

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

Giuliano Passos Cardoso

Mestrando do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCont/UnB)

Auditor Federal de Finanças e Controle (STN)

Brasília/DF, Brasil

giulianopc@gmail.com

<https://orcid.org/0000-0001-7157-3285>

Endereço do contato principal para correspondência:

Campus Darcy Ribeiro - Prédio da FACE, Asa Norte, CEP: 70910-900 – Brasília/DF, Brasil

Prof. Dr. Evaldo Cesar Cavalcante Rodrigues

Doutor em Transportes na Universidade de Brasília (UnB)

Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCont/UnB)

Brasília/DF, Brasil

evaldocesar@unb.br

<https://orcid.org/0000-0001-7176-2940>

Endereço do contato principal para correspondência:

Campus Darcy Ribeiro - Prédio da FACE, Asa Norte, CEP: 70910-900 – Brasília/DF, Brasil

Resumo

Este artigo aborda a informação gerencial de custos no contexto das organizações públicas brasileiras, à luz da percepção dos gestores públicos, principais usuários da informação. Inicialmente, foram explorados aspectos teóricos associados à modernização da contabilidade pública e sua contribuição à geração da informação de custos no setor público, assim como do contexto em que se insere a contabilidade gerencial de custos no Governo Federal. Em seguida foi adotada metodologia de pesquisa qualitativa e quantitativa, ancorada em uma análise multicritério de abordagem construtivista, denominada Multicriteria Decision Aid – Modelo Multicritério de Apoio à Decisão (MCDA), que investigou a relevância da informação de custos como instrumento de governança aplicado aos processos de tomada de decisão gerencial. A análise dos resultados destacou importantes aspectos relacionados a propósitos, condições e mecanismo de acesso à informação de custos, direcionados ao olhar dos gestores públicos, a fim de fomentar a discussão sobre a relevância da informação no âmbito das organizações governamentais.

Palavras-Chave: Contabilidade de custos. Sistema de custos. Multicritério. Administração pública.

1. Introdução

Diante do processo de convergência aos padrões internacionais, o setor público brasileiro busca se adaptar aos avanços pelos quais a ciência contábil tem passado ao longo dos últimos anos, com o devido enfoque ao que deve ser o principal objeto da contabilidade no governo: o patrimônio público. Os benefícios derivados à contabilidade pública gerencial ficam evidentes na medida em que o processo de convergência evolui, com valiosos reflexos aos usuários dos sistemas de informação de custos.

Conforme dispõe a “Estrutura Conceitual” para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral, Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP), aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade [CFC] e parte do processo de convergência das normas brasileiras aos padrões internacionais de contabilidade, a principal função dos governos e de outras entidades do setor público é fornecer serviços que aprimorem ou mantenham o bem-estar dos cidadãos e dos outros indivíduos.

Na maioria dos casos, o provimento desses serviços pela Administração Pública é caracterizado como transação sem contraprestação, em que a entidade pública recebe o valor da outra parte sem dar diretamente em troca valor aproximadamente igual. Isso é o que dispõe a NBC TSP Estrutura Conceitual, ao tratar sobre o volume e significância das transações sem contraprestação.

Dessa forma, pode-se inferir que as características dos serviços sem contraprestação acabam por direcionar os propósitos da informação de custos no setor público a contextos de tomada de decisão sobre a aplicação dos recursos e de avaliação da gestão governamental, em que os gestores públicos são os principais destinatários da informação. 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 iria promover uma distribuição mais eficiente dos gastos públicos, de forma a atender o maior número de “clientes”.

No cenário de modernização da contabilidade no setor público, com reflexos à contabilidade gerencial, buscar-se-á nesta pesquisa contextualizar e investigar como a informação de custos se insere no ambiente organizacional, à luz da percepção dos gestores públicos.

2. Referencial Teórico

2.1 Modernização da contabilidade pública

Diante da modernização da contabilidade pública, o processo de convergência aos padrões internacionais busca atualizar os procedimentos contábeis, a fim de proporcionar a geração de informações que sejam úteis para o apoio à tomada de decisão, ao processo de prestação de contas e ao controle social (Secretaria do Tesouro Nacional [STN], 2013).

Nesse sentido, as NBC TSP são resultado do processo de convergência ao longo dos anos, onde podemos destacar o fato de que os procedimentos contábeis, antes focados no controle e acompanhamento orçamentário, passam a objetivar a mensuração do patrimônio dos órgãos e entidades governamentais. Ao encontro do exposto, Couto e Moraes (2018) afirmam que a convergência no setor público veio postular o patrimônio como objeto essencial da contabilidade.

Com a mudança de foco, sendo o patrimônio público, e suas variações, o principal objeto da contabilidade pública, tem-se fortalecidas características qualitativas da informação de custos, mediante otimização de sua principal fonte de dados, o sistema contábil.

Importante destacar que, conforme o Manual de Informações de Custos do Governo Federal, aprovado pela Portaria n. 518 (2018) da STN, o cerne da contabilidade de custos aplicada ao setor público é justamente buscar a informação do volume de recursos econômicos que foram consumidos, ou que será preciso consumir, para a entrega de um produto ou o atendimento de uma demanda social. Sendo assim, uma vez focada no patrimônio, a contabilidade pública contribui de forma mais apropriada à identificação dos recursos consumidos, beneficiando o processo de geração da informação de custos.

A modernização da contabilidade pública, com ênfase no patrimônio público e ancorada no regime de competência para registro dos fatos contábeis, evidencia seus benefícios à mensuração de custos quando se examina propostas pioneiras, mas agora superadas, de modelos de mensuração que propuseram a execução orçamentária como base dos custos; a exemplo do proposto por Machado (2002), que indica os valores liquidados da despesa orçamentária como origem da informação de custos, dependentes de uma série de ajustes e reclassificações para emular uma aproximação do custo real e almejar a representação do consumo dos recursos utilizados na prestação dos serviços.

2.2 Contabilidade de custos no Governo Federal

Ao abordar o tema custos do setor público, a legislação brasileira vigente mantém um vasto arcabouço legal sobre a apuração de custos com propósito de sua evidenciação e avaliação gerencial, onde se destacam: a obrigatoriedade da contabilidade na apuração dos custos dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão (Decreto n. 93.872, 1986); da Administração Pública pela manutenção de sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (Lei n. 101, 2000); e também da contabilidade, pela evidenciação dos custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal (Lei n. 10.180, 2001); dentre outros atos normativos atinentes ao tema.

Em consequência, atendendo a determinação do Acórdão n. 1.008 (2004) do Tribunal de Contas da União [TCU], a Portaria n. 157 (2011) da STN criou o Sistema de Custos como estruturante do Governo Federal, definindo os integrantes de sua composição: a STN, como órgão central; as unidades de gestão interna dos Ministérios e da Advocacia-Geral da União, como órgãos setoriais; e, de forma facultativa, as unidades de gestão interna do Poder Legislativo, do Poder Judiciário e do Ministério Público da União, também como órgãos setoriais.

Em seguida, por meio da Portaria n. 716 (2011) da STN, foram estabelecidas as competências dos integrantes do Sistema de Custos e criado o Sistema de Informações de Custos [SIC], sistema informacional do Governo Federal, que surgiu com os objetivos de acompanhamento, avaliação e gestão dos custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal e de apoio aos gestores no processo decisório.

Contudo, toda a determinação disposta no bojo da legislação, assim como a criação do SIC, não foram suficientes para de forma efetiva fomentar o movimento necessário de transformação do setor público em direção à chamada Nova Administração Pública [NAP] (*New Public Management* [NPM]).

Conforme Borges, Mario e Carneiro (2013), a partir das reformas governamentais que tiveram início na década de 1970, foi introduzida uma nova visão e cultura no setor público,

associada à NPM, a qual defende ações voltadas para resultados, enfatizando a eficiência e buscando uma maior autonomia e responsabilização através da descentralização dos controles gerenciais. Esse novo modelo de gestão é balizado pela construção de indicadores de desempenho, muitos deles originários na contabilidade, dentre os quais a variável custo está entre as mais importantes.

Ao abordar o tema da NPM, Niyama e Silva (2007) reforçam sua finalidade pela busca da melhoria do setor público e seu desempenho, com base na contabilidade de custos e no regime de competência. E de forma apropriada indicam nesse sentido a necessidade de substituição da ênfase na responsabilidade do processo pela responsabilidade do resultado, por meio da avaliação das atividades, das unidades organizacionais e dos agentes públicos.

De forma oficial, o Governo Federal tem se manifestado em direção à NPM ao longo dos anos. O Decreto n. 9.203 (2017) é um exemplo recente disso, ao dispor sobre governança na Administração Pública Federal. A governança pública é definida nesse ato normativo como sendo o conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade.

A informação de custos se apresenta como um relevante instrumento de governança no monitoramento e avaliação da gestão quanto às entregas realizadas na prestação do serviço público, sobretudo diante do disposto no conceito de valor público no mesmo ato normativo. O valor público corresponde aos produtos e resultados gerados, preservados ou entregues pelas atividades de uma organização prestadora de serviço de natureza pública, que representem respostas efetivas e úteis às necessidades ou às demandas de interesse público e modifiquem aspectos do conjunto da sociedade ou de alguns grupos específicos reconhecidos como destinatários legítimos de bens e serviços públicos (Decreto n. 9.203, 2017).

Dessa forma, Albuquerque (2017) destaca como principais conquistas para a implantação da estratégia de custos na gestão pública: a obrigatoriedade legal da adoção de um sistema de custos; as diretrizes da NPM; a expectativa de punição, por parte de órgãos de controle, decorrente da não utilização de um sistema de custos; e, a própria criação de um sistema amplo como o SIC, que gere dados de custos para consumo das organizações.

Vale destacar que existem recentes iniciativas em vigor na Administração Pública Federal, a exemplo do Portal de Custos do Governo Federal disponibilizado pela STN, que buscam 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. O Portal de Custos foi constituído com o propósito de contribuir para a mensuração, controle e avaliação de custos na Administração Pública Federal, objetivando assim, fomentar nas organizações públicas a gestão de custos (STN, 2019).

O Portal de Custos do Governo Federal demonstra ser um bom exemplo de que, conforme Carvalho, Gomes e Fernandes (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.

2.3 Gestor público, principal usuário da informação de custos do setor público

Na discussão sobre custos no setor público, atenção especial deve ser dada ao usuário da informação. Ao abordar a contabilidade de custos, Rivenbark (2005) dispõe 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. Os dados econômicos e financeiros são coletados, processados e resumidos para dois públicos-alvo: usuários externos à organização e usuários internos à organização.

De acordo com o Conselho Consultivo Federal de Normas Contábeis (*Federal Accounting Standards Advisory Board* [FASAB]) do governo norte-americano, em seu *Statement of Federal Financial Accounting Standards 4: Managerial Cost Accounting Standards and Concepts – SFFAS 4*, os gestores públicos são os usuários primários da informação de custos. Informações confiáveis e oportunas sobre custos ajudam os gestores a garantir que os recursos públicos sejam gastos para o alcance dos resultados esperados e os alertam para o desperdício e a ineficiência (FASAB, 2018).

Ao tratar do Portal de Custos do Governo Federal, a STN dispõe que os principais usuários da informação de custo são os gestores públicos, responsáveis por tomada de decisões que resultam no consumo de recursos públicos (STN, 2019). E, de modo abrangente, não somente dispondo do Portal de Custos, a STN por meio do Manual de Informações de Custos do Governo Federal classifica os gestores públicos como os principais usuários da informação de custos no setor público, desde a perspectiva estratégica, voltada aos programas de governo, até a operacional, direcionada à avaliação do desempenho de cada órgão. (STN, 2018).

Conforme Machado e Holanda (2010), o sucesso da implantação do SIC 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 de custos para controle e melhoramento gerencial de suas atividades e aperfeiçoamento do processo de decisão.

Diante disso, destaca-se a relevância do gestor público nesta pesquisa, visto que esse agente além de atuar como responsável pelo consumo e aplicação dos recursos, também comumente representa, compondo o total do custo de mão de obra, um dos insumos mais representativos financeiramente dentre os empregados para a prestação do serviço público. Essa informação pode ser verificada no próprio Portal de Custos do Governo Federal, disponível a qualquer cidadão no endereço eletrônico da STN na internet.

Ao dispor sobre 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 (*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.

Nota-se assim, que o processo de modernização da contabilidade pública se apresentou oportunamente como marco determinante à melhoria da qualidade da informação contábil e, conseqüentemente, da informação de custos destinada sobretudo ao gestor público no contexto apresentado sobre a contabilidade gerencial de custos no Governo Federal. Todavia, a abordagem aqui demonstrada, também requer esclarecimentos sobre a informação de custos no âmbito das organizações governamentais, por meio de avaliação da percepção dos próprios gestores públicos sobre a efetividade da informação. Com esse fim, apresenta-se a seguir, o

método de pesquisa qualitativa e quantitativa aplicado junto aos gestores da Administração Pública Federal.

3. Metodologia e Ambiente de Pesquisa

A proposta metodológica foi norteadada pelo objeto de pesquisa, a informação gerencial de custos no contexto da Administração Pública, que se baseou em material empírico orientado por aplicação de questionário eletrônico, que se propôs a 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 como forma de coletar percepções de agentes de diferentes segmentos em que os serviços públicos são prestados e onde a informação de custos poderia subsidiar os processos de tomada de decisão.

Os aspectos da percepção dos gestores, doravante neste estudo também chamados de critérios, foram aplicados em uma metodologia de análise multicritério de abordagem construtivista, denominada *Multicriteria Decision Aid* – Modelo Multicritério de Apoio à Decisão (MCDA), por meio do *software* MyMCDA-C. Conforme Rodrigues (2014), a metodologia MCDA procura desenvolver um modelo que auxilie os decisores a moldarem e validarem seus próprios valores, ou seja, a entenderem com profundidade seu problema em um processo interativo e construtivista.

A metodologia MCDA 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).

Pela metodologia MCDA foi possível definir um instrumento de avaliação da percepção dos gestores públicos, sobre a informação gerencial de custos, nos diferentes aspectos abordados no questionário.

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 que pudessem contribuir com o objetivo da pesquisa. Assim, 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, que já atuaram ou atuam exercendo atividades relacionadas à temática de custos no setor público, com a seguinte composição:

Em seguida, mediante debate em formato de grupo focal, foram filtrados e validados os critérios das rodadas de *brainstorming* e definidas as suas correspondentes taxas de contribuição e de níveis de esforço. Conforme Parent, Gallupe, Salisbury e Handelman (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.

A respeito da verificação dos propósitos da informação de custos, cabe destacar que os critérios identificados nas rodadas de *brainstorming*, filtrados e validados no grupo focal, encontram consonância com pesquisas que também abordam a questão. Em estudo de Verbeeten (2011), observou-se que a informação gerencial de custos é geralmente identificada na literatura pesquisada como relevante para as organizações do setor público ao fornecer *insights* para a redução de custos, a gestão e descentralização de atividades, o auxílio ao gerenciamento de desempenho e o aumento da responsabilidade gerencial.

No debate em grupo focal, seis agentes públicos com experiência na temática de custos no setor público e em exercício no órgão central de custos do Governo Federal – STN, participaram da discussão que contou com a seguinte composição:

TABELA 2 – Grupo Focal

| Cargo ou Função em exercício - Formação | Organização em exercício | Tempo na Administração Pública |
|---|--------------------------------|--------------------------------|
| Auditor Federal de Finanças e Controle - Contador | Secretaria do Tesouro Nacional | 6 anos |
| Auditor Federal de Finanças e Controle - Contador | Secretaria do Tesouro Nacional | 6 anos |
| Auditor Federal de Finanças e Controle - Contador | Secretaria do Tesouro Nacional | 6 anos |
| Auditor Federal de Finanças e Controle – Economista | Secretaria do Tesouro Nacional | 25 anos |
| Contador | Secretaria do Tesouro Nacional | 13 anos |
| Contador | Secretaria do Tesouro Nacional | 6 anos |

Fonte: Elaborado pelos autores.

Por sua vez, os critérios relacionados às condições da informação para a sua efetiva aplicação tiveram grande influência da realidade observada nas organizações do setor público brasileiro, pelos participantes dos debates ao atuarem diretamente com o tema em sua rotina de

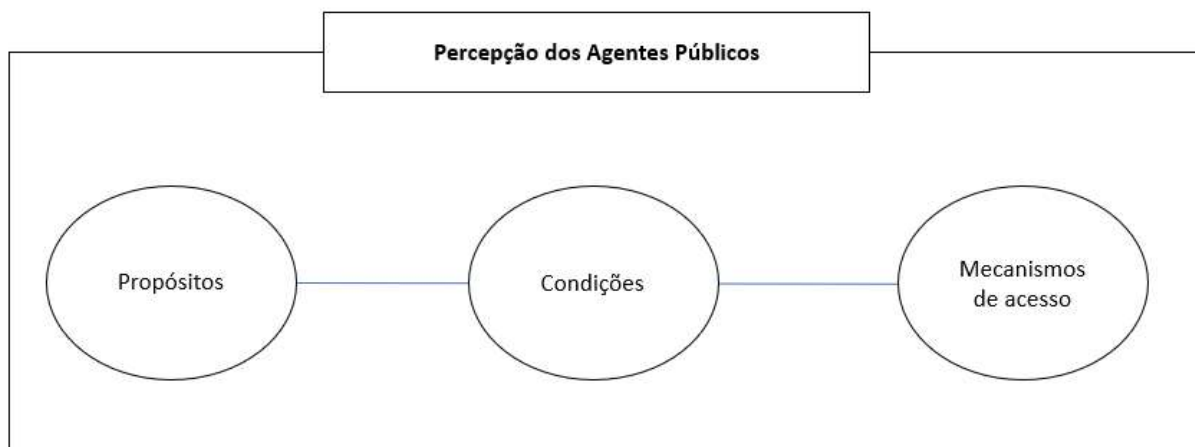
trabalho. Corroborando com os critérios identificados, Lutilsky, V. Vasicek e D. Vasicek (2012) cita como relevantes aspectos políticos da administração e culturais da organização, e AGA (2009) destaca como essencial o suporte ativo da alta administração e o treinamento sobre contabilidade de custos e sua aplicação, o que ajudou na definição das taxas de contribuição e dos níveis de esforço.

Os critérios associados aos mecanismos de acesso à informação também foram validados diante da experiência dos debatedores sobre o tema, onde o contato que tiveram com gestores em sua rotina de trabalho foi determinante na definição das taxas de contribuição e dos níveis de esforço.

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.

Na construção do formulário da pesquisa para coleta de dados, via questionário eletrônico *online*, as questões foram divididas em blocos que representam aspectos da percepção dos gestores sobre a informação gerencial de custos quanto a: propósitos, condições e mecanismos de acesso.

FIGURA 1 – Blocos de Questões Avaliativas da Percepção dos Gestores



Fonte: Elaborado pelos autores.

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, o que permitiu o desenvolvimento dos objetivos 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.

A partir da 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 diante da resposta dos gestores públicos no questionário.

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

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.

Fonte: E. C. C. Rodrigues, M. M. V. O. C. Rodrigues, Quirino e Shimoishi (2015).

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 |
|----------------------|-----|----|---|-----|----|----------|----------------------|
| Propósitos | 30% | 2° | Apoio à mensuração de desempenho | 20% | 2 | 8° | N5 |
| | | | Controle, para uso racional dos recursos | 30% | 3 | 11° | N5 |
| | | | Apoio à gestão dos processos/atividades | 40% | 1 | 5° | N5 |
| | | | Accountability (prestação de contas e responsabilização) | 10% | 4 | 14° | N5 |
| Condições | 50% | 1° | Incentivo e participação atuante da alta gestão | 25% | 1 | 1° | N5 |
| | | | Mudança de cultura organizacional | 15% | 2 | 2° | N5 |
| | | | Definição e identificação de entregas realizadas (serviços prestados) | 15% | 4 | 4° | N5 |
| | | | Mapeamento de processos (cadeia de valor) | 15% | 3 | 3° | N5 |
| | | | Criação de unidade de gestão interna de custos | 10% | 7 | 13° | N5 |
| | | | Obrigatoriedade e penalidade sobre a gestão de custos | 10% | 5 | 7° | N4 |
| | | | Familiaridade com os termos e conceitos de custos | 10% | 6 | 10° | N5 |
| Mecanismos de Acesso | 20% | 3° | Relatório de custos flexível e customizado, de acordo com a necessidade do gestor | 50% | 1 | 6° | N5 |
| | | | Relatório de custos disponibilizado pelo órgão na internet e/ou intranet | 20% | 4 | 15° | N5 |
| | | | Portal de Custos do Governo Federal | 10% | 3 | 12° | N4 |
| | | | Relatório de gestão na forma de relato integrado | 20% | 2 | 9° | N5 |

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

Fonte: Elaborado pelos autores.

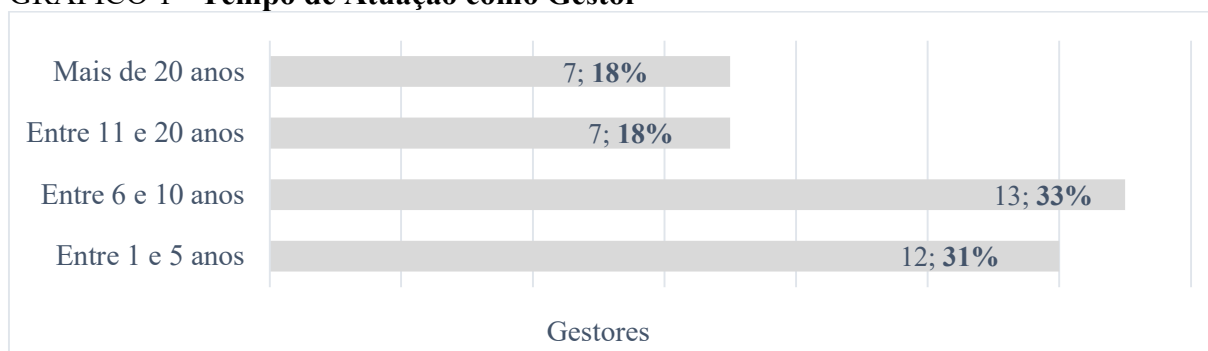
A análise dos resultados teve como base os gráficos e tabelas oriundos do *software* MyMCDA da metodologia de pesquisa apresentada, conforme demonstrado no tópico seguinte.

4. Análise Multicritério da Informação Gerencial 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.

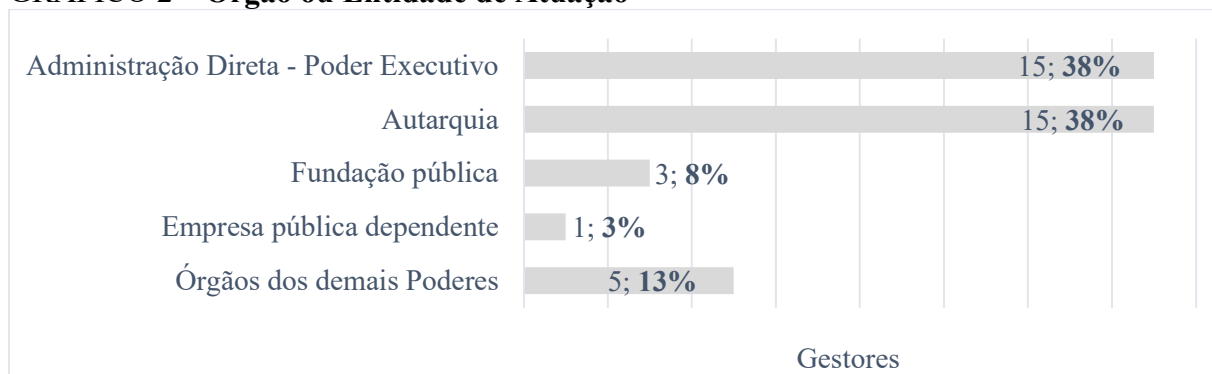
GRÁFICO 1 - Tempo de Atuação como Gestor



Fonte: Elaborado pelos autores.

Em seguida, foram identificados os órgãos ou entidades em que os gestores atuam no momento.

GRÁFICO 2 – Órgão ou Entidade de Atuação



Fonte: Elaborado pelos autores.

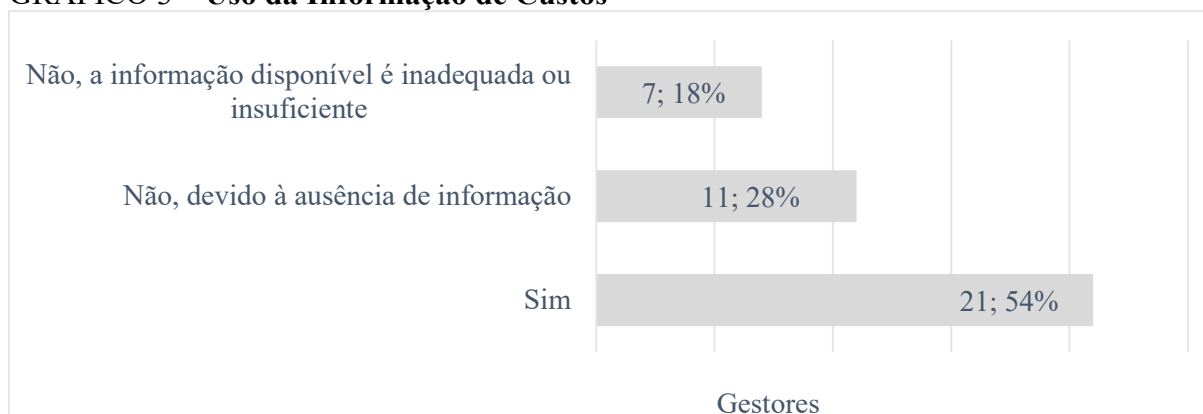
Por fim, os gestores foram questionados quanto ao uso da informação em seus processos decisórios. A esse propósito, cabe ressaltar a importância da compreensão do significado da informação de custo apresentado no questionário, para a correta resposta da pergunta pelo gestor, a fim de facilitar a compreensão das questões apresentadas na pesquisa. Na introdução ao questionário, foi esclarecido ao gestor respondente que a informação de custos dispõe sobre o volume de recursos econômicos consumidos na prestação do 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, Cunha e Bevilacqua (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 o Gráfico 3, 46% dos respondentes disseram não fazer uso de qualquer informação de custos em seus processos de tomada de decisão, como evidenciado a seguir.

GRÁFICO 3 – Uso da Informação de Custos



Fonte: Elaborado pelos autores.

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 em cada critério, considerando as taxas de contribuição e níveis de esforço definidos no grupo focal.

Na análise dos gráficos, o ‘Máximo’ e ‘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, que foi extraído do questionário. Assim, diante da pontuação real obtida com a fórmula de agregação aditiva das taxas de contribuição, descritas Figura 2), estabelecem-se os pontos máximo e mínimo representando o esforço necessário em degraus para alcance da melhora do cenário representado pelo critério.

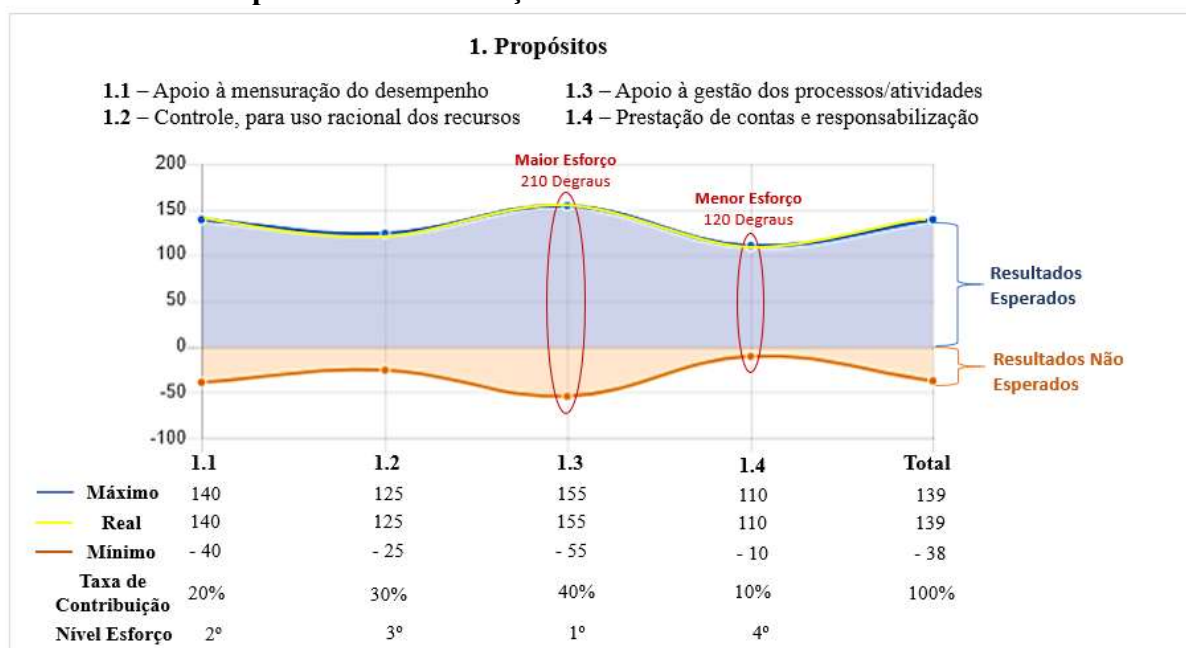
Por fim, no item 4.2.3, a análise ocorre de forma global e cruzada, com discussões e relações de informações de diversos critérios.

4.2.1 Propósitos da Informação

Conforme demonstrado no Gráfico 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.

GRÁFICO 4 – Propósitos da Informação



Fonte: Elaborado pelos autores.

Também, a relevante informação retratada no Gráfico 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 degraus na escala do modelo entre os pontos mínimo e máximo [-55, 155]. Por sua vez, a informação para prestação de contas e responsabilização (1.4) demanda menor esforço, 120 degraus, para a sua melhor contribuição [-10, 110].

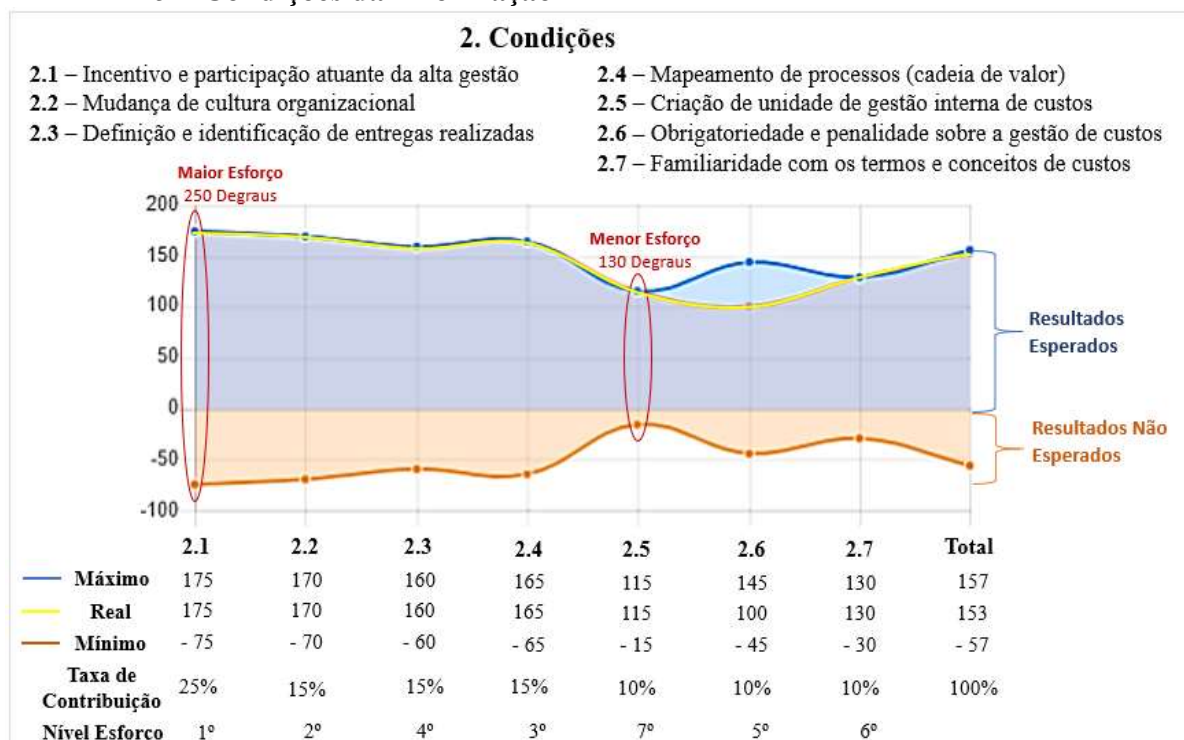
Sendo que apesar de exigir o maior nível de esforço, o critério 1.3 apresenta maior taxa de contribuição (40%), o que pode ajudar a justificar o investimento na geração da informação para alcance desse propósito. Já o critério 1.4 apresenta o menor esforço (120 degraus), mas baixa taxa de contribuição (10%), que precisam ser considerados na avaliação sobre a efetividade da informação para esse propósito.

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 com a ideia central da pesquisa de Helden e Huijben (2014), que indicam a necessidade de mecanismos de controle dos custos indiretos ou gerais nas organizações do setor público.

4.2.2 Condições da Informação

Na análise dos resultados sobre as condições da informação pelo Gráfico 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 considera-lo prejudicial como condição para a efetividade da informação em seus propósitos. Entretanto a faixa dos resultados esperados abarcou boa parte das repostas, indicando que na avaliação geral as condições apontadas contribuem muito para que a informação de custos se torne uma realidade no contexto das organizações públicas.

GRÁFICO 5 – Condições da Informação



Fonte: Elaborado pelos autores.

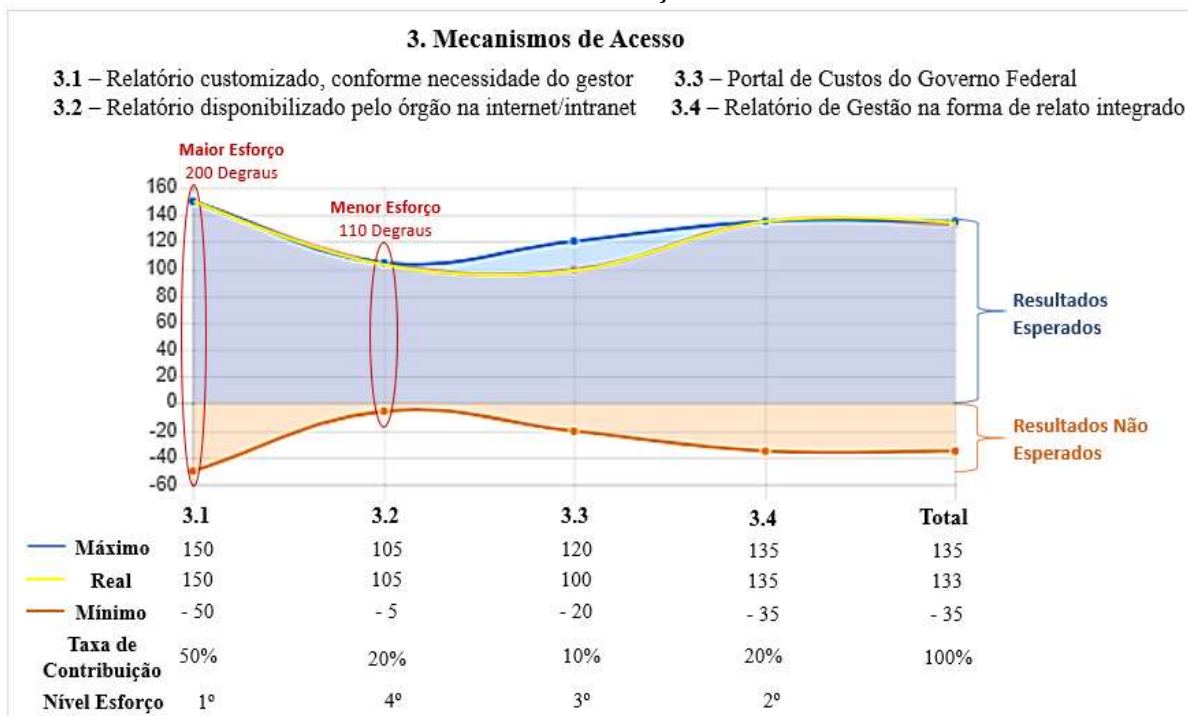
Na análise dos critérios de forma individual, cabe destaque à condição relacionada ao incentivo e participação da alta gestão (2.1), que possui melhor taxa (25%) de contribuição dentre as “Condições da Informação” e maior nível de esforço (250 degraus). Esse resultado encontra amparo em estudos que destacam o aspecto político como determinante ao sucesso das práticas de gestão de custos no setor público, conforme dispõem Carvalho, Gomes e Fernandes (2012) e Lutitsky, V. Vasicek e D. Vasicek (2012).

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%) de contribuição dentre as “Condições da Informação”. Já a criação de unidade de gestão interna de custos (2.5) indica contribuir muito e possui o menor esforço (130 degraus), aparentando ser uma opção de investimento que traria bons resultados dentre as condições para a efetividade da informação.

4.2.3 Mecanismos de Acesso à Informação

Na análise dos mecanismos de acesso à informação pelo Gráfico 6, primeiramente pode-se destacar o resultado observado no relatório customizado, conforme necessidade do gestor (3.1). Esse critério possui o maior esforço (200 degraus), mas muito sobressai em relação aos demais pela sua taxa (50%) de contribuição, corroborando com o preceito fundamental expresso por Garrison, Noreen e Brewer (2010) de que os gestores precisam de informações de custos diferentes para diferentes propósitos.

GRÁFICO 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.

4.2.3 Análise global e cruzada dos critérios

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 as manifestações de organizações como FASAB (2018) e STN (2018) indicando os gestores públicos como principais usuários da informação de custos do setor público, aplicada sobretudo a propósitos de tomada de decisão gerencial.

Entretanto, cabe ressaltar que, apesar da manifestação de 54% dos gestores no Gráfico 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.

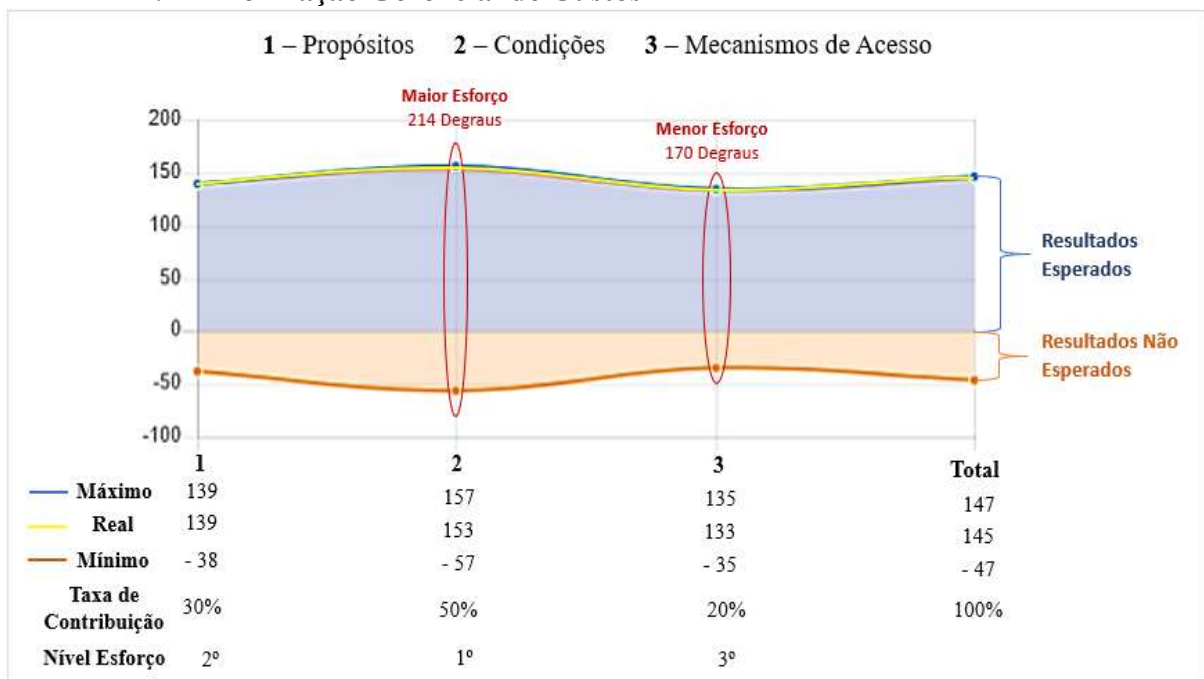
De forma semelhante, Verbeeten (2011) reconheceu haver poucas evidências empíricas em organizações públicas que na prática validem a efetividade da informação de custos nas decisões gerenciais, o que também foi demonstrado em seu estudo ao tratar das organizações do setor público holandês.

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) no Gráfico 7, que tende a contribuir muito na efetividade da informação, diante dos 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.

Do mesmo modo, pode-se explicar o menor esforço (170 degraus) e a menor taxa (20%) de contribuição verificada sobre os mecanismos de acesso à informação, em comparação aos demais critérios. Ou seja, a informação de custo encontra menores barreiras nos mecanismos de acesso, o que pode ser justificado pela tecnologia à disposição para geração e acesso da informação, mas precisa buscar atender as necessidades gerenciais. Conforme Garrison, Noreen e Brewer (2010), 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 atualmente à disposição os mecanismos de acesso seriam um empecilho menor para o alcance dos propósitos.

GRÁFICO 7 – Informação Gerencial de Custos



Fonte: Elaborado pelos autores.

Diante da avaliação global, o resultado final de 145 numa escala de [-47, 147] permite a constatação de que a informação gerencial de custos 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 na Administração Pública.

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, o que pode indicar a concentração de esforços nessa direção como alternativa para bons resultados. Essa observação corrobora com A. C. C. Oliveira, Resende, Cabral, Leite e J. B. Oliveira (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 com 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, corroborando com o disposto por Mohr (2017) ao destacar que os sistemas de custo e de mensuração de desempenho atuam em conjunto e se apoiam mutuamente.

5. Conclusão

Conforme observado na contextualização apresentada sobre a contabilidade gerencial de custos no Governo Federal, a legislação brasileira vigente há tempos dispõe de amplo arcabouço legal abordando a temática de custos no setor público. E ao longo dos últimos anos, a convergência aos padrões internacionais tem modernizado a contabilidade pública, beneficiando os sistemas de informações contábeis gerenciais, o que inclui o processo de geração da informação de custos para apoio ao processo decisório do gestor público.

Nesse sentido, este estudo evidenciou propósitos, condições e mecanismos de acesso à informação de custos, à luz da percepção dos gestores públicos, e os interpretou por meio da metodologia de pesquisa adotada, como forma de contribuir na efetividade da aplicação da informação no contexto das organizações públicas.

Diante de todas as percepções observadas com o olhar direcionado ao gestor público, principal usuário da informação de custos, o maior desafio evidenciado nesta pesquisa parece ser produzir informações diferentes para atender diferentes propósitos, de modo compreensível e útil às necessidades do gestor, com a devida atenção às diversas condições que a informação demanda para a sua efetiva geração. Logo, o apoio e participação da alta administração foi considerado fator determinante para que a gestão de custos seja internalizada na cultura das organizações do setor público.

Mas há o alento confirmado neste estudo de que os gestores públicos reconhecem a informação de custos como importante instrumento de governança, para a melhor aplicação dos

recursos na condução das políticas públicas e, conseqüentemente, na prestação dos serviços de interesse da sociedade.

Assim, abre-se espaço para estudos que explorem boas práticas de gestão de custos que possam ser disseminadas, como forma de contribuir com a mudança cultural necessária para a sedimentação da informação gerencial de custos no âmbito da Administração Pública.

Referências

Association of Government Accountants [AGA]. (2009). Managerial cost accounting in the federal government: providing useful information for decision making. *AGA CPAG Research Series*, 22. Recuperado de <http://files.fasab.gov/pdf/FILES/cpag22.pdf>

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). Recuperado de <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/epdf/10.1111/j.1468-0408.2012.00547.x>

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. Recuperado de <http://www.brazilianjournals.com/index.php/BRJD/article/view/871>

Decreto n. 93.872, de 23 de dezembro de 1986. (1986). Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Brasília, DF. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm

Decreto n. 9.203, de 22 de novembro de 2017. (2017). Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Brasília, DF. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/D9203.htm

Federal Accounting Standards Advisory Board [FASAB]. (2018). *Statement of Federal Financial Accounting Standards 4: Managerial Cost Accounting Standards and Concepts – SFFAS 4*. Washington: FASAB. Recuperado de http://files.fasab.gov/pdf/FILES/handbook_sffas_4.pdf

Garrison, R. H., Noreen, E. W., Brewer, P. C. (2013). *Contabilidade Gerencial*. Porto Alegre, RS: AMGH, 14. Ed.

Guitouni, A., & Martel, J. (1998). Tentative guidelines to help choosing an appropriate MCDA method. *European Journal of Operational Research*, 109, 501-521. Recuperado de <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0377221798000733>

Helden, G. J. V. & Huijben, M. (2014). Controlling overhead in public sector organizations. *International Journal of Public Sector Management*, 27(6), 475-485. Recuperado de

<https://www.researchgate.net/publication/265857421> Controlling overhead in public sector organizations

International Federation of Accountants [IFA]. (2000). *Perspectives on Cost Accounting for Government. International Public Sector. Study,12.* Recuperado de http://files.fasab.gov/pdf/ifa_perspectives.pdf

Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. (2000). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm

Lei n. 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Brasília, DF. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110180.htm

Lutitsky, I. D., Vasicek, V., Vasicek, D. (2012). Cost planning and control in croatian public sector. *Economic Research - Ekonomska istraživanja*, 25(2), 413-434. Recuperado de <https://www.semanticscholar.org/paper/Cost-planning-and-control-in-Croatian-public-sector-Lutitsky-Va%C5%A1i%C4%8Dek/af2598afd3b800d6cc49d654692e4ab77d807616>

Machado, N. (2002). *Sistema de informações de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental.* (Tese de Doutorado). Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil.

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. Recuperado de <http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a03.pdf>

Mohr, Z. (2015). Performance Measurement and Cost Accounting: Are They Complementary or Competing Systems of Control?. *Public Administration Review*, 76(4), 616–625. Recuperado de <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/puar.12503>

Mohr, Z. (2017). *Cost Accounting in Government: Theory and Applications.* New York, NY: Routledge Studies in Accounting, Routledge.

Niyama, J. K. & Silva, C. A. T. (2013). *Teoria da Contabilidade.* São Paulo, SP: ATLAS, 3. Ed.

Oliveira, A. C. C., Resende, S. R., Cabral, A. S., Leite, M. S. A, Oliveira, J. B. (2008, outubro). *A cadeia de valor e a gestão de custos como ferramentas para sustentabilidade das organizações.* In Anais do 28º Encontro Nacional de Engenharia de Produção, Rio de Janeiro, RJ. Recuperado de <http://www.abepro.org.br/internasub.asp?p=718&m=805&ss=23&c=794>

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. Recuperado de <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0378720600000537>

Pereira, J. R. T., & Silva, A. C. (2003, outubro). *A importância da implantação de sistema de custo para a gestão do setor público*. In Anais do 10º Congresso Brasileiro de Custos, Guarapari, ES. Recuperado de https://pdfs.semanticscholar.org/c381/b4e372b44b8e4b4c23b1e9af35ccf4732cd6.pdf?_ga=2.85345561.1688761073.1592525467-1762457612.1589764752

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. Recuperado de <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/issue/view/779>

Rivenbark, W. C. (2005). A Historical Overview of Cost Accounting in Local Government. *State and Local Government Review*, 37(3), 217–27. Recuperado de https://www.researchgate.net/publication/274366801_A_Historical_Overview_of_Cost_Accounting_in_Local_Government

Rodrigues, E. C. C. (2014). *Metodologia para investigação da percepção das inovações na usabilidade do sistema metroviário – uma abordagem antropotecnológica*. (Tese de Doutorado). Universidade de Brasília, Distrito Federal, Brasil.

Rodrigues, E. C. C., Rodrigues, M. M. V. O. C., Quirino, M. G., & Shimoishi, J. M. (2015). Comparative analysis of the main systems of transportation of Brazilian central west region. *Business and Management Review*, 4(7), 408-422. Recuperado de <http://www.businessjournalz.org/bmr>

Secretaria do Tesouro Nacional [STN]. (2013). *Nova Contabilidade e Gestão Fiscal - Modernização da Gestão Pública*. Recuperado de http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/329483/PGE_CARTILHA_Nova

Contabilidade_GestaoFiscal.pdf/92871964-4c76-4d6a-bc11-80eaac9c46cd
Secretaria do Tesouro Nacional [STN]. (2018). *Manual de Informações de Custos do Governo Federal*. Recuperado de <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/626062/Manual+de+Informa%C3%A7%C3%B5es+de+Custos.pdf/02f64e27-1465-4618-966a-dcbc8fec51d1>

Secretaria do Tesouro Nacional [STN]. (2019). *Manual do Portal de Custos do Governo Federal*. Recuperado de <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-do-portal-de-custos-do-governo-federal/2019/26>

Secretaria do Tesouro Nacional [STN], *Portal de Custos do Governo Federal*. Recuperado de <https://www.tesourotransparente.gov.br/visualizacao/portal-de-custos-do-governo-federal>
Secretaria do Tesouro Nacional [STN]. *Portaria n. 157, de 9 de março de 2011*. (2011). Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. Brasília, DF.

Secretaria do Tesouro Nacional [STN]. *Portaria n. 716, de 24 de outubro de 2011*. (2011). Dispõe sobre Sistema de Custos do Governo Federal. Brasília, DF.



International Conference in Management and Accounting

“Transformações Tecnológicas no Ambiente de Negócios e Governança”

Secretaria do Tesouro Nacional [STN], *Portaria n. 518, de 17 de julho de 2018*. (2018). Aprova o Manual de Informações de Custos do Governo Federal - MIC. Brasília, DF.

Silva, C. L. (2007). *O grupo focal como técnica de pesquisa no diagnóstico de relações públicas*. (Dissertação de Mestrado). Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Rio Grande do Sul, Brasil.

Verbeeten, F. H. M. (2011). Public sector cost management practices in The Netherlands. *International Journal of Public Sector Management*, 24(6), 492–506. Recuperado de <https://www-emerald.ez54.periodicos.capes.gov.br/insight/content/doi/10.1108/09513551111163620/full/pdf?title=public-sector-cost-management-practices-in-the-netherlands>