um *feedback* negativo sobre sua escolha, recusaram-se a mudar de sistema; e a confirma33o de que indiv3duos entendem que seu julgamento deve ser em dire33o de suas a33es, mesmo que inconscientemente os julgamentos sejam contr3rios 3 a33o pretendida.

Na Tabela 3 s3o apresentados os coeficientes encontrados na an3lise de caminhos para a influ3ncia de fatores cognitivos no julgamento de utilidade.

**Tabela 3 – Resultados da an3lise de trajet3rias da primeira hip3tese desta pesquisa**

Vari3veis dependentes	Vari3vel Independente	$\beta$ -standard	<i>t</i> -statistic	<i>P</i> -value	R <sup>2</sup>	Erro Padr3o	F	Sig Anova
ESC	CRIC	0,153	1,392	0,168	0,023	6,309	1,937	0,168
DC	ESC	-0,561	-6,092	0,000	0,314	4,384	37,117	0,000
COM	DC	-0,118	-1,074	0,286	0,014	6,835	1,154	0,286
CON	COM	0,172	1,573	0,120	0,030	4,123	2,475	0,120
JUT	COM	0,756	10,397	0,000	0,572	4,385	108,096	0,000
FEE	ESC	0,731	9,643	0,000	0,534	3,375	92,988	0,000
INE	FEE	-0,569	-5,856	0,000	0,353	3,364	21,842	0,000
	COM	-0,059	-0,608	0,545				
INE	FEE	-0,592	-6,607	0,000	0,350	3,351	43,654	0,000
JUT	CRIC	0,065	1,083	0,282	0,741	3,546	30,595	0,000
	ESC	-0,038	-0,372	0,711				
	DC	0,026	0,318	0,752				
	COM	-0,009	-0,139	0,889				
	COM	0,471	5,481	0,000				
	FEE	0,524	5,581	0,000				
JUT	INE	-0,003	-0,027	0,979	0,735	3,469	111,025	0,000
	COM	0,461	6,462	0,000				
	FEE	0,501	7,027	0,000				

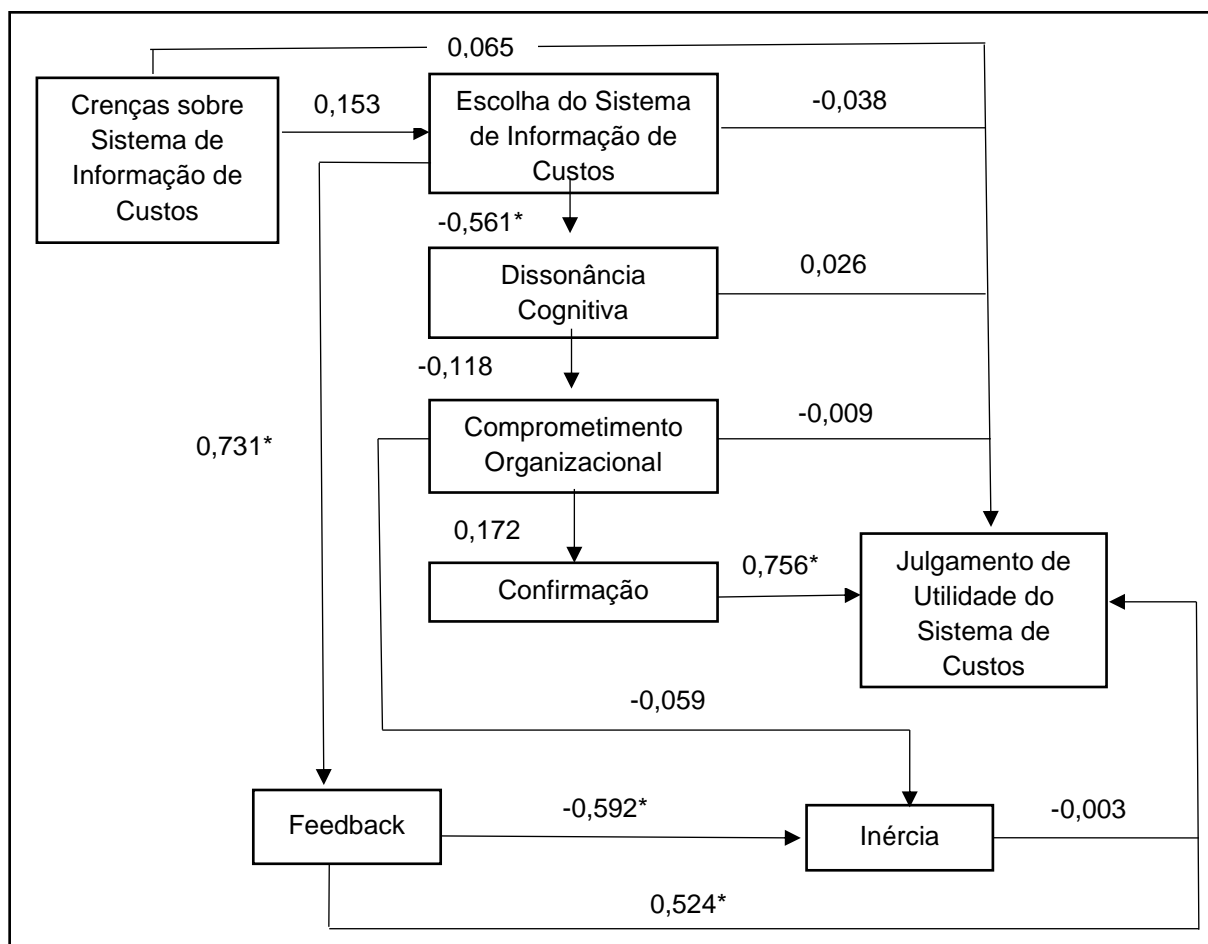
Fonte: elaborado pelos autores (2022).



Destaca-se nos resultados explicitados na Tabela 1, que a maior influência da variável independente na dependente advém da influência combinada das variáveis crenças, escolha, dissonância cognitiva, comprometimento, confirmação, feedback e inércia no julgamento de utilidade, demonstrando  $R^2$  de 0,741. Cabe ressaltar que das sete variáveis que influenciam o julgamento de utilidade, apenas duas variáveis (CON e FEE) têm significância estatística ( $p$ -value = 0,000).

A segunda maior influência na dependente é a Confirmação no Julgamento de Utilidade, influenciando 57,2%. A Figura 1 sintetiza a visualização das relações obtidas pela análise de caminhos das variáveis observadas neste modelo.

**Figura 1 – Análise de Caminhos do Julgamento de Utilidade do Sistema de Informação de Custos**



\* Significância ao nível de 1%.

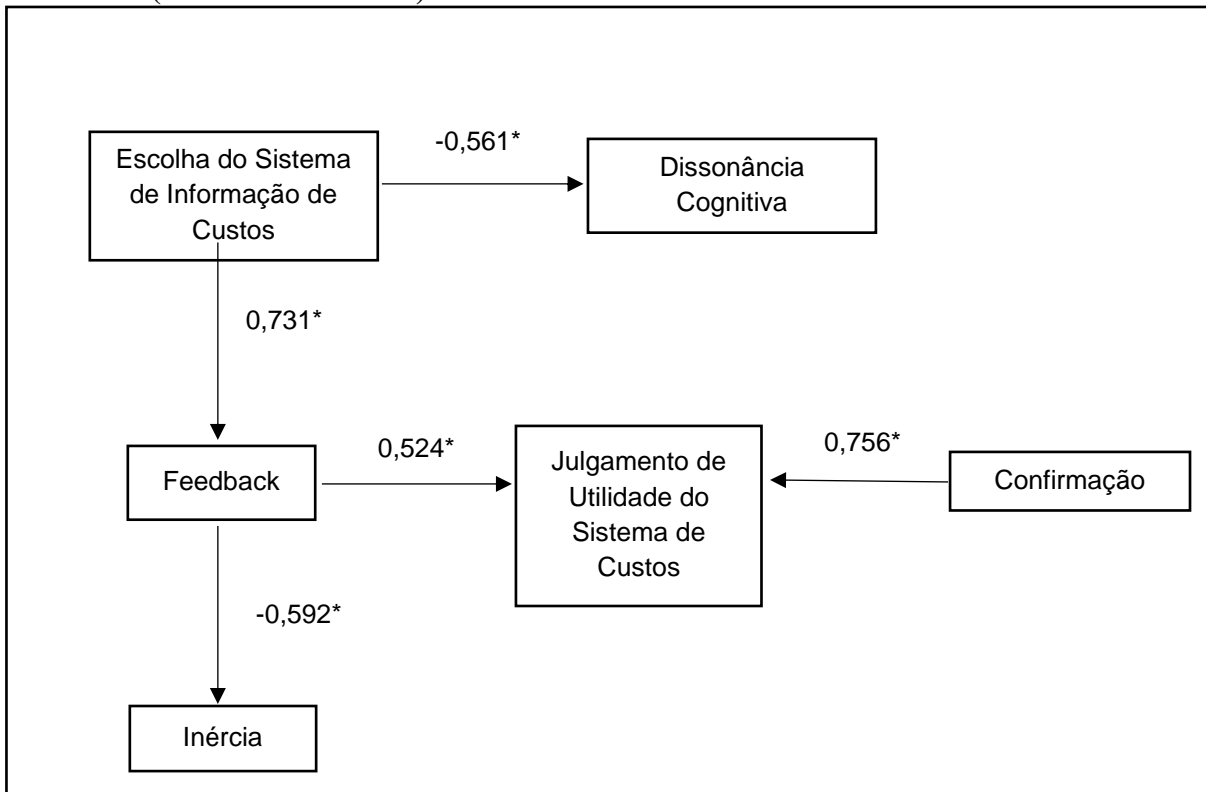
Observa-se nos resultados apresentados na Figura 1, os caminhos significativos e não significativos das relações determinadas para a análise da influência de fatores cognitivos no julgamento de utilidade do sistema de informação de custos implementado no estado do Rio Grande do Sul. Nota-se que a escolha do sistema de custos explica 56,1% da dissonância cognitiva, sendo influenciada negativamente ( $R^2 = 0,314$ ). Do mesmo modo, a escolha explica 73,1% da influência positiva associada ao *Feedback* ( $R^2 = 0,534$ ). Por sua vez, o *Feedback*



explica 52,4% do julgamento de utilidade, sendo influenciado positivamente ( $R^2 = 0,741$ ), e também elucidada em 59,2% da influência negativa associada a Inércia ( $R^2 = 0,350$ ).

Neste caso, o *Feedback* explica 59,2% da influência negativa na Inércia ( $R^2 = 0,350$ ). Por fim, a Confirmação elucidada 75,6% do Julgamento de Utilidade, sendo uma influência positiva ( $R^2 = 0,572$ ). A Figura 2 apresenta o modelo final purificado, com a exclusão das relações observadas que não alcançaram significância estatística.

**Figura 2 – Análise de Caminhos do Julgamento de Utilidade do Sistema de Informação de Custos (Modelo Purificado)**



\* Significância ao nível de 1%.

Diante do exposto, pode-se afirmar que o julgamento de utilidade dos servidores sobre o novo sistema de informação de custos é influenciado diretamente pelo *feedback* e pela confirmação do sistema de custos escolhido, o achado diverge em partes nos achados encontrados por Jermias (2001). Quanto as convergências ao modelo teórico de análise proposto por Jermias (2001), observa-se uma relação direta da confirmação no julgamento de utilidade; a influência direta entre a Escolha do Sistema de Custos na Dissonância Cognitiva e no *Feedback*; e a relação direta entre o *Feedback* e a Inércia.

Já quanto às divergências, observa-se uma relação direta do *Feedback* no Julgamento de Utilidade. Os achados encontrados no modelo de análise testado por Jermias (2001), o autor não encontrou relação direta ou indireta do *Feedback* com o Julgamento de Utilidade; também não identificou relação entre a Dissonância Cognitiva e o Comprometimento Organizacional; assim como entre o Comprometimento Organizacional e a Confirmação; e o Comprometimento Organizacional com a Inércia.



Diante das relações evidenciadas pela análise de caminhos, tem-se que indivíduos da amostra investigada nesta pesquisa, ao perceberem o novo SIC, comparativamente ao sistema anterior, é superior na disponibilização de informações adicionais para a gestão, na gestão dos gastos públicos e por permitir melhor avaliação dos gastos públicos (Escolha do Sistema de Informação de Custos), também percebem que o novo SIC é capaz de fornecer informações mais precisas, qualificando o processo decisório (Dissonância Cognitiva). Deste modo, observa-se uma relação de consonância entre a Escolha do Sistema de Custos com a Dissonância, o que contribui para que a maioria destes indivíduos reduzam a resistência à mudança (FESTINGER, 1957; Harmon-Jones, 2012).

Nota-se que indivíduos que escolhem o novo SIC percebem maior facilidade no desenvolvimento de suas atividades operacionais, na produção de relatórios gerenciais e na avaliação do seu desempenho (*Feedback*). Deste modo, percebem também maior utilidade no novo Sistema de Informação de Custos adotado pelo Estado, por permitir melhor alocação dos recursos públicos e melhor avaliação dos gastos realizados (Julgamento de Utilidade). Essas relações corroboram com os apontamentos destacados nos estudos de Machado e Holanda (2010), Rezende, Cunha e Cardoso (2010) e Verbeeten (2011), por determinarem que o novo SIC possibilitará a gestão eficiente dos recursos públicos, a gestão com foco em resultado, a comparabilidade de informações entre organizações e setores organizacionais, bem como a efetividade social na prestação dos serviços públicos.

A relação entre a Escolha do novo SIC, o *Feedback* e a Inércia demonstram que indivíduos, ao indicarem que o novo SIC disponibiliza novas informações e facilita o desenvolvimento de suas atividades, estariam satisfeitos com as informações disponibilizadas pelo novo SIC e que não trocariam este sistema pelo antigo. Portanto, observa-se que há consonância cognitiva entre as variáveis Escolha do Sistema de Informação de Custos, *Feedback* e Inércia mitiga o aparecimento de fatores de resistência a mudança.

Assim, considerando que a maioria dos indivíduos participantes da pesquisa estão em estado de consonância cognitiva, nesses casos, não deverá haver geração de fontes de inércia, o que impactará positivamente o processo de utilização e disseminação da cultura de custos no estado do Rio Grande do Sul. Contudo, há de se observar que alguns indivíduos apresentaram situação oposta o que deve ser observado pelos gestores responsáveis pelo processo de implantação do sistema de informação de custos, de modo que se possa desenvolver ações no intuito de alterar tal estado para uma condição de consonância, eliminando eventuais fontes de inércia.

No próximo tópico evidencia-se a análise de caminhos para a influência de fatores cognitivos sobre a aceitação do sistema de informação de custos.

### **A Influência de Fatores Cognitivos Sobre a Aceitação do Sistema de Informação de Custos**

Evidencia-se neste tópico a análise de caminhos para a influência de fatores cognitivos sobre a aceitação do sistema de informação de custos. A variável aceitação do sistema de informação foi adicionada às relações testadas no modelo proposto por Jermias (2001), devido à verificação na literatura pertinente à administração e contabilidade pública, da necessidade do indivíduo aceitar as mudanças de hábitos e costumes enraizados nas atividades operacionais





para que se possa promover uma mudança bem-sucedida (Rezende et al., 2010; Machado & Holanda, 2010; Van de Walle & Hammersmid, 2011).

Na Tabela 4 são apresentados os coeficientes obtidos para a análise das relações investigadas nesta etapa da pesquisa.

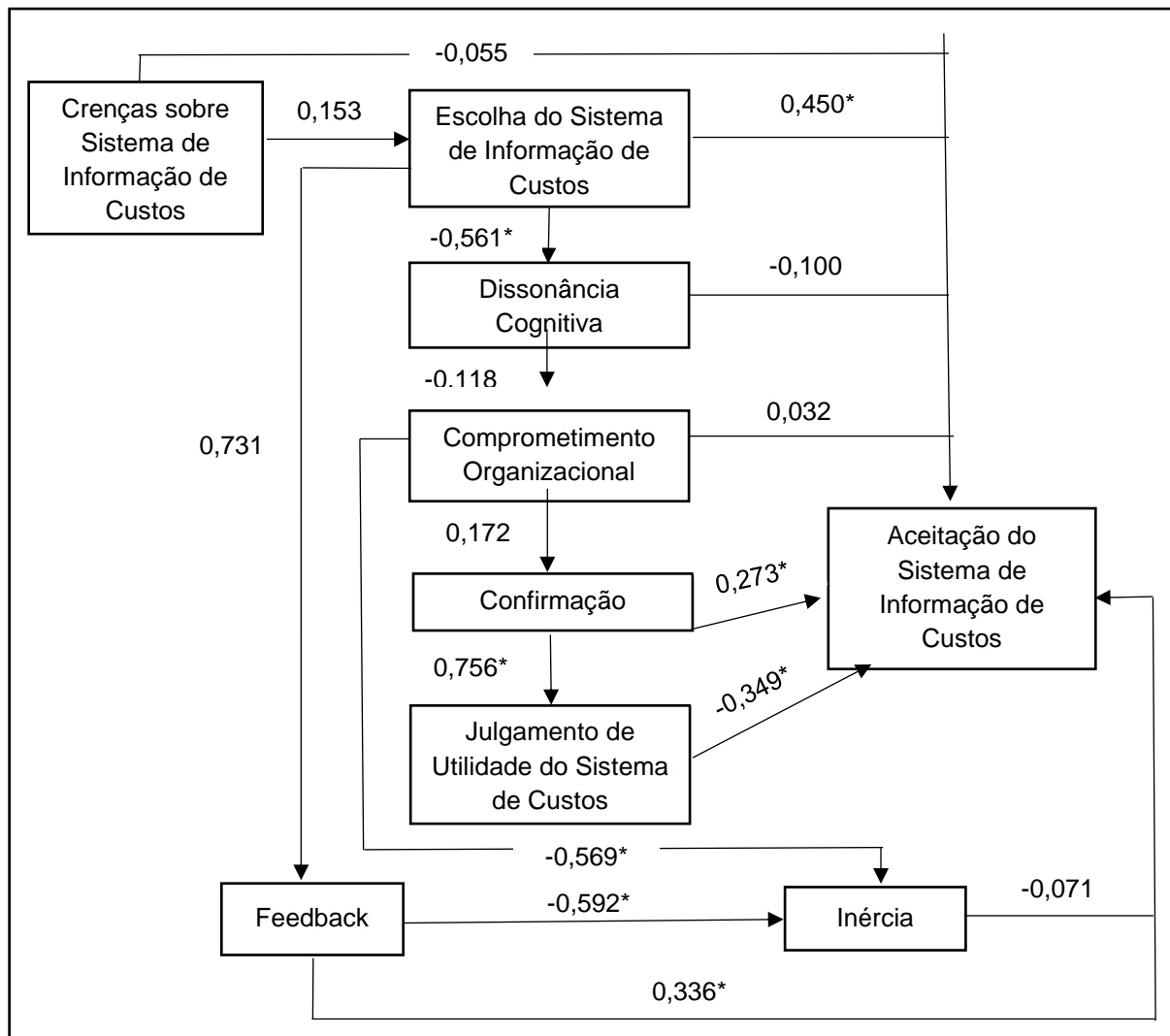
**Tabela 4 – Resultados da análise de trajetórias da segunda hipótese da pesquisa**

Variáveis dependentes	Variável Independente	$\beta$ -standard	<i>t</i> -statistic	<i>P</i> -value	R <sup>2</sup>	Erro Padrão	F	Sig Anova
ACT	CRIC	-0,055	-0,777	0,439	0,646	3,224	16,877	0,000
	ESC	0,450	3,701	0,000				
	DC	-0,100	-1,026	0,308				
	COM	0,032	0,421	0,675				
	CON	0,273	2,280	0,026				
	JUT	-0,349	-2,567	0,012				
	FEE	0,336	2,555	0,013				
	INE	-0,071	-0,612	0,542				
ACT	ESC	0,534	4,875	0,000	0,631	3,208	33,279	0,000
	CON	0,319	2,836	0,006				
	JUT	-0,368	-2,749	0,007				
	FEE	0,343	2,735	0,008				

Observa-se na Tabela 2 que as variáveis independentes (CRIC, ESC, DC, COM, CON, JUT, FEE e INE) utilizadas por Jermias (2001), influenciam em 64,6% (R<sup>2</sup>) a variável dependente aceitação (ACT). Das oito variáveis propostas, nota-se que apenas quatro apresentam relação com uma influência estatisticamente significativa (ESC, CON, JUT e FEE). Os resultados da análise de caminhos de todas as relações do modelo teórico de Jermias (2001), adicionado a variável aceitação, são apresentados na Figura 3.



**Figura 3 – Análise de caminhos da Aceitação do Sistema de Informação de Custos**

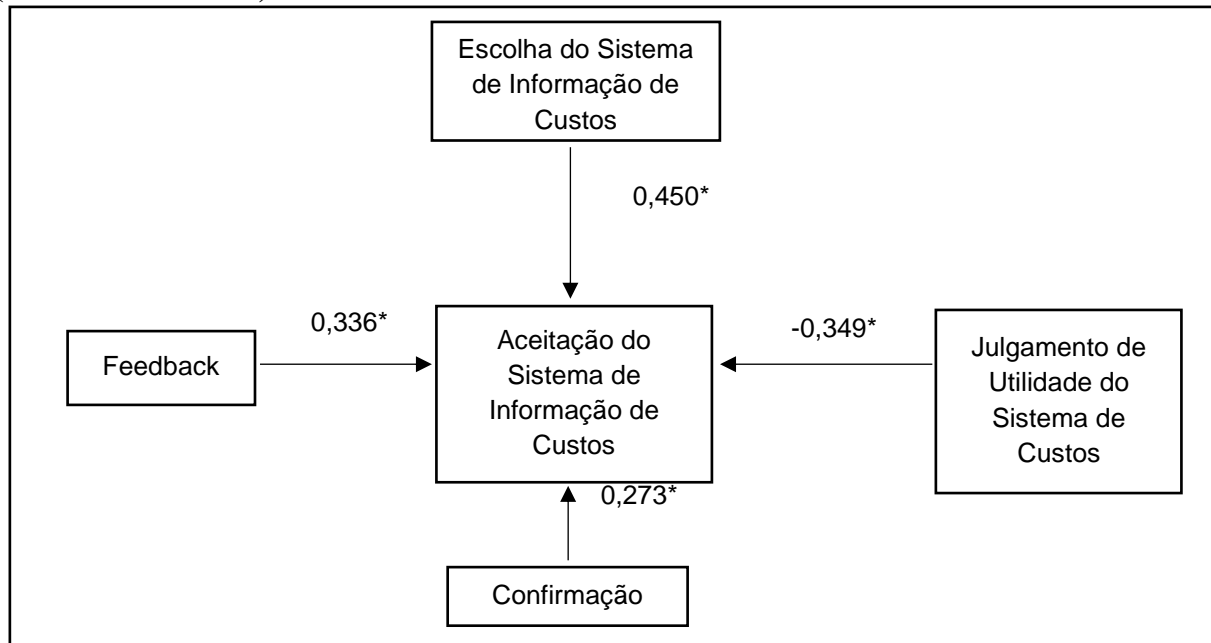


\* Significância ao nível de 1%.

Percebe-se na Figura 3 que as únicas variáveis com influência significativas na Aceitação são a Escolha do Sistema de Informação de Custos, a Confirmação, o Julgamento de Utilidade e o *Feedback*. Diante desse achado, em um modelo purificado, verificou-se a influência exclusiva dessas quatro variáveis independentes, na variável dependente ACT, resultado que sugere um coeficiente de explicação para o modelo de 63,1% ( $R^2$ ) de influência, com significância estatística de 1%. Tais relações são apresentadas na Figura 4.



**Figura 4 – Análise de caminhos da Aceitação do Sistema de Informação de Custos (Modelo Purificado)**



\* Significância ao nível de 1%.

A relação disposta na Figura 10 demonstra que a Aceitação do Sistema de Informação de Custos é explicada em 45,0% pela Escolha do Sistema de Informação de Custos, em 33,6% pelo *Feedback*, em 34,9% pelo Julgamento de Utilidade e em 27,3% pela Confirmação. Observa-se, também, uma relação direta e positiva entre as variáveis Escolha, Feedback e Confirmação na Aceitação e uma relação direta e negativa entre o Julgamento de Utilidade e Aceitação do SIC.

As relações evidenciadas pela análise de caminhos demonstram, na amostra pesquisada, indícios de indivíduos que escolhem o novo SIC em detrimento do sistema anterior, sobretudo, por perceberem informações mais úteis e precisas para a gestão dos recursos públicos e qualificação do processo decisório e que julgam o novo SIC como facilitador no desempenho de suas atividades de trabalho, razão pela qual aceitam as alterações de rotinas e a redefinição de tarefas propostas para viabilizar a implantação do novo SIC.

Observando estas relações, nota-se divergências das verificações do resgate literário, pois na amostra pesquisada, não há necessidade de alteração dos hábitos e costumes dos servidores para implantação do SIC (Machado & Holanda, 2010; Rezende et al., 2010; Van de Walle & Hammersmid, 2011). Uma vez que o processo de implantação desse sistema já ocorre há um determinado tempo na instituição, é possível que já tenha ocorrido tal mudança, razão pela qual, nesse momento, os indivíduos participantes do estudo possam ter respondido que não há mais necessidade de alterações de hábitos e costumes para a continuidade de implantação do novo sistema.

Ao se verificar a relação negativa entre o Julgamento de Utilidade e a Aceitação do sistema, nota-se que há necessidade da alteração de hábitos e costumes para a utilização das informações disponibilizadas pelo novo SIC. Esses resultados são convergentes ao relatado pelos entrevistados na etapa exploratória da pesquisa. Desse modo, corroboram com as



evidências encontradas na literatura revisitada (Parker & Gould, 1999; Rezende et al., 2010). Assim, percebe-se a necessidade de mudança de hábitos e costumes dos envolvidos na geração das informações, bem como na utilização das informações geradas para a tomada de decisão (Parker & Gould, 1999; Rezende et al., 2010).

Além da divergência na literatura destacada, observa-se na relação negativa entre o Julgamento de Utilidade e Aceitação do novo SIC, pois os indivíduos determinam como útil as informações geradas pelo novo SIC, mas ainda não são capazes de aceitar a mudança de tarefas, rotinas e procedimentos para a implantação e utilização do novo SIC. O contrário também é verdadeiro, uma vez que alguns indivíduos aceitam mudanças de hábitos e rotinas, mas não julgam útil as informações de custos.

Nestes casos, para que seja reduzida a dissonância, é necessário que o indivíduo altere suas cognições ou altere a percepção da ação (Bell, 2010). Assim, é necessário que os indivíduos tenham consonância entre o julgamento de utilidade do sistema de informação de custos e a aceitação de procedimento e rotinas para a total implantação e utilização. Deste modo, reduzindo a dissonância cognitiva, tende-se a reduzir a resistência à mudança, pois alterações nas organizações estão atreladas as dimensões cognitivas dos indivíduos (Piderit, 2000).

Ressalta-se, também, que o sistema de informação de custos no estado do Rio Grande do Sul está em fase de implantação fornecendo indícios que os indivíduos podem não entender como útil, as informações de custos geradas pelo SIC, pois detêm dúvidas em relação a sua efetiva utilidade devido a fase de implantação, assim, destaca-se a necessidade do desenvolvimento de novos estudos relacionados a esta temática.

### **Considerações Finais**

O artigo analisou a influência de fatores cognitivos frente ao julgamento de utilidade e a aceitação do sistema de informação de custos aplicado ao setor público. Percebeu-se no caso analisado que os fatores cognitivos influenciam o julgamento de utilidade e a aceitação do novo SIC. O resultado depreende um estado de consonância cognitiva da maioria dos indivíduos com o SIC.

Adiciona-se à literatura aplicada a perspectivas cognitivas na implantação de sistemas de controles gerenciais no setor público, principalmente no SIC, a variável aceitação dos servidores frente a novos sistemas de controles gerenciais. Cabe destacar que, nos dados analisados, o julgamento de utilidade tem relação inversa a aceitação do SIC.

Essa relação inversa pode ser aprofundada em estudos futuros, no intuito de analisar, por exemplo, qual a motivação dos servidores entenderem que o SIC, analisado na perspectiva da nova administração gerencial, possibilita a melhor apuração dos custos, melhor avaliação dos resultados, disponibiliza informações de custos mais precisas auxiliando na tomada de decisão para alocação de recursos, mas não estão dispostos alterar tarefas, rotinas, procedimentos e dispenderem tempo de estudo para esse sistema de controle gerencial.

Outra perspectiva de estudos futuros é a verificar os fatores cognitivos em estados, ou municípios, com menor processo de implantação do SIC. No caso analisado, a consonância cognitiva pode ter se dado pelo processo avançado, em relação a outros estados, da implantação



do SIC. Assim, uma relação que pode ser verificada em estudos futuros é se o nível de implantação do SIC influencia na consonância cognitiva para o julgamento de utilidade e aceitação, visto que, espera-se que processos de mudança gerem movimentos direcionados a dissonância cognitiva e, conseqüentemente, resistência à mudança.

Além do avanço na literatura essa pesquisa pode contribuir com gestores e servidores públicos para compreensão que a consonância entre os fatores cognitivos pode mitigar processos de resistência à mudança e atuar na organização como auxiliador na implantação de novos sistemas de controle gerencial.

Por fim, apresenta-se como limitação de pesquisa a não observância da influência da determinação legal da apuração de custos e do SIC no Julgamento de Utilidade e na Aceitação, a adaptação e tradução do instrumento de pesquisa utilizado e os dados coletados por meio telefônico, pois a compreensão ou vieses de respostas podem afetar os resultados obtidos.

### Referências

- Alonso, M. (2022). Custos no serviço público. *Revista do Serviço Público*, 73, 127-152.
- Bell III, T. J. (2010). The social psychology of IT security auditing from the auditee's vantage point: Avoiding cognitive dissonance. *ISACA Journal*, 3(1), 1-4.
- Birnberg, J. G., Luft, J., & Shields, M. D. (2006). Psychology theory in management accounting research. *Handbooks of Management Accounting Research*, 1, 113-135.
- Bjornenak, T. (1997). Diffusion and accounting: the case of ABC in Norway. *Management accounting research*, 8(1), 3-17.
- Bjornenak, T. (2000). Understanding cost differences in the public sector—a cost drivers approach. *Management accounting research*, 11(2), 193-211.
- Brandão, I. F. (2022). Modelo conceitual de sistema de informação de custos aplicado ao setor público brasileiro. *Pensar Contábil*, 24(84), 41-50.
- Broadbent, J., & Guthrie, J. (2008). Public sector to public services: 20 years of “contextual” accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(2), 129-169.
- Capobianco, R. P., Nascimento, A. D. L., Silva, E. A., & Faroni, W. (2013). Reformas administrativas no Brasil: uma abordagem teórica e crítica. *REGGE-Revista de Gestão*, 20(1), 61-78.
- Cardoso, R. L., Aquino, A. C. B. D., & Bitti, E. J. D. S. (2011). Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro. *Revista de Administração Pública*, 45, 1565-1586.
- Chabrak, N., & Craig, R. (2013). Student imaginings, cognitive dissonance and critical thinking. *Critical perspectives on accounting*, 24(2), 91-104.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within is organizational context: finding from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organization and Society*, 28, 127-168.





- Conselho Federal de Contabilidade. (2011). Resolução CFC nº 1.366/11. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. *CFC*.
- Festinger, L. (1957). *A teoria da dissonância cognitiva*. Stanford University Press.
- Festinger, L., & Carlsmith, J. M. (1959). Cognitive consequences of forced compliance. *The journal of abnormal and social psychology*, 58(2), 203.
- Festinger, L. (1975). *Teoria da Dissonância Cognitiva*. Zahar.
- Fontes, J. I. O., Oliveira, T., & Gurgel, A. M. (2020). Avaliação do sistema de informação de custos em uma instituição federal de ensino: propostas de melhorias e aplicabilidade. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 10(2), 39-59.
- Hair Jr, J. F., Black, W. C., Babin, B., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2009). *Análise multivariada de dados*. Bookman
- Harmon-Jones, E. (2012). Cognitive dissonance theory. In V.S. Ramachandran (Ed.), *The Encyclopedia of Human Behavior* (Vol. 1, pp. 543-549). Academic Press.
- 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.
- Holanda, V. B. (2011). Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC): uma nova abordagem para a gestão pública. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 5(2), 121-127.
- 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.
- 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.
- Konow, J. (2000). Fair shares: Accountability and cognitive dissonance in allocation decisions. *American economic review*, 90(4), 1072-1091.
- Kuipers, B. S., Higgs, M., Kickert, W., Tummers, L., Grandia, J., & Van der Voet, J. (2014). The management of change in public organizations: A literature review. *Public administration*, 92(1), 1-20.
- 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.
- Latham, G. P., & Locke, E. A. (1991). Self-regulation through goal setting. *Organizational behavior and human decision processes*, 50(2), 212-247.
- Libby, T., & Waterhouse, J. H. (1996). Predicting change in management accounting systems. *Journal of management accounting research*, 8, 137.



- Luque, C. A., Cruz, H. N., Amaral, C. M., Bender, S., & dos Santos, P. M. (2008). O processo orçamentário e a apuração de custos de produtos e serviços no setor público do Brasil. *Revista do Serviço Público*, 59(3), 309-331.
- Luthans F. and Kreitner R. (1991). *Organizational Behavior Modification and Performance*. Unwin-Hyman.
- Machado, N., & Holanda, V. B. D. (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, 791-820.
- Marôco, J. (2011). *Análise estatística com o SPSS Statistics* (5a ed). ReportNumber.
- Meyer, J. P. & Allen, N. J. (1997). *Commitment in the workplace: theory, research and application*. Sage Publications.
- Mowday, R. T., Steers, R. M., & Porter, L. W. (1979). The measurement of organizational commitment. *Journal of vocational behavior*, 14(2), 224-247.
- 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.
- 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.
- Pessoa, M. S. C. M., & Callado, A. A. C. (2023). Custos ocultos comportamentais no setor público: uma abordagem a partir do capital intelectual. *Revista Contabilidade e Controladoria*, 15(1), 77-96.
- Piderit, S. K. (2000). Rethinking resistance and recognizing ambivalence: A multidimensional view of attitudes toward an organizational change. *Academy of management review*, 25(4), 783-794.
- Pigatto, J. A. M., Holanda, V. B. D., Moreira, C. R., & Carvalho, F. A. (2010). A importância da contabilidade de competência para a informação de custos governamental. *Revista de Administração Pública*, 44, 821-837.
- Pike, R. H., Tayles, M. E., & Mansor, N. N. A. (2011). Activity-based costing user satisfaction and type of system: A research note. *The British Accounting Review*, 43(1), 65-72.
- Rezende, F. D. C. (2002). Razões da crise de implementação do Estado gerencial: desempenho versus ajuste fiscal. *Revista de Sociologia e Política*, 111-121.
- Rezende, F., Cunha, A., & Bevilacqua, R. (2010). Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. *Revista de Administração Pública*, 44, 959-992.
- Rezende, F., Cunha, A., & Cardoso, R. L. (2010). Custos no setor público. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 789-791.



- Schick, A. (1998). A contemporary approach to public expenditure management. *World Bank Institute*, 68(1), 2-11.
- Shields, M. D., & Young, S. M. (1994). Managing innovation costs: a study of cost conscious behavior by R&D professionals. *Journal of Management Accounting Research*, 6(1), 175-196.
- Silva, A. F., Steindorfer, I. B., Bringel, J. H. F. A, Nobre, J. G., & Vasconcelos, A. C. (2022). Desafios e limitações na implantação do sistema de custos na Prefeitura Municipal de Fortaleza. *Contextus – Revista Contemporânea de Economia e Gestão*, 20(esp.), e81675.B
- Soares, C. S., Rosa, F. S., & Zonatto, V. C. S. (2020). Reflexos do uso do sistema de custos na qualidade da gestão pública com base na percepção de gestores municipais de Santa Maria/RS. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 19, 1-15.
- Stone, J., & Cooper, J. (2001). A self-standards model of cognitive dissonance. *Journal of experimental social psychology*, 37(3), 228-243.
- Van de Walle, S., & Hammerschmid, G. (2011). The impact of the New Public Management: Challenges for coordination and cohesion in European public sectors. *Halduskultuur*, 12(2).
- Verbeeten, F. H. (2011). Public sector cost management practices in The Netherlands. *International Journal of Public Sector Management*, 24(6), 492-506.
- Zonatto, V. C. S. (2014). *Influência de fatores sociais cognitivos de capacidade, vontade e oportunidade sobre o desempenho gerencial nas atividades orçamentárias das maiores empresas exportadoras do Brasil* [Tese de doutorado, Universidade Regional de Blumenau]. Biblioteca on-line da Universidade de Blumenau.  
[http://www.bc.furb.br/docs/TE/2014/358328\\_1\\_1.pdf](http://www.bc.furb.br/docs/TE/2014/358328_1_1.pdf)