

ARTIGO

Contabilidade Pública Gerencial: Uma Análise da Informação de Custos à Luz da Percepção dos Gestores Públicos

Giuliano Passos Cardoso¹giulianopc@gmail.com |  0000-0001-7157-3285Evaldo César Cavalcante Rodrigues¹evaldocesarcr@gmail.com |  0000-0001-7176-2940

RESUMO

O artigo tem como objetivo investigar a utilidade da informação de custos no governo federal brasileiro, mediante observação e análise empírica da percepção dos gestores públicos, principais usuários da informação. Os dados coletados junto a gestores de distintas entidades do Governo Federal foram tratados mediante metodologia Multicriteria Decision Aid (MCDA), a fim de evidenciar a percepção dos entrevistados sobre propósitos, condições e mecanismos de acesso da informação. Os resultados demonstraram amplo reconhecimento dos gestores sobre a utilidade da informação, desencadeando a discussão de que a vasta normatização, a busca por melhorias nos padrões contábeis e os avanços tecnológicos não são suficientes para que práticas inovadoras de gestão de custos sejam bem-sucedidas nas organizações públicas. As reflexões indicam a necessidade de alinhamento entre informações geradas pelo sistema de custos e seus usuários, ou seja, entre contadores de custos e gestores de custos, para que a institucionalização do sistema não se traduza em mero formalismo da burocracia do setor público.

PALAVRAS-CHAVE

Contabilidade de Custos, Sistema de Custos, Multicritério, Administração Pública

¹Universidade de Brasília,
Brasília, DF, Brasil

Recebido: 09/11/2021
Revisado: 29/04/2022
Aceito: 31/08/2022
Publicado: 19/07/2023
DOI: <https://doi.org/10.15728/bbr.2021.1158.pt>



This Article is Distributed Under the Terms of the Creative Commons Attribution 4.0 International License

ABSTRACT

This article aims to investigate the usefulness of cost information in the Brazilian federal government, through observation and empirical analysis of the perception of public managers, who are the main users of this information. The data collected from managers of different government entities were treated using the Multicriteria Decision Aid (MCDA) methodology, in order to highlight the interviewees' perception of the purposes, conditions, and mechanisms of access to information. The results showed broad recognition by managers about the usefulness of information, triggering a discussion that puts forward that the vast standardization, the search for improvements in accounting standards, and technological advances are not enough for innovative cost management practices to be successful in public organizations. These reflections indicate the need for alignment between information generated by the cost system and its users, that is, between cost accountants and cost managers, so that the institutionalization of the system does not become a mere formalism of the public sector bureaucracy.

KEYWORDS

Cost Accounting, Cost System, Multicriteria, Public Administration

Historicamente, há décadas o ordenamento jurídico brasileiro dispõe de uma ampla legislação sobre a temática de custos no setor público, com destaque à obrigatoriedade da contabilidade na apuração de custos para evidenciação dos resultados do governo, assim como para acompanhamento e avaliação da gestão governamental.

Todavia, atos normativos não são suficientes para que inovações como o sistema de custos sejam institucionalizadas como ferramentas úteis aos processos decisórios da administração pública. Os gestores precisam reconhecer utilidade nas informações geradas nesses sistemas para além daquelas usuais de que dispõem para controle do fluxo de recursos orçamentários.

Não obstante, atualmente, diante do processo de convergência aos padrões internacionais, o setor público brasileiro busca se adaptar às mudanças pelas quais a ciência contábil tem passado ao longo dos últimos anos, com o patrimônio público como o principal objeto da contabilidade do governo.

A despeito de aspectos culturais e institucionais do contexto brasileiro, na medida em que o processo de convergência evolui com foco no patrimônio e suas variações, benefícios podem ser esperados pelos usuários dos sistemas de contabilidade gerencial sobre as informações para o controle dos custos do governo. Conforme Pereira e Silva (2003), como o setor público, diferentemente da iniciativa privada, não objetiva lucros, a busca pelo controle de custos estaria mais voltada para uma melhor aplicação dos recursos, o que promoveria uma distribuição mais eficiente dos gastos, de forma a atender o maior número de “clientes”.

Ao considerarmos o sistema contábil como a fonte de dados primária da informação de custos, vale ressaltar que, em que pesem os esforços do governo brasileiro na convergência aos padrões internacionais, conforme Benito et al. (2007), o foco no controle orçamentário pelos gestores pode ser uma limitação à utilidade da informação baseada no regime de competência no setor público. Ademais, não há consenso nas pesquisas quanto aos benefícios da convergência. As mudanças em padrões contábeis, dentro de um país, envolvem não apenas a aprovação formal das normas, sendo necessários ajustamentos institucionais para que ocorra larga aceitação pelo governo. (Lima, 2017; Azevedo & Pigatto, 2020).

Em seu estudo direcionado às organizações públicas do governo norte-americano na aplicação de sistemas de contabilidade gerencial de custos, Morh (2017) destaca a ausência de pesquisas que evidenciem o uso da informação de custos influenciando importantes decisões gerenciais no setor público, também revelando que as investigações nessa área podem levar à identificação de distintas práticas de contabilidade de custos que podem conduzir a diferentes entendimentos sobre os custos do governo.

Nesse contexto, investigar a percepção dos gestores públicos do governo federal brasileiro sobre aspectos relacionados à utilidade da informação de custos se apresenta como tarefa determinante aos que desejam melhor compreender a contabilidade gerencial aplicada ao setor público e suas implicações no âmbito das organizações governamentais, para que o sistema de custos não se transforme em um instrumento meramente cerimonial, mas sim um sistema capaz de contribuir como instrumento de governança pública.

Dessa forma, a pesquisa buscou responder à questão: qual a percepção dos gestores públicos do governo federal brasileiro sobre a informação de custos quanto a propósitos, mecanismos de acesso e condições necessárias para a utilidade da informação?

A contribuição do estudo no campo da contabilidade gerencial se traduz na provocação de pesquisadores e profissionais do setor público sobre a necessidade de explorar os referidos aspectos da informação, a fim de que sistemas de custos no setor público efetivamente possam

contribuir nos processos de apoio à tomada de decisão e de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) dos gestores governamentais.

Diante do exposto, tem-se como objetivo da pesquisa a investigação sobre aspectos da utilidade da informação de custos no âmbito das organizações do governo federal brasileiro, por meio da observação e análise empírica da percepção dos próprios gestores, visto que são os usuários primários da informação. A discussão sobre os achados da pesquisa pretende provocar a reflexão sobre a importância do alinhamento das informações geradas pelos sistemas de custos com as necessidades gerenciais dos processos decisórios de seus usuários, para que práticas e políticas que deveriam ser inovadoras na gestão governamental não se transformem em mero formalismo da burocracia do setor público.

2. REVISÃO DE LITERATURA

2.1. CONTABILIDADE DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO

Historicamente, a legislação brasileira vigente dispõe de um vasto arcabouço legal sobre apuração, evidenciação e gestão de custos, onde podemos destacar: a obrigatoriedade da contabilidade na apuração de custos, de forma a evidenciar os resultados da gestão (Decreto-Lei nº 200, de 1967 e Decreto nº. 93.872, de 1986); da Administração Pública pela manutenção de sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (Lei nº. 101, de 2000); e também da contabilidade, pela evidenciação dos custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal (Lei nº. 10.180, de 2001).

Em atendimento às determinações legais, o governo brasileiro instituiu um sistema de custos para os órgãos da Administração Pública Federal, denominado Sistema de Informação de Custos (SIC), buscando implantar uma cultura de utilização de informações de custos com fins gerenciais no setor público (Holanda et al., 2010).

Todavia, em sua pesquisa sobre a implementação do sistema de custos proposto pelo Governo Federal, Borges et al. (2012) argumentam que são necessários outros fatores além do desenvolvimento de uma ferramenta tecnológica como o SIC para que o sucesso de um processo de mudança cultural de fato ocorra no setor público. Os autores destacam a necessidade do desenvolvimento de mecanismos de incentivos, formais e informais, para que o sistema seja incorporado na rotina dos gestores públicos.

Nos últimos anos, diante da convergência aos padrões internacionais, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSPs), emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), passam a destacar os procedimentos contábeis, antes focados no controle e acompanhamento orçamentário, com objetivo de mensuração do patrimônio dos órgãos e entidades governamentais (STN, 2013). A convergência no setor público veio postular o patrimônio como objeto essencial da contabilidade (Couto & Moraes, 2019).

Essa revisão normativa redireciona o foco dado à contabilidade orçamentária para a contabilidade patrimonial, impactando a informação financeira, exigindo a produção de novos documentos, mas também acrescentando um viés gerencial na produção dos relatórios, principalmente em relação à apuração de custos no setor público (Borges, 2012; Dantas & Crozatti, 2014).

Com a mudança de foco, sendo o patrimônio público, e suas variações, o principal objeto da contabilidade pública, surgem expectativas por melhorias qualitativas na informação de custos diante da possibilidade de otimização de sua principal fonte de dados, o sistema contábil. Para Torres (2004), a modernização da contabilidade pela convergência aos padrões internacionais beneficiaria a mensuração de custos e a eficiência nos processos de tomada de decisão gerencial.

A contabilidade baseada no regime de competência ajuda a identificar os custos totais das atividades, permitindo uma melhor tomada de decisão na alocação de recursos, maior controle governamental e melhores decisões de investimento de capital (Martí & Kasperskaya, 2015).

Por outro lado, Monteiro (2012) destaca que a adoção do regime de competência, como consequência da convergência, pode ser decorrência de isomorfismo mimético e coercitivo sem a devida reflexão sobre os resultados esperados no contexto brasileiro. O autor destaca que sua adoção não pode ser considerada uma panaceia que será responsável por eliminar os males existentes no consumo dos recursos usados na geração dos bens e serviços colocados à disposição da população pelo governo.

Em que pesem as melhorias alegadas por órgãos que buscam a convergência, o tema é bastante controverso em razão do custo e mudanças estruturais requeridas, tais como treinamento adequado e aceitação por parte dos gestores públicos (Sousa et al., 2013). A retórica de que as mudanças vão melhorar a eficiência, a transparência e a prestação de contas dos órgãos públicos ainda não é clara no Brasil (Diniz et al., 2015)

Recentemente, o CFC emitiu a NBC TSP 34 - Custos no Setor Público, dispondo que o custo do período deve ser apurado pelo regime de competência, independentemente da execução orçamentária. Segundo a Norma, o que determina o custo do período é o momento do consumo dos recursos para a geração de bens ou serviços, identificado pelo fato gerador contábil (CFC, 2021).

Vale destacar que existem recentes iniciativas em vigor na Administração Pública Federal, a exemplo do Portal de Custos do Governo Federal que busca chamar a atenção dos cidadãos e sobretudo sensibilizar os gestores e agentes públicos em geral, a respeito da relevância do olhar sobre os recursos consumidos pelas organizações na prestação do serviço público (STN, 2019). Esse parece ser um bom exemplo de que, conforme Carvalho et al. (2012), o sucesso de um sistema de contabilidade gerencial está claramente dependente dos suportes adequados à implementação de processos de inovação, tais como comprometimento político e investimentos em tecnologia e no capital intelectual humano.

O maior desafio tem sido, conforme Machado e Holanda (2010), fazer com que as informações de custos sejam úteis ao processo decisório, essencialmente para facilitar a tarefa do gestor público na busca por maximizar os resultados dos recursos para a sociedade. Além de cumprir a legislação, os sistemas de custos também precisam ser úteis à gestão, contribuindo com a eficiência do gasto público (Rosa et al., 2015).

2.2. GESTOR PÚBLICO, PRINCIPAL USUÁRIO DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS

Na discussão sobre custos no setor público, atenção especial deve ser dada ao usuário da informação. Em sua abordagem sobre contabilidade de custos, Rivenbark (2005) esclarece que a terminologia contábil é frequentemente usada de forma intercambiável, dependendo de como os dados econômicos e financeiros são resumidos para os tomadores de decisão.

O Manual de Informações de Custos do Governo Federal classifica os gestores, responsáveis pela tomada de decisão que resulta no consumo dos recursos públicos, como os principais usuários da informação de custos, desde a perspectiva estratégica, voltada aos programas de governo, até a operacional, direcionada à avaliação do desempenho de cada órgão. (STN, 2018).

Os gestores são considerados os principais usuários por serem responsáveis por gerenciar os recursos públicos e oferecer uma visão clara sobre como a governança da entidade leva à geração de valor público, além de justificar os resultados alcançados em face dos objetivos estabelecidos (CFC, 2021).

Ao tratarmos da contabilidade de custos no setor público, torna-se relevante destacar a afirmação de Mohr (2017): governos não precisam da contabilidade de custos para sobreviver, e a lucratividade não é o principal motivo das atividades governamentais. Mas se a mensuração do lucro não é a razão, por que os gestores públicos precisam da informação de custos?

Existem diversas respostas na literatura, mas uma breve e objetiva foi observada pela Federação Internacional de Contadores, do inglês International Federation of Accountants (IFAC) (2000), ao dispor que a mensuração de lucratividade no setor privado pode ser vista de forma equivalente como a mensuração de desempenho no setor público. Conforme Morh (2015), quando os sistemas de mensuração de desempenho e de contabilidade de custos são discutidos na administração pública, a literatura tende a defender a afirmação de que trabalham em conjunto e se apoiam mutuamente.

Nessa direção, ao tratar de gestão de custos no setor público, a NBC TSP 34 destaca a necessidade de melhoria na alocação dos recursos, identificação e mensuração das entregas, com ênfase na avaliação de desempenho. Inclusive, atribui responsabilidade aos gestores públicos pelo uso das informações de custos em seus processos decisórios.

Não obstante, conforme Machado e Holanda (2010), o sucesso da implantação do sistema de custos pelas entidades públicas não depende apenas da exigência legal nem do rebuscamento de sua estrutura conceitual, é essencial que os usuários percebam a utilidade da informação para controle e melhoria de suas atividades e aperfeiçoamento do processo de decisão. Borges et al. (2012) destacam a necessidade de difusão do discurso gerencialista no aparato estatal, para que ele se sobreponha aos padrões já identificados pela burocracia como concepções legítimas da maneira eficaz de gestão da coisa pública.

Borges (2012) ressalta a falta de preparo da burocracia do setor público na elaboração de adequados relatórios contábeis gerenciais, assim como dos gestores no entendimento e na utilização desses relatórios para orientação de suas ações no cotidiano administrativo, mesmo em um ambiente de gestão direcionado a resultados. Também vale destacar que historicamente o orçamento tem se apresentado como o principal documento de gestão no setor público. Centra-se apenas no fluxo de caixa do período, ignorando outros fluxos de recursos econômicos os quais afetam a capacidade do governo em prestar benefícios atuais e futuros à população (Torres, 2004; Pigatto et al., 2010).

A promoção da eficiência no setor público depende do acesso dos gestores a informações confiáveis sobre o custo incorrido pelo efetivo consumo dos recursos econômicos utilizados na prestação dos serviços. Sem que se conheçam os custos, é inviável avaliar se os resultados obtidos poderiam ser substancialmente melhorados, ou se poderiam ser alcançados com um menor emprego de recursos humanos, materiais e financeiros (Rezende et al., 2010).

2.3. ASPECTOS DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS ÚTIL À GESTÃO PÚBLICA

Uma vez reconhecida a relevância do gestor como usuário da informação de custos no setor público, torna-se importante investigar quais aspectos devem ser considerados para que essa informação seja reconhecida como útil, a fim de que o sistema de custos institucionalizado nas organizações não se restrinja à formalidade do cumprimento da legislação.

Em seu estudo sobre difusão de inovações no setor público, Lapsley e Wright (2004) observaram que, para a gestão das organizações de saúde da Escócia, os propósitos da informação de custos estão fortemente direcionados à mensuração de desempenho com eficiência, mediante acesso a informações detalhadas de custos de procedimentos, custos de especialidades e custos funcionais, conforme observação dos contadores públicos participantes da pesquisa. Os autores destacam que

a adoção bem-sucedida de instrumentos como o sistema de custos parece ser mais provável quando as organizações têm apoio do governo ou quando são obrigadas a gerir com eficiência seus custos.

Flury e Schedler (2006) direcionaram sua pesquisa a especialistas (políticos, gerentes e consultores) em contabilidade pública no governo da Suíça, para verificação da percepção dos propósitos da informação de custos, onde constataram principalmente a utilidade como base do orçamento e na avaliação de desempenho.

Na Holanda, em pesquisa realizada por Verbeeten (2011) com gestores de organizações públicas – apesar do reconhecimento da utilidade da informação para reduzir custos, descentralizar atividades, oferecer oportunidades para gerenciamento de desempenho e aumentar a responsabilidade gerencial –, os resultados indicaram que os sistemas de gestão de custos são usados sobretudo para satisfazer as regulamentações e legitimar as atividades da organização perante *stakeholders* externos, em vez de contribuir na gestão das organizações.

Carvalho et al. (2012) exploraram os determinantes da utilização do sistema de custos no governo de Portugal e observaram que o uso da informação de custos no processo decisório dos gestores ainda é uma miragem. Os autores obtiveram evidências de que a falta de apoio da administração é um obstáculo à implementação do sistema de custos e que pressões externas também podem levar à institucionalização do sistema na busca por legitimar a organização junto a *stakeholders* externos.

No setor público da Croácia, há destaque para a informação de custos com propósitos de elaboração do orçamento, avaliação de programas de governo, controle e redução de custos e fixação de preços e tarifas dos bens e serviços, sendo que o formato dos relatórios deveria ser definido pelos próprios gestores públicos, a fim de atender a suas necessidades para o processo decisório eficaz (Lutitsky et al., 2012). Curiosamente, vale destacar que, segundo esses autores, diante do verificado na quase totalidade das organizações públicas respondentes da pesquisa, a mudança do regime de caixa para o regime de competência contábil não melhoraria consideravelmente o planejamento, registro, acompanhamento e controle dos custos.

Ainda sobre o estudo de Lutitsky et al. (2012), importantes aspectos são destacados, com base na observação sobre os participantes da pesquisa, quanto às condições necessárias para a utilidade da informação: definição clara das necessidades dos usuários internos nos diferentes níveis hierárquicos de tomada de decisão; avaliação das capacidades técnicas e de pessoal da contabilidade para responder às necessidades de informação; definição dos requisitos organizacionais sobre metodologia e sistema para apuração de custos; e comparabilidade de custos das atividades similares em nível interno, nacional e internacional.

Em estudo mais recente no setor público da Croácia, Rogošić (2021) direcionou sua pesquisa a contadores públicos e entidades públicas mais familiarizados com o uso de informações orçamentárias. A autora observou que o nível de uso das informações de custos na tomada de decisões afeta o planejamento e o controle dos custos, e o acesso à informação seria melhorado se a visualização de dados por *dashboards* fosse incluída nos relatórios, com sinais de alerta para um exame intuitivo e mais minucioso. Além disso, os maiores obstáculos ao desenvolvimento da contabilidade de custos são a falta de suporte financeiro e tecnológico e de apoio político.

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

A proposta metodológica foi norteada pelo objeto de pesquisa, a informação gerencial de custos no contexto do Governo Federal, que se baseou em material empírico orientado por aplicação de questionário eletrônico, a fim de traçar um mapeamento estruturado da percepção dos gestores públicos sobre a informação no âmbito dos órgãos e entidades governamentais.

A pesquisa foi direcionada a gestores públicos de diversos órgãos e entidades do Governo Federal como forma de coletar as percepções de gestores de diferentes segmentos nos quais os serviços públicos são prestados e onde a informação de custos poderia subsidiar os processos decisórios.

Os aspectos da percepção dos gestores, doravante neste estudo também chamados de critérios, foram aplicados em uma metodologia de análise multicritério denominada Modelo Multicritério de Apoio à Decisão, do inglês *Multicriteria Decision Aid* (MCDA), por meio do *software* MyMCDA-C.

A metodologia MCDA procura desenvolver um modelo que auxilie os decisores a moldarem e validarem seus próprios valores (Rodrigues, 2014). Pode ser vista como um processo recursivo não linear composto das seguintes fases: estruturação do problema em decisão; articulação e modelagem das preferências; agregação das preferências; e realização das recomendações (Guitouni & Martel, 1998).

A opção pela metodologia MCDA no tratamento dos dados coletados se deu pela possibilidade de agregar diversos critérios de avaliação da percepção dos gestores, onde a relevância atribuída a cada um dos critérios, por meio das correspondentes taxas de contribuição e níveis de esforço, pôde oferecer uma estrutura de observações possíveis sobre os propósitos, condições e mecanismos de acesso aos que pretendem se beneficiar da informação de custos no setor público.

A identificação dos critérios que serviram de base para a formulação do questionário foi iniciada por meio da técnica de *brainstorming*, a fim de colher percepções diretas e voluntárias de diferentes agentes públicos os quais pudessem contribuir com o objetivo da pesquisa. Com isso, conforme Silva (2007), há a troca de pontos de vista e ideias, com espontaneidade e sem privilégio a indivíduos particulares ou posições, em que todos os pensamentos são considerados na discussão.

As rodadas de *brainstorming* ocorreram com participação de três duplas de agentes públicos, selecionados em razão da experiência e representatividade sobre a temática de custos em seus órgãos de exercício, com a seguinte composição (Tabela 1).

Em seguida, mediante debate em formato de grupo focal, foram filtrados e validados os critérios das rodadas de *brainstorming* e definidas as suas taxas de contribuição e de níveis de esforço. Conforme Parent et al.(2000), as discussões interativas em grupo focal ajudam a maximizar os resultados, por meio da sinergia que o esforço conjunto de um grupo pode proporcionar.

Tabela 1

Rodadas de Brainstorming

Cargo ou Função em exercício – Formação	Organização em exercício	Tempo na Administração Pública
Rodada 1		
Auditor Federal de Finanças e Controle – Contador	Secretaria do Tesouro Nacional	6 anos
Coordenador – Contador	Empresa Brasil de Comunicação	7 anos
Rodada 2		
Coordenador Geral - Contador	Ministério da Educação	10 anos
Estatístico	Ministério da Saúde	8 anos
Rodada 3		
Analista Judiciário - Contador	Superior Tribunal de Justiça	28 anos
Contador	Secretaria do Tesouro Nacional	6 anos

Fonte: Elaborado pelos autores.

As referidas taxas de contribuição e de níveis de esforço buscaram, respectivamente, identificar em que medida cada critério contribui na avaliação geral e classificar os mesmos critérios pelo grau de esforço necessário sobre cada um deles para a melhora do cenário observado. Ou seja, a taxa de contribuição atribui peso ao critério, indicando sua maior ou menor contribuição no resultado, enquanto a ordem do nível de esforço indica o empenho necessário sobre o critério, em relação aos demais, para que se alcance o melhor resultado.

No debate em grupo focal, seis agentes públicos em exercício no órgão central de custos do Governo Federal – Secretaria do Tesouro Nacional (STN) participaram da discussão que contou com a seguinte composição (Tabela 2).

Tabela 2

Grupo Focal

Cargo ou Função em exercício na STN – Formação	Tempo na Administração Pública
Auditor Federal de Finanças e Controle – Contador	6 anos
Auditor Federal de Finanças e Controle – Contador	6 anos
Auditor Federal de Finanças e Controle – Contador	6 anos
Auditor Federal de Finanças e Controle – Economista	25 anos
Contador	13 anos
Contador	6 anos

Fonte: Elaborado pelos autores.

A seleção desses agentes públicos foi justificada como adequada neste estudo por representarem o órgão central de custos do Governo Federal, o qual responde pela implantação e funcionamento do Sistema de Custos do Governo Federal, conforme disposto na Portaria STN nº 157, de 2011.

Diante da premissa do estudo, a definição dos critérios (propósitos, condições e mecanismos de acesso) e correspondentes subcritérios, por meio das rodadas de *brainstorming* e debate em grupo focal, teve como norte a busca da percepção dos gestores para reconhecimento da utilidade da informação de custos no âmbito das organizações públicas.

Após classificação e enquadramento, os referidos critérios foram transformados em perguntas do questionário de avaliação da percepção dos gestores, onde as respostas variavam entre: N5(+++) contribui muito; N4(++) contribui; N3(+) contribui pouco, N2(0) indiferente (não contribui, nem prejudica); e, N1(-) prejudica (em razão do gasto ou esforço para esse fim). Diante dessa definição, foram estabelecidos o ponto mínimo com valor negativo (N1) e máximo positivo (N5) dos resultados esperados da metodologia MCDA-C.

Para alcance dos gestores públicos, o formulário digital com as questões de pesquisa foi criado por meio da ferramenta *Google Forms* e distribuído pelos autores (servidores públicos) por correio eletrônico em seu círculo de contatos profissionais de gestores em exercício no Governo Federal. O tempo de coleta dos dados pelo formulário se deu entre maio e junho de 2020.

O questionário contou com 41 respondentes, sendo 2 considerados inválidos por possuírem menos de 1 ano declarado de exercício como gestor público, o que os inviabilizou como participantes da amostra desejada. Ou seja, 39 gestores públicos colaboraram efetivamente com a pesquisa, evidenciando seus pontos de vista sobre a informação gerencial de custos no contexto das organizações públicas, e isso permitiu o desenvolvimento dos propósitos pretendidos no estudo.

Após a aplicação do questionário, a tabulação dos dados se tornou essencial para a definição da pontuação de referência para cada critério. Conforme Rodrigues (2014), no modelo MCDA-C a pontuação que indica o nível de impacto dos respondentes é dada pelo cálculo da mediana.

Assim, os resultados foram tabulados, a partir da frequência de respostas, para identificação da mediana e definição das pontuações de referência.

Com base na pontuação de referência de cada critério, indicada pela mediana, emprega-se a fórmula a seguir para aplicação das taxas de contribuição e verificação do valor final do desempenho do critério.

$$V(a) = W1*V1(a) + W2*V2(a) + W3*V3(a) + \dots Wn*Vn(a)$$

Onde: V(a) = valor total do *status quo*

V1(a), V2(a), para... Vn(a) = valor parcial do critério 1, 2, 3, ..., n.

W1, W2, ..., Wn = taxa de contribuição do critério 1, 2, 3, ..., n.

n = número de critérios do modelo.

A seguir, a Tabela 3 apresenta os critérios com as respectivas taxas de contribuição e níveis de esforço, para melhor compreensão da metodologia apresentada. Inclusive, pode-se observar na última coluna da tabela os resultados da frequência da mediana, calculada diante das respostas relacionadas a cada critério.

Tabela 3

Relação entre Critérios, Taxas de Contribuição, Níveis de Esforço e Resultados

Critério	TC	NE	Subcritério	TC	NE	NE Geral	Resultado da Mediana
1. Propósitos	30%	2º	1.1 Apoio à mensuração de desempenho	20%	2º	8º	N5
			1.2 Controle, para uso racional dos recursos	30%	3º	11º	N5
			1.3 Apoio à gestão dos processos/atividades	40%	1º	5º	N5
			1.4 <i>Accountability</i> (prestação de contas e responsabilização)	10%	4º	14º	N5
2. Condições	50%	1º	2.1 Incentivo e participação atuante da alta gestão	25%	1º	1º	N5
			2.2 Mudança de cultura organizacional	15%	2º	2º	N5
			2.3 Definição e identificação de entregas realizadas (serviços prestados)	15%	4º	4º	N5
			2.4 Mapeamento de processos (cadeia de valor)	15%	3º	3º	N5
			2.5 Criação de unidade de gestão interna de custos	10%	7º	13º	N5
			2.6 Obrigatoriedade e penalidade sobre a gestão de custos	10%	5º	7º	N4
			2.7 Familiaridade com os termos e conceitos de custos	10%	6º	10º	N5
3. Mecanismos de Acesso	20%	3º	3.1 Relatório de custos flexível e customizado, de acordo com a necessidade do gestor	50%	1º	6º	N5
			3.2 Relatório de custos disponibilizado pelo órgão na internet e/ou intranet	20%	4º	15º	N5
			3.3 Portal de Custos do Governo Federal	10%	3º	12º	N4
			3.4 Relatório de gestão na forma de relato integrado	20%	2º	9º	N5

Legenda: TC – Taxa de Contribuição; NE – Nível de Esforço.

Fonte: Elaborado pelos autores.

A análise dos resultados teve como base os gráficos e tabelas oriundos do *software* MyMCDA da metodologia de pesquisa apresentada, conforme demonstrado no tópico seguinte.

4. ANÁLISE MULTICRITÉRIO DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS

4.1. PERFIL DOS GESTORES PÚBLICOS

Destacam-se algumas características dos 39 gestores entrevistados, a fim de evidenciar o perfil dos respondentes da amostra objeto do estudo. Primeiramente, os gestores foram segregados pelo tempo de atuação gerencial no setor público (Figura 1).

Em seguida, foram identificados os órgãos ou entidades onde os gestores atuam no momento (Figura 2).

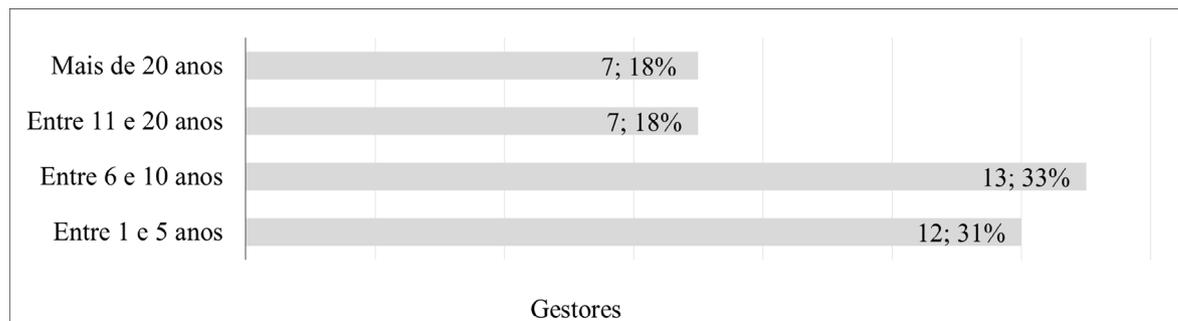


Figura 1. Tempo de Atuação como Gestor

Fonte: Elaborado pelos autores.

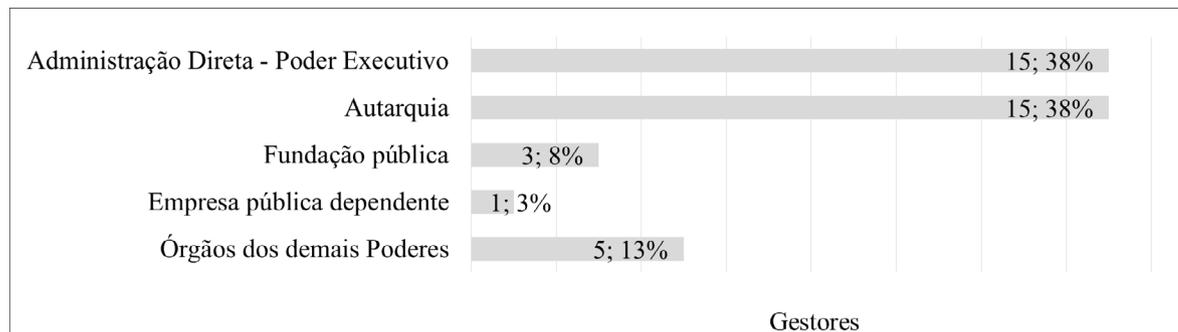


Figura 2. Órgão ou Entidade de Atuação

Fonte: Elaborado pelos autores.

Por fim, os gestores foram questionados quanto ao uso da informação em seus processos decisórios. A esse propósito, cabe ressaltar a importância da compreensão do significado da informação de custo apresentado no questionário, para a correta resposta da pergunta pelo gestor, a fim de facilitar a compreensão das questões apresentadas na pesquisa. Na introdução ao questionário, foi esclarecido ao gestor respondente que a informação de custos corresponde ao volume de recursos econômicos consumidos na geração do bem ou serviço público.

Essa ressalva é importante, pois no setor público há certa confusão nesse entendimento, já que é comum a associação pelos agentes públicos da informação de custos ao fluxo de execução financeira da despesa orçamentária (regime de caixa), sem a necessária relação com o efetivo consumo do patrimônio (regime de competência). Conforme Rezende et al. (2010), para medir

os custos, é preciso conhecer os recursos efetivamente consumidos na provisão de um determinado bem ou serviço, em um dado período.

Isso posto, conforme a Figura 3, 46% dos respondentes disseram não fazer uso de qualquer informação de custos em seus processos de tomada de decisão, como evidenciado a seguir.

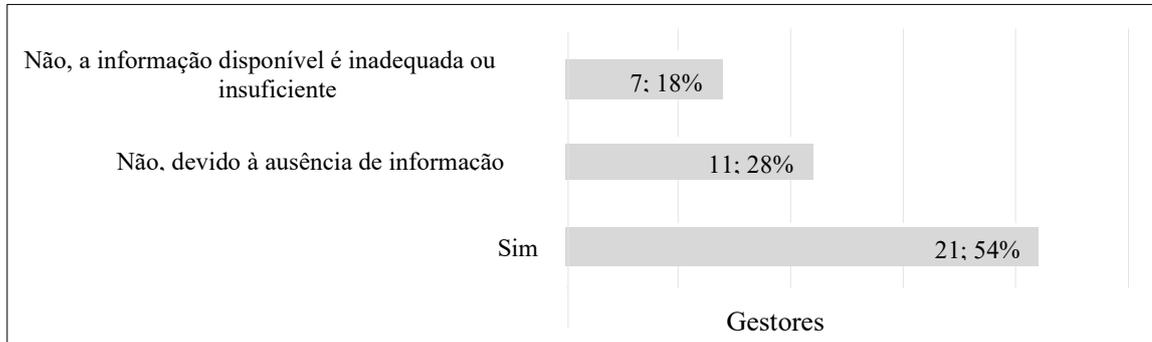


Figura 3. Uso da Informação de Custos

Fonte: Elaborado pelos autores.

Essa observação é importante, pois em que pese o resultado geral da pesquisa evidenciar o reconhecimento da relevância da informação de custos pela totalidade dos respondentes, quase metade (46%) dos gestores indicou não possuir qualquer experiência prática na gestão de seus processos com o apoio do sistema de custos, seja pela total ausência de informação (28%), seja pelo fato de a informação disponível ser inadequada ou insuficiente (18%).

4.2. ANÁLISE DOS CRITÉRIOS

A análise dos resultados a partir do modelo MCDA-C ocorre primeiramente por cada família de critérios, para verificação da percepção dos gestores, considerando as taxas de contribuição e níveis de esforço definidos no grupo focal.

Na análise dos gráficos, o 'Máximo' e o 'Mínimo' são definidos com base no nível de esforço estabelecido no grupo focal e a pontuação 'Real' alcançada no resultado da posição da mediana (N1/N2/N3/N4/N5) de cada resposta dos gestores no questionário. Assim, diante da pontuação obtida com a fórmula de agregação aditiva das taxas de contribuição, são estabelecidos os pontos máximo e mínimo representando o esforço necessário em degraus para alcance da melhora do cenário representado pelo critério.

Por fim, no item 4.2.3, a análise ocorre de forma global e cruzada, mediante discussão e relacionamento de informações dos diversos critérios.

4.2.1. Propósitos da Informação

Conforme demonstrado na Figura 4, a pontuação máxima observada pela mediana foi alcançada em todos os critérios: apoio à mensuração do desempenho; controle, para uso racional dos recursos; apoio à gestão dos processos/atividades; e, prestação de contas e responsabilização.

Notadamente houve a confirmação de que a informação gerencial de custos pode contribuir muito no alcance dos referidos propósitos. Inclusive, a faixa dos resultados esperados no gráfico abrangeu quase a totalidade das respostas em todos critérios, indicando a contribuição desejada pelos gestores sobre a informação.

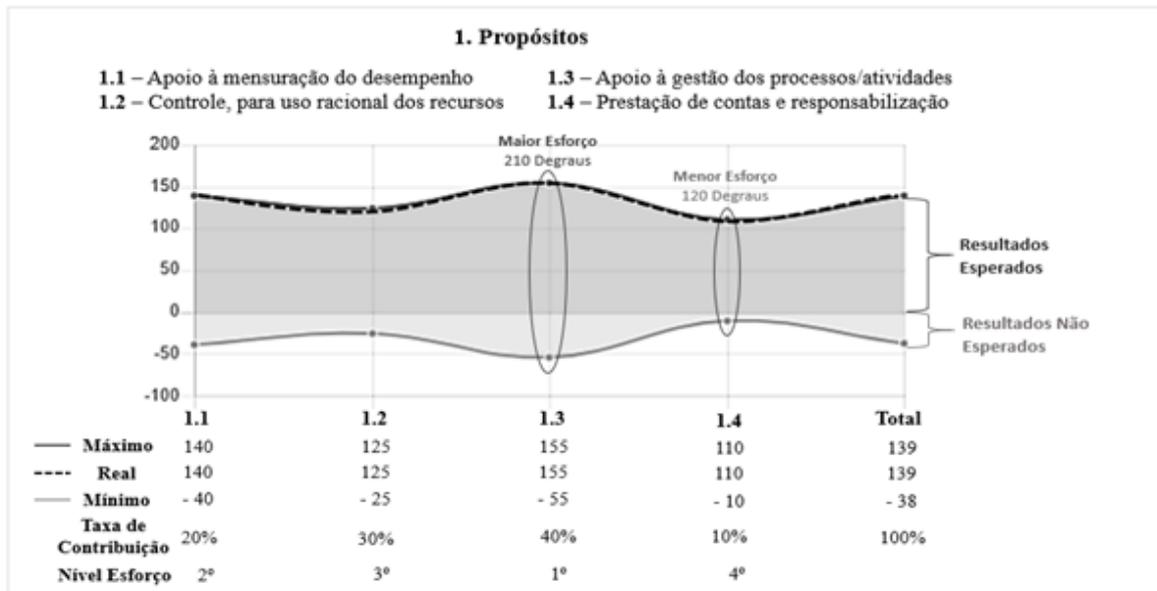


Figura 4. Propósitos da Informação

Fonte: Elaborado pelos autores.

De modo geral, a análise dos dados sobre o critério propósitos permite a constatação de que os gestores tendem a enaltecer a relevância da informação que possa beneficiar a gestão pública, dada a elevada contribuição observada no resultado das respostas. Nesse sentido, não há ressalvas sobre a constatação do poder da informação de custos para os gestores, cabendo avançar a análise sobre as correspondentes taxas de contribuição e níveis de esforço, contrastando com resultados de estudos anteriores.

Relevante informação retratada na Figura 4, fruto das observações no grupo focal, diz respeito aos critérios em relação ao nível de esforço para melhora do cenário. Nesse sentido, a informação aplicada no apoio à gestão de processos/atividades (1.3) demanda mais esforço para a sua efetividade, 210 graus na escala do modelo entre os pontos mínimo e máximo [-55, 155], enquanto a informação para prestação de contas e responsabilização (1.4) demanda menor esforço, 120 graus, para a sua melhor contribuição [-10, 110].

Apesar de exigir o maior nível de esforço, o critério 1.3 apresenta maior taxa de contribuição (40%), o que pode ajudar a justificar o investimento na geração da informação para alcance desse propósito. Esse critério chama a atenção sobre o elevado esforço para alcance de seus benefícios diante da necessidade de mapeamento de processos/atividades e da possibilidade de adoção do *Activity-Based Costing* (ABC) na atribuição dos custos. A elevada taxa de contribuição em contrapartida ao elevado nível de esforço do critério reflete as recomendações de estudos (Brown et al., 1999; Vazakidis et al., 2010) os quais investigam o uso do ABC e a gestão baseada em atividades recomendando a avaliação do custo benefício de implantação em organizações do setor público.

Essa conexão com estudos anteriores é relevante, pois remete a questões que demandam atenção na atribuição dos custos de bens e serviços públicos por meio do mapeamento de processos/atividades com uso do ABC. Embora seja um procedimento inteligente quando adota o direcionamento dos recursos para as atividades e o direcionamento das atividades para os produtos, o ABC baseia-se na atribuição indireta dos custos (Leone & Leone, 2007). Na avaliação do custo benefício de seu uso, independentemente do segmento ou área de atuação da

organização, a atribuição dos custos indiretos exige grande atenção por ser o aspecto mais frágil da metodologia de um sistema de custos (Leone & Leone, 2007; Horngren et al., 2004).

O critério 1.4, também destacado por Verbeeten (2011) quanto à necessidade de responsabilização dos gestores na aplicação dos recursos públicos, apresenta o menor esforço (120 graus), mas baixa taxa de contribuição (10%), que precisam ser considerados na avaliação sobre a efetividade da informação para esse propósito. Vale ressaltar que, conforme Lapsley e Wright (2004), a adoção bem-sucedida do sistema de custos parece ser mais provável quando as organizações são obrigadas a gerir com eficiência seus custos, com isso a relevância da responsabilização dos gestores na aplicação dos recursos.

Esse contraste remete à necessária reflexão sobre os efeitos da pressão coercitiva realizada pelos órgãos de controle sobre as organizações públicas brasileiras, considerando que, pelos resultados dos dados desta pesquisa, há menor destaque da informação de custos com propósito de *accountability*.

Também se destacam os resultados obtidos no critério controle, para uso racional dos recursos (1.2), que além de alcançar pontuação máxima nos resultados esperados, possui alta taxa de contribuição (30%). Isso corrobora a ideia central da pesquisa de Helden e Huijben (2014), a qual indica a necessidade de adoção de mecanismos de controle sobre os custos indiretos ou gerais nas organizações do setor público.

Importante destacar quão atraente pode ser o ABC nesse sentido, mas devemos considerar a avaliação do custo benefício de seu uso. Segundo Kaplan e Cooper (1998), as dificuldades de implantação do ABC são ainda maiores do que aquelas enfrentadas em uma indústria, já que na prestação de serviços há grande volume de despesas indiretas.

Por fim, a despeito do reconhecimento dos gestores sobre o critério apoio à mensuração de desempenho (1.1), sua taxa de contribuição (20%) foi considerada modesta frente à relevância dada a esse propósito em estudos sobre o tema (Brown et al., 1999; IFAC, 2000; Lapsley & Wright, 2004; Flury & Schedler, 2006; Verbeeten, 2011).

4.2.2. Condições da Informação

Na análise dos resultados sobre as condições da informação pela Figura 5, a pontuação máxima observada pela mediana só não foi alcançada no critério obrigatoriedade e penalidade sobre a gestão de custos (2.6), em que alguns respondentes chegaram a considerá-lo prejudicial como condição para a efetividade da informação em seus propósitos. Entretanto, a faixa dos resultados esperados abarcou boa parte das respostas, indicando que na avaliação geral dos gestores as condições apontadas contribuem muito para a informação de custos se tornar uma realidade no contexto das organizações públicas.

Na análise dos critérios de forma individual, cabe destaque à condição relacionada ao incentivo e participação da alta gestão (2.1), que possui melhor taxa (25%) de contribuição dentre as “Condições da Informação” e maior nível de esforço (250 graus). Esse resultado encontra amparo em estudos que destacam o aspecto político como determinante ao sucesso das práticas de gestão de custos no setor público (Lapsley & Wright, 2004; Carvalho et al., 2012; Lutitsky et al., 2012; Rogošić, 2021). A ampla conexão dos resultados desse critério com a observação de diversos estudos anteriores permite inferir que o incentivo e participação da alta gestão são cruciais como condição para a utilidade da informação de custos nas organizações públicas brasileiras.

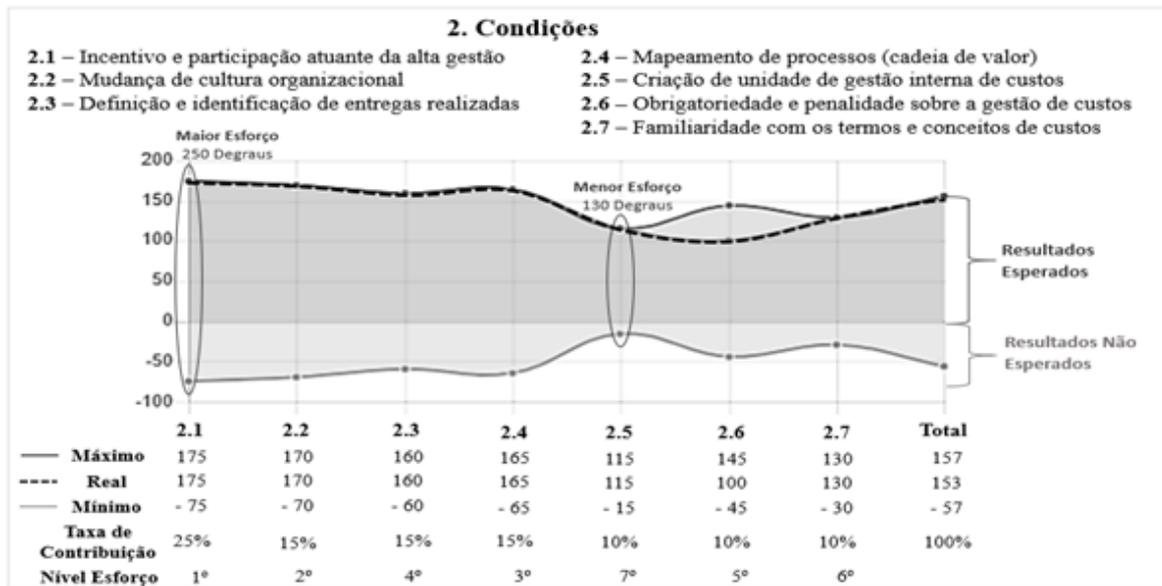


Figura 5. Condições da Informação

Fonte: Elaborado pelos autores.

Já a criação de unidade de gestão interna de custos (2.5) indica contribuir muito e possui o menor esforço (130 graus), aparentando ser uma opção de investimento que traria bons resultados dentre as condições para a efetividade da informação. Nesse sentido, conforme Lutilsky et al. (2012), atenção deve ser dada a avaliação das capacidades técnicas e de pessoal da contabilidade para responder às necessidades de informação gerencial. Não obstante, a transição de um modelo de administração menos patrimonialista e burocrático para um modelo mais gerencial no governo parece ser determinante para a devida atenção a esse critério no setor público brasileiro.

Dentre todos os critérios associados às condições da informação, a obrigatoriedade e penalidade sobre a gestão de custos (2.6) foi o único a não figurar nos pontos máximos de contribuição e apresenta a menor taxa (10%), apesar da relevância dada a esse critério em pesquisas as quais também abordaram o tema (Lapsley & Wright, 2004; Verbeteen, 2011). Reflexões sobre esse contraste são importantes pois podem remeter a uma percepção de que os gestores públicos brasileiros tendem a evitar responsabilidades sobre o uso dos recursos, quiçá como forma de manutenção de um *status quo* favorável a sua gestão.

Por fim, apesar da importância dada aos critérios mudança de cultura organizacional (2.2) e familiaridade com os termos e conceitos de custos (2.7) pelos gestores respondentes da pesquisa, as taxas de contribuição, respectivamente 15% e 10%, não foram tão relevantes em contraste com estudos que destacam a relevância desses aspectos (Lutlisky et al., 2012; Rogošić, 2021). Importante pontuar que aspectos de natureza política, cultural e social são determinantes para explicar casos de insucesso na implementação dos sistemas de custeio e gestão baseados em atividades (Major & Vieira, 2009).

Na análise dos mecanismos de acesso à informação pela Figura 6, primeiramente se pode destacar o resultado observado no relatório customizado, conforme necessidade do gestor (3.1), ao encontro do que dispõem Lapsley e Wright (2004) sobre a necessidade dos gestores de informações de custos detalhadas. Esse critério possui o maior esforço (200 degraus), mas muito sobressai em relação aos demais pela sua taxa (50%) de contribuição, corroborando o preceito fundamental expresso por Garrison et al. (2013) de que os gestores precisam de informações de custos diferentes para diferentes propósitos.

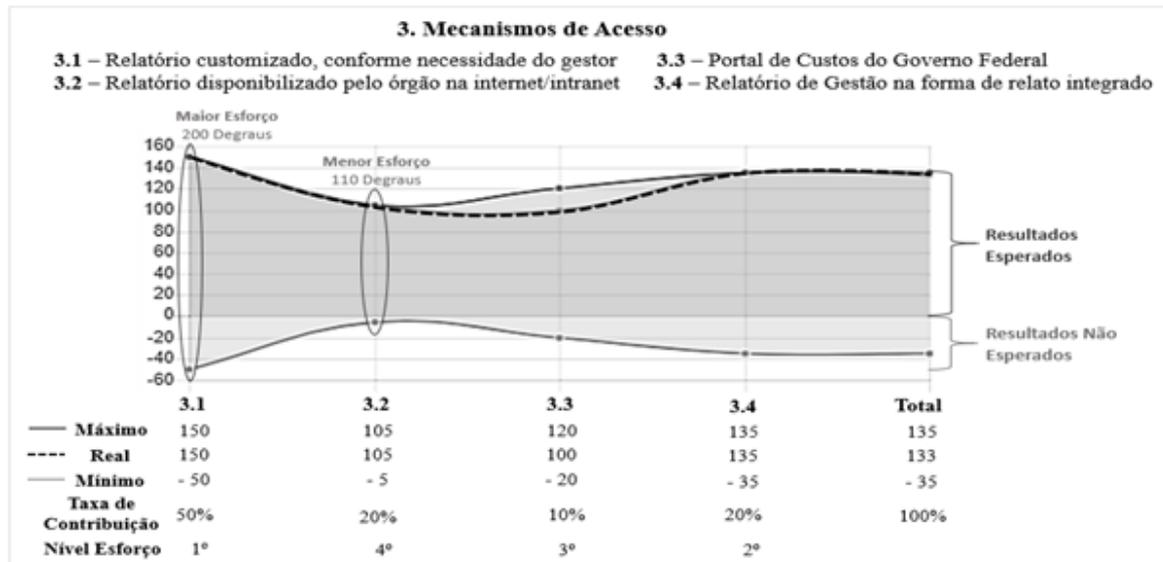


Figura 6. Mecanismos de Acesso à Informação

Fonte: Elaborado pelos autores.

Com menor nível de esforço (110 degraus) para melhor contribuir com a efetividade da informação, os relatórios disponibilizados pelo próprio órgão, responsável pelo consumo dos recursos, na internet ou intranet (3.2) são apresentados como opção a ser avaliada, já que possui 20% de taxa de contribuição e atingiu pontuação máxima nos resultados esperados para o critério. Por sua vez, o Portal de Custos do Governo Federal (3.3) foi o único entre os critérios de mecanismo de acesso à informação a não alcançar pontuação máxima nos resultados esperados, 100 de 120 possíveis, e com menor taxa (10%) de contribuição.

Sobre esses critérios, 3.2 e 3.3, vale a ressalva de Rogošić (2021) sobre a melhora na qualidade da informação se a visualização de dados por *dashboards* fosse incluída nos relatórios, com sinais de alerta para um exame intuitivo e mais minucioso.

A propósito do critério relatório de gestão na forma de relato integrado (3.4), com pontuação máxima nos resultados esperados, segundo em nível de esforço (170 degraus) e 20% de taxa de contribuição, vale destacar que, em se tratando esse mecanismo de acesso como uma determinação coercitiva de órgão de controle, a manifestação dos gestores favorável a esse tipo de relatório poderia estar relacionada à busca por legitimação da organização perante *stakeholders* externos.

Como esperado, de modo geral, a percepção dos gestores públicos indica que a informação gerencial de custos tende a contribuir muito nos processos decisórios da administração pública. Isso explica a disposição expressa na NBC TSP 34 indicando os gestores como principais usuários da informação de custos do setor público, em sua tomada de decisão sobre a aplicação dos recursos que lhes são confiados.

Entretanto, cabe ressaltar que, a despeito da manifestação de 54% dos gestores na Figura 3 afirmando o uso da informação de custos em seus processos decisórios, ainda não há evidências de pesquisas acadêmicas, em larga escala, quanto a boas práticas de gestão de custos associadas aos propósitos da informação indicados nesta pesquisa no setor público brasileiro.

De forma semelhante, Verbeeten (2011) reconheceu haver poucas evidências empíricas em organizações públicas as quais na prática validem a efetividade da informação de custos nas decisões gerenciais, e isso também foi demonstrado em seu estudo ao tratar das organizações do setor público holandês.

Isso ajuda a explicar a maior taxa (50%) de contribuição e o maior nível de esforço (214 degraus) relacionados ao critério condições da informação (2) na Figura 7, que tende a contribuir muito na utilidade da informação, considerando os resultados da pesquisa. Diante da insuficiência de evidências práticas nos estudos sobre gestão de custos no setor público, pode ser natural que se apontem maiores esforços e taxas de contribuição sobre as condições necessárias para que a informação de custos agregue valor aos processos de decisão gerencial.

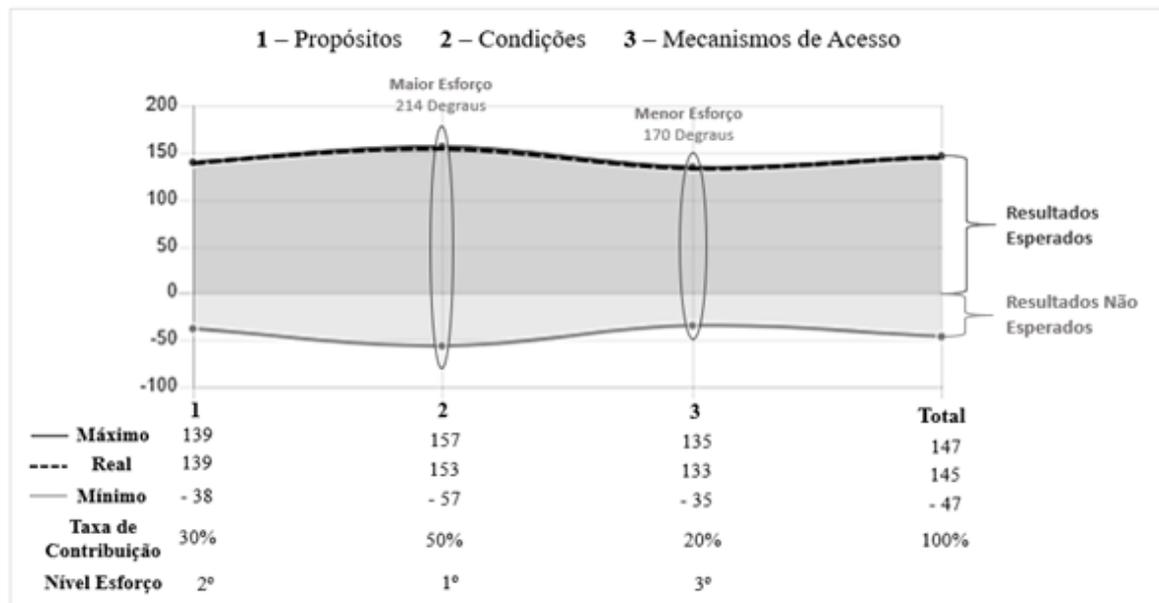


Figura 7. Informação Gerencial de Custos

Fonte: Elaborado pelos autores.

Também nesse sentido, pode-se explicar o menor esforço (170 degraus) e a menor taxa (20%) de contribuição verificada sobre o critério mecanismos de acesso à informação. A informação de custo pode encontrar menores barreiras nos mecanismos de acesso, o que pode ser justificado pelas tecnologias atualmente à disposição para geração e acesso da informação, mas precisa buscar atender às necessidades gerenciais de seus usuários. Para Garrison et al. (2013), prover informações de custos diferentes para diferentes propósitos é essencial à contabilidade gerencial.

De forma equilibrada, os propósitos (2º) se encontram entre as condições (1º) e os mecanismos de acesso (3º) em relação ao nível de esforço, já que é possível inferir que uma vez atendidas as condições necessárias para a geração da informação, com as tecnologias disponíveis os mecanismos de acesso seriam um empecilho menor para o alcance dos propósitos.

Diante da avaliação global, o resultado final de 145 numa escala de [-47, 147] permite a constatação de que a informação gerencial de custos no setor público tende a contribuir muito nos processos decisórios dos gestores, desde que se observem as condições necessárias e os mecanismos de acesso para a efetividade dos propósitos da informação.

Ao cruzar as informações dos resultados dos diferentes critérios, algumas relevantes observações também podem ser destacadas:

- A informação com propósito de apoio à gestão dos processos/atividades está condicionada ao mapeamento de processos da cadeia de valor. Esses critérios contribuem muito na percepção dos gestores, com taxas de contribuição definidas no grupo focal em 40% e 15% respectivamente, e isso pode indicar a concentração de esforços nessa direção como alternativa para bons resultados. Essa observação corrobora Oliveira et al. (2008), ao constatarem que o mapeamento de atividades na cadeia de valor de uma organização se constitui como um fator-chave para a gestão estratégica de custos.
- A informação com propósito de prestação de contas e responsabilização está condicionada à obrigatoriedade e penalidade sobre a gestão de custos. Esses critérios foram identificados com baixo nível de esforço para a melhora da efetividade da informação no contexto das organizações, e podem se relacionar com o Relatório de Gestão como mecanismo de acesso, que possui boa taxa de contribuição (20%). A conjugação dos referidos critérios também pode indicar a concentração de empenho nessa direção, corroborando Verbeeten (2011) ao dispor que a informação de custos fornece mecanismos para o aumento da responsabilidade gerencial.
- A informação com propósito de apoio à mensuração de desempenho está condicionada à definição e identificação das entregas realizadas, ambos os critérios considerados de muita contribuição pelos respondentes da pesquisa e identificados com taxas de contribuição de 20% e 15% respectivamente, o que indica a necessidade de concentração de esforços nessa direção, ao encontro do que afirma Mohr (2017) ao destacar que os sistemas de custo e de mensuração de desempenho atuam em conjunto e se apoiam mutuamente.

5. CONCLUSÃO

O artigo trouxe como problema a necessidade de investigação empírica da utilidade da informação de custos na Administração Pública Federal, visto que o ordenamento jurídico brasileiro dispõe de vasta normatização determinando a apuração de custos para evidenciação dos resultados do governo, bem como para acompanhamento e avaliação da gestão governamental.

A abordagem empírica foi realizada em uma amostra de dados extraída de gestores públicos do Governo Federal, tratada mediante metodologia “multicritério de apoio à decisão”. Os dados primários foram obtidos por questionário dirigido aos gestores para verificação da contribuição da informação de custos diante de suas percepções quanto a critérios sobre propósitos, condições e mecanismos de acesso para a utilidade da informação.

De forma ampla, os resultados indicaram em distintas organizações que a informação de custos pode contribuir muito na gestão governamental, considerando os critérios descritos e

seus correspondentes níveis de esforço e taxas de contribuição, diante das definições junto aos decisores do grupo focal formado por representantes do órgão central de custos do Governo Federal – Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Observou-se maior concordância entre gestores e grupo focal nos critérios apoio à gestão dos processos/atividades (propósito); incentivo e participação atuante da alta gestão (condição); e, relatório de custos flexível e customizado, de acordo com a necessidade do gestor (mecanismo de acesso). Com menor concordância foram observados os critérios *accountability* (propósito); criação de unidade de gestão interna de custos, obrigatoriedade e penalidade sobre a gestão de custos e familiaridade com os termos e conceitos (condições); e, Portal de Custos do Governo Federal (mecanismo de acesso).

Conforme observado, a vasta normatização sobre custos no setor público, a busca por melhorias nos padrões contábeis e os avanços tecnológicos na informatização aparentam ser relevantes, mas não são suficientes para que práticas e políticas inovadoras de gestão de custos se desenvolvam no alcance dos propósitos da informação destacados neste estudo. Tratando-se de instrumento gerencial, visto que os gestores são considerados os usuários primários, a informação de custos no setor público demanda condições e mecanismos de acesso para que se traduza em informação útil à gestão governamental.

Pressões normativas, coercitivas ou por mimetismo não garantem que a institucionalização do sistema de custo tenha como foco os usuários da informação. Um passo adiante precisa ser dado em direção à geração de informações de custos de fato alinhadas às necessidades gerenciais. Leone e Leone (2007) foram taxativos em um de seus mais importantes mandamentos da gestão de custos: – Crie um dueto harmonioso. Harmonia entre contadores de custos e gestores de custos, para que, conforme destacado nesta pesquisa, a informação tenha as condições necessárias para sua geração, os devidos mecanismos para seu acesso e o alcance de seus propósitos.

As evidências empíricas observadas precisam ser relativizadas diante da possibilidade de implantação de sistemas de custos que se sustentem como instrumentos meramente cerimoniais, mantenedores do *status quo* de gestores que podem evitar responsabilidades quando informações, as quais não são providas pelo sistema, venham a provocar um contexto de comodismo e ausência da necessidade de atuação na gestão dos custos.

Não basta reconhecer a relevância da informação, é preciso buscar seus benefícios como instrumento de governança, transpondo o formalismo da institucionalização do sistema de custos. Por isso, a atuação de normatizadores e reguladores precisa indicar a harmonia do referido dueto, para a informação de custos ser realmente útil às práticas organizacionais da gestão pública.

Os achados trazem implicações a pesquisadores interessados no tema na medida em que, de modo abrangente, pôde-se observar que os gestores tendem a reconhecer a importância da informação de custos, mas investigações sobre a efetiva aplicação da informação nos contextos decisórios das organizações públicas são escassas e precisam avançar em estudos futuros.

REFERÊNCIAS

- Azevedo, R. R., & Pigatto, J. A. M. (2020). Raízes da contabilidade orçamentária e patrimonial no Brasil. *Revista de Administração Pública*, 54(1), 32–58.
- Benito, B., Brusca, I., & Mortesinos, V. (2007). The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSASs. *International Review of Administrative Sciences*, 73(2), 293-317. <https://doi.org/10.1177/0020852307078424>

- Borges, T. B. (2012). *Utilização da informação gerencial no setor público: perspectiva diante das novas normas de contabilidade do setor público*. [Master Thesis, Universidade Federal de Minas Gerais].
- Borges, T. B., Mario, P. C., & Carneiro, R. (2012). A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. *Revista de Administração Pública*, 47(2), 469–491. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122013000200009>
- Brown, R. E., Mark, J. M., & Gard, C. G. (1999). Activity-Based Costing in Government: Possibilities and Pitfalls. *Public Budgeting & Finance*, 3-21.
- Carvalho, J. B. C., Gomes, P. S., & Fernandes, M. J. (2012). The Main Determinants of the Use of the Cost Accounting System in Portuguese Local Government. *Financial Accountability & Management*, 28(3), 306-334. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2012.00547.x>
- CFC - Conselho Federal de Contabilidade. (2021). *Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 34, de 18 de novembro de 2021*. It approves NBC TSP 34 - Custos no Setor Público. Brasília.
- Couto, L. H. N., & Moraes, E. F. (2019). Processo de convergência da contabilidade pública: um enfoque na divulgação do balanço patrimonial dos estados do nordeste. *Brazilian Journal of Development*, 5(1), 118-139. <https://doi.org/10.34117/bjdv5n1-871>
- Dantas, J. M. M., & Crozatti, J. (2014). Implantação do sistema de custos no governo federal: percepção da maturidade das setoriais de custos. *Caderno de Finanças Públicas*, 14, 221-264.
- Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967*. (1967). It provides for the organization of the Federal Administration, establishes guidelines for Administrative Reform and makes other provisions. Brasília.
- Decreto n. 93.872, de 23 de dezembro de 1986*. (1986). It provides for the unification of the National Treasury's cash resources and updates, and consolidates the relevant legislation and makes other provisions. Brasília.
- Diniz, J. A., Silva, S. F. S., Santos, L. C., & Martins, V. G. (2015). Vantagens da Implantação das Ipsas na Contabilidade Pública Brasileira: Análise da percepção dos membros do GTCON. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 9(3), 275-294. <https://doi.org/10.17524/repec.v9i3.1226>
- Flury, R., & Schedler, K. (2006). Political versus managerial use of cost and performance accounting. *Public Money & Management*, 26(4), 229-234.
- Garrison, R. H., Noreen, E. W., & Brewer, P. C. (2013). *Contabilidade Gerencial* (14th ed.). AMGH.
- Guitouni, A., & Martel, J. (1998). Tentative guidelines to help choosing an appropriate MCDA method. *European Journal of Operational Research*, 109(2), 501-521. [https://doi.org/10.1016/S0377-2217\(98\)00073-3](https://doi.org/10.1016/S0377-2217(98)00073-3)
- Helden, G. J. V., & Huijben, M. (2014). Controlling overhead in public sector organizations. *International Journal of Public Sector Management*, 27(6), 475-485. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-07-2013-0102>
- Holanda, V. B., Lattman-Weltman, F., & Guimarães, F. (Org.). (2010). *Sistema de informação de custos na administração pública federal: uma política de Estado*. Editora FGV.
- Horngren, C. T., Datar, S. M., & Foster, G. (2004). *Contabilidade de Custos* (11th ed.). Prentice Hall.
- IFAC - International Federation of Accountants. (2000). *Perspectives on Cost Accounting for Government*. *International Public Sector*. Study 12.
- Kaplan, R., & Cooper, R. (1998). *Custo e Desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. Futura.

- 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. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2003.12.007>
- Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000.* (2000). It establishes public finance rules aimed at accountability in fiscal management and other provisions. Brasília.
- Lei n. 10.180, de 6 de fevereiro de 2001.* (2001). It organizes and disciplines the Planning and Federal Budget, Federal Financial Administration, Federal Accounting and Internal Control Systems of the Federal Executive Branch, and makes other provisions. Brasília.
- Leone, G. S. G. & Leone, R; J. G. (2007). *Os 12 Mandamentos da Gestão de Custos*. FGV Editora.
- Lima, R. L. (2017). *A influência dos atores no processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais*. [Master Thesis, Universidade de Brasília].
- Lutitsky, I. D., Vasicek, V., & Vasicek, D. (2012). Cost planning and control in croatian public sector. *Economic Research - Ekonomska istraživanja*, 25(2), 413-434. <https://doi.org/10.1080/1331677X.2012.11517515>
- Machado, N., & Holanda, V. B. (2010). Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 791–820. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122010000400003>
- Major, M. J., & Vieira, R. (2009). *Contabilidade e Controle de Gestão*. Escolar Editora.
- Martí, C., & Kasperskaya, Y. (2015). Public financial management systems and countries' governance: a cross-country study. *Public Administration and Development*, 35(3), 165-178. <https://doi.org/10.1002/pad.1711>
- Monteiro, B. R. P. (2012). *Aplicabilidade do orçamento público por regime de competência no modelo orçamentário brasileiro*. [Master Thesis, Universidade de Brasília].
- Mohr, Z. (2015). Performance Measurement and Cost Accounting: Are They Complementary or Competing Systems of Control? *Public Administration Review*, 76(4), 616-625. <https://doi.org/10.1111/puar.12503>
- Mohr, Z. (2017). *Cost Accounting in Government: Theory and Applications*. Routledge Studies in Accounting.
- Oliveira, A. C. C., Resende, S. R., Cabral, A. S., Leite, M. S. A, & Oliveira, J. B. (2008). A cadeia de valor e a gestão de custos como ferramentas para sustentabilidade das organizações. *Anais do 28º Encontro Nacional de Engenharia de Produção*, Rio de Janeiro, RJ.
- Parent, M., Gallupe, R. B., Salisbury, W. D., & Handelman, J. M. (2000). Knowledge creation in focus groups: can group technologies help? *Information & Management*, 38(1), 47–58. [https://doi.org/10.1016/S0378-7206\(00\)00053-7](https://doi.org/10.1016/S0378-7206(00)00053-7)
- Pereira, J. R. T., & Silva, A. C. (2003). A importância da implantação de sistema de custo para a gestão do setor público. *Anais do 10º Congresso Brasileiro de Custos*, Guarapari, ES.
- Pigatto, J. A. M, Holanda, V. B., Moreira, C. R., & Carvalho, F. A. (2010). A importância da contabilidade de competência para a informação de custos governamental. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 821-837. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122010000400004>
- Rezende, F., Cunha, A., & Bevilacqua, R. (2010). Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 959– 992. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122010000400009>

- Rivenbark, W. C. (2005). A Historical Overview of Cost Accounting in Local Government. *State and Local Government Review*, 37(3), 217–227. <https://doi.org/10.1177/0160323X0503700304>
- Rodrigues, E. C. C. (2014). *Metodologia para investigação da percepção das inovações na usabilidade do sistema metroviário – uma abordagem antropotecnológica*. [Doctoral Dissertation, Universidade de Brasília].
- Rogošić, A. (2021). Public sector cost accounting and information usefulness in decision-making. *Public Sector Economics*, 45(2) 209-227.
- Rosa, F. S., Silva, L. C., & Soares, S. V. (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. *Contabilidade y Negocios*, 10(19), 27-42.
- STN - Secretaria do Tesouro Nacional. (2013). *Nova Contabilidade e Gestão Fiscal - Modernização da Gestão Pública*. Tesouro Nacional. https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:27788
- STN - Secretaria do Tesouro Nacional. (2019). *Portal de Custos do Governo Federal*. Tesouro Nacional Transparente. <https://www.tesourotransparente.gov.br/visualizacao/portal-de-custos-do-governo-federal>
- STN - Secretaria do Tesouro Nacional. (2011). *Portaria n. 157, de 9 de março de 2011*. It provides for the creation of the Federal Government Cost System. Brasília.
- STN - Secretaria do Tesouro Nacional. (2018). *Portaria n. 518, de 17 de julho de 2018*. It approves the Federal Government Cost Information Manual - MIC. Brasília.
- Sousa, R., Vasconcelos, A., Caneca, R., & Niyama, J. (2013). Accrual basis accounting in the Brazilian public sector: empirical research on the usefulness of accounting information. *Revista Contabilidade & Finanças*, 24(63), 219-230. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772013000300005>
- Silva, C. L. (2007). *O grupo focal como técnica de pesquisa no diagnóstico de relações públicas*. [Master Thesis, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul].
- Torres, L. (2004). Accounting and accountability: recent developments in government financial information systems. *Public Administration and Development*, 24(5), 447-456. <https://doi.org/10.1002/pad.332>
- Vazakidis, A., Karagiannis, I., & Tsiailta, A. (2010). Activity-Based Costing in the Public Sector. *Journal of Social Sciences*, 6(3), 376-382. <https://doi.org/10.3844/jssp.2010.376.382>
- 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>

CONTRIBUIÇÕES DE AUTORIA

GC: Revisão teórica, planejamento metodológico, coleta de dados, análise dos dados e revisão. **ER:** Revisão teórica, planejamento metodológico, análise dos dados e revisão.

CONFLITO DE INTERESSE

Os autores declaram que não há conflitos de interesses.

EDITOR-CHEFE

Talles Vianna Brugni 

EDITOR ASSOCIADO

Ricardo Rocha de Azevedo 