



Universidade de Brasília (UnB)  
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FACE)  
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)  
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCONT)

**CONTABILIDADE PÚBLICA GERENCIAL: UM RETRATO DO CONTEXTO DE  
IMPLANTAÇÃO DE SISTEMAS DE CUSTOS NO GOVERNO FEDERAL**

**GIULIANO PASSOS CARDOSO**

BRASÍLIA - DF  
2022

**GIULIANO PASSOS CARDOSO**

**CONTABILIDADE PÚBLICA GERENCIAL: UM RETRATO DO CONTEXTO DE  
IMPLANTAÇÃO DE SISTEMAS DE CUSTOS NO GOVERNO FEDERAL**

Dissertação apresentada como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília.

Linha de Pesquisa: Impactos da Contabilidade no Setor Público, nas Organizações e na Sociedade.

**Orientador: Prof. Dr. Evaldo César Cavalcante Rodrigues**

BRASÍLIA - DF

2022

## Ficha Catalográfica

CARDOSO, Giuliano Passos

Contabilidade pública gerencial: um retrato do contexto de implantação de sistemas de custos no Governo Federal / Giuliano Passos Cardoso. – Brasília, 2022.

171 f.

Orientador: Prof. Dr. Evaldo César Cavalcante Rodrigues.

Dissertação (Mestrado) – Universidade de Brasília, Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis e Atuariais – FACE. Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Brasília, 2022.

1. Contabilidade de Custos. 2. Gestão de Custos. 3. Setor Público. I. Rodrigues, Evaldo César Cavalcante. II. Título.

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UnB

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura

Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen

Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professora Doutora Adalene Moreira Silva

Decana de Pesquisa e Pós-graduação

Professor Doutor José Márcio Carvalho

Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas  
Públicas

Professor Doutor Sérgio Ricardo Miranda Nazaré

Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor Jorge Katsumi Niyama

Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

**GIULIANO PASSOS CARDOSO**

**CONTABILIDADE PÚBLICA GERENCIAL: UM RETRATO DO CONTEXTO DE  
IMPLANTAÇÃO DE SISTEMAS DE CUSTOS NO GOVERNO FEDERAL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (PPGCont- UnB) como requisito à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Comissão Examinadora

Prof. Dr. Evaldo César Cavalcante Rodrigues  
PPGCont/UnB

Prof. Dra. Fátima de Souza Freire  
PPGCont/UnB

Prof. Dra. Selma Regina Martins Oliveira  
PGCA/UFF

Prof. Dra. Danielle Montenegro Salamone Nunes  
PPGCont/UnB (suplente)

BRASÍLIA/DF

2022

## **AGRADECIMENTOS**

Aos meus pais, por toda a educação que me deram. À minha esposa e à minha filha, por todo apoio, estímulo e compreensão.

Ao meu orientador, pela tranquilidade e apoio constantes.

Aos meus professores do mestrado, por todo o aprendizado.

Aos membros da banca examinadora do projeto/dissertação, pelas críticas e recomendações.

Aos meus colegas de trabalho, pela colaboração e por suportarem a minha ausência, necessária à conclusão desta pesquisa.

“Ninguém pode construir em teu lugar as pontes que  
precisarás passar para atravessar o rio da vida -  
ninguém, exceto tu, só tu.”

Friedrich Nietzsche

## RESUMO

A pesquisa tem como objetivo investigar o contexto de implantação de sistemas de custos no Governo Federal, com base na teoria institucional, considerando a influência dos ambientes interno e externo às organizações na implantação do sistema. No referencial teórico, destacam-se relevantes aspectos da contabilidade de custos no setor público, da relação entre custos e governança pública, assim como da teoria institucional para as pesquisas em contabilidade. Pela revisão bibliográfica, verificou-se o estado da arte das pesquisas acadêmicas que possuem relação com a implantação de sistemas de custos no Governo Federal. Durante a fase de investigação empírica, os elementos coletados para estudo e análise foram oriundos de diferentes fontes de dados, desde documentos primários como atos normativos e relatórios de custos até um questionário direcionado a agentes públicos com experiência na temática no âmbito do Governo Federal. À luz da nova sociologia institucional, os resultados demonstraram haver influência do ambiente externo, causa de comportamento isomórfico nas organizações por pressões normativa, coercitiva e mimética. Essa constatação serve de alerta às organizações, visto que é preciso transpor o alcance da legitimidade perante *stakeholders*, para que além disso o sistema possa efetivamente contribuir como instrumento de governança pública. Adicionalmente, sob a lente da velha economia institucional, os achados da investigação do ambiente interno foram fundamentais para a compreensão da contabilidade de custos como prática de uma rotina institucionalizada, com influência do comportamento humano e das relações sociais no ambiente organizacional, determinantes ao sucesso de uma iniciativa inovadora como o sistema de custos. Nesse sentido, a pesquisa também alerta sobre boas práticas e armadilhas a serem evitadas, considerando a relevância de fatores internos, o grau de dificuldade na geração da informação, os custos com maior necessidade de controle, assim como sobre a contribuição do SIC do Governo Federal e da nova contabilidade pública para os sistemas de custos implantados pelas organizações.

**Palavras-chave:** Contabilidade de Custos; Gestão de Custos; Setor Público.



## ABSTRACT

The research aims to investigate the context of implementation of cost systems in the Federal Government, based on institutional theory, considering the influence of internal and external environments on organizations in the implementation of the system. In the theoretical framework, relevant aspects of cost accounting in the public sector, the relationship between costs and public governance, as well as institutional theory for research in accounting are highlighted. Through the bibliographic review, the state of the art of academic research that is related to the implementation of cost systems in the Federal Government is provided. During an empirical investigation phase, the elements collected for study and analysis originated from different sources of data, from primary documents such as normative acts and cost reports to an audience directed at public agents with experience in the subject within the scope of the Federal Government. In light of the new institutional sociology, the exciting results are strongly influenced by the external environment, which causes isomorphic behavior in organizations by normative, coercive and mimetic pressure. This finding serves as a warning to organizations, since it is necessary to transpose the scope of the complaint to the interested parties, so that the system can also effectively contribute as an instrument of public governance. In addition, under the lens of the old institutional economics, the findings of the investigation of the internal environment were fundamental for the understanding of cost accounting as a practice of an institutionalized routine, with the influence of human behavior and social relations in the organizational environment, determinants of success of an innovative initiative such as the costing system. In this sense, the survey also warns about good practices and pitfalls to be avoided, considering the psychological nature of internal factors, the degree of difficulty in generating information, costs with greater need for control, as well as the contribution of the Federal Government's SIC and from the new public accounting to the cost systems improved by organizations.

**Keywords:** Cost Accounting; Costs Management; Public Sector.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Revisão bibliográfica da implantação de sistemas de custos no Governo Federal .....	49
Quadro 2: Principais atos normativos .....	70

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Esquema da metodologia da pesquisa .....	55
Figura 2: Organizações que responderam possuir estruturação de informação de custos no Governo Federal .....	59
Figura 3: Podium do Ranking de Desempenho do RFC 2021 .....	82
Figura 4: Ranking de Desempenho das setoriais de custos no RFC 2021 .....	82
Figura 5: Ranking de Desempenho das universidades federais no RFC 2021 .....	83
Figura 6: Ranking de Desempenho das agências governamentais no RFC 2021 .....	84
Figura 7: Ranking de Desempenho das empresas estatais dependentes no RFC 2021 .....	85
Figura 8: Nuvem de palavras da Questão 7.....	106
Figura 9: Nuvem de Palavras da Questão 8.1 .....	111
Figura 10: Contexto de implantação de sistemas de custos por isomorfismo institucional .....	119

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Gráfico da contagem e frequência relativa do termo custo(s) nos relatórios de gestão .....	78
Gráfico 2: Tendência de evolução temporal .....	91
Gráfico 3: Tempo de atuação dos respondentes na Administração Pública .....	92
Gráfico 4: Tempo de atuação dos respondentes com contabilidade de custos no governo .....	93
Gráfico 5: Formação dos respondentes .....	93
Gráfico 6: Respondentes com função gerencial na área de custos .....	94
Gráfico 7: Pressão normativa .....	95
Gráfico 8: Impacto da pressão normativa .....	95
Gráfico 9: Pressão coercitiva .....	96
Gráfico 10: Impacto da pressão coercitiva .....	96
Gráfico 11: Pressão por mimetismo .....	97
Gráfico 12: Impacto da pressão por mimetismo .....	98
Gráfico 13: Capacidade dos agentes públicos .....	99
Gráfico 14: Capacidade dos gestores públicos .....	99
Gráfico 15: Avaliação do SIC do Governo Federal .....	104
Gráfico 16: Relevância da nova contabilidade pública no processo de geração da informação de custos .....	109

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Tabela da contagem e frequência relativa do termo custo(s) nos relatórios de gestão .....	77
Tabela 2: Análise I - qualitativa das informações de custos dos relatórios de gestão .....	79
Tabela 3: Análise II - qualitativa das informações de custos dos relatórios de gestão .....	80
Tabela 4: Análise da comunicação das organizações após divulgação do RFC .....	90
Tabela 5: Relevância de fatores internos .....	101
Tabela 6: Grau de dificuldade para gerar a informação .....	102
Tabela 7: Custos com maior necessidade de controle .....	103
Tabela 8: Relato estatístico resumido do vocabulário das respostas da Questão 7 .....	105
Tabela 9: Avaliação do SIC do Governo Federal .....	107
Tabela 10: Relato estatístico resumido do vocabulário das respostas da Questão 8.1 .....	110
Tabela 11: Relevância da nova contabilidade pública para os gestores de custos .....	112

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	Activity Based Costing
AGA	Association of Government Accountants
ANS	Agência Nacional de Saúde Suplementar
CAPES	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CEX	Comando do Exército
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
COMAER	Comando da Aeronáutica
EBC	Empresa Brasil de Comunicação
FASAB	Federal Accounting Standards Advisory Board
HCPA	Hospital de Clínicas de Porto Alegre
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IFAC	International Federation of Accountants
IFFAR	Instituto Federal Farroupilha
IFMG	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Minas Gerais
IMBEL	Indústria de Material Bélico do Brasil
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MAPA	Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento
MPF	Ministério Público Federal
NAP	Nova Administração Pública
NIE	New Institutional Economics
NIS	New Institutional Sociology
NPM	New Public Management
OIE	Old Institutional Economics
RFC	Relatório Foco em Custos
RG	Relatório de Gestão
RI	Relato Integrado
SCGF	Sistema de Custos do Governo Federal
SGB-CPRM	Serviço Geológico do Brasil - Companhia de Pesquisa de Recursos Minerais
SIC	Sistema de Informações de Custos
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
SUFRAMA	Superintendência da Zona Franca de Manaus
TCU	Tribunal de Contas da União
UFG	Universidade Federal de Goiás
UFMG	Universidade Federal de Minas Gerais
UFS	Universidade Federal de Sergipe
UFVJM	Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri
UNIPAMPA	Universidade Federal do Pampa
UNIR	Universidade Federal de Rondônia
UPC	Unidade Prestadora de Contas

## SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO .....	17
1.1 Contextualização e definição do problema.....	18
1.2 Objetivos .....	22
1.3 Relevância e justificativa .....	22
2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	23
2.1 Contabilidade de custos .....	23
2.1.1 Evolução da contabilidade de custos .....	23
2.1.2 Contabilidade de custos no setor público.....	25
2.1.3 Contabilidade de custos e governança pública.....	31
2.2 Perspectiva teórica institucional .....	35
2.2.1 Nova Economia Institucional ( <i>New Institutional Economics</i> ou NIE) .....	37
2.2.2 Nova Sociologia Institucional ( <i>New Institutional Sociology</i> ou NIS).....	38
2.2.3 Velha Economia Institucional ( <i>Old Institutional Economics</i> ou OIE) .....	41
3. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA.....	45
4. METODOLOGIA DA PESQUISA.....	52
4.1 Tipificação da pesquisa .....	52
4.2 Caracterização das organizações em estudo .....	54
4.3 Coleta de dados.....	55
4.3.1 Análise documental.....	55
4.3.2 Questionário.....	60
5. RESULTADOS .....	62
5.1 Análise documental.....	62
5.1.1 Atos normativos .....	62
5.1.2 Relatórios de Gestão .....	75
5.1.3 Relatórios Foco em Custos .....	80
5.2 Questionário.....	91
5.2.1 Perfil dos respondentes (Bloco 1) .....	91
5.2.2 Influência do ambiente externo (Bloco 2).....	93
5.2.3 Influência do ambiente interno (Bloco 3) .....	97

6. DISCUSSÕES.....	113
6.1 Contexto de implantação de sistemas de custos à luz da NIS .....	113
6.2 Contexto de implantação de sistemas de custos à luz da OIE .....	120
7. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	125
REFERÊNCIAS.....	127
APÊNDICE A – Comunicação das organizações após publicação do RFC.....	136
APÊNDICE B – Questionário .....	149
APÊNDICE B1 – Respostas ao Bloco 1 do Questionário .....	156
APÊNDICE B2 – Respostas ao Bloco 2 do Questionário .....	157
APÊNDICE B3 – Respostas ao Bloco 3 do Questionário .....	159
ANEXO A – Carta de aceite de publicação de artigo na Brazilian Business Review .....	170
ANEXO B – Certificado de apresentação de artigo no ICMA/COGECONT 2020.....	171



## 1. INTRODUÇÃO

O propósito primário de um sistema de custos com fins gerenciais é gerar informações úteis aos seus usuários sobre os recursos consumidos pela organização, para apoio nos processos de tomada de decisão. De forma simples, podemos inferir que essa afirmação se aplica a sistemas implantados tanto pelas organizações do setor privado quanto pelas do setor público, independentemente da área de atuação e em qualquer lugar do mundo.

Todavia, a diferença na adoção dos sistemas de custos pelas organizações do setor público em relação às do setor privado se dá sobretudo em função dos incentivos para a sua implantação, que no setor privado estão relacionados à busca por melhores resultados financeiros em atendimento aos interesses de credores e investidores.

Por outro lado, de modo geral, as organizações do governo prestam serviços públicos sem contraprestação e, a depender dos incentivos, sistemas de custos podem ser implantados na busca por legitimidade no cenário político, econômico e social, mas sem a devida relação com os esperados ganhos de eficiência ou desempenho na aplicação dos recursos públicos em benefício da sociedade.

Há décadas o setor público brasileiro dispõe de vasta normatização sobre os custos do governo, com referências à mensuração, evidenciação e gestão de custos, a exemplo da obrigatoriedade da contabilidade na apuração de custos, de forma a evidenciar os resultados da gestão (Decreto-Lei n. 200, de 1967 e Decreto n. 93.872, de 1986); da determinação para que a Administração Pública mantenha sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (Lei n. 101, de 2000); e da determinação para que a contabilidade evidencie os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal (Lei n. 10.180, de 2001).

Contudo, atos normativos podem não ser suficientes para que a cultura da gestão de custos seja internalizada na administração pública. A implantação efetiva do sistema de custos aparenta exigir mais do que determinação normativa para que as informações de custos geradas alcancem o propósito esperado com o sistema.

Infelizmente, não há diversidade de publicações em periódicos acadêmicos sobre a aplicação da contabilidade de custos no setor público brasileiro. Existem pesquisas sobre a importância da contabilidade de custos e do sistema de custos para o governo, mas pouco sobre os resultados alcançados. Comparativamente, no governo norte-americano, Morh (2017) ressalta a escassez de estudos que tragam evidências sobre o sistema de custos influenciando o processo de tomada de decisões gerenciais no setor público.

A despeito de aspectos culturais e institucionais do contexto brasileiro, sempre há expectativa de que inovações como o sistema de custos possam agregar valor à gestão pública, principalmente em momentos de recessão, em que os recursos são mais escassos e a máquina pública tende a ser criticada sobre seus gastos em relação a seus resultados.

Nesse contexto, investigar a implantação de sistemas de custos no âmbito das organizações públicas se apresenta como importante tarefa aos que desejam melhor compreender a contabilidade gerencial aplicada ao setor público e suas implicações no governo, para que o sistema de custos não seja traduzido como um artefato meramente cerimonial, mas sim um sistema que possa contribuir como um instrumento de governança pública.

Sendo assim, tendo como locus o conjunto de organizações que compõem o Sistema de Custos do Governo Federal no cenário de implantação de sistemas de custos, a seguir são apresentadas a contextualização e a definição do problema, os objetivos geral e específicos, a relevância e a justificativa da pesquisa.

## **1.1 Contextualização e definição do problema**

Em 2011, considerando as determinações normativas, instituiu-se o Sistema de Custos do Governo Federal (SCGF) mediante Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) n. 157 (2011), ato normativo infralegal que formaliza a criação desse sistema no âmbito do governo federal brasileiro. O SCGF é integrado pela STN, como órgão central; e por órgãos setoriais, unidades de gestão interna de custos dos Ministérios e da Advocacia-Geral da

União, bem como por unidades de gestão interna de custos do Poder Legislativo, do Poder Judiciário e do Ministério Público da União que também podem se integrar ao SCGF.

De modo complementar, além do SCGF como um sistema organicamente integrado pela STN e pelos órgãos setoriais, a Portaria STN n. 716 (2011) formalizou a criação do Sistema de Informações de Custos (SIC), sistema tecnológico informacional do Governo Federal que tem por objetivo a geração de informações para o acompanhamento, a avaliação e a gestão dos custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal e o apoio aos gestores no processo decisório.

Cerca de uma década depois da criação do SCGF e da disponibilização do SIC a seus usuários, a STN realizou uma pesquisa de maturidade em gestão de custos, buscando evidenciar o cenário atual do SCGF no âmbito dos órgãos setoriais (STN, 2020). A pesquisa divulga as organizações federais que informaram possuir estruturação de custos, com detalhes sobre a implantação do sistema de custos e o uso da informação.

Sobre esse cenário, vale ressaltar que, conforme Vaivio (2008), os processos decisórios raramente são racionais e lineares. Pelo contrário, são pacotes complexos de eventos interconectados, envolvendo vários atores com opiniões, interesses, preconceitos, agendas ocultas e competências diversas, que comumente geram intercorrências ou imperfeições na rotina organizacional. O sucesso de uma organização pode estar condicionado pelo conteúdo informacional orientativo dos processos decisórios e, conseqüentemente, pelas informações que os artefatos de contabilidade gerencial podem fornecer (Espejo, Costa, Cruz e Almeida, 2009).

Pela perspectiva da teoria institucional, as estruturas organizacionais sofrem pressões exercidas pelo meio ambiente em que operam. Nessa abordagem teórica, na vertente da nova sociologia institucional ou *new institutional sociology* (NIS), as organizações buscam sobreviver e serem bem sucedidas ao acatar e evidenciar, perante o meio em que estão inseridas, práticas, estruturas e sistemas que sejam reconhecidos como legítimos (Dimaggio e Powell, 1983; Moll, Burns e Major, 2006; Ribeiro e Scapens, 2006; Hoque; 2005).

Independentemente de tratarmos do setor público ou do setor privado, no dia a dia das práticas organizacionais existe complexidade nos processos decisórios, onde instrumentos de contabilidade gerencial como o sistema de custos não estão restritos ao apoio a decisões lineares e racionais. Mudanças organizacionais são fortemente afetadas por política, poder e conflito de interesses, o que determina a necessidade de investigação sobre pressões exercidas para institucionalização desses instrumentos, que apesar de socialmente serem considerados adequados em suas práticas e valores, podem não contribuir como instrumento de governança e serem descontinuados.

Instrumentos como o sistema de custos seriam institucionalizados pelas organizações públicas, na busca por legitimidade no ambiente em que atuam, por influência de indutores de comportamento padrão. Oportunamente, as organizações adotariam sistemas de custos, sobretudo em atendimento a determinações normativas, mas que, todavia, nem sempre conseguem contribuir como instrumento de governança. As organizações aparentemente poderiam alcançar a almejada legitimidade, mas não necessariamente institucionalizariam um sistema de custos que apoie a liderança, a estratégia e o controle da organização.

Uma vez institucionalizado o sistema de custos pelas pressões do meio ambiente, a avaliação sobre a sua eficácia como instrumento de governança ou de sua adoção meramente cerimonial poderia ser realizada com o apoio de outra vertente da teoria institucional, a velha economia institucional ou *old institutional economics* (OIE).

A corrente teórica da OIE geralmente observa porque e como comportamentos ou estruturas organizacionais particulares emergem, se mantêm ou mudam ao longo do tempo, ao invés de meramente observar quais estruturas existem em um determinado momento (Moll, Burns e Major, 2006). Parte-se da premissa da busca pela compreensão da prática da contabilidade gerencial como rotina institucionalizada, com influência do comportamento humano no contexto institucional e cultural da organização (Scapens, 1994).

Pelo arcabouço teórico da OIE, a aceitação ou resistência de diferentes agentes sociais sobre as formas de pensar e realizar a contabilidade gerencial de custos, ao longo do tempo no

ambiente organizacional, precisam ser investigadas para que o sistema de custos institucionalizado possa funcionar como instrumento de governança pública.

O foco no sistema de custos como uma instituição proporciona a base para a sua compreensão como uma prática da contabilidade gerencial, cujo sucesso da iniciativa também sofre influência das rotinas, hábitos e costumes dos indivíduos nas organizações. Cabendo ressaltar que, conforme Vaivio (2008), quando informações gerenciais como as de custos são usadas dentro do ambiente caótico de um processo decisório, podem ser frequentemente manipuladas para atender fins particulares visando obter vantagem nos embates por poder e recursos.

Ao focar na influência dos elementos e condicionantes históricos, sociais e culturais, a teoria institucional tem sido aplicada fundamentalmente em duas áreas. Por um lado, para explicar o processo de legitimação das organizações pertencentes a uma determinada área, segmento ou setor. Por outro lado, para justificar a adoção de determinados padrões de mudança organizacional ou para explicar a resistência à mudança.

Diante desse contexto e considerando a reflexão estimulada por Bilhim e Gonçalves (2021) sobre os paradigmas dos estudos em contabilidade, despertou-se nesta pesquisa a necessidade de investigação de abordagens alternativas que permitam compreender mudanças organizacionais provocadas pela contabilidade pública gerencial com a adoção do sistema de custos, em questões relacionadas a poder, estrutura, tecnologia, controle, valores, crenças, hábitos e costumes de indivíduos e organizações, sob as lentes da perspectiva teórica institucional.

Sendo assim, transitar entre o arcabouço teórico institucional da NIS e da OIE no paradigma interpretativo seria a chave para elucidar a seguinte questão: considerando a influência dos ambientes interno e externo às organizações, qual seu impacto na implantação de sistemas de custos no Governo Federal?

## **1.2 Objetivos**

Este estudo tem como objetivo geral retratar o contexto de implantação de sistemas de custos pelas organizações públicas do Governo Federal, considerando aspectos relacionados ao ambiente interno e externo às organizações na implantação do sistema.

Pretende-se atingir os seguintes objetivos específicos:

- Considerando o ambiente externo às organizações, verificar se há indução de comportamento isomórfico para implantação de sistemas de custos, seja ele normativo, coercitivo ou mimético;
- Considerando o ambiente interno das organizações, destacar boas práticas e armadilhas a serem evitadas na implantação de sistemas de custos que almejem contribuir como instrumentos de governança pública.

## **1.3 Relevância e justificativa**

O estudo tem sua relevância destacada ao retratar o contexto de implantação de sistemas de custos nas organizações públicas do Governo Federal, embasado na teoria institucional, com ênfase nas correntes da nova sociologia institucional e da velha economia institucional, ressaltando aspectos internos e externos às organizações que precisam ser considerados no processo de implantação do sistema.

A realização deste estudo se justifica pela escassez de pesquisas que retratem a implantação de sistemas de custos sob o prisma da teoria institucional, permitindo ajudar pesquisadores e profissionais da contabilidade do setor público em uma melhor compreensão do papel desse importante instrumento gerencial.

As evidências coletadas na pesquisa contribuem para alertar as organizações públicas sobre a necessidade de transpor anseios por legitimação com a implantação do sistema, a fim de que esse instrumento não se torne meramente cerimonial e possa de fato contribuir com a governança pública.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

O referencial teórico se inicia destacando relevantes aspectos da evolução da contabilidade de custos e da contabilidade de custos no setor público mediante achados em estudos de autores seminais nacionais e internacionais, para, em seguida, contextualizar a relação entre custos e governança pública.

Finalizando a discussão teórica, a teoria institucional e suas principais correntes de investigação em contabilidade gerencial são exploradas, a fim de que o conjunto do referencial teórico possa subsidiar a investigação empírica da pesquisa.

### **2.1 Contabilidade de custos**

#### **2.1.1 Evolução da contabilidade de custos**

Até a Revolução Industrial (século XVIII), praticamente só existia a contabilidade financeira, desenvolvida na Era Mercantilista e estruturada para atender as empresas comerciais. Os bens eram quase todos produzidos por pessoas ou grupos de pessoas que poucas vezes formalizavam entidades jurídicas. As empresas realizavam suas atividades basicamente do comércio da produção doméstica, e não da fabricação em escala industrial. A apuração das finanças e resultados das empresas em cada período era realizada de forma extremamente simplificada (Hansen & Mowen, 2001; Martins, 2003).

Os primeiros sistemas de contabilidade de custos foram desenvolvidos a partir da Revolução Industrial, em razão da maior complexidade para mensuração dos estoques das empresas industriais. Assim, surgem técnicas mais elaboradas para avaliar os estoques de produtos e, conseqüentemente, melhor apurar os resultados e levantar os balanços contábeis (Leone, 1998; Martins & Rocha, 2015; Machado, Holanda & Bezerra, 2018).

Essas grandes empresas de manufatura precisavam de investimentos monetários externos de indivíduos e bancos. A complexidade das relações de negócio implicou em proprietários e gestores como indivíduos diferentes. No início do século XX, com o desenvolvimento dos mercados de capitais, passou-se a exigir das empresas relatórios

externos, relacionados às finanças e ao pagamento de tributos. O papel dos auditores externos ganha força e é determinante na aplicação de princípios de contabilidade de custos para avaliação de estoques (Hansen & Mowen, 2001; Martins, 2003; Eldenburg & Wolcott, 2004).

A evolução da contabilidade de custos transcendendo questões de acumulação e determinação do custo histórico para avaliação dos estoques e apuração do resultado em relatórios financeiros externos avançou depois de 1945, ganhando importância na busca por prover informações úteis para que os gestores tivessem condições de melhor planejar as atividades das empresas em um cenário de rápido crescimento econômico após a Segunda Guerra Mundial. Os contadores passaram a destacar os procedimentos da contabilidade de custos que aparentavam ser mais relevantes para determinadas decisões gerenciais, de modo que a ênfase no fornecimento de informações de custos passou dos usuários externos para os usuários internos no apoio aos gestores da organização (Beuren, 1993; Leone, 1998).

Todavia, visto que eram elevados os gastos de manutenção da contabilidade de custos para atender necessidades externas e internas de informação, as empresas concentraram esforços nas exigências de informações referentes aos tributos e às demonstrações financeiras (Eldenburg & Wolcott, 2004).

Foi a partir de meados da década de 1970, em razão do acelerado aumento da competição global e das inovações tecnológicas, que se observou um alto crescimento na demanda por informações mais relevantes relacionadas a custos e desempenho organizacional (Kaplan & Cooper, 1998; Eldenburg & Wolcott, 2004; Nakagawa, 2012). Além de integrar a contabilidade financeira para fins de relatórios que atendam usuários externos, o ramo da contabilidade de custos passa efetivamente a compor a contabilidade gerencial, a fim de produzir informações que atendam usuários internos para planejamento, controle e tomada de decisão (Hoque, 2005).

Durante muito tempo a contabilidade de custos foi taxada como restrita ao custeamento dos produtos e às empresas industriais. Entretanto, esse ramo da contabilidade



evoluiu e passou a dispor de técnicas que podem ser aplicadas a muitas outras atividades, inclusive aos serviços públicos, com propósitos gerenciais (Leone, 1998).

Pelas lentes do passado recente, a contabilidade de custos tem lutado para fazer jus ao seu potencial de apoiar a gestão pública. Embora os anos modernos tenham sido em grande parte uma época de padronização para a prática desse ramo da contabilidade, o estresse financeiro e a competição global por recursos na década de 1980 representaram desafios para a contabilidade de custos em geral. A contabilidade de custos no setor público experimentou seus próprios problemas relacionados à natureza política dos serviços prestados pelo governo. Até então, a principal solução apresentada foi o Custeio Baseado em Atividades (Activity-Based Costing – ABC), que, apesar de avançado e permitir a mensuração de objetos de custos específicos, tem sido alvo de críticas pelo custo e complexidade de implantação (Mohr, 2017).

Diante dos desafios práticos e teóricos da adoção da contabilidade de custos no governo, ao longo do tempo sua principal conexão tem sido com a medição e gestão de desempenho (IFAC, 2000; Mohr, 2017).

### **2.1.2 Contabilidade de custos no setor público**

Há décadas trava-se o debate no campo da ciência contábil sobre a existência de uma contabilidade aplicada ao setor público que seria diferente daquela aplicada ao setor privado, em razão dos distintos objetivos das organizações destes setores, tendo como principal parâmetro a busca pela lucratividade, que não ocorre nas organizações públicas dedicadas à prestação de serviços em prol da sociedade (Suzart, 2012). Naturalmente, esse debate tem impacto sobre a apuração de custos nas organizações do governo, considerando-se o sistema contábil a principal fonte de dados da informação de custos. A discussão permeia a contabilidade de custos aplicada ao setor público, haja vista que, de modo geral, nas organizações do governo a apuração de custos não se aplica à medição da lucratividade nos moldes do setor privado.

Ao longo dos últimos anos, assim como na contabilidade aplicada ao setor privado, a contabilidade pública tem passado por um processo de harmonização para que os governos

convirjam para um padrão internacional de contabilidade, o que, conseqüentemente, traz reflexos na geração de informações de custos. No setor público, esse processo tem redirecionado o foco dado ao orçamento para o patrimônio, podendo impulsionar um viés gerencial na produção de relatórios, sobretudo quanto aos custos das organizações do governo (Borges, 2012; Dantas & Crozatti, 2014).

Com a mudança de foco, sendo o patrimônio o principal objeto da contabilidade pública, são esperadas melhorias qualitativas na informação de custos, já que o sistema contábil é sua fonte de dados primária. A modernização da contabilidade pública pela convergência aos padrões internacionais pode beneficiar a mensuração de custos e, conseqüentemente, os processos de tomada de decisão gerencial (Torres, 2004).

Martí & Kasperskaya (2015) destacam que essa nova contabilidade pública, baseada no regime de competência, pode contribuir na mensuração dos custos totais das atividades, permitindo uma melhor tomada de decisão na alocação de recursos, maior controle governamental e melhores decisões de investimento de capital.

Vale ressaltar que, conforme Vazakidis, Karagiannis e Tsialta (2010), a realidade da administração pública, de modo geral, ainda se encontra caracterizada pela burocracia, ausência de estudos de planejamento racional, incipiente ação estratégica, desperdício na gestão dos recursos públicos e corrupção. Conseqüentemente, o custo dos serviços públicos prestados supera o benefício que o cidadão recebe, fazendo com que os serviços sejam caros e geralmente de baixa qualidade. Esses autores ressaltam a importância da contabilidade de custos como importante instrumento de auxílio à mudança desse preocupante cenário.

A introdução de uma nova abordagem de gestão pública que preconize a mensuração de custos compõe uma das principais etapas para o ganho de eficiência na aplicação dos recursos (Machado e Holanda, 2010). Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010) destacam que o conhecimento dos custos do governo é de suma importância para a adoção de mudanças nos procedimentos que regem as decisões sobre o uso dos recursos, bem como sobre os métodos aplicados à gestão das políticas e dos programas governamentais. Nesse sentido, os sistemas

de gestão de custos deveriam ajudar políticos e administradores públicos a reduzir custos, melhorar a eficiência e a alocação de recursos (Verbeeten, 2011).

Segundo Pereira e Silva (2003) o setor público difere do setor privado justamente por não ter foco nos lucros, logo, a iniciativa pelo controle dos custos estaria mais voltada para uma melhor aplicação dos recursos, o que promoveria uma distribuição mais eficiente dos gastos públicos, de modo a atender o maior número de “clientes”.

Tratando-se de lucratividade, em contraponto ao setor público, torna-se relevante o seguinte destaque no estudo da International Federation of Accountants (IFAC, 2000): a mensuração de lucratividade no setor privado pode ser vista como equivalente 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 doutrina tende a defender a afirmação de que trabalham em conjunto e se apoiam mutuamente.

Como o contexto do setor público difere daquele da iniciativa privada, cujo resultado é medido pela lucratividade, o desempenho das organizações governamentais poderia ser avaliado pelo nível de satisfação da sociedade sobre os serviços prestados, sendo a avaliação realizada por segmentos e por resultados em cada organização. Contudo, sem conhecer a estrutura de custos e os diferentes conceitos para sua valoração, mensurar e gerir custos seria uma missão praticamente inatingível (Lutitsky, Vasicek e Vasicek, 2012).

Diferentemente do setor privado, as preocupações com a gestão de custos no setor público não estão relacionadas com a avaliação de estoques ou com a apuração de lucros, mas sim com o desempenho dos serviços públicos. A melhoria substancial no desempenho de uma organização do governo requer sistemas de informações gerenciais que dêem sustentação aos processos de tomada de decisão, com base em medidas de resultados e o custo para obtê-los. Por isso, sem um sistema de avaliação de resultados e de custos, o governo abre margem para encobrir o desempenho ineficiente (Alonso, 1999).

A contabilidade de custos não se restringe a auxiliar na fixação do preço de venda para aumento da lucratividade. Mesmo que o serviço público seja prestado “gratuitamente”, as técnicas de custos podem ser empregadas para auxiliar na prestação de melhores serviços (Leone, 1998). O conhecimento dos custos no setor público é fundamental para que se busque uma alocação eficiente dos recursos. O desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos (Alonso, 1999).

Um princípio fundamental na gestão de custos diz respeito à geração de informações de custos diferentes para propósitos diferentes, de modo que o custo apurado de um determinado objeto de custos depende do objetivo gerencial que está sendo atendido (Hansen & Mowen, 2001). Esse princípio também é válido para o governo e suas organizações, onde os gestores públicos constantemente precisam tomar decisões que sejam compatíveis com os interesses da sociedade (Silva et al., 2007).

Sistemas de custos que funcionam bem para uma organização podem falhar em um ambiente diferente. Cada organização deve projetar técnicas de custeio que façam sentido para seus produtos e processos específicos (Kaplan, 1988). Reflexão semelhante cabe às organizações públicas brasileiras e não pode ser deixada de lado.

Não existe sistema de custos que atenda toda e qualquer entidade, seja pública ou privada. O sistema precisa ser moldado de acordo com a complexidade, necessidades de informação e realidade operacional da entidade (Mauss e Souza, 2020).

Além disso, a falta de estrutura organizacional adequada dedicada ao sistema de custos é um dificultador, assim como a falta de demanda da informação pelos próprios gestores públicos, o que gera morosidade no processo de implantação do sistema e desuso das informações geradas (Padrones, 2014).

Investigações empíricas sobre a contabilidade de custos aplicada ao setor público na pesquisa internacional trazem relevantes achados sobre o tema, onde podemos destacar boas práticas e armadilhas a serem evitadas na adoção de sistemas de custos. Lapsley e Wright (2004) pesquisaram a difusão de inovações no setor público e observaram que o sistema de

custos aplicado no apoio à gestão das organizações de saúde da Escócia contribui principalmente na avaliação de desempenho, mediante geração de informações detalhadas dos custos funcionais, das especialidades e dos procedimentos. Os autores ressaltam que a adoção bem sucedida de ferramentas como o sistema de custos parece ser mais provável quando as organizações têm amparo do governo, bem como quando são obrigadas a gerir seus custos com eficiência.

Na Suíça, Flury e Schedler (2006) questionaram políticos, gerentes e consultores conhecedores das finanças do governo para avaliar suas percepções sobre os propósitos da informação de custos, onde observaram sobretudo a utilidade no apoio da orçamentação e da avaliação de desempenho. Os autores destacam que os políticos exigem informação que incluam os custos totais do serviço, enquanto os gestores públicos geralmente preferem informações com base no custeio variável. Assim, qualquer pessoa que tente introduzir uma contabilidade eficaz de custos na administração pública deve estar ciente disso e deve garantir que ambos os grupos de interesse recebam as informações de que precisam, sendo fundamental que políticos e gestores sejam informados sobre possíveis divergências entre as diferentes informações concebidas.

Association of Government Accountants (AGA, 2009), associação de contadores do governo dos Estados Unidos, investigou a aplicação da contabilidade gerencial de custos por organizações públicas de diferentes setores em atendimento à norma Statement of Federal Financial Accounting Standards (SFFAS) n. 4, *Managerial Cost Accounting Concepts and Standards for the Federal Government*. O estudo apontou relevantes requisitos, recomendações e armadilhas a serem observados na implantação do sistema de custos.

Destaque no supracitado estudo aos requisitos: suporte ativo da alta administração, não apenas a aceitação; sistema de fácil uso e atualizado frequentemente; vinculação das informações ao desempenho e aos dados orçamentários; comunicação e treinamento para aceitação e uso do sistema; usuários entusiasmados e defensores do sistema. Destaque às recomendações: tenha um líder que apoie e estimule os funcionários, tanto no desenvolvimento quanto na sustentação do sistema; evidencie uma declaração escrita, clara e

abrangente, definindo os objetivos e aplicações do sistema, disponibilizada a todos os envolvidos; monitore constantemente a integridade dos dados inseridos no sistema. Destaque às armadilhas: insuficiente treinamento e comunicação sobre os benefícios do sistema; ausência de revisão periódica dos procedimentos metodológicos do sistema; falta de uso das informações na avaliação de desempenho e de recompensa dos avaliados; implantação do sistema sem que a alta administração apoie efetivamente a iniciativa e responsabilize os gerentes pela qualidade dos dados e pelo uso das informações nos processos decisórios.

Verbeeten (2011) inquiriu gestores de organizações públicas da Holanda, que reconheceram a utilidade da informação para reduzir custos, descentralizar atividades, apoiar a avaliação de desempenho e aumentar a responsabilidade gerencial. Todavia, os resultados apontaram que os sistemas de custos são adotados principalmente para atender regulamentações e legitimar a organização perante *stakeholders* externos, ao invés de efetivamente contribuir na gestão das organizações do governo.

Em Portugal, Carvalho, Gomes e Fernandes (2012) exploraram as razões da adoção do sistema de custos no governo e constataram que o uso da informação de custos pelos gestores ainda não é uma realidade. As evidências indicaram que a falta de suporte da administração é um obstáculo para que o sistema de custos seja efetivo e as pressões do ambiente externo podem conduzir à adoção do sistema na busca pela legitimação perante *stakeholders*.

Lutitsky, V. Vasicek e D. Vasicek (2012) destacaram possibilidades com o sistema de custos no setor público da Croácia apoiando a elaboração do orçamento, a avaliação de programas de governo, o controle e redução de custos e a fixação de preços e tarifas dos bens e serviços, sendo que o formato das informações deveria ser definido pelos próprios gestores, a fim de melhor atender suas necessidades nos processos de tomada de decisão. A pesquisa dos autores também evidenciou que a mudança do regime de caixa para o regime de competência contábil não apresentaria melhoras consideráveis ao planejamento, registro, acompanhamento e controle dos custos.

No mesmo estudo de Lutilsky, V. Vasicek e D. Vasicek (2012), os achados também demonstram que a efetividade do sistema de custos depende de diversas condições: definição clara das necessidades de informação pelos usuários do sistema; metodologia e tecnologia adequadas para apuração dos custos; pessoal da área contábil tecnicamente capaz de atender as necessidades de informação; e comparabilidade dos custos das atividades similares em diversos níveis organizacionais.

Ainda no setor público da Croácia, em estudo mais recente, Rogošić (2021) constatou que o sistema de custos pode contribuir com o planejamento e o controle dos custos, porém a informação atenderia melhor às necessidades dos usuários se acessada mediante um sistema moderno, com dashboards e sinais de alerta que permitissem um exame intuitivo e mais minucioso dos custos. A autora destaca que as maiores dificuldades na aplicação da contabilidade de custos são a falta de apoio financeiro e tecnológico e de apoio político.

Uma conclusão geral sobre as pesquisas em contabilidade de custos aplicada ao setor público é a de que o interesse acadêmico tem sido extremamente baixo nos anos recentes, apesar do interesse de profissionais técnicos do governo sobre o tema. A única área onde o interesse contínuo na contabilidade de custos permaneceu é a área de gestão de desempenho. No setor público, a mensuração e gestão de desempenho com associação à contabilidade de custo é um tema de ampla atenção acadêmica e profissional nas duas últimas décadas (Mohr, 2017).

### **2.1.3 Contabilidade de custos e governança pública**

Conforme Borges, Mario e Carneiro (2013), a partir das reformas governamentais iniciadas na década de 1970, derivadas da crise que acometeu as principais economias capitalistas ao longo da década, uma nova visão e cultura foi introduzida no setor público sob o título de Nova Administração Pública (NAP), do inglês New Public Management (NPM). Em contraponto ao modelo burocrático de gestão, considerado ineficiente na administração dos recursos públicos e no atendimento dos interesses da sociedade, a NAP defende ações voltadas para resultados, enfatizando eficiência e responsabilização da gestão pública. Esse

novo modelo de gestão é balizado pela construção de indicadores de desempenho, muitos deles derivados do sistema contábil, com destaque à variável custo.

Niyama e Silva (2007) destacam a relevância da NAP pela busca do melhor desempenho das organizações públicas, com suporte das informações baseadas na contabilidade de custos e no regime de competência contábil. Nesse sentido, apontam a necessidade de substituição da ênfase na responsabilidade por processos pela responsabilidade por resultados, mediante avaliação das atividades, das unidades organizacionais e dos agentes públicos.

Ao longo do tempo, o Governo Federal tem se manifestado em direção às diretrizes da NAP. O Decreto n. 9.203 (2017) é um marco recente nesse sentido, ao dispor sobre governança na Administração Pública Federal. Considera-se governança pública nesse ato normativo 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.

O direcionamento da gestão implica na melhor preparação, articulação e coordenação de políticas e planos, alinhando as funções da organização aos interesses dos usuários dos serviços públicos e assegurando o alcance dos objetivos estabelecidos; o monitoramento incide sobre resultado, desempenho e cumprimento de políticas e planos, confrontando-os com as metas estabelecidas e as expectativas da sociedade; e a avaliação recai sobre o ambiente, os cenários, o desempenho e os resultados (TCU, 2014).

Em essência, a governança está preocupada com estruturas e processos para tomada de decisão, prestação de contas, controle e comportamento organizacional. No setor público, uma boa governança incentiva o uso eficiente dos recursos, fortalece a responsabilidade pela administração desses recursos e melhora a gestão e a prestação de serviços. Em consequência, uma boa governança é essencial para a credibilidade das organizações públicas perante a sociedade (IFAC, 2001). A governança relaciona-se com processos de comunicação; de



análise e avaliação; de liderança, tomada de decisão e direção; de controle, monitoramento e prestação de contas (TCU, 2014).

As alterações nas estruturas de governança das organizações públicas colocam em questão o significado tradicional da prestação de contas e conduzem a uma transição para uma prestação de contas baseada no desempenho, onde a informação da contabilidade baseada no regime de competência ganha relevância, o que inclui a informação de custos útil aos processos de tomada de decisão (Rogošić, 2021). Todavia, existe o desafio em fazer com que essas novas abordagens de governança se reflitam na prática contábil que gere informações íntegras e fidedignas (Benito, Brusca & Mortesinos, 2007). E não menos importante do que a produção da informação, é a sua apresentação, que tem impacto direto na qualidade das decisões de governança e gestão pública (Lutilsky, Vasicek, V. & Vasicek, D., 2012).

As informações de custos devem contribuir para a boa governança pública, direcionando-a para a melhoria da qualidade do gasto (Conselho Federal de Contabilidade [CFC], 2021). A gestão de custos contribui na análise e avaliação do desempenho organizacional, servindo de apoio ao processo de planejamento e tomada de decisão, o que a torna relevante para a governança pública, por meio de um controle mais efetivo dos recursos alocados na prestação de serviços à sociedade (Santos, 2021).

Ao tratar da governança relacionada a custos no setor público, Lúcio e Dantas (2018) abordam a governança como a capacidade de articulação interna e externa, coordenação e decisão sobre o consumo de recursos materiais e humanos (custos) para uma melhor prestação de serviços pelas organizações públicas. No ambiente organizacional onde a governança se faz essencial para o alcance de objetivos e metas, a informação de custos é instrumento indispensável ao processo decisório, conduzindo o gestor às soluções de menor custo e maior benefício social e institucional (Poncio, 2013).

A informação de custos deve ser ferramenta de auxílio aos processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização (CFC, 2021). O desenvolvimento da capacidade de gestão de

custos nas organizações públicas ampliará a eficiência alocativa dos recursos, e em consequência aumentará a capacidade de implementação das políticas públicas e o alcance dos objetivos estratégicos; por isso a relevância da informação de custos para a governança pública (Santos, 2021).

Diante das diretrizes da NAP, o sistema de custos pode ser um importante instrumento de governança no apoio ao direcionamento, monitoramento e avaliação da gestão quanto às entregas realizadas na prestação do serviço público, principalmente considerando a definição de valor público disposta no Decreto n. 9.203 (2017). Conforme esse 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.

Albuquerque (2017) destaca como principais avanços na estratégia de aplicação da contabilidade de custos na gestão pública: as diretrizes da NAP; a obrigatoriedade legal de adoção de um sistema de custos; a expectativa de punição pelos órgãos de controle, decorrente da não adoção de um sistema de custos; e a própria criação de um sistema abrangente como o SIC, que gera informações de custos para acesso das organizações do Governo Federal.

Por fim, em que pesem os aspectos levantados na relação entre contabilidade de custos e governança pública, vale ressaltar a relevante observação de Mohr (2017), quando este destaca que governos não precisam da contabilidade de custos para se manter e a lucratividade não é o principal motivo das atividades governamentais. Os governos geralmente não têm foco na lucratividade e no retorno sobre os investimentos em suas atividades, por isso não possuem incentivos econômicos para gerenciar custos (IFAC, 2000), o que remete à discussão nesta pesquisa sobre a relevância de correntes da teoria institucional na compreensão do contexto de institucionalização do sistema de custos para que esse instrumento de fato possa contribuir com a governança pública.

## 2.2 Perspectiva teórica institucional

Diante da taxonomia das categorias ou paradigmas de pesquisa em contabilidade de Hopper e Powell (1985), os estudos baseados na abordagem institucional podem ser relacionados ao quadrante da perspectiva interpretativa. Conforme Major e Vieira (2017), a teoria institucional tem sido a principal vertente no âmbito das pesquisas interpretativas; o âmago desses estudos se dá no interesse pela influência dos elementos e condicionantes históricos, sociais e culturais fundamentalmente em duas áreas: explicação do processo de legitimação das organizações pertencentes a um determinado campo organizacional; e justificativa para a adoção de determinados padrões de mudança organizacional ou para explicar a resistência à mudança.

Na busca pela compreensão do contexto institucional, a teoria institucional surge como uma abordagem sociológica que tem sido aplicada na área contábil, refutando as premissas da teoria neoclássica que orienta a abordagem normativa da contabilidade gerencial (Cunha, Santos e Beuren, 2010). A teoria institucional estuda a contabilidade como uma instituição dentro da organização, ou seja, um conjunto de rotinas formada por hábitos que dão sentido a determinado grupo de pessoas, de modo que a instituição é estruturada a partir de rotinas e estas dependem de hábitos (Major e Vieira, 2017).

A inserção da abordagem institucional nos estudos organizacionais teve início a partir da década de 1950, com Philip Selznick (1949-1971), que definiu o termo instituição como um organismo adaptável e receptivo, uma espécie de produto naturalmente decorrente das pressões e necessidades sociais. A definição de instituição de Selznick ocorre numa dimensão local e política, onde grupos estão em constante interação, articulados para defender seus interesses. Nesse sentido, a institucionalização está fortemente ligada à infusão de valores organizacionais (Espejo, Costa, Cruz e Almeida, 2009; Scott, 2013).

A teoria institucional tem se destacado na pesquisa em contabilidade gerencial e nas mudanças na contabilidade gerencial pela inclusão das dimensões sociais e institucionais nas organizações e seus ambientes (Moll, Burns e Major, 2006). Para Scapens (1994), a

instituição representa o centro de análise da teoria institucional, em detrimento da centralidade da maximização racional comportamental dos tomadores de decisão. Uma instituição possui características sociais e culturais denotadas por hábitos e costumes dos agentes organizacionais.

A organização é moldada principalmente pelas características e engajamento de seus participantes, assim como pelas influências e restrições do ambiente externo. Assim, a institucionalização refere-se ao processo de adequação da organização, pela infusão de valores de seus participantes e do ambiente externo. A extensão da institucionalização varia entre organizações. Organizações com propósitos mais específicos e aquelas mais tecnicamente especializadas são consideradas menos sujeitas à institucionalização do que as que não possuem essas características (Scott, 2013).

Para tanto, a contabilidade gerencial é concebida como uma prática organizacional rotineira e potencialmente institucionalizada. Por institucionalizada, entende-se que a contabilidade gerencial pode, ao longo do tempo, vir a sustentar as formas "tidas como certas" de pensar e agir em uma determinada organização (Burns e Scapens, 2000).

Por outro lado, vale destacar a necessidade de atenção aos fatores que levam as organizações a desafiar, descartar ou abandonar práticas organizacionais legitimadas ou institucionalizadas. Essa desinstitucionalização é definida como o processo pelo qual a legitimidade de uma prática organizacional estabelecida ou institucionalizada corrói ou é interrompida. Especificamente, a desinstitucionalização se refere à deslegitimação de uma prática ou procedimento organizacional estabelecido como resultado de desafios organizacionais ou do fracasso das organizações em reproduzir ações organizacionais anteriormente legitimadas ou tomadas como certas (Oliver, 1992).

Na busca pelo entendimento do contexto institucional, surgem abordagens úteis à pesquisa em contabilidade gerencial, dentre as quais três correntes se destacam e têm sido mais utilizadas: a Nova Economia Institucional (*New Institutional Economics* ou NIE); a Nova Sociologia Institucional (*New Institutional Sociology* ou NIS); e a Velha Economia

Institucional (*Old Institutional Economics* ou OIE) (Burns e Scapens, 2000; Moll, Burns e Major, 2006).

Vale ressaltar que, conforme Scapens (1994), não se trata de alçar a abordagem teórica institucional a uma condição superior em relação a abordagens da economia neoclássica, mas sim de buscar a compreensão da natureza das práticas contábeis gerenciais, negligenciada pelas pesquisas do paradigma funcionalista ou *mainstream*.

### **2.2.1 Nova Economia Institucional (*New Institutional Economics* ou NIE)**

A teoria econômica neoclássica busca representar o comportamento da escolha racional para um processo decisório com solução ótima para a maximização de resultados. Contudo, o modelo neoclássico não foi projetado para compreender o conjunto de questões complexas que surgem na escolha de uma forma organizacional ótima. Por isso, na perspectiva da contabilidade gerencial, a teoria neoclássica da firma fornece uma estrutura teórica inadequada (Walker, 1998).

A crítica à pesquisa *mainstream* funcionalista em contabilidade gerencial, ancorada na abordagem da economia neoclássica, se dá pela ausência da busca pela compreensão do comportamento dos indivíduos dentro da organização (Scapens, 1994), em que os pesquisadores concentram seus estudos com base na teoria da agência e em aspectos da economia dos custos de transação (Major e Vieira, 2009). A NIE se alinha a esse tipo de pesquisa, mantendo os pressupostos mais básicos das visões tradicionais da contabilidade gerencial: agentes e organizações caracterizados por racionalidade econômica, otimização de resultados, busca por situações de equilíbrio imediato e automático, sem consideração da complexidade das motivações dos seres humanos e organizações como agentes e sistemas sociais (Major e Vieira, 2009).

Em verdade, a NIE surgiu de uma crença crescente entre os economistas na década de 1960 de que as instituições deveriam de fato ser estudadas, porém dentro da estrutura da economia neoclássica. Grande parte da contribuição emergente da NIE representou, de fato, uma tentativa de abrir a “caixa preta” das organizações por meio de estudos do ambiente

institucional (regras e regulamentos) e arranjos institucionais, ou seja, governança e outras estruturas dentro das organizações, incluindo sistemas de contabilidade. Assim, a maior parte das pesquisas baseadas na NIE aborda a existência de configurações contábeis em termos de minimização de custos e ganho de eficiência (Moll, Burns e Major, 2006).

Em seu estudo, Walker (1998) reconhece as limitações da economia neoclássica como fundamento da contabilidade gerencial e considera abordagens teóricas alternativas como potencialmente complementares.

### **2.2.2 Nova Sociologia Institucional (*New Institutional Sociology* ou NIS)**

A NIS emergiu da oposição às perspectivas do ator racional dominante na época em que vigoravam os estudos baseados na NIE. Um ponto de partida para a maioria dos estudos ancorados na NIS é a suposição de que as estruturas e procedimentos intraorganizacionais, incluindo a contabilidade, são amplamente moldados por fatores externos, e não por propósitos que visam a minimização de custos e a eficiência (Moll, Burns e Major, 2006).

Conforme Ribeiro e Scapens (2006), o principal argumento da NIS considera que as organizações podem operar em ambientes altamente institucionalizados, com engrenagens sistêmicas abalizadas. Nesse sentido, o termo ambiente não se refere meramente a uma fonte de restrições de tarefas ou uma rede relacional de clientes e fornecedores que impõe demandas de coordenação e controle operacional. Na conotação da NIS, ambiente inclui as regras culturais e normas sociais que refletem em estruturas e procedimentos formais da organização.

Ou seja, as organizações institucionalizadas tendem a adotar estruturas e procedimentos que são valorizados em seu ambiente social e cultural, agindo dessa forma para obter legitimidade no ambiente em que operam. Essa busca por legitimidade explica por que formas e procedimentos organizacionais são difundidos entre organizações que atuam em ambientes semelhantes.

A mudança estrutural nas organizações parece cada vez menos impulsionada pela competição ou pela necessidade de eficiência. Ao invés disso, a burocratização e outras formas de mudança organizacional têm ocorrido como resultado de processos que tornam as organizações mais semelhantes entre si, sem necessariamente torná-las mais eficientes. Esta observação se traduz no conceito de isomorfismo institucional, útil para entender a política e a cerimônia que permeiam grande parte da vida organizacional moderna (DiMaggio e Powell, 1983). Conforme Hoque (2005), as organizações podem mudar suas estruturas ou operações para se conformar às expectativas externas sobre quais formas ou estruturas são aceitáveis ou legítimas.

Em sua seminal pesquisa, DiMaggio e Powell (1983) destacam três mecanismos pelos quais ocorre o isomorfismo institucional, cada um com seus antecedentes: 1) isomorfismo coercitivo, que decorre da influência política e do dilema da legitimidade; 2) isomorfismo mimético, resultante de respostas padrão à incerteza; e 3) isomorfismo normativo, associado à profissionalização.

O isomorfismo coercitivo resulta de pressões exercidas sobre as organizações por outras organizações das quais elas dependem e por expectativas culturais na sociedade dentro da qual as organizações funcionam. Inclusive, em algumas circunstâncias, a mudança organizacional é uma resposta direta a determinações de órgãos do governo (DiMaggio e Powell, 1983).

Entretanto, nem todo isomorfismo institucional deriva de autoridade coercitiva. A incerteza também é uma força poderosa que incentiva a imitação, que se traduz no isomorfismo mimético. A organização tende a se modelar segundo organizações semelhantes em seu campo de atuação, por considerá-las mais legítimas ou bem-sucedidas (DiMaggio e Powell, 1983).

O mimetismo seria uma resposta à incerteza, sugerindo que a adaptação organizacional muitas vezes é mais derivada de uma reação compulsiva do que da efetiva preocupação com resultados. Em verdade, a consequência é uma preocupação com mitos e

rituais organizacionais, isto é, a forma. A estrutura formal é institucionalizada refletindo os conceitos predominantes de como o trabalho deve ser organizado. E quanto mais a estrutura de uma organização deriva de mitos institucionalizados, mais ela mantém demonstrações elaboradas de confiança, satisfação e boa fé, interna e externamente (Selznick, 1996).

A terceira forma de isomorfismo é normativa e incide sobre a forma de atuação dos profissionais que trabalham nas organizações. As profissões também estão sujeitas a pressões por comportamento padrão no exercício de suas atividades. Embora os profissionais dentro de uma organização possam diferir uns dos outros, muitos exibem semelhança na forma de atuação quando comparados a colegas profissionais de outras organizações. Em muitos casos, o isomorfismo normativo incidente sobre as profissões é derivado da atuação do Estado (DiMaggio e Powell, 1983).

Conforme Meyer e Rowan (1977), o isomorfismo tem algumas consequências cruciais para as organizações: (a) elas incorporam elementos que são legitimados externamente, sem necessária relação com eficiência organizacional; (b) empregam critérios de avaliação externos ou cerimoniais para definir o valor dos elementos estruturais; e (c) a dependência de instituições fixadas externamente reduz a turbulência e mantém a estabilidade. Como resultado: (i) o isomorfismo institucional pode promover o sucesso e a sobrevivência das organizações; (ii) a incorporação de estruturas formais legitimadas externamente aumenta o comprometimento de participantes internos e constituintes externos; e (iii) a submissão a critérios de avaliação externos pode permitir que uma organização continue bem sucedida por definição social, protegendo-a do fracasso.

É importante notar que cada um dos referidos processos isomórficos institucionais pode se manter mesmo na ausência de evidências de que geram eficiência organizacional interna. Na medida em que a eficácia organizacional é aprimorada, o motivo frequentemente será que as organizações são recompensadas por serem semelhantes a outras organizações em seus campos. O comportamento isomórfico pode tornar mais fácil para as organizações alcançarem legitimidade e respeito. Nada disso, entretanto, garante que essas organizações atuem com mais eficiência no ambiente em que operam (DiMaggio e Powell, 1983).



Uma interessante provocação apontada por Carruthers (1995) diz respeito a quanto da estrutura organizacional é moldada pelo ambiente social. É quase como se os ambientes fizessem as organizações à sua própria imagem. No entanto, essa congruência, isomorfismo, entre o interior e o exterior das organizações não é ditada por critérios técnicos. O processo é cultural e político e diz respeito à legitimidade e ao poder muito mais do que apenas à eficiência.

Pela análise da literatura, estudos seminais na temática de custos no setor público trazem evidências sobre o contexto de institucionalização de sistemas de custos por organizações governamentais.

Um bom exemplo é a pesquisa de Hopper e Major (2012) sobre o processo de institucionalização do *Activity Based Costing* (ABC) por uma empresa de telecomunicações do governo português. Os autores evidenciam o contraste com as abordagens da teoria econômica neoclássica, onde os teóricos institucionais argumentam que as adoções de práticas como o ABC são frequentemente determinadas por fatores relacionados a normas, cultura, e elementos cognitivos, ou seja, as organizações tornam-se isomórficas com ambientes institucionais externos. Esses fatores podem ser mitos, mas a conformidade é uma necessidade pragmática para as organizações serem definidas como bem sucedidas, ganhando legitimidade e recursos e, portanto, sobrevivendo em seu ambiente social.

### **2.2.3 Velha Economia Institucional (*Old Institutional Economics* ou OIE)**

A corrente teórica da OIE geralmente observa por que e como comportamentos ou estruturas organizacionais particulares emergem, se mantêm ou mudam ao longo do tempo, ao invés de meramente observar quais estruturas existem em um determinado momento. Em verdade, esse foco nos processos de mudança sustenta a maioria dos estudos de contabilidade gerencial que adotam essa corrente (Moll, Burns e Major, 2006).

Uma vez sedimentada, uma instituição constitui um conjunto de regras e valores profundamente arraigados e tidos como certos que prevalecem em um determinado ambiente

social e que fundamentam comportamentos organizacionais ou pensamentos e ações individuais. Essa perspectiva é bastante consistente com os estudos da OIE em contabilidade gerencial, conforme Ribeiro e Scapens (2006) em sua seminal pesquisa.

Ribeiro e Scapens (2006) avançam no estudo, destacando que a NIS fornece uma conceituação enriquecida do ambiente e como isso pode afetar as organizações, que respondem de forma relativamente unificada aos estímulos ambientais ou às pressões das redes nas quais estão envolvidas. Todavia, questões de conflito interno e distribuição de poder, e a indeterminação e contingência dos eventos e ações que podem trazer respostas, não são consideradas. É nesse sentido que os estudos, que se valem da OIE para fornecer explicações sobre a resistência às mudanças organizacionais, diferem e potencialmente complementam os estudos da NIS. Os estudos inspirados na OIE buscam abrir a caixa preta dos processos de mudança organizacional e de resistência à mudança.

A abordagem geral da OIE é justamente uma oposição aos pressupostos ontológicos e metodológicos da teoria econômica neoclássica em que se sustenta a NIE (Scapens, 1994; Burns, 1999). Assim, a OIE é observada com potencial aplicação para os estudos da prática da contabilidade gerencial, partindo da premissa da busca pela compreensão dessa prática como rotina institucionalizada, com influência do comportamento humano no contexto institucional e cultural da organização (Scapens, 1994).

De acordo com Burns (1999), enquanto a NIE permanece firmemente enraizada na teoria econômica neoclássica "estática", a OIE tenta explicar os fenômenos em termos "processuais", buscando descobrir por que e como as coisas se tornam o que são ou não são o que se espera com o passar do tempo. Inclusive, poder e política também são parte integrante de qualquer explicação fundamentada na OIE dos processos em andamento, ou seja, são parte dos fundamentos metodológicos centrais da OIE.

Conforme Burns e Scapens (2000), as instituições são reconhecidas na produção e reprodução de hábitos estabelecidos de pensamento e ação. No entanto, as próprias instituições evoluem por meio de um processo de rotinização da atividade humana. Assim,

existe uma dualidade entre a ação (atividade humana) e as instituições que estruturam essa atividade. Tal dualidade é essencialmente a relação agência-estrutura, que tem sido amplamente debatida no contexto das ciências sociais.

Segundo Major e Vieira (2017), o fundamento da OIE está nas regras e rotinas organizacionais que assumem um papel intermediário entre as ações e interações do cotidiano e as instituições internalizadas na organização. Assim, as regras e rotinas transportam determinadas características organizacionais ao longo do tempo, contribuindo inclusive para a socialização de novos membros e prevenindo situações de conflito em razão de seu efeito estabilizador. Em pauta estão as formas de pensar e agir instituídas no contexto específico de uma organização e o estudo de seus efeitos em processos de mudança.

Todavia, enquanto os hábitos são pessoais, as rotinas podem abranger grupos de indivíduos. Nesse sentido, as rotinas representam os padrões de pensamento e ação habitualmente adotados por grupos de indivíduos. As rotinas organizacionais desempenham um papel importante na relação entre ações e instituições. Inclusive, pode ser decidido formalizar as rotinas estabelecidas em um conjunto de regras, por exemplo, em um manual de procedimentos. E, por outro lado, em vários tipos de atividade organizacional, podem surgir rotinas que se desviaram das regras originais ou nunca foram explicitamente estabelecidas na forma de regras (Burns e Scapens, 2000).

Esclarecendo, Burns e Scapens (2000) destacam que as regras são a declaração formalizada de procedimentos, enquanto as rotinas são os procedimentos realmente em uso. No âmbito da contabilidade gerencial, as regras compreendem os sistemas formais de contabilidade gerencial, conforme constam dos manuais de procedimentos; enquanto as rotinas são as práticas contábeis efetivamente utilizadas.

Conforme Oliveira e Quinn (2015), regras e rotinas são determinantes na compreensão das mudanças na contabilidade gerencial, sendo que as primeiras se apresentam como estruturas cognitivas internas que orientam as ações dos indivíduos, e componente essencial na formação de rotinas. As regras sustentam as rotinas e devem ser o foco da pesquisa em

contabilidade gerencial, sobre como são aceitas nas organizações, como podem não se desdobrar, ser interrompidas ou desviar de sua direção original.

Retomando o termo instituição, na OIE assume-se que as instituições compreendem as suposições tidas como certas, as formas determinadas de agir, que informam e moldam as ações dos atores individuais. No entanto, ao mesmo tempo, essas suposições tidas como certas são, inclusive, o resultado de ações sociais, ou seja, são socialmente construídas, resultado do comportamento do grupo social. Uma característica importante das instituições é seu caráter aparentemente normativo e objetivo, que define os padrões de comportamento esperados em um determinado grupo social (Burns e Scapens, 2000). Pode-se dizer que as práticas contábeis e as rotinas emergentes são institucionalizadas ao se tornarem amplamente aceitas na organização, de modo que passam a ser a forma inquestionável de controle gerencial (Burns, 1999).

Vale destacar que, conforme Major e Vieira (2017), a OIE tem sido mais bem sucedida na explicação de situações de resistência à implantação de sistemas de contabilidade de gestão, ou de não utilização na prática de sistemas implementados. De fato, novas regras e rotinas podem ser alvo de resistência em razão do efeito de formas de pensar e fazer instituídas que não são consistentes com as mudanças propostas.

O estudo *Managerial Cost Accounting in the Federal Government: Providing Useful Information for Decision Making* (AGA, 2009) traz relevantes considerações sobre a implantação de sistemas de custos por dez organizações públicas do governo norte-americano, destacando suas recomendações e armadilhas a evitar na adoção dos sistemas. O estudo reflete aspectos do ambiente organizacional que deveriam ser analisados para a compreensão do contexto de aceitação ou rejeição dos artefatos da contabilidade gerencial, diante do preconizado pela OIE.

### 3. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Diante do vasto arcabouço normativo sobre custos no setor público brasileiro e considerando a pressão sobre as organizações por meio da própria normatização, da coerção de órgãos de controle ou até mesmo da mimetização entre organizações, a melhor compreensão do contexto de implantação de sistemas de custos no Governo Federal pode se iniciar por uma revisão bibliográfica de estudos sobre o tema.

Conforme Gil (2017), a revisão bibliográfica constitui uma importante etapa da pesquisa acadêmica, com o duplo propósito de contribuir na fundamentação teórica do trabalho, bem como contextualizar o estágio de conhecimento sobre determinado assunto.

A revisão bibliográfica desta pesquisa seguiu as orientações de Andrade (2010), onde a primeira etapa se deu pela consulta ao acervo do Portal de Periódicos da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), um dos maiores acervos científicos virtuais do Brasil, que reúne e disponibiliza estudos produzidos nacionalmente e internacionalmente a instituições de ensino e pesquisa no país.

Por meio de consulta sistematizada na base de dados do Portal de Periódicos da CAPES foram realizadas buscas por assunto com as palavras “sistema custos governo federal” e “sistema custos setor público federal”, sem delimitação temporal, retornando respectivamente 110 e 101 estudos, que foram reduzidos a 69 e 63 após marcação do filtro Periódicos revisados por pares, a fim de melhor qualificar o resultado do material científico colhido na consulta.

Na segunda etapa, uma pré-leitura foi realizada excluindo os artigos repetidos ou sem relação com a temática da implantação de sistemas de custos no Governo Federal para seleção dos artigos que passaram para a etapa seguinte. O resultado foi resumido aos 11 artigos classificados cronologicamente e discriminados no Quadro 1.

De modo complementar, a busca sistematizada também se deu por meio das palavras “cost system brazilian federal government” e “cost system brazilian federal public sector” para identificar pesquisas internacionais sobre o tema. Todavia, os artigos listados

representaram a tradução dos referidos artigos nacionais do Quadro 1 ou não possuíam em seu escopo a investigação de sistemas de custos no governo federal brasileiro.

Na terceira etapa, de leitura seletiva, foram marcados os segmentos ou partes do texto com informações úteis, a fim de encaminhar a realização da quarta e última etapa, de leitura crítica ou reflexiva. Nesta última etapa, foram apreendidas as ideias fundamentais de cada texto, com olhar direcionado a aspectos da implantação do sistema, inclusive sob a perspectiva da teoria institucional, para consolidação na coluna Principais Achados do Quadro 1.

A propósito dos periódicos que dedicaram espaço a estudos relacionados ao tema, considerando-se os critérios definidos nesta pesquisa, pôde-se observar que quase 70% das pesquisas estão concentradas no Brasil em três revistas: Revista de Administração Pública (RAP); Revista Administração, Sociedade e Inovação (RASI); e GIGAPP Estudios Working Papers.

Quanto ao método de investigação e ao paradigma de pesquisa, diante do que dispõe Chua (1986), pôde-se observar a predominância da pesquisa qualitativa no paradigma interpretativo, em que a busca pela compreensão da dinâmica da mudança comportamental e dos processos organizacionais associados à implantação do sistema de custos tem sido a tônica dos estudos observados. A revisão bibliográfica revela o número reduzido de estudos sobre o tema, observação natural já que a pesquisa mainstream em contabilidade se encontra no paradigma funcionalista, de base econômica neoclássica.

Considerando os artigos destacados no Quadro 1, podemos observar que o interesse pelo estudo de sistemas de custos no Governo Federal se deu a partir do ano de 2010, próximo ao período em que o SCGF é criado e o SIC é disponibilizado aos seus usuários.

O primeiro artigo elencado é de autoria de Machado e Holanda (2010), justamente os responsáveis pelos estudos que serviram de base metodológica no processo de concepção e implantação do SIC. Esse artigo traz uma importante observação, que será destacada mais adiante nesta pesquisa, a respeito da efetividade da implantação do sistema de custos, quando

os autores ressaltam que o sucesso da iniciativa não se dará por decreto e que será preciso aperfeiçoamento do arcabouço conceitual e, sobretudo, mudança comportamental.

Entre os anos de 2011 e 2012, os artigos publicados (Cardoso, Aquino & Bitti, 2011; Suzart, 2012) remetem à preocupação com a estrutura da informação de custos capaz de atender aos propósitos do sistema de custos no setor público, considerando as determinações legais, com base na experiência do Governo Federal. Ademais, destaque à importância da convergência aos padrões internacionais de contabilidade para a qualidade da informação de custos.

Os artigos publicados entre 2013 e 2017 (Borges, Mario & Carneiro, 2013; Padrones, Santos & Colares, 2017) e o primeiro artigo listado de 2018 (Monteiro, 2018) investigam a implantação de sistemas de custos com críticas mais evidentes sob a perspectiva da teoria institucional, com ênfase na vertente da nova sociologia institucional. Nessa perspectiva, aspectos culturais são descritos como determinantes à efetividade do sistema como instrumento gerencial. Também há destaque sobre a convergência aos padrões internacionais de contabilidade para contribuir com a mudança cultural necessária.

Os artigos mais recentes (Costa & Raupp, 2018; Costa, Silva, Elias & Silva, 2018; Elias & Vidal, 2018; Martins, Gasparetto & Lavarda, 2022) abordam a implantação considerando a prática da adoção do sistema com destaque a estudos de caso, evidenciando o atendimento à legislação como principal motivador das organizações. Destaque também sobre dificuldades e limitações conceituais, técnicas e culturais para implantação do sistema nas organizações objeto de estudo.

Por fim, o artigo de Souza e Rodrigues (2022) ressalta que o ferramental tecnológico não é a grande dificuldade dos dias atuais, mas sim o desenvolvimento da metodologia de custos adequada e a atribuição de utilidade e relevância às informações disponibilizadas aos gestores.

### Quadro 1

#### Revisão bibliográfica da implantação de sistemas de custos no Governo Federal

Ano	Título – Autores – Periódico	Principal Objetivo	Principais Achados
2010	Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil – Machado, N & Holanda, V. B. de. – Revista de Administração Pública (RAP).	Apresentar o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal, descrevendo o modelo e suas características, explorando a correspondência entre os conceitos de contabilidade governamental e de custos.	<ul style="list-style-type: none"><li>- Apesar da necessidade de avanços na contabilidade pública e nas normas, a efetividade do sistema não se fará por decreto, será preciso aperfeiçoamento do arcabouço conceitual e, sobretudo, mudança comportamental.</li><li>- O maior desafio é fazer com que as informações sejam úteis ao processo decisório.</li></ul>
2011	Reflexões para um <i>framework</i> da informação de custos do setor público brasileiro – Cardoso, R. L., Aquino, A. C. B. de & Bitti, E. J. S. – Revista de Administração Pública (RAP).	Sumarizar uma proposta de <i>framework</i> da informação de custos para o setor público no Brasil, com base nas discussões do governo federal.	<ul style="list-style-type: none"><li>- A obrigatoriedade de implantação do sistema de custos poderá levar a sua adoção, mas não necessariamente ao uso de suas informações para fins de decisão e controle.</li><li>- A informação de custos deveria possuir um <i>framework</i> que atenda as particularidades dos usuários e permita a comparabilidade e o acompanhamento pelos órgãos de controle.</li></ul>
2012	Sistema federal brasileiro de custos: uma análise comparativa à luz das recomendações da IFAC – Suzart, J. A. S. – Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade (RGFC).	Realizar uma análise comparativa entre as características essenciais do sistema federal brasileiro de custos e as recomendações feitas pela IFAC.	<ul style="list-style-type: none"><li>- Ao longo do tempo, o debate sobre a necessidade de um sistema de custos na esfera federal teve reflexo nas inserções realizadas na legislação nacional sobre os gastos públicos.</li><li>- Necessidade de uma maior integração entre o sistema e os demais sistemas gerenciais do governo federal.</li><li>- O método de custeio direto adotado no sistema produz informações limitadas.</li><li>- A convergência aos padrões internacionais de contabilidade pode propiciar melhorias nas informações financeiras e, por consequência, nas informações de custos.</li></ul>
2013	A implementação do sistema de custos proposto	Analisar como se desenvolveu no governo federal	<ul style="list-style-type: none"><li>- Diferentemente do que sugere a teoria institucional e a experiência internacional, o governo federal brasileiro optou pela</li></ul>



	<p>pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional – Borges, T. B., Mario, P. C. &amp; Carneiro, R. – Revista de Administração Pública (RAP).</p>	<p>brasileiro, através da ótica institucional.</p>	<p>implantação de uma solução tecnológica, sem uma mobilização ampla e articulada para difusão do gerencialismo de custos no aparato estatal.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- A efetiva incorporação do sistema de custos depende de uma atuação mais efusiva e contundente da alta administração, de um modelo legal e de ações de conscientização nos demais níveis de gestores públicos.</li> <li>- A convergência aos padrões internacionais de contabilidade pode contribuir com a mudança cultural necessária para uma visão mais eficiente de gestão pública.</li> </ul>
2017	<p>Implantação do sistema de informação de custos no setor público: a experiência do governo federal brasileiro – Padrones, G. S. A., Santos, W. J. L. dos, &amp; Colares, A. C. V. – Science Of Human Action.</p>	<p>Relatar a experiência da implantação do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal, as expectativas de utilização e as dificuldades na implantação.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Poucos órgãos estão estruturados para adoção do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal.</li> <li>- Aqueles que estão estruturados adotam o sistema de forma incipiente e poucos utilizam as informações de custos na tomada de decisão, com baixa demanda dos gestores públicos por tais informações.</li> </ul>
2018	<p>Análise Exploratória dos Fatores de Importância e Barreiras para a Implantação da Contabilidade de Custos no Setor Público Brasileiro – Monteiro, R. P. – Revista Administração, Sociedade e Inovação (RASI).</p>	<p>Identificar a importância e os benefícios da implantação do sistema de informação de custos no setor público e analisar quais fatores representam barreiras, dificuldades e limitações da implantação.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Baixa adoção do sistema de custos nas organizações públicas em razão das dificuldades para implantação.</li> <li>- Percepção da necessidade de atuação dos órgãos de controle e de mudança cultural para valorização do sistema de custos.</li> <li>- Expectativa de longo prazo para efetividade do sistema, mesmo com a obrigatoriedade legal.</li> </ul>
2018	<p>Proposta de Sistematização dos Custos Incorridos na Oferta de Cursos</p>	<p>Propor a sistematização dos custos incorridos na oferta de cursos por um Instituto Federal</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Destaca a importância de estudos que tratam do controle de custos pelas organizações públicas, a fim de estimular o atendimento à legislação.</li> <li>- Apesar da obrigatoriedade legal, ressalva</li> </ul>

	por um Instituto Federal de Educação – Costa, B. S. & Raupp, F. M. – Revista Faculdade Santo Agostinho (FSA).	de Educação.	ao expressivo número de organizações ainda em estágio inicial de implantação. - As informações agregadas providas pelo governo federal, com base no custeio direto, precisaram ser complementadas por fontes de dados internas, para rateio dos custos e geração de informações que considerem as particularidades da organização.
2018	Sistema de Custos no Setor Público: Um estudo nas Universidades Federais de Ensino Superior no Pará – Costa, F. C., Silva, J. N., Elias, L. M. & Silva, M. D. da. – GIGAPP Estudios Working Papers.	Verificar a adoção do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal pelas universidades federais UFPA e UFRA, diante do que preconiza a normatização sobre o tema.	- Verifica a não implantação do sistema nas universidades objeto do estudo, destacando que o maior desafio é fazer com que as informações sejam adequadas e úteis aos gestores públicos. - Aponta dificuldades para implantação do sistema, destacando como fatores cruciais a necessidade de apoio da alta gestão e de pessoal capacitado com dedicação exclusiva sobre o tema.
2018	Um estudo sobre a contribuição do sistema de informação de custos na gestão pública municipal – Elias, L. M. & Vidal, J. P. – GIGAPP Estudios Working Papers.	Analisar os modelos conceituais dos sistemas de custos adotados pelo governo federal e pelos estados.	- O Sistema de Informação de Custos do Governo Federal advém de disposição legal, seu desenvolvimento e operação foram concebidos de forma sistêmica para o cumprimento desta determinação. - Limitações conceituais, técnicas e culturais precisam ser superadas para que a implantação do sistema seja efetiva em seus propósitos.
2022	Avanço no custeio educacional: uma proposta de apuração de custos em uma instituição federal de educação – Martins, A. D., Gasparetto, V. & Lavarda, C. E. F. – Revista Administração, Sociedade e Inovação (RASI).	Apresentar uma proposta de estrutura de apuração de custos para um campus de uma instituição federal de educação.	- O sistema de custos mantido pelo governo busca atender a legislação, mas não atende de forma ampla as necessidades de seus usuários. - Crítica ao sistema por não considerar as especificidades dos diversos órgãos, a exemplo daqueles que atuam na área de educação. - Limitação do custo agregado fornecido pelo custeio direto adotado no sistema do governo federal, apontando a necessidade de avanços metodológicos para a geração de informação útil aos usuários.
2022	Usabilidade dos sistemas de custos	Identificar qual a percepção de	- Atualmente, as ferramentas tecnológicas permitem acesso rápido aos dados,

	no Setor Público Federal – Souza, E. A. de. & Rodrigues, E. C. C. – Revista Catarinense da Ciência Contábil (RCCC).	usabilidade dos sistemas de custos do Setor Público Federal por parte dos gestores e usuários das informações de custos.	exigindo menor esforço na geração da informação, inclusive considerando a disponibilização do SIC pela STN aos órgãos e entidades do Governo Federal. - O maior esforço para usabilidade do sistema se concentra no desenvolvimento da metodologia de custos adequada e na atribuição de utilidade e relevância às informações disponibilizadas aos gestores.
--	---	--	--

*Fonte: Elaborado pelo autor.*

## **4. METODOLOGIA DA PESQUISA**

A seção de metodologia é destinada para a apresentação da pesquisa quanto aos aspectos metodológicos e procedimentos adotados. Primeiramente são descritas as possíveis classificações da pesquisa por meio de sua tipificação.

Após a tipificação, passa-se para o relato dos métodos e procedimentos empregados, a fim de detalhar a coleta de dados e resultados que se pretende obter na execução da pesquisa.

### **4.1 Tipificação da pesquisa**

A propósito do método e da forma de abordagem do problema, esta pesquisa classifica-se como qualitativa no campo do paradigma interpretativo, haja vista que, baseado em Major e Vieira (2017), tem seu ponto de partida na consideração de que o sistema de custos no setor público não pode ser tratado como um fenômeno natural, mas sim como um fenômeno socialmente construído.

Para a realização desta pesquisa, partiu-se da rejeição do núcleo das premissas da economia neoclássica, balizadoras das investigações convencionais em contabilidade gerencial. Essa ressalva é determinante à compreensão da aplicação da contabilidade de custos com fins gerenciais no setor público como uma prática social, realizada sob efeito de incertezas, racionalidade limitada, dinâmica de processos e complexidade institucional, com influência de aspectos internos e externos às organizações. A adoção de sistemas de custos pelas organizações do Governo Federal se enquadra em um contexto social onde a complexidade de sua implantação no ambiente organizacional decorre da interação de servidores públicos que atuam com a contabilidade de custos e na gestão de custos.

Assim, esta pesquisa busca descrever o contexto de implantação de sistemas de custos no Governo Federal pelo olhar e em função do trabalho de participantes dessa realidade no órgão central e em órgãos setoriais de custos integrantes do SCGF. Baseado em Flick, Kardorff e Steinke (2004), ao fazê-lo, procura contribuir para uma melhor compreensão dessa realidade social e chamar a atenção para processos, padrões de significado e características

estruturais. Ainda, busca ajudar na explicação da forma como esse fenômeno social é constituído, interpretado e compreendido (Major & Vieira, 2017).

Com base em Vergara (2016), em razão de seus objetivos, esta pesquisa é caracterizada como exploratória, pois busca familiaridade com a problemática do desafio da implantação do sistema de custos no Governo Federal, a fim de explorá-lo mediante ideias e intuições fundamentadas em correntes da teoria institucional.

A opção pela pesquisa exploratória traz a possibilidade de desenvolver e esclarecer essas ideias e intuições no ambiente de implantação do sistema de custos no setor público, fomentando a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores.

Ainda conforme Vergara (2016), a propósito dos procedimentos técnicos utilizados, a pesquisa pode ser classificada como documental, pela diversidade de fontes de informação utilizadas para elucidar a problemática destacada.

Considerando o marco teórico e conceitual sobre a contabilidade de custos e a perspectiva institucional apresentados no referencial da pesquisa, essencial para que o problema assuma o significado científico, torna-se necessária a verificação empírica pela confrontação da abordagem teórica com os dados da realidade. Assim, a pesquisa passa a considerar a aplicação dos métodos e procedimentos que proporcionam os meios técnicos para a investigação do contexto de implantação de sistemas de custos pelas organizações integrantes do SCGF.

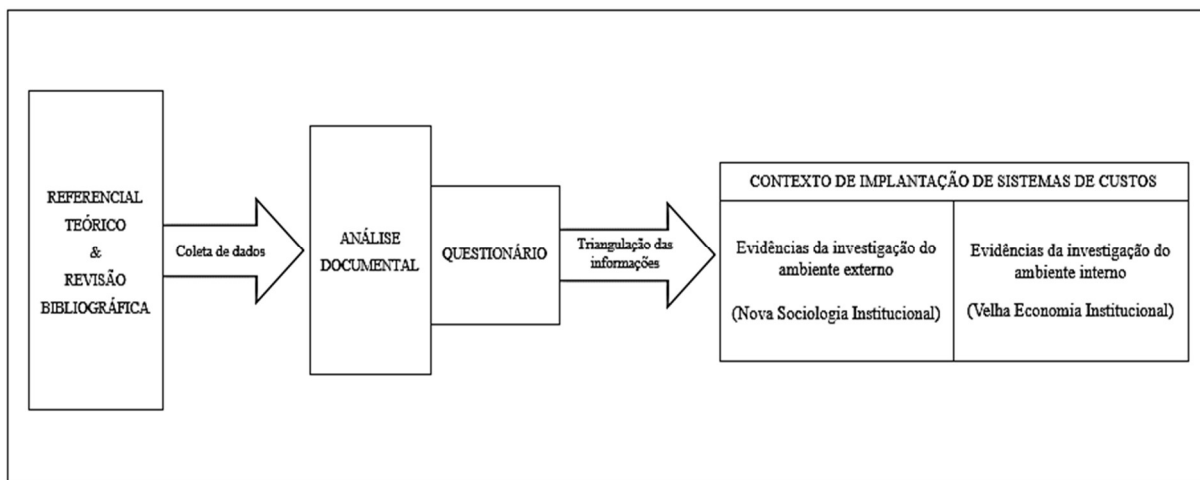
Com esse propósito, a pesquisa envolve revisão bibliográfica, análise documental e aplicação de questionário tratado com auxílio de análise de conteúdo, em que diferentes fontes de informação contribuem para a elucidação da problemática pesquisada. Para conferir mais confiabilidade e validade aos resultados evidenciados, realiza-se um processo de triangulação dos achados, que conjuntamente contribuem para a discussão e alcance dos objetivos desejados na pesquisa.

Como resultado, espera-se verificar se as evidências demonstram o comportamento isomórfico das organizações públicas na implantação do sistema de custos, bem como avaliar aspectos do contexto organizacional de sua institucionalização, a fim de evitar armadilhas e observar recomendações para que esse relevante instrumento de contabilidade gerencial seja efetivamente aplicado como instrumento de governança pública.

O processo de investigação da pesquisa pode ser resumido conforme Figura 1.

**Figura 1**

*Esquema da metodologia da pesquisa*



*Fonte: Elaborado pelo autor.*

## 4.2 Caracterização das organizações em estudo

De acordo com a NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL (CFC, 2016), norma brasileira convergida aos padrões internacionais de contabilidade, o principal propósito da maioria das entidades do setor público é prestar serviços à sociedade, em vez de obter lucros e gerar retorno financeiro aos investidores. O provimento desses serviços é apontado como transação sem contraprestação, onde a entidade pública recebe o valor da outra parte sem dar diretamente em troca valor aproximadamente igual.

No Governo Federal, as organizações públicas que compõem o SCGF são caracterizadas de modo geral como prestadoras de serviços sem contraprestação. Sendo assim,

a implantação do sistema de custos de interesse das organizações não teria como premissa a apuração de custos para medição da lucratividade.

Considerando-se a lucratividade um reflexo do desempenho das organizações comerciais, mesmo que esse indicador não seja verificável na prestação dos serviços públicos, a medição e gestão de desempenho das organizações do governo ganha destaque dentre os objetivos do sistema de custos.

### **4.3 Coleta de dados**

#### **4.3.1 Análise documental**

Após a revisão bibliográfica para verificação do estado da arte das pesquisas acadêmicas que possuem relação com a implantação de sistemas de custos no Governo Federal, esta pesquisa lança mão de análise documental: dos principais atos normativos publicados com determinações sobre custos ao Governo Federal; de Relatórios de Gestão na forma de Relato Integrado do ano de 2021, em seus aspectos relacionados a custos, diante da regulamentação do Tribunal de Contas da União (TCU); e do Relatório Foco em Custos (RFC) do ano de 2021, em sua seção do Ranking de Desempenho, publicado pela STN.

Diante do que dispõe Bardin (2008), a análise documental nesta pesquisa busca viabilizar a representação dos supracitados documentos primários (originais) de uma forma condensada, por classificação em termos-chave, descritores ou índices que permitem a análise e comparação das informações extraídas dos documentos, de modo a contribuir no percurso e alcance dos objetivos da pesquisa.

- **Atos normativos**

Diante do princípio da legalidade, determinações de atos normativos resultam em obrigações às organizações públicas sobre os custos do governo.

Nesse sentido, a análise documental desses atos normativos é fundamental para a verificação da indução de comportamento isomórfico por pressão normativa na atuação de

agentes públicos encarregados da apuração e da gestão de custos nas organizações do Governo Federal.

A identificação dos atos normativos teve como ponto de partida o Manual de Informações de Custos do Governo Federal (STN, 2018), que apresenta as principais etapas do processo de concepção do SCGF e do SIC e suas bases normativas.

Diante dessa identificação preliminar, pela análise pormenorizada dos atos normativos é possível destacar obrigações às organizações públicas e, por consequência, aos agentes públicos, que remetem à indução dessas organizações para a implantação de sistema de custos que permita atender às determinações das normas.

- **Relatórios de Gestão**

Conforme instruções do documento Relatório de Gestão – Guia para elaboração na forma de Relatório Integrado (TCU, 2020), o Relatório de Gestão (RG) corresponde ao documento elaborado pelos responsáveis pela Unidade Prestadora de Contas (UPC) que tem como objetivo principal oferecer uma visão clara para a sociedade sobre como a estratégia, a governança, o desempenho e as perspectivas da UPC, no contexto de seu ambiente externo, levam à geração de valor público em curto, médio e longo prazos, além de demonstrar e justificar os resultados alcançados em face dos objetivos estabelecidos, de maneira a atender às necessidades comuns de informação dos usuários.

UPC é a unidade ou arranjo de unidades da administração pública federal que possua comando e objetivos comuns e que deve apresentar e divulgar informações e análises quantitativas e qualitativas dos resultados da gestão orçamentária, financeira, operacional e patrimonial, com vistas ao controle social e aos controles externo e interno.

O Relato Integrado (RI) é uma abordagem para preparação de relatórios que tem por objetivo divulgar informações concisas, relevantes e estratégicas, para facilitar a gestão integrada, a comunicação interna e a prestação de contas. O relato integrado representa uma evolução nos processos de gestão organizacional e comunicação corporativa.



Os RGs entregues relativos aos exercícios de 2008 a 2019 estão disponíveis para consulta no site do TCU. A partir do exercício de 2020, a consulta deve ser realizada diretamente na página “Transparência e prestação de contas” dos sites oficiais das UPCs que, conforme previsto na Instrução Normativa do TCU n. 84 (2020), devem mantê-los publicados por um período mínimo de cinco anos a contar do encerramento do exercício financeiro a que se referem.

O referido guia do TCU está organizado para orientar os responsáveis sobre o conteúdo do RG na forma de RI, explicando as informações necessárias em cada capítulo. A publicação procura contextualizar o leitor sobre os objetivos do processo de prestação de contas na democracia brasileira e seu caráter de indução de uma Administração Pública Federal que tenha estruturas de governança e práticas de gestão capazes de apoiar a aplicação dos recursos públicos voltada ao alcance de resultados para a sociedade.

No RG, ao tratar das informações orçamentárias, financeiras e contábeis, o TCU determina que a UPC relate quais informações de custos contribuem na verificação de desempenho da organização no período. Além disso, o Tribunal recomenda a demonstração dos custos da UPC no exercício para os principais produtos e resultados alcançados, evidenciados, conforme apropriado, por áreas de gestão, recursos e insumos consumidos.

A análise no quesito gestão de custos dos RGs se dá pelos seguintes aspectos preconizados pelo TCU: estimativa de custos por área de atuação; estimativa de custos por programa governamental; e principais desafios e ações futuras.

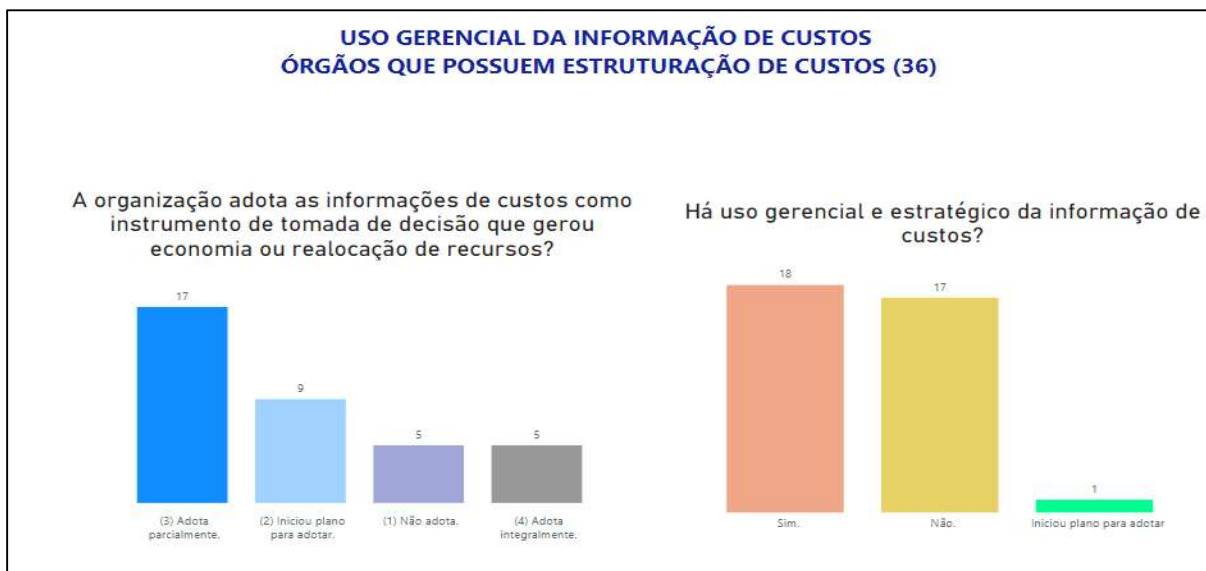
A amostra de organizações é restrita a aquelas caracterizadas como prestadoras de serviços sem contraprestação que responderam à STN, em sua pesquisa de maturidade em gestão de custos, afirmando possuírem estruturação da informação de custos.

Na seleção das organizações, parte-se do Resultado da pesquisa de maturidade em gestão de custos - 2020, disponibilizada pela STN (2020). Como resultado, conforme Figura 2, dentre as 92 organizações federais respondentes, 36 declararam ter estruturação de

informação de seus custos e 17 responderam positivamente às questões sobre uso gerencial da informação de custos.

## Figura 2

*Organizações que responderam possuir estruturação de informação de custos no Governo Federal.*



*Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional.*

Dessas 17 organizações, 3 (Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social [BNDES], Caixa Econômica Federal [CEF] e Serviço Federal de Processamento de Dados [SERPRO]) não se caracterizam como organizações prestadoras de serviço sem contraprestação e 2 (Laboratórios Federais de Defesa Agropecuária [LFDA] e Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional [PGFN]) não são UPCs para fins de elaboração do RG.

Sendo assim, 12 organizações federais (ANS, CEX, COMAER, EBC, HCPA, IBGE, IFFAR, IFMG, MAPA, MPF, SUFRAMA e UFG) compõem a amostra desta pesquisa para análise dos RGs acessados nas páginas de transparência e prestação de contas dos sites das respectivas organizações.

Diante desse contexto, a análise documental nesta etapa da pesquisa se dá sobre a abordagem apresentada pelas referidas UPCs na temática de custos no último RG publicado, referente ao exercício de 2021.

Nessa análise, buscaram-se evidências da adoção do sistema de custos por comportamento isomórfico coercitivo, onde se pode observar contextos de sistemas adotados com ênfase na governança pública ou de sistemas adotados no mero cumprimento cerimonial das determinações do TCU.

- **Relatório Foco em Custos**

Como órgão central de custos do Governo Federal, a STN no exercício de suas atribuições também fomenta a gestão de custos por meio do Relatório Foco em Custos (RFC), instrumento de transparência e comunicação para a conscientização dos cidadãos e dos agentes públicos sobre a importância da informação de custos na gestão pública (STN, 2021).

A STN apresenta no RFC uma visão geral dos custos do Governo Federal, com o objetivo de também fomentar a implantação de sistemas de custos pelas organizações públicas para atendimento de suas necessidades de informações gerenciais.

Após apresentação da visão geral, o RFC tem como destaque o Ranking de Desempenho das organizações públicas, que avalia a qualidade das informações de custos no SIC, atribuindo notas às organizações e ranqueando-as de modo comparativo.

As notas são calculadas mediante ponderação de indicadores de implementação da contabilidade de custos por competência (regularidade e dispersão); de utilização das ferramentas de detalhamento de custos disponíveis no Sistema Integrado de Administração Financeira – SIAFI Web (personalização); e de economicidade. O ranking é apresentado para quatro categorias de organizações: ministérios, Advocacia-Geral da União e comandos militares; universidades federais; agências governamentais; e empresas estatais dependentes. Os três primeiros classificados de cada categoria são apresentados em um podium ilustrativo das melhores posições e, na sequência, são apresentadas as tabelas detalhadas do ranking de cada categoria com as organizações e respectivas notas.

Todavia, embora as notas sejam atribuídas mediante critérios objetivos, não aferem em que medida as informações auxiliam os processos de tomadas de decisão gerencial. O RFC enfatiza a importância das organizações buscarem atingir os objetivos do sistema de custos,

conforme preconiza a NBC TSP 34, destacando a geração da informação de custos para mensuração e evidenciação dos custos dos bens e serviços entregues à sociedade, apoio na avaliação de desempenho e subsídio à tomada de decisão (STN, 2022).

Considerando os propósitos do Ranking de Desempenho do RFC, é de se esperar que a publicação tenha efeito midiático explorado pelas organizações mais bem ranqueadas, assim como preocupação das demais pela sua posição. A análise documental nesta pesquisa remete à investigação da busca por reconhecimento, em um ambiente onde essas organizações se esforçam para se legitimar perante o órgão central de custos do Governo Federal – STN, demais organizações públicas e a sociedade em geral.

Uma pesquisa na internet sobre a repercussão do RFC pode demonstrar como as organizações se manifestam em razão do resultado obtido no Ranking de Desempenho. Por meio do Google, a busca com os termos ‘rfc’ e ‘foco em custos’ pode trazer evidências de como as organizações se comportam nesse sentido.

Pela manifestação das organizações, também é possível destacar a forma como valorizam o sistema de custos e a qualidade de suas informações para a governança pública. Com esse fim, na análise realizada, buscam-se os seguintes termos-chave na comunicação das organizações: transparência, desempenho, tomada de decisão, planejamento, eficiência e economia. Esses termos foram selecionados considerando os objetivos estabelecidos na NBC TSP 34 para os sistemas de custos no setor público.

Diante da análise documental sobre o Ranking de Desempenho do RFC e sua repercussão, pode-se evidenciar o comportamento isomórfico mimético das organizações na busca por reconhecimento e consequente legitimação perante stakeholders.

### **4.3.2 Questionário**

A coleta de dados avança por meio de questionário (Apêndice B) elaborado com foco em questões complementares ou confirmatórias aos achados das etapas anteriores da pesquisa. O questionário foi validado junto a técnicos da equipe de custos da STN e acadêmicos da área

de custos no setor público, para melhor garantir que as questões elaboradas pudessem contribuir com o propósito da pesquisa.

Pretende-se como público alvo do questionário:

– Representantes da STN, selecionados em função de suas atribuições no órgão central de custos do Governo Federal. Com esse critério, busca-se a participação de pelo menos 1 respondente que represente a STN como órgão central.

– Representantes de setoriais de custos, selecionadas por integrarem o podium do Ranking de Desempenho do RFC 2021 ou por possuírem seção de Gestão de Custos no Relatório de Gestão 2021. Com esses critérios, busca-se a participação de 20 respondentes, 1 representante de cada uma das 20 setoriais mapeadas.

A seleção dos respondentes se deu por um primeiro contato telefônico, para confirmar o perfil desejado nesta pesquisa e verificar a disponibilidade em responder ao questionário como representante da área de custos da organização. Em seguida, a formalização do pedido se deu por e-mail, prontamente atendido pela maioria (85%), o que permitiu a coleta de respostas de 17 participantes, 3 do órgão central e 14 das setoriais.

O primeiro bloco de questões visa destacar o perfil dos respondentes, sobre o tempo de atuação na administração pública, o tempo de trabalho com contabilidade de custos no governo, a formação acadêmica, a atual organização de atuação e se exercem função gerencial.

No segundo e no terceiro bloco, as questões foram formuladas tendo como norte o referencial da teoria institucional apresentado nesta pesquisa, a fim de observar a influência do ambiente externo (bloco 2), com base na nova sociologia institucional, e do ambiente interno (bloco 3), com base na velha economia institucional, na implantação de sistemas de custos no Governo Federal.

## **5. RESULTADOS**

### **5.1 Análise documental**

A seguir, são apresentados os resultados da análise documental realizada sobre os atos normativos, os relatórios de gestão e o relatório foco em custos, fontes de dados desta etapa da pesquisa, para verificação, respectivamente, dos isomorfismos normativo, coercitivo e mimético.

#### **5.1.1 Atos normativos**

Conforme DiMaggio e Powell (1983), o isomorfismo normativo incide sobre a forma de atuação dos profissionais que trabalham nas organizações. Em muitos casos, o isomorfismo normativo incidente sobre as profissões é derivado da atuação do Estado.

De antemão, é preciso destacar que há décadas o Estado brasileiro dispõe de amplo arcabouço normativo com referências expressas à temática de custos no setor público, cabendo à contabilidade atribuições atinentes à apuração de custos para evidenciação dos resultados do governo, assim como para acompanhamento e avaliação da gestão governamental.

Desde a Lei n. 4.320 (1964), existe obrigação para que a contabilidade seja organizada de modo a permitir a determinação dos custos do governo, mas com alcance restrito neste ato normativo à apuração de custos dos serviços públicos industriais explorados pelo estado.

De forma mais abrangente e com viés gerencial, a reforma administrativa de 1967, mediante Decreto-Lei n. 200 (1967), determina o acompanhamento dos custos do governo para a prestação econômica dos serviços, estimula o aumento da produtividade e a redução dos custos operacionais, e direciona a contabilidade na apuração dos custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.

Em 1986, o Decreto n. 92.452 (1986) cria a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), com consequentes atribuições sobre custos no setor público, em razão de sua definição como órgão central do Sistema de Contabilidade. Ainda em 1986, o Decreto n. 93.872 (1986)

direciona a contabilidade no sentido de evidenciar os resultados da gestão, mediante a apuração dos custos dos projetos e atividades.

A própria Constituição Federal (1988), em razão da Emenda Constitucional n. 19 (1998), ao estabelecer o princípio da eficiência a ser observado por todos os entes da federação abre precedente para que sistemas de custos sejam aplicados como instrumentos de apoio na avaliação de desempenho dos órgãos e entidades da Administração Pública.

Nessa esteira, a Lei Complementar n. 101 (2000), conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), estabelece que a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Ademais, a LRF estabelece que a lei de diretrizes orçamentárias disporá sobre normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos.

Logo em seguida, a Lei n. 10.180 (2001) determina que o Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e deve evidenciar os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal.

Diante da exigência normativa, o Tribunal de Contas da União (TCU) emitiu o Acórdão n. 1.078 (2004) determinando que a Administração Pública Federal, com a maior brevidade possível disponha de sistema de custos que permita, entre outras finalidades, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis, considerando o disposto na LRF.

Conforme Machado, Holanda e Bezerra (2018), essa disposição legal traz a necessidade de aprofundamento do debate no ambiente acadêmico e no setor público, buscando a formulação de um sistema de informações de custos que atenda aos anseios da sociedade, às necessidades dos gestores públicos e aos ditames dos atos normativos.

Em consequência, no ano de 2005 foi constituída a Comissão Interministerial de Custos, mediante Portaria Interministerial n. 945 (2005), com o objetivo de elaborar estudos,

propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de sistemas de custos na Administração Pública Federal.

Conforme Holanda, Lattman-Weltman & Guimarães (2010), o trabalho da Comissão Interministerial de Custos tem como referência algumas experiências com sistemas de custos de órgãos distintos, tais como o Comando da Aeronáutica; o Comando da Marinha; o Comando do Exército; o Laboratório Nacional de Luz Síncrotron (Síncrotron-CNPq); a Secretaria de Educação Superior (Sesu), do Ministério da Educação (MEC); o Banco Central; o Instituto Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial (Inmetro); e a Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária (Embrapa). A principal conclusão da Comissão diz respeito ao caráter imprescindível da definição de uma política de custos para a Administração Pública Federal, em razão da dimensão cultural inerente ao setor público e da necessidade de cumprimento da normatização, reconhecendo que a capacidade das organizações em implantar sistemas de custos é bastante desigual.

Diante desse diagnóstico, ao longo dos anos seguintes as discussões avançam sobretudo no âmbito da STN e da Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda, que considerando a complexidade e o tamanho do governo reconhecem a necessidade de implantação gradual do sistema de custos nos órgãos e entidades a partir de um sistema geral do Governo Federal. Assim, as particularidades de cada órgão e entidade devem ser tratadas em seus sistemas específicos como desdobramento analítico do sistema geral, com apoio da STN. Neste sistema, central e de primeiro estágio, o custeio é direto em detrimento da alocação por rateios, de modo que cada órgão e entidade pode depurar a informação de custos primária gerada pelo sistema geral com o incremento de abordagens complementares (Machado, Holanda e Bezerra, 2018).

Finalmente, após definições metodológicas e sistêmicas, no ano de 2011 institui-se o Sistema de Custos do Governo Federal, mediante Portaria STN n. 157 (2011), ato normativo infralegal que formaliza a criação desse sistema de custos no âmbito federal, considerando as determinações normativas e a importância de proporcionar conteúdo informacional para subsidiar as decisões governamentais de alocação mais eficiente de recursos e gerar as



condições para a melhoria da qualidade do gasto público. O Sistema de Custos do Governo Federal (SCGF) é integrado pela STN, como órgão central; e por órgãos setoriais, unidades de gestão interna de custos dos Ministérios e da Advocacia-Geral da União, bem como por unidades de gestão interna de custos do Poder Legislativo, do Poder Judiciário e do Ministério Público da União que também podem se integrar ao SCGF.

Adicionalmente ao SCGF como sistema estruturador do Governo Federal, organicamente integrado pela STN como órgão central e pelos órgãos setoriais, a Portaria STN n. 716 (2011) formaliza a criação do Sistema de Informações de Custos (SIC), sistema informacional do Governo Federal que tem por objetivo contribuir na geração de informações para o acompanhamento, a avaliação e a gestão dos custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal e o apoio aos gestores no processo decisório.

Em atendimento às determinações legais, o SIC é disponibilizado a seus usuários, baseado na tecnologia de um data warehouse capaz de armazenar dados de sistemas transacionais já existentes no Governo Federal, que por meio de suas bases de dados, a fim de mitigar retrabalho, intenta apoiar a geração de informações no âmbito das setoriais de custos (Machado, Holanda e Bezerra, 2018).

Ainda em 2011, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) publica a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 16.11 – Sistema de informação de custos do setor público, que contribui com o arcabouço normativo de custos, estabelecendo conceituação, objeto, objetivos e regras básicas a serem observados pelos profissionais contábeis para mensuração e evidenciação de custos no setor público (CFC, 2011).

Alinhado ao que determina a LRF, há anos a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) dispõe sobre custos no Governo Federal. Desde 2013, Lei n. 12.919 (2013), a LDO publicada anualmente vem estabelecendo de modo recorrente que o controle de custos será orientado para o estabelecimento da relação entre a despesa pública e o resultado obtido, de forma a priorizar a análise da eficiência na alocação dos recursos, e permitir o acompanhamento das gestões orçamentária, financeira e patrimonial.

Oportunamente, cabe uma importante reflexão sobre os atos normativos analisados até o momento, acerca do conceito de custos em sentido estrito e sua relação com a despesa orçamentária, fundamental à compreensão da contabilidade de custos aplicada ao setor público brasileiro.

A despesa orçamentária remete aos gastos, pela ótica de caixa, para controle do fluxo de recursos nas fases de empenho, liquidação e pagamento do objeto do gasto realizado pelo governo, que não necessariamente se traduz em custo, a exemplo da aquisição de um computador, onde contabilmente troca-se dinheiro pelo bem móvel. Por sua vez, o custo em sentido estrito diz respeito à mensuração, pelo regime de competência contábil, dos recursos efetivamente consumidos do patrimônio no processo produtivo, a exemplo da depreciação do computador utilizado na prestação do serviço público (STN, 2022).

A referida reflexão se dá sobre a qual conceito de custos o legislador se referia no ato normativo, visto que o controle de recursos pelo fluxo de caixa orçamentário difere do controle de recursos pelo fluxo do patrimônio efetivamente consumido. Assim, a análise de eficiência pela relação entre a despesa pública e o resultado obtido depende de qual variável estivermos considerando na referência à despesa, se despesa orçamentária ou despesa patrimonial (custo). O supracitado dispositivo da LDO de 2013, que se repete ao longo dos anos, parece remeter ao custo das ações dos programas de governo calculado com base na despesa orçamentária.

Importante destacar o projeto da nova lei de finanças públicas, PLP n. 295 (2016), atualmente em tramitação com apensamento do PLP n. 25 (2022), onde a contabilidade aplicada ao setor público tem por objeto o patrimônio dos órgãos e entidades do governo, reconhecido conforme o regime de competência, independentemente da execução orçamentária. Pelo projeto da nova lei de finanças públicas, a respeito do patrimônio e suas variações, a contabilidade deve subsidiar a geração periódica de informações do sistema de custos previsto na LRF.

Segundo Alonso (1999), para avaliarmos adequadamente o desempenho do serviço público, é crucial que os sistemas de informação do governo disponham de uma informação gerencial mais refinada que a despesa pelo fluxo de execução orçamentária, por isso a relevância da informação de custos. Conforme Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010), para mensuração dos custos, é preciso conhecer os recursos efetivamente consumidos na geração dos bens ou serviços de determinado período.

Ao considerarmos o sistema contábil como fonte de dados primária da informação de custos, devemos atentar que apesar dos esforços do governo brasileiro para modernização da contabilidade pública, o foco dado ao controle orçamentário pelos gestores públicos pode ser um limitador à utilidade da informação baseada no regime de competência (Benito, Brusca & Mortesinos, 2007). Ademais, a informação oriunda da contabilidade por competência não pode ser considerada uma panaceia para a malversação dos recursos públicos (Monteiro, 2012), mudanças estruturais são necessárias e envolvem capacitação e acultramento de servidores e gestores (Sousa et al., 2013). A retórica de que as mudanças na contabilidade pública melhorarão a eficiência, a transparência e a prestação de contas dos órgãos e entidades do governo ainda não é clara no Brasil (Diniz et al., 2015).

Não obstante, diante da formalização do SCGF, no exercício de suas competências como órgão central de custos do Governo Federal, a STN (2019) busca fomentar a mensuração, o controle e a avaliação de custos no setor público mediante iniciativas como o Portal de Custos do Governo Federal, que gera informações de custos de unidades administrativas de órgãos e entidades do Governo Federal, a partir de dados do SIC, funcionando como um ponto de partida para que as setoriais elaborem, posteriormente, seus modelos personalizados para atendimento de suas especificidades e necessidades.

Com propósito semelhante, a STN (2021) também divulga informações de custos do Governo Federal por meio do Relatório Foco em Custos (RFC), que apresenta uma visão geral dos custos do Governo Federal, também com o objetivo de fomentar a elaboração de modelos de custos personalizados pelas setoriais. Seção de destaque do RFC, o Ranking de Desempenho avalia a qualidade das informações de custos no SIC, atribuindo notas a órgãos e

entidades do Governo Federal, ranqueando-os de modo comparativo. Todavia, embora as notas sejam atribuídas mediante critérios objetivos, não aferem em que medida as informações auxiliam os processos de tomadas de decisão gerencial.

Nesse ínterim, passados dez anos desde a NBC T 16.11, o CFC (2021) decide por sua revogação e publica nova Norma de custos, NBC TSP 34 – Custos no setor público, que estabelece diretrizes e padrões que devem ser observados na implementação do sistema de custos pelas entidades públicas, tratando principalmente do uso da informação de custos para fins gerenciais. Diante do disposto na NBC TSP 34, cada entidade pública deve identificar, acumular e relatar os custos de seus objetos em uma base regular, por meio de sistema de custos que gere informações confiáveis e úteis para os processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização.

Pelas definições da NBC TSP 34, o sistema de custos compreende o modelo de gerenciamento de custos, o sistema de informação de custos e a definição de funções e responsabilidades organizacionais com o intuito de gerar informações de custos que contribuam com a governança pública. O modelo de gerenciamento de custos consiste no conjunto de diretrizes, escopo de aplicação, objetos de custo, sistema de acumulação, método de custeio e bases de mensuração, necessários ao gerenciamento de custos das organizações públicas. Enquanto o sistema de informação de custos representa o conjunto de elementos estruturados que registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e demais objetos de custos.

Cabe destacar que não há no processo de convergência aos padrões internacionais norma de contabilidade que trate especificamente de sistemas de custos, sendo a NBC TSP 34 uma inovação da normatização brasileira, assim como foi sua predecessora, a NBC T 16.11. A International Federation of Accountants (IFAC), por meio do International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), órgão responsável pelas normas internacionais de contabilidade baseadas no regime de competência, para uso por órgãos e entidades do setor público em todo o mundo, emitiu um estudo, Study 12 – Perspectives on cost accounting for

government, com o propósito de ajudar os agentes públicos a promover a contabilidade de custos em seus países. O Study 12 não tem função normativa, funciona como um referencial teórico aplicável à contabilidade de custos no setor público.

Caminho semelhante ao do governo brasileiro foi tomado pelo governo norte-americano e pelo governo português, que também normatizaram a adoção da contabilidade de custos com fins gerenciais em seus órgãos e entidades públicas.

O governo dos EUA, por meio do Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB), dispõe de norma publicada em 1995, revisada anualmente, estabelecendo conceitos e padrões de contabilidade de custos gerencial, intitulada Statement of Federal Financial Accounting Standards 4: Managerial Cost Accounting Standards and Concepts. A norma do FASAB destaca a necessidade da mensuração e gestão de custos das organizações governamentais norte-americanas, por meio de relatórios gerenciais direcionados aos gestores públicos, considerados os usuários primários da informação.

O Governo de Portugal, por meio da Comissão de Normalização Contabilística (CNC), dispõe de norma publicada em 2015, NCP 27 — Contabilidade de Gestão, que estabelece bases para sistemas de contabilidade gerencial com informações de custos mediante requisitos mínimos obrigatórios para o seu conteúdo e divulgação com o propósito de satisfazer uma variedade de necessidades de informação dos gestores públicos.

A seguir, o Quadro 2 apresenta de forma condensada, em ordem cronológica, os principais atos normativos publicados no Brasil, com referências à temática de custos no Governo Federal.

## **Quadro 2**

### *Principais atos normativos*

Ano	Ato normativo	Ementa	Referências à temática de custos
1964	Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964	Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e	TÍTULO II Da Proposta Orçamentária CAPÍTULO I Conteúdo e Forma da Proposta Orçamentária Art. 22. A proposta orçamentária que o Poder Executivo

		<p>controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.</p>	<p>encaminhará ao Poder Legislativo nos prazos estabelecidos nas Constituições e nas Leis Orgânicas dos Municípios, compor-se-á:</p> <p>IV - Especificação dos programas especiais de trabalho custeados por dotações globais, em termos de metas visadas, decompostas em estimativa do custo das obras a realizar e dos serviços a prestar, acompanhadas de justificção econômica, financeira, social e administrativa.</p> <p>TÍTULO IX Da Contabilidade CAPÍTULO I Disposições Gerais Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.</p> <p>CAPÍTULO III Da Contabilidade Patrimonial e Industrial Art. 99. Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum.</p>
1967	Decreto-lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967	<p>Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.</p>	<p>TÍTULO II DOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS CAPÍTULO V DO CONTROLE Art. 14. O trabalho administrativo será racionalizado mediante simplificação de processos e supressão de controles que se evidenciarem como puramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco.</p> <p>TÍTULO IV DA SUPERVISÃO MINISTERIAL Art . 25. A supervisão ministerial tem por principal objetivo, na área de competência do Ministro de Estado: IX - Acompanhar os custos globais dos programas</p>

		<p>setoriais do Governo, a fim de alcançar uma prestação econômica de serviços.</p> <p>TITULO V</p> <p>DOS SISTEMAS DE ATIVIDADES AUXILIARES</p> <p>Art. 30. Serão organizadas sob a forma de sistema as atividades de pessoal, orçamento, estatística, administração financeira, contabilidade e auditoria, e serviços gerais, além de outras atividades auxiliares comuns a todos os órgãos da Administração que, a critério do Poder Executivo, necessitem de coordenação central.</p> <p>§ 3º É dever dos responsáveis pelos diversos órgãos competentes dos sistemas atuar de modo a imprimir o máximo rendimento e a reduzir os custos operacionais da Administração.</p> <p>TITULO X</p> <p>DAS NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA E DE CONTABILIDADE</p> <p>Art. 73. Nenhuma despesa poderá ser realizada sem a existência de crédito que a comporte ou quando imputada a dotação imprópria, vedada expressamente qualquer atribuição de fornecimento ou prestação de serviços cujo custo exceda aos limites previamente fixados em lei.</p> <p>Art. 79. A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.</p> <p>TITULO XI</p> <p>DAS DISPOSIÇÕES REFERENTES AO PESSOAL CIVIL</p> <p>CAPÍTULO I</p> <p>DAS NORMAS GERAIS</p> <p>Art. 95. O Poder Executivo promoverá as medidas necessárias à verificação da produtividade do pessoal a ser empregado em quaisquer atividades da Administração Direta ou de autarquia, visando a colocá-lo em níveis de competição com a atividade privada ou a evitar custos injustificáveis de operação, podendo, por via de decreto executivo ou medidas administrativas, adotar as soluções adequadas, inclusive a eliminação de exigências de pessoal superiores às indicadas pelos critérios de produtividade e rentabilidade.</p>
--	--	---

1986	Decreto n. 93.872, de 23 de dezembro de 1986	Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências.	<p>SEÇÃO II</p> <p>Empenho da Despesa</p> <p>Art . 23. Nenhuma despesa poderá ser realizada sem a existência de crédito que a comporte ou quando imputada a dotação imprópria, vedada expressamente qualquer atribuição de fornecimento ou prestação de serviços, cujo custo excede aos limites previamente fixados em lei</p> <p>CAPÍTULO VI</p> <p>Contabilidade e Auditoria</p> <p>Art . 137. A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão.</p> <p>§ 1º A apuração do custo dos projetos e atividades terá por base os elementos fornecidos pelos órgãos de orçamento, constantes dos registros do Cadastro Orçamentário de Projeto/Atividade, a utilização dos recursos financeiros e as informações detalhadas sobre a execução física que as unidades administrativas gestoras deverão encaminhar ao respectivo órgão de contabilidade, na periodicidade estabelecida pela Secretaria do Tesouro Nacional.</p> <p>Art . 142. A auditoria será realizada de maneira objetiva, segundo programação e extensão racionais, com o propósito de certificar a exatidão e regularidade das contas, verificar a execução de contratos, convênios, acordos ou ajustes, a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens da União ou a ela confiados.</p> <p>§ 1º O custo dos projetos e atividades a cargo dos órgãos e entidades da administração federal será objeto de exames de auditoria, verificando-se os objetivos alcançados em termos de realização de obras e de prestação de serviços, em confronto com o programa de trabalho aprovado.</p>
			<p>Art. 3º O caput, os incisos I, II, V, VII, X, XI, XIII, XIV, XV, XVI, XVII e XIX e o § 3º do art. 37 da Constituição Federal passam a vigorar com a seguinte redação, acrescentando-se ao artigo os §§ 7º a 9º:</p> <p>"Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito</p>



			<p>Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:</p> <p>§ 8º A autonomia gerencial, orçamentária e financeira dos órgãos e entidades da administração direta e indireta poderá ser ampliada mediante contrato, a ser firmado entre seus administradores e o poder público, que tenha por objeto a fixação de metas de desempenho para o órgão ou entidade, cabendo à lei dispor sobre:</p> <p>II - os controles e critérios de avaliação de desempenho, direitos, obrigações e responsabilidade dos dirigentes.</p>
2000	Lei complementar n. 101, de 4 de maio de 2000	Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.	<p>CAPÍTULO IX DA TRANSPARÊNCIA, CONTROLE E FISCALIZAÇÃO</p> <p>Seção II Da Escrituração e Consolidação das Contas</p> <p>§ 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.</p>
2001	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.	<p>TÍTULO IV DO SISTEMA DE CONTABILIDADE FEDERAL</p> <p>CAPÍTULO I DAS FINALIDADES</p> <p>Art. 15. O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar:</p> <p>V - os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal.</p>
2011	Portaria STN n. 157, de 9 de março de 2011	Dispõe sobre a criação do Sistema de	<p>Art. 1º Fica criado o Sistema de Custos no âmbito do Governo Federal.</p> <p>Art. 2º O Sistema de Custos do Governo Federal visa a</p>

		Custos do Governo Federal	<p>evidenciar os custos dos programas e das unidades da administração pública federal.</p> <p>Art. 3º Integram o Sistema de Custos do Governo Federal:</p> <p>I - a Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, como órgão central; e</p> <p>II - os órgãos setoriais.</p> <p>§ 1º Os órgãos setoriais são as unidades de gestão interna dos Ministérios e da Advocacia-Geral da União, responsáveis pelo acompanhamento de custos no Sistema de Informações de Custos - SIC.</p> <p>§ 2º As unidades de gestão interna do Poder Legislativo, do Poder Judiciário e do Ministério Público da União poderão integrar o Sistema de Custos do Governo Federal como órgãos setoriais.</p> <p>Art. 4º A Secretaria do Tesouro Nacional expedirá os normativos complementares que se fizerem necessários à implantação e ao funcionamento do Sistema de Custos do Governo Federal.</p>
2011	Portaria STN n. 716, de 24 de outubro de 2011	Dispõe sobre Sistema de Custos do Governo Federal	<p>Art. 1º Considera-se, para efeitos desta Portaria:</p> <p>I - Sistema de Custos do Governo Federal: sistema estruturante do Governo Federal que é composto pela Secretaria do Tesouro Nacional como órgão Central e os Órgãos Setoriais;</p> <p>II - Sistema de Informações de Custos - SIC: sistema informacional do Governo Federal que tem por objetivo o acompanhamento, a avaliação e a gestão dos custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal e o apoio aos gestores no processo decisório.</p> <p>Art. 2º Compete ao Órgão Central do Sistema de Custos do Governo Federal: <i>(rol de competências da STN como órgão central)</i>.</p> <p>Art. 3º Compete aos Órgãos Setoriais do Sistema de Custos do Governo Federal: <i>(rol de competências das setoriais)</i>.</p>
2011	Resolução CFC n. 1.366, 25 de novembro de 2011	Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor	<p>Art. 1º Aprovar a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público.</p> <p>Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2012. A entidade que esteja sujeita a</p>

		Público	legislação que estabeleça prazo distinto para início da sua adoção pode adotar esta Norma a partir do prazo estabelecido por aquela legislação.
2013	Lei n. 12.919, de 24 de dezembro de 2013	Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2014 e dá outras providências.	<p>CAPÍTULO III DIRETRIZES PARA ELABORAÇÃO E EXECUÇÃO DOS ORÇAMENTOS DA UNIÃO</p> <p>Seção I Diretrizes Gerais</p> <p>Art. 16. Além de observar as demais diretrizes estabelecidas nesta Lei, a alocação dos recursos na Lei Orçamentária de 2014 e em créditos adicionais, e a respectiva execução, deverão propiciar o controle dos valores transferidos e dos custos das ações e a avaliação dos resultados dos programas de governo.</p> <p>Parágrafo único. O controle de custos de que trata o caput será orientado para o estabelecimento da relação entre a despesa pública e o resultado obtido, de forma a priorizar a análise da eficiência na alocação dos recursos, permitindo o acompanhamento das gestões orçamentária, financeira e patrimonial.</p>
2021	Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 34, de 18 de novembro de 2021	Aprova a NBC TSP 34 – Custos no Setor Público	O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto Lei n. 9.295/1946, alterado pela Lei n. 12.249/2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC): NBC TSP 34 – CUSTOS NO SETOR PÚBLICO.

*Fonte: Elaborado pelo autor.*

### 5.1.2 Relatórios de Gestão

Conforme DiMaggio e Powell (1983), pressões exercidas sobre as organizações em razão de determinações de outras organizações configuram o chamado isomorfismo coercitivo, que pode causar burocratização e outras formas de mudança organizacional, sem necessariamente torná-las mais eficientes.

A análise dos RGs pode indicar o comportamento isomórfico na implantação de sistema de custos por pressão coercitiva do TCU. A falta de evidências no RG que apontem a

gestão sobre custos pode representar o cumprimento de aspectos meramente cerimoniais com a implantação de sistema de custos, mesmo que essa implantação se dê em consideração às determinações e recomendações do TCU.

Em uma análise preliminar dos RGs das organizações objeto de estudo, procurou-se identificar em que medida a temática de custos faz parte do escopo da UPC na apresentação do relatório na forma de relato integrado. Com uso do software MAXQDA, a contagem de palavras de cada RG foi realizada, bem como a contagem dos termos ‘custo’ e ‘custos’ para verificação de sua frequência relativa em relação ao total de palavras do relatório (Frequência relativa (%)), cujo resultado pode ser observado na Tabela 1 e no Gráfico 1.

**Tabela 1**

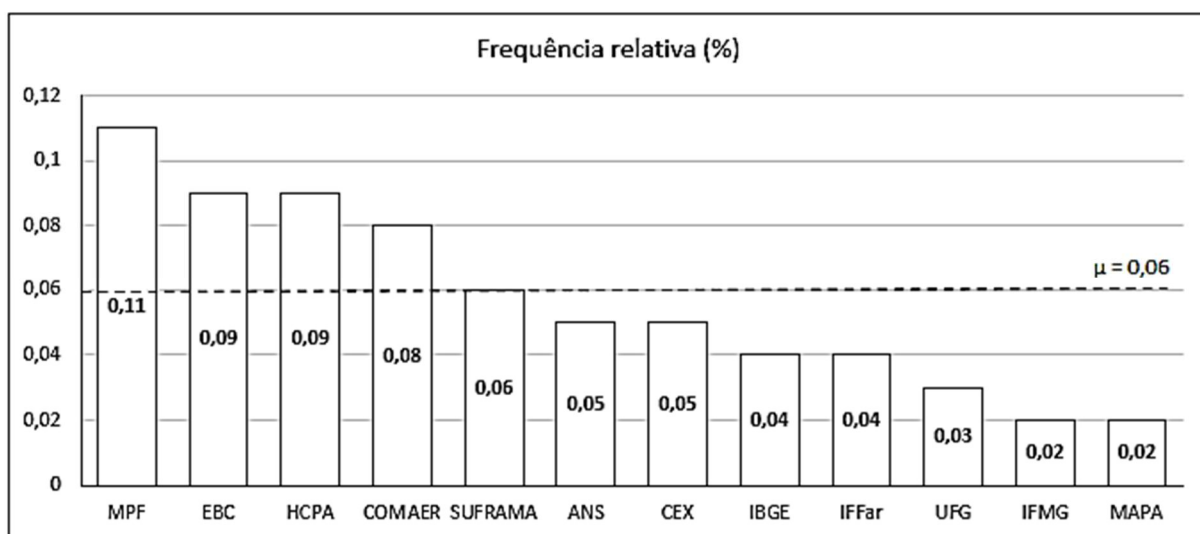
*Tabela da contagem e frequência relativa do termo custo(s) nos relatórios de gestão*

Organização	Total de palavras	Frequência do termo Custo(s)	Frequência relativa (%)
ANS	69.373	33	0,05
CEX	55.456	29	0,05
COMAER	95.330	77	0,08
EBC	49.623	47	0,09
HCPA	39.412	32	0,09
IBGE	91.409	36	0,04
IFFAR	37.017	15	0,04
IFMG	79.194	16	0,02
MAPA	48.484	12	0,02
MPF	29.933	32	0,11
SUFRAMA	34.317	22	0,06
UFG	51.105	13	0,03

*Fonte: Elaborado pelo autor.*

### Gráfico 1

Gráfico da contagem e frequência relativa do termo custo(s) nos relatórios de gestão



Fonte: Elaborado pelo autor.

Diante da média (0,06) da frequência relativa, posição em que se encontra a SUFRAMA, 4 organizações (MPF, EBC, HCPA e COMAER) destacam-se acima da média e 7 (MAPA, IFMG, UFG, IFFAR, IBGE, CEX e SUFRAMA) abaixo da média, considerando a referida representatividade da temática de custos nos RGs.

Para uma melhor compreensão desse contexto, torna-se necessária uma investigação qualitativa das informações coletadas na análise documental dos RGs.

Na Tabela 2, pela leitura seletiva de cada RG, foram identificados (✓) os aspectos esperados pelo TCU na abordagem sobre custos de cada UPC. A não identificação (-) desses aspectos representa a baixa aderência do RG no que se espera da UPC.

**Tabela 2***Análise I - qualitativa das informações de custos dos relatórios de gestão*

Organização	Seção Gestão de Custos	Custos da UPC			Custos para avaliação de desempenho	Principais desafios e ações futuras
		Por produto	Por área de atuação	Por insumo consumido		
ANS	✓	-	-	✓	✓	-
CEX	✓	✓	✓	-	-	-
COMAER	✓	✓	✓	✓	✓	✓
EBC	✓	✓	✓	✓	✓	✓
HCPA	✓	-	✓	-	-	✓
IBGE	✓	-	✓	-	-	✓
IFFAR	✓	-	-	✓	-	-
IFMG	-	-	-	-	-	-
MAPA	-	-	-	-	-	-
MPF	✓	-	-	✓	✓	✓
SUFRAMA	✓	-	✓	-	-	✓
UFG	-	-	-	-	-	-

*Fonte: Elaborado pelo autor.*

Na Tabela 3, destaque à verificação dos aspectos esperados pelo TCU sobre a evidenciação dos custos dos programas de governo e das unidades administrativas, conforme preconizado na Lei n. 10.180 (2001). Além disso, considerando a determinação da LRF para que administração pública mantenha sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, também verifica-se a indicação de uso do SIC, de InfraSIC ou de sistema próprio pela UPC.

**Tabela 3***Análise II - qualitativa das informações de custos dos relatórios de gestão*

Organização	Custos de unidades administrativas	Custos de programas de governo (*)	Indicativo de uso do SIC	Indicativo de uso de InfraSIC ou de sistema próprio
ANS	-	✓	✓	-
CEX	-	-	✓	-
COMAER	-	✓	✓	✓
EBC	✓	✓	✓	✓
HCPA	-	-	-	✓
IBGE	-	✓	-	-
IFFAR	-	-	-	-
IFMG	-	-	-	-
MAPA	-	-	-	-
MPF	✓	-	✓	-
SUFRAMA	-	✓	✓	-
UFG	-	-	-	-

(\*) Nesse quesito do relatório, as organizações que evidenciaram os custos dos programas de governo divulgaram informações de gasto orçamentário como equivalente a custos.

**Fonte:** Elaborado pelo autor.

Para aquelas UPCs que dedicaram a seção própria de Gestão de Custos no RG, conforme apontado na Tabela 2, uma leitura crítica foi realizada sobre a abordagem das organizações na temática de custos em seu ambiente organizacional.

Como melhores práticas observadas, destacaram-se os relatos da EBC e do COMAER, equivalente a cerca de 15% das organizações, onde foi possível constatar o atendimento à quase totalidade das determinações e recomendações do TCU. Nitidamente, existe a preocupação em considerar todas as diretrizes do órgão de controle, o que pode se refletir em um contexto de implantação de sistema de custos direcionado à governança.

Em um bloco intermediário de organizações encontram-se ANS, CEX, HCPA, IBGE, IFFAR, MPF e SUFRAMA, equivalente a cerca de 60% das organizações, que em maior ou menor grau atendem parcialmente as determinações e recomendações, podendo sugerir um contexto de implantação de sistema de custos protocolar ou até mesmo incipiente. Por sua vez, IFMG, MAPA e UFG, 25% das organizações, simplesmente negligenciaram a prestação de contas de seus custos, apesar de declararem na pesquisa de maturidade em gestão de custos da STN fazer uso gerencial da informação de custos.

Um aspecto importante a ser destacado em todos os RGs analisados diz respeito à informação divulgada dos custos dos programas de governo, evidenciados pela métrica de gasto orçamentário, que não condiz com os recursos efetivamente consumidos (custos) na prestação dos serviços públicos.

Por fim, vale ressaltar que o SIC do Governo Federal é citado expressamente em 6 dos 12 relatos, 50% da amostra de organizações, como fonte de dados da informação de custos gerada. Essa constatação poderia ser objeto de investigação da STN como órgão central responsável pela manutenção do SIC, na busca por melhorias que trouxessem maior usabilidade ao sistema.

### **5.1.3 Relatórios Foco em Custos**


Conforme DiMaggio e Powell (1983), por isomorfismo mimético, a organização tende a se modelar segundo organizações semelhantes em seu campo de atuação, por considerá-las mais legítimas ou bem-sucedidas. Em verdade, a consequência é uma preocupação com mitos e rituais organizacionais, isto é, a forma. E quanto mais a estrutura de uma organização deriva de mitos institucionalizados, mais ela mantém demonstrações elaboradas de confiança, satisfação e boa fé, interna e externamente (Selznick, 1996).

A seguir, na Figura 3, tem-se a ilustração do podium para cada uma das quatro categorias, extraído do último RFC publicado, referente a o ano de 2021. Os três primeiros classificados de cada categoria recebem maior destaque.



**Figura 3***Podium do Ranking de Desempenho do RFC 2021*

SETORIAIS DE CUSTO	MJSP	<b>MCTI</b>	COMAER
UNIVERSIDADES FEDERAIS	UNIPAMPA	<b>UFMG</b>	UNIR
AGÊNCIAS GOVERNAMENTAIS	ANATEL	<b>ANS</b>	ANVISA
EMPRESAS ESTATAIS DEPENDENTES	CPRM	<b>EBC</b>	VALEC


*Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional.*

Na sequência, (Figuras 4, 5, 6 e 7) são apresentadas as tabelas detalhadas do ranking por categoria, com a classificação das organizações e suas respectivas notas.

**Figura 4***Ranking de Desempenho das setoriais de custos no RFC 2021*

Posição	Entidade	Sigla	Personalização	Regularidade	Dispersão	Economicidade	Nota
1º	MINISTÉRIO DA CIÊNCIA, TECNOLOGIA E INOVAÇÕES	MCTI	4,979	2,000	0,824	1,416	9,218
2º	MINISTÉRIO DA JUSTIÇA E SEGURANÇA PÚBLICA	MJSP	4,893	2,000	0,839	1,259	8,990
3º	COMANDO DA AERONÁUTICA	COMAER	4,604	2,000	0,828	1,445	8,877
4º	MINISTÉRIO DA ECONOMIA	ME	4,309	2,000	0,974	1,422	8,706
5º	COMANDO DO EXÉRCITO	C Ex	4,625	1,938	0,892	1,184	8,639
6º	CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO	CGU	4,202	2,000	0,833	1,424	8,459
7º	MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, PECUÁRIA E ABASTECIMENTO	MAPA	3,351	2,000	0,741	1,225	7,317
8º	MINISTÉRIO DO MEIO AMBIENTE	MMA	2,605	1,972	0,603	2,000	7,180
9º	MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO	MEC	2,886	2,000	0,866	1,424	7,176
10º	COMANDO DA MARINHA	MB	2,963	1,833	0,898	1,386	7,080
11º	MINISTÉRIO DA MULHER, DA FAMÍLIA E DOS DIREITOS HUMANOS	MMFDH	2,223	1,917	0,806	1,511	6,457
12º	ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO	AGU	2,288	2,000	0,858	1,287	6,433
13º	MINISTÉRIO DO TURISMO	MTur	2,546	1,771	0,486	1,412	6,215
14º	MINISTÉRIO DAS COMUNICAÇÕES	MCOM	2,041	1,458	0,634	1,549	5,681
15º	MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO REGIONAL	MDR	1,941	1,813	0,496	1,408	5,658
16º	MINISTÉRIO DA DEFESA	MD	2,115	2,000	0,781	0,630	5,525
17º	MINISTÉRIO DA SAÚDE	MS	1,738	1,958	0,376	1,422	5,494
18º	MINISTÉRIO DE MINAS E ENERGIA	MME	1,243	1,938	0,839	1,420	5,440
19º	MINISTÉRIO DA INFRAESTRUTURA	MINFRA	1,143	1,938	0,758	1,455	5,293
20º	MINISTÉRIO DAS RELAÇÕES EXTERIORES	MRE	0,400	1,979	0,847	1,241	4,468
21º	MINISTERIO DA CIDADANIA	MC	1,628	1,958	0,635	0,100	4,321

*Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional.*

**Figura 5**

*Ranking de Desempenho das universidades federais no RFC 2021*

Posição	Entidade	Sigla	Personalização	Regularidade	Dispersão	Economicidade	Nota
1º	UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS	UFMG	2,862	2,000	0,781	1,058	6,701
2º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO PAMPA	UNIPAMPA	2,878	1,950	0,674	1,127	6,631
3º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA	UNIR	2,699	1,900	0,855	1,130	6,588
4º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE	UFS	2,782	1,930	0,768	1,096	6,575
5º	UNIVERSIDADE FEDERAL DOS VALES DO JEQUITINHONHA E MUCURI	UFVJM	2,553	2,000	0,835	1,103	6,490
6º	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA	UFSC	2,599	1,980	0,841	1,052	6,469
7º	UNIVERSIDADE FEDERAL DE ITAJUBÁ	UNIFEI	2,671	1,980	0,693	1,112	6,453
8º	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO	UFRJ	2,496	2,000	0,691	1,186	6,373
9º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE PELOTAS	FUPEL	1,843	1,900	0,759	1,861	6,368
10º	UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE	UFCG	2,563	1,870	0,831	1,035	6,295
11º	UNIVERSIDADE FEDERAL DA INTEGRAÇÃO LATINO-AMERICANA	UNILA	2,507	1,770	0,867	1,085	6,230
12º	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SÃO PAULO	UNIFESP	2,576	2,000	0,525	1,096	6,198
13º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE SÃO JOAO DEL REI	FUNREI	2,644	1,810	0,743	0,875	6,073
14º	UNIVERSIDADE FEDERAL DE LAVRAS	UFLA	2,239	1,920	0,683	1,094	5,933
15º	UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA	UFU	1,912	2,000	0,729	1,109	5,750
16º	UNIVERSIDADE FEDERAL DO CARIRI	UFCA	1,985	1,760	0,832	1,063	5,642
17º	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA	UFSM	1,420	1,980	0,690	1,503	5,590
18º	UNIVERSIDADE FEDERAL DA FRONTEIRA SUL	UFFS	1,790	2,000	0,867	0,898	5,555
19º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE VIÇOSA	UFV	1,610	2,000	0,734	1,083	5,427
20º	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DA AMAZONIA	UFRA	1,810	1,630	0,725	1,224	5,384
21º	UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ	UFPR	2,655	1,730	0,655	0,301	5,341
22º	UNIVERSIDADE FEDERAL DO OESTE DO PARA	UFOPA	2,240	1,780	0,516	0,805	5,340
23º	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO RIO DE JANEIRO	UFRRJ	1,767	2,000	0,635	0,803	5,204
Posição	Entidade	Sigla	Personalização	Regularidade	Dispersão	Economicidade	Nota
24º	UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALFENAS	UNIFAL-MG	1,389	2,000	0,702	0,995	5,087
25º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO DO SUL	UFMS	2,003	1,940	0,085	0,998	5,024
26º	UNIVERSIDADE FEDERAL DO SUL E SUDESTE DO PARA	UNIFESSPA	1,113	2,000	0,836	1,064	5,014
27º	UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS	UFG	1,280	1,960	0,653	1,094	4,985
28º	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO	UFRPE	1,119	2,000	0,695	1,096	4,910
29º	UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA	UFJF	1,112	1,930	0,740	1,111	4,893
30º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS	UFGD	0,818	1,980	0,952	1,096	4,846
31º	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ÁRIDO	UFERSA-RN	1,129	1,940	0,805	0,947	4,818
32º	UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA	UFPB	1,060	1,950	0,756	1,044	4,813
33º	UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO	UFES	1,031	1,920	0,740	1,096	4,784
34º	UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS	UFAL	2,047	1,950	0,349	0,410	4,759
35º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE	FURG	0,835	1,980	0,840	1,024	4,678
36º	UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ	UTFPR	0,673	1,960	0,841	1,076	4,548
37º	UNIVERSIDADE FEDERAL DO OESTE DA BAHIA	UFOB	0,526	1,970	0,864	1,056	4,419
38º	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE	UFRN	0,729	1,930	0,622	1,068	4,348
39º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA	UNB	0,896	1,920	0,451	1,057	4,321
40º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE OURO PRETO	FUFOP	0,541	1,980	0,656	1,109	4,282
41º	UNIVERSIDADE FEDERAL DO DELTA DO PARNÁIBA	UFDPAR	0,333	1,050	0,788	2,000	4,169
42º	UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA	UFBA	0,832	1,880	0,657	0,796	4,161
43º	UNIVERSIDADE DA INTEGRAÇÃO INTERNACIONAL DA LUSOFONIA AFRO-BRASILEIRA	UNILAB	0,862	2,000	0,275	0,847	3,984
44º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO TOCANTINS	UFT	0,000	2,000	0,812	1,099	3,911
45º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA	UFRR	0,555	1,640	0,605	1,095	3,897
46º	UNIVERSIDADE FEDERAL DE JATAÍ	UFJ	-0,082	1,930	0,798	1,252	3,896
47º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE SÃO CARLOS	UFSCAR	0,000	1,880	0,680	1,239	3,794
48º	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL	UFRGS	-0,076	1,960	0,815	1,093	3,790
49º	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RECÔNCAVO DA BAHIA	UFRB	0,000	1,900	0,732	1,097	3,733



Posição	Entidade	Sigla	Personalização	Regularidade	Dispersão	Economicidade	Nota
50º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO	UFMA	0,148	1,930	0,558	1,091	3,726
51º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO AMAZONAS	UFAM	0,000	1,900	0,719	1,096	3,720
52º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE CIÊNCIAS DA SAÚDE DE PORTO ALEGRE	UFCSPA	0,000	1,980	0,550	1,092	3,618
53º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO PIAUÍ	UFPI	0,114	2,000	0,628	0,747	3,489
54º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO VALE DO SÃO FRANCISCO	UNIVASF	-0,227	1,930	0,815	0,806	3,322
55º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO ABC	UFABC	0,273	1,770	0,160	1,096	3,300
56º	UNIVERSIDADE FEDERAL DO SUL DA BAHIA	UFSB	-0,543	1,980	0,745	1,081	3,259
57º	UNIVERSIDADE FEDERAL DE CATALÃO	UFCAT	-0,395	1,860	0,718	1,075	3,255
58º	UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO	UFPE	-0,181	1,690	0,757	0,941	3,205
59º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAPÁ	UNIFAP	-0,536	1,900	0,848	0,991	3,203
60º	UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO	UNIRIO	-0,104	1,900	0,723	0,566	3,089
61º	UNIVERSIDADE FEDERAL DO AGRESTE DE PERNAMBUCO	UFAPE	0,000	2,000	0,807	0,000	2,807
62º	UNIVERSIDADE FEDERAL DO NORTE DO TOCANTINS	UFNT	0,000	0,670	0,911	1,110	2,688
63º	UNIVERSIDADE FEDERAL DO TRIANGULO MINEIRO	UFTM	-1,316	2,000	0,878	1,046	2,608
64º	UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ	UFC	-0,368	1,950	0,760	0,100	2,445
65º	UNIVERSIDADE FEDERAL FLUMINENSE	UFF	0,142	1,830	-0,668	1,083	2,390
66º	UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARA	UFPA	2,850	1,790	-3,362	1,070	2,349
67º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO	UFMT	2,334	1,980	-3,689	1,078	1,699
68º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO ACRE	UFAC	1,227	1,460	-2,053	1,062	1,694
69º	UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDONÓPOLIS	UFR	-0,227	1,240	-1,742	1,088	0,357

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional.

## Figura 6

Ranking de Desempenho das agências governamentais no RFC 2021.

Posição	Entidade	Sigla	Personalização	Regularidade	Dispersão	Economicidade	Nota
1º	AGÊNCIA NACIONAL DE SAÚDE SUPLEMENTAR	ANS	2,519	2,000	0,943	1,248	6,710
2º	AGÊNCIA NACIONAL DE TELECOMUNICAÇÕES	ANATEL	2,816	1,976	0,937	0,859	6,589
3º	AGÊNCIA NACIONAL DE VIGILÂNCIA SANITÁRIA	ANVISA	2,727	2,000	0,835	0,854	6,416
4º	AGÊNCIA NACIONAL DE TRANSPORTES TERRESTRES	ANTT	1,526	2,000	0,631	2,000	6,157
5º	AGÊNCIA NACIONAL DE ÁGUAS E SANEAMENTO BÁSICO	ANA	2,832	1,938	0,294	0,854	5,918
6º	AGÊNCIA NACIONAL DE TRANSPORTES AQUAVIÁRIOS	ANTAQ	2,288	2,000	0,670	0,854	5,811
7º	AGÊNCIA NACIONAL DE MINERAÇÃO	ANM	1,978	2,000	0,902	0,847	5,727
8º	AGÊNCIA NACIONAL DO PETRÓLEO, GÁS NATURAL E BIOCOMBUSTÍVEIS	ANP	2,189	1,972	0,618	0,729	5,509
9º	AGÊNCIA NACIONAL DE AVIAÇÃO CIVIL	ANAC	0,947	2,000	0,927	0,100	3,973
10º	AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA	ANEEL	0,221	1,833	0,912	0,776	3,743
11º	AGÊNCIA NACIONAL DO CINEMA	ANCINE	0,209	1,833	0,750	0,594	3,386

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional.

**Figura 7***Ranking de Desempenho das empresas estatais dependentes no RFC 2021.*

Posição	Entidade	Sigla	Personalização	Regularidade	Dispersão	Economicidade	Nota
1º	EMPRESA BRASIL DE COMUNICAÇÃO S.A.	EBC	4,193	1,750	0,755	1,990	8,688
2º	COMPANHIA DE PESQUISA DE RECURSOS MINERAIS	CPRM	3,037	2,000	0,796	1,963	7,797
3º	VALEC - ENGENHARIA CONSTRUÇÕES E FERROVIAS S.A.	VALEC	3,157	1,500	0,695	2,000	7,352
4º	CIA DE DESENVOLVIMENTO DOS VALES DO SÃO FRANCISCO E DO PARNAÍBA	CODEVASF	2,603	2,000	0,256	1,985	6,843
5º	INDÚSTRIA DE MATERIAL BÉLICO DO BRASIL	IMBEL	3,000	2,000	-0,198	1,967	6,769
6º	CENTRO NACIONAL DE TECNOLOGIA ELETRÔNICA AVANÇADA S.A.	CEITEC/S.A.	2,000	1,619	0,772	1,995	6,387
7º	EMPRESA DE PESQUISA ENERGÉTICA	EPE	2,609	1,533	0,017	1,973	6,132
8º	EMPRESA BRASILEIRA DE SERVIÇOS HOSPITALARES	EBSERH	2,128	1,938	-0,220	1,981	5,826
9º	COMPANHIA BRASILEIRA DE TRENS URBANOS	CBTU	1,013	2,000	0,591	1,988	5,591
10º	EMPRESA BRASILEIRA DE PESQUISA AGROPECUÁRIA	EMBRAPA	0,711	2,000	0,712	1,978	5,401
11º	NUCLEBRÁS EQUIPAMENTOS PESADOS S.A.	NUCLEP	2,000	1,738	-0,385	1,951	5,304
12º	COMPANHIA NACIONAL DE ABASTECIMENTO	CONAB	0,286	1,979	0,596	1,994	4,854
13º	HOSPITAL NOSSA SENHORA DA CONCEIÇÃO S.A.	HNSC	0,000	2,000	0,834	1,995	4,829
14º	TELECOMUNICAÇÕES BRASILEIRAS S.A.	TELEBRAS	0,000	1,643	0,735	1,983	4,361
15º	INDÚSTRIAS NUCLEARES DO BRASIL S.A.	INB	0,000	1,976	0,138	1,995	4,109
16º	EMPRESA DE TRENS URBANOS DE PORTO ALEGRE S.A.	TRENSURB	0,000	1,905	0,146	1,996	4,046
17º	AMAZÔNIA AZUL TECNOLOGIAS DE DEFESA S.A.	AMAZUL	0,000	1,583	-0,161	1,995	3,417
18º	EMPRESA DE PLANEJAMENTO E LOGÍSTICA S.A.	EPL	0,000	1,667	-1,404	1,985	2,248
19º	HOSPITAL DE CLÍNICAS DE PORTO ALEGRE	HCPA	0,000	1,976	-3,172	1,997	0,801

*Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional.*

A publicação do Ranking de Desempenho no RFC tem efeito sobre as organizações mais bem colocadas, que evidenciam o reconhecimento alcançado, por meio da divulgação em suas páginas de acesso público na internet.

Após busca no Google com os termos ‘rfc’ e ‘foco em custos’, 10 publicações recentes foram encontradas, apresentadas na íntegra no Apêndice A, correspondendo a manifestações de 9 organizações (COMAER, UFMG, UNIR, UFS, UNIPAMPA, UFVJM, EBC, SGB-CPRM).

A seguir, destacam-se trechos das publicações, onde pode-se observar o comportamento padrão das organizações, sendo o mote das manifestações a divulgação na internet do reconhecimento alcançado pela boa posição no Ranking de Desempenho.

O Comando da Aeronáutica ([COMAER], 2021) destaca sua posição com a premiação recebida pela conquista do primeiro lugar na categoria Setoriais de Contabilidade de Custos no RFC 2020:

“O Comando da Aeronáutica (COMAER), por meio da Secretaria de Economia, Finanças e Administração da Aeronáutica (SEFA) e da Diretoria de Economia e Finanças da Aeronáutica (DIREF), foi premiado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN). A Força Aérea Brasileira (FAB) conquistou o primeiro lugar, pelo segundo ano consecutivo, na categoria Setoriais de Contabilidade de Custos e, também, o primeiro lugar geral considerando as demais categorias (Universidades Federais, Agências Governamentais e Empresas Estatais Dependentes).”

A Universidade Federal de Minas Gerais ([UFMG], 2022) destaca ter a melhor avaliação da STN no RFC 2021, divulgando o seu bom desempenho no ranking:

“UFMG tem a melhor avaliação do Tesouro Nacional sobre gestão de custos. A UFMG foi a universidade federal mais bem avaliada pela Secretaria de Tesouro Nacional (STN) no que se refere à qualidade da informação de custos, em 2021. No ranking do Relatório Foco em Custos relativo a 2020, o primeiro da série, a Universidade havia ficado em segundo lugar entre as 63 instituições.”

A Universidade Federal de Rondônia ([UNIR], 2022) destaca seu desempenho entre as três universidades federais que lideram o ranking de melhor qualidade da informação de custos no RFC 2021:

“A Universidade Federal de Rondônia (UNIR) é uma das três universidades federais que lideram o ranking de melhor qualidade da informação de custos. O índice foi divulgado nesta semana pelo Tesouro Nacional e está explícito no Boletim Foco em Custos.”

A Universidade Federal de Sergipe ([UFS], 2022) destaca seu quarto lugar no RFC 2021, pela menção honrosa concedida pela STN:

“A Universidade Federal de Sergipe foi classificada em 4º lugar no Brasil entre as universidades federais no quesito qualidade da informação de custos. A menção honrosa, recebida da Secretaria do Tesouro Nacional, se refere aos dados do ano de 2021.

Dentre as universidades federais, a UFS obteve nota 6,575, aparecendo abaixo da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), primeira colocada, com nota 6,701, e da Universidade Federal do Pampa (UNIPAMPA) e Federal de Rondônia (UNIR).”

A Universidade Federal do Pampa ([Unipampa], 2022) destaca o recebimento da medalha de prata na categoria Universidades Federais do RFC 2021:

“A Universidade Federal do Pampa (Unipampa) recebeu uma menção honrosa da Secretaria do Tesouro Nacional, órgão vinculado ao Ministério da Economia, pelo desempenho na qualidade da informação de custos do ano de 2021, obtendo a 2ª colocação na categoria "Universidades Federais".

De acordo com o pró-reitor de Administração, Fernando Munhóz, a equipe da Proad está muito orgulhosa pela distinção recebida pela Unipampa, da Secretaria do Tesouro Nacional, na categoria universidades federais. “Com ênfase e foco no relatório de custos de 2021, conseguimos a medalha de prata no ranking entre as instituições de ensino superior.

O reitor da Universidade Federal do Pampa, Roberlaine Ribeiro Jorge, destacou mais uma vez a qualidade dos servidores da Unipampa, “que buscam incessantemente prestar o serviço da melhor qualidade, tendo mais uma vez o reconhecimento da Secretaria do Tesouro Nacional”.”

A Universidade Federal da Integração Latino-Americana ([UNILA], 2021) destaca seu terceiro lugar no RFC 2020:

“UNILA se destaca em terceiro lugar entre as universidades federais no ranking de desempenho de contabilidade de custos. Ranking é desenvolvido pelo Tesouro Nacional para incentivar melhor apuração de custos pelos órgãos públicos.”

A Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri ([UFVJM], 2021) destaca seu desempenho em custos no RFC 2020:

“Em 2021, a Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Economia elaborou o relatório “Foco em Custos” e nele apresentou um ranking de desempenho na gestão de custos

de diversos órgãos no exercício de 2020. A UFVJM obteve o 12º lugar no ranking das universidades federais brasileiras. Quando comparada às universidades mineiras, destacou-se em 4º lugar, enquanto a UFMG ficou na liderança.

No entanto, a Pró-Reitoria de Planejamento e Orçamento (Proplan) entende que é preciso avançar mais. Entre as ações previstas, está a dedicação de um novo servidor técnico na área contábil para criar ferramentas e aprimorar instrumentos que possam fornecer informações relevantes para a sociedade e para a tomada de decisão dos gestores da UFVJM. Uma outra ação é a implementação de um sistema estruturado para mensurar os custos, o que impactará positivamente o indicador “Personalização”, que possui o maior peso na verificação do desempenho dos órgãos.”

A Empresa Brasil de Comunicação ([EBC], 2022a) dá destaque à sua posição como líder na categoria de empresas estatais do RFC 2021:

“A Empresa Brasil de Comunicação (EBC) foi premiada nesta quinta-feira (25) pelo primeiro lugar no ranking de Desempenho na Qualidade da Informação de Custos, na categoria ‘Empresas Estatais Dependentes’. Esta é a terceira vez consecutiva que a empresa alcança a liderança na premiação entre órgãos públicos.

Neste ano, a empresa recebeu a nota 8,318, superando os 7,394 obtidos na edição passada. Em segundo lugar ficou a Valec (Valec Engenharia, Construções e Ferrovias), com 7,352, e, em terceiro, a Companhia de Pesquisa de Recursos Minerais (CPRM), com 6,420 pontos. Com o primeiro lugar no ranking, a EBC saiu na frente de outras 18 empresas públicas.”

Em sua conta no Twitter, EBC (2022b) dá ainda mais destaque a seu desempenho no RFC 2021:

“A #EBC é a empresa estatal mais transparente!

Isso mesmo! A Empresa Brasil de Comunicação é primeiro lugar no ranking de Desempenho na Qualidade de Informação de Custos, na categoria Empresas Estatais Dependentes do @TesouroNacional.

O resultado foi publicado no relatório Foco em Custos e nos pontuou em 8,668, representando um aumento de mais de 17% em comparação com 2020. Estamos à frente de 18 instituições e é a terceira vez consecutiva que lideramos o podium.”

O Serviço Geológico do Brasil ([SGB-CPRM], 2022) destaca o reconhecimento dado pela STN:

“O Serviço Geológico do Brasil (SGB-CPRM) foi considerado, novamente, como a 3ª melhor empresa estatal no Ranking de Desempenho na Qualidade de Informação de Custos do Tesouro Nacional. O reconhecimento está expresso no Relatório Foco em Custo de 2021 (RFC 2021), publicado em maio deste ano.

Com um forte setor de Governança, o SGB-CPRM tem aplicado cada vez mais eficiência e transparência em seus processos, o que reflete diretamente na qualidade do seu desempenho na informação de custos. No ranking do Tesouro Nacional, a instituição obteve nota 6,420, apenas dois pontos da primeira colocada, saindo na frente de outras 16 estatais.”

A Indústria de Material Bélico do Brasil ([IMBEL], 2021) destaca sua premiação pela qualidade da informação de custos reconhecida no RFC 2020:

“Em certame organizado e conduzido pela Secretaria do Tesouro Nacional, a Indústria de Material Bélico do Brasil – IMBEL destacou-se pela qualidade da informação de custos prestada ao longo do ano de 2020, atingindo a 3ª colocação na categoria "Empresas Estatais Dependentes", com obtenção da nota 6,663, fazendo jus ao respectivo "Certificado de Boas Práticas".

O prêmio “qualidade da informação de custos” da Secretaria do Tesouro Nacional materializa o reconhecimento pelo órgão governamental responsável pelo controle da arrecadação e dos gastos públicos, da qualidade das informações corporativas e soma-se às



outras premiações conquistadas pela IMBEL no corrente ano, demonstrando a correção dos rumos da gestão e governança adotados pela Empresa.”

A seguir na Tabela 4, apresenta-se o resultado da pesquisa pelos termos-chave (transparência, desempenho, tomada de decisão, planejamento, eficiência e economia). A presença desses termos-chave, ou de orações relacionadas aos termos-chave, no contexto da comunicação veiculada pelas organizações, seria indicativo da valorização do sistema de custos e da qualidade de suas informações para a governança pública.

**Tabela 4**

*Análise da comunicação das organizações após divulgação do RFC*

Organização	Termos-chave	Termos-chave no contexto da comunicação
COMAER	-	-
UFMG	-	-
UNIR	Transparência Eficiência	O resultado alcançado pela Universidade é reflexo do constante esforço em <u>apresentar com transparência</u> tanto à comunidade universitária quanto à sociedade <u>como os recursos estão sendo aplicados</u> . Com mais clareza no uso dos recursos conseguimos gerir melhor o que recebemos e <u>melhorar cada vez mais a qualidade e quantidade de serviços oferecidos</u> .
UFS	Transparência	Hoje fazemos os lançamentos na plataforma Siafi discriminando quais os custos para cada campus, hospital etc. E nossa pretensão é ampliar o centro de custos de modo que possamos chegar ao nível de departamento, <u>tendo uma visualização ainda melhor dos gastos, gerando transparência e facilitando a gestão</u> .
UNIPAMPA	-	-
UNILA	-	-
UFVJM	Transparência Tomada de decisão	Entre as ações previstas, está a dedicação de um novo servidor técnico na área contábil para criar ferramentas e aprimorar instrumentos que possam <u>fornecer informações relevantes para a sociedade e para a tomada de decisão dos gestores da UFVJM</u> .
EBC	Transparência Tomada de	<u>A transparência das informações e a consistência na gestão e na governança garantiram à empresa sua posição atual de</u>

	decisão	referência para o setor público. <u>A aferição e a apropriação adequada dos custos é hoje uma ferramenta gerencial poderosa no âmbito da EBC, em todos os processos decisórios.</u>
SGB-CPRM	Transparência Eficiência	Com um forte setor de Governança, o SGB-CPRM <u>tem aplicado cada vez mais eficiência e transparência em seus processos</u> , o que reflete diretamente na qualidade do seu desempenho na informação de custos.

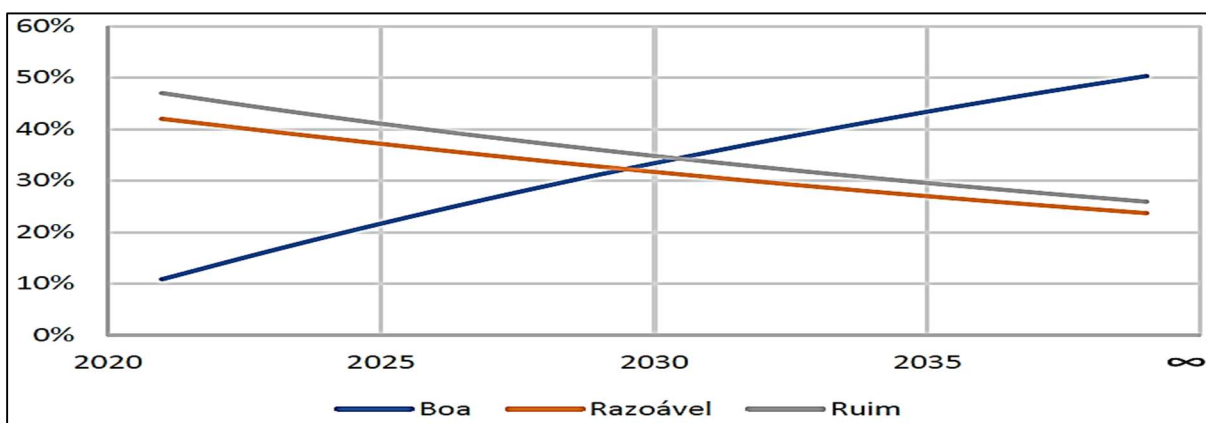
*Fonte: Elaborado pelo autor.*

Diante das informações coletadas na análise documental realizada sobre o RFC, em razão do impacto causado pelo Ranking de Desempenho, tem-se evidências do comportamento isomórfico mimético das organizações públicas, que buscam reconhecimento e conseqüente legitimação com a adoção do sistema de custos.

Como alento, vale destacar o Gráfico 2 de tendência de evolução temporal divulgado no RFC 2021, que evidencia um cenário de melhoria contínua das notas das organizações, onde percebe-se uma tendência de aumento de notas consideradas boas e de redução de notas tidas como razoáveis ou ruins. Todavia, apesar da indicação de melhora no cenário da qualidade das informações de custos oriundas do SIC, cabe a ressalva de que não há evidências no RFC sobre benefícios trazidos com o uso dessas informações nos processos decisórios gerenciais dessas organizações.

## Gráfico 2

*Tendência de evolução temporal*



*Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional.*

## 5.2 Questionário

Conforme definido na metodologia da pesquisa, a abordagem seguinte para a coleta de dados se dá com a aplicação de um questionário, de modo a auxiliar na elucidação da problemática do estudo. Questões semiestruturadas e abertas são aplicadas com o propósito de melhor compreender o fenômeno social da implantação de sistemas de custos no Governo Federal, tendo por base a opinião e percepção dos respondentes, em razão de suas experiências com a temática de custos no setor público.

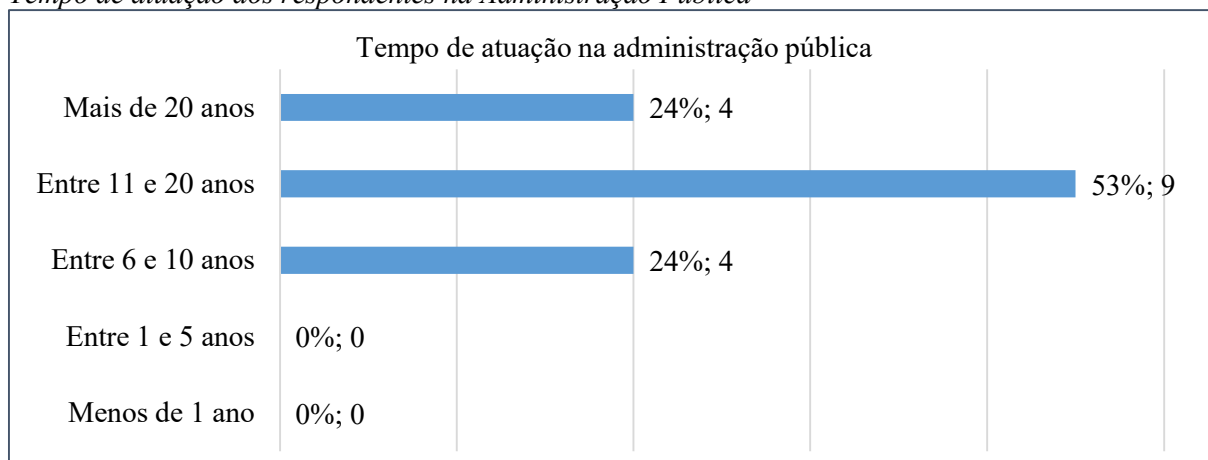
### 5.2.1 Perfil dos respondentes (Bloco 1)

No Bloco 1 de questões, tem-se o resultado dos dados coletados quanto ao perfil dos respondentes.

Primeiramente, os respondentes foram segregados pelo tempo de atuação na Administração Pública. Observou-se larga experiência na Administração Pública, 77% possuem mais de 10 anos de atuação.

#### Gráfico 3

*Tempo de atuação dos respondentes na Administração Pública*

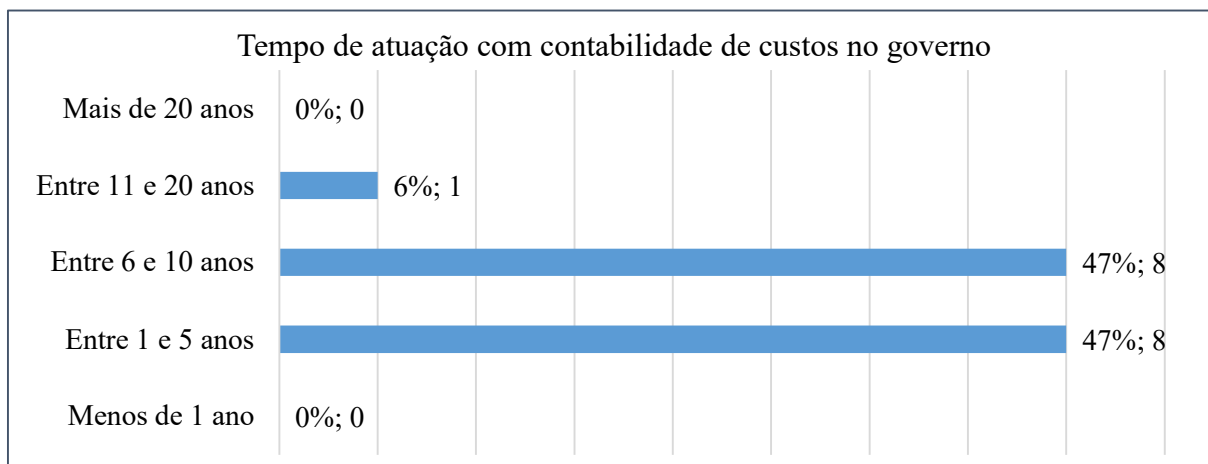


*Fonte: Elaborado pelo autor.*

Em seguida, foram identificados pelo tempo de atuação com contabilidade de custos no governo. Observou-se que mais da metade (53%) dos respondentes têm considerável experiência, mais de 5 anos de atuação.

#### Gráfico 4

Tempo de atuação dos respondentes com contabilidade de custos no governo

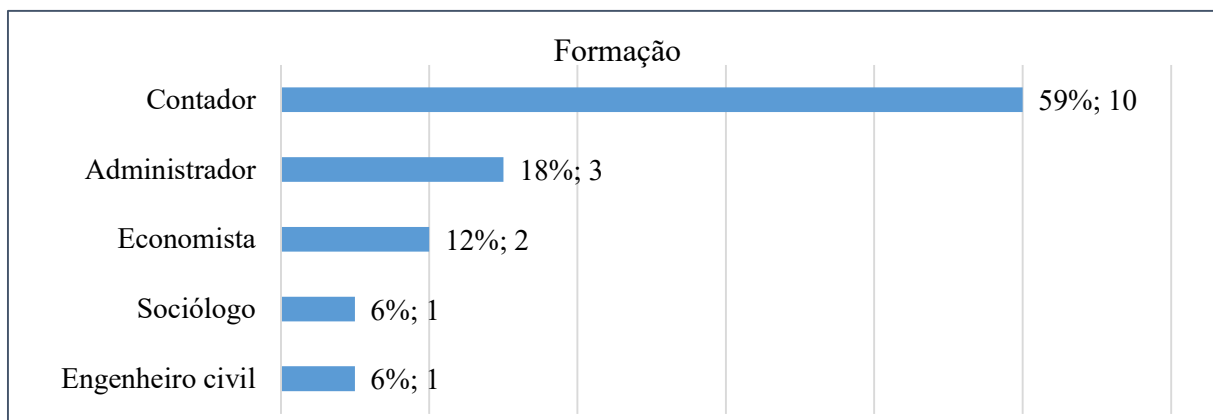


*Fonte:* Elaborado pelo autor.

Sobre a formação dos respondentes, grande parte (89%) tem formação em contabilidade, administração e economia, áreas afins à contabilidade de custos.

#### Gráfico 5

Formação dos respondentes

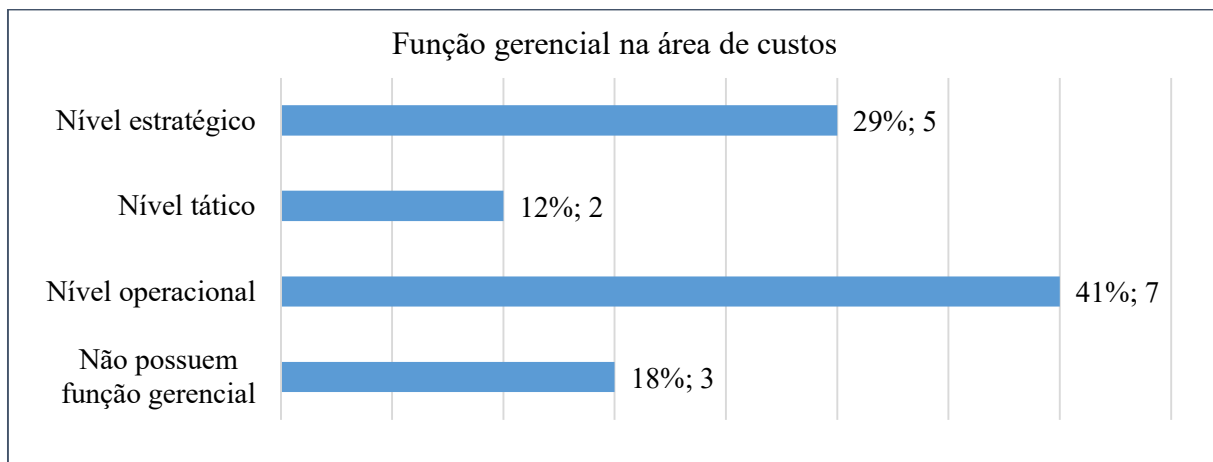


*Fonte:* Elaborado pelo autor.

Por fim, os respondentes foram mapeados considerando o tempo de atuação com função gerencial na área de custos, nos níveis estratégico, tático e operacional. Observou-se que grande parte (82%) tem experiência como gestores.

### Gráfico 6

Respondentes com função gerencial na área de custos



Fonte: Elaborado pelo autor.

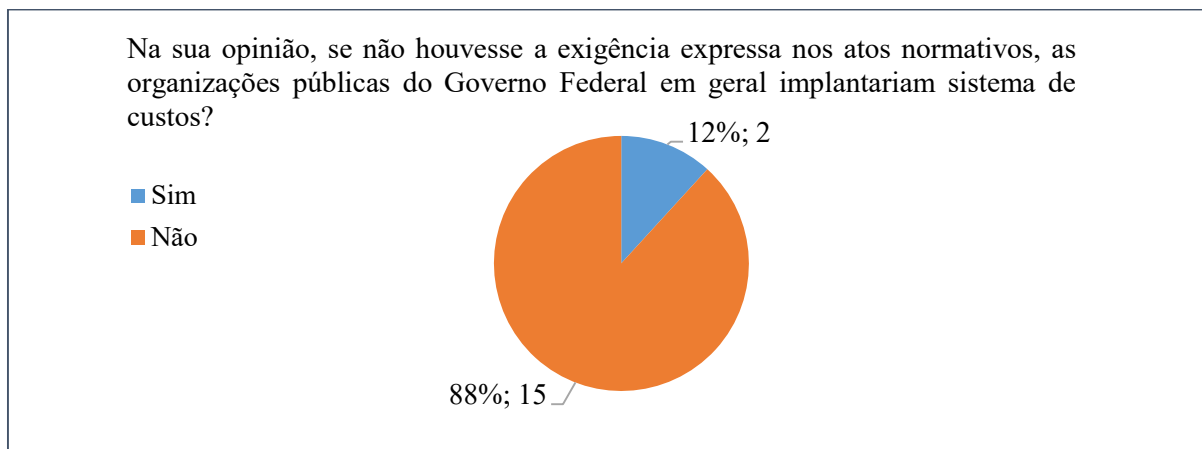
#### 5.2.2 Influência do ambiente externo (Bloco 2)

No Bloco 2 de questões, tem-se o resultado dos dados coletados sobre a opinião e percepção dos respondentes quanto à influência do ambiente externo na implantação de sistema de custos. O foco se dá na investigação para verificação das pressões normativa (questões 1 e 1.1), coercitiva (questões 2 e 2.1) e por mimetismo (questões 3 e 3.1).

Com a questão 1 do Bloco 2, investiga-se se as organizações públicas do Governo Federal em geral implantariam sistema de custos sem que houvesse a exigência normativa. Diante do resultado demonstrado no Gráfico 7, em que 88% dos respondentes opinam de modo negativo, tem-se a percepção de que as organizações não implantariam sistema de custos sem a indução dos atos normativos.

### Gráfico 7

#### Pressão normativa

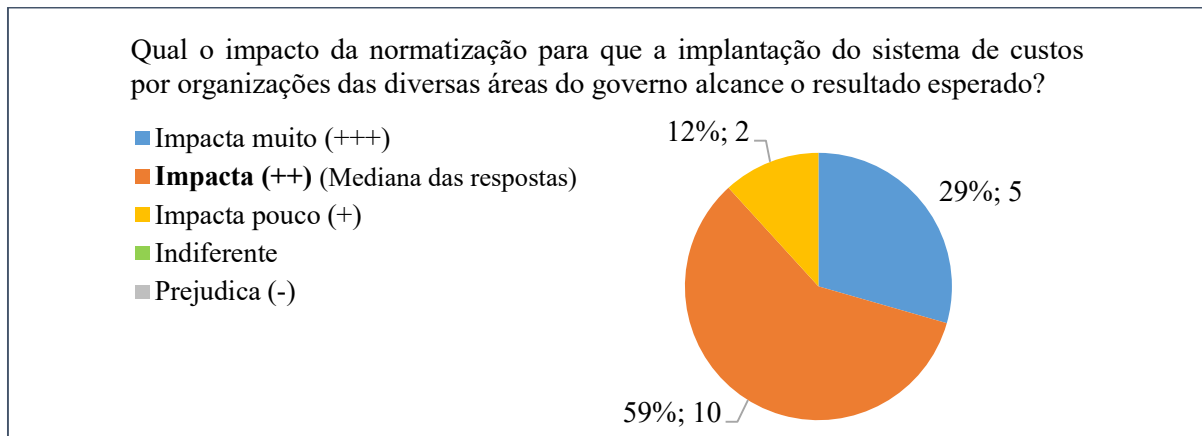


Fonte: Elaborado pelo autor.

Em seguida, de modo complementar, a questão 1.1 (Gráfico 8) busca evidenciar o impacto da normatização para que a implantação do sistema de custos alcance o resultado esperado. Pela mediana das respostas, observa-se que Impacta (++)

### Gráfico 8

#### Impacto da pressão normativa



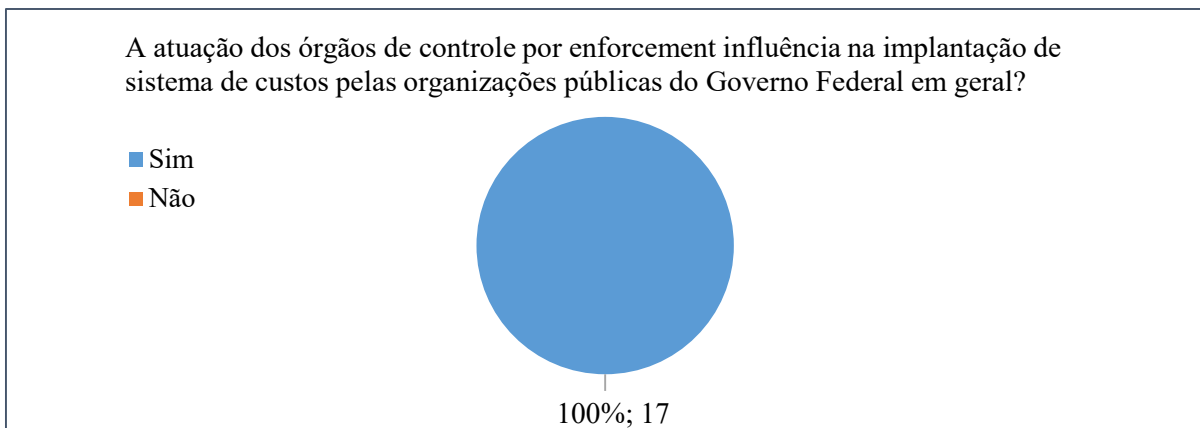
Fonte: Elaborado pelo autor.

Com a questão 2 do Bloco 2, investiga-se se a atuação dos órgãos de controle por *enforcement* influencia na implantação de sistema de custos pelas organizações públicas do Governo Federal em geral. Diante do resultado demonstrado no Gráfico 9, em que 100% dos

respondentes opinam de modo positivo, tem-se a percepção de que a atuação dos órgãos de controle exerce forte influência, evidenciando o efeito da coerção na implantação de sistema de custos.

### Gráfico 9

*Pressão coercitiva*

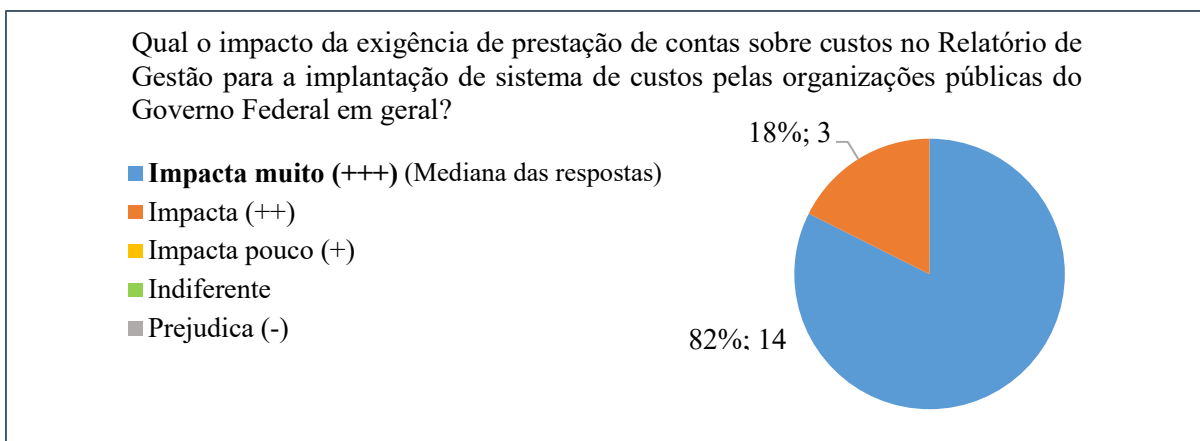


*Fonte: Elaborado pelo autor.*

Na sequência, de modo complementar, a questão 2.1 (Gráfico 10) busca evidenciar a indução coercitiva na implantação do sistema de custos, em consequência do impacto causado pela exigência de prestação de contas sobre custos no Relatório de Gestão. Pela mediana das respostas, observa-se que Impacta muito (+++).

### Gráfico 10

*Impacto da pressão coercitiva*

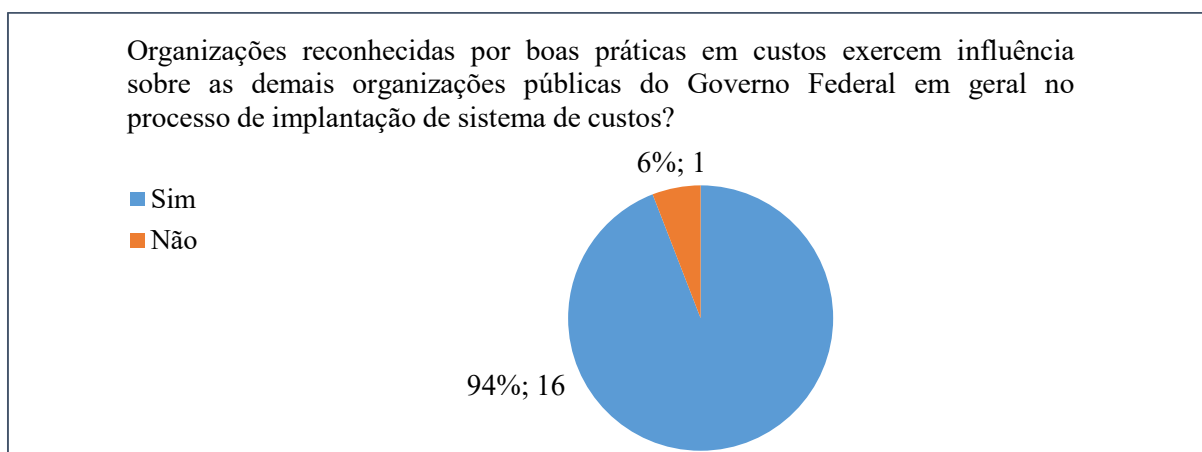


*Fonte: Elaborado pelo autor.*

Na questão 3 do Bloco 2, investiga-se se organizações reconhecidas por boas práticas em custos exercem influência sobre as demais organizações públicas do Governo Federal em geral no processo de implantação de sistema de custos. Diante do resultado demonstrado no Gráfico 11, em que 94% dos respondentes opinam de modo positivo, tem-se a percepção de que aquelas organizações exercem forte influência sobre as demais, evidenciando a indução de comportamento mimético na implantação de sistema de custos.

### Gráfico 11

*Pressão por mimetismo*



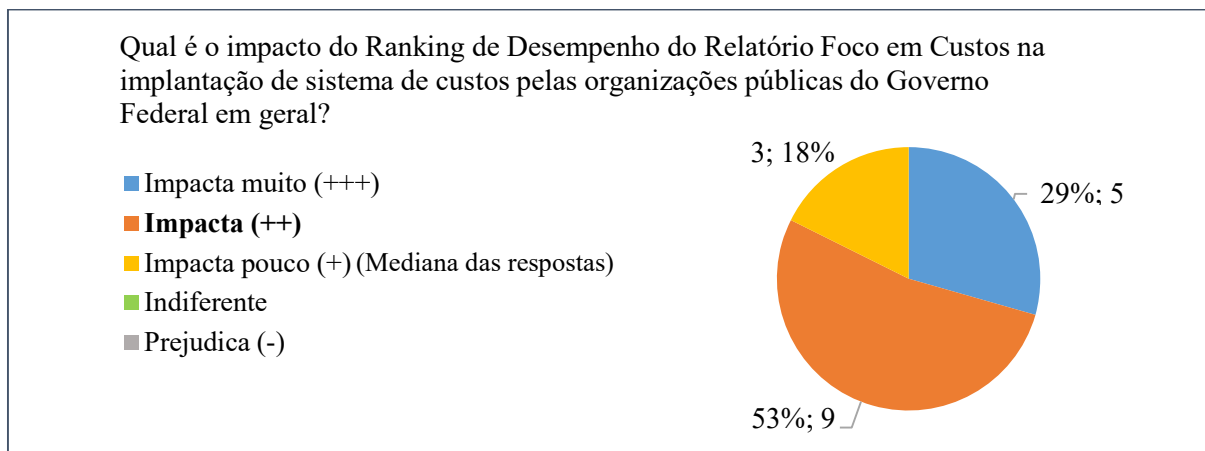
*Fonte: Elaborado pelo autor.*

Em seguida, de modo complementar, a questão 3.1 (Gráfico 12) busca evidenciar a indução de mimetismo na implantação de sistema de custos, em consequência do impacto causado pela divulgação do Ranking de Desempenho do RFC. Pela mediana das respostas, observa-se que Impacta (++)



## Gráfico 12

### Impacto da pressão por mimetismo



*Fonte: Elaborado pelo autor.*

### 5.2.3 Influência do ambiente interno (Bloco 3)

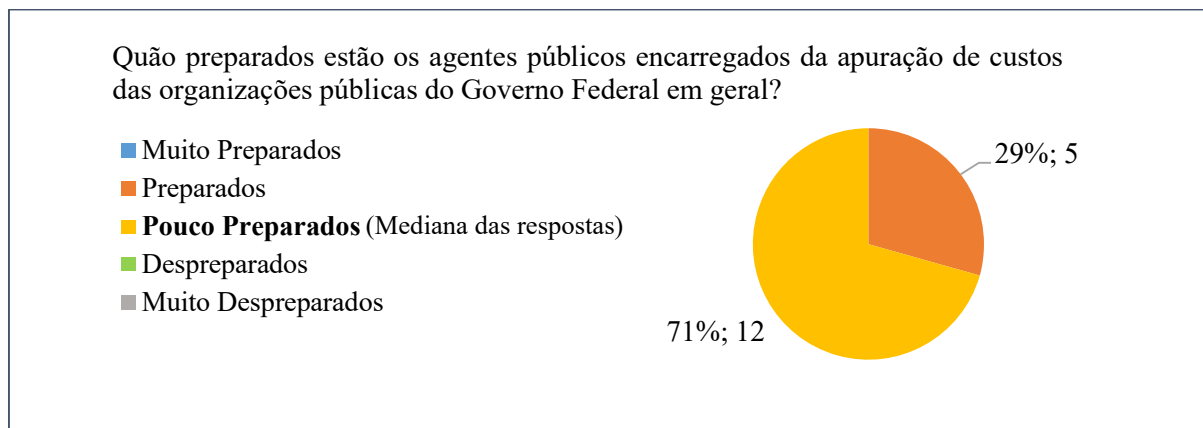
No Bloco 3 de questões, tem-se o resultado dos dados coletados sobre a opinião e percepção dos respondentes quanto à influência do ambiente interno na implantação do sistema de custos.

Com as questões 1 e 2 do Bloco 3, investiga-se quão preparados estão os agentes públicos encarregados da apuração de custos e os gestores como usuários da informação nas organizações públicas do Governo Federal em geral.

Diante do resultado demonstrado no Gráfico 13, na percepção de 71% dos respondentes e pela mediana das respostas, observa-se que os agentes públicos estão Pouco preparados. Mas como alento, 29% dos respondentes consideram que os agentes públicos estão Preparados para a atividade de apuração de custos.

### Gráfico 13

#### Capacidade dos agentes públicos

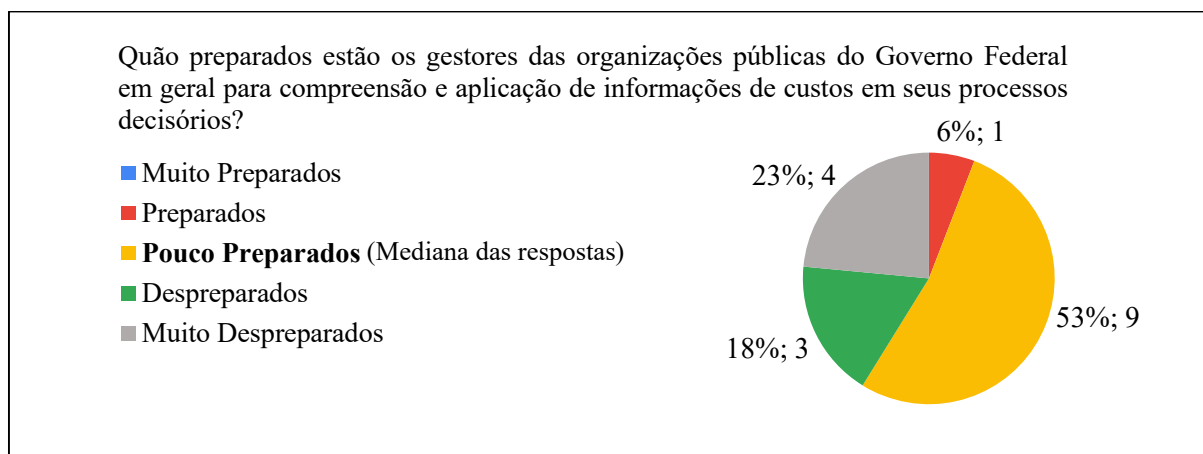


*Fonte: Elaborado pelo autor.*

Já diante do resultado demonstrado no Gráfico 14, na percepção de 53% dos respondentes e pela mediana das respostas, também se observa que os gestores públicos estão Pouco preparados. Além disso, chama a atenção negativamente a percepção de 18% dos respondentes que consideram os gestores Despreparados e 23% que consideram os gestores Muito despreparados, o que totaliza a percepção de 41% que os consideram sem condições de compreender e aplicar as informações de custos em seus processos decisórios.

### Gráfico 14

#### Capacidade dos gestores públicos



*Fonte: Elaborado pelo autor.*

Nas questões de 3 a 5 do Bloco 3, investigam-se aspectos relacionados à atuação desses atores que agem sobre a apuração e a gestão de custos, considerando: a relevância de fatores que contribuem para o sucesso da implantação do sistema de custos; a dificuldade em gerar informações que atendam aos interesses dos usuários; e a necessidade de maior controle sobre custos que respondem pelo resultado da prestação dos serviços públicos.

Com a questão 3, após a consolidação do resultado demonstrada na Tabela 5, apresentam-se fatores internos que podem contribuir para o sucesso da implantação do sistema de custos, ordenados em razão de sua relevância.

Como 1º fator mais relevante, grande menção ao Envolvimento da alta administração, que responde por 53% dos apontamentos. Em 2º lugar, Cultura organizacional (29%) e Envolvimento da alta administração (29%) dividem a opinião dos respondentes. Na 3ª posição, Treinamento e capacitação (41%) ganha destaque, que também divide opiniões aparecendo também na quarta posição (29%) junto com Harmonia (interação) entre contadores de custos e gestores de custos (29%). Este mesmo fator divide espaço na quinta posição (29%) com Recompensa sobre a gestão de custos (29%). Por último, Recompensa sobre a gestão de custos também aparece na sexta posição (47%), isoladamente.

Em resumo, chamam a atenção com mais apontamentos nas primeiras posições os fatores Envolvimento da alta administração, Cultura organizacional e Treinamento e capacitação. Com menor destaque, apresentam-se nas últimas posições os fatores Recompensa sobre a gestão de custos e Harmonia (interação) entre contadores de custos e gestores de custos. Curiosamente, Formalização de setorial de custos pontua em todas as posições, dividindo a opinião dos respondentes quanto a sua relevância para o sucesso da implantação do sistema de custos, em comparação aos demais fatores internos.

**Tabela 5***Relevância de fatores internos*

<b>Fator Interno</b>	<b>1°</b>	<b>2°</b>	<b>3°</b>	<b>4°</b>	<b>5°</b>	<b>6°</b>
Envolvimento da alta administração	<b>9</b> (53%)	<b>5</b> (29%)	0 (0%)	2 (12%)	1 (6%)	0 (0%)
Formalização de setorial de custos	3 (18%)	4 (24%)	2 (12%)	3 (18%)	2 (12%)	3 (18%)
Cultura organizacional	2 (12%)	<b>5</b> (29%)	5 (29%)	0 (0%)	2 (12%)	3 (18%)
Treinamento e capacitação	2 (12%)	1 (6%)	<b>7</b> (41%)	<b>5</b> (29%)	2 (12%)	0 (0%)
Recompensa sobre a gestão de custos	1 (6%)	1 (6%)	0 (0%)	2 (12%)	<b>5</b> (29%)	<b>8</b> (47%)
Harmonia (interação) entre contadores de custos e gestores de custos	0 (0%)	1 (6%)	3 (18%)	<b>5</b> (29%)	<b>5</b> (29%)	3 (18%)

*Fonte: Elaborado pelo autor.*

Pela questão 4, após a consolidação do resultado demonstrada na Tabela 6, apresentam-se propósitos da contabilidade de custos no governo ordenados em razão do grau de dificuldade para gerar informações que atendam aos interesses dos usuários.

Na 1º posição destaca-se o propósito Gestão de desempenho, que responde por 29% dos apontamentos. Em 2º lugar, Decisões econômicas (24%) e Preparação do orçamento e avaliação de programas (24%) dividem a opinião dos respondentes. Este mesmo propósito, Preparação do orçamento e avaliação de programas, aparece em destaque na 3º posição (35%). Na 4º posição, Gestão de desempenho (29%) aparece novamente como destaque. Enquanto que na 5º e 6º posição, respectivamente, aparecem Accountability (35%) e Transparência (59%).

Em síntese, chamam a atenção com mais apontamentos nas primeiras posições os fatores Gestão de desempenho, Decisões econômicas e Preparação do orçamento e avaliação de programas, como propósitos de grande dificuldade para a geração da informação de custos.

Com menor dificuldade, apresentam-se em destaque os propósitos Accountability e Transparência. Curiosamente, Gestão de desempenho divide a opinião dos respondentes ao se destacar dos demais propósitos com a mesma proporção (29%) de apontamentos na 1º e na 4º posição.

**Tabela 6**

*Grau de dificuldade para gerar a informação*

<b>Propósitos</b>	<b>1º</b>	<b>2º</b>	<b>3º</b>	<b>4º</b>	<b>5º</b>	<b>6º</b>
Gestão de desempenho	<b>5</b> (29%)	3 (18%)	2 (12%)	<b>5</b> (29%)	2 (12%)	0 (0%)
Accountability (prestação de contas e responsabilização)	4 (24%)	3 (18%)	1 (6%)	1 (6%)	<b>6</b> (35%)	2 (12%)
Decisões econômicas (comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar etc.)	3 (18%)	<b>4</b> (24%)	3 (18%)	4 (24%)	2 (12%)	1 (6%)
Transparência	2 (12%)	2 (12%)	2 (12%)	1 (6%)	0 (0%)	<b>10</b> (59%)
Fixação de taxas ou tarifas	2 (12%)	1 (6%)	3 (18%)	4 (24%)	3 (18%)	4 (24%)
Preparação do orçamento e avaliação de programas	1 (6%)	<b>4</b> (24%)	<b>6</b> (35%)	2 (12%)	4 (24%)	0 (0%)

*Fonte: Elaborado pelo autor.*

Com a questão 5, após a consolidação do resultado demonstrada na Tabela 7, apresentam-se recursos consumidos pelas organizações, ordenados em razão da necessidade de maior controle para melhores resultados na prestação de serviços públicos.

Na Tabela 7, como 1º custo mais indicado para controle, grande alusão a Pessoal (mão de obra), que responde por 76% dos apontamentos. Em 2º lugar, Serviços prediais (35%) se destaca em relação aos demais, também aparecendo na 3º posição (29%) dividindo espaço com Bens imóveis e móveis (29%). Material de consumo aparece como destaque na 4º posição (47%), enquanto Diárias e passagens se destaca ao mesmo tempo na 5º (29%) e 6º (41%) posição.

Em resumo, chamam a atenção com mais apontamentos nas primeiras posições os custos de Pessoal, Serviços prediais e Bens imóveis e móveis. Com menor destaque, apresentam-se nas últimas posições os custos com Diárias e passagens e Material de consumo. Curiosamente, Tecnologia da informação pontua em todas as posições, dividindo a opinião dos respondentes quanto à necessidade de maior controle para melhores resultados na prestação de serviços públicos.

**Tabela 7**

*Custos com maior necessidade de controle*

<b>Custos</b>	<b>1°</b>	<b>2°</b>	<b>3°</b>	<b>4°</b>	<b>5°</b>	<b>6°</b>
Pessoal (mão de obra)	<b>13</b> <b>(76%)</b>	2 (12%)	1 (6%)	0 (0%)	1 (6%)	0 (0%)
Tecnologia da informação	2 (12%)	5 (29%)	2 (12%)	3 (18%)	1 (6%)	4 (24%)
Bens imóveis e móveis (depreciação, manutenção e locação)	1 (6%)	4 (24%)	<b>5</b> <b>(29%)</b>	2 (12%)	4 (24%)	1 (6%)
Diárias e passagens	1 (6%)	0 (0%)	2 (12%)	2 (12%)	<b>5</b> <b>(29%)</b>	<b>7</b> <b>(41%)</b>
Serviços prediais (energia, água, vigilância, copa, limpeza etc.)	0 (0%)	<b>6</b> <b>(35%)</b>	<b>5</b> <b>(29%)</b>	2 (12%)	4 (24%)	0 (0%)
Material de consumo	0 (0%)	0 (0%)	2 (12%)	<b>8</b> <b>(47%)</b>	2 (12%)	5 (29%)

*Fonte: Elaborado pelo autor.*

Na última parte do Bloco 3, questões 6, 7, 8 e 8.1, a investigação se dá sobre o SIC do Governo Federal e a nova contabilidade pública como instrumentos capazes de contribuir com as atividades dos agentes públicos encarregados pela apuração de custos e dos gestores como usuários da informação.

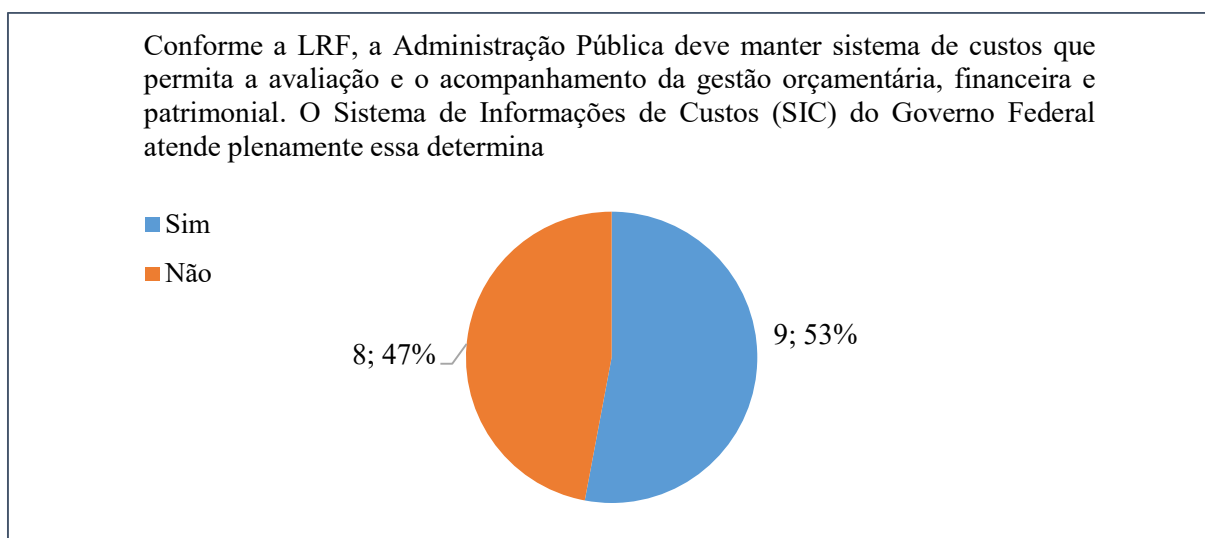
As questões 6 e 7 tratam especificamente do SIC. A questão 6, Gráfico 15, busca evidenciar se o SIC cumpre o que dispõe a LRF em sua determinação para que a

Administração Pública mantenha sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Diante do resultado demonstrado no Gráfico 15, há quase um equilíbrio na opinião dos respondentes, 53% se manifestaram positivamente e 47% negativamente sobre a capacidade do SIC em atender plenamente a determinação legal.

### Gráfico 15

*Avaliação do SIC do Governo Federal*



*Fonte: Elaborado pelo autor.*

Na sequência, a questão 7, formulada como questão aberta, introduz a máxima disseminada na doutrina da contabilidade de custos que dispõe que informações de custos diferentes devem ser geradas para atender propósitos diferentes. Em seguida, solicita aos respondentes a sua avaliação sobre o SIC, diante do que dispõe esse postulado.

Com uso do software MAXQDA, para uma observação preliminar das respostas, a Tabela 8 apresenta um resumido relato estatístico do vocabulário de cada respondente indicando a quantidade total de palavras (contagem de palavras), total de palavras distintas e a proporção entre palavras distintas e total de palavras.

Tratando-se de uma questão aberta, esperavam-se respostas com argumentação detalhada sobre o contexto apresentado. Todavia, cerca de 20% dos respondentes (4) foram

lacônicos em suas manifestações, apresentando vocabulário com menos de 20 palavras distintas na avaliação realizada.

**Tabela 8**

*Relato estatístico resumido do vocabulário das respostas da Questão 7*

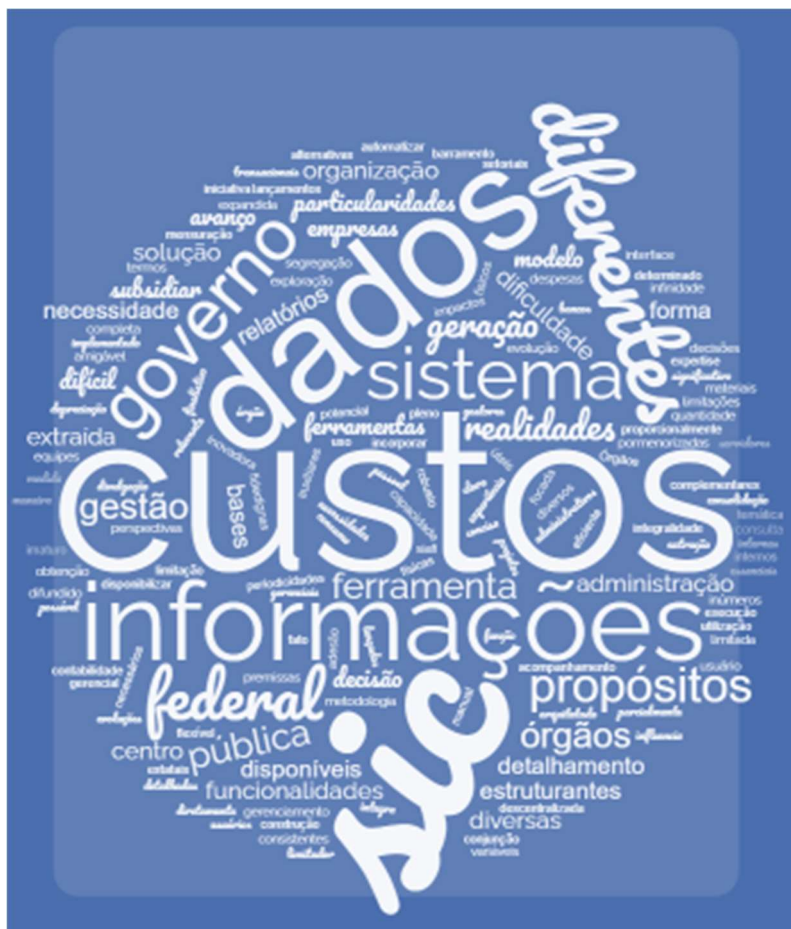
Organização	Total de palavras	Total de palavras distintas	Proporção palavras distintas / total
STN 3	167	113	0,676
MPF	129	81	0,627
EBC	66	51	0,772
MCTI	60	49	0,816
MJSP	57	44	0,771
ANATEL	45	34	0,755
IFFAR	40	37	0,925
VALEC	37	35	0,945
UNIR	31	27	0,87
STN 2	31	26	0,838
HCPA	31	25	0,806
SGB-CPRM	28	26	0,928
COMAER	23	22	0,956
CEX	19	18	0,947
STN 1	18	16	0,888
IBGE	13	13	1
ANVISA	7	7	1

*Fonte: Elaborado pelo autor.*

A seguir, na Figura 8, tem-se a nuvem de palavras mais evidentes no vocabulário dos respondentes da questão 7.



**Figura 8**  
*Nuvem de palavras da Questão 7*



*Fonte: Elaborado pelo autor.*

Para uma melhor compreensão da avaliação realizada pelos representantes das referidas organizações, realiza-se uma análise do conteúdo das respostas para explicitação da relação estabelecida entre o SIC e a máxima de que informações de custos diferentes devem ser geradas para atender propósitos diferentes. Ou seja, visto que o SIC é disponibilizado para diversas organizações que atuam em distintas áreas do governo, espera-se que esse sistema contribua com a geração de diferentes informações em atendimento às diferentes necessidades de seus usuários.

Baseado em Bardin (2008) e seus esclarecimentos sobre análise de respostas a questões abertas, estabeleceu-se na Tabela 9 a composição de elementos de significação

(termos de referência [linhas] e tipos de relação [colunas]), por meio de inferências sobre as manifestações dos respondentes, para que se demonstre uma representação simbólica de como o SIC é avaliado diante do que dispõe a supracitada máxima, disseminada na doutrina como um postulado.

Dessa forma, os termos de referência selecionados permitem compreender o SIC quanto à possibilidade de sua flexibilidade na geração de informações, à limitação de suas funcionalidades, à sua dependência de outros sistemas, e à sua aderência às particularidades de cada organização, para verificação da relação de alinhamento ou desalinhamento do sistema perante o postulado sobre informações de custos diferentes para atendimento de diferentes necessidades.

Diante das evidências da Tabela 9, em que se observam 4 apontamentos de relação de alinhamento contra 8 de não alinhamento, demonstra-se uma maior indicação de desalinhamento do SIC ao que dispõe o postulado.

Cabe ressaltar que em 5 dos 17 respondentes não foi possível fazer a associação de termos de referência, visto que as respostas não foram direcionadas à avaliação do SIC.

**Tabela 9**  
*Avaliação do SIC do Governo Federal*

Extratos das respostas	Termos de referência	Tipos de relação	
		De alinhamento ao postulado	De não alinhamento ao postulado
O SIC atende, pois permite gerar informações em diferentes perspectivas, de acordo com o modelo de custos implementado.	Flexível na geração de informações	4	
Embora, tenha informações padrões já disponíveis, não impede que o órgão faça sua própria modelagem de custos.			
Entendo que o SIC é um sistema muito eficiente e flexível às diferentes realidades e necessidades dos inúmeros órgãos do Governo Federal.			

Avalio o SIC como um sistema bem robusto que integra dados de muitos sistemas estruturantes, portanto, é possível sim gerar informação de custos para atender diferentes propósitos.			
O SIC deveria disponibilizar outras funcionalidades para oferecer informações mais detalhadas aos órgãos para melhorar a tomada de decisão.	Limitado em funcionalidades		2
Acredito que a função "Centro de Custos" ainda é um pouco limitada, podendo ser expandida em sua capacidade para atender "Subcentros de Custos", permitindo maior detalhamento dos custos.			
O SIC atende parcialmente esse quesito, carecendo de muitas evoluções em termos de incorporar outras bases de dados do GF. E deve ser complementado com bases de dados internas da organização.	Dependente de sistemas complementares		3
Se as premissas de determinado modelo de gerenciamento de custos requer particularidades próprias de sua mensuração, a informação extraída do SIC tem que ser trabalhada em ferramentas auxiliares e/ou complementares.			
Nem todas as informações pormenorizadas estão disponíveis após extração, são necessários a conjunção de dados de outros sistemas internos nos órgãos para que se chegue próximo da integralidade das informações de custos, como por exemplo: dados de depreciação, dados de consumo de materiais e dados de pessoal.			
Avalio que é uma iniciativa de muito valor, mas que precisa ser aprimorada com a adesão de diversas áreas do governo. Existem realidades muito diversas entre os entes do governo.	Difícil aderência às particularidades de cada organização		3
O SIC ainda está imaturo, mas considero muito difícil atender a propósitos diferentes.			
O SIC tem uma metodologia muito focada na área pública, não dando pleno atendimento às empresas estatais. Dessa forma, a depender das particularidades de cada empresa, fica bem			

difícil a utilização plena do sistema SIC.			
Total		4	8

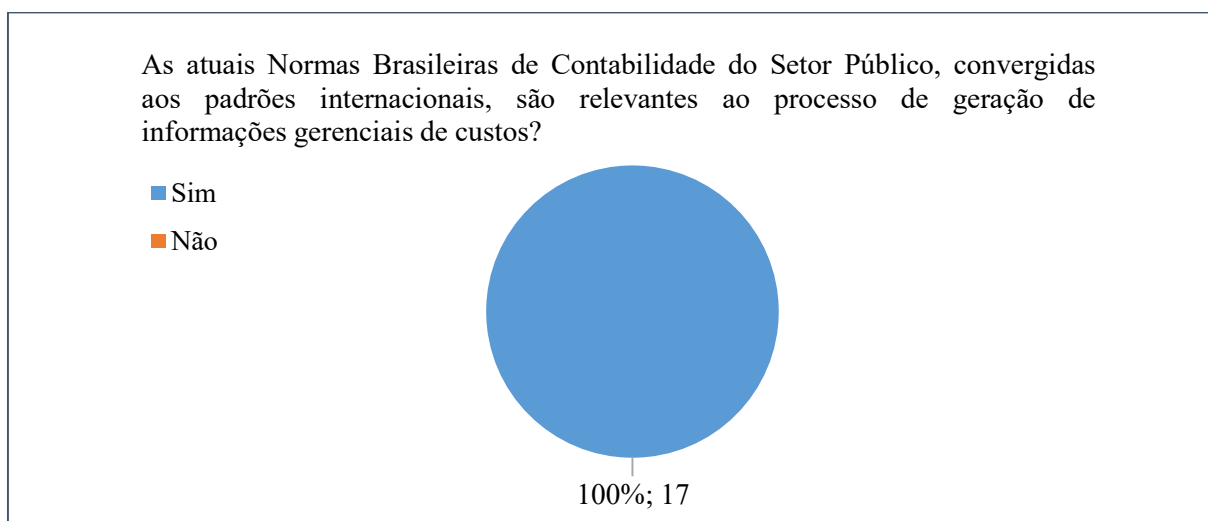
**Fonte:** Elaborado pelo autor.

Por fim, as questões 8 e 8.1 tratam especificamente do benefício esperado com a nova contabilidade pública para os sistemas de custos. A questão 8 (Gráfico 16) busca evidenciar se as atuais Normas Brasileiras de Contabilidade do Setor Público, convergidas aos padrões internacionais, são relevantes ao processo de geração de informações gerenciais de custos.

Diante do resultado demonstrado no Gráfico 16, em que 100% dos respondentes opinam de modo positivo, tem-se a percepção de que a modernização da contabilidade pública é muito relevante ao processo de geração de informações gerenciais de custos.

### **Gráfico 16**

*Relevância da nova contabilidade pública no processo de geração da informação de custos*



**Fonte:** Elaborado pelo autor.

Em seguida, de modo complementar, a questão 8.1, formulada como questão aberta, busca evidenciar, considerando a nova contabilidade pública, como os respondentes avaliam a percepção dos gestores das organizações do Governo Federal em geral sobre a relevância da informação de custos pelo regime de competência para apoio a seus processos decisórios.

A seguir, a Tabela 10 apresenta um resumido relato estatístico do vocabulário de cada respondente. Apesar de tratar-se de uma questão aberta, cerca de 20% dos respondentes (4) foram bem sucintos em suas manifestações, apresentando vocabulário com menos de 20 palavras distintas na avaliação realizada.

**Tabela 10**

*Relato Estatístico Resumido do Vocabulário das Respostas da Questão 8.1*

Organização	Total de palavras	Total de palavras distintas	Proporção palavras distintas / total
STN 3	138	100	0,724
MJSP	118	80	0,677
MCTI	116	84	0,724
ANATEL	107	71	0,663
IFFAR	96	68	0,708
VALEC	96	65	0,677
EBC	72	46	0,638
MPF	58	50	0,862
STN 1	49	41	0,836
COMAER	49	40	0,816
IBGE	43	33	0,767
STN 2	39	34	0,871
SGB-CPRM	39	32	0,82
UNIR	21	19	0,904
CEX	17	16	0,941
ANVISA	11	10	0,909
HCPA	9	9	1

*Fonte: Elaborado pelo autor.*

A seguir, na Figura 9, tem-se a nuvem de palavras mais evidentes no vocabulário dos respondentes da questão 8.1.



representação simbólica de como os gestores percebem a relevância da informação de custos pelo regime de competência para apoio a seus processos decisórios.

Dessa forma, os termos de referência selecionados permitem identificar a percepção dos gestores como incipiente, de viés orçamentário, ou consciente, para verificação da relação de reconhecimento ou não reconhecimento da relevância da informação de custos.

Diante das evidências da Tabela 11, em que se observam 1 apontamento de relação de reconhecimento contra 12 de não reconhecimento, demonstra-se uma maior indicação de que os gestores não reconhecem a relevância da informação.

Cabe ressaltar que em 4 dos 17 respondentes não foi possível fazer a associação de termos de referência, visto que as respostas não foram direcionadas à avaliação da percepção dos gestores.

**Tabela 11**

*Relevância da Nova Contabilidade Pública para os Gestores de Custos*

Extratos das respostas	Termos de referência	Tipos de relação	
		De reconhecimento da relevância	De não reconhecimento da relevância
Incipiente, as principais decisões de gestão são pautadas em indicadores orçamentários e financeiros.	Incipiente		7
A percepção dos gestores das organizações do Governo Federal é básica e é imprescindível uma mudança de patamar, no qual eles percebem o valor da informação de custos para avaliar o desempenho e aplicar com maior qualidade os recursos sob sua gestão.			
Em todas as capacitações que participei sobre a temática, ficou nítida a dificuldade da informação de custos servir de apoio à tomada de decisões.			
Entendo ainda ser muito inicial a utilização dos dados.			

Os Gestores não estão acompanhando essas mudanças, nem os estratégicos nem os operacionais.			
Ainda estamos longe do ideal da importância dada pela alta gestão às informações de custos, portanto, qualquer informação de custos, mesmo pelo regime de competência para apoio decisório ainda não é utilizada pela alta gestão na sua plenitude.			
Ainda falta mais sensibilidade dos gestores em analisar as prestações de contas e de custos da administração para tomada de decisões.			
Há uma preocupação com reduzir custos, mas o viés é mais orçamentário. Não creio que exista, de maneira generalizada, uma compreensão da relevância da informação de custos pelo regime de competência para apoio a seus processos decisórios.	De viés orçamentário		5
Ainda razoável por tratarem a apropriação de despesas por caixa.			
Há uma confusão significativa quanto ao regime de competência.			
Considero que os gestores em geral têm pouco conhecimento acerca da observância ao regime de competência. Acredito que seja por conta da cultura orçamentária tão enraizada nas organizações do setor público em geral.			
Os gestores ainda dão pouca importância, focando sua atenção na gestão orçamentária e na disponibilidade de recursos imediata.			
Entendo que os gestores estão mais conscientes da necessidade de produção de uma informação de custos cada vez mais apurada, capaz de subsidiar realmente o processo decisório.	Consciente	1	
Total		1	12

**Fonte:** Elaborado pelo autor.

Após a apresentação dos resultados, a pesquisa avança para as discussões na busca do alcance de seus objetivos específicos.



## 6. DISCUSSÕES

As discussões sobre os resultados apresentados se dão pela triangulação das informações geradas pelas diferentes fontes de dados da pesquisa, dividindo-se entre o contexto de implantação de sistemas de custos à luz da nova sociologia institucional (*New Institutional Sociology* [NIS]) e da velha economia institucional (*Old Institutional Economics* [OIE]), respectivamente pela investigação da influência dos ambientes externo e interno na implantação de sistemas de custos.

### 6.1 Contexto de implantação de sistemas de custos à luz da NIS

Considerando o primeiro objetivo específico desta pesquisa, à luz da NIS, propõem-se a investigação da influência do ambiente externo na implantação de sistema de custos pelas organizações públicas do Governo Federal, para verificar se há indução de comportamento isomórfico, seja ele normativo, coercitivo ou mimético.

Cabe destacar que, ao longo das últimas décadas, a teoria institucional, em sua corrente da NIS, tem sido base teórica em pesquisas de contabilidade gerencial para destacar a responsabilidade das organizações governamentais ao aplicar a contabilidade como um dispositivo de legitimidade. A NIS tem sido usada para explicar como as diversas externalidades influenciam e moldam os sistemas e práticas contábeis no setor público, dando origem à homogeneidade organizacional (Salter e Hoque, 2006).

No contexto do setor público, organizações são pressionadas a adotar estruturas de contabilidade e controle semelhantes às do setor privado, em associação aos ideais da *New Public Management* (Hoque, 2005).

Hoque e Adams (2011), em seu estudo sobre a adoção do *balanced scorecard* em organizações públicas do governo australiano, constataram que a adoção de práticas gerenciais pode se dar por comportamento isomórfico, em que organizações públicas cedem a pressões formais ou informais de influências políticas com o propósito de obter legitimidade. Visto em tal contexto, a adoção do *balanced scorecard* seria uma forma de comunicação com agentes externos que possuem interesse na direção e no sucesso da organização pública.

Tratando-se dos instrumentos de contabilidade gerencial no setor público, uma reflexão estimulada nesta pesquisa diz respeito justamente ao particular aspecto, baseado na NIS, da motivação das organizações em institucionalizar sistemas de custos por comportamento isomórfico.

Com base em Espejo et al. (2009) e Scott (2013), tais instrumentos de contabilidade gerencial, observados como uma instituição, seriam uma espécie de produto naturalmente decorrente das pressões e necessidades sociais, adaptáveis e receptivos em uma dimensão local e política, onde grupos estão em constante interação, articulados para defender seus interesses. Instituições como o sistema de custos possuem características sociais e culturais denotadas por hábitos e costumes dos agentes organizacionais (Scapens, 1994).

Um instrumento de contabilidade gerencial como o sistema de custos, institucionalizado por isomorfismo, precisa transpor anseios por legitimidade e efetivamente corresponder como instrumento de governança pública. Ou seja, precisa estar inserido no 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, conforme definição de governança expressa no Decreto n. 9.203 (2017). A própria NBC TSP 34 (CFC, 2021), que estabelece diretrizes e padrões a serem observados na implantação de sistema de custos no setor público, preconiza que as informações de custos geradas devem contribuir para a governança pública, direcionando-a para a melhoria da qualidade do gasto do governo.

Sendo assim, compreender as pressões exercidas sobre as organizações para a implantação do sistema de custos é essencial para que se observe que esse importante instrumento da contabilidade gerencial, quando institucionalizado, além de implantado na busca por legitimidade, também precisa ser orientado à governança pública.

- **Comportamento isomórfico pela pressão normativa**

À luz da NIS, as pressões exercidas sobre as organizações públicas do Governo Federal para a institucionalização de sistemas de custos têm como ponto de partida um vasto arcabouço normativo, observado pelas organizações em razão do princípio constitucional da legalidade.

Ao longo do tempo, conforme evidenciado na análise documental desta pesquisa, diversos atos normativos foram expedidos com determinações expressas a mensuração, evidenciação e gestão de custos pelas organizações públicas. Desde a década de 1960 até os dias atuais, o governo brasileiro tem normatizado a temática de custos nas organizações públicas, com referências desde a Constituição Federal até atos normativos infralegais como decretos, portarias e normas de contabilidade. Inclusive, tem-se evidente pela análise realizada que em consequência desses atos normativos, com destaque à LRF, houve a institucionalização do SCGF/SIC.

Ao encontro do que dispõem DiMaggio e Powell (1983) sobre a NIS e o comportamento isomórfico por pressão normativa, o questionário aplicado nesta pesquisa trouxe evidências de que as organizações públicas do Governo Federal em geral não implantariam sistema de custos sem que houvesse a exigência normativa (opinião de 88% dos respondentes). Também nessa direção, pesquisas recentes evidenciaram o atendimento à normatização como o principal motivador das organizações (Costa & Raupp, 2018; Costa, Silva, Elias & Silva, 2018; Elias & Vidal, 2018; Martins, Gasparetto & Lavarda, 2022).

Como alento, as evidências do questionário também demonstram que a normatização tem impacto para que a implantação do sistema de custo alcance os resultados esperados de um instrumento de contabilidade gerencial (opinião de 100% dos respondentes). Ou seja, mesmo que a implantação do sistema de custos se dê em atendimento à pressão normativa, na busca por legitimidade, existe impacto da normatização para que o sistema de custos implantado possa vir a corresponder como instrumento de governança.

Porém, tendo como referência o SIC do Governo Federal, vale a ressalva de que, conforme Machado e Holanda (2010), o sucesso da iniciativa do sistema não se dará por decreto e que será preciso aperfeiçoamento de seu arcabouço conceitual e, sobretudo, mudança comportamental.

Ainda considerando os achados da análise documental, vale destacar o esperado isomorfismo normativo com a publicação da NBC TSP 34, que deve ser aplicada pelas organizações do setor público a partir de 2024, incidindo tanto sobre a atuação dos servidores públicos encarregados pela implantação do sistemas de custos, quanto sobre os servidores responsáveis pela gestão de custos.

- **Comportamento isomórfico pela pressão coercitiva**

A pressão coercitiva destacada nesta pesquisa resulta da atuação por *enforcement* do TCU, órgão de controle externo que no exercício de suas atribuições estabelece a prestação de contas sobre custos pelas organizações do Governo Federal no RG. Naturalmente, espera-se que tais determinações influenciem na implantação de sistemas de custos, o que pode causar burocratização nos processos sem necessariamente tornar as organizações mais eficientes.

Desde o exercício de 2018, há determinações e recomendações para prestação de contas sobre custos no RG na forma de relato integrado. Na análise documental realizada sobre os RGs referentes ao exercício de 2021 apenas 15% dos relatórios foram avaliados nesta pesquisa como adequados pelo atendimento à quase totalidade das determinações e recomendações do TCU, possível indicação de implantação de sistemas de custos direcionado à governança. Sobre as demais organizações, o atendimento ainda parece incipiente ou protocolar para que sejam considerados alinhados ao que dispõe o conceito de governança pública.

Ao encontro do que dispõe a NIS sobre o comportamento isomórfico por pressão coercitiva, o questionário aplicado nesta pesquisa trouxe evidências de que as organizações públicas do Governo Federal são induzidas à implantação de sistemas de custos em razão da atuação dos órgãos de controle (opinião de 100% dos respondentes). Inclusive, a exigência de

prestação de contas sobre custos no Relatório de Gestão impacta na implantação de sistemas de custos por essas organizações (opinião de 100% dos respondentes), evidenciando o efeito do *enforcement* do órgão de controle externo.

Por isso, diante do que dispõe Carruthers (1995), novamente cabe ressaltar que a implantação de um instrumento de contabilidade gerencial como o sistema de custos mediante burocratização pode ocorrer como resultado de processos que tornam as organizações mais semelhantes entre si, sem necessariamente torná-las mais eficientes.

- **Comportamento isomórfico pela pressão por mimetismo**

Na investigação da pressão por mimetismo o destaque se dá sobre as organizações tendendo a se modelar segundo organizações semelhantes em seu campo de atuação, por considerá-las mais legítimas ou bem-sucedidas com a implantação de sistema de custos.

Nesse caso, o mimetismo seria uma resposta à incerteza da organização sobre a forma adequada de tratar o sistema de custos em seu ambiente organizacional, sugerindo que a adaptação muitas vezes é mais derivada de uma reação compulsiva do que da efetiva preocupação com resultados ou ganho de eficiência em seu desempenho.

Na análise documental realizada sobre o RFC e seu Ranking de Desempenho tem-se a demonstração da comparação entre organizações pelas notas do Ranking, inclusive com o podium que destaca as melhores posições em razão da qualidade das informações de custos de cada organização no SIC do Governo Federal. A divulgação do Ranking de Desempenho faz com que as organizações mais bem ranqueadas divulguem publicamente o feito de seu desempenho, buscando legitimidade pela implantação do sistema de custos. Pela análise da comunicação veiculada pelas organizações, pôde-se observar o comportamento padrão das organizações destacando a sua boa posição no Ranking como indicativo de adoção de boas práticas reconhecidas pelo órgão central de custos do Governo Federal.

Todavia, apesar da divulgação pelas organizações da valorização de seu sistema de custos e da qualidade de suas informações para a governança pública, o próprio RFC

esclarece não possuir evidências de que as informações de custos observadas no SIC contribuem nos processos de tomadas de decisão gerencial das organizações.

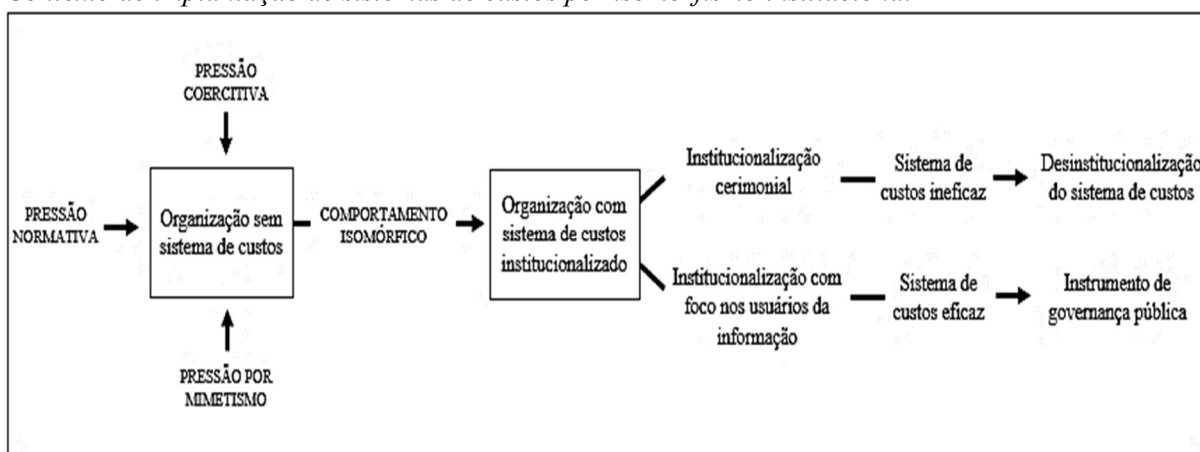
Naturalmente, espera-se a consequência do mimetismo na implantação de sistemas de custos no conjunto de organizações que são objeto de comparação no Ranking. O questionário aplicado nesta pesquisa trouxe evidências de que organizações reconhecidas por boas práticas em custos exercem influência sobre as demais organizações do Governo Federal no processo de implantação de sistema de custos (opinião de 94% dos respondentes). Inclusive, o próprio Ranking de Desempenho tem impacto sobre as organizações na indução da implantação de sistema de custos (opinião de 100% dos respondentes).

Por isso o alerta de Hoque (2005) sobre organizações que podem mudar suas estruturas ou operações para se conformar às expectativas externas, de modo a se remodelar para se apresentar como legítimas no ambiente em que atuam, sem que a adaptação necessariamente traga benefícios além da legitimação.

Pela triangulação das informações coletadas sobre o comportamento isomórfico das organizações, depreende-se que as referidas pressões, normativa, coercitiva e mimética, podem não ocorrer isoladamente, mas atuar em conjunto no contexto de implantação de sistemas de custos, conforme representação esquemática da Figura 10.

**Figura 10**

*Contexto de implantação de sistemas de custos por isomorfismo institucional*



*Fonte: elaborado pelo autor*

Com base em DiMaggio e Powell (1983), é importante destacar que as pressões por comportamento isomórfico podem se manter mesmo na ausência de evidências de que o sistema de custos institucionalizado traga benefícios à organização. O comportamento isomórfico pode facilitar o alcance de legitimidade e respeito, mas não garante que as organizações atuem com mais eficiência no ambiente em que operam.

Pressões normativas, coercitivas ou por mimetismo não garantem que a institucionalização do sistema de custo tenha como foco os usuários da informação. É preciso avançar em direção à geração de informações de custos de fato alinhadas às necessidades gerenciais (Anexo A).

Conforme ilustrado na Figura 10, uma vez institucionalizado por comportamento isomórfico, o sistema de custos pode ser avaliado como ineficaz (cerimonial) ou como eficaz (com foco nos usuários da informação). Disso depende-se um cenário de desinstitucionalização do sistema de custos ou de alinhamento do sistema aos preceitos da governança pública.

Diante do que dispõe Oliver (1992), a desinstitucionalização do sistema de custos indicaria a perda da legitimidade alcançada anteriormente, representada pelo fracasso da organização em reproduzir ações reconhecidas como benéficas. O sistema de custos seria naturalmente corroído ou interrompido pela falta de utilidade para seus usuários.

Os achados da investigação à luz da NIS nesta pesquisa vão ao encontro da pesquisa de Verbeteen (2011) no governo da Holanda, onde os resultados apontaram que os sistemas de custos são adotados principalmente para atender regulamentações e legitimar as organizações perante *stakeholders* externos, sem necessariamente contribuir na gestão das organizações do governo. De modo semelhante, os achados desta pesquisa também corroboram com a pesquisa de Carvalho, Gomes e Fernandes (2012) no governo de Portugal, onde as evidências indicaram que as pressões do ambiente externo podem conduzir à adoção do sistema de custos na busca pela legitimação perante *stakeholders* externos.

## **6.2 Contexto de implantação de sistemas de custos à luz da OIE**

Considerando o segundo objetivo específico desta pesquisa, à luz da OIE, propõe-se a investigação da influência do ambiente interno das organizações na implantação de sistemas de custos, a fim de destacar boas práticas e armadilhas a serem evitadas.

Conforme Burns (1999), embora haja sobreposições significativas entre a OIE e a NIS, a última tende a assumir instituições "dadas", enquanto a primeira lida mais diretamente com o surgimento, continuidade e mudança de instituições ao longo do tempo.

Diante do referencial teórico destacado nesta pesquisa, pôde-se inferir que instrumentos de contabilidade gerencial como o sistema de custos no setor público podem ser observados pela perspectiva da NIS, em sua institucionalização mediante comportamento isomórfico das organizações, bem como pela perspectiva da OIE, na forma como esses instrumentos são tratados e reconhecidos internamente no ambiente organizacional.

Com base em Ribeiro e Scapens (2006) e Major e Vieira (2017), à luz da OIE, o termo instituição encontra-se atrelado à noção de práticas de contabilidade gerencial como rotinas organizacionais. Em consequência dessas rotinas, a instituição (sistema de custos) como fonte de informação gerencial deveria prover estabilidade e coerência aos processos decisórios da organização, não obstante os inerentes conflitos de interesse dos agentes públicos no ambiente organizacional. Sempre com o alerta de que todo esse processo é cultural e político, associado muito mais à legitimidade e ao poder do que apenas à redução de custos e à maximização de resultados.

Uma vez institucionalizado o sistema de custos sob a lente da NIS, a investigação pelos pressupostos da OIE permitiria a compreensão sobre como esse instrumento de contabilidade gerencial é tratado e reconhecido internamente tanto pelas ações dos agentes públicos encarregados da apuração de custos quanto pelas ações dos agentes responsáveis pela gestão de custos.

Na investigação da influência do ambiente interno na implantação de sistemas de custos, o questionário aplicado nesta pesquisa trouxe evidências sobre o preparo dos agentes públicos encarregados da apuração de custos das organizações públicas do Governo Federal em geral, onde verificou-se que esses agentes estão pouco preparados (opinião de 71% dos



respondentes) para o exercício dessa atribuição. Com o mesmo intuito, as evidências também indicaram que os gestores estão pouco preparados para a gestão de custos (opinião de 53% dos respondentes) ou até mesmo não possuem condição de compreender e aplicar as informações de custos em seus processos decisórios (opinião de 41% dos respondentes).

Essa constatação contrasta com a necessidade de treinamento e capacitação, destacado pelos respondentes do questionário como um dos principais fatores internos responsáveis pelo sucesso da implantação do sistema de custos, ao encontro das recomendações de outros estudos sobre o tema (AGA, 2009; Lutlisky, V. Vasicek & D. Vasicek, 2012; Rogošić, 2021).

Ainda sobre os fatores internos, destaque ao resultado do questionário sobre o apoio da alta administração como o primeiro fator mais relevante (opinião de 53% dos respondentes), ao encontro das evidências das pesquisas de Carvalho, Gomes e Fernandes (2012), Poncio (2013), Borges et al. (2013), Costa et al. (2018) e Rogošić (2021). Importante destacar o fator harmonia (interação) entre contadores de custos e gestores de custos dentre os fatores menos relevantes (opinião de 29% dos respondentes), contrastando com os achados do Anexo A, que enfatiza veementemente a necessidade de melhor alinhamento entre quem gera a informação de custos e quem usa a informação com propósitos gerenciais. E como fator menos relevante (opinião de 47% dos respondentes), recompensa sobre a gestão de custos parece assumir uma posição natural no último lugar, visto que não é prática do governo brasileiro recompensar servidores públicos pela boa gestão de custos.

Na avaliação do grau de dificuldade para gerar a informação de custos, as evidências do questionário destacam a maior dificuldade na geração de informação para a gestão de desempenho (opinião de 29% dos respondentes). Essa constatação merece atenção, pois diversos estudos ao redor do mundo apontam a gestão de desempenho como o principal propósito da informação de custos no setor público (IFAC, 2000; Lapsley e Wright, 2004; Flury e Schedler, 2006; Mohr, 2017). Por outro lado, a informação de custos com propósito de transparência apresenta a menor dificuldade de geração (opinião de 59% dos respondentes), talvez por isso as organizações que enaltecem sua posição no Ranking de

Desempenho do RFC tenham valorizado seu sistema de custos em razão da informação gerada para transparência de seus custos perante *stakeholders* externos.

A propósito dos custos com maior necessidade de controle, o primeiro lugar para pessoal (mão de obra) (opinião de 76% dos respondentes) chama a atenção, visto que na prestação de serviços esse recurso tem natureza de custo fixo (Kaplan e Cooper, 1998), sobretudo no setor público onde os servidores públicos gozam da estabilidade no emprego estabelecida na Constituição Federal. Por isso, a necessidade de melhor explorar esse recurso, que no curto prazo possui pouca ou nenhuma margem de redução, deve ser uma obrigação dos gestores públicos, que precisam direcionar a mão de obra aos processos de negócio da forma mais eficiente possível. Por seu turno, os demais custos, com características mais aparentes de custos indiretos de produção, apresentam comportamento relativamente uniforme na distribuição dos apontamentos dos respondentes.

Sobre as últimas evidências do questionário, destaque à percepção sobre o SIC do Governo Federal como um sistema de informação gerencial capaz de atender às determinações expressas na LRF. Considerando o equilíbrio na opinião dos respondentes, 53% se manifestando positivamente e 47% negativamente, sugere-se que a STN, órgão responsável pelo sistema, realize um diagnóstico atual sobre o potencial do SIC como ferramenta informacional, com divulgação de seu resultado para as organizações integrantes do SCGF.

Ainda sobre o SIC, considerando a máxima disseminada na doutrina da contabilidade de custos que dispõe que informações de custos diferentes devem ser geradas para atender propósitos diferentes, os achados demonstram que apesar de o SIC ser considerado flexível na geração de informações, de modo geral o sistema é tido como desalinhado ao postulado. Aspectos relacionados à limitação de funcionalidades, à dependência de sistemas complementares e à difícil aderência às particularidades de cada organização evidenciam o SIC como um sistema que precisa ser avaliado de modo pormenorizado pelos encarregados do processo de implantação de sistema de custos nas organizações do SCFG, para que essa iniciativa seja bem sucedida no alcance da governança pública.

Os achados desta pesquisa corroboram com o que dispõe Poncio (2013), que destaca que a mudança da cultura organizacional é determinante para o sucesso ou insucesso na implantação de iniciativas como o SIC, principalmente na administração pública brasileira, sempre carente de servidores com dedicação exclusiva ao tema e com conceitos burocráticos bastante entranhados em sua rotina. Por isso a necessidade de conscientização dos servidores públicos sobre a utilidade e relevância das informações geradas pelo sistema de custos (Machado & Holanda, 2010; Ching, Silveira & Freire, 2011; Poncio, 2013; Rosa, Silva & Soares, 2015; Souza & Rodrigues, 2022).

Alinhado aos resultados desta pesquisa, em seu artigo sobre a implementação do sistema de custos proposto pelo Governo Federal, Borges, Mário e Carneiro (2013) 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.

Sobre os benefícios esperados com a nova contabilidade pública para os sistemas de custos, existe unanimidade entre os respondentes de que a modernização da contabilidade pública é relevante ao processo de geração de informações gerenciais de custos (opinião de 100% dos respondentes). Essa evidência vai ao encontro de achados de pesquisas que destacam benefícios à informação de custos pela convergência da contabilidade pública aos padrões internacionais (Torres, 2004; Borges, 2012; Dantas & Crozatti, 2014; Martí & Kasperskaya, 2015). Contudo, não há consenso entre acadêmicos sobre essa questão, a retórica de que a modernização da contabilidade vai melhorar a eficiência, a transparência e a prestação de contas das organizações públicas ainda não é clara no governo brasileiro (Diniz et al., 2015).

Diante das considerações sobre a nova contabilidade pública, buscaram-se evidências quanto à percepção dos gestores das organizações do Governo Federal em geral, sobre a relevância da informação de custos pelo regime de competência para apoio a seus processos

decisórios. Na avaliação dos respondentes, os achados demonstram que a percepção dos gestores ainda é incipiente e com viés orçamentário, indicando uma relação de não reconhecimento da relevância da informação pelo regime de competência. Ao encontro dessa constatação, há estudos que indicam haver dificuldade na compreensão da informação de custos por competência e sua utilidade para os usuários (Benito, Brusca & Mortesinos, 2007; Monteiro, 2012; Sousa et al., 2013).

Por isso, o grande desafio é justamente fazer com que o sistema de custos implantado produza informações úteis a seus usuários, gestores que procuram usar essas informações na tomada de decisão que maximize o resultado da aplicação dos recursos em benefício da sociedade (Machado & Holanda, 2010). Além de atender a normatização, a adoção do sistema de custos pelas organizações públicas precisa ser traduzida em ganho de eficiência nas ações do governo (Rosa, Silva & Soares, 2015). É preciso perseguir a utilização gerencial do sistema, sob pena de que a iniciativa seja reduzida ao cumprimento de uma simples rotina burocrática (Ching, Silveira & Freire, 2011).

## 7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir do referencial teórico e da revisão bibliográfica realizada, constata-se que ao longo das últimas décadas o esforço por uma cultura de gestão de custos tem sido uma constante no setor público, na luta pelo alinhamento às melhores práticas de governança do setor privado, com foco em ganhos de eficiência e maximização de resultados.

No setor público brasileiro, desde a década de 1960, tem-se um vasto arcabouço normativo com referências à mensuração, evidenciação e gestão de custos pelas organizações do Governo Federal, estabelecendo expressamente atribuições na temática de custos à contabilidade.

Diante desse cenário, considerando que esta pesquisa ratificou o sistema de custos como um relevante instrumento para a contabilidade pública gerencial, um retrato do contexto de implantação de sistemas de custos no Governo Federal, pelas lentes da teoria institucional, foi fundamental para a compreensão sobre como esses sistemas emergem e são implantados nas organizações públicas.

A pesquisa trouxe como problema justamente a necessidade de investigação do contexto de implantação de sistemas de custos no Governo Federal, constatando que a implantação nem sempre é direcionada à governança pública e ocorre na busca constante das organizações por legitimidade no ambiente em que atuam, ao encontro do que dispõe a teoria institucional.

No retrato desse contexto, a pesquisa identificou achados sobre a influência do ambiente interno e externo às organizações no processo de implantação do sistema de custos. Primeiramente, observou-se à luz da nova sociologia institucional como se dá a influência do ambiente externo, constatando-se o comportamento isomórfico das organizações na implantação do sistema. Em seguida, observou-se à luz da velha economia institucional aspectos do ambiente interno relacionados aos agentes encarregados pela apuração de custos e pela gestão de custos.

Os achados da pesquisa demonstraram as incidências de pressões normativa, coercitiva e mimética, que de modo isolado ou conjuntamente influenciam na implantação de sistemas de custos pelas organizações do Governo Federal. Como resultado, a busca por legitimidade perante *stakeholders*, sem necessariamente contribuir com a governança pública, pode ser o principal motivo para a implantação de sistemas de custos.

Por isso, a investigação de aspectos relacionados ao ambiente interno das organizações foi fundamental para a compreensão da contabilidade de custos como prática de uma rotina institucionalizada, com influência do comportamento humano e da cultura organizacional, determinantes ao sucesso de uma iniciativa inovadora como o sistema de custos no setor público.

Pelos resultados da pesquisa, depreende-se que a implantação de sistemas de custos no setor público não está relacionada apenas a redução de custos e maximização de resultados, mas também a conflitos de interesse. O processo é cultural e político, também relacionado a legitimidade, respeito e poder, muito além do que apenas à eficiência.

A implantação de sistemas de custos pelas organizações do Governo Federal precisa de mais amadurecimento para assumir uma conotação contínua e transversal no ambiente organizacional, para que efetivamente impacte seus principais usuários, os gestores públicos. Diante dos resultados da pesquisa, o cenário ideal implica na implantação de sistemas que transcendam a busca por legitimidade, direcionados à governança pública, desviando da implantação cerimonial.

Em razão da complexidade e amplitude da pesquisa em seu objetivo de retratar o contexto de implantação de sistemas de custos no Governo Federal, a investigação pormenorizada de cenários de implantação individuais foi uma evidente limitação. Dessa forma, abre-se espaço para pesquisas futuras, sobretudo por meio de estudos de caso, com sugestão de colaboração entre especialistas do governo e pesquisadores acadêmicos, para avanços na compreensão desse relevante instrumento no âmbito da contabilidade pública gerencial.

## REFERÊNCIAS

- Ahrens, T. e Chapman, C. S. (2006). Doing qualitative Weld research in management accounting: Positioning data to contribute to theory. *Accounting, Organizations and Society*, 31, 819-841.
- Albuquerque, N. A. de. (2017). *Framework sobre uso de custos na administração pública à luz das alavancas de controle: um estudo de caso no Governo Federal*. (Dissertação de Mestrado). Universidade de Brasília, Distrito Federal, Brasil.
- Alonso, M. (1999). Custos no serviço público. *Revista do Serviço Público*, 50(1).
- Andrade, M. M. de. (2010). *Introdução à metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalhos na graduação*. 10. ed. São Paulo: Atlas.
- Association of Government Accountants (AGA). (2009). *Managerial cost accounting in the federal government: providing useful information for decision making*. AGA CPAG Research Series: Report 22.
- Babad, Y. M. & Balachandran, B. V. (2014). Cost driver optimization in activity-based costing. *The Accounting Review*, 68(3), 563-575.
- Bardin, L. (2008). *Análise de conteúdo*. 5. ed. Lisboa: Edições 70.
- 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.
- Beuren, I. M. (1993). Evolução histórica da contabilidade de custos. *Contabilidade Vista & Revista*, 5(1), 61-66.
- Bilhim, J. A. F. e Gonçalves, A. O. (2021). Abordagens Epistemológicas e Pluralismo na Pesquisa em Contabilidade: para além do paradigma dominante. *Ciências e Políticas Públicas*, 7(1), 59-75.
- Borges, T. B. (2012). *Utilização da informação gerencial no setor público: perspectiva diante das novas normas de contabilidade do setor público*. (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal de Minas Gerais, Minas Gerais, Brasil.
- Borges, T. B., Mario, P. C. & Carneiro, R. (2013). A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. *Revista de Administração Pública*, 47(2), 469-491.
- Burns, J. (1999). The dynamics of accounting change Inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics. *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 13(5), 566-596.

Burns, J. e Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11, 3-25.

CAPES. Portal de Periódicos da Capes. Disponível em: <[www.periodicos.capes.gov.br](http://www.periodicos.capes.gov.br)>. Acesso em: 16 ago. 2022.

Cardoso, R. L., Aquino, A. C. B. de & Bitti, E. J. S. (2011). Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro. *Revista de Administração Pública*, 45(5), 1565-1586.

Carruthers, B. G. (1995). Accounting, ambiguity, and the new institutionalism. *Accounting, Organizations and Society*, 20(4), 313-32.

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).

Ching, H. Y., Silveira, H. F. R. da. & Freire, F. S. (2011). Gestão de custos na administração pública: estudo de casos do governo da Bahia e do Banco Central do Brasil. *Revista de Economia e Administração*, 10(2), 262-284.

Chua, W. F. (1986). Radical developments in accounting thoughts. *The Accounting Review*, 61(4), 601-632.

Comando da Aeronáutica (COMAER). (2021). *Comando da Aeronáutica recebe premiação da Secretaria do Tesouro Nacional (STN)*. Recuperado de [https://www.fab.mil.br/noticias/mostra/38324/INSTITUCIONAL%20-%20Comando%20da%20Aeron%C3%A1utica%20recebe%20premia%C3%A7%C3%A3o%20da%20Secretaria%20do%20Tesouro%20Nacional%20\(STN\)](https://www.fab.mil.br/noticias/mostra/38324/INSTITUCIONAL%20-%20Comando%20da%20Aeron%C3%A1utica%20recebe%20premia%C3%A7%C3%A3o%20da%20Secretaria%20do%20Tesouro%20Nacional%20(STN))

Conselho Federal de Contabilidade (CFC). (2016). *Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL*, de 23 de setembro de 2016. Aprova a NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Brasília, DF.

Conselho Federal de Contabilidade (CFC). (2021). *Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 34*, de 18 de novembro de 2021. Aprova a NBC TSP 34 - Custos no Setor Público. Brasília, DF.

Costa, B. S. & Raupp, F. M. (2018). Proposta de sistematização dos custos incorridos na oferta de cursos por um instituto federal de educação. *Revista Faculdade Santo Agostinho*, 15(6), 27-54.

Costa, F. C., Silva, J. N., Elias, L. M. & Silva, M. D. da. (2018). Sistema de custos no setor público: um estudo nas Universidades Federais de Ensino Superior no Pará. *GIGAPP Estudos Working Papers*, 88, 185-203.

Cunha, P. R; Santos, V. e Beuren, I. M. (2010). Traços de Artigos que Relacionam a Teoria Institucional com a Contabilidade Gerencial: Estudos em Periódicos Internacionais. In Anais do 34º Encontro da ANPAD, Rio de Janeiro, RJ.



- 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). Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília, DF.
- 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.
- Dimaggio, P. e Powell, W. (1983) The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48, 147-160.
- 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.
- Eldenburg, L. G. & Walcott, S. (2004). *Cost Management: Measuring, Monitoring, and Motivating Performance*. New Jersey, NJ: John Wiley & Sons.
- Elias, L. M. & Vidal, J. P. (2018). Um estudo sobre a contribuição do sistema de informação de custos na gestão pública municipal. *GIGAPP Estudos Working Papers*, 84, 111-130.
- Empresa Brasil de Comunicação (EBC). (2022a). *EBC se consolida como líder de ranking de desempenho de custos*. Recuperado de <https://www.ebc.com.br/sala-de-imprensa/noticias/2022/08/ebc-se-consolida-como-lider-de-ranking-de-desempenho-de-custos>
- Empresa Brasil de Comunicação (EBC). (2022b). *A #EBC é a empresa estatal mais transparente!*. Recuperado de <https://twitter.com/ebcnarede/status/1529514809951195136>
- Espejo, M. M. S. B.; Cruz, A. P. C.; Costa, F. e Almeida, L. B. (2009). Uma análise crítico-reflexiva da compreensão da adoção dos artefatos de contabilidade gerencial sob uma lente alternativa - a contribuição de abordagens organizacionais. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 3(5), 25-43.
- Flick, U.; Von Kardoff, E.; Steinke, I. (2004). What is qualitative research? an introduction to the field. In: Flick, U.; Von Kardoff, E.; Steinke, I. *A Companion to Qualitative Research*. London: Sage Publications, 3-11.
- Flury, R. & Schedler, K. (2006). Political versus managerial use of cost and performance accounting. *Public Money & Management*, 26(4), 229-234.
- Gil, A. C. (2017). *Como elaborar projetos de pesquisa*. 6. ed. São Paulo, SP: Atlas.
- Hansen, D. R. & Mowen, M M. (2001). *Gestão de custos: contabilidade e controle*. 3. ed. São Paulo, SP. Cengage Learning.
- Holanda, V. B., Lattman-Weltman, F. & Guimarães, F. (Org.). (2010). *Sistema de informação de custos na administração pública federal: uma política de Estado*. Rio de Janeiro, RJ: Editora FGV.

Hopper, T; Major, M. (2012). Extending Institutional Analysis through Theoretical Triangulation: Regulation and Activity-Based Costing in Portuguese Telecommunications. *European Accounting Review*, 16(1), 59-97.

Hopper, T. e Powell, A. (1985). Making sense of research into the organizations and social aspects of management accounting: a review of its underlying assumptions. *Journal of Management Studies*, 22(5), 429-465.

Hoque, Z. (2005). The hole of cost and management accounting, in: Z. Hoque (Eds) *Handbook of cost and management accounting*, 3-8. London, GB: Spiramus.

Indústria de Material Bélico do Brasil (IMBEL). (2021). *IMBEL é premiada pelas Boas Práticas na Qualidade da Informação de Custos*. Recuperado de <https://www.imbel.gov.br/noticias-imbel/508-imbel-e-premiada-pelas-boas-praticas-na-qualidade-da-informacao-de-custos>

*Instrução Normativa n. 84, de 22 de abril de 2020*. Estabelece normas para a tomada e prestação de contas dos administradores e responsáveis da administração pública federal, para fins de julgamento pelo Tribunal de Contas da União. Brasília, DF.

International Federation of Accountants (IFAC). (2000). *Perspectives on cost accounting for government*. International Public Sector. Study,12.

International Federation of Accountants (IFAC). (2001). *Governance in the public sector: a governing body perspective*. International Public Sector. Study,13.

Kaplan, R. (1988). One cost system isn't enough. *Harvard Business Review*, 66(1), 61-66.

Kaplan, R. & Cooper, R. (1998). *Custo e Desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo, SP: 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.

*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.

*Lei n. 10.180, de 6 de fevereiro de 2001*. (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.

Leone, G. G. (1998). *Custos: um enfoque administrativo*. Vol. 1. 12. Ed. Rio de Janeiro, RJ: Fundação Getúlio Vargas.

Lourenço, R. L. e Sauerbronn, F. F. (2016). Revistando possibilidades epistemológicas em contabilidade gerencial: em busca de contribuições de abordagens interpretativas e críticas no Brasil. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 13(28), 99-122.

- Lúcio, M. L. & Dantas, J. M. M. (2018). Gestão, custos e governança pública: desenvolvimento nacional baseado em Public Intelligence (PI). *Revista NAU Social*, 9(17), 92-101.
- Lutlisky, I. D., Vasicek, V., Vasicek, D. (2012). Cost planning and control in croatian public sector. *Economic Research - Ekonomska istraživanja*, 25(2), 413-434.
- 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.
- Machado, N., Holanda, V. B. de. & Bezerra, J. E. Fo. (2018). *Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental*. Natal, RN: Editora Social IRIS.
- Major, M. J. (2009). Reflexão sobre a pesquisa em Contabilidade de Gestão. *Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão*.
- Major, M. J. e Vieira, R. (2017). *Contabilidade e controlo de gestão*. Lisboa: Escolar Editora.
- Martí, C. & Kasperskaya, Y. (2015). Public financial management systems and countries' governance: a cross-country study. *Public Administration and Development*, 35, 165-178.
- Martins, E. (2003). *Contabilidade de custos*. 9. Ed. São Paulo, SP: Atlas.
- Martins, E. & Rocha, W. (2015). *Métodos de custeio comparados*. 2. Ed. São Paulo, SP: Atlas.
- Martins, A. D., Gasparetto, V. & Lavarda, C. E. F. (2022). Avanço no custeio educacional: uma proposta de apuração de custos em uma instituição federal de educação. *Revista Administração, Sociedade e Inovação*, 8(2), 6-23.
- Mauss, C. V. & Souza, M. A. de. (2020). *Gestão de custos aplicada ao setor público*. 2. Ed. Curitiba, PR: Juruá Editora.
- Meyer, J. W. e Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340-363.
- Monteiro, B. R. P. (2012). *Aplicabilidade do orçamento público por regime de competência no modelo orçamentário brasileiro*. (Dissertação de Mestrado). Universidade de Brasília, Distrito Federal, Brasil.
- Monteiro, R. P. (2018). Análise exploratória dos fatores de importância e barreiras para a implantação da contabilidade de custos no setor público brasileiro. *Revista Administração, Sociedade e Inovação*, 4(1), 71-89.
- Moll, J.; Burns, J. e Major, M. J. (2006). Institutional theory, in: Z. Hoque (Eds) *Methodological Issues in Accounting Research: Theories and Methods*, 183-205. London, GB: Spiramus.

- Mohr, Z. (2017). *Cost Accounting in Government: Theory and Applications*. New York, NY: Routledge Studies in Accounting, Routledge.
- Nakagawa, M. (2012). *Gestão estratégica de custos*. São Paulo, SP: Atlas.
- Niyama, J. K. & Silva, C. A. T. (2013). *Teoria da Contabilidade*. 3. Ed. São Paulo, SP: ATLAS.
- Oliveira, J. e Quinn, M. (2015). Interactions of rules and routines: re-thinking rules. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 11(4), 503-526.
- Oliver, C. (1992). The Antecedents of Deinstitutionalization. *Organizations Studies*, 13(4), 563-588.
- Padrones, K. G. S. A. (2014). *Custos no setor público e sua utilização como subsidio à tomada de decisão*. (Dissertação de Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, Brasil.
- Padrones, G. S. A., Santos, W. J. L. dos, & Colares, A. C. V. (2017). Implantação do sistema de informação de custos no setor público: a experiência do governo federal brasileiro. *Science Of Human Action*, 2(1), 68-98.
- Poncio, N. (2013). *Apuração de custos na administração pública: a aplicabilidade do sistema de informações de custos do Governo Federal na Polícia Federal*. (Dissertação de Mestrado). Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getulio Vargas (EBAPE/FGV), Rio de Janeiro, Brasil.
- Portaria n. 157, de 9 de março de 2011*. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. Brasília, DF.
- Portaria n. 716, de 24 de outubro de 2011*. Dispõe sobre as competências dos Órgãos Central e Setoriais do Sistema de Custos do Governo Federal. Brasília, DF.
- 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.
- Ribeiro, J. A. e Scapens, R.W. (2006). Institutional theories in management accounting change: contributions, issues and paths for development. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 3(2), 94-111.
- Richardson, R. J., Peres, J. A. S, Wanderley, J. C. V., Correia, L. M. e Peres, M. H. L. (2007). *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 3. ed. São Paulo: Atlas.
- Souza, E. A. de. & Rodrigues, E. C. C. (2022). Usabilidade dos sistemas de custos no Setor Público Federal. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 21, 1-20.
- Rogošić, A. (2021). Public sector cost accounting and information usefulness in decision-making. *Public sector economics*, 45(2) 209-227.

Santos, W. V. dos. (2021). *Política de gestão de custos no setor público: uma análise da implementação da gestão de custos como instrumento de governança a partir da experiência de uma instituição de ensino*. (Dissertação de Mestrado). Escola Nacional de Administração Pública (ENAP), Distrito Federal, Brasil.

Scapens, R.W. (1994). Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, 5, 3-4.

Salter, M. M. e Hoque, Z. (2006). Beyond structural institutionalism: an overview of recent developments in accounting research, in: Z. Hoque (Eds) *Methodological Issues in Accounting Research: Theories and Methods*, 261-278. London: Spiramus.

Scott, W. R. (2013). The Adolescence of Institutional Theory. *Administrative Science Quarterly*, 32(4), 493-511.

Secretaria do Tesouro Nacional (STN). (2018). *Manual de Informações de Custos do Governo Federal*. Recuperado de <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-informacoes-de-custos-mic/2018/26>

Secretaria do Tesouro Nacional (STN). (2019). *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). (2020). *Resultado da pesquisa de maturidade em gestão de custos - 2020*. Recuperado de <https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiNDgxY2ZjNzgtYTJlMy00YjZlLTk1YmItOWE5MDhjMzU1ZTlzIiwidCI6ImI1NjYxMzUwLWMyZTQtNDNkYyIiY2U4LWYwMDNkZGY4YTUjNCJ9>

Secretaria do Tesouro Nacional (STN). (2021). *Relatório Foco em Custos*. Recuperado de [https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/relatorio-foco-em-custos-rfc-anual/2020/114?ano\\_selecionado=2020](https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/relatorio-foco-em-custos-rfc-anual/2020/114?ano_selecionado=2020)

Secretaria do Tesouro Nacional (STN). (2022). *Relatório Foco em Custos*. Recuperado de <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/contabilidade-e-custos/custos/boletim-foco-em-custos-bfc/boletim-foco-em-custos-bfc-anual>

Serviço Geológico do Brasil (SGB-CPRM). (2022). *Gestão de Custos do SGB-CPRM é destaque em premiação do Tesouro Nacional*. Recuperado de [www.mcter.cprm.gov.br/publique/Noticias/Gestao-de-Custos-do-SGB-CPRM-e-destaque-em-premiacao-do-Tesouro-Nacional-7580.html](http://www.mcter.cprm.gov.br/publique/Noticias/Gestao-de-Custos-do-SGB-CPRM-e-destaque-em-premiacao-do-Tesouro-Nacional-7580.html)

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.

Silva, C. A. T (Org.). (2007). *Custos no setor público*. Brasília, DF: Editora UnB.

- Siti-Nabiha, A.K. e Scapens, R. W. (2005). Stability and change: an institutionalist study of management accounting change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(1), 44 – 73.
- Suzart, J. A. S. (2012). Sistema federal brasileiro de custos: uma análise comparativa à luz das recomendações da IFAC. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 2(3), 39-55.
- Torres, L. (2004). Accounting and accountability: recent developments in government financial information systems. *Public Administration and Development*, 24, 447-456.
- Tribunal de Contas da União (TCU). (2014). *Governança pública: referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública e ações indutoras de melhoria*. Brasília, DF: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão.
- Tribunal de Contas da União (TCU). (2020). *Relatório de Gestão: Guia para Elaboração na Forma de Relatório Integrado*. 3. Ed. Brasília, DF: TCU, Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo.
- Universidade Federal da Integração Latino-Americana (UNILA). (2021). *UNILA se destaca em terceiro lugar entre as universidades federais no ranking de desempenho de contabilidade de custos*. Recuperado de [https://portal.unila.edu.br/noticias/unila-se-destaca-em-terceiro-lugar-entre-as-universidades-federais-no-ranking-de-desempenho-de-contabilidade-de-custos/@@slideshow\\_view](https://portal.unila.edu.br/noticias/unila-se-destaca-em-terceiro-lugar-entre-as-universidades-federais-no-ranking-de-desempenho-de-contabilidade-de-custos/@@slideshow_view)
- Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). (2022). *UFMG tem a melhor avaliação do Tesouro Nacional sobre gestão de custos*. Recuperado de <https://ufmg.br/comunicacao/noticias/ufmg-tem-a-melhor-avaliacao-do-tesouro-nacional-sobre-gestao-de-custos>
- Universidade Federal de Rondônia (UNIR). (2022) *UNIR está entre as Universidades com melhor gestão de custos*. Recuperado de <https://www.unir.br/noticia/exibir/10049>
- Universidade Federal de Sergipe (UFS). (2022). *UFS é 4ª colocada em ranking que mede qualidade da informação de custos*. . Recuperado de <https://www.ufs.br/conteudo/70190-ufs-e-4-colocada-em-ranking-que-mede-qualidade-da-informacao-de-custos>
- Universidade Federal do Pampa (Unipampa). (2022). *Unipampa recebe menção honrosa pelas boas práticas na qualidade de informação de custos*. . Recuperado de <https://unipampa.edu.br/portal/unipampa-recebe-mencao-honrosa-pelas-boas-praticas-na-qualidade-de-informacao-de-custos>
- Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri (UFVJM). (2021). *UFVJM destaca-se em ranking nacional de desempenho em custos*. Recuperado de <http://portal.ufvjm.edu.br/noticias/2021/ufvjm-destaca-se-em-ranking-nacional-de-desempenho-em-custos>
- Vaivio, J. (2008). Qualitative management accounting research: rationale, pitfalls and potential. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 5(1), 64 – 68.

Verbeeten, F. H. M. (2011). Public sector cost management practices in The Netherlands. *International Journal of Public Sector Management*, 24(6), 492–506.

Vergara, S. C. (2016). *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. 16. ed. São Paulo: Atlas.

Zahirul, H. (2005). Securing institutional legitimacy or organizational effectiveness? A case examining the impact of public sector reform initiatives in an Australian local authority. *International Journal of Public Sector Management*, 18(4), 367-382.

Zahirul, H. e Adams, C. (2011). The rise and use of balanced scorecard measures in Australian government departments. *Financial Accountability & Management*, 27(3), 308-334.

Walker, M. (1998). Management accounting and the economics of internal organization: a review essay. *Management Accounting Research*, 9, 21-30.

## APÊNDICE A – Comunicação das organizações após publicação do RFC

**Comando da Aeronáutica (COMAER). (2021).** *Comando da Aeronáutica recebe premiação da Secretaria do Tesouro Nacional (STN).* Recuperado de [https://www.fab.mil.br/noticias/mostra/38324/INSTITUCIONAL%20-%20Comando%20da%20Aeron%C3%A1utica%20recebe%20premia%C3%A7%C3%A3o%20da%20Secretaria%20do%20Tesouro%20Nacional%20\(STN\)](https://www.fab.mil.br/noticias/mostra/38324/INSTITUCIONAL%20-%20Comando%20da%20Aeron%C3%A1utica%20recebe%20premia%C3%A7%C3%A3o%20da%20Secretaria%20do%20Tesouro%20Nacional%20(STN))

Comando da Aeronáutica recebe premiação da Secretaria do Tesouro Nacional (STN)

FAB conquista primeiro lugar na categoria Setoriais de Contabilidade de Custos

Publicada em: 06/12/2021 15:25

Fonte: Agência Força Aérea, por Tenente Letícia Faria

Edição: Agência Força Aérea - Revisão: Major Oliveira Lima

O Comando da Aeronáutica (COMAER), por meio da Secretaria de Economia, Finanças e Administração da Aeronáutica (SEFA) e da Diretoria de Economia e Finanças da Aeronáutica (DIREF), foi premiado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN). A Força Aérea Brasileira (FAB) conquistou o primeiro lugar, pelo segundo ano consecutivo, na categoria Setoriais de Contabilidade de Custos e, também, o primeiro lugar geral considerando as demais categorias (Universidades Federais, Agências Governamentais e Empresas Estatais Dependentes).



A premiação ocorreu nessa quinta-feira (02), durante o XI Encontro de Gestão de Custos do Setor Público, que aconteceu de forma online. Parte do efetivo da DIREF se reuniu no Observatório da SEFA, que contou, também, com a presença do Diretor de Economia e Finanças da Aeronáutica, Major-Brigadeiro do Ar Jefferson Cesar Darolt; do Subdiretor de Administração Financeira da DIREF, Brigadeiro Intendente Alex Orçay Reis; do Subdiretor de Contratos e Convênios da DIREF, Brigadeiro Intendente Antenor José Santos Margotto; do Subdiretor de Contabilidade da DIREF, Brigadeiro Intendente José Lopes Fernandes; além de Oficiais e Graduados da Organização Militar.

Encontro de Gestão de Custos do Setor Público.



Trata-se de um evento coordenado, anualmente, pela Secretaria do Tesouro Nacional, de forma a fortalecer a temática de custos como ferramenta de gestão. Neste ano, a sua 11ª edição foi transmitida ao vivo pelo Youtube. O objetivo foi divulgar a Norma de Custos no Setor Público – NBC TSP34; premiar as setoriais de custos melhor ranqueadas no Relatório Foco em Custos de 2020; compartilhar experiências de modelos de gerenciamento de custos; e apresentar inovações que buscam fortalecer o sistema de custos como instrumento de gestão.



Premiações ao COMAER.

STN divulga, anualmente, em seu “Relatório Foco em Custos”, o ranking das setoriais de custos dos Ministérios, Advocacia-Geral da União (AGU) e Comandos Militares com a melhor qualidade da informação de custos. Com base nos critérios de economicidade, regularidade, dispersão e personalização, o COMAER ficou em primeiro lugar, na categoria Setoriais de Contabilidade de Custos, seguido do Ministério da Justiça e Segurança Pública (MJSP) e do Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações (MCTI).



A FAB ficou, também, em primeiro lugar geral, considerando as demais categorias (Universidades Federais, Agências Governamentais, Empresas Estatais Dependentes). O objetivo desse ranking é reconhecer e estimular o esforço dos órgãos públicos para melhorar a qualidade da apuração da informação e dar cada vez mais transparência à gestão de custos.

Durante o evento, o Diretor da DIREF, Major-Brigadeiro Darolt e a Subsecretária de Contabilidade Pública Substituta da STN, Rosilene Oliveira de Souza, prestaram uma homenagem póstuma ao Brigadeiro Intendente Luiz Antonio Pontes, que faleceu neste ano e atuava como Subdiretor de Contabilidade da DIREF. “Há pessoas que, pela grandeza de que

se revestem e pela importância do que realizam, transcendem o tempo que lhes é dado viver. Assim foi o Brigadeiro Intendente Pontes, cuja partida prematura deixou saudades. Esta é uma singela maneira de valorizar eternamente aquele que labutou diuturnamente com o intuito de estruturar as atividades da Contabilidade no âmbito do Comando da Aeronáutica”, disse a Subsecretária.

O atual Subdiretor de Contabilidade da DIREF, Brigadeiro Intendente José Lopes Fernandes, dedicou ao Brigadeiro Pontes o prêmio recebido pela STN. “Até os seus últimos momentos, doou sua vida à Força Aérea e à sociedade brasileira, honrando o seu juramento militar e conduzindo sua equipe ao pleno sucesso”, destacou o Oficial-General, complementando com um agradecimento à equipe. “Fica claro para os nossos contadores e demais gestores, que as informações contábeis no setor público devem possuir não apenas os lançamentos para a completude da informação patrimonial sobre movimentos de ativos e passivos, mas também fornecer os dados de forma mais clara e transparente, tentando satisfazer as necessidades dos usuários por meio da divulgação de uma informação útil e oportuna”, finalizou o Brigadeiro J. Lopes.



Fotos: Sargento Mônica Rodrigues/CECOMSAER

---

**Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG).** (2022). *UFMG tem a melhor avaliação do Tesouro Nacional sobre gestão de custos.* Recuperado de <https://ufmg.br/comunicacao/noticias/ufmg-tem-a-melhor-avaliacao-do-tesouro-nacional-sobre-gestao-de-custos>

UFMG tem a melhor avaliação do Tesouro Nacional sobre gestão de custos

Bom desempenho se deve à capacidade de identificar despesas em todos os níveis da estrutura da instituição.

quinta-feira, 14 de julho 2022, às 15h33

atualizado em sexta-feira, 15 de julho 2022, às 18h52

UG	Número	Data de Emissão	Favorecido	PTRES
153062	2022NE000001	05/01/2022		152907
153062	2022NE000002	06/01/2022	153062	169677
153062	2022NE000003	06/01/2022	153062	169677
153062	2022NE000004	11/01/2022	153062	169994

A UFMG foi a universidade federal mais bem avaliada pela Secretaria de Tesouro Nacional (STN) no que se refere à qualidade da informação de custos, em 2021. No ranking do Relatório Foco em Custos relativo a 2020, o primeiro da série, a Universidade havia ficado em segundo lugar entre as 63 instituições.

O bom desempenho da UFMG se deve à capacidade de identificar em detalhes despesas de pessoal e custeio em setores de todos os níveis de estrutura organizacional. De acordo com o pró-reitor de Planejamento, professor Maurício Freire, as orientações sobre os procedimentos contábeis são transmitidas a todos os gestores de custos da Instituição, “o que garante a regularidade e a consistência dos lançamentos”.

As melhorias constantes na gestão dos custos propiciam, segundo Freire, noção das necessidades de recursos, o que viabiliza, por exemplo, reagir com rapidez a cortes de recursos não lineares do tipo que a UFMG sofreu recentemente. “Isso é importante porque, em determinado momento, podemos alterar a cronologia dos gastos de alguns programas e estruturas da instituição sem causar a interrupção das ações, enquanto buscamos novo aporte ou financiamento de outras fontes.”

Maurício Freire explica que cada uma das 20 unidades acadêmicas da UFMG é gestora e executora de orçamento e que essa descentralização gera mais trabalho para a administração central, mas assegura clareza na aplicação e nos resultados.

“A competência que temos demonstrado possibilita controle e acompanhamento mais eficazes da execução dos recursos, o que nos ajuda a enfrentar em melhores condições as restrições orçamentárias que têm atingido as universidades federais nos últimos anos”, afirma o pró-reitor.

A Secretaria do Tesouro Nacional avalia a qualidade da informação de custos também dos ministérios, da Advocacia Geral da União (AGU), dos comandos militares, das agências governamentais e das empresas estatais dependentes. Em evento marcado para 25 de agosto, o Relatório Foco em Custos de 2021 será divulgado em detalhes e debatido.

**Universidade Federal de Rondônia (UNIR).** (2022) *UNIR está entre as Universidades com melhor gestão de custos.* Recuperado de <https://www.unir.br/noticia/exibir/10049>

UNIR está entre as Universidades com melhor gestão de custos.

Publicado em: 29/07/2022 20:22:16

A Universidade Federal de Rondônia (UNIR) é uma das três universidades federais que lideram o ranking de melhor qualidade da informação de custos. O índice foi divulgado nesta semana pelo Tesouro Nacional e está explícito no Boletim Foco em Custos. No total foram analisados os dados de 63 universidades federais: personalização, regularidade, dispersão e economicidade. Os dados se referem a 2021 e o desempenho da UNIR refletiu o equilíbrio entre os critérios de análise. O ranking tem como objetivo reconhecer as instituições que se destacaram na apresentação de informações e estimular a permanente melhoria na mensuração e divulgação dos dados.

De acordo com a reitora da UNIR, professora Marcele Pereira, o resultado alcançado pela Universidade é reflexo do constante esforço em apresentar com transparência tanto à comunidade universitária quanto à sociedade como os recursos estão sendo aplicados. “Este é um princípio que para nós é básico, pois prestamos serviços à sociedade, somos uma instituição pública e gratuita, o que não significa ausência de custos. E estes precisam estar claros para a população e para os órgãos de controle. Com mais clareza no uso dos recursos conseguimos gerir melhor o que recebemos e melhorar cada vez mais a qualidade e quantidade de serviços oferecidos”, detalha a reitora da UNIR.

O bom desempenho da UNIR é reflexo do aumento da capacidade de identificar detalhamentos das despesas com pessoal e custeio nos diversos setores gestores de recursos, como os oito campi e as pró-reitorias. Como explica o pró-reitor de Planejamento, professor George Queiroga, os procedimentos e rotinas da gestão adotados garantem a regularidade e a consistência dos dados informados, e com isso há informações disponíveis para melhor tomada de decisão. “Quanto mais conhecermos a natureza dos nossos custos e onde os recursos estão de fato sendo aplicados, maior será a segurança para planejar”, explica o pró-reitor.

Ranking de desempenho - Os rankings de desempenho, como é o caso do Boletim Foco em Custos, são elaborados a partir de indicadores da implementação da contabilidade de custos por competência (regularidade e dispersão) e da utilização das ferramentas de detalhamento de custos (personalização) à disposição no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI). A nota resulta da soma ponderada de cada indicador com os pesos de 50% para a regularidade, 10% para a dispersão e 40% para a personalização, sendo apresentada em escala de 0 a 10.

Boletim Foco em Custos - Segundo o documento de apresentação do projeto, o Boletim Foco em Custos é uma ação do Tesouro Nacional para oferecer à sociedade instrumentos de

transparência acerca do uso dos recursos públicos, bem como fomentar entre os gestores governamentais o uso da informação de custos de forma alinhada às melhores práticas de governança pública. A publicação apresenta uma visão geral dos custos do Governo Federal, bem como rankings de desempenho sobre a qualidade da informação de custos, com o objetivo de fomentar a gestão de custos pelos órgãos públicos.

---

**Universidade Federal de Sergipe (UFS).** (2022). UFS é 4ª colocada em ranking que mede qualidade da informação de custos. Recuperado de <https://www.ufs.br/conteudo/70190-ufs-e-4-colocada-em-ranking-que-mede-qualidade-da-informacao-de-custos>

Seg, 05 de setembro de 2022, 16:17

UFS é 4ª colocada em ranking que mede qualidade da informação de custos.

Menção honrosa foi recebida da Secretaria do Tesouro Nacional.

A Universidade Federal de Sergipe foi classificada em 4º lugar no Brasil entre as universidades federais no quesito qualidade da informação de custos. A menção honrosa, recebida da Secretaria do Tesouro Nacional, se refere aos dados do ano 2021.

Reconhecendo as melhores práticas de governança pública, o ranking leva em conta os indicadores de implementação da contabilidade de custos por competência, a utilização das ferramentas de detalhamento de custos disponíveis no Sistema Integrado de Administração Financeira (Siafi) e critérios de economicidade.

Abel Smith, pró-reitor de Administração (Proad), explica que uma das boas práticas adotadas pela universidade tem sido o rateio de despesas por unidade de custo.

“Hoje fazemos os lançamentos na plataforma Siafi discriminando quais os custos para cada campus, hospital etc. E nossa pretensão é ampliar o centro de custos de modo que possamos chegar ao nível de departamento, tendo uma visualização ainda melhor dos gastos, gerando transparência e facilitando a gestão”, diz.

O Relatório Foco em Custos 2021, produzido pela Secretaria do Tesouro Nacional, inclui ministérios, Advocacia Geral da União (AGU) e comandos militares, além de agências governamentais e empresas estatais dependentes.

“Estamos estudando os critérios e práticas utilizados no ranking para que possamos ter resultados ainda melhores no próximo ano exercício”, completa Abel. Dentre as universidades federais, a UFS obteve nota 6,575, aparecendo abaixo da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), primeira colocada, com nota 6,701, e da Universidade Federal do Pampa (UNIPAMPA) e Federal de Rondônia (UNIR).

**Universidade Federal do Pampa (Unipampa).** (2022). *Unipampa recebe menção honrosa pelas boas práticas na qualidade de informação de custos.* . Recuperado de <https://unipampa.edu.br/portal/unipampa-recebe-mencao-honrosa-pelas-boas-praticas-na-qualidade-de-informacao-de-custos>

Unipampa recebe menção honrosa pelas boas práticas na qualidade de informação de custos

Data de Publicação 01/09/2022

A Universidade Federal do Pampa (Unipampa) recebeu uma menção honrosa da Secretaria do Tesouro Nacional, órgão vinculado ao Ministério da Economia, pelo desempenho na qualidade da informação de custos do ano de 2021, obtendo a 2ª colocação na categoria "Universidades Federais". O documento foi expedido na última terça-feira, 30.

O ofício explica que a premiação de reconhecimento de boas práticas na qualidade da informação de custos é dedicada às setoriais melhor ranqueadas no Relatório Foco em Custos de 2021. Os rankings foram elaborados a partir de indicadores de implementação da contabilidade de custos por competência (regularidade e dispersão); de utilização das ferramentas de detalhamento de custos disponíveis no Siafi (personalização) e de economicidade. Os indicadores foram apurados para as setoriais de custos dos Ministérios, AGU e Comandos Militares; universidades federais; agências governamentais e empresas estatais dependentes.

Segundo a pró-reitora de Planejamento e Infraestrutura (Proplan), Viviane Gentil, o resultado é fruto da ação conjunta entre Proplan e Pró-reitoria de Administração (Proad), a qual envolvem o trabalho responsável de inúmeros técnicos das duas unidades. “Planejamento, gestão e acompanhamento permanente das atividades são fundamentais para o reconhecimento de boas práticas, o qual se concretizou com a menção honrosa recebida. Nos orgulha com certeza fazer parte dessa história”, comemora ela.

De acordo com o pró-reitor de Administração, Fernando Munhóz, a equipe da Proad está muito orgulhosa pela distinção recebida pela Unipampa, da Secretaria do Tesouro Nacional, na categoria universidades federais. “Com ênfase e foco no relatório de custos de 2021, conseguimos a medalha de prata no ranking entre as instituições de ensino superior. Reconhecimento que demonstra o nosso profissionalismo, comprometimento e a seriedade em que tratamos com a ‘res publica’. Mesmo num cenário orçamentário totalmente adverso, encontramos métodos, controles e meios legais de manter uma rigorosa responsabilidade, discernimento e um zelo na execução racional do orçamento institucional, visando o pleno desenvolvimento e funcionamento da nossa instituição, o que demonstra que estamos no caminho certo”, define Munhóz.

O reitor da Universidade Federal do Pampa, Roberlaine Ribeiro Jorge, destacou mais uma vez a qualidade dos servidores da Unipampa, “que buscam incessantemente prestar o serviço da melhor qualidade, tendo mais uma vez o reconhecimento da Secretaria do Tesouro Nacional”.

Por Tamiris Centeno Pereira da Rosa

---

Universidade Federal da Integração Latino-Americana (UNILA). (2021). *UNILA se destaca em terceiro lugar entre as universidades federais no ranking de desempenho de contabilidade de custos*. Recuperado de [https://portal.unila.edu.br/noticias/unila-se-destaca-em-terceiro-lugar-entre-as-universidades-federais-no-ranking-de-desempenho-de-contabilidade-de-custos/@@slideshow\\_view](https://portal.unila.edu.br/noticias/unila-se-destaca-em-terceiro-lugar-entre-as-universidades-federais-no-ranking-de-desempenho-de-contabilidade-de-custos/@@slideshow_view)

UNILA se destaca em terceiro lugar entre as universidades federais no ranking de desempenho de contabilidade de custos.

Publicado: 25/05/2021 12h19

Ranking é desenvolvido pelo Tesouro Nacional para incentivar melhor apuração de custos pelos órgãos públicos.

---

SETORIAIS DE CUSTO	MJSP	COMAER	MCTI
UNIVERSIDADES FEDERAIS	UFMG	UFS	UNILA
AGÊNCIAS GOVERNAMENTAIS	ANS	ANTAQ	ANVISA
EMPRESAS ESTATAIS DEPENDENTES	CPRM	EBC	IMBEL



---

**Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri (UFVJM).** (2021). *UFVJM destaca-se em ranking nacional de desempenho em custos*. Recuperado de <http://portal.ufvjm.edu.br/noticias/2021/ufvjm-destaca-se-em-ranking-nacional-de-desempenho-em-custos>

UFVJM destaca-se em ranking nacional de desempenho em custos.

Publicado: 20/12/2021 16h11

Universidade conquistou 12ª posição entre universidades federais brasileiras.

A gestão de custos é imprescindível para uma boa gestão e para a transparência na prestação de contas. Os órgãos devem mensurar quais foram suas entregas à sociedade e quanto custaram os insumos consumidos para alcançar seus resultados. A geração do valor público é decorrente desse processo de transformação de insumos em mão-de-obra, prestação de serviços, tecnologia da informação, material de consumo, entre outros, que os órgãos aplicaram em suas atividades e que geraram resultados para a sociedade.



Em 2021, a Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Economia elaborou o relatório “Foco em Custos” e nele apresentou um ranking de desempenho na gestão de custos de diversos órgãos no exercício de 2020. A UFVJM obteve o 12º lugar no ranking das universidades federais brasileiras. Quando comparada às universidades mineiras, destacou-se em 4º lugar, enquanto a UFMG ficou na liderança.

O relatório utilizou em sua metodologia quatro indicadores para avaliar o desempenho dos órgãos:

- Personalização: verifica o detalhamento dos centros de custos estruturados sistematicamente. A UFVJM recebeu a pontuação 2,49 em 5;
- Regularidade: calcula a existência ou não de registros contábeis que devem ser realizados mensalmente. A UFVJM foi destaque neste indicador, recebendo pontuação máxima, 2;
- Dispersão: apura se houve variação na regularidade, ou seja, além de registrar mensalmente é importante que os registros sejam feitos de forma bem distribuída ao longo do exercício. O indicador vale 1 e à UFVJM foi aplicada pontuação de 0,543;
- Economicidade: analisa a evolução dos custos durante o ano pela estimativa da tendência linear. Em outras palavras, verifica se houve aumento ou diminuição dos gastos ao longo de 12 meses. Da nota máxima 2, a UFVJM obteve a pontuação 1,642.

A nota máxima, que é a soma de todos os indicadores, é 10. A UFVJM posicionou-se com 6,676. Uma pontuação significativa quando comparada àquelas recebidas por outras instituições de ensino tradicionais no país.

#### Ranking de Desempenho das Universidades Federais.

Posição	Entidade	Sigla	Personalização	Regularidade	Dispersão	Economicidade	Nota
1º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE	UFS	2,870	1,940	0,833	1,632	7,269
2º	UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS	UFMG	2,840	2,000	0,797	1,512	7,151
3º	UNIVERSIDADE FEDERAL DA INTEGRAÇÃO LATINO-AMERICANA	UNILA	2,590	2,000	0,892	1,663	7,340
4º	UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO	UFRI	2,700	2,000	0,846	1,573	7,316
5º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE SÃO JOÃO DEL REI	FUNREJ	2,860	1,940	0,724	1,572	7,099
6º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDONIA	UNIR	2,620	1,850	0,794	1,653	6,919
7º	UNIVERSIDADE FEDERAL DE LAVRAS	UFLA	2,440	2,000	0,766	1,647	6,856
8º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO PAMPA	UNIPAMPA	2,890	2,000	0,296	1,666	6,853
9º	UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE	UFCG	2,460	1,810	0,880	1,698	6,850
10º	UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ	UFPR	2,600	1,740	0,818	1,652	6,807
11º	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SÃO PAULO	UNIFESP	2,540	1,870	0,699	1,650	6,756
12º	UNIVERSIDADE FEDERAL DOS VALES DO JEQUITINHONHA E MUCURI	UFVJM	2,490	2,000	0,543	1,642	6,676
13º	UNIVERSIDADE FEDERAL DO CARIARI	UFCA	2,090	2,000	0,888	1,663	6,645
14º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO DO SUL	UFMS	2,000	2,000	0,861	1,715	6,576
15º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO	UFMT	2,090	1,960	0,573	1,862	6,484
16º	UNIVERSIDADE FEDERAL DO OESTE DO PARÁ	UFOPA	2,220	1,810	0,767	1,677	6,471
17º	UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS	UFAL	1,990	2,000	0,812	1,661	6,466
18º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE PELOTAS	UFPEL	2,050	1,900	0,826	1,673	6,446
19º	UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA	UFU	1,810	1,980	0,754	1,719	6,260
20º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS	UFGD	1,510	1,980	0,945	1,812	6,251
21º	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE VIÇOSA	UFV	1,840	1,980	0,728	1,610	6,182
22º	UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DA AMAZÔNIA	UFRA	1,790	1,810	0,678	1,732	6,013
23º	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA	UFSM	1,690	1,980	0,575	1,745	5,992

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional (2021)

No entanto, a Pró-Reitoria de Planejamento e Orçamento (Proplan) entende que é preciso avançar mais. Entre as ações previstas, está a dedicação de um novo servidor técnico na área contábil para criar ferramentas e aprimorar instrumentos que possam fornecer informações relevantes para a sociedade e para a tomada de decisão dos gestores da UFVJM. Uma outra ação é a implementação de um sistema estruturado para mensurar os custos, o que impactará positivamente o indicador “Personalização”, que possui o maior peso na verificação do desempenho dos órgãos.



---

**Empresa Brasil de Comunicação (EBC).** (2022a). *EBC se consolida como líder de ranking de desempenho de custos.* Recuperado de <https://www.ebc.com.br/sala-de-imprensa/noticias/2022/08/ebc-se-consolida-como-lider-de-ranking-de-desempenho-de-custos>

EBC se consolida como líder de ranking de desempenho de custos.

Publicado em 26/08/2022 - 13:33

É o 3o ano seguido que a empresa alcança o resultado na premiação.

A Empresa Brasil de Comunicação (EBC) foi premiada nesta quinta-feira (25) pelo primeiro lugar no ranking de Desempenho na Qualidade da Informação de Custos, na categoria ‘Empresas Estatais Dependentes’. Esta é a terceira vez consecutiva que a empresa alcança a liderança na premiação entre órgãos públicos.

“Ao consolidar-se como líder do ranking, a EBC confirma o aprimoramento da sua gestão de custos e da qualidade dos gastos. A transparência das informações e a consistência na gestão e na governança garantiram à empresa sua posição atual de referência para o setor público”, destaca o presidente da EBC, Glen Valente.

Neste ano, a empresa recebeu a nota 8,318, superando os 7,394 obtidos na edição passada. Em segundo lugar ficou a Valec (Valec Engenharia, Construções e Ferrovias), com 7,352, e, em terceiro, a Companhia de Pesquisa de Recursos Minerais (CPRM), com 6,420 pontos. Com o primeiro lugar no ranking, a EBC saiu na frente de outras 18 empresas públicas.

#### RFC 2021 - Empresas Estatais Dependentes



O resultado do Desempenho na Qualidade da Informação de Custos foi divulgado em maio no Relatório Foco em Custos (RFC) da Secretaria do Tesouro Nacional. Elaborado a partir de indicadores que medem a qualidade da informação de custos, o levantamento considera critérios como regularidade, dispersão, personalização e economicidade.

Durante o encontro de anúncio da premiação, o diretor de Administração, Finanças e Pessoas da EBC, Márcio Kazuaki, ressaltou que o reconhecimento, pelo terceiro ano consecutivo, não é apenas motivo de orgulho, mas um desafio para a empresa manter o patamar de excelência da gestão de custos.

“A liderança da EBC entre as empresas públicas tem tudo a ver com nossos resultados recentes. Nos últimos quatro anos, passamos de uma posição discreta entre os veículos de comunicação do país para um papel de relevância, com visibilidade. A TV Brasil, por exemplo, saltou para a 5ª posição no ranking de audiência do Kantar Ibope Media, se consolidando à frente, inclusive, de redes privadas de televisão. Produzimos conteúdos e informações relevantes, de qualidade, confiáveis e úteis ao cidadão brasileiro, seja na TV, na Agência Brasil, nas Rádios, ou nas redes sociais. Isso só foi possível a partir da gestão adequada dos gastos. A aferição e a apropriação adequada dos custos é hoje uma ferramenta gerencial poderosa no âmbito da EBC, em todos os processos decisórios”, explicou Kazuaki.

O Relatório Foco em Custos é parte do esforço do Tesouro Nacional de oferecer à sociedade instrumentos de transparência acerca da utilização dos recursos públicos, além de fomentar entre os gestores governamentais o uso da informação de custos de forma alinhada às melhores práticas de governança pública. A publicação apresenta uma visão geral dos custos do Governo Federal, assim como rankings de desempenho sobre a qualidade da informação de custos.

*A #EBC é a empresa estatal mais transparente!.* Recuperado de <https://twitter.com/ebcnarede/status/1529514809951195136>

← Sequência

Empresa Brasil de Comunicação @ebcnarede · 25 de mai ...

A #EBC é a empresa estatal mais transparente! 🏆

Isso mesmo! A Empresa Brasil de Comunicação é primeiro lugar no ranking de Desempenho na Qualidade de Informação de Custos, na categoria Empresas Estatais Dependentes do @TesouroNacional.

0:16 91 visualizações



**Serviço Geológico do Brasil (SGB-CPRM).** (2022). *Gestão de Custos do SGB-CPRM é destaque em premiação do Tesouro Nacional.* Recuperado de [www.meter.cprm.gov.br/publicue/Noticias/Gestao-de-Custos-do-SGB-CPRM-e-destaque-em-premiacao-do-Tesouro-Nacional-7580.html](http://www.meter.cprm.gov.br/publicue/Noticias/Gestao-de-Custos-do-SGB-CPRM-e-destaque-em-premiacao-do-Tesouro-Nacional-7580.html)

Terça-feira, 30 de agosto de 2022

Gestão de Custos do SGB-CPRM é destaque em premiação do Tesouro Nacional.

O Serviço Geológico do Brasil (SGB-CPRM) foi considerado, novamente, como a 3ª melhor empresa estatal no Ranking de Desempenho na Qualidade de Informação de Custos do Tesouro Nacional. O reconhecimento está expresso no Relatório Foco em Custo de 2021 (RFC 2021), publicado em maio deste ano. As empresas com as melhores posições foram premiadas, na última quinta-feira (25), no XII Encontro de Gestão de Custos do Setor Público.

**Ranking de Desempenho**

Figura 3 - Ranking de Desempenho

SETORIAIS DE CUSTO	MJSP	MCTI	COMAER
UNIVERSIDADES FEDERAIS	UNIPAMPA	UFMG	UNIR
AGÊNCIAS GOVERNAMENTAIS	ANATEL	ANS	ANVISA
EMPRESAS ESTATAIS DEPENDENTES	VALEC	EBC	CPRM

Com um forte setor de Governança, o SGB-CPRM tem aplicado cada vez mais eficiência e transparência em seus processos, o que reflete diretamente na qualidade do seu desempenho na informação de custos. No ranking do Tesouro Nacional, a instituição obteve nota 6,420, apenas dois pontos da primeira colocada, saindo na frente de outras 16 estatais.

Alinhada ao reconhecimento do RFC 2021, a empresa lançou, no início deste mês, o seu primeiro Balanço Social. A publicação exhibe, de forma clara e objetiva, o lucro social obtido no ano passado, além de expressar o quanto, em valores, as ações do Serviço Geológico do Brasil retornam em benefícios para o cidadão.

O Tesouro Nacional implementou quatro rankings de desempenho, responsáveis, respectivamente, por classificar órgãos do Poder Executivo Federal, universidades públicas, agências governamentais e empresas estatais dependentes. Para a avaliação das entidades, foram utilizados quatro indicadores: regularidade, dispersão, personalização e economicidade.

O Relatório Foco em Custo tem como objetivo apresentar uma visão geral dos custos do Governo Federal. Além disso, o documento subsidia a produção de modelos personalizados de custos que supram as demandas de gestão dos órgãos públicos.

Amanda Rosa  
 Assessoria de Comunicação  
 Serviço Geológico do Brasil - CPRM  
 Ministério de Minas e Energia  
 imprensa@cprm.gov.br

## APÊNDICE B – Questionário

# Contexto de implantação de sistemas de custos no Governo Federal

Questionário de coleta de dados para Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (PPGCont/UnB).

Título:

CONTABILIDADE PÚBLICA GERENCIAL: UM RETRATO DO CONTEXTO DE IMPLANTAÇÃO DE SISTEMAS DE CUSTOS NO GOVERNO FEDERAL.

Mestrando: Giuliano Passos Cardoso

Orientador: Prof. Dr. Evaldo Cesar Cavalcante Rodrigues



Prezado respondente, as questões a seguir buscam coletar a sua opinião e percepção sobre aspectos relacionados ao ambiente externo e interno às organizações públicas a respeito da implantação de sistema de custos. Cabe ressaltar que suas respostas não precisam se restringir à experiência em sua organização, sendo também relevante a abrangência de sua opinião e percepção sobre organizações do Governo Federal em geral.

A sua seleção como respondente levou em consideração sua relevante atuação no contexto de custos das organizações do Governo Federal. Vale destacar que suas informações serão tratadas com o devido sigilo, sem qualquer identificação pessoal na pesquisa acadêmica.

Para maior integridade dos dados coletados, é muito importante que as respostas sejam isentas do formalismo de sua função ou cargo, ou seja, expressem a sua opinião de modo pessoal. O objetivo da pesquisa é retratar com a máxima fidedignidade o contexto de implantação de sistema de custos pelas organizações do Governo Federal, para que esse instrumento efetivamente venha a contribuir com a governança pública. Inclusive, quando cabível, procure responder as questões não somente como um servidor público, mas também

como um cidadão que se preocupa com a necessidade de acompanhamento dos custos do governo, para alcance de melhores resultados sobre o consumo dos recursos públicos.

De antemão, agradeço pela colaboração e destaque que precisamos avançar nas pesquisas em contabilidade de custos aplicada ao governo e disseminar o conhecimento gerado, para que possamos propagar a cultura de custos na administração pública e sociedade em geral.

### **Bloco 1 – Informações sobre o perfil do respondente**

1 – Tempo de atuação na administração pública:

- Menos de 1 ano
- Entre 1 e 5 anos
- Entre 6 e 10 anos
- Entre 11 e 20 anos
- Mais de 20 anos

2 – Tempo de atuação com contabilidade de custos no governo:

- Menos de 1 ano
- Entre 1 e 5 anos
- Entre 6 e 10 anos
- Entre 11 e 20 anos
- Mais de 20 anos

3 – Formação na graduação:

- Contador
- Economista
- Administrador
- Outro \_\_\_\_\_
- Sem graduação

4 – Pós-graduação:

Pós-graduação lato sensu

Mestrado

Doutorado

Outro \_\_\_\_\_

Sem pós-graduação

5 – Atual organização de atuação: \_\_\_\_\_

6 – Exerce função gerencial na área de custos?

Sim, no nível estratégico

Sim, no nível tático

Sim, no nível operacional

Não

## **Bloco 2 – Informações sobre o ambiente externo às organizações públicas**

1 – Na sua opinião, se não houvesse a exigência expressa nos atos normativos, as organizações públicas do Governo Federal em geral implantariam sistema de custos?

Sim

Não

1.1 – Pela sua percepção, em uma escala de 1 a 5, qual o impacto da normatização para que a implantação de sistema de custos por organizações das diversas áreas do governo alcance o resultado esperado?

1       2       3       4       5

1-Prejudica (-) 2-Indiferente 3-Impacta pouco (+) 4-Impacta (++) 5-Impacta muito (+++)

Observação: (+) impacto positivo      (-) impacto negativo

2 – Na sua opinião, a atuação dos órgãos de controle por *enforcement* influência na implantação de sistema de custos pelas organizações públicas do Governo Federal em geral?

Sim

Não

2.1 – Pela sua percepção, em uma escala de 1 a 5, qual o impacto da exigência de prestação de contas sobre custos no Relatório de Gestão para a implantação de sistema de custos pelas organizações públicas do Governo Federal em geral?

1       2       3       4       5

1-Prejudica (-) 2-Indiferente 3-Impacta pouco (+) 4-Impacta (++) 5-Impacta muito (+++)

Observação: (+) impacto positivo      (-) impacto negativo

3 – Na sua opinião, organizações reconhecidas por boas práticas em custos exercem influência sobre as demais organizações públicas do Governo Federal em geral no processo de implantação de sistema de custos?

Sim

Não



3.1 – Pela sua percepção, em uma escala de 1 a 5, qual é o impacto do Ranking de Desempenho do Relatório Foco em Custos na implantação de sistema de custos pelas organizações públicas do Governo Federal em geral?

( ) 1            ( ) 2            ( ) 3            ( ) 4            ( ) 5

1-Prejudica (-)    2-Indiferente    3-Impacta pouco (+)    4-Impacta (++)    5-Impacta muito (+++)

Observação: (+) impacto positivo    (-) impacto negativo

**Bloco 3 – Informações sobre o ambiente interno das organizações públicas**

1 – Pela sua percepção, em uma escala de 1 a 5, quão preparados estão os agentes públicos encarregados da apuração de custos das organizações públicas do Governo Federal em geral?

( ) 1            ( ) 2            ( ) 3            ( ) 4            ( ) 5

1-Muito Despreparados    2-Despreparados    3-Pouco Preparados    4-Preparados    5-Muito Preparados

2 – Pela sua percepção, em uma escala de 1 a 5, quão preparados estão os gestores das organizações públicas do Governo Federal em geral para compreensão e aplicação de informações de custos em seus processos decisórios?

( ) 1            ( ) 2            ( ) 3            ( ) 4            ( ) 5

1-Muito Despreparados    2-Despreparados    3-Pouco Preparados    4-Preparados    5-Muito Preparados

3 – Considerando o ambiente organizacional, como você ordenaria os seguintes fatores internos em função de sua relevância para o sucesso da implantação de sistema de custos?

Fatores internos	1º	2º	3º	4º	5º	6º	7º
Cultura organizacional							
Formalização de setorial de custos							

Envolvimento da alta administração							
Recompensa pela gestão de custos							
Treinamento e capacitação							
Harmonia (interação) entre contadores de custos e gestores de custos							

4 – Como você ordenaria os seguintes propósitos da contabilidade de custos no governo em função do grau de dificuldade para gerar a informação?

Propósitos	1º	2º	3º	4º	5º	6º	7º
Transparência							
Gestão de desempenho							
Fixação de taxas ou tarifas							
Preparação do orçamento e avaliação de programas							
Decisões econômicas (comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar etc.)							
<i>Accountability</i> (prestação de contas e responsabilização)							

5 – Como você ordenaria os seguintes itens em função da necessidade de maior controle para a gestão de custos?

Fatores internos	1º	2º	3º	4º	5º	6º	7º
Bens imóveis e móveis (depreciação, manutenção e locação)							
Pessoal (mão de obra)							
Material de consumo							
Diárias e passagens							
Serviços prediais (energia, água, vigilância, copa,							

limpeza etc.)							
Tecnologia da informação							

6 – Conforme a LRF, a Administração Pública deve manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Na sua opinião, o Sistema de Informações de Custos (SIC) do Governo Federal atende plenamente a determinação expressa nesse sentido?

( ) Sim

( ) Não

7 – Considerando a máxima disseminada na doutrina da contabilidade de custos sobre ‘geração de informações de custos diferentes para atender propósitos diferentes’, como você avalia o SIC do Governo Federal?

8 – Na sua opinião, as atuais Normas Brasileiras de Contabilidade do Setor Público, convergidas aos padrões internacionais, são relevantes ao processo de geração de informação gerencial de custos?

( ) Sim

( ) Não

8.1 – Considerando essa ‘nova contabilidade pública’, como você avalia a percepção dos gestores das organizações do Governo Federal em geral sobre a relevância da informação de custos pelo regime de competência para apoio a seus processos decisórios?

## APÊNDICE B1 – Respostas ao Bloco 1 do Questionário

Respondente	1 – Tempo de atuação na administração pública:	2 – Tempo de atuação com contabilidade de custos no governo:	3 – Formação na graduação:	4 – Pós-graduação:	6 – Exerce função gerencial na área de custos?
Respondente 1	Entre 11 e 20 anos	Entre 1 e 5 anos	Administrador	Sem pós-graduação	Não
Respondente 2	Entre 11 e 20 anos	Entre 1 e 5 anos	Administrador	Pós-graduação lato sensu	Não
Respondente 3	Entre 11 e 20 anos	Entre 1 e 5 anos	Contador	Mestrado	Não
Respondente 4	Mais de 20 anos	Entre 6 e 10 anos	Ciência Sociais	Mestrado	Sim, no nível estratégico
Respondente 5	Entre 11 e 20 anos	Entre 1 e 5 anos	Contador	Pós-graduação lato sensu	Sim, no nível estratégico
Respondente 6	Entre 6 e 10 anos	Entre 6 e 10 anos	Contador	Pós-graduação lato sensu	Sim, no nível estratégico
Respondente 7	Entre 11 e 20 anos	Entre 6 e 10 anos	Contador	Sem pós-graduação	Sim, no nível estratégico
Respondente 8	Entre 11 e 20 anos	Entre 6 e 10 anos	Economista	Sem pós-graduação	Sim, no nível estratégico
Respondente 9	Entre 6 e 10 anos	Entre 6 e 10 anos	Administrador	Pós-graduação lato sensu	Sim, no nível operacional
Respondente 10	Entre 11 e 20 anos	Entre 1 e 5 anos	Contador	Pós-graduação lato sensu	Sim, no nível operacional
Respondente 11	Entre 11 e 20 anos	Entre 1 e 5 anos	Contador	Pós-graduação lato sensu	Sim, no nível operacional
Respondente 12	Mais de 20 anos	Entre 11 e 20 anos	Contador	Pós-graduação lato sensu	Sim, no nível operacional
Respondente 13	Mais de 20 anos	Entre 6 e 10 anos	Contador	Pós-graduação lato sensu	Sim, no nível operacional
Respondente 14	Entre 11 e 20 anos	Entre 6 e 10 anos	Contador	Pós-graduação lato sensu	Sim, no nível operacional
Respondente 15	Entre 6 e 10 anos	Entre 1 e 5 anos	engenharia civil	Pós-graduação lato sensu	Sim, no nível operacional
Respondente 16	Entre 6 e 10 anos	Entre 6 e 10 anos	Contador	Mestrado	Sim, no nível tático

Respondente 17	Mais de 20 anos	Entre 1 e 5 anos	Economista	Pós-graduação lato sensu	Sim, no nível tático
-------------------	-----------------	------------------	------------	-----------------------------	----------------------

## APÊNDICE B2 – Respostas ao Bloco 2 do Questionário

Respondente	1 – Na sua opinião, se não houvesse a exigência expressa nos atos normativos, as organizações públicas do Governo Federal em geral implantariam sistema de custos?	1.1 – Pela sua percepção, na escala de 1 a 5, qual o <u>impacto</u> da normatização para que a implantação de sistema de custos por organizações das diversas áreas do governo <u>alcance o resultado esperado</u> ? Observação: (-) negativo (+) positivo	2 – Na sua opinião, a atuação dos órgãos de controle por <i>enforcement</i> influência na implantação de sistema de custos pelas organizações públicas do Governo Federal em geral?	2.1 – Pela sua percepção, na escala de 1 a 5, qual o <u>impacto</u> da exigência de prestação de contas sobre custos no Relatório de Gestão para a implantação de sistema de custos pelas organizações públicas do Governo Federal em geral? Observação: (-) negativo (+) positivo	3 – Na sua opinião, organizações reconhecidas por boas práticas em custos exercem influência sobre as demais organizações públicas do Governo Federal em geral no processo de implantação de sistema de custos?	3.1 – Pela sua percepção, em uma escala de 1 a 5, qual é o <u>impacto</u> do Ranking de Desempenho do Relatório Foco em Custos na implantação de sistema de custos pelas organizações públicas do Governo Federal em geral? Observação: (-) negativo (+) positivo
Respondente 1	Não	4-Impacta (++)	Sim	4 - Impacta (++)	Não	4 - Impacta (++)
Respondente 2	Não	4-Impacta (++)	Sim	5 - Impacta muito (+++)	Sim	5 - Impacta muito (+++)
Respondente 3	Não	4-Impacta (++)	Sim	4 - Impacta (++)	Sim	3 - Impacta pouco (+)
Respondente 4	Não	4-Impacta (++)	Sim	4 - Impacta (++)	Sim	4 - Impacta (++)
Respondente 5	Não	4-Impacta (++)	Sim	4 - Impacta (++)	Sim	4 - Impacta (++)

Respondente 6	Não	3-Impacta pouco (+)	Sim	4 - Impacta (++)	Sim	4 - Impacta (++)
Respondente 7	Não	3-Impacta pouco (+)	Sim	5 - Impacta muito (+++)	Sim	4 - Impacta (++)
Respondente 8	Não	4-Impacta (++)	Sim	4 - Impacta (++)	Sim	5 - Impacta muito (+++)
Respondente 9	Sim	4-Impacta (++)	Sim	4 - Impacta (++)	Sim	5 - Impacta muito (+++)
Respondente 10	Não	5-Impacta muito (+++)	Sim	4 - Impacta (++)	Sim	3 - Impacta pouco (+)
Respondente 11	Não	5-Impacta muito (+++)	Sim	4 - Impacta (++)	Sim	5 - Impacta muito (+++)
Respondente 12	Sim	4-Impacta (++)	Sim	4 - Impacta (++)	Sim	5 - Impacta muito (+++)
Respondente 13	Não	5-Impacta muito (+++)	Sim	4 - Impacta (++)	Sim	3 - Impacta pouco (+)
Respondente 14	Não	5-Impacta muito (+++)	Sim	4 - Impacta (++)	Sim	4 - Impacta (++)
Respondente 15	Não	5-Impacta muito (+++)	Sim	5 - Impacta muito (+++)	Sim	4 - Impacta (++)
Respondente 16	Não	4-Impacta (++)	Sim	4 - Impacta (++)	Sim	4 - Impacta (++)
Respondente 17	Não	4-Impacta (++)	Sim	4 - Impacta (++)	Sim	4 - Impacta (++)

### APÊNDICE B3 – Respostas ao Bloco 3 do Questionário

Respondente	1 – Pela sua percepção, na escala de 1 a 5, quão preparados estão os agentes públicos encarregados da apuração de custos das organizações públicas do Governo Federal em geral?	2 – Pela sua percepção, na escala de 1 a 5, quão preparados estão os gestores das organizações públicas do Governo Federal em geral para compreensão e aplicação de informações de custos em seus processos decisórios?
Respondente 1	3 - Pouco Preparados	3 - Pouco Preparados
Respondente 2	3 - Pouco Preparados	3 - Pouco Preparados
Respondente 3	4 - Preparados	3 - Pouco Preparados
Respondente 4	3 - Pouco Preparados	1 - Muito Despreparados
Respondente 5	4 - Preparados	2 - Despreparados
Respondente 6	3 - Pouco Preparados	2 - Despreparados
Respondente 7	3 - Pouco Preparados	2 - Despreparados
Respondente 8	3 - Pouco Preparados	3 - Pouco Preparados
Respondente 9	3 - Pouco Preparados	3 - Pouco Preparados
Respondente 10	3 - Pouco Preparados	3 - Pouco Preparados
Respondente 11	4 - Preparados	4 - Preparados
Respondente 12	3 - Pouco Preparados	1 - Muito Despreparados
Respondente 13	3 - Pouco Preparados	1 - Muito Despreparados
Respondente 14	4 - Preparados	3 - Pouco Preparados
Respondente 15	3 - Pouco Preparados	1 - Muito Despreparados
Respondente 16	4 - Preparados	3 - Pouco Preparados
Respondente 17	3 - Pouco Preparados	3 - Pouco Preparados

Respondente	3 – Considerando o ambiente organizacional, como você ordenaria os seguintes fatores internos em função de sua relevância para o sucesso da implantação de sistema de custos? [Cultura organizacional]	[Formalização de setorial de custos]	[Envolvimento da alta administração]	[Recompensa sobre a gestão de custos]	[Treinamento e capacitação]	[Harmonia (interação) entre contadores de custos e gestores de custos]
Respondente 1	2º	4º	1º	5º	3º	6º
Respondente 2	3º	1º	2º	6º	4º	5º

Respondente 3	5°	3°	2°	6°	1°	4°
Respondente 4	3°	2°	1°	6°	4°	5°
Respondente 5	2°	6°	1°	4°	5°	3°
Respondente 6	2°	5°	1°	6°	4°	3°
Respondente 7	6°	2°	1°	5°	3°	4°
Respondente 8	6°	1°	2°	4°	3°	5°
Respondente 9	3°	2°	5°	6°	1°	4°
Respondente 10	1°	6°	4°	5°	3°	2°
Respondente 11	5°	1°	4°	2°	3°	6°
Respondente 12	2°	3°	1°	5°	4°	6°
Respondente 13	3°	2°	1°	6°	4°	5°
Respondente 14	3°	4°	1°	6°	2°	5°
Respondente 15	1°	5°	2°	6°	3°	4°
Respondente 16	6°	4°	2°	1°	5°	3°
Respondente 17	2°	6°	1°	5°	3°	4°



Respondente	4 – Como você ordenaria os seguintes propósitos da contabilidade de custos no governo em função do grau de dificuldade para gerar a informação? [Transparência]	[Gestão de desempenho]	[Fixação de taxas ou tarifas]	[Preparação do orçamento e avaliação de programas]	[Decisões econômicas (comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar etc.)]	[Accountability (prestação de contas e responsabilização)]
Respondente 1	6º	4º	1º	2º	3º	5º
Respondente 2	2º	1º	6º	3º	5º	4º
Respondente 3	4º	5º	6º	3º	2º	1º
Respondente 4	2º	3º	6º	4º	5º	1º
Respondente 5	6º	3º	2º	4º	1º	5º
Respondente 6	6º	1º	4º	2º	3º	5º
Respondente 7	6º	1º	4º	5º	2º	3º
Respondente 8	6º	4º	3º	2º	1º	5º
Respondente 9	1º	2º	3º	5º	4º	6º
Respondente 10	6º	4º	5º	3º	1º	2º
Respondente 11	6º	5º	1º	3º	4º	2º
Respondente 12	1º	4º	5º	3º	2º	6º
Respondente 13	6º	2º	4º	5º	3º	1º
Respondente 14	6º	1º	5º	3º	4º	2º

Respondente 15	3º	1º	6º	2º	4º	5º
Respondente 16	6º	4º	3º	1º	2º	5º
Respondente 17	3º	2º	4º	5º	6º	1º

Respondente	5 – Como você ordenaria os seguintes itens em função da necessidade de maior controle para melhores resultados na prestação de serviços públicos? [Bens imóveis e móveis (depreciação, manutenção e locação)]	[Pessoal (mão de obra)]	[Material de consumo]	[Diárias e passagens]	[Serviços prediais (energia, água, vigilância, copa, limpeza etc.)]	[Tecnologia da informação]
Respondente 1	2º	1º	5º	6º	3º	4º
Respondente 2	2º	1º	6º	3º	5º	4º
Respondente 3	2º	1º	3º	6º	5º	4º
Respondente 4	3º	5º	4º	6º	2º	1º
Respondente 5	4º	3º	6º	5º	2º	1º
Respondente 6	3º	1º	4º	6º	5º	2º
Respondente 7	4º	1º	5º	3º	2º	6º
Respondente 8	5º	1º	6º	4º	2º	3º
Respondente 9	6º	1º	4º	5º	3º	2º

Respondente 10	5º	2º	4º	1º	3º	6º
Respondente 11	5º	1º	3º	4º	2º	6º
Respondente 12	1º	2º	4º	6º	3º	5º
Respondente 13	3º	1º	6º	5º	4º	2º
Respondente 14	5º	1º	4º	6º	3º	2º
Respondente 15	3º	1º	4º	6º	5º	2º
Respondente 16	2º	1º	6º	5º	4º	3º
Respondente 17	3º	1º	4º	5º	2º	6º

Respondente	6 – Conforme a LRF, a Administração Pública deve manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Na sua opinião, o Sistema de Informações de Custos (SIC) do Governo Federal atende plenamente a determinação expressa nesse sentido?	7 – Considerando a máxima disseminada na doutrina da contabilidade de custos sobre <b>‘geração de informações de custos diferentes para atender propósitos diferentes’</b> , como você avalia o SIC do Governo Federal?
Respondente 1	Sim	Entendo que o SIC é um sistema muito eficiente e flexível às diferentes realidades e necessidades dos inúmeros órgãos do Governo Federal.
Respondente 2	Sim	Entendo que é uma ferramenta inovadora que chegou para apoiar as Setoriais de Custos na geração de relatórios e construção de bancos de dados para a geração de informações para subsidiar decisões da organização. Outro ponto importante do SIC foi o barramento de todos os sistemas estruturantes da administração pública federal para consulta gerencial de custos.

Respondente 3	Sim	Caso os servidores utilizassem as ferramentas disponíveis nos sistemas do governo federal, a divulgação dos custos da administração pública atenderia perfeitamente a necessidade da população mais afetada
Respondente 4	Sim	O SIC É UM SISTEMA VERSÁTIL E QUE GERA MUITAS INFORMAÇÕES ÚTEIS, DE FORMA CLARA E CONCISA. NO ENTANTO, PRECISA SER MAIS DIFUNDIDO E TER UMA INTERFACE MAIS "AMIGÁVEL" PARA USUÁRIOS COM POUCA EXPERIÊNCIA EM CUSTOS.
Respondente 5	Sim	O SIC permite que o órgão realize sua gestão de custos a partir da sua necessidade, orientado para o uso da informação na tomada de decisão dos gestores. Embora, tenha informações padrões já disponíveis, não impede que o órgão faça sua própria modelagem de custos.
Respondente 6	Não	O SIC atende parcialmente esse quesito, carecendo de muitas evoluções em termos de incorporar outras bases de dados do GF. E deve ser complementado com bases de dados internas da organização.
Respondente 7	Não	O SIC é uma excelente ferramenta que possibilita a segregação dos dados de custos, porém tem suas limitações. Nem todas as informações pormenorizadas estão disponíveis após extração, são necessários a junção de dados de outros sistemas internos nos órgãos para que se chegue próximo da integralidade das informações de custos, como por exemplo: dados de depreciação, dados de consumo de materiais e dados de pessoal.
Respondente 8	Não	Avalio o SIC como um sistema bem robusto que integra dados de muitos sistemas estruturantes, portanto, é possível sim gerar informação de custos para atender diferentes propósitos. Além disso, quando se combinam dados físicos com as informações obtidas através do SIC, a informação de custos tende a ficar mais completa e conseqüentemente com potencial de subsidiar a tomada de decisão.
Respondente 9	Sim	como ótima ferramenta para obtenção de dados

Respondente 10	Sim	Avalio que é uma iniciativa de muito valor, mas que precisa ser aprimorada com a adesão de diversas áreas do governo. Existem realidades muito diversas entre os entes do governo.
Respondente 11	Sim	O SIC é um importante sistema para a geração de relatórios gerenciais de custos, que vai desde para o acompanhamento dos projetos finalístico, como saber os custos administrativos das empresas, etc.
Respondente 12	Não	O SIC tem uma metodologia muito focada na área pública, não dando pleno atendimento as empresas estatais. Dessa forma, a depender das particularidades de cada empresa, fica bem difícil a utilização plena do sistema SIC.
Respondente 13	Não	Avalio que o SIC trouxe um grande avanço na contabilidade de custos do Governo Federal e seus órgãos. Acredito que a função "Centro de Custos" ainda é um pouco limitada, podendo ser expandida em sua capacidade para atender "Subcentros de Custos", permitindo maior detalhamento dos custos. Outra dificuldade que poderia ser melhor trabalhada é o lançamento dos custos. A quantidade de centro de custos, permitindo um maior detalhamento, influencia diretamente no trabalho das equipes de execução de despesas no SIAFI. Os lançamentos são lançados de maneira manual. No MPU estamos trabalhando em alternativas para automatizar o lançamento, mas ainda há um grande caminho a ser percorrido para uma solução definitiva. Mas entendo que o SIC foi um avanço significativo ao estado anterior da Gestão de Custos no Governo Federal.
Respondente 14	Não	O SIC gera informações de custos para diferentes propósitos proporcionalmente à expertise do usuário, ou seja, na medida em que é utilizado a exploração das funcionalidades são melhores aproveitadas. Porém, por se tratar de um Sistema arquitetado para atender uma infinidade de realidades diferentes, qualquer evolução pretendida tem que ser muito bem avaliada, pois há que se avaliar os eventuais impactos nos diversos Órgãos que o utiliza. Outra limitação também relevante refere-se ao fato de que os sistemas transacionais que fornecem os dados para a informação de

		custos extraída do SIC possuem gestão descentralizada, além de periodicidades diferentes. E, por fim, a dificuldade de se obter informação de variáveis físicas fidedignas ou consistentes, ainda é um limitador para a consolidação do SIC como solução que atenda aos propósitos essenciais da temática. Concluindo, se as premissas de determinado modelo de gerenciamento de custos requer particularidades próprias de sua mensuração, a informação extraída do SIC tem que ser trabalhada em ferramentas auxiliares e/ou complementares.
Respondente 15	Não	O SIC ainda está imaturo, mas considero muito difícil atender a propósitos diferentes
Respondente 16	Não	O SIC atende, pois permite gerar informações em diferentes perspectivas, de acordo com o modelo de custos implementado.
Respondente 17	Sim	O SIC deveria disponibilizar outras funcionalidades para oferecer informações mais detalhadas aos órgãos para melhorar a tomada de decisão.

Respondente	8 – Na sua opinião, as atuais Normas Brasileiras de Contabilidade do Setor Público, convergidas aos padrões internacionais, são relevantes ao processo de geração de informação gerencial de custos?	8.1 – Considerando essa ‘nova contabilidade pública’, como você avalia a percepção dos gestores das organizações do Governo Federal em geral sobre a relevância da informação de custos pelo regime de competência para apoio a seus processos decisórios?
Respondente 1	Sim	Entendo que os gestores estão mais conscientes da necessidade de produção de uma informação de custos cada vez mais apurada, capaz de subsidiar realmente o processo decisório. Percebo que, muitas vezes, ainda há dúvidas sobre os valores levantados, o que impede que eles sejam considerados em determinadas decisões.

Respondente 2	Sim	A finalidade ou objetivo principal da contabilidade de custos é de fornecer informações aos gestores no auxílio à tomada de decisão, ou seja, um gestor que conhece bem seus custos têm oportunidade de fazer escolhas mais acertada durante sua gestão. Apesar de ser uma temática obrigatória dentro do nosso ordenamento e de grande relevância para a administração pública federal a Gestão de Custos necessita de mais instrumentos que a tornem cada vez mais obrigatórios no ambiente interno das instituições públicas para a tomada de decisão. Ou seja, motivar os gestores a terem ciência que existe necessidade de saber quanto custa para implementar uma compra, um aluguel ou mesmo implantação de uma política pública.
Respondente 3	Sim	Ainda falta mais sensibilidade dos gestores em analisar às prestações de contas e de custos da administração para tomada de decisões.
Respondente 4	Sim	A CONSCIÊNCIA DA IMPORTÂNCIA DE UMA GESTÃO DE CUSTOS É DIFERENCIADA ENTRE AMBIENTES DO GOVERNO FEDERAL. ÁREAS DO MINISTÉRIO DA ECONOMIA, DAS FORÇAS ARMADAS E ALGUMAS AGÊNCIAS COMO POR EXEMPLO A ANAC, ANATEL, ETC..., ESTÃO MUITO A FRENTE NESSE PROCESSO. É PRECISO UMA CAMPANHA JUNTO A OUTROS MINISTÉRIOS E TREINAMENTO DA ALTA ADMINISTRAÇÃO DE ÓRGÃOS DESTES, NO SENTIDO DE CONSCIENTIZAR SOBRE A NECESSIDADE DA IMPLANTAÇÃO DA GESTÃO DE CUSTOS. ISSO FACILITARIA A COMUNICAÇÃO, ENTENDIMENTO E INTERAÇÃO ENTRE CONTABILIDADE E OS GESTORES DE AUTARQUIAS, FUNDAÇÕES E EMPRESAS PÚBLICAS DE OUTROS MINISTÉRIOS A RESPEITO DESSA DEMANDA.
Respondente 5	Sim	Em todas as capacitações que participei sobre a temática, ficou nítida a dificuldade da informação de custos servir de apoio à tomada de decisões. Quando da modelagem do Centro de Custos, o órgão ainda não se tem muita segurança das informações que serão obtidas e o impacto sobre o setor financeiro com a gestão de custos. Dessa forma, na minha percepção, são muitos os órgãos que criam seus centros de custos baseados nas experiências de outros órgãos e após os resultados da sua gestão de custos, ainda precisam disseminar uma cultura de custos e prover/incentivar os gestores de informações de custos e a sua usabilidade.
Respondente 6	Sim	Há uma preocupação com reduzir custos, mas o viés é mais orçamentário. Não creio que exista, de maneira generalizada, uma compreensão da relevância da informação de custos pelo regime de competência para apoio a seus processos decisórios.
Respondente 7	Sim	Há uma confusão significativa quanto ao regime de competência. A extração dos dados pela data do registro (lançamento) leva muitas das vezes a deturpar a verdadeira data de competência (data do evento). Deve-se fazer um esforço no sentido de inserir no campo correto a data de referência para que aja de fato uma informação por data de competência para que a informação seja de fato útil para a tomada de decisão.

Respondente 8	Sim	Considero que os gestores em geral têm pouco conhecimento acerca da observância ao regime de competência. Inclusive este é um item muito importante no monitoramento das informações de custos inseridas no SIAFI. Este tema tem sido abordado exaustivamente nos treinamentos que venho promovendo, pois já percebi que há uma certa dificuldade por parte dos gestores e servidores em geral quanto à temática. Acredito que seja por conta da cultura orçamentária tão enraizada nas organizações do setor público em geral. Neste sentido, os servidores que estão à frente das setoriais de custos tem esse trabalho de promover mudança de cultura e quebra de paradigmas, desvinculando a informação de custos da informação orçamentária.
Respondente 9	Sim	ainda razoável por tratarem a apropriação de despesas por caixa.
Respondente 10	Sim	Entendo ainda ser muito inicial a utilização dos dados.
Respondente 11	Sim	Ainda estamos longe do ideal da importância dada pela alta gestão às informações de custos, portanto, qualquer informação de custos, mesmo pelo regime de competência para apoio decisório ainda não é utilizada pela alta gestão na sua plenitude.
Respondente 12	Sim	infelizmente ainda temos muitas correntes internas de profissionais na área pública que oscilam de práticas de gestão. não há uma confluência de metodologia de gestão, o que dificulta a implantação e permanência da gestão de custos na área pública. Desta forma, a contabilidade gerencial não consegue ter um único foco, o que fragiliza o desenvolvimento dessas rotinas internas e desestimula sua permanência. Particularmente, tenho a opinião de que os normativos podem pressionar pela implantação, porém não serão suficientes se não tiver um apoio institucional direto, interno e externo da instituição.
Respondente 13	Sim	Considerando minha percepção dentro do Ministério Público da União e em outros órgãos que tivemos contato do Governo Federal, a percepção sobre a relevância das informações de custos concentra-se principalmente nos níveis táticos e operacionais. Os gestores ainda dão pouca importância, focando sua atenção na gestão orçamentária e na disponibilidade de recursos imediata.
Respondente 14	Sim	A percepção dos gestores das organizações do Governo Federal é básica e é imprescindível uma mudança de patamar, no qual eles percebam o valor da informação de custos para avaliar o desempenho e aplicar com maior qualidade os recursos sob sua gestão. Não basta fazer para atender determinações legais vigentes ou a vigor, senão o gerenciamento de custos será apenas mais uma atribuição, que sobrecarrega e consome estrutura (recursos), estando fadado ao cerimonialismo (ou formalismo burocrático). Nesse sentido, precisa ser despertado nos gestores, preferencialmente por sensibilização, a relevância e a necessidade de se 'gastar com qualidade' e, para tanto, convencê-los de que qualquer avaliação de como estão sendo consumidos os recursos públicos (desempenho, qualidade do gasto), tem como 'pedra angular' a informação de custos conforme preconiza a 'nova contabilidade pública' (regime de competência).



Respondente 15	Sim	Os Gestores não estão acompanhando essas mudanças nem os estratégicos nem is operacionais. Precisamos investir mais no engajamento do resultado do custo com os gestores que tratam o orçamento público. Esse é o primeiro grupo que precisar "utilizar o resultado dos custos".
Respondente 16	Sim	Incipiente, as principais decisões de gestão são pautadas em indicadores orçamentários e financeiro, entretanto já é possível observar que gestores e órgãos de controle que se deparam com questões sobre o adequado uso de recursos, desempenho e avaliações de políticas públicas busquem respostas na gestão de custos.
Respondente 17	Sim	Os gestores deveriam apoiar-se nas informações de custos com especial atenção no período no qual ela ocorre.

## ANEXO A – Carta de aceite de publicação de artigo na Brazilian Business Review

Título do artigo: “Contabilidade Pública Gerencial: Uma Análise da Informação de Custos à Luz da Percepção dos Gestores Públicos”.

O referido artigo, de autoria do autor e coautoria do orientador desta pesquisa, foi aceito para publicação na Brazilian Business Review, periódico classificado no estrato A2, que contempla periódicos de excelência internacional do Qualis Periódicos.

### BBR. Brazilian Business Review

#### Decision Letter (BBR-2021-1158.R2)

**From:** felipe.ramos@fuceape.br

**To:** giulianopc@gmail.com, evaldocesarcr@gmail.com

**CC:**

**Subject:** BBR. Brazilian Business Review - Decision on Manuscript ID BBR-2021-1158.R2

**Body:** 31-Aug-2022

Dear Mr. CARDOSO:

It is a pleasure to accept your manuscript entitled "Contabilidade Pública Gerencial: Uma Análise da Informação de Custos à Luz da Percepção dos Gestores Públicos" in its current form for publication in the BBR. Brazilian Business Review.

We would like to remind you that the authors will be responsible for providing the version in the other language within 2 months after the approval of the article (effective for articles submitted from Jan/2017 on). Approved articles in English, submitted by non-Portuguese-speaking authors, will have the translation to Portuguese provided by BBR – Brazilian Business Review free of charge (effective for articles submitted from Apr/2018 on). The translated version must be sent by e-mail to [bbronline@bbronline.com.br](mailto:bbronline@bbronline.com.br).

**IMPORTANT:** As of 2019, all authors and co-authors must have the ORCID register. Authors should inform their co-authors that they must register the ORCID also in the ScholarOne register.

Thank you for your fine contribution. On behalf of the Editors of the BBR. Brazilian Business Review, we look forward to your continued contributions to the Journal.

Sincerely,  
Dr. Felipe Ramos  
Co-Editor, BBR. Brazilian Business Review  
[felipe.ramos@fuceape.br](mailto:felipe.ramos@fuceape.br)

**Date Sent:** 31-Aug-2022

## ANEXO B – Certificado de apresentação de artigo no ICMA/COGECONT 2020

Título do artigo: “Contabilidade Pública Gerencial: Uma Análise da Informação de Custos à Luz da Percepção dos Gestores Públicos”.

O referido artigo, em sua 1º versão, de autoria do autor e coautoria do orientador desta pesquisa, foi aceito para apresentação na II International Conference in Management and Accounting.

Verifique o código de autenticidade 9651626.3378333.321831.6.82580899745993054958 em <https://www.ever3.com.br/documentos>



05 a 07 de outubro de 2020

II International Conference in Management and Accounting  
V Congresso de Gestão e Controladoria  
"Transformações Tecnológicas no Ambiente de Negócios e Governança"

### CERTIFICADO DE APRESENTAÇÃO

Certificamos que o artigo intitulado **Contabilidade Pública Gerencial: Uma Análise da Informação de Custos à Luz da Percepção dos Gestores Públicos** com autoria de **GIULIANO PASSOS CARDOSO** e **Evaldo Cesar Cavalcante Rodrigues** foi **APRESENTADO** na Modalidade(s) Artigos Científicos no **ICMA / COGECONT 2020 - International Conference in Management and Accounting**, realizado nos dias 05, 06 e 07 de outubro de 2020.

Blumenau, 07 de outubro de 2020.

Patrocínio



Realização



Apoio Institucional

