

Governança Pública e Sistema de Contabilidade de Custos nas Universidades Públicas Federais

RESUMO

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público tem passado por mudanças para aprimorar suas informações, como a adoção da contabilidade por competência. O Sistema de Contabilidade de Custos ganha espaço dentro do setor público com essas mudanças enquanto importante ferramenta para a governança e gestão do setor. O modelo de Lüder (2002) aponta que arranjos institucionais, como estrutura administrativa, servidores públicos e cultura, influenciam a adoção de novos sistemas contábeis, consequentemente, influenciando a qualidade das informações geradas. Este trabalho tem por objetivo avaliar a influência das características da governança na qualidade das informações do sistema de contabilidade de custo das universidades pública federais brasileiras. Foram utilizadas análises estatísticas descritivas, de correlação e regressão múltipla. Nesta última, a variável dependente foi a qualidade das informações do Sistema de Contabilidade de Custos, mensurado pelo indicador do ranking de desempenho estabelecido pela Secretaria do Tesouro Nacional - STN, e a variável independente as características da Governança Organizacional Pública, mensuradas por meio do indicador Índice Integrado de Governança e Gestão Públicas (mg) do Tribunal de Contas da União - TCU. As variáveis de controle foram Idade, Tamanho, Região Geográfica e Gênero do Reitor. Os resultados indicam que a variável dependente é impactada positivamente pela variável independente e negativamente pelas variáveis Tamanho e Região. Espera-se que o trabalho contribua para literatura acadêmica nacional e internacional sobre governança e qualidade de informações de custos no setor público e proporcione discussões sobre governança e gestão nas universidades públicas.

Palavras-chave: Governança Pública. Contabilidade de Custo. Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Universidades.

Área Temática: Custos aplicados ao setor público.

1 INTRODUÇÃO

Ao longo dos anos, o setor público tem passado por diversas mudanças para aprimorar as informações geradas, com impactos na transparência, relevância e confiabilidade das informações que produz, como a convergência aos padrões internacionais de contabilidade (Azhar et al., 2022; van Helden et al., 2021; Birdsall, 2018; Monteiro, 2018; Monteiro & Pinho, 2017; Cappellesso et al., 2016).

As entidades públicas apresentam feições e sistemas bastante complexos e isso as tornam ricos objetos de pesquisas (Guthrie et al., 2017). Com as mudanças, o setor público pôde usar ferramentas gerenciais do setor privado para aprimorar alguns dos princípios fundamentais da administração pública. Tendo iniciado no âmbito das empresas privadas, o debate sobre a Governança Corporativa tem sido levado à esfera pública e suas entidades ao longo dos últimos anos (Tawiah, 2023; Marques et al., 2020; Pasquali et al., 2020; Sales et al., 2020; Lobato et al., 2019; Mello & Silva, 2018; Monteiro & Hammes, 2014).

A adoção dos novos padrões contábeis contribui de forma positiva para a prática de uma boa governança no setor público, afetando princípios ligados à

contabilidade pública, como a transparência, a prestação de contas e o controle das entidades (Cappellesso et al., 2016), além dos relatórios financeiros no setor público (Paterson et al., 2019).

Com o intuito de auxiliar as entidades públicas no processo de implementar boas práticas de governança, o Tribunal de Contas da União (TCU) apresentou, em 2013, o seu primeiro “Referencial Básico de Governança” (passando por atualizações, sendo a última em 2021) e isso tem auxiliado nos diagnósticos realizados pelo TCU sobre as organizações sob sua jurisdição por meio de indicadores de governança como o iGG (Índice Integrado de Governança e Gestão Públicas) (Brasil, 2021). Para o TCU, a Governança Pública compreende: “os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade.” (Brasil, 2021, p. 12).

Apesar de suas semelhanças, governança e gestão não são iguais. A primeira é uma função direcionadora, já a segunda é uma função realizadora (Brasil, 2021). Mesmo entendendo essa separação, o TCU destaca que, por características de algumas organizações, a Governança e a Gestão podem apresentar funções que se aproximam tanto que acabam se sobrepondo (Brasil, 2021). Essa proximidade faz crer na inferência que uma tem sobre a outra.

Faz parte do processo de Governança, o controle e monitoramento da gestão, garantindo que informações de qualidade cheguem à alta administração para que sejam utilizadas. Com a convergência às normas internacionais de contabilidade e a adoção da contabilidade por competência, a utilização das informações de custos tem ganhado espaço no setor público e trazendo uma melhoria na qualidade das informações produzidas (Adedeji, 2024). Essas mudanças possibilitam a utilização de um sistema de informação de custos por competência.

A Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, NBC TSP 34, define Sistema de Informação de Custos (SIC) como “o conjunto de elementos estruturados que registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e demais objetos de custos” (Brasil, 2021, p. 4). As informações de custos têm um papel tão relevante à gestão pública que deveriam servir como uma das bases para a formulação das peças orçamentárias (Machado & Holanda, 2010), além de auxiliar nos planos estratégicos, controles e tomadas de decisões das partes interessadas (Carvalho et al., 2012).

Há na literatura trabalhos que apontavam que o processo de implantação do sistema de custos no setor público ainda estava em estágios preliminares (Monteiro & Pinho, 2017; Padrones et al., 2017; Lovato et al., 2016; Rosa et al., 2015), mas apesar de ter se tornado cada vez mais relevante para as organizações públicas, a literatura sobre a contabilidade de custos precisa ser aumentada (Brusca et al., 2019; Monteiro, 2018).

As Universidades Públicas possuem um valor social que não é possível de ser medido com informações financeiras, o que gera necessidade da utilização de ferramentas novas de gestão para acompanhar esse novo caminho (Dalmau et al., 2023; Lara, 2023; Nogueira et al., 2012). Devido a essa relevância e a necessidade das universidades públicas se tornarem mais eficientes que a adoção de ferramentas, como a contabilidade de custos, é fundamental (Saladrigues & Tena, 2017), trazendo assim a necessidade de pesquisas sobre contabilidade gerencial e controle nas Instituições de Ensino Superior que levem (Vale et al., 2022).

Buscando fomentar o uso das informações de custos no setor público pelos seus gestores, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) vem publicando semestral e anualmente o Relatório Foco em Custos (RFC), que contempla o Ranking de Desempenho das organizações públicas federais, que faz uso de indicadores para mensurar a implementação da contabilidade de custos por competência, a utilização de ferramentas de detalhamento dessas informações e a economia no consumo de insumos, sendo eles, segundo a STN, indicadores da qualidade das informações de custos. As Universidades Públicas Federais possuem um capítulo próprio no RFC, sendo ranqueadas pelos mesmos indicadores.

É importante analisar as características que aproximam ou mesmo separam as Universidades Públicas Federais, quando se observa o seu desempenho no Ranking, dando subsídio para possíveis mudanças nas estruturas das universidades em questão. A melhoria na Governança traz benefícios para a gestão das entidades, possibilitando uma maior confiabilidade e transparência nos processos, na produção e na utilização das informações geradas (Lobato et al., 2019).

Considerando esse panorama, esta pesquisa busca responder a seguinte questão de pesquisa: As características da governança influenciam a qualidade das informações do Sistema de Contabilidade de Custo das universidades públicas federais brasileiras?

A adoção da contabilidade por competência traz consigo uma melhoria na qualidade das informações dos relatórios contábeis (Adedeji, 2024; Mustapha, 2024). O modelo de Lüder (2002) apresenta fatores que afetam um sistema contábil inovador (como o sistema de custos por competência), tendo por consequência alterações na qualidade das informações geradas por ele. A Governança se enquadra nas variáveis sobre arranjos institucionais do modelo de Lüder que influenciam a adoção da contabilidade pelo regime de competência e, por consequência, da contabilidade de custos.

Este trabalho pretende contribuir com a literatura sobre a contabilidade aplicada ao setor público, mais especificamente sobre a contabilidade de custos, sistema de informações de custos por competências e sua relação com as características de governança das Universidade Federais. O presente trabalho toma relevância ao relacionar a Governança Pública e a qualidade das informações do SIC, com contribuições para a literatura acadêmica nacional e internacional e o conhecimento sobre as variáveis que influenciam a implementação podem influenciar nas decisões e ações dos gestores públicos quanto à alocação de recursos e incentivos ao desenvolvimento da governança e uso das informações de custos pelos gestores das universidades.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Teoria da Contingência de Lüder

Considerando a importância da contabilidade de custos no setor público e a utilidade das informações fornecidas por ela, se almeja, sob a ótica da teoria da contingência, entender e identificar prováveis influências da Governança na qualidade dos sistemas de informações de custos nas Universidades Públicas Federais Brasileiras.

Para Lüder (2002), um dos principais objetivos do modelo de contingência no processo de reforma da contabilidade governamental: tentar apontar as características do ambiente político-administrativo de um país e tentar encontrar as

suas influências. O primeiro modelo apresentado pelo autor, em 1992, sofreu modificações ao longo dos anos para melhor explicar as inovações contábeis no setor público. Após esse processo de revisão, Lüder (2002) percebeu que o seu modelo básico se modificou e se ampliou, culminando em um novo modelo que recebeu o nome de Financial Management Reform Process Model (FMR Model).

Para o autor, esse modelo revisado traz conjuntos de mudanças importantes ligadas ao comportamento e destacando o papel dos atores no processo, como a presença de *Reform drivers* (motivadores de reformas, instituições ou profissionais que promovem a reforma), *political reform promoters* (promotores políticos da reforma, geralmente são membros do) e os *stakeholders* (partes interessadas, instituições ou pessoas que são afetadas pela reforma, mas não a promovem ou impulsionam). Outro grupo de variáveis instrumentais engloba *reform concept* (o conceito da reforma) e *implementation strategy* (a estratégia de implementação).

O grupo de variáveis contextuais é dividido em *Stimuli* (Estímulos), tem influência sobre os promotores políticos da reforma, e *Institutional Arrangements* (Arranjos Institucionais), que englobam as variáveis estruturais, as variáveis sociais e as político-administrativas do modelo de contingência. São elas: 1) *Legal System*, que englobam características do sistema legal/jurídico (*civil law* e *common law*) do ente observado; 2) *State Structure*, refere-se a estrutura do Estado (ex: federação, uma ou duas câmaras parlamentares, divisão dos Poderes...); 3) *Administrative Structure*, engloba a forma como a Administração se organiza e como se dá a distribuição de poderes dentro da organização; 4) *Civil Service*, de forma geral, considera a qualificação dos servidores públicos, principalmente os da contabilidade; 5) *Culture*, refere-se tanto a cultura social, administrativa, quanto à política em questões que podem afetar uma reforma na contabilidade governamental (ex: aversão ou aceitação ao risco).

O modelo apresentado por Lüder (2002) é amplo, englobando vários fatores externos e internos às organizações que podem influenciar no processo de reforma. Para esse trabalho, foi feito um recorte no modelo, assim considerando somente o grupo de variáveis *Institutional Arrangements*, buscando assim entender as características estruturais das entidades que influenciam a utilização de sistemas contábeis inovadores e, conseqüentemente, a qualidade das informações geradas por eles. Para Mustapha (2024), existem características institucionais das organizações que afetam a boa implantação de inovações contábeis, influenciando assim a qualidade das informações elaboradas por organizações públicas.

Ao considerar as variáveis do arranjo institucional para o contexto das Universidades Federais Brasileiras, podemos inferir que não há variações quanto ao Sistema Legal e Estrutura do Estado. As variáveis Estrutura Administrativa, Funcionários Públicos e Cultura são elementos da Governança Pública Organizacional que se espera que influenciem qualidade das informações do Sistema de Contabilidade de Custos.

2.2. Governança Pública Organizacional no Brasil

Com as mudanças que ocorreram na Administração Pública Brasileira nos anos 1990 e a cobrança por uma maior e melhor prestação de contas, e de eficiência dos gastos públicos, o termo governança ganhou abrangência dentro do setor público no Brasil e vem ganhando cada vez mais destaque no meio acadêmico (Matias-Pereira, 2010).

Para o TCU, a Governança Pública Organizacional:

“É a aplicação de práticas de liderança, de estratégia e de controle, que permitem aos mandatários de uma organização pública e às partes nela interessadas avaliar sua situação e demandas, direcionar a sua atuação e monitorar o seu funcionamento, de modo a aumentar as chances de entrega de bons resultados aos cidadãos, em termos de serviços e de políticas públicas.” (Brasil 2021; p.15)

A pretensão de auxiliar a gestão pública fica clara quando a governança pretende dar subsídios para avaliar, direcionar e monitorar a gestão como forma de ajudar a alcançar os resultados almejados. Para se ter uma boa governança no setor público, é necessário se ter boas ações de gestão (Matias-Pereira, 2010).

Messias & Lucio (2023) discutem sobre a utilização de modelos de gestão e de governança pública na educação básica brasileira, mostrando a importância da qualidade das informações no processo de tomada de decisão e o quanto essa qualidade pode aumentar a efetividade da gestão e da governança pública na educação básica no Brasil. Lobato et al. (2019), ao verificar a relação do processo de governança com o uso de indicadores de performance e qualidade, concluíram que o processo de governança influencia como a gestão conduz o seu trabalho, assim com uma governança mais madura, a gestão consegue utilizar e entender melhor as informações disponíveis para as suas decisões estratégicas.

As Universidades Públicas são entidades com um cunho social e, por causa dessa visão, tendem a acompanhar as mudanças políticas, sociais e econômicas do país (Chauí, 2003). Buscando acompanhar essas mudanças e entender a relação entre gestão e governança, Nogueira et al. (2012) apontam que as Universidades Públicas Brasileiras precisavam de mecanismos de gestão que as auxiliassem a administrar de forma mais eficiente os recursos públicos e a atender os anseios da população, além de destacar a relação que a alta gestão possui em aspectos importantes da governança, como a transparência e a prestação de contas da instituição.

Os estudos sobre gestão universitária e governança nas Universidades Públicas não tem sido foco dos pesquisadores (Gesser et al., 2021), apesar do seu crescimento nos últimos anos. Fica nítida a relevância da Governança no setor público para melhorar os processos de gestão, a qualidade e a confiabilidade das informações utilizadas para a tomada de decisões. As Universidades Públicas Federais podem melhorar a sua gestão aumentando as suas boas práticas de governança, mas o impacto disso ainda precisa ser mais bem estudado. Essa lacuna mostra a necessidade de mais pesquisas sobre essa área.

2.3. Contabilidade de Custos no Setor Público

As informações da contabilidade de custos é uma das inovações no setor público e tem se mostrado muito relevante, principalmente para servidores de contabilidade, controladoria e gestores públicos (Araújo et al., 2015). As informações do SIC contribuem para a melhoria do gerenciamento das entidades, no aumento da transparência e na melhora tomada de decisões (Monteiro & Pinho, 2017; Araújo et al., 2015; Rosa et al., 2015).

Vide o crescente número de produções internacionais sobre o tema, os efeitos positivos das informações de custos na gestão e o aumento da adoção do SIC no setor público brasileiro, Bitti et al. (2011) verificaram que o tema sobre SIC e setor público possuía uma baixa quantidade de produções nos periódicos nacionais, o que demonstrava um campo a ser explorado.

A preocupação com a utilização das informações de custos no setor público como uma forma de melhorar a gestão também é objeto de estudos em outros países. Verbeeten (2011), na Holanda, conseguiu observar a relevância das informações de custos, principalmente no processo de prestação de contas das organizações públicas. Trabalhos realizados em cidades nos Estados Unidos (Mohr, 2015) e na Croácia (Rogošić, 2021) apontaram a importância das informações de custos na elaboração de relatórios e na gestão no setor público.

Buscando entender os fatores determinantes para o uso do sistema de contabilidade de custos, Carvalho et al. (2012) conseguiram encontrar evidências empíricas de que tanto o ambiente institucional quanto o contexto organizacional interno dos governos locais de Portugal possuem poder para explicar o uso do sistema de contabilidade de custos.

O papel da contabilidade de custos e das informações que ela fornece para a melhoria do gerenciamento das entidades públicas é de grande valia no setor público de diversos países, como visto. Essa relevância faz com que sejam necessárias mais pesquisas sobre esse tema, levando em consideração fatores que possam melhorar e dar confiabilidade ao processo de geração da informação, como acontece com a adoção de boas práticas de governança.

Devido a essa relevância, e a necessidade das universidades públicas se tornarem mais eficientes, que a adoção de ferramentas, como a contabilidade de custos, é fundamental, principalmente para o seu gerenciamento interno (Saladrigues & Tena, 2017). E nesse contexto, Vale et al. (2022) conclui em seu trabalho que há a necessidade de pesquisas sobre contabilidade gerencial e controle nas Instituições de Ensino Superior que levem em consideração a contabilidade de custos. Para Siklósi et al. (2018), as informações fornecidas pela contabilidade de custos são relevantes e possuem um grande papel no gerenciamento das universidades públicas da Hungria. Jovanović & Dragija (2018) deixam claro que ter um sistema de informações contábeis nas universidades da Croácia e da Eslovênia é de extrema relevância para que seja possível prover informações úteis.

Consequentemente, a contabilidade de custos acaba tendo um papel importante na elaboração de relatórios gerenciais e financeiros. Ao analisar a complexidade dos processos em instituições públicas, Modugno et al. (2022) utilizam duas universidades públicas da Itália como estudo de caso e destacam a importância dos sistemas contábeis e das informações de custos para auxiliar a simplificação e melhoria dos processos dentro das universidades em questão.

3 METODOLOGIA

Este trabalho tem como objeto de estudo as Universidades Públicas Federais Brasileiras, que possuem uma grande relevância social e poderão contribuir para entender o processo de governança no setor público e sua influência na qualidade das informações de custos. Existem 69 Universidades Federais no Brasil que, conforme determina o artigo 207 da Constituição Federal de 1988, possuem autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira e patrimonial.

Para a análise, foram utilizadas neste trabalho como variáveis de interesse a nota do desempenho das Universidades Federais Públicas no Ranking de desempenho, elaborado pela STN, e os índices de governança pública, elaborados pelo TCU.

A STN apresenta anualmente, dentro do seu Relatório Foco em Custos, um

ranking de desempenho de categorias de entidades públicas federais. Dentre essas entidades que a STN ranqueia estão as Universidades Públicas Federais e o desempenho delas é medido utilizando 4 indicadores: 1- Regularidade (existência ou não de registro mensal no sistema de custos para determinados insumos); 2- Dispersão (média ponderada dos coeficientes de variação dos mesmos insumos); 3- Personalização (uso de detalhamento dos centros de custos estruturados de forma sistêmica); e, 4- Economicidade (estimativa da tendência linear de determinados insumos). A Nota Final é apresentada em uma escala de 0 a 10. Foram considerados os resultados do último ranking publicado pela STN, em maio de 2023 (ano-base 2022).

Nos últimos anos, o TCU tem utilizado índices que medem a governança em organizações federais para entender a implantação e a evolução da governança, auxiliando os auditores e os gestores em suas tarefas e a atingir os seus objetivos. Um dos principais índices medidos pelo TCU é o Índice Integrado de Governança e Gestão Públicas (iGG), composto por outros 5 índices: 1- iGovPub; 2- iGestPessoas, 3- iGestTI, 4- iGestContrat e 5- iGestOrcament. Os índices são expressos em uma escala de 0,00 (zero) a 1,00 (um).

Dada a relevância da alta gestão para o processo de governança nas organizações (Branco & Cruz, 2013), características da gestão das Universidades foram analisadas também. Dentre elas, para este trabalho, foi levado em consideração o gênero da pessoa que exerceu esse cargo durante o ano de 2022 (ano base dos índices e do ranking), como uma das variáveis de controle. O intuito é tentar identificar, se essa característica do cargo mais alto de gestão nas Universidades tem influência nos desempenhos das universidades.

As universidades possuem características diferentes quanto à governança e à gestão, o que se espera tenham influência na qualidade dos seus sistemas de informação, em especial, no SIC. Sendo assim, este estudo busca avaliar como a qualidade das informações do SIC (RANKING, variável dependente) pode ser influenciada pelas características da governança (iGG, variável independente). Além disso, foram incluídas na análise variáveis de controle: 1- a idade da instituição, medidas em anos desde a sua criação (IDADE); 2- uma proxy do tamanho da sua população, medida pela quantidade de alunos matriculados (TAMANHO); 3- a sua localidade (REGIÃO), representada pela região do país a que pertence (CO, NE, NO, SD, SU). Essas informações foram acessadas nos Relatórios de Gestão emitidos pelas Universidades e nos seus respectivos sites, usando como ano de referência 2022.

Inicialmente, as universidades foram separadas por quartis, considerando a nota no ranking de desempenho elaborado pela STN. Em seguida, uma análise descritiva das universidades foi realizada, com o objetivo de entender as características que as aproximam e as diferenciam e os possíveis motivos que levam uma universidade estar em um quartil e não em outro. Além da análise descritiva, foi elaborada uma matriz de correlação das variáveis e realizadas regressões lineares simples e multivariadas para tentar entender a relação das variáveis observadas. Para análises das variáveis, foi utilizado o software estatístico aberto chamado *jamovi*.

4 ANÁLISES DOS RESULTADOS

4.1 Análises Descritivas

Ao todo, o Brasil possui 69 Universidades Públicas Federais distribuídas por todo o território nacional. O Ranking de Desempenho das Universidades Públicas

Federais, divulgado no Relatório Foco em Custos de 2023 (referente ao ano de 2022) da STN, vem sendo um importante instrumento que ajuda a perceber como cada universidade utiliza as informações de custos na sua gestão.

Tabela 1

Análises descritivas

	Média	Mínimo	Máximo	Percentis		
				25th	50th	75th
RANKING	5,105	2,025	7,257	4,042	5,375	6,453
iGG	0,542	0,233	0,963	0,412	0,522	0,639
IDADE*	47	3	113	17	53	64
TAMANHO	20.333	1001	80.987	8.004	15.127	26.844

Nota: *em anos. Fonte: Elaborado pelo autor

A média das notas das universidades no Ranking de Desempenho da STN é 5,105. A menor nota de uma universidade foi de 2,025 e a maior nota foi de 7,257. A média do iGG das universidades foi de 0,542, sendo 0,233 o menor índice de uma universidade e 0,963 o maior valor alcançado por uma universidade. A média de idade das universidades é 47 anos (em 2022), sendo a mais nova com apenas 3 anos e a mais antiga, com 133 anos. Levando em consideração o tamanho das universidades, a média de alunos matriculados é 20.333, com 1001 alunos a universidade com o menor número de matriculados e com 80.987 alunos a maior.

No ano de 2022, 53 universidades (76,8%) possuíam no maior cargo de gestão uma pessoa do gênero masculino e apenas 16 universidades (23,2%) possuíam uma pessoa do gênero feminino no cargo. Analisando a relação entre o iGG e o gênero da pessoa que ocupa o cargo de Reitor, as universidades que possuíam um Reitor do gênero masculino tinham uma média do iGG de 0,548 e as que possuíam do gênero feminino tinham uma média 0,524. Ao utilizar o teste T para verificar se as médias possuíam uma diferença significativa entre elas, encontramos o valor p do teste de 0,659, indicando que não há diferença significativa entre as médias.

Conforme a Tabela 2, é possível observar que a Região Sudeste (SD) é a que apresenta o maior número de universidades (7) no primeiro quartil (1Q), sendo seguida pela Região Sul (SU), a Região Nordeste (ND), a Região Norte (NO) e Região Centro-Oeste (CO), com 5, 3, 2 e 1 universidades, respectivamente. O segundo quartil (2Q) possui 17 universidades, com um maior equilíbrio entre as regiões. As Regiões SU, SD e NE possuem, cada uma, 4 universidades, a Região CO possui 3 e a Região NO possui 2 universidades.

Tabela 2

Notas Ranking Desempenho STN/Quartil/Região

	Universidades	Média Nota Ranking		Universidades	Média Nota Ranking
1Q	18 (100%)	6,794	3Q	17	4,570
SD	7 (38,9%)	6,869	NE	5 (29,4%)	4,650
SU	5 (27,8%)	6,827	CO	2 (11,8%)	4,615
NE	3 (16,7%)	6,802	SU	2 (11,8%)	4,539
NO	2 (11,1%)	6,571	SD	5 (29,4%)	4,526
CO	1 (5,6%)	6,524	NO	3 (17,6%)	4,499
2Q	17	5,750	4Q	17	3,209
SU	4 (23,5%)	5,941	SU	1 (5,9%)	3,765

SD	4 (23,5%)	5,909	NE	8 (47,1%)	3,303
NE	4 (23,5%)	5,662	NO	4 (23,5%)	3,268
CO	3 (17,6%)	5,547	CO	2 (11,8%)	2,846
NO	2 (11,8%)	5,530	SD	2 (11,8%)	2,798
Média Geral			5,105		

Nota: Ordenadas por quartil e por média de nota do Ranking. Fonte: Elaborado pelo autor

Já no terceiro quartil (3Q), a Região NE e a Região SD possuem cada uma possui 5 universidades. A Região NO possui 3 universidades e as Regiões CO e SU possuem 2 universidades. No quarto quartil (4Q), com as universidades com as menores notas no Ranking, a Região SU possui somente uma universidade, a Região NE tem 8, a Região NO possui 4 e as Regiões CO e SD possuem 2 universidades no quartil.

Podemos perceber, com a Tabela 3, que a região Nordeste (NE) é a região com o maior número de Universidades Federais, sendo seguida pela região Sudeste (SD), a região Sul (SU), a região Norte (NO) e a região Centro-Oeste (CO), respectivamente.

Tabela 3

Total de Universidades por Região

Região	UNIVERSIDADES	%	Média iGG
NE	20	29,0%	0,506
SD	18	26,1%	0,595
SU	12	17,4%	0,498
NO	11	15,9%	0,518
CO	8	11,6%	0,638
Total Geral	69	100,0%	

Nota: Ordenadas por quantidade de universidades. Fonte: Elaborado pelo autor

Quando observamos o iGG das universidades, no ano de referência de 2022, e olhamos para as regiões do país, podemos perceber que as universidades da Região CO são as que possuem a maior média do índice, de 0,638. Já a Região SU apresentou a menor média dentre as regiões, com 0,498.

4.2 Análise de Correlação e de Regressão Linear Múltipla

Para analisar a relação entre as variáveis, foi realizada a análise de correlação de Spearman, com o intuito de verificar as possíveis correlações existentes entre as variáveis quantitativas observadas. Na Tabela 4 observamos que as variáveis IDADE e TAMANHO possuem uma correlação significativa, com um $p < 0,001$. Isso indica que universidades mais antigas possuem tamanho maior que as universidades mais novas. Além disso, é possível identificar uma correlação significativa entre a variável IDADE e a variável iGG, com um $p = 0,02$, indicando assim que as universidades mais antigas podem apresentar melhores práticas de governança do que as universidades mais novas. A maturidade das mais antigas pode indicar uma consolidação maior dos processos de governança na universidade.

A variável Ranking apresentou uma correlação significativa, com $p < 0,1$, com duas outras variáveis. A primeira foi a variável iGG, com um $p = 0,066$, indicando que há uma relação entre as boas práticas de governança e a qualidade das informações de custos, representada pela variável Ranking. A segunda foi a variável IDADE, com um $p = 0,083$, indicando que a maturidade das universidades também tem impacto na qualidade das informações de custos.

Tabela 4

Matriz de Correlações

		RANKING	iGG	IDADE	TAMANHO
RANKING	Rho de Spearman	—			
	p-value	—			
iGG	Rho de Spearman	0.234*	—		
	p-value	0.066	—		
IDADE	Rho de Spearman	0.210*	0.293*	—	
	p-value	0.083	0.020	—	
TAMANHO	Rho de Spearman	0.109	0.205	0.743***	—
	p-value	0.381	0.107	< .001	—

Nota. * $p < .1$, ** $p < .05$, *** $p < .001$

Fonte: Elaboração a partir do software *jamovi*

Após a finalização das análises de correlação entre as variáveis, uma regressão multivariada foi realizada. Considerando os resultados da análise de correlação, como as variáveis TAMANHO e IDADE estão fortemente relacionadas (com um $p > 0,001$), optamos por retirar a variável IDADE da regressão multivariada, com o intuito de evitar a autocorrelação das variáveis no modelo.

Para a realização da regressão multivariada, também foi necessário excluir das análises 6 universidades por não terem os valores de iGG disponibilizados. O TCU disponibiliza em seu site valores dos índices de governança das entidades sobre a sua jurisdição. Para o ano observado (2022), 6 das universidades não tiveram os valores do iGG disponibilizados no site do tribunal.

Tabela 5

Regressão Linear Multivariada

				Teste ao Modelo Global			
Modelo	R	R²	R² Ajustado	F	gl1	gl2	p
1	0.448	0.201	0.115	2.34	6	56	0.044
Preditor	Estimativas		Erro-padrão	t	p		
Intercepto^a	5.290		0.575	9.198	< .001		
iGG	1.911		0.915	2.088	0.041		
TAMANHO	-1.63e-5		9.70e-6	-1.676	0.099		
Região:							
CO – SU	-0.444		0.652	-0.681	0.499		
NE – SU	-1.019		0.449	-2.273	0.027		
NO – SU	-1.260		0.519	-2.428	0.018		
SD – SU	-0.489		0.457	-1.072	0.288		

Fonte: Elaboração a partir do software *jamovi*

A Tabela 5 apresenta os resultados do modelo de regressão multivariada. O modelo de regressão possui um R^2 , que indica o quanto o modelo explica a variável Ranking, no valor de 0,201. Foi realizado também o teste F para saber se o modelo é significativo ao tentar explicar a variável dependente. Como indicado, o teste apresentou um $p = 0,044$, inferior a 0,05, podendo assim considerar que é significativo, ou seja, pelo menos uma das variáveis utilizada tem influência significativa na variável Ranking.

Com a análise, conseguimos identificar que o coeficiente linear (α) do modelo tem o valor de 5,290. A variável independente, iGG, possui um coeficiente angular (β)

com o valor de 1,911 e possui um impacto significativo na variável Ranking. Conforme o valor do iGG varia, isso influencia positivamente o valor do Ranking de forma significativa. Já a variável de controle TAMANHO possui um $\beta = -1.63e-5$ e um $p = 0,099$.

Para a variável *dummy* de controle, REGIÃO, foi necessário estabelecer uma das regiões como referência. Como a variável do modelo é o valor da nota do Ranking, a região SU foi a escolhida como referência, pois é a que possui a maior média na nota do Ranking (5,895). Por esse motivo, quando a universidade for da região sul, assumimos o valor 0 (zero) para essa variável, quando for das demais regiões, assumimos o valor 1 (um). A universidade ao ser da região CO, a variável Região assume um β de valor -0,444 (esse valor negativo refere-se ao fato de a região de referência possuir a maior média das regiões), mas como apresenta um valor de $p = 0,499$, essa variável tem um impacto não significativo no Ranking. Esse cenário se repete quando temos uma universidade da região SD, o β nesse caso é de -0,489, com um $p = 0,288$, também apresentando impacto não significativo.

Mas quando a universidade é de uma das regiões NE ou NO, conseguimos identificar um impacto negativo significativo no valor da variável dependente. No primeiro caso, o β tem um valor de -1,019, com um $p = 0,027$, no segundo, o β tem valor igual a -1,260 e o $p = 0,018$. Nesses casos, os valores do Ranking têm um impacto negativo significativo, principalmente quando a universidade é da região norte, pois o β assume o maior valor negativo dentre as regiões.

Para conferir os pressupostos do modelo de regressão multivariada, utilizamos o teste de Shapiro-Wilk para verificar a normalidade dos resíduos, o teste Durbin-Watson e VIF para verificar a autocorrelação das variáveis independentes e o teste de Breusch-Pagan para verificar a ausência de heterocedasticidade dos resíduos. Os pressupostos do modelo de regressão foram atendidos.

As variáveis apresentaram o comportamento esperado, a melhora dos níveis de governança das universidades (e conseqüentemente, do iGG) influenciam a qualidade das informações do Sistema de Custos. A relação da governança com a gestão pode ser identificada pela qualidade das informações produzidas, como Messias & Lucio (2023) discutiram em seu trabalho. A relação também é apontada pelo TCU (Brasil, 2021), quando se verifica a melhora das boas práticas de governança que traz consigo uma melhora da gestão e da estrutura administrativa da organização, que é refletiva na melhora da qualidade das informações.

Sendo assim, pode-se ver a relação positiva da Governança com a Gestão das Universidades Públicas Federais, relação essa que Gomes (2016) também observou em seu trabalho, quando analisou empresas do setor privado. Os arranjos institucionais das universidades observadas apresentaram um impacto positivo na qualidade das informações de custos (conseqüentemente no uso do SIC), fator que Carvalho et al. (2012) destacaram em seu trabalho com os municípios portugueses. Além de possibilitar uma melhor tomada de decisão pelas partes interessadas das universidades, como Lobato et al. (2019) relataram em sua pesquisa. A maturidade dos processos dentro das universidades mais antigas pode trazer benefícios para as boas práticas de governança e para a qualidade das informações geradas pelo SIC, fato também encontrado por Lobato et al. (2019) em seu trabalho.

Mustapha (2024) aponta que existem variáveis ambientais que podem ter relação com a qualidade das informações contábeis e a utilização de sistema de informações contábeis inovadores. Ao analisar as notas de desempenho das universidades no Ranking da STN por região, encontramos diferenças significativas

entre as regiões observadas, principalmente quando as universidades são da região NE e NO.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As mudanças na contabilidade aplicada ao setor público ao longo dos últimos anos, principalmente a utilização da contabilidade por competência, podem trazer benefícios, como maior transparência e confiabilidade das informações, para os usuários. Essas mudanças têm possibilitado a utilização de ferramentas importantes, como o sistema de informações de custos e a melhora nas boas práticas de governança no setor público.

O trabalho buscou investigar a influência das características de governança na qualidade das informações do sistema de contabilidade de custos. Estudos mostram a adoção de inovações na contabilidade governamental, como o SIC, é influenciado por diversas variáveis, mas podem trazer benefícios para a entidade, para os usuários e para a qualidade das informações (Adedeji, 2024; Haija et al., 2021; Brusca et al., 2019; Caperchione et al., 2019).

Como apresentado no modelo de Lüder (2002), a forma como a administração está estruturada e é organizada (*Administrative Structure*) pode interferir na implantação no sistema contábil inovador e, conseqüentemente, no seu uso e na geração de informações. O impacto positivo da variável iGG na variável Ranking deixa claro que a presença de boas práticas de governança no setor público se mostra fundamental no desenvolvimento de informações de qualidade, principalmente as relacionadas aos custos por competência, no setor público. O aumento da qualidade é acompanhado pela melhora da confiabilidade das informações utilizadas pelas partes interessadas. Portanto, ao direcionar esforços para melhorar a governança no setor público, traz também uma melhora na tomada de decisão dos gestores públicos quando utilizam tais informações.

Existem diferenças na estrutura da administração das universidades que possuem relevância, principalmente quando olhamos para o impacto negativo significativo na variável Ranking quando as universidades são da região NE e NO, que instigam uma análise detalhada para auxiliar no seu entendimento.

Contudo, podemos indicar há uma relação positiva entre governança e qualidade das informações contábeis nas universidades federais públicas brasileiras. O TCU e a STN são entidades importantes nessa relação. O primeiro, incentivando e promovendo as boas práticas de governança aos seus jurisdicionados, a segunda, oferecendo ferramentas como o Sistema de Contabilidade Custos, que é capaz de produzir informações de qualidade para gestão pública.

Espera-se que os resultados desse trabalho possam contribuir para a literatura acadêmica nacional e internacional sobre o tema de governança no setor público e sua relação com a qualidade das informações do sistema de custos por competências. Espera-se também proporcionar discussões sobre a governança e a gestão de entidades com as Universidade Públicas.

O trabalho possuiu limitações que devem ser consideradas, como o corte temporal. Os dados observados referem-se ao ano base de 2022, o que impede considerar as alterações das variáveis de um ano para o outro no ranking da qualidade das informações de custos. Ao utilizar um recorte temporal maior é possível que haja diferenças nos resultados das análises. Para pesquisas futuras, fica a possibilidade de observar o desempenho das Universidade e as alterações das variáveis coletadas ao longo de mais anos.

6 REFERÊNCIAS

- Adedeji, Z. A. (2024). IPSAS adoption and financial reporting quality in public sector of the south western Nigeria: assessment of the mediating role of contingency factors. *American Journal of Humanities and Social Sciences Research*, 21–35. www.ajhssr.com
- Araújo, C. A., Fabiano, A., & Santana, B. (2015). Sistemas de custos públicos: entendimento e implantação nos municípios de Rondônia. *Revista de Contabilidade Do Mestrado Em Ciências Contábeis Da UERJ*, 20(2), 66–84.
- Azhar, Z., Alfian, E., Kishan, K., & Assanah, N. H. (2022). Accrual Accounting at Different Levels of the Public Sector: A Systematic Literature Review. *Australian Accounting Review*, 32(1), 36–62. <https://doi.org/10.1111/auar.12357>
- Birdsall, C. (2018). Performance Management in Public Higher Education: Unintended Consequences and the Implications of Organizational Diversity. *Public Performance and Management Review*, 41(4), 669–695. <https://doi.org/10.1080/15309576.2018.1481116>
- Bitti, E. J. S., Aquino, A. C. B. de, & Cardoso, R. L. (2011). Adoção de Sistemas de Custos no Setor Público: Reflexões sobre a literatura nacional veiculada em periódicos acadêmicos. *Revista Universo Contábil*, 06–24. <https://doi.org/10.4270/ruc.2011319>
- Brasil. Conselho Federal de Contabilidade. (2021). *Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 34, de 18 de novembro de 2021*.
- Brasil. Tribunal de Contas da União. (2021). *10 Passos par a Boa Governança* (2nd ed.). TCU, Secretaria de Controle Externo da Administração do Estado. www.tcu.gov.br
- Brusca, I., Labrador, M., & Condor, V. (2019). Management Accounting Innovations in Universities: A Tool for Decision Making or for Negotiation? *Public Performance & Management Review*, 42(5), 1138–1163. <https://doi.org/10.1080/15309576.2018.1549086>
- Cappellesso, G., Figueiredo, L. M., & Lima, D. V. de. (2016). A contribuição dos novos padrões contábeis para a governança corporativa do setor público brasileiro. *Revista de Administração, Contabilidade e Economia Da Fundace*, 7(3). <https://doi.org/10.13059/racef.v7i3.395>
- Carvalho, J. B. D. C., Gomes, P. S., & José Fernandes, M. (2012). The Main Determinants of the Use of the Cost Accounting System in Portuguese Local Government. *Financial Accountability and Management*, 28(3), 306–334. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2012.00547.x>
- Chauí, M. (2003). A universidade pública sob nova perspectiva. *Revista Brasileira De Educação*, 24, 5–15.
- Dalmau, M. B. L., Silva, C. S. da, & Canto, J. P. do. (2023). A implementação do modelo de Gestão por Competências nas Universidades Federais Brasileiras: caminhos percorridos e desafios enfrentados. *Revista Internacional de Educação Superior*, 9, 1–33. <https://doi.org/10.20396/riesup.v9i0.8666622>
- Gesser, G. A., Oliveira, C. M. de, Machado, M. R., & Melo, P. A. de. (2021). Governança universitária: um panorama dos estudos científicos desenvolvidos sobre a governança em instituições de educação superior

- brasileiras. *Revista Da Avaliação Da Educação Superior (Campinas)*, 26(1), 5–23. <https://doi.org/10.1590/s1414-40772021000100002>
- Guthrie, J., Manes-Rossi, F., & Orelli, R. L. (2017). Integrated reporting and integrated thinking in Italian public sector organizations. *Meditari Accountancy Research*, 25(4), 553–573. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-06-2017-0155>
- Lara, F. L. (2023). Fatores que influenciam a adoção de sistema de informação de custo em uma instituição de ensino superior pública: um estudo sob a ótica da teoria do comportamento planejado. *RAGC*, 13, 89–105.
- Lobato, J. D. O., Furtado, E., Andrade, S., Maccari, E. A., & Mazieri, M. R. (2019). Performance and Quality indicators and the Governance Process in Brazilian federal universities: a multi-case study. *Revista Adm. UFSM*, 12(3), 594–609. <https://doi.org/10.5902/19834659>
- Lovato, E. L., Oliveira, A. G., Guimarães, I. A., & Catapan, A. (2016). Sistemas de Informações de Custos no Setor Público no Brasil: Uma Análise da Percepção dos Usuários Sob o Enfoque da Gestão Governamental. *Journal Globalization, Competitiveness and Governability*, 10(1), 16–41. <https://doi.org/10.3232/GCG.2016.V10.N1.01>
- Lüder, K. (2002). Research in comparative governmental accounting over the last decade-achievements and problems. In V. Montesinos & J. M. Vela (Eds.), *Innovations in Governmental Accounting* (pp. 1–21).
- Machado, N., & Holanda, V. B. De. (2010). Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 791–820.
- Marques, P. V. da S. B., Peter, M. da G. A., Nascimento, C. P. S. do, & Machado, M. V. V. (2020). Governança nas Universidades Federais do Brasil segundo o “Levantamento Integrado de Governança Organizacional Pública” do Tribunal de Contas da União. *Revista Controle*, 18(2), 164–196.
- Matias-Pereira, J. (2010). A governança corporativa aplicada no setor público brasileiro. *Administração Pública e Gestão Social*, 2(1), 109–134.
- Mello, M. da S. de, & Silva, R. de O. da. (2018). Práticas de governança corporativa em instituições de ensino superior: um estudo de caso em uma universidade de Santa Catarina. *Revista de Administração e Contabilidade*, 17(33), 68–80.
- Messias, J. R. A., & Lucio, M. de L. (2023). Gestão e governança pública para o desenvolvimento - educação básica orientada por evidências. *REVISTA DA AGU*, 22(3), 23–45. <https://doi.org/10.25109/2525-328X.v.22.n.03.2023.3306>
- Mohr, Z. T. (2015). An Analysis of the Purposes of Cost Accounting in Large U.S. Cities. *Public Budgeting & Finance*, 35(1), 94–115.
- Monteiro, R. (2018). Análise Exploratória dos Fatores de Importância e Barreiras para a Implantação da Contabilidade de Custos no Setor Público Brasileiro. *Revista de Administração, Sociedade e Inovação*, 4(1), 71–89. <https://doi.org/10.20401/rasi.4.1.167>
- Monteiro, R. P., & Hammes, P. (2014). Governança corporativa no setor público: estudo de seus princípios para alcance da eficácia na gestão pública. *Revista de Auditoria Governança e Contabilidade*, 2(4), 1–18.
- Monteiro, R., & Pinho, J. C. C. (2017). Percepções de especialistas sobre o processo de mudança na contabilidade de custos no setor público do Brasil. *ABCustos*, 12(1), 106–136.

- Mustapha, M. (2024). Moderating effect of institutional factors on organization factors and financial reporting quality: Case of IPSAS adoption in local governments of Nigeria. *International Journal of Intellectual Discourse (IJID)*, 7(1), 2636–4832.
- Nogueira, M. da G. S., Garcia, T. E. M., & Ramos, M. da G. G. (2012). Governança corporativa, responsabilidade social corporativa: a visão de atores de uma instituição de ensino superior – IES federal. *Revista Gestão Universitária Na América Latina - GUAL*, 222–244. <https://doi.org/10.5007/1983-4535.2012v5n3p222>
- Padrones, K. G. de S. A., Santos, W. J. L., & Colares, A. C. V. (2017). Implantação do sistema de informação de custos no setor público: a experiência do Governo Federal Brasileiro. *Science of Human Action*, 2(1), 68–98.
- Pasquali, J. C., Nottar, D. I. da S., & Mello, G. R. de. (2020). Práticas de governança pública e sua relação com o desempenho das universidades federais brasileiras. *Revista Ciência Sociais Em Perspectiva*, 19, 202–221.
- Paterson, A. S., Changwony, F., & Miller, P. B. (2019). Accounting control, governance and anti-corruption initiatives in public sector organisations. *British Accounting Review*, 51(5). <https://doi.org/10.1016/j.bar.2019.100844>
- Rogošić, A. (2021). Public sector cost accounting and information usefulness in decision-making. *Public Sector Economics*, 45(2), 209–227. <https://doi.org/10.3326/pse.45.2.2>
- Rosa, F. S. da, Silva, L., & Soares, S. (2015). Aspectos de convergência da contabilidade no setor público: um enfoque sobre a implantação do sistema de custos segundo a percepção de contadores municipais do estado de Santa Catarina. *Contabilidad y Negocios*, 10(19), 27–42.
- Saladrigues, R., & Tena, A. (2017). Cost accounting in Spanish and Catalan universities: Its current status of implementation. *Intangible Capital*, 13(1), 117–146. <https://doi.org/10.3926/ic.915>
- Sales, E. C. de A. S., Peter, M. da G. A., Machado, M. V. V., & Nascimento, C. P. S. (2020). Governança no setor público segundo a IFAC – estudo nas Universidades Federais Brasileiras. *Brazilian Journal of Business*, 2(2), 1477–1495. <https://doi.org/10.34140/bjbv2n2-040>
- Tawiah, V. (2023). The Effect of IPSAS Adoption on Governance Quality: Evidence from Developing and Developed Countries. *Public Organization Review*, 23(1), 305–324. <https://doi.org/10.1007/s11115-022-00625-w>
- Vale, J., Amaral, J., Abrantes, L., Leal, C., & Silva, R. (2022). Management Accounting and Control in Higher Education Institutions: A Systematic Literature Review. *Administrative Sciences*, 12(1). <https://doi.org/10.3390/admsci12010014>
- van Helden, J., Adhikari, P., & Kuruppu, C. (2021). Public sector accounting in emerging economies: a review of the papers published in the first decade of Journal of Accounting in Emerging Economies. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 11(5), 776–798. <https://doi.org/10.1108/JAEE-02-2020-0038>
- Verbeeten, F. H. m. (2011). Public sector cost management practices in The Netherlands. *International Journal of Public Sector Management*, 24(6), 492–506. <https://doi.org/10.1108/09513551111163620>