



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA - UNB
Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de
Políticas Públicas - FACE
Programa de Pós-Graduação em Administração – PPGA
Mestrado Profissional em Administração – MPA

Nathalia Alcântara de Albuquerque

***FRAMEWORK* SOBRE USO DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO**
PÚBLICA À LUZ DAS ALAVANCAS DE CONTROLE: UM ESTUDO
DE CASO NO GOVERNO FEDERAL

Brasília/DF

2017

Nathalia Alcântara de Albuquerque

***FRAMEWORK* SOBRE USO DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA À LUZ DAS ALAVANCAS DE CONTROLE: UM ESTUDO
DE CASO NO GOVERNO FEDERAL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas da Universidade de Brasília como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Administração Pública.

Orientador: Prof. Dr. João Henrique Pederiva

Brasília/DF

2017

Nathalia Alcântara de Albuquerque

***FRAMEWORK* SOBRE USO DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA À LUZ DAS ALAVANCAS DE CONTROLE: UM ESTUDO
DE CASO NO GOVERNO FEDERAL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Administração da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas da Universidade de Brasília como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Administração Pública.

COMPOSIÇÃO DA BANCA EXAMINADORA:

Professor Doutor João Henrique Pederiva, Orientador – PPGA/UnB

Professora Doutora Diana Vaz de Lima, Membro Externo – PPGCont/UnB

Professor Doutor Adalmir de Oliveira Gomes, Membro Interno – PPGA/UnB

Professor Doutor Antônio Isidro da Silva Filho, Suplente – PPGA/UnB

Brasília/DF, 27 de novembro de 2017.

Ao Igor.

AGRADECIMENTOS

Aos meus colegas de turma do mestrado, por tornar esse caminho mais leve e alegre.

Aos meus professores do Mestrado, pelo intenso aprendizado.

Ao meu orientador, pela tranquilidade e humanidade constantes.

Aos meus colegas de trabalho, por compreenderem e apoiarem a minha ausência, necessária à conclusão desta pesquisa.

Aos servidores públicos da Secretaria do Tesouro Nacional - STN, do Serviço Federal de Processamento de Dados - Serpro, e das organizações públicas entrevistadas, que participaram desta pesquisa.

Aos meus pais, por me ensinarem o valor da educação. Ao meu marido, por ser um exemplo da manutenção desse valor em nossa casa.

RESUMO

Como a informação de custos é utilizada na gestão de entidades ou órgãos públicos federais? Para responder essa questão, a presente pesquisa utilizou a Teoria das Alavancas de Controle (SIMONS, 1995) e o *framework* de potenciais usos da informação de custos, elaborado pela autora. A Teoria das Alavancas de Controle lida com a implementação de estratégias nas organizações mediante quatro sistemas de controle de gestão chamados Alavancas. Os sistemas de crenças, restrições, controle diagnóstico e controle interativo estão baseados nos binômios incentivo ou restrição e com ou sem retorno. O *framework* aponta 12 usos possíveis da informação de custos: Planejamento e Orçamentação; Processo Decisório; Controle e Redução de Custos; Gerenciamento; Transparência; Avaliação de Desempenho; *Accountability*; Qualidade do Gasto; Reembolso; Fixação de Taxas e Preços; Evidenciação de Custos; e Satisfação de Requisitos Legislativos. Essas lentes teóricas subsidiam estudo de caso realizado em sete organizações públicas federais, usuárias relevantes do Sistema de Custos do Governo Federal – SIC. A utilização de um sistema de custos é obrigatória, nas organizações públicas, desde 2000, com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF. Contudo, os resultados obtidos evidenciam a ausência de diagnósticos estruturados e regulares sobre o uso efetivo das informações de custos na administração pública federal. Para suprir tal deficiência, a pesquisa enumera práticas relacionadas aos sistemas de crenças e de restrições, que podem servir de *benchmarking* em outras organizações. Além disso, a pesquisa detectou que o sistema de crenças é mais desenvolvido do que o sistema de restrições. Assim, a informação de custos tende a não gerar retorno de gestão na forma de ajustamentos das organizações. Além de problematizar a efetividade da informação de custos gerada, tal achado evidencia lacuna de espaço regulatório a ser preenchida pelos órgãos gestores do Sistema. As eventuais situações com retorno (cibernéticas) caracterizam o sistema de controle diagnóstico – monitoramento e restrição, para fins de Processo Decisório, Controle e Redução de Custos e Gerenciamento. Embora citado por alguns informantes, não há evidências do uso regular da informação de custos pela alta gestão. Destaca-se, ainda, que o Controle Interno tem sido pouco expressivo na disseminação do uso da informação de custos na gestão das organizações. Embora não generalizáveis a toda a administração pública, os resultados contribuem para a consolidação desse campo de pesquisas e a conclusão indica encaminhamentos, para órgãos reguladores do sistema de custos federal e para organizações públicas que pretendam usar essa ferramenta na gestão, além de pesquisadores interessados no tema.

Palavras-chave: Alavancas de Controle; Informação de Custos; Usos; Gestão Pública.

ABSTRACT

How is cost information used in management of federal public entities or agencies? To answer this question, this research used Levers of Control (SIMONS, 1995) and a framework of potential uses of cost information, elaborated by the author. Levers of Control deals with the implementation of strategies in organizations, through four management control systems, called Levers. Belief Systems, Boundary Systems, Diagnostic Control Systems and Interactive Control Systems are based on binomials incentive or restriction and with or without feedback. The framework points out 12 possible uses for cost information: Planning and Budgeting; Decision Making; Cost Control and Reduction; Management; Transparency; Performance Measurement; Accountability; Quality of Public Expenses; Reimbursement; Setting Fees and Prices; Highlighting Costs; and Satisfying Legislative Requirements. These theoretical lenses subsidize a case study carried out in seven federal public organizations, relevant users of the Federal Government Cost System - SIC. The use of a cost system has been mandatory for public organizations since 2000, after publication of the Fiscal Responsibility Law - LRF. However, the results obtained evidenced an absence of structured and regular diagnoses on the effective use of cost information in the federal public administration. To fill this gap, the research lists practices related to Belief System and Boundary System, which can be benchmarked in other organizations. In addition, the research detected that Belief System is more developed than the Boundary System. Thus, cost information tends not to generate management returns in form of organizational adjustments. In addition to problematizing the effectiveness of the generated cost information, this finding evidences a lack of regulatory space to be filled by the System's management bodies. The eventual situations with return (cybernetic) characterize Diagnostic Control System- monitoring and restriction, for purposes of Decision Making, Cost Control and Reduction and Management. Although quoted by some informants, there is no evidence of the regular use of cost information by top management. It should also be noted that Internal Control has been little expressive in disseminating the use of cost information in the organization's management. Although not generalizable to the entire public administration, the results contribute to the consolidation of this field of research and the conclusion indicates guidelines for federal cost system regulators and for public organizations wishing to use this tool in management, as well as researchers interested in theme-

Keywords: Levers of Control; Costs Information; Uses; Public Sector.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Visão Geral do Modelo	19
Figura 2: Relação dinâmica entre as Alavancas de Controle.....	35
Figura 3: Relação entre as Alavancas de Controle e as estratégias realizadas.....	36
Figura 4: Classificação das Alavancas de Controle	38
Figura 5: Objetivos da pesquisa	59
Figura 6: Reconhecimento do uso da informação de custos	65
Figura 7: Exemplos identificados nas OPs por quadrante das Alavancas de Controle.....	92
Figura 8: Resultado da bibliometria: Nacionalidade do Periódico	113
Figura 9: Resultado da bibliometria: Escopo.....	113
Figura 10: Resultado da bibliometria: Esfera de Aplicação	113
Figura 11: Resultado da bibliometria: Natureza da Pesquisa	114
Figura 12: Resultado da bibliometria: Delineamento	114
Figura 13: Resultado da bibliometria: Natureza dos Dados	114
Figura 14: Resultado da bibliometria: Método	115
Figura 15: Resultado da bibliometria: Recorte Temporal	115
Figura 16: Resultado da bibliometria: Amostragem.....	115
Figura 17: Resultado da bibliometria: Uso de Teoria.....	116
Figura 18: Resultado da bibliometria: Aplicação relacionada às Alavancas de Controle	116
Figura 19: Resultado da bibliometria: Uso de Custos	116
Figura 20: Resultado da bibliometria: Área do Conhecimento	117
Figura 21: Exemplos identificados na OP1 por quadrante das Alavancas de Controle.....	120
Figura 22: Exemplos identificados na OP2 por quadrante das Alavancas de Controle.....	120
Figura 23: Exemplos identificados na OP3 por quadrante das Alavancas de Controle.....	120
Figura 24: Exemplos identificados na OP4 por quadrante das Alavancas de Controle.....	121
Figura 25: Exemplos identificados na OP5 por quadrante das Alavancas de Controle.....	121
Figura 26: Exemplos identificados na OP6 por quadrante das Alavancas de Controle.....	121

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Categorização dos usos de custos	45
Quadro 2: Framework de usos da informação de custos na Administração Pública.	49
Quadro 3: Mecanismos que podem contribuir para a implantação da estratégia de custos em organizações públicas.....	62
Quadro 4: Relação entre o framework de usos de custos e as Alavancas de Controle	64
Quadro 5- Síntese dos Resultados das OPs	88
Quadro 6: Situação das Expectativas de Resultado	95

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Resultado da seleção das subunidades de análise	61
Tabela 2: Usos de Custos nas OPs.....	93

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AFATN	Área de Soluções Analíticas de Finanças
BDTD	Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
COINC	Coordenação de Informação Fiscal e de Custos da União
DGC	Demonstrativo Gerencial de Custos
<i>Fasab</i>	<i>Federal Accounting Standards Advisory Board</i>
Fasb	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
<i>Ifac</i>	<i>International Federation of Accountants</i>
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei de Orçamento Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MPDG	Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão
NAP	Nova Administração Pública
OP	Organização pública entrevistada
PDRAE	Plano Diretor da Reforma do Estado
PPA	Plano Plurianual
SCF	Sistema de Contabilidade Federal
Serpro	Serviço Federal de Processamento de Dados
Siafi	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
Siape	Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos
SIC	Sistema de Informações de Custos do Governo Federal
SIGPlan	Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
SUCON	Subsecretaria de Contabilidade Pública
SUNAF	Superintendência de Administração Financeira
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
1.1	Contextualização, Questão e Objetivos da Pesquisa.....	14
1.2	Questão de Pesquisa	19
1.3	Objetivos	20
1.4	Justificativa e Relevância	21
1.5	Bibliometria Sobre Custos na Gestão Pública	22
2	A TEORIA DAS ALAVANCAS DE CONTROLE	26
2.1	Sistemas de Crenças	27
2.2	Sistemas de Restrições.....	28
2.3	Sistemas de Controle Diagnóstico	30
2.4	Sistemas de Controle Interativo.....	32
2.5	Como as Alavancas de Controle são utilizadas	34
3	USOS DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	42
3.1	Elaboração do <i>Framework</i> – 1ª Etapa	44
3.2	Elaboração do <i>Framework</i> – 2ª Etapa	48
3.2.1	Controle prévio	50
3.2.2	Planejamento e Orçamentação.....	50
3.2.3	Controle concomitante.....	52
3.2.4	Controle posterior	54
3.2.5	Usos específicos	56
3.2.6	Procedimentos formais	57
3.3	O uso do <i>Framework</i>	58
4	PROCEDERES METODOLÓGICOS	59
4.1	Caracterização da Pesquisa.....	59
4.2	Caracterização das Organizações em estudo	60
4.3	Verificabilidade da Pesquisa.....	61
4.3.1	Elaboração do primeiro item de verificabilidade	61
4.3.2	O <i>Framework</i> e as Alavancas de Controle	63
4.3.3	Elaboração do segundo e do terceiro itens de verificabilidade	64
4.3.4	Expectativas de Resultados.....	66
4.4	Coleta de Dados.....	66
4.4.1	Roteiro da Entrevista	66
4.4.2	Entrevistados	68
4.4.3	Realização das Entrevistas.....	68
4.4.4	Tratamento e Análise dos Dados	69
5	APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	70
5.1	Análise Descritiva das OPs.....	70
5.1.1	OP1	70
5.1.2	OP2.....	73
5.1.3	OP3.....	76
5.1.4	OP4.....	79
5.1.5	OP5.....	81
5.1.6	OP6.....	83
5.1.7	OP7.....	86
5.2	Discussão dos Resultados	86
6	CONCLUSÃO	97
	REFERÊNCIAS	101
	APÊNDICE A – Resultado da bibliometria sobre custos na administração pública.....	113
	APÊNDICE B – Roteiro da entrevista.....	118
	APÊNDICE C – Exemplos identificados nas OPs por quadrante das Alavancas de Controle.....	120

1 INTRODUÇÃO

Esta pesquisa descreve diferentes estratégias para o uso da informação de custos na gestão de entidades ou órgãos públicos federais por meio de uma abordagem teórica inovadora, que abrange a Teoria das Alavancas de Controle (SIMONS, 1995) e um *framework* de potenciais usos da informação de custos elaborado pela autora deste trabalho.

A Teoria das Alavancas de Controle (*Lever of Control*) foi desenvolvida por Simons (1995) e tem por objeto a implementação de diferentes conceitos de estratégia por meio de quatro sistemas de controle de gestão chamados Alavancas, quais sejam: sistemas de crenças; sistemas de restrições; sistemas de controle diagnóstico; e sistemas de controle interativo. É importante destacar que o sistema de informação de custos não é uma dessas alavancas, e, sim, objeto da estratégia das organizações a ser analisado sob a óptica dessas alavancas.

O *framework* proposto, por sua vez, aponta 12 possíveis usos da informação de custos, agrupados em cinco categorias. Cada uso potencial – Planejamento e Orçamentação; Processo Decisório; Controle e Redução de Custos; Gerenciamento; Transparência; Avaliação de Desempenho; *Accountability*; Qualidade do Gatos; Reembolso; Fixação de Taxas e Preços; Evidenciação de Custos; e Satisfação de Requisitos Legislativos – é detalhado e discutido.

A integração desse *framework* com a Teoria das Alavancas de Controle (SIMONS, 1995) foi utilizada como lente teórica para estudo de caso realizado em sete organizações públicas usuárias relevantes do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal – SIC .

A utilização de sistema de custos por organizações públicas é obrigatória, desde 2000, com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (BRASIL, 2000a). Embora algumas organizações públicas tenham desenvolvido seus próprios sistemas de custos (MACHADO; HOLANDA, 2010; MAUSS; SOUZA, 2008) e também exista opções disponíveis no mercado, com atributos distintos do SIC, a escolha do SIC se deve ao fato de este ser o sistema de custos elaborado e mantido pelo Governo Federal, a esfera que essa pesquisa se propõe a estudar.

Destaca-se ainda que esta pesquisa aborda a gestão do sistema de custos e não o seu produto, não lidando com discussões contábeis, a exemplo da etapa da despesa públicas em que o gasto é considerada custo ou dos critérios de sua apropriação aos diferentes objetos.

A pesquisa estrutura-se em seis capítulos, incluída esta Introdução, que é composta por uma contextualização sobre o tema, inclusive com uma narrativa histórica sobre o desenvolvimento do tema custos na administração pública brasileira, seguida da questão de

pesquisa, objetivos e justificativa e relevância. Este capítulo conta, ainda, com uma bibliometria sobre Custos na Administração Pública, que enfatiza a relevância da presente dissertação.

Os capítulos 2 e 3 constituem a fundamentação teórica da pesquisa – a Teoria das Alavancas de Controle (SIMONS, 1995) e o *framework* de usos de custos na gestão pública – e sua aplicabilidade ao objeto e aos objetivos desta pesquisa. O quarto capítulo descreve o método e os procedimentos utilizados, além de evidenciar aspectos para verificabilidade desta pesquisa. Já o quinto capítulo, analisa e discute os resultados, por meio, primeiramente, de uma perspectiva individual de cada caso e, em seguida, em conjunto, das organizações estudadas. Por fim, o capítulo 6 apresenta as conclusões deste trabalho, com indicações ao órgão central do sistema de custos federal e demais entes interessados, além de novas pesquisas.

1.1 Contextualização, Questão e Objetivos da Pesquisa

A Nova Administração Pública (NAP) estrutura a gestão pública em torno da eficiência – razão entre produtos e insumos – por meio da competitividade (OLIVEIRA; PAULA, 2014). Embora houvesse indícios desse modelo de administração em reformas governamentais ocorridas, desde a década de 1970 (BORGES; MÁRIO; CARNEIRO, 2013), o marco da NAP no Brasil foi o Plano Diretor da Reforma do Estado - PDRAE, proposto no programa de governo de Fernando Henrique Cardoso. Apesar das promulgações da Emenda Constitucional nº. 19 (BRASIL, 1998a) – que incluiu no caput do art. 37 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) o princípio da eficiência – e da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) (BRASIL, 2000a), além da reorganização dos órgãos públicos e do fortalecimento de carreiras de Estado, o modelo proposto não alcançou completamente os seus objetivos (OLIVEIRA; PAULA, 2014).

Várias iniciativas esbarraram em questões estruturais, acarretando em inovações pontuais e dispersas - mas ainda assim essenciais para a melhoria da gestão da coisa pública (BORGES; MÁRIO; CARNEIRO, 2013). Esse é o caso do sistema de contabilidade brasileiro, que passou por reformulações e hoje compõe a base de indicadores de desempenho que permitem aferir a eficiência da gestão pública, a exemplo dos relacionados a custos (BORGES; MÁRIO; CARNEIRO, 2013). Custo, entendido como o “valor dos recursos consumidos ou a serem consumidos na obtenção de bens e serviços” (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2009, p. 235), é uma medida essencial para se falar de eficiência (ALONSO, 1999).

Apesar de, frequentemente, serem utilizados como sinônimos, o conceito de custo, ao contrário dos conceitos de gasto e de despesa, tem, necessariamente, uma finalidade, estando atrelado a um produto ou serviço. Justamente por isso, a apuração de custos vai além da

elaboração de balanços contábeis, cujo nível de agregação não evidencia o relacionamento das despesas com a prestação de um serviço ou produto público específico (ALVES, 2012).

A informação de custos é relevante quando é capaz de influenciar decisões por meio do seu valor preditivo ou de *feedback* - corrigindo ou confirmando expectativas (FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, 1980).¹ “Num modelo de gestão moderno em bases gerenciais, não se pode (ou melhor, não se deve) tomar decisão sem conhecer as diferentes alternativas de ação, seus custos e seus benefícios” (MACHADO; HOLANDA, 2010, p. 817). Nesse sentido, o *International Federation of Accountants* - Ifac (2000) reconhece que as informações de custos podem auxiliar na melhoria das funções da administração pública, subsidiando as escolhas determinadas pelo processo político.

A informação de custos sobre políticas e programas, quando analisada em conjunto com seus resultados, evidencia se o dinheiro do contribuinte está sendo bem utilizado e se há desperdícios (REZENDE; CUNHA; BELAVIQUA, 2010). Além disso, em momentos de restrição de recursos, ela pode evitar tradicionais cortes lineares no orçamento das organizações, que prejudicam atividades essenciais e mantêm atividades ineficientes (CARDOSO; AQUINO; BITTI, 2011; REZENDE; CUNHA; BELAVIQUA, 2010), ou contribuir com decisões sobre redução de gastos (DREHMER; RAUPP, 2016). No dia a dia, a informação de custos pode ser útil em diversos momentos da gestão. Em instituições públicas de saúde, por exemplo:

a análise de custos auxilia no gerenciamento dos resultados, cálculo das margens por procedimento, direcionamento do trabalho, na identificação de instalações e espaços ociosos e até mesmo no nível de atividade de um hospital público, com vistas à expansão do nível de atendimento para uma maior parcela da população (BONACIM; ARAÚJO, 2010, p. 905).

No contexto da administração pública brasileira, a apuração de custos tem marco na obrigatoriedade legal de sua apuração e divulgação, a partir de 1964, por meio da Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964). Essa obrigatoriedade, contudo, atingia apenas os serviços públicos industriais, isto é, não abrangia as atividades precípuas de representação política. Posteriormente, na reforma administrativa de 1967, o Decreto-lei nº 200 (BRASIL, 1967)

¹ Naquele momento histórico, o *Financial Accounting Standards Board* (Fasb) tinha a expectativa de abranger as contabilidades privada e governamental norte americanas num conjunto único de orientações. Desse modo, ainda não havia entidades que regulassem especificamente as respectivas contabilidades governamentais federal e estadual e local.

estendeu essa exigência a todas as atividades do Governo Federal, pelo que a contabilidade de custos deveria servir como instrumento de gestão dos seus atos e programas.

Em 1986, a Secretaria do Tesouro Nacional – STN foi criada pelo Decreto nº 92.452 (BRASIL, 1986a), dando início a uma nova abordagem dos gastos públicos. No mesmo ano, o Decreto nº 93.872 (BRASIL, 1986b) reforçou o disposto no Decreto-lei nº 200 (BRASIL, 1967), em relação à obrigatoriedade de apurar custos de projetos e atividades para evidenciar os resultados da gestão.

Ao estabelecer a obrigatoriedade de avaliação de resultados quanto à eficácia e eficiência, a Constituição Federal (BRASIL, 1988) abriu mais precedentes para o uso da informação de custos. Adicionalmente, a Emenda Constitucional nº 19 (BRASIL, 1998a) inseriu o princípio da eficiência entre os princípios constitucionais da Administração Pública. Vale lembrar que tais princípios constitucionais devem ser observados em todas as esferas federadas.

Logo após a Reforma Constitucional, o Decreto nº 2.829 (BRASIL, 1998b) determinou que o gerenciamento de programas abrangesse o controle de custos. Em 2000, a Lei Complementar nº 101 – LRF, ao estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, impôs que a administração pública mantivesse “sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (BRASIL, 2000a, art. 50, §3º), incentivando ainda mais um sistema de informação de custos no Governo Federal. Adicionalmente, a mesma Lei Complementar criou uma nova perspectiva para a informação de custos, ao sugerir que esta fosse utilizada também pelo controle externo, e permitiu que a Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO fixasse preceitos sobre o assunto.

No mesmo ano, o Decreto nº 3.589 (BRASIL, 2000b), hoje já revogado pelo Decreto nº 6.976 (BRASIL, 2009), ao dispor sobre o Sistema de Contabilidade Federal - SCF, reforçou a necessidade de evidenciar os custos dos programas e das unidades da administração pública federal. Em seguida, a Lei nº 10.180 (BRASIL, 2001) destacou, mais uma vez, a necessidade de o SCF evidenciar os custos dos programas e das unidades da administração pública federal.

Em 2004, o Tribunal de Contas da União - TCU, utilizando a prerrogativa constante da LRF sobre o uso na informação de custos no controle externo, reforçou as demandas de aperfeiçoamento do aparato legal sobre custos existentes até aquele momento. Como resultado

de auditoria realizada no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, o TCU emitiu o Acórdão nº 1.078 (BRASIL, 2004), com a seguinte determinação para o Ministério:

adote providências para que a para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistema de custos, que permita, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis. (BRASIL, 2004, 1.1.2).

Sendo assim, em 2005, a Portaria Interministerial nº 945 (BRASIL, 2005) criou o Comitê Interministerial de Custos, com o objetivo de “elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos, para subsidiar a implantação do sistema de custos na administração pública federal.” (BRASIL, 2005, art. 1º).

Avançando nesse sentido, o Ministério da Fazenda, por meio da Portaria nº 184 (BRASIL, 2008), definiu que as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, deveriam seguir o padrão internacional do Ifac. Essa medida buscava a produção de informações estruturadas e de maior relevância com base na comparabilidade internacional.

Entre 2008 e 2011, o CFC emitiu 11 Normas Brasileiras de Contabilidade para o Setor Público - NBC T 16.1 a 16.11. Destaca-se, aqui, a Resolução CFC nº 1.129 (CFC, 2008), que aprovou a NBC T 16.2, a qual incluiu o subsistema de custos como integrante do sistema contábil aplicado ao setor público; e a Resolução CFC nº 1.366 (CFC, 2011), que aprovou a NBC T 16.11, a qual tornou obrigatória a utilização do Sistema de Informações de Custos no Setor Público para todas as entidades do setor público.

Na sequência, o Decreto nº 6.976 (BRASIL, 2009), ao dispor sobre o SCF, revogou o Decreto nº 3.589 (BRASIL, 2000b); regulamentou partes da Lei Complementar nº 101 (BRASIL, 2000a) e da Lei nº 10.180 (BRASIL, 2001); e determinou que deve ser mantido um “sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.” (BRASIL, 2009, art. 7º, XIX).

Até 2010, o uso de sistemas de custos era caracterizado por iniciativas isoladas de alguns órgãos públicos (MACHADO; HOLANDA, 2010), entre os quais podem-se citar “Comando da Aeronáutica, Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS), Comando da Marinha, Comando do Exército, Laboratório Nacional de Luz Síncrotron do CNPq, SESU-MEC, Banco Central do Brasil, INMETRO e EMBRAPA” (MAUSS; SOUZA, 2008, p. 28). “Embora os sistemas de custos não tenham se disseminado, alguns ministérios adotaram a

apuração do custo dos serviços públicos, como foi o caso dos ministérios da Aeronáutica e da Educação, bem como do Banco Central” (HOLANDA et al, 2010, p.42).

Mais recentemente, a Portaria da STN nº 437 (BRASIL, 2012a), que aprova a Parte II do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, define que os entes da Federação deveriam adotar, gradualmente, o sistema de custos, até o final do exercício de 2014, o que foi reforçado pela Portaria da STN nº 753 (BRASIL, 2012b). No entanto, a norma geral do MCASP não foi cumprida integralmente pela União. Além disso, as edições posteriores do Manual deixaram de mencionar a obrigatoriedade da adoção de sistemas de custos.

Os documentos elencados acima evidenciam como a informação de custos ganhou espaço no contexto da Administração Pública. Adicionalmente, o Governo Federal desenvolveu – e, em 2011, disponibilizou – o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal – SIC. Esse *Data Warehouse* extrai dados de sistemas estruturantes da administração pública federal, tais como o Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos - Siape, Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - Siafi e Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento - SIGPlan, para gerar informações de custos (HOLANDA et al ,2010; MACHADO; HOLANDA, 2010; SANTOS, 2011). Sobre o SIC:

A proposta é de um sistema que permita a todos os órgãos da administração pública federal produzir, para seus gestores e para a sociedade, informações referentes aos custos de seus projetos, serviços e políticas públicas. (BORGES; MÁRIO; CARNEIRO, 2013, p. 488)

Costa Junior (2015) destaca que o SIC não é um sistema pronto, mas em gradativo aperfeiçoamento. Esse sistema possui duas dimensões distintas. A primeira, mais genérica, proporciona uma visão macro e sistemática da informação de custos dos órgãos públicos, visão essa deduzida a partir da alocação dos gastos aos centros de custos. A informação gerada nessa abordagem é sintética, porém comparável em toda a administração pública. A segunda dimensão é específica, adaptável às necessidades físico-operacionais de cada organização, a partir de uma abordagem indutiva. Trata-se de uma informação mais refinada em relação à abordagem anterior.

É um ponto de encontro. E o sistema de informação de custo é esse ponto de encontro. Porque você tem que ter as informações financeiras agregadas, que descem para uma rodoviária, e informações físicas, de execução de produtos e atividades de mensuração física, que vêm do mundo operacional... do chão de fábrica, e que não está nos órgãos centrais [...]. É assim que a gente conseguiu comunicar o modelo. A gente dizia: “tem

um pedaço que é daqui até a rodoviária, tem um pedaço que é da rodoviária para baixo”. Então [os órgãos centrais do] governo federal têm a incumbência de fazer daqui [de cima para baixo, numa abordagem dedutiva] até a rodoviária. Depois, da rodoviária para baixo [de baixo para cima, numa abordagem indutiva], cada setor — educação, saúde, infraestrutura, segurança pública — vai refinar. (HOLANDA; LATTMAN-WELTMAN, GUIMARÃES, 2010, p.92).

A Figura 1 descreve esse sistema “rodoviário”.



Figura 1: Visão Geral do Modelo

Fonte: HOLANDA; LATTMAN-WELTMAN, GUIMARÃES, 2010, p.83

Diante do exposto, pode-se afirmar que, normativamente, houve conquistas importantes para a implantação da estratégia de custos na gestão pública: as diretrizes da NAP; a obrigatoriedade legal da adoção de um sistema de custos; a expectativa de punição, por parte de órgãos de controle, decorrente da não utilização de um sistema de custos; e a existência de um sistema, a exemplo do SIC, que gere informações de custos passíveis de uso no âmbito da organização.

1.2 Questão de Pesquisa

Contudo, essas ações normativas devem coexistir e estar em equilíbrio com mudanças efetivas para que as mudanças positivas seja uma realidade material e não apenas formal (SIMONS, 1995).

A obrigatoriedade legal, então, pode não ser incentivo suficiente para implantação e efetivo uso de sistemas de informações de custos em órgãos públicos no país (BITTI; AQUINO; CARDOSO, 2011). Além disso, a coerção externa pode até influenciar a implantação, mas a

efetiva adoção do sistema depende da relevância da informação que o sistema disponibiliza aos seus usuários (CARDOSO; AQUINO; BITTI, 2011; MACHADO; HOLANDA, 2010).

Nesse sentido, a Teoria das Alavancas de Controle (SIMONS, 1995), voltada para a implantação de estratégias em instituições privadas, afirma que tão importante quanto o desenho do sistema gerencial é a forma como os gestores o utilizam. Sendo assim, as funcionalidades dos sistemas de informação de custos devem ir além da função precípua de apropriar custos, elas devem contribuir com modelos de gestão e controle (FARIA, 2012). O sistema de custos, inclusive, pode ser uma ferramenta auxiliar à inovação no serviço público, tendo em vista a pressão pela melhoria na prestação dos serviços públicos, a necessidade de redução de custos, inclusive em face da dívida pública crescente, e a adequação à nova realidade processual trazida pela tecnologia (BORINS, 2002).

Nesse contexto, essa pesquisa se propõe a responder ao seguinte problema: **Como a informação de custos é utilizada na gestão de entidades ou órgãos públicos federais?**

1.3 Objetivos

O objetivo geral deste trabalho é, portanto, descrever, à luz da Teoria das Alavancas de Controle (SIMONS, 1995) e do *framework*, como a informação de custos é e pode ser utilizada na gestão de entidades ou órgãos públicos federais.

Para atingir o objetivo geral, foram definidos os seguintes objetivos específicos:

- Relacionar a Teoria das Alavancas de Controle (SIMONS, 1995) com a gestão de custos na Administração Pública.
- Compor *framework* que consolide e descreva as possibilidades de uso potencial da informação de custos na Administração Pública.
- Examinar casos relevantes do uso da informação de custos em entidades ou órgãos públicos federais usuários de Sistemas de Informação de Custos do Governo Federal – SIC.

A diferenciação entre órgãos e entidades, em destaque nos objetivos, é conceitual e justifica-se devido ao perfil das organizações públicas a que essa pesquisa foi aplicada. Para Meireles (2004), órgãos públicos não possuem personalidade jurídica, pertencendo à administração direta, enquanto que entidades públicas possuem personalidade jurídica e compõem a administração indireta.

Com base na lente teórica e na revisão bibliográfica, as expectativas de resultados desta pesquisa, detalhadas na Seção 4.3, são de que as informações de custos sejam,

predominantemente, sem retorno para a gestão das organizações públicas, e que, quando exista retorno, sejam utilizadas, predominantemente, para estimular mudanças nessas organizações e para fins de processo decisório.

1.4 Justificativa e Relevância

A pesquisa, investiga o uso da informação de custos na gestão pública, tendo como pano de fundo a Teoria das Alavancas de Controle (SIMONS, 1995) e um *framework* de usos potenciais da informação de custos na gestão pública. Não foram localizados estudos similares, na revisão bibliográfica, com o mesmo objeto e lente teórica.

A realização desta pesquisa justifica-se pelo fato de custos ser um assunto ainda em amadurecimento na administração pública brasileira, apesar do seu amplo uso na iniciativa privada (SLOMSKI, 2013). Bitti, Aquino e Cardoso (2011) afirmam que pesquisas nacionais, sobre custos na administração pública, são caracterizadas por estudos de caso descritivos ou propostas de modelos prescritivos de gestão e mensuração de custos e não consideram achados de estudos empíricos anteriores. “O estágio inicial de descrição, sem comparação, e sem embasamento teórico, mostra que se está no início da pesquisa do tema no Brasil.” (BITTI; AQUINO; CARDOSO, 2011, p. 20).

Esse perfil de produção acadêmica se mantém nos dias atuais. Estudo bibliométrico sobre o tema, detalhado na próxima seção, evidenciou trabalhos predominantemente empíricos (80%), descritivos (63%) e sem suporte teórico (90%). Esta pesquisa, embora empírica e descritiva, possui embasamento teórico, constituído na Teoria das Alavancas de Controle (SIMONS, 1995) e no *framework* – aplicado, ao longo dessa pesquisa, a dissertações, teses e artigos acadêmicos, e elabora um diagnóstico do tema na Administração Pública, passível de generalização analítica (YIN, 2015).

Nesse cenário, pode-se afirmar que este estudo contribui para o campo acadêmico por utilizar uma abordagem dedutiva baseada em teoria. O uso da teoria das Alavancas de Controle (SIMONS, 1995) é outra inovação deste trabalho. Não foram localizados artigos acadêmicos que a utilizassem como suporte teórico em pesquisas sobre administração pública ou na implantação e gestão de sistemas de custos. Trata-se de mais uma opção de ferramenta de análise do campo de custos na administração governamental, a qual proporcionará discussões sobre lacunas existentes na área, a exemplo de como custos se relaciona com a estratégia da organização e da adesão dessa ferramenta da iniciativa privada na gestão pública (BITTI; AQUINO; CARDOSO, 2011). Por esses sistemas requererem diferentes graus de codificação

e difusão (SIMONS, 1995), a presente pesquisa lida também com as práticas relacionadas aos sistemas de informação de custos que podem auxiliar no funcionamento mais efetivo das Alavancas.

Este trabalho, ainda, contribui para o campo de conhecimento, ao consolidar discussões e resultados de estudos anteriores e elaborar um *framework* de usos da informação de custos na administração pública, cujo mapeamento em estudos realizados sobre o tema até então foi considerado parcial e insuficiente para o atendimento dos objetivos da presente pesquisa.

A evidenciação dos possíveis usos da informação de custos, de forma esquematizada, pode aumentar a percepção de relevância sobre os sistemas de informação de custos, tendo em vista que esta está relacionada ao conhecimento e às crenças dos indivíduos e das instituições (JERMIAS, 2001), além de evidenciar o potencial de sua trajetória, dados os compromissos conceituais explícitos e implícitos (BORGES, MARIO, CARNEIRO, 2013).

No campo social, este estudo reafirma a importância do tema na agenda governamental e contribui para a disseminação da informação de custos no âmbito da administração pública. Ao assumir que estruturas institucionais e materiais restringem e condicionam os resultados possíveis das ações humanas, as Alavancas de Controle (SIMONS, 1995) dão suporte ao *framework* e permitem identificar formas de potencializar o uso da informação de custos nas organizações, por meio do uso integrado das Alavancas (SHEEHAN, 2007). Adicionalmente, os resultados da pesquisa podem subsidiar encaminhamentos relacionados à elevação da importância do sistema de custos na agenda do Governo no que tange à regulamentação da obrigatoriedade de uso desse sistema por parte dos órgãos públicos (DREHMER; RAUPP, 2016) e da expansão do seu uso nas organizações em benefício da melhoria da qualidade e da eficiência da gestão.

1.5 Bibliometria Sobre Custos na Gestão Pública

Esta Seção evidencia o perfil da produção de custos na gestão pública nos últimos sete anos (2010 a 2016), por meio de estudo bibliométrico, ao qual, adicionalmente, conta com variáveis teóricas, acrescentadas com a finalidade de testar a lógica teórica do *framework* sobre os usos da informação de custos e sobre as Alavancas de Controle, descritas nos capítulos seguintes.

Pesquisas nacionais sobre custos na administração pública são caracterizadas por estudos de caso descritivos ou propostas de modelos prescritivos de gestão e mensuração de custos. Além disso, elas não consideram achados de estudos empíricos anteriores. Esse contexto

dificulta a comparação de resultados e a construção de teorias sobre o tema (BITTI; AQUINO; CARDOSO, 2011).

Além disso, há poucos estudos que analisam a produção acadêmica sobre custos na gestão pública. Nos últimos sete anos, período de 2010 a 2016, foram localizados apenas três trabalhos com essa abordagem, sendo um com foco em publicações em anais de eventos (CARNEIRO et al., 2012) – apontando tendências e motivações dos pesquisadores (BITTI; AQUINO; CARDOSO, 2011), e outro, classificado como estudo bibliométrico, em teses e dissertações (DREHMER; RAUPP, 2016) – evidenciando o estágio de desenvolvimento do tema (DREHMER; RAUPP, 2016) e a dinâmica de programas de cursos de pós-graduação e de grupos de pesquisa (BITTI; AQUINO; CARDOSO, 2011). Ademais, há um trabalho que estuda especificamente o uso de sistemas de custos, em artigos nacionais e internacionais – contribuições efetivas legitimadas pelo processo de publicação (BITTI; AQUINO; CARDOSO, 2011).

Nesse contexto, então, há apenas um estudo bibliométrico sobre o tema, o qual possui foco em teses e dissertações. Sendo a bibliometria um estudo que busca padronizar dados não estruturados (DAIM et al., 2006) e considerando a lacuna desse tipo de estudo sobre custos na gestão pública baseado em artigos acadêmicos, a presente seção **descreve as características demográficas, teóricas e metodológicas em artigos científicos sobre custos na gestão pública no período de 2010 a 2016.**

Esta bibliometria é uma pesquisa bibliográfica, de natureza empírica, que faz uso de dados quantitativos em uma amostra não probabilística, de delineamento correlacional e recorte temporal longitudinal. Os dados foram coletados por meio de busca nas bases de dados Capes e Proquest, utilizando-se os seguintes *strings* de busca, em inglês e português: (“custo” OR “custos”), no critério “título”; e (“public*” OR “federal”) AND “informação” AND “sistema” AND “gestão”, no critério “assunto”.

Inicialmente, a busca retornou 99 resultados. Na sequência, foram aplicados os seguintes critérios de seleção: (a) artigo científico; (b) revisado por pares; (c) publicação entre 2010 e 2016; (d) enfoque contábil; além de eliminadas as duplicidades. A amostra final foi composta por 30 artigos. Os dados foram tabulados em planilha no formato Excel, contendo 13 variáveis categóricas, sendo quatro demográficas, seis metodológicas e três teóricas.

Sobre essas últimas, destaca-se a variável teórica sobre as Alavancas de Controle (SIMONS, 1999) que busca evidenciar como a informação de custos está inserida na estratégia

das organizações; e as finalidades dos usos de custos, definidas com base no *framework*, que esclarece de que forma essa ferramenta tem sido utilizada pelos órgãos públicos.

Posteriormente, os dados foram analisados com base em estatística descritiva (frequência e percentual). No Apêndice A constam os gráficos referentes aos resultados da bibliometria.

Considerando a amostra analisada, os resultados dessa bibliometria indicam que os artigos acadêmicos sobre custos na gestão pública produzidos entre 2010 e 2016, predominantemente, são empíricos (80%), descritivos (63%), quantitativos (53%) e transversais (43%), com destaque para os longitudinais (37%). Esses artigos utilizam o método *survey* (50%) e amostras não probabilísticas (47%), abordam custos para subsidiar o processo decisório (17%) ou para apenas evidenciar valores (17%), visando estimular novas mudanças (33%), e são predominantemente aplicados à área da Saúde (34%).

A finalidade mista dos usos de custos ocorreu em três artigos, com as seguintes combinações: processo decisório e controle e redução de custos; orçamentação, controle e redução de custos e avaliação de desempenho; e processo decisório e avaliação de desempenho. Os resultados descritos como “não se aplica” decorrem dos estudos classificados como de natureza teórica. O fato de 97% dos artigos analisados serem nacionais, 83% tratarem da esfera pública e 100% serem profissional/aplicados pode refletir limitações dos *strings* de busca utilizados.

A predominância de estudos de casos descritivos (63%) corrobora o resultado encontrado em Bitti, Aquino e Cardoso (2011), em artigos nacionais, sobre o uso de sistemas de custos. O baixo uso de teoria nos trabalhos analisados também é corroborado por esses autores. Para eles, “o estágio inicial de descrição, sem comparação, e sem embasamento teórico, mostra que se está no início da pesquisa do tema no Brasil” (BITTI; AQUINO; CARDOSO, 2011, p. 20).

O destaque do *survey* (50%) em relação ao estudo de caso (23%) como método de pesquisa vai igualmente ao encontro dos resultados encontrados por Bitti, Aquino e Cardoso (2011), em artigos nacionais, sobre sistemas de custos, e difere do predomínio de estudos de caso relatado por Drehmer e Raupp (2016), ao analisar teses e dissertações, e por Carneiro et al. (2012), ao analisar trabalhos publicados em anais de Congressos.

Esse perfil de pesquisa excessivamente indutiva, não explicitamente baseada em teoria, tende a descrever e documentar práticas, sem possuir poder preditivo, e impede a comparabilidade dos resultados (BITTI; AQUINO; CARDOSO, 2011).

A predominância de estudos quantitativos (53%) diverge do perfil de trabalhos publicados em anais de congressos, que foram majoritariamente qualitativos (CARNEIRO et al., 2012). O destaque de estudos de custos relacionados à área da saúde (34%) vai ao encontro dos resultados descritos em outros estudos (BITTI; AQUINO; CARDOSO, 2011; DREHMER; RAUPP, 2016). Contudo, nos trabalhos apresentados em anais de Congressos estudados por Carneiro et al. (2012), a área da saúde ficou em segundo lugar, atrás da área da Educação. Esse fato demonstra uma lacuna em outros setores da Administração Pública de desenvolvimento de estudos relacionados a custos (DREHMER; RAUPP, 2016).

Em relações às limitações desta bibliometria, é importante destacar que artigos acadêmicos não costumam conter informações suficientes para se realizar uma classificação objetiva no que tange aos usos do *framework* e às Alavancas de Controle (SIMONS, 1995) – motivo pelo qual a classificação relacionada às Alavancas ocorreu apenas em relação a um dos eixos preconizados pela Teoria, detalhada no próximo capítulo.

Contudo, esse exercício era necessário para construir a lógica da presente pesquisa. O potencial dessas classificações é utilizado de forma plena, nas entrevistas realizadas, nas organizações públicas, discutidas no Capítulo 5 deste trabalho.

2 A TEORIA DAS ALAVANCAS DE CONTROLE

Este Capítulo é constituído por discussões teóricas pertinentes à teoria das Alavancas de Controle (SIMONS, 1995), relacionando-a à Administração Pública (Objetivo Específico 1) e evidenciando mecanismos que podem contribuir para a implantação da estratégia de custos em organizações públicas. Um maior grau de detalhamento do que o usual é necessário, conforme já mencionado, devido ao pioneirismo na aplicação dessa lente teórica ao objeto da pesquisa.

Estratégia pode ser entendida como “um plano ou um curso de ação consciente” (SIMONS, 1995, p.8, tradução nossa). Durante a implementação da estratégia, surgem tensões inerentes à gestão, tais como: liberdade e constrangimento; empoderamento e responsabilização; direção *top-down* e criatividade *bottom-up*; experimentação e eficiência (SIMONS, 1995).

Solucionar essas tensões por meio de escolhas normativas predeterminadas seria abrir mão dos benefícios que elas podem trazer à organização. As referidas tensões, então, podem ser balanceadas em favor da estratégia, mediante o uso de sistemas de controle de gestão (*management control systems*), os quais possuem três características: (i) são formais; (ii) representam rotinas e procedimentos baseados na informação (*information-based*); e (iii) são utilizados pela alta gestão para manter ou alterar padrões de atividades organizacionais - sendo esta última a principal diferença entre sistemas baseados em informações e sistemas de controle (SIMONS, 1995).

“Alavancas de Controle” (*Levers of Control*) é uma teoria desenvolvida por Simons (1995) que se dedica à implementação da estratégia em contextos competitivos por meio de sistemas de controle de gestão. A teoria preconiza que esse controle ocorre por quatro lógicas ou Alavancas básicas, quais sejam: (1) sistemas de crenças (*beliefs systems*) – que inspiram e direcionam a busca por novas oportunidades; (2) sistemas de restrições (*boundary systems*) – que estabelecem limites no comportamento de busca de oportunidades; (3) sistemas de controle diagnóstico (*diagnostic control systems*) – que monitoram, motivam e recompensam o alcance de metas específicas; e (4) sistemas de controle interativo (*interactive control systems*) – que estimulam o aprendizado organizacional e a emergência de novas ideias e estratégias. Além disso, controles internos (*internal controls*) e incentivos individuais são suportes necessários para o sucesso do modelo (SIMONS, 1995).

2.1 Sistemas de Crenças

Os sistemas de crenças sustentam a operação das outras Alavancas de Controle (ARJALIÈS; MUNDY, 2015). Eles são compostos por valores fundamentais (*core values*) relacionados à estratégia e devem ser comunicados formalmente e reforçados sistematicamente mediante políticas sustentáveis e consistentes intertemporalmente. Trata-se de uma alavanca que lida com aspectos emocionais, composta por um conjunto explícito de definições, sobre valores, propósitos e direções a serem seguidas, incluindo níveis de desempenho e formas de se relacionar com pessoas dentro e fora da organização. Eles atuam sobre o desejo de pertencimento, assim como de contribuição com os propósitos organizacionais. Declarações de missão, de visão e de propósitos fornecem evidências do sistema de crenças. Nesses sistemas, as estratégias são vistas como perspectivas (SIMONS, 1995).

Os artigos 1º a 3º da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988) iluminam o restante do texto constitucional. Deles decorrem as seguintes crenças: Estado Democrático, Republicano e Federativo, tidos como cláusulas pétreas, e objetivos fundamentais, como situações a serem plenamente alcançadas de algum modo, isto é, o lugar comum almejado de pertencimento.

Os sistemas de crenças não precisam ser complexos (HEINICKE; GUENTHER; WIDENER, 2016), mas devem ser suficientemente amplos para inspirar e impulsionar a busca e a descoberta de oportunidades na maior parte das pessoas da organização (RODRIGUE; MAGNAN; BOULIANNE, 2013). Eles são utilizados, por exemplo, para priorizar problemas e definir soluções; para mudar a direção estratégica; e para estimular a criação de valor dentro da organização (SIMONS, 1995). Na pesquisa de Arjaliès e Mundy (2015), por exemplo, esses sistemas foram utilizados para estabelecer o compromisso com estratégias corporativas de responsabilidade social e motivar os agentes a implementarem os planos operacionais definidos. Da mesma forma, essa alavanca pode subsidiar a implantação e a disseminação de uma estratégia de custos em organizações públicas.

Em que pese a essencialidade desses sistemas, na implementação de qualquer estratégia, eles ganham ainda mais destaque em culturas organizacionais flexíveis (HEINICKE; GUENTHER; WIDENER, 2016) e em processos de mudança de cultura, a exemplo da que o PDRAE propôs para a administração pública brasileira, com base nos preceitos da NAP e da implantação de uma estratégia de controle da administração baseada em custos e "*value for money*". Além disso, tais valores devem ser acompanhados de práticas coerentes.

A difusão e o reforço dos sistemas de crenças – que podem ocorrer por meio da intranet, de comunicação institucional, de programas específicos da organização e de sessões de treinamento ou seminários *ad-hoc* – são essenciais para o sucesso organizacional (ARJALIÈS; MUNDY, 2015). Como já mencionado, a LRF ressignificou várias instituições, inclusive o papel de custos no contexto das crenças em torno da responsabilidade fiscal.

2.2 Sistemas de Restrições

O sistema de restrições – junto com o sistema de crenças descrito na Subseção anterior – define o espaço estratégico da organização (JOURNEAULT; RONGÉ; HENRI, 2016). Os sistemas de restrições (*yin*) se opõem aos sistemas de crenças (*yang*) na medida em que, baseado em riscos definidos, estabelecem regras formais de limites a serem respeitadas na busca por oportunidades. Em se tratando de estratégia de custos, as obrigatoriedades da adoção de um sistema de custos e da evidenciação de custos fiscais em proposições legislativas, determinadas pela LRF (BRASIL, 2000a), evidencia o sistema de restrições em ação.

O caput do art. 37 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), que estabelece os princípios da administração pública, atende aos requisitos dessa alavanca e integram o sistema de restrições dos órgãos públicos, que podem, adicionalmente, reforçar esse sistema com outros valores inerentes a sua atuação. O fato de a eficiência ser um desses princípios pressupõe que os gestores não podem deixar de estarem atentos à quantidade de recursos públicos consumidos por suas ações. Isso atua como uma força *yin*, suportando o desenvolvimento da política pública de custos, no nível macro, e iniciativas relacionadas a custos, no nível micro, dentro dos órgãos públicos.

As regras do ordenamento jurídico podem ser expressas em termos negativos e acompanhadas de sanções a serem aplicadas em caso de descumprimento. Desse modo, não se trata de impor aos agentes públicos o que fazer, até porque isso destruiria a iniciativa pessoal prezada pelos sistemas de crenças, mas, sim, de esclarecer o que não deve ser feito, de modo a reduzir as incertezas estratégica. Ou seja, os sistemas de restrições definem limites negativos da liberdade para a criatividade individual, a fim de garantir que as ações sejam coerentes com a estratégia da organização, reduzindo os seus riscos (SIMONS, 1995). Por exemplo, o já citado art. 3º da Constituição Federal preconiza que a busca de realização do objetivo fundamental do bem de todos deve ocorrer "sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação."

Os sistemas de restrições são como os freios de um carro, sem os quais não é possível operar em alta velocidade (buscar oportunidades) com um nível satisfatório de segurança (riscos reduzidos). É exatamente esse o papel de um sistema de custos, na gestão pública, como nas regras para compras públicas e de códigos de ética para servidores públicos. Eles permitem aos gestores delegar competências, garantindo que as ações a serem adotadas por seus subordinados não terão um escopo ilimitado (SIMONS, 1995).

Esses sistemas minimizam os riscos comportamentais dos sistemas de controle diagnóstico, os quais estabelecem resultados, mas não especificam como eles devem ser alcançados (BEDFORD, 2015). Nesse sentido, a Emenda Constitucional nº 95 (BRASIL, 2016), que institui o novo regime fiscal, limita os gastos primários federais, mas não encaminha explicitamente critérios para o que seja a melhoria da qualidade da composição desses gastos.

No contexto dos sistemas de restrições, a estratégia é vista como um posicionamento, que esclarece o que e onde as organizações não querem atuar. Há, então, dois tipos de restrições, que representam, respectivamente, meios e fins: as de conduta de negócios (*business conduct boundaries*) e as estratégicas (*strategic boundaries*). O primeiro tipo, representado por leis federais e códigos de conduta, normalmente é acompanhado de sanções, sendo imposto quando os custos de reputação são altos - e mais comumente após uma crise (SIMONS, 1995).

Considerando que, devido ao princípio constitucional da legalidade (BRASIL, 1988), o servidor público só pode fazer o que está na lei, essa alavanca de controle é bastante relevante para a gestão pública. Uma preocupação bastante comum é o comportamento antiético de agentes, a exemplo de fraudes ou corrupções relacionadas às compras da organização (ARJALIÈS; MUNDY, 2015). Essas situações podem ser abordadas em códigos de conduta, por meio, por exemplo, da proibição de aceitar presentes de fornecedores que custem mais do que determinado valor (SHEEHAN, 2007).

Muitos órgãos públicos obedecem, adicionalmente ao que já determinam as leis, a códigos de condutas éticas próprios. Esse é o caso do Decreto nº 4.081 (BRASIL, 2002), válido para os agentes públicos em exercício na Presidência e Vice-Presidência da República. Esse documento estabelece, por exemplo, além de critérios para recebimento de presentes, condutas relativas a investimentos e vedações por período determinado após deixar cargos. As restrições de conduta de negócios, no entanto, também podem significar liberdade, ao serem usadas como mecanismo de defesa, quando superiores pressionam subordinados para adotar condutas inadequadas (SIMONS, 1995).

Valores como honestidade e transparência, típicos dos sistemas de crenças, podem ser utilizados como limites. Essa ambiguidade entre os sistemas pode ser explicada e solucionada por meio de suas especificidades. Enquanto os sistemas de restrições preocupam-se apenas com a observância dos limites da execução de ações dentro de padrões esperados, os sistemas de crenças, adicionalmente, focam nos resultados desejados. Ademais, estes são essencialmente sociais, enquanto os sistemas de restrições podem ser sociais ou técnicos (TESSIER; OTLEY, 2012).

As restrições estratégicas, por sua vez, interferem para que a busca de oportunidades esteja alinhada com as estratégias organizacionais e podem ser representadas por um plano estratégico. Elas são adotadas quando práticas irresponsáveis ou a pesquisa e a experimentação excessivas podem comprometer os recursos da organização (SIMONS, 1995). Por exemplo, a exigência de que as proposições legislativas estejam instruídas com a demonstração do impacto e da adequação fiscais, conforme a LRF e o Novo Regime Fiscal, enquadra-se nesta espécie de restrição.

O foco excessivo em sistemas de restrições diminui a motivação dos funcionários e reduz a capacidade de adaptação a novos ambientes (SIMONS, 1995). Os sistemas de restrições normalmente são objetos de atenção da alta gestão, que os formulam com a assistência técnica de peritos, a exemplo de advogados. A difusão do conhecimento acerca dos limites cabe a diversos grupos formados por membros da organização (SIMONS, 1995).

Os sistemas de crenças e de restrições precisam ser consistentes com as ações organizacionais, sob pena de perderem a capacidade de mobilização e serem inefetivos. “*Actions speak louder than words*” (SIMONS, 1995, p. 55). Organizações podem ter códigos de conduta muito detalhados não comunicados adequadamente ou não aplicados efetivamente. Em outras organizações, códigos de conduta predominantemente informais podem ser bem compreendidos e aplicados, conforme as posturas dos agentes envolvidos (BEDFORD, 2015). Isso também se aplica aos usos potenciais dos sistemas de custos, uma vez que a inexistência ou a irrelevância do custo apurado evidenciam inconsistências entre ações organizacionais e sistemas de restrições vigentes.

2.3 Sistemas de Controle Diagnóstico

Os sistemas de controle diagnóstico são a espinha dorsal de um controle de gestão tradicional e um instrumento essencial na implementação de estratégias, dando suporte a ferramentas como o “*Balanced Scorecard*” de Kaplan e Norton (1996). Essa alavanca

representa um tipo de sistema formal que permite medir os resultados dos processos; compará-los com padrões predeterminados de desempenho; e corrigir eventuais desvios desses padrões.

Eles auxiliam a organização a definir metas; realizar avaliações *ex post*; estabelecer diretrizes para ações corretivas; realizar *benchmarking*; alocar recursos de forma efetiva; estabelecer recompensas por alcance e superação de metas; e motivar funcionários por meio da satisfação dos seus desejos de realização e reconhecimento (SIMONS, 1995).

Um sistema de informação de custos pode viabilizar tudo isso, sendo um típico exemplo de sistema de controle diagnóstico. Basicamente, os sistemas de controle diagnóstico funcionam definindo padrões, medindo resultados e vinculando incentivos à conquista de objetivos. Eles são essenciais para transformar estratégias planejadas em realizadas.

Nesse sentido, os controles internos possuem um papel crítico no sistema de controle diagnóstico ao garantir a confiabilidade, fidedignidade e relevância dos registros que subsidiam esse sistema de controle diagnóstico.

Nessa Alavanca, a estratégia é um plano (SIMONS, 1995) e esses sistemas funcionam como alertas gerenciais de comportamento excepcionais (positivos e negativos) ocorridos durante a implantação desse plano (BEDFORD, 2015). Exemplo de padrão a ser controlado por esses sistemas é o determinado pelo Decreto nº 8.540 (BRASIL, 2015), que estabeleceu limites de valores mensais para consumo em celulares corporativos. Limites de custos de atividades, a exemplo de procedimentos hospitalares custeados pelo SUS, também fazem parte desse sistema.

A utilização de sistemas de controle diagnóstico permite o máximo de autonomia aos agentes e uma gestão por exceção. Como os indivíduos são cobrados por resultados, eles têm a liberdade de escolher como irão alcançá-los, podendo usar a imaginação para fazer ajustes entre *inputs* e *outputs*, enquanto os gestores pressupõem que o trabalho que está sendo feito é coerente com as metas estabelecidas – a exemplo da redução de custos (SIMONS, 1995). Além de sistemas de informação de custos, planos de negócios; planos de resultados e orçamentos; sistemas de planejamento estratégico; e sistemas de monitoramento de projetos são exemplos de sistemas de controle diagnóstico (SIMONS, 1995).

Apesar de os sistemas de controle diagnóstico serem mais comumente focados nos *outputs*, o foco em *inputs* é possível. O foco na padronização de procedimentos, apesar de minimizar a criatividade, também reduz erros ou resultados inesperados (SIMONS, 1995).

As medidas das metas, qualitativas ou quantitativas, devem ser objetivas (permitindo a sua verificação), completas (capturando ações e comportamento relevantes) e responsivas (adequadas ao que se quer medir). Medidas incorretas podem gerar efeitos indesejados, tais como controle limitado e parcial de processos importantes, comportamento disfuncional e até a ignorância total da medida proposta. Medidas contábeis, a exemplo de custos, predominam nos sistemas de controle diagnóstico (SIMONS, 1995). No entanto, esses apresentam disfunções, como compras baseadas no critério de menor preço, que alcançam as metas e aumentam recompensas individuais, mas proporcionam prejuízos à organização devido à baixa qualidade dos produtos (SHEEHAN, 2007).

Atuam nesses sistemas grupos de agentes responsáveis por coletar dados e gerar relatórios, e gestores, que estabelecem e negociam metas, recebem e analisam relatórios e acompanham exceções significativas (SIMONS, 1995).

2.4 Sistemas de Controle Interativo

Enquanto os sistemas de controle diagnóstico limitam a inovação e a busca de oportunidades para garantir o alcance de metas pré-determinadas, os sistemas de controle interativo estimulam a busca e o aprendizado organizacional, permitindo o surgimento de novas estratégias baseadas em incertezas estratégicas percebidas a cada momento pelos participantes. Trata-se de mecanismos formais utilizados pelos gestores para se aferirem pessoalmente a conformidade das atividades próprias e dos subordinados (SIMONS, 1995).

Os sistemas de controle interativo direcionam a atenção da organização às incertezas estratégicas (oportunidades e ameaças) e geram uma pressão por mudanças, quebra de rotinas, experimentação, busca de oportunidades e novas iniciativas estratégicas. As informações geradas por esses sistemas entram na agenda da organização e são objeto de recorrentes debates presenciais entre superiores, subordinados e pares (SIMONS, 1995). Trata-se, então, de desafiar o *status quo* da organização, por meio de questionamentos sobre a validade da estratégia atual, em fóruns de discussão permanentes e abertos (BEDFORD, 2015). A estratégia, nesse caso, é um guia de ações, pois as discussões sobre as incertezas geram várias ideias que, em algum momento, podem ser implantadas (SIMONS, 1995).

Os sistemas de controle interativo, além de serem uma porta de entrada para a formulação de estratégias (GOND et al., 2012), catalisam os sistemas de crenças, pois, sem aqueles, a inovação e a criatividade estimulada por esses demorariam mais tempo para gerar resultados organizacionais efetivos (BEDFORD, 2015). Eles satisfazem os desejos de criação

de inovação dos funcionários. Em que pese a contribuição para o desempenho da organização (SIMONS, 1995), o uso de vários sistemas de controle interativo pode minimizar a atenção a situações críticas e estimular ajustes numa frequência que prejudique as operações rotineiras da organização (BEDFORD, 2015; SIMONS, 1995).

Essa alavanca não possui sistemas de controle exclusivos. Ela utiliza sistemas de controle de outras alavancas, que podem ser acionados, por exemplo, como sistemas de controle interativos pelo compartilhamento formal de boas práticas. Para um sistema de controle ser um candidato a sistema interativo, ele deve permitir o debate em torno de incertezas estratégicas (ARJALIÈS; MUNDY, 2015).

Um sistema de informação de custos pode ser um sistema de controle interativo. Isso ocorre quando ele é utilizado para finalidades não predefinidas nas normas que o criaram, é o lado *yang* (SIMONS, 1995). Sendo assim, necessariamente, ele deve ter cinco características: permitir a previsão de futuras situações baseada nas informações atuais; ser de simples entendimento; ser utilizado por gestores de diversos níveis da organização; desencadear a revisão de planos de ação; e, por último, coletar e gerar informações que relacionem os efeitos das incertezas estratégicas com a estratégia da organização. Além do sistema de custos, são exemplos de sistemas utilizados de forma interativa por organizações: sistemas de planejamento orçamentário, sistemas de gerenciamento de projeto, sistemas de gerenciamento de risco e sistemas de inteligência (SIMONS, 1995).

Duas organizações podem utilizar o mesmo sistema de controle de forma interativa, mas com fins diferentes. Um sistema de gestão de projetos, por exemplo, pode ter o foco em mudanças fundamentais na tecnologia de produtos ou no investimento em um novo nicho de mercado; e um sistema de planejamento de resultados, nas mudanças de necessidade do consumidor ou na entrada de novos produtos (SIMONS, 1995).

Similarmente aos sistemas de controle diagnóstico, que comparam resultados com metas, os sistemas de controle interativo comparam resultados com expectativas. Contudo, enquanto os primeiros focam na regularidade, os segundos voltam-se para as exceções significativas. Em caso de padrões discrepantes de atividades, positivos ou negativos, é iniciada uma busca pelos motivos da mudança e por ideias de reação (SIMONS, 1995). Em momentos de crise fiscal, por exemplo, órgãos públicos podem responder ao inevitável corte de recursos orçamentários repensando procedimentos com base em informações de custos, a fim de ajustar o consumo de recursos de suas atividades. Outra resposta possível é a busca pelo aumento das

receitas ou ainda diminuição de gastos e aumentos simultâneos das receitas. Essa situação, em que o importante é perceber o descompasso entre as expectativas e as possibilidades efetivas e formular alternativas de ação, é um exemplo prático de como utilizar o sistema de custos de forma interativa.

Essa alavanca tem um papel crucial na sustentabilidade da organização, pois incentiva o reconhecimento de novos incentivos e a adaptação a mudanças de contexto interno ou externo. A falta dessa alavanca compromete a adaptabilidade e a sobrevivência da instituição. Assim, mudanças no contexto fiscal desafiam a sustentabilidade dos entes governamentais e do equilíbrio federativo, especialmente aqueles cujos ingressos têm menos flexibilidade, como é o caso dos entes federados subnacionais. A alternativa à redução dos gastos é ampliar as receitas, como as transferências federais.

A alta gestão atua ativamente nesses sistemas e atribui recompensas subjetivas, baseadas no esforço e nos resultados, suportados por grupos de subordinados que atuam como facilitadores. Alta gestão e subordinados utilizam esses sistemas intensivamente e discutem sobre eles em reuniões regulares. (SIMONS, 1995). Adicionalmente, podem participar desses sistemas partes interessadas externas à organização, a exemplo de comunidades locais e investidores, o que contribui para o surgimento novos pontos de vista (ARJALIÈS; MUNDY, 2015; SIMONS, 1995).

2.5 Como as Alavancas de Controle são utilizadas

A implantação de uma estratégia de custos numa organização pública é beneficiada quando as quatro Alavancas de Controle trabalham em harmonia com as agendas e diretivas organizacionais derivadas dos sistemas políticos, conforme evidencia a Figura 2. O conhecimento e uso dessas Alavancas, então, podem potencializar a efetividade, a eficácia e a eficiência da informação de custos na gestão pública.

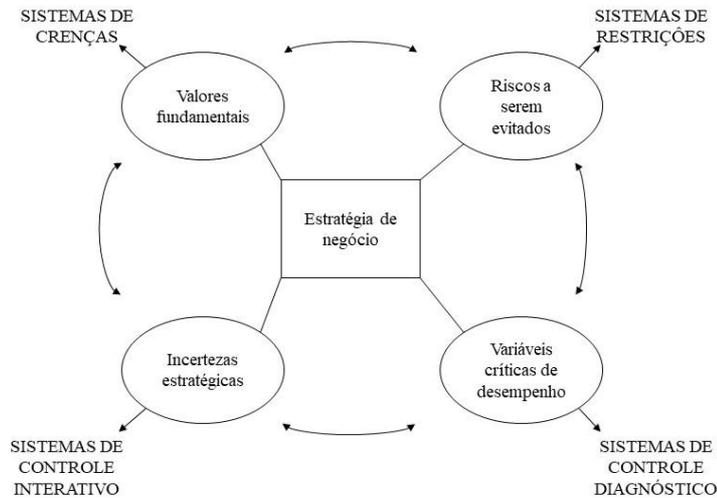


Figura 2: Relação dinâmica entre as Alavancas de Controle

Fonte: Adaptada de Simons (1995, p. 159)

As quatro Alavancas, apesar de relacionadas, são diferentes entre si, no que tange a atenção, oportunidades e estratégia. Enquanto os sistemas de crenças e de restrições requerem que haja uma comunicação eficiente para que os valores fundamentais e as regras sejam compreendidas e observadas, os sistemas de controle diagnóstico e de controle interativo são cibernéticos, isto é, exigem ajustamentos contínuos baseados no retorno das informações. Ademais, os sistemas de controle diagnóstico precisam de atenção periodicamente ou em situações excepcionais, enquanto os sistemas de controle interativo demandam um envolvimento gerencial constante (SIMONS, 1995).

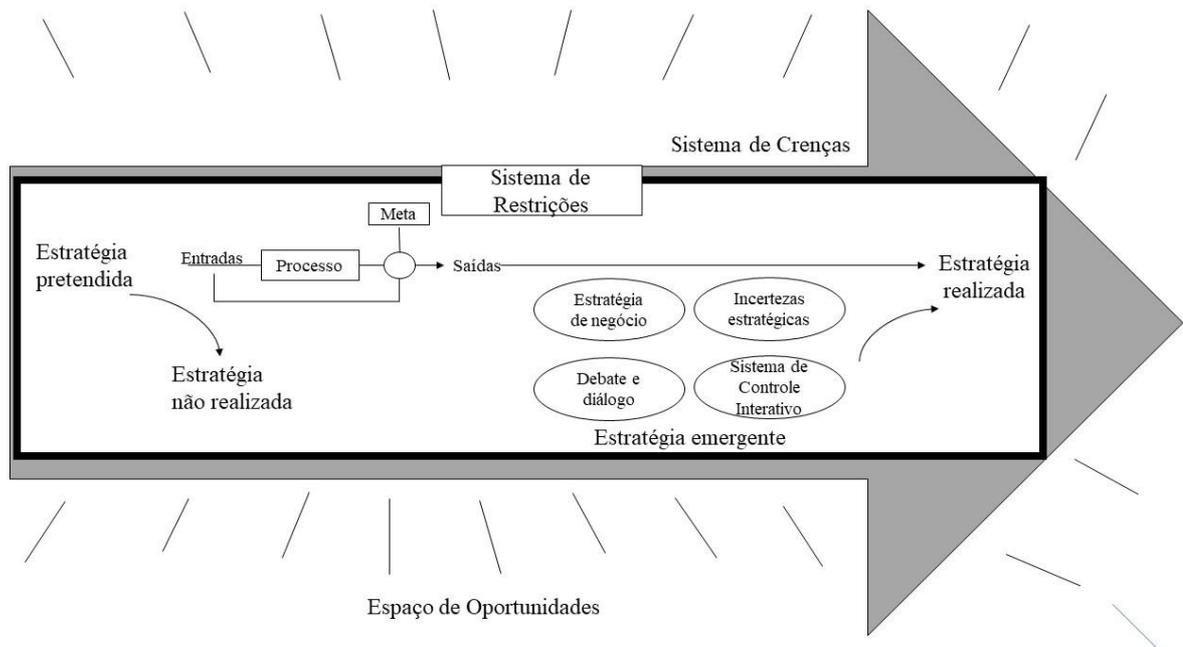


Figura 3: Relação entre as Alavancas de Controle e as estratégias realizadas

Fonte: Simons (1995, p. 154)

A Figura 3 evidencia que a estratégia realizada decorre tanto de situações inesperadas – estratégias emergentes – quanto de estratégias estritamente planejadas e programadas. Isso acontece, em um espaço de oportunidades, em que a atuação organizacional é orientada pelo sistema de crenças, mas limitada pelo sistema de restrições.

Além disso, Simons (1995) afirma que as Alavancas de Controle atuam em direções opostas na implementação da estratégia e explica esse comportamento com base na filosofia chinesa. Os sistemas de crenças e os sistemas de controle interativo são o *yang* e criam forças positivas e inspiradoras. Custos, então, seria uma ferramenta a favor da inovação e da criatividade na gestão. O *yin*, por sua vez, abarca os sistemas de restrições e os sistemas de controle diagnóstico, que criam limites e garantem o cumprimento de ordens. Nesse caso, custos seria uma ferramenta de alerta e controle de desvios inesperados ou indesejáveis. O balanço adequado entre as duas forças é essencial para organizações privadas e públicas.

A coexistência de *yang* e *yin* cria tensões dinâmicas necessárias ao controle da estratégia de custos, entre outras, em organizações públicas. Além disso, as Alavancas atuam, com pesos diferentes, sobre estratégias pré-definidas e estratégias emergentes, interferindo tanto nas etapas de formulação como nas de implementação da estratégia. Por todo o exposto, a adequada estratégia de custos não pode ser alcançada por uma única alavanca, a exemplo da obrigatoriedade legal em adotar sistemas de custos (sistema de restrições). O êxito sustentável

das estratégias de custos nas organizações depende de um balanço adequado dos quatro sistemas propostos em conjunto e harmonia com as políticas vigentes (SIMONS, 1995).

A principal crítica a essa teoria é a de que as suas definições seriam vagas e ambíguas (KRUIS; SPEKLÉ; WIDENER, 2016; TESSIER; OTLEY, 2012). Entre os estudos que suprem essa lacuna, os sistemas de controle diagnóstico e interativo receberam mais atenção do que os demais sistemas e conceitos constantes da teoria (TESSIER; OTLEY, 2012). Além disso, critica-se o fato de a teoria representaria inadequadamente os controles informais das organizações, além do que enfatizaria demasiadamente o ponto de vista dos gestores, sem levar em conta a contribuição de outros colaboradores (TESSIER, OTLEY, 2012).

Ainda assim, essa ferramenta analítica tem produzido resultados interessantes quando aplicada a organizações privadas (ARJALIÈS; MUNDY, 2015; BEDFORD, 2015; GOND et al., 2012; HARRER, WALD, 2016; HEINICKE; GUENTHER; WIDENER, 2016; HOQUE; CHIA, 2012; JOURNEAULT; RONGÉ; HENRI, 2016; KRUIS; SPEKLÉ; WIDENER, 2016; NISYAMA; OYADOMARI, 2012; RIECKHOF; BERGMANN; GUENTHER, 2014; RODRIGUE; MAGNAN; BOULIANNE, 2013;).

A teoria de Simons (1995) tem sido aplicada a mercados competitivos e utilizada em organizações privadas. Contudo, foi localizado um estudo aplicado a empresas sem fins lucrativos (TUCKER; THORNE; GURD; 2013). Não foram localizadas aplicações na administração pública. Além disso, a produção acadêmica nacional sobre o tema é, ainda, restrita e incipiente (NISYAMA; OYADOMARI, 2012).

Entre os estudos empíricos publicados, há exemplos de aplicação das Alavancas de Controle a estratégias relacionadas a responsabilidade social (ARJALIÈS; MUNDY, 2015) e sustentabilidade de recursos naturais (GOND et al., 2012; JOURNEAULT; RONGÉ; HENRI, 2016; RIECKHOF; BERGMANN; GUENTHER, 2014; RODRIGUE; MAGNAN; BOULIANNE, 2013). As indústrias predominam nessas pesquisas (HOQUE; CHIA, 2012; KRUIS; SPEKLÉ; WIDENER, 2016), seguidas por prestadores de serviços (HARRER, WALD, 2016). Além disso, algumas pesquisas evidenciam a influência das Alavancas de Controle na inovação (BEDFORD, 2015; NISYAMA; OYADOMARI, 2012) e em culturas organizacionais flexíveis (HEINICKE; GUENTHER; WIDENER, 2016).

As Alavancas de Controle possuem uma presença crescente na literatura da contabilidade (JOURNEAULT; RONGÉ; HENRI, 2016; KRUIS; SPEKLÉ; WIDENER,

2016). Além disso, grande parte do modelo já foi validado por meio de estudos empíricos (OYADOMARI et al., 2009; RIECKHOF; BERGMANN; GUENTHER, 2014).

Essa teoria é particularmente apropriada para este estudo porque pouco se sabe sobre como os sistemas de informações de custos efetivamente contribuem para a estratégia organizacional nas práticas governamentais (GOND et al., 2012). A realização de análises baseadas nessa teoria evidencia nuances nos usos de custos e subsidia o ajustamento das agendas relativas às políticas de custos governamentais. Além disso, as Alavancas de Controle geram sinergia com o *framework* proposto ao permitirem identificar formas de potencializar o uso da informação de custos (SHEEHAN, 2007), conforme oportunamente detalhado e exemplificado.

Para utilização das Alavancas de Controle, como lente teórica, cada situação deve ser analisada individualmente. Neste trabalho, essa análise é realizada com base na Figura 4.

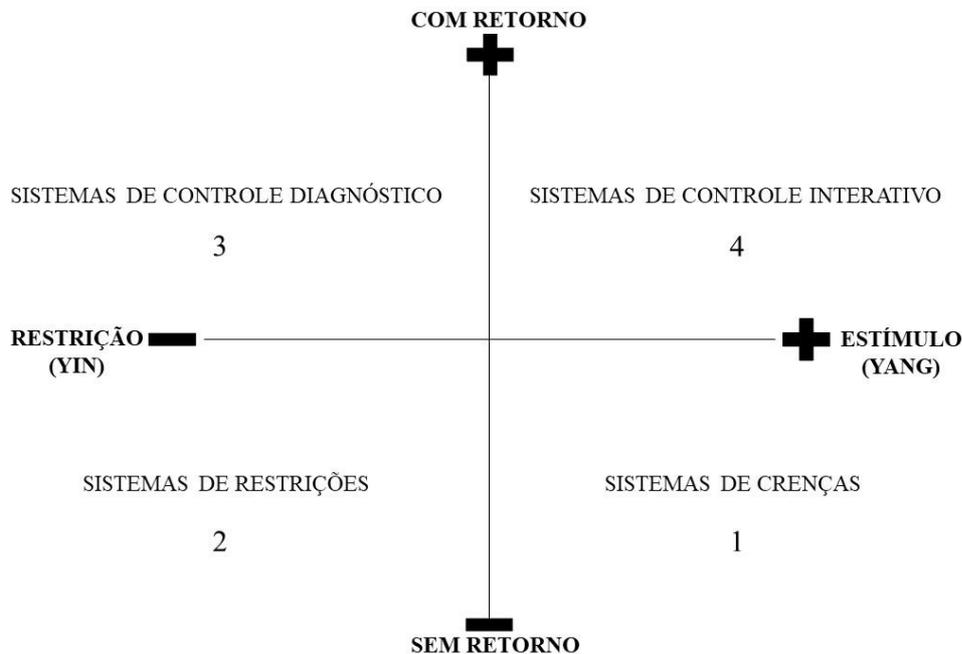


Figura 4: Classificação das Alavancas de Controle

Fonte: Elaborado pelo autor

A Figura 4 evidencia a lógica de aplicação das Alavancas de Controle nesta pesquisa e foi construída a partir da análise dedutiva da teoria, que possui quatro quadrantes – representando as Alavancas de Controle – definidos por dois eixos. Por meio do eixo x, analisa-se se a situação em estudo é tratada num ambiente de restrição e de monitoramento ou de estímulo a mudanças, enquanto que, por meio do eixo y, se essas ações se efetivam ou não no

âmbito da organização. Dessa forma, qualquer uso da informação de custos, possível ou efetivo, à luz dessa teoria, vai ter que estar referenciado nesses dois eixos.

O eixo x evidencia a dicotomia entre o *yin* e o *yang*, tratados por Simons (1995). O lado esquerdo, chamado restrição, possui características de monitoramento e padronização, em que o espaço decisório é restrito e baseado em parâmetros pré-definidos, não havendo espaço para a criatividade e inovação. O espaço de negação, então, é reproduzível e constante. Já o lado direito do eixo x é chamado de estímulo, pois extrapola os aspectos técnicos, abrindo espaço para, por exemplo, aspectos políticos. Nesse caso, o espaço decisório não é restrito, e sim comumente marcado pela discussão entre diversos atores, com destaque para a alta gestão, e possui características de criatividade e inovação (SIMONS, 1995). Por exemplo, um banco que, por regra, fecha agências que deram prejuízo por três anos consecutivos, está utilizando um critério técnico que não depende de articulação com a comunidade, situando a sua estratégia no eixo de restrição e no eixo com retorno - sistema de controle diagnóstico. Já o aumento do preço da gasolina não resulta automaticamente de critérios pré-definidos, ele depende de vários fatores, inclusive de negociações políticas, e está situado no eixo de estímulo e no eixo com retorno - sistema de controle interativo. Em relação ao eixo x, então, a principal questão é se o resultado é temperado ou se seus efeitos emergem automaticamente dos critérios, o que é evidenciado na dicotomia político x técnico.

Em relação ao eixo y, o retorno pressupõe um ajustamento na relação decorrente da informação. Por exemplo, a Constituição Federal (BRASIL, 1988) possui uma série de disposições normativas, sendo que algumas acontecem, outras não. O que se espera é que essas coisas que não acontecem sejam ajustadas, ou seja, ou se altera a Constituição Federal ou se altera a realidade. Nas situações em que nada é alterado, a disposição normativa mantém-se disfuncional. Nesses casos, quando não há uma resposta para essa determinação dentro do sistema, diz-se que não há retorno. A rainha da Inglaterra é um exemplo de sistema de crenças, porque se mantém, independentemente do Governo, não afetando e não sendo afetada por ele, ou seja, o símbolo estatal não reflete as ações de governo, ou seja, não há retorno.

A seguir são citados alguns exemplos da aplicação dessa lógica de Alavancas (SIMONS, 1995) aos artigos acadêmicos da bibliometria constante da Seção 1.5. No entanto, é importante destacar que esses estudos, com exceção dos de intervenção, nem sempre trazem informações suficientes para análise sobre o retorno, ou seja, se o resultado do estudo ficou apenas no campo formal ou gerou ajustamentos no sistema. Por isso, essa análise baseou-se

apenas nas variáveis do eixo x da Figura 4, e verificou, com base no que foi declarado pelos autores, se a informação de custos foi tratada num ambiente de restrição ou de estímulo. A lente integral das Alavancas será aplicada aos dados coletados junto às organizações públicas objeto desta pesquisa.

Vislumbraram-se estudos sobre custos com características de restrição, ou seja, características discutidas para o lado esquerdo do eixo x da Figura 4, em Portela et al. (2010) que investigaram o custo-efetividade de transplantes de fígado em um hospital universitário do Ceará a fim de verificar a sua viabilidade econômica, considerando-se o repasse financeiro do Sistema Único de Saúde. Lucarevski, Escobar e Grisi (2012) calcularam o custo do tratamento hospitalar da meningite pneumocócica em São José dos Campos, evidenciando as suas variáveis, e concluíram que este é cerca de 10 a 20 vezes maior do que o custo médio de internações pago pelo SUS. Marcolino et al. (2016) estudaram o custo-minimização de novos anticoagulantes para a prevenção de eventos tromboembólicos com o objetivo de que substituam o atual tratamento realizado com varfarina.

Identificaram-se indícios de estudos sobre custos com características de estímulo, ou seja, considerando as características discutidas para o lado direito do eixo x da Figura 4, em Pereira Filho, Tannuri-Pianto e Sousa (2010), que mensuraram o custo-eficiência de serviços estaduais de segurança pública no Brasil visando colaborar com o processo de formulação e implementação de políticas públicas na área de segurança pública. Magalhães et al. (2010) apuraram o custo-aluno a fim de analisar possibilidades de expansão na Universidade Federal de Viçosa. Diniz, Medeiros e Schwartz (2012) estudaram as consequências da judicialização de medicamentos de alto custo como argumento para alteração na política pública de saúde. Fraga e Souza (2012) realizaram um ensaio de custos dos atos de aposentadoria no Tribunal de Contas Estadual do Rio de Janeiro, visando a adoção de melhores práticas. Almeida e Vilani (2013) estudaram os custos eleitorais do uso dos *royalties* do petróleo em municípios do Rio de Janeiro, visando discutir a ação de grupos de interesse sobre os benefícios advindos de tais investimentos. Borges, Bedendo e Fernandes (2013), ao expor o alto custo dos tratamentos com terapias renais substitutivas, concluíram pela necessidade de modificação no padrão de serviços utilizados, por meio da adoção de medidas preventivas e de detecção precoce do diagnóstico. Nalle Junior et al. (2013) compararam o custos benefício dos tratamentos curativo e preventivo da osteoporose e sugeriram alterações na política pública de saúde. Veras et al. (2013) sugeriram a estratégia de reuso de cateteres cardíacos usados em hospitais, após a comparação

do custo-efetividade do uso deste e de cateteres cardíacos novos. Campos (2014) estudou o controle de custos em projetos da Secretaria de Defesa de Minas Gerais, sugerindo ações para otimizar a utilização dos recursos públicos. Marques e Freire (2015) apuraram o custo de viagem para estimar o valor da Catedral de Brasília, evidenciando a técnica contábil de valorização de ativos culturais como orientador de políticas públicas.

3 USOS DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA ²

Este Capítulo versa sobre os usos possíveis da informação de custos na Administração Pública de acordo com. etapas de construção do *framework* (Objetivo Específico 2). A construção do *framework* é de suma importância, nesse primeiro momento, uma vez que estabelece conceitos e define o que será priorizado, direcionando os possíveis resultados desta pesquisa.

Na pesquisa bibliográfica realizada, não se identificou um *framework* que detalhasse todas as possibilidades de usos da informação de custos apuradas conforme às necessidades desta pesquisa. Com a intenção de mapear os possíveis usos dessa ferramenta, num único rol, com o detalhamento requerido, consideraram-se referências e documentos nacionais e internacionais que tratam sobre custos.

O *Federal Accounting Standards Advisory Board* – Fasab é o atual ente regulador de normas contábeis federais nos EUA. Ao abordar a informação de custos, o Fasab relaciona cinco objetivos: orçamentação e controle de custos; medição de desempenho; determinação de reembolsos; taxas e preços; avaliação de programas; e tomada de decisões econômicas (FASAB, 1995).

Na mesma linha, de forma harmonizável ao disposto pelo Fasab, o Ifac, instituição com foco na padronização contábil internacional, afirma que, embora historicamente o custo contábil seja utilizado para determinar valores no processo de contabilidade financeira para inventários ou outros tipos de propriedade, ele possui seis funções gerenciais básicas, quais sejam: orçamentação; controle e redução de custos; determinação de reembolsos, taxas e preços; medição de desempenho; avaliação de programas; e tomada de decisões econômicas (IFAC, 2000).

No contexto das abordagens normativas nacionais sobre o tema, destacam-se a STN e o CFC. O CFC traz definições sobre sistemas de informação de custos do setor público e os relaciona a cinco objetivos:

- (a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade;

² Em continuidade ao estudo descrito no artigo “Usos de custos: um *framework* para a administração pública” (ALBUQUERQUE; PEDERIVA, 2016), vencedor na categoria Profissional do 6º Prêmio Chico Ribeiro, em 2016, publicado nos anais do VI Congresso Internacional de Contabilidade, Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público.

- (b) apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades;
- (c) apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço;
- (d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados;
- (e) apoiar programas de redução de custos e de melhoria da qualidade do gasto. (CFC, 2011).

A STN, por sua vez, manifesta-se especificamente sobre sistemas de custos do Governo Federal. Segundo esse órgão, esses sistemas têm por objetivo “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” (BRASIL, 2011a, p.1) e “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” (BRASIL, 2011b, art. 1º, II). Cumpre lembrar que a STN vem ocupando a função normativa do Conselho de Gestão Fiscal, no sentido de padronizar os procedimentos de contabilidade governamental, com vistas à consolidação das contas públicas de todas as esferas federadas.

Em se tratando de artigos acadêmicos, Geiger e Ittner (1996), ao testarem hipóteses sobre determinantes de práticas relacionadas a custos na Administração Pública, consideraram que o dado contábil de custo pode ter os seguintes usos: gerenciamento de atividades ou programas; medição de desempenho de programas; formulação do orçamento; execução do orçamento; determinação de preços de venda ou taxas aos usuários; valoração do inventário ou custo de vendas; preparação da análise de privatizações; satisfazer os requisitos legislativos.

Ao realizar pesquisa empírica sobre as práticas gerenciais de custos na Holanda, Verbeeten (2010) considerou que as informações gerenciais de custos podem ser utilizadas das seguintes formas: para fins de relatórios financeiros (prestação de contas); para o gerenciamento de programas, departamentos ou atividades; para avaliar o desempenho de um programa, departamento ou atividade; para determinar os preços de venda ou taxas aos usuários; para determinar o preço das vendas internas; para determinar os custos de inventário; para determinar os custos de vendas; para preparar a análise de privatizações; para realizar *benchmarking* com o mercado externo; para alocar orçamentos (planejamento); para comparar o orçamento com os resultados reais (controle); e para satisfazer os requisitos legislativos.

Adicionalmente, Horngren, Datar e Foster (2004) associam a contabilidade de custos às funções que se seguem: calcular o custo de produtos, serviços e outros objetos de custos; obter informações para planejamento e controle e a avaliação do desempenho; e analisar as informações relevantes para a tomada de decisões.

Para efeitos desta pesquisa, considera-se que, em se tratando de objetivos, informações de custos, sistemas de custos, contabilidade de custos, informações gerenciais de custos e custos contábeis, muitas ideias se repetem entre as fontes consultadas, demonstrando a interferência de umas sobre outras. Contudo, os dados obtidos não possuem grau de detalhamento suficiente para o que se quer operar, precisando ser ampliados para o propósito deste trabalho.

3.1 Elaboração do *Framework* – 1ª Etapa

A construção do *framework* utilizou o método de análise qualitativa de conteúdo (BARDIN, 2011), com o auxílio do *software* NVivo 11 para Windows, edição Pro, e ocorreu em duas etapas.

A primeira consiste na codificação teórica, que resume os conceitos e sintetiza as relações entre eles (FLICK, 2009), de modo a gerar categorias analíticas, a partir das referências e dos documentos citados, conforme o Quadro 1. Entende-se que as fontes utilizadas compõem uma amostra representativa e pertinente do tema (BARDIN, 2011).

Quadro 1: Categorização dos usos de custos

Uso	Referências relacionadas
Planejamento e orçamentação	"orçamentação e controle de custos" (FASAB, 1995, p. 11, tradução nossa)
	"para alocar recursos (planejamento)" (VERBEETEN, 2010, p. 498, tradução nossa)
	"orçamentação" (IFAC, 2000, p. 9, tradução nossa)
	"formulação do orçamento" (GEIGER; ITTNER, 1996, p.554, tradução nossa)
	"apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados" (CFC, 2011, ¶3)
	"obter informações para o planejamento, controle e a avaliação do desempenho" (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004, p. 41)
	"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" (BRASIL, 2011a)
Processo decisório	"tomada de decisões econômicas" (FASAB, 1995, p.11, tradução nossa)
	"decisões econômicas" (IFAC, 2000, p. 9, tradução nossa)
	"apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço" (CFC, 2011, ¶3)
	"para preparar análise de privatizações" (VERBEETEN, 2010, p. 498, tradução nossa)
	"preparar análise de privatizações" (GEIGER; ITTNER, 1996, p. 554, tradução nossa)
	"analisar as informações relevantes para a tomada de decisões" (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004, p.41)
	"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" (BRASIL, 2011b)
Controle e redução de custos	"obter informações para o planejamento, controle e a avaliação do desempenho" (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004, p. 41)
	"controle e redução de custos" (IFAC, 2000, p. 9, tradução nossa)

Uso	Referências relacionadas
	"orçamentação e controle de custos" (FASAB, 1995, p. 11, tradução nossa)
	"execução do orçamento" (GEIGER; ITTNER, 1996, p.554, tradução nossa)
	"para comparar o orçamento com os resultados atuais (controle)" (VERBEETEN, 2010, p.498, tradução nossa)
	"apoiar programas de redução de custos e de melhoria da qualidade do gasto" (CFC, 2011, ¶3)
	"controle e redução de custos" (IFAC, 2000, p. 9, tradução nossa)
Gerenciamento	"avaliação de programas" (FASAB, 1995, p. 11, tradução nossa)
	"avaliação de programas" (IFAC, 2000, p. 9, tradução nossa)
	"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" (BRASIL, 2011b)
	"gerenciar atividades ou programas" (GEIGER; ITTNER, 1996, p. 554, tradução nossa)
	"para gerenciar programas, departamentos ou atividades" (VERBEETEN, 2010, p. 498, tradução nossa)
Avaliação de desempenho	"medição de desempenho" (FASAB, 1995, p. 11, tradução nossa)
	"medição de desempenho" (IFAC, 1995, p. 9, tradução nossa)
	"obter informações para o planejamento, controle e a avaliação do desempenho" (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004, p. 41)
	"para avaliar o desempenho de um programa, departamento ou atividade" (VERBEETEN, 2010, p. 498, tradução nossa)
	"medir o desempenho de programas" (GEIGER; ITTNER, 1996, p. 554, tradução nossa)
	"apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades" (CFC, 2011, ¶3)
	"para realizar <i>benchmarking</i> com outras instituições" (VERBEETEN, 2010, p. 498, tradução nossa)
<i>Accountability</i>	"para fins de relatórios financeiros (<i>accountability</i>)" (VERBEETEN, 2010, p. 498, tradução nossa)

Uso	Referências relacionadas
Qualidade do gasto	"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" (BRASIL, 2011a)
	"apoiar programas de redução de custos e de melhoria da qualidade do gasto" (CFC, 2011, ¶3)
Reembolso	"determinação de reembolsos e fixação de taxas e preços" (FASAB, 1995, p.11, tradução nossa)
	"fixação de taxas, preços e reembolsos entre unidades" (IFAC, 2000, p. 9, tradução nossa)
	"para determinar o preço das vendas internas" (VERBEETEN, 2010, p. 498, tradução nossa)
Fixação de taxas e preços	"determinação de reembolsos e fixação de taxas e preços" (FASAB, 1995, p.11, tradução nossa)
	"fixação de taxas, preços e reembolsos entre unidades" (IFAC, 2000, p. 9, tradução nossa)
	"para determinar os preços de venda ou taxas aos usuários" (VERBEETEN, 2010, p. 498, tradução nossa)
	"determinar preços de venda ou taxas aos usuários" (GEIGER; ITTNER, 1996, p. 554, tradução nossa)
Evidenciação de custos	"mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade" (CFC, 2011, ¶3)
	"determinação de valores no processo de contabilidade financeira para inventários ou outros tipos de propriedade" (IFAC, 2000, p. 9, tradução nossa)
	"calcular o custo de produtos, serviços e outros objetos de custos" (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004, p.41)
	"valorar inventário ou custo de vendas" (GEIGER; ITTNER, 1996, p. 554, tradução nossa)
	"para determinar os custos de inventário" (VERBEETEN, 2010, p. 498, tradução nossa)
	"para determinar os custos de vendas" (VERBEETEN, 2010, p. 498, tradução nossa)
Satisfação de requisitos legislativos	"para satisfazer requisitos legislativos" (VERBEETEN, 2010, p. 498, tradução nossa)
	"satisfazer requisitos legislativos" (GEIGER; ITTNER, 1996, p. 554, tradução nossa)

Fonte: Elaborado pelo autor

3.2 Elaboração do *Framework* – 2ª Etapa

A segunda etapa de construção do *framework* consistiu em avaliar as categorias geradas (Quadro 1) em contraposição ao disposto em teses e dissertações (FLICK, 2009), a fim de verificar se havia necessidades de acréscimos ou ajustes, e subsidiar a elaboração de conceitos. Por meio desse procedimento, foi verificada a necessidade de inclusão da transparência como possibilidade de uso da informação de custos.

A escolha por teses e dissertações justificou-se pela estrutura detalhada das seções de referencial teórico e análise de resultados, pertinente à proposta do *framework* (BARDIN, 2011). A pesquisa de dissertações foi realizada no portal eletrônico da Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações - BDTD, que reúne teses e dissertações defendidas no País e por brasileiros no exterior. A pesquisa utilizou como critérios as palavras chaves “cust*” e “public* OR federal” no título, publicados no período de 2010 a 2016, no formato de dissertação de mestrado e tese de doutorado, escritos na língua portuguesa. Foram considerados apenas estudos empíricos. Não houve restrições de áreas do conhecimento.

Foi realizada a análise de conteúdo temática, assim entendida como “contagem de um ou vários temas ou itens de significação, numa unidade de codificação previamente determinada” (BARDIN, 2011, p. 77), em 38 dissertações e 3 teses, totalizando 41 trabalhos, distribuídas, conforme declarado do documento, em 20 áreas do conhecimento: Contabilidade (10), Administração (5), Economia (4), Engenharia de Produção (3), Administração Pública (2), Planejamento e Governança Pública (2), Saúde Coletiva (2), Controladoria (1), Desenvolvimento Sustentável (1), Direito (1), Educação (1), Enfermagem (1), Farmácia (1), Gestão de Políticas Públicas (1), Gestão de Sistemas de Saúde (1), Gestão Econômica de Finanças Públicas (1), Gestão Econômica do Meio Ambiente (1), Gestão Empresarial (1), Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste (1) e Odontologia (1).

Apesar de custos passados serem adequados a diversas situações, os custos futuros esperados entre diferentes cursos de ação podem ser relevantes para decisões específicas de gestão (IFAC, 2000). Em que pese haver conceitos distintos para informação de custos, gestão de custos, métodos de custos e sistemas de custos, não são feitas distinções entre esses termos para fins de construção do *framework*, tendo em vista que este pretende abarcar todas as possibilidades de uso da informação de custos. O Ifac (2000) reforça essa ideia ao considerar que o conceito de custos a ser utilizado deve refletir o objetivo da informação.

Após a aplicação da metodologia descrita na Seção anterior, com base na teoria e na lide com as evidências, esta pesquisa desenvolveu e testou o *framework* constante do Quadro 2. Dentre as fontes analisadas para compor as categorias do nível mais específico do *framework*, a que mais se aproximou do resultado final foi a de Verbeeten (2010). O nível mais amplo remete à temporalidade dos controles – Lei n. 4.320, art. 77 (BRASIL, 1964) – e à dicotomia entre formal e substantivo, considerando o critério cibernético preconizado pela teoria das Alavancas de Controle, isto é, de retorno ou não da informação gerada como insumo do processo decisório (PEDERIVA; RENNÓ, 2015; SIMONS, 1995).

Quadro 2: *Framework* de usos da informação de custos na Administração Pública.

Categoria ampla	Categoria específica	Descrição
Controle prévio	Planejamento e orçamentação	Proporcionar projeções mais realistas
	Processo decisório	Apoiar escolhas públicas
Controle concomitante	Controle e redução de custos	<i>Feedback</i> para controlar e reduzir custos, evitando desperdícios
	Gerenciamento	Modificar ou descontinuar programas, atividades ou unidades administrativas
	Transparência	Fornecer informações claras e acessíveis a usuários internos e externos
Controle posterior	Avaliação de desempenho	Avaliar e, se possível, comparar programas, atividades ou unidades administrativas por índices de eficiência, eficácia e resultados
	<i>Accountability</i>	Prestar contas, visando o julgamento das ações dos delegados pelos delegantes
	Qualidade do gasto	Mobilizar pessoas para uma percepção positiva das escolhas alocativas e do consumo de recursos
Usos específicos	Reembolso	Compensar o uso de recursos públicos específicos fornecidos por uma agência governamental
	Fixação de taxas e preços	Recuperar o custo total dos bens ou serviços (Estado atuando como poder soberano) ou render receita líquida (Estado atuando em condição de negócio)
Procedimentos formais	Evidenciação de custos	Gerar dados contábeis
	Satisfação de requisitos legislativos	Cumprir requisitos legais

Fonte: Elaborado pelo autor

A proposta de categorias mais genéricas auxilia a classificação nas categorias específicas, suprindo possíveis dúvidas que possam surgir ao longo do processo. Isso aumenta a solidez do modelo e amplia a compreensão e a análise do objeto da pesquisa. Para a divisão por momentos temporais do controle em prévio, concomitante e posterior, foram consideradas as funções administrativas básicas consolidadas na legislação e nas referências já mencionadas.

A classificação em usos específicos esclarece novas oportunidades para o uso da informação de custos, o que sugere os quadrantes positivo ou *yang* e cibernético da teoria. A classificação em procedimentos formais, por sua vez, que aponta para o critério *yin* e não cibernético, concentra a maior parte da utilização dos custos na administração pública e é relevante para a apuração crítica de como essa ferramenta é gerencialmente subutilizada.

Os próximos itens apresentam, além da síntese das variáveis do *framework*, pequenas discussões sobre cada tema.

3.2.1 Controle prévio

Compõem a categoria de controle prévio os usos da informação de custos que, conforme a sua descrição constante do Quadro 2, ocorrem antes do custo ocorrer efetivamente, são eles: Planejamento e Orçamentação e Processo Decisório.

3.2.1.1 *Planejamento e Orçamentação*

Trata-se da utilização da informação de custos como ferramenta para projeções que suportam atividades de planejamento e orçamento. O Plano Plurianual (PPA), a LDO e a Lei de Orçamento Anual (LOA) são ferramentas de planejamento da Administração Pública reconhecidas pela Constituição (BRASIL, 1988). Um dos propósitos, portanto, da informação de custos é subsidiar a elaboração desses instrumentos (MAUSS; SOUZA, 2008) e dimensionar se a quantidade de recursos disponibilizados é suficiente para cumprir às ações propostas nos planos propostos (ALVES, 2012).

“A estimativa de custos tem se mostrado como um processo fundamental para a viabilização dos planos no setor público.” (ALVES, 2012, p. 29). Nesse sentido, a informação de custos é um importante instrumento na garantia de direitos previstos na Constituição Federal, a exemplo do direito à educação pública em condições de qualidade (ALVES, 2012). Em se tratando do direito à saúde, o município de Juiz de Fora, em Minas Gerais, incluiu no seu planejamento uma rubrica orçamentária para arcar com despesas decorrentes de judicialização de medicamentos (NUNES, 2016). Ainda sobre viabilidade, custos é uma ferramenta de gestão

fundamental em processos licitatórios (COLPO, 2016), já sendo uma ferramenta obrigatória em normativos emitidos pelo Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão – MPDG para algumas contratações que envolvem terceirização de serviços.

A informação de custos é essencial para qualquer planejamento, sob pena de este se converter em apenas mais uma peça decorativa. Tal informação é fundamental para a sustentação e a defesa dos valores apresentados junto aos órgãos do sistema orçamentário federal (COSTA JUNIOR, 2016; PONCIO, 2013). Outro benefício da utilização da informação de custos, nesse contexto, é a possibilidade de contratualização de metas com o governo central, o que assegura a dotação fixada de recursos e um planejamento de médio e longo prazo menos vulneráveis a outras interferências (WERNECK, 2010).

No Brasil, há a cultura de gastar a totalidade do orçamento, ainda que sem eficiência, para não sofrer cortes no exercício financeiro seguinte (HOLANDA et al., 2010). A utilização da informação de custos permitiria mudar essa cultura para uma prática mais responsável, responsiva e eficiente e sistematicamente planejada (GNISCI, 2010), inclusive com incentivos à racionalização dos gastos e ao aprimoramento produtivo da gestão de projetos e programas de interesse público. (HOLANDA et al., 2010). Avançando ainda mais, Faria (2012) evidenciou, em sua pesquisa, que há uma economia significativa de recursos na proposta orçamentária, quando se utiliza o custeio baseado em atividades. A popularização desse uso poderia incentivar a ampliação do uso do orçamento por atividades na Administração Pública.

3.2.1.2 *Processo Decisório*

Trata-se da utilização da informação de custos como apoio às escolhas públicas. A informação de custos é um subsídio relevante para a tomada de decisões, tornando-se indispensável em um cenário de restrição de recursos públicos, na medida em que essa informação também pode ser utilizada para legitimação das práticas gerenciais perante grupos de interesse (MARTINS, 2013) ou para aparentar racionalidade e eficiência (TROMBINI, 2015). Para este fim, a informação de custos pode contribuir de várias formas, entre elas: destinar recursos na quantidade certa; para dar suporte em negociações; estabelecer prioridades na alocação de recursos; e analisar alternativas de ação com custos menos elevados - a exemplo de comprar ou alugar, produzir internamente, terceirizar ou privatizar.

Garcia (2013) enfatiza que a informação de custos permite identificar quais doenças têm um maior impacto nos recursos de saúde, auxiliando na decisão de alocação de recursos em

pesquisa e prevenção. Marques (2012) utilizou a informação de custos para auxiliar na decisão de quais bens públicos devem receber investimentos de restauração. Pacheco (2015) comparou custos de serviços terceirizados com os custos de mão de obra celetista, constatando que este último seria mais eficiente para a Administração Pública. Na pesquisa de Werneck (2010), entrevistados relatam que conhecer os custos auxiliaria nas decisões sobre modalidades de tratamento, quantidade de exames requeridos por profissional e investimentos em tecnologia. Alves (2012) cita o transporte escolar rural, do ponto de vista dos custos, pode ser uma alternativa mais vantajosa do que a construção e manutenção de escolas rurais. Monteiro (2016) comparou o custo de serviços médicos hospitalares com o menor preço de mercado correspondente.

Nos Estados Unidos, por exemplo, as agências reguladoras são obrigadas a realizar uma análise de custo benefício das suas ações, agindo apenas quando os benefícios excederem ou justificarem os custos (WEDY, 2016). Segundo Wedy (2016), por meio da análise do custo-benefício é possível tomar decisões relacionadas à priorização de políticas públicas e alocação de recursos.

Além dos custos contábeis, os custos de transação, os custos marginais, os custos de oportunidade e os custos de efetividade são exemplos de parâmetros que contribuem para as escolhas públicas, permitindo a priorização de projetos de acordo com o seu retorno econômico para a sociedade. Miyabukuro (2014), por exemplo, comparou uma alternativa de solução de engenharia com a possível redução de acidentes e de seus custos. Lanzer (2011) estudou a perda marginal no bem-estar da sociedade diante de uma elevação adicional nos tributos; Sobral (2016) verificou e constatou a maior custo efetividade (maior benefício clínico justificável para o seu custo), entre duas marcas comerciais de um insumo utilizado na Atenção Básica Odontológica, e Henrique (2016) percebeu que os custos de transação relacionados a convênios são superiores aos de contratos na organização estudada.

3.2.2 Controle concomitante

Compõem a categoria de controle concomitante os usos da informação de custos que, conforme a sua descrição constante do Quadro 2, ocorrem ao mesmo tempo em que os custos estão sendo incorridos: Controle e Redução de Custos, Gerenciamento e Transparência.

3.2.2.1 *Controle e Redução de Custos*

Trata-se da utilização imediata da informação de custos como um *feedback* para controlar e reduzir custos, evitando desperdícios. O orçamento planejado é o parâmetro durante a execução das atividades, evidenciando as diferenças entre os valores reais e orçados. Dessa forma, variações de valores significativas podem ser percebidas e corrigidas rapidamente, minimizando os desperdícios. Silva (2015) apontou para a necessidade de se mapear os gastos das atividades, para minimizá-los ou cortá-los. Ao fazer isso, o autor detectou custos relevantes com juros, multas e correções monetárias decorrentes de atrasos nos pagamentos de faturas previsíveis, como as de energia elétrica e telefonia fixa. A existência de recursos ociosos também é um indicativo de desperdício e ineficiência de custos. Por meio do controle baseado em custos, tais recursos podem ser detectados e direcionados para outras atividades (COSTA JUNIOR, 2016; SELL, 2016).

3.2.2.2 *Gerenciamento*

Trata-se da utilização da informação de custos para modificação ou descontinuidade de programas, atividades e unidades administrativas, promovendo a melhoria nos processos organizacionais (COSTA JUNIOR, 2016). Assim, os Custos de Transação consideram os custos de planejar, negociar, redigir, adaptar, monitorar e salvaguardar um acordo sobre estruturas de governança alternativas (ROCHA, 2011). Nessa perspectiva, novos desenhos de gestão podem reduzir os custos de transação e, conseqüentemente, melhorar a eficiência operacional e econômica da Organização (ROCHA, 2011).

O Banco Central, por exemplo, utiliza a informação de custos para gerenciar projetos, principalmente no tocante à distribuição de recursos humanos (FARIA, 2012).

3.2.2.3 *Transparência*

Trata-se da disponibilização de informações claras e acessíveis a usuários internos e externos. “A quantidade e a qualidade das informações disponíveis para a deliberação e a legitimação das escolhas públicas são essenciais à relação democrática entre representantes e representados” (PEDERIVA; RENNÓ, 2015, p.67). Contudo, se a informação disponibilizada não confirma ou altera as expectativas dos seus usuários, ela não é relevante, o que configura uma transparência apenas formal (PEDERIVA; RENNÓ, 2015). Nesse sentido, Monteiro

(2016) pondera que os custos podem auxiliar na redução da assimetria informacional entre governo e cidadão se não apenas evidenciar o uso dos recursos, mas os benefícios desse uso.

No Brasil, as necessidades locais e regionais de transparência submetem-se a critérios nacionais (informações obrigatórias), o que eleva os custos transacionais da divulgação de informações não padronizadas (informações voluntárias) pelo Executivo Federal (PEDERIVA; RENNÓ, 2015). Adicionalmente, “a regulação brasileira da transparência é mais formal” do que na Argentina (PEDERIVA; RENNÓ, 2015, p. 67), ou seja, as informações divulgadas não são, necessariamente, em sua maioria, relevantes para a população. A utilização da informação relevante de custos para este fim contribuiria para a mudança desse cenário.

Segundo Alonso (1999), devido à falta de informações de custos, o governo e a sociedade não sabem quanto custam os bens e serviços públicos ofertados. As informações divulgadas não se destinam apenas ao público interno, como na iniciativa privada, mas também aos cidadãos (MAUSS; SOUZA, 2008), contribuindo para o sincronismo das agendas no presente (PEDERIVA; RENNÓ, 2015).

No entanto, em sua pesquisa, Gnisci (2010) percebeu que há um baixo nível de comprometimento da Administração com os instrumentos de transparência. Na pesquisa de Vendramin Júnior (2015), somente 39% dos gestores entrevistados entendem que as informações prestadas são claras. Alerta-se para o fato de que o uso da informação de custos voltada para esse fim é influenciado por objetivos políticos, uma vez que a transparência dos custos dos programas pode, por exemplo, influenciar positiva ou negativamente o atual governo. Nesse sentido, Pederiva e Rennó (2015, p. 68) reconhecem “o uso estratégico do acesso e da divulgação de informações públicas para obtenção de benefícios pessoais, em favor da ampliação das diferenças categóricas e das exclusões sociais”, em lugar da sua redução.

3.2.3 Controle posterior

Compõem a categoria de controle posterior os usos da informação de custos que, conforme a sua descrição constante do Quadro 2, ocorrem após a ocorrência dos custos: Avaliação de Desempenho, *Accountability* e Qualidade do Gasto.

3.2.3.1 Avaliação de Desempenho

Trata-se da utilização da informação de custos para avaliar e, se possível, comparar o desempenho de programas, atividades e unidades administrativas, por índices de eficiência, eficácia e resultado. Alonso (1999) afirma que não é possível medir a eficiência sem medidas

de custos. Atualmente, muito se fala em eficiência, mas sem o suporte da informação de custos, as ações serão baseadas, substancialmente, nas percepções dos gestores. Por meio da avaliação de desempenho, é possível comparar os custos de atividades ou serviços semelhantes, evidenciando ineficiências. Essa comparação pode ocorrer no tempo, por séries históricas na própria organização; entre entidades públicas e privadas; entre municípios, Estados e países etc.

O *benchmarking* é uma importante ferramenta na avaliação de desempenho, uma vez que a troca de experiências facilita a identificação de possibilidades de melhorias. A avaliação também pode recair sobre gestores. Estabelecer padrões de eficiência, verificar se esses padrões são mantidos e comparar o desempenho dos pares estimulam a melhoria de *performance*.

Custo por aluno em escolas públicas; custo por paciente atendido em hospitais; custo médio por processo licitatório, custo-benefício e custo-efetividade da ação estatal são exemplos de como a informação de custos pode ser utilizada para avaliar desempenho. Merecem destaque as áreas de educação e saúde, que têm avançado bastante neste uso. Em Vendramin Júnior (2015), um entrevistado relatou que a disponibilização da informação de custos e a possibilidade de compará-la com outras unidades de saúde permitiria saber se os tratamentos têm custos adequados e se seria possível tratar mais pessoas e com mais qualidade pelo mesmo valor. Alves (2012) afirma que não é possível estabelecer um padrão único de custos para as escolas brasileiras, devidos aos diversos contextos educacionais existentes, no entanto é preciso estabelecer um custo aluno necessário para garantir o mínimo de qualidade, pois em se tratando de educação, as diferenças de custos não medem só eficiência, elas evidenciam as desigualdades nas condições de oferta de ensino.

Sobre esse uso, é interessante destacar a falta de existência de um padrão de apuração quando se trata de custos. A diversidade de métodos e critérios utilizados em pesquisas inviabiliza a comparabilidade entre os achados das pesquisas, mesmo quando se referente ao mesmo período de tempo (ALVES, 2012). Nesse sentido, o uso pelas organizações públicas de um sistema de apuração de custos único, a exemplo do SIC, pode favorecer esse aspecto, pelo menos no nível mais agregado da informação (HOLANDA et al., 2010).

3.2.3.2 *Accountability*

Trata-se da utilização da informação para prestação de contas, visando ao julgamento das ações dos delegados pelos delegantes. A *accountability* possui duas dimensões: vertical,

que vincula a sociedade aos agentes públicos e ao uso do aparato estatal, de forma eleitoral ou social; ou horizontal, quando os agentes prestam contas entre si (PEDERIVA; RENNÓ, 2015).

a *accountability* abrange tanto as obrigações legais e morais de os delegados informarem as suas escolhas e práticas, no exercício do poder público, quanto as chances efetivas de tais delegados serem punidos por condutas impróprias, mediante o julgamento e aplicação das sanções correspondentes. (PEDERIVA; RENNÓ, 2015, p. 103)

A *accountability* é uma ferramenta poderosa nos controles interno, externo e social (LOVATO, 2015), não sendo efetiva por meio da simples evidenciação do consumo de recursos. A informação de custos, portanto, associada aos resultados alcançados, são essenciais para que ela não seja apenas um conceito formal.

3.2.3.3 *Qualidade do Gasto*

Trata-se da utilização da informação de custos como fator mobilizador de pessoas para uma percepção positiva das escolhas alocativas ou de consumo de recursos.

a avaliação da qualidade do gasto abrange um extenso conjunto de verificações que pode contemplar tanto os aspectos estratégicos da organização quanto os operacionais. Uma organização pública pode ser muito eficiente e realizar suas atividades com baixos custos e alta qualidade, mas será ineficaz se estiver tratando do problema errado, se fizer escolhas estratégicas inadequadas para a solução de problemas e atendimento a sociedade. (ARAÚJO 2011, pp.51-52)

A qualidade do gasto público, portanto, está relacionada com a responsividade democrática. Deve haver uma correspondência entre os desembolsos realizados pelos agentes públicos e as preferências populares. Quando não há essa correspondência, tais gastos não têm qualidade democrática (PEDERIVA; RENNÓ, 2015).

3.2.4 Usos específicos

Compõem a categoria de usos específicos os usos informação de custos que, conforme a sua descrição constante do Quadro 2, representam novas oportunidades para o uso da informação de custos, porém, não aplicáveis à realidade de todas as organizações públicas, são eles: Reembolso e Fixação de Taxas de Preços.

3.2.4.1 *Reembolso*

Trata-se da utilização da informação de custos nos serviços fornecidos por uma agência governamental em situações de ressarcimento desse uso de recursos públicos. Essa utilização aplica-se, principalmente, a situações em que uma agência de governo fornece serviços a outra, mesmo que não seja recuperada a totalidade dos custos. Esse uso, contudo, pode ser expandido para situações de uso indevido de bens, a exemplo do que ocorre quando autoridades utilizam aviões da Força Aérea Brasileira para compromissos não oficiais, e de serviços públicos, como a apuração dos custos de Tomadas de Contas Especiais (VIEIRA, 2016).

3.2.4.2 *Fixação de Taxas e Preços*

Trata-se da utilização da informação de custos para o cálculo de taxas e preços aos usuários, os quais devem ser suficientes para recuperar o custo total dos bens ou serviços (capacidade soberana do Estado) ou para render receita líquida (Estado atuando em condição de negócio). Araújo (2011) afirma que a informação de custos é essencial para que se estabeleça o preço justo a ser cobrado ou se conheça o resultado financeiro obtido, lucro ou prejuízo. Custos também é essencial para políticas públicas de subsídios e definição das tarifas que serão praticadas por empresas concessionárias (CARMO, 2010). Nessa utilização, Miyabukuro, (2014) recomenda que no cálculo das tarifas relacionadas a transportes considere-se os custos sociais marginais a longo prazo, a internalização dos custos externos (princípio do poluidor-pagador) e os custos associados ao congestionamento e à degradação do ambiente.

3.2.5 Procedimentos formais

Compõem a categoria de procedimentos formais os usos da informação de custos que, conforme a sua descrição constante do Quadro 2, são não cibernéticos, ou seja, não trazem retorno para a organização em termos de gestão de custos, são eles: Evidenciação de Custos e Satisfação de Requisitos Legislativos.

3.2.5.1 *Evidenciação de Custos*

Trata-se da dos custos como um dado, não como uma informação. Nessa utilização está incluída a mensuração e o registro dos custos para fins contábeis, a exemplo dos custos de depreciação e de estoque. O objetivo principal deste uso é conhecer o custo de produtos, serviços, programas, projetos, atividades, órgãos e outros objetos de custos das entidades (CFC,

2011). Essa utilização pode ter um fim em si mesma ou representar uma etapa inevitável às demais possibilidades de usos dos custos.

3.2.5.2 *Satisfação de Requisitos Legislativos*

Trata-se da utilização da informação de custos devido à obrigatoriedade legal. São normas que prezam pela informação de custos na gestão pública, entre outras: Lei n. 4.320 (BRASIL, 1964); Decreto-Lei n. 200 (BRASIL, 1967); Decreto n. 93.872 (BRASIL, 1986) Constituição Federal (BRASIL, 1988); Lei n. 101 (BRASIL, 2000); Lei n. 10.180 (BRASIL, 2001); Acórdão TCU n. 1.078 BRASIL, 2004); Decreto n. 6.976 (BRASIL, 2009); NBC T 16.11 (CFC, 2011); Portaria STN nº 157 (BRASIL, 2011a); Portaria STN nº 716 (BRASIL, 2011b).

Esse uso tem sido visto como um fator de pressão externo para investimentos em sistemas de informação de custos (MACHADO, 2002). Contudo, Werneck (2010) aponta que sistemas implementados exclusivamente por esse motivo, tendem a ser genéricos e ter pouca utilidade para a gestão interna. Um exemplo interessante consta da pesquisa de Soares (2014), que utilizou a informação de custos para analisar a metodologia de cálculo de um índice proposto pelo TCU para Instituições Federais de Ensino Superior.

3.3 **O uso do *Framework***

O *framework* proposto é consistente e pode ser adotado como parâmetro em toda a Administração Pública, dando suporte a outras pesquisas sobre o tema. Ele evidencia as diversas potencialidades do uso da informação de custos em várias áreas das organizações e indica em que direções a Administração Pública pode avançar. É importante destacar que tanto os custos baseados em reposição de capital financeiro como os físicos são relevantes e podem ser disponibilizados por sistemas de custos completos e bem construídos.

Os usos da informação de custos listados no *framework* foram utilizados como variáveis no estudo bibliométrico (Seção 1.5) e como suporte à coleta e análise dos dados em órgãos públicos usuários do SIC. Nessas situações, ele atendeu às expectativas e não foram observadas inconsistências. Sendo assim, não há limitação para que ele seja utilizado e testado em outras pesquisas sobre custos na Administração Pública.

4 PROCEDERES METODOLÓGICOS

4.1 Caracterização da Pesquisa

Trata-se de um estudo aplicado na esfera pública por meio de estudo de caso único integrado (YIN, 2015), descritivo e qualitativo, que utiliza amostra não probabilística e recorte temporal transversal, cujo objetivo geral é descrever, à luz da Teoria das Alavancas de Controle (SIMONS, 1995) e do *framework*, como a informação de custos é e pode ser utilizada na gestão de entidades ou órgãos públicos federais.

A Figura 5 evidencia os objetivos da pesquisa e o momento em que são abordados ao longo deste trabalho.

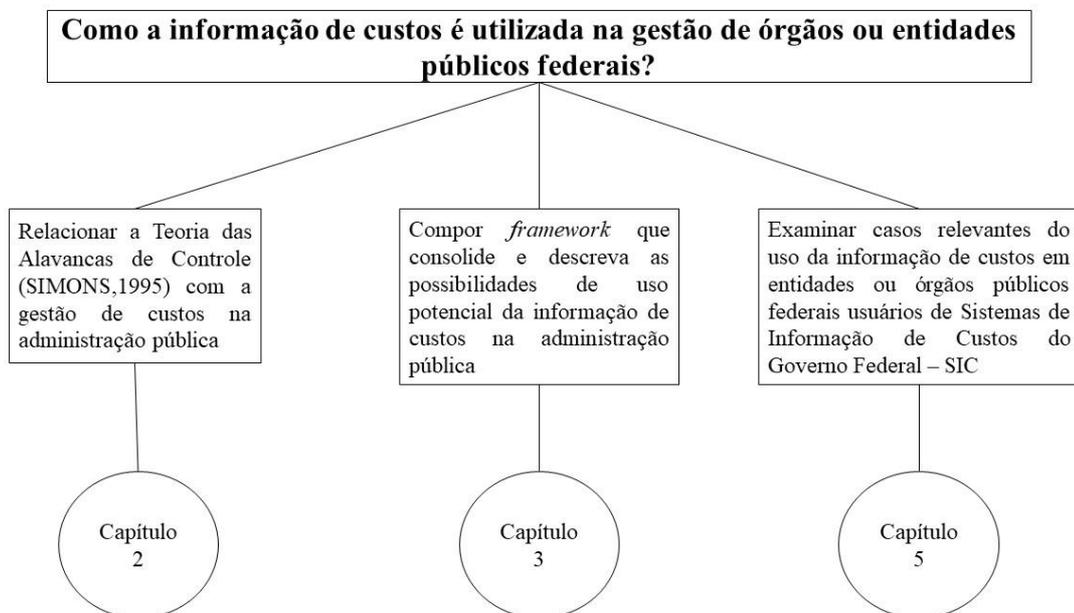


Figura 5: Objetivos da pesquisa

Fonte: Elaborado pelo autor

O método de estudo de caso mostra-se adequado ao objetivo desta pesquisa porque permite restringir o fenômeno – uso da informação de custos, em busca de profundidade e detalhamento (VERGARA, 1998), em seu contexto de mundo real (YIN, 2015). Ele, ainda, é classificado como único por ser um caso comum e integrado por ser composto de subunidades de análise (YIN, 2015).

Além disso, a pesquisa é descritiva porque pretende, por meio de diagnóstico, expor características dos usos da informação de custos na gestão pública (VERGARA, 1998), com base em dados qualitativos, apropriando-se de "métodos e teorias; perspectivas dos

participantes e sua diversidade; reflexividade do pesquisador e da pesquisa; e variedade de abordagens e de métodos” (FLICK, 2009, p. 23). A amostra foi selecionada por conveniência e os dados foram coletados em um único momento temporal.

4.2 Caracterização das Organizações em estudo

Por haver um grande número de organizações públicas, primeiramente foram solicitados à área de Soluções Analíticas de Finanças - AFATN, da Superintendência de Administração Financeira -SUNAF, do Serviço Federal de Processamento de Dados – Serpro, órgão responsável pela infraestrutura do SIC, um documento com a quantidade de relatórios emitidos no SIC no período de 2015 a maio de 2017, que equivale ao ciclo político federal mais recente. O relatório continha dados de 128 órgãos públicos. A primeira triagem, então, foi feita por meio da exclusão dos órgãos públicos que não possuíam dados em todos os 29 meses que compunham a amostra. Em seguida, foram criados dois *rankings* a partir desses dados: (i) 10 primeiros órgãos públicos com a maior média de relatórios emitidos no período e (ii) 10 primeiros órgãos públicos com os menores coeficientes de variação em relação aos relatórios emitidos no período. Os dois critérios visaram a selecionar situações de relativa estabilidade no tratamento do objeto da pesquisa.

Posteriormente, foi realizada consulta sobre os órgãos que utilizam o SIC de forma efetiva à Coordenação de Informação Fiscal e de Custos da União – COINC, da Subsecretaria de Contabilidade Pública – SUCON da STN, estrutura que gerencia os processos de desenvolvimento e implantação do SIC e possui papel disseminador da informação de custos no setor público. Foram indicadas nove organizações.

Os dois *rankings* e a lista de indicações da STN foram comparados entre si. As coincidências entre os três critérios apontam para informantes prioritários, que se destacaram em mais de um critério de relevância: materialidade, regularidade e indicação. A Tabela 1 evidencia as sete organizações públicas (OP), civis e militares, que foram qualificadas a servir como unidades de análise deste estudo de caso. Estas unidades, a princípio, seriam organizações que possuem um sistema de custos relativamente maduro e, sendo assim, com maiores chances de possuir informações de custos relevantes para a gestão. Trata-se, portanto, de uma amostra não probabilística selecionada por tipicidade (VERGARA, 1998).

Tabela 1: Resultado da seleção das subunidades de análise

Código da organização	Número de observações	Média	Desvio Padrão	Coef. Variação (%)	Pontuação Média	Pontuação Coef. Variação	Pontuação indicação STN	Pontuação Total
OP1	29	1.260	478	38	1	1	1	3
OP2	29	2.184	1.006	46	1	1	1	3
OP3	29	2.076	815	39	1	1		2
OP4	29	11.903	14.490	122	1		1	2
OP5	29	1.212	511	42	1	1		2
OP6	29	746	465	62	1		1	2
OP7	29	810	418	52	1	1		2

Fonte: Elaborado pelo autor

A finalidade dessa pesquisa – retratar os usos efetivos e potenciais da informação de custos na gestão pública – não requer revelar as identidades das organizações (YIN, 2015).

4.3 Verificabilidade da Pesquisa

Esta Seção lida com aspectos metodológicos, realizando uma aplicação analítica e dedutiva da lente teórica utilizada nesta pesquisa – as Alavancas de Controle – e seu relacionamento com os usos de custos estabelecidos pelo *framework*, ou seja, a dimensão do uso do sistema de informação de custos tratada no *framework* é explorada com o modelo da Teoria das Alavancas de Controle (SIMONS, 1995). A lógica aqui descrita permeia a construção dos instrumentos e a análise dos resultados, descritos no próximo Capítulo. Paralelamente, avançaremos as expectativas de resultados, que serão confirmadas ou rejeitadas ao longo deste estudo.

4.3.1 Elaboração do primeiro item de verificabilidade

Após a apresentação das expectativas, constam as respectivas justificativas.

H1: As informações de custos com retorno são, predominantemente, utilizadas para estimular mudanças nas organizações públicas.

Com base na Teoria das Alavancas de Controle (SIMONS 1995), pode-se afirmar que as ações listadas no Quadro 3 podem contribuir para a implantação da estratégia de custos em organizações públicas.

Quadro 3: Mecanismos que podem contribuir para a implantação da estratégia de custos em organizações públicas

Sistemas de crenças	Inserir custos na agenda do Governo, gerando discussões e produtos que reforcem o valor dessa ferramenta na gestão públicos;
	Elaborar políticas e diretrizes que tratem sobre o uso da informação de custos na gestão, no âmbito da organização;
	Disseminar o uso da informação de custos na gestão por meio de treinamentos e/ou espaços na Intranet da organização;
	Valorizar o uso da informação de custos na gestão por meio de comunicados da alta gestão aos subordinados;
	Estimular o uso da informação de custos em ações de inovação do serviço público;
	Divulgar novas práticas de gestão que utilizaram informação de custos;
	Incorporar a informação de custos em compromissos com a visão de longo prazo da alta gestão;
Sistemas de restrições	Criar expectativas de punição, por parte de órgãos de controle, para órgãos que não adotarem um sistema de custos;
	Elaborar normativos que obriguem a adoção de um sistema de informação de custos dentro de um prazo pré-determinado;
	Cobrar dos gestores o uso da informação de custos em determinadas ações de gestão;
Sistemas de controle diagnóstico	Identificar variáveis de desempenho com base em informações de custos;
	Definir metas para variáveis de desempenho com base em informações de custos;
	Monitorar o progresso de variáveis de desempenho com base em informações de custos;
	Corrigir desvios de metas de desempenho predefinidas com base em informações de custos;
	Revisar áreas-chave de desempenho com base em informação de custos;
Sistemas de controle interativo	Utilizar a informação de custos de forma frequente em atividades da alta gestão;
	Utilizar a informação de custos de forma frequente em atividades subordinadas;
	Promover debates sobre informações de custos entre gestores e subordinados, visando mudanças e planos de ação;
	Encorajar e facilitar o diálogo entre gestores e subordinados sobre informações de custos;

Fonte: Adaptado de Bedford (2015)

Algumas das ações dos sistemas de crenças e de restrições estão fora do âmbito de competência das organizações públicas e dependem de ações dos Poderes Executivo e Legislativo. As demais ações sugeridas podem ser adotadas individualmente, a critério da organização que pretende implantar uma estratégia de gestão de custos.

O Quadro 3 relaciona as ações às Alavancas de Controle (SIMONS, 1995), com base no entendimento de Bedford (2015), o qual, de fato, aplica-se à maioria das situações. No entanto, é importante destacar que essa relação não é fixa, ou seja, ações podem estar

contribuindo com outras Alavancas, a depender do contexto em que acontecem, tornando as generalizações, à luz dessa teoria, sensíveis.

Bibliometria realizada sobre custos na gestão pública (Seção 1.5) identificou que a informação de custos, em se tratando de gestão pública, é mais utilizada em ambientes de estímulo (33%) do que de restrição (10%).

4.3.2 O *Framework* e as Alavancas de Controle

O *framework* sintetizado no Quadro 2 elenca 12 possíveis usos da informação de custos. Esses usos devem estar relacionados às Alavancas de Controle (SIMONS, 1995), inserindo-se em algum dos quatro quadrantes relacionados na Figura 4, de acordo com o contexto em que ocorrem. Essa relação é dinâmica. A princípio, haveria 48 relações possíveis. No entanto, características dos usos listados no *framework* permitem inferências, que restringem previamente esse número para 24 possibilidades.

A categoria ampla “procedimentos formais”, por exemplo, tem por uma de suas finalidades a satisfação de requisitos legislativos, que não é capaz de gerar um retorno para a sociedade ou para a gestão da organização, limitando a sua classificação no eixo y para “sem retorno”. Logo, ele só poderá pertencer aos sistemas de crenças ou restrições (eixo x). Já os usos pertencentes às demais categorias amplas pressupõem um retorno para a sociedade e para a gestão da organização, o que limita a sua classificação no eixo y para “com retorno”, podendo ter relações com os sistemas de controle interativo ou diagnóstico. É importante destacar que se a informação existe, mas não agrega valor junto à gestão da organização, essa informação é considerada sem retorno, para efeitos desta pesquisa.

O que vai definir a classificação é se a informação de custos gera ou não um retorno para a organização e para a sociedade e se esta está inserida num ambiente de estímulo ou de restrição a novas ações. A título de ilustração, se uma Universidade apura, numa situação pontual, o custo por aluno dos seus cursos, mas isso não faz parte de um procedimento de monitoramento regular ou não gera nenhuma ação, essa informação não tem retorno. No entanto, se a Universidade usa essa informação para avaliar o desempenho, comparando os custos por aluno entre os cursos, ela pode perceber que determinado curso possui um custo aluno muito mais alto que a média. Nessa situação, a alta gestão pode, após discutir a viabilidade, aumentar a quantidade de vagas desse curso para diluir os custos - sistema de controle interativo. Por outro lado, se houver uma meta de custo aluno pré-estabelecida, o curso

pode, por exemplo, ter que se adequar a ela por meio de ações de economia de energia elétrica - sistema de controle diagnóstico da organização.

O Quadro 4 sintetiza as possíveis relações entre o *framework* de usos de custos e as Alavancas de Controle (SIMONS, 1995). Nesse sentido, destaca-se que, com exceção dos usos associados à categoria ampla “procedimentos formais”, os demais usos são considerados com retorno, logo, só podem pertencer aos sistemas de controle interativo ou diagnóstico, a depender das características de estímulo ou restrição.

Quadro 4: Relação entre o *framework* de usos de custos e as Alavancas de Controle

Categoria ampla	Categoria específica	Alavanca de Controle
Controle prévio	Planejamento e orçamentação	Sistema de controle diagnóstico ou interativo
	Processo decisório	Sistema de controle diagnóstico ou interativo
Controle concomitante	Controle e redução de custos	Sistema de controle diagnóstico ou interativo
	Gerenciamento	Sistema de controle diagnóstico ou interativo
	Transparência	Sistema de controle diagnóstico ou interativo
Controle posterior	Avaliação de desempenho	Sistemas de controle diagnóstico ou interativo
	<i>Accountability</i>	Sistema de controle diagnóstico ou interativo
	Qualidade do gasto	Sistema de controle diagnóstico ou interativo
Usos específicos	Reembolso	Sistema de controle diagnóstico ou interativo
	Fixação de taxas e preços	Sistema de controle diagnóstico ou interativo
Procedimentos formais	Evidenciação de custos	Sistemas de crenças ou de restrições
	Satisfação de requisitos legislativos	Sistemas de crenças ou de restrições

Fonte: Elaborado pelo autor

4.3.3 Elaboração do segundo e do terceiro itens de verificabilidade

A pesquisa busca confirmar ou rejeitar as seguintes expectativas adicionais, consubstanciado em H2 e H3 abaixo:

H2: As informações de custos são, predominantemente, sem retorno nas organizações públicas.

H3: As informações de custos com retorno são, predominantemente, utilizadas no processo decisório das organizações públicas.

Na amostra analisada para a 2ª etapa da elaboração do *framework*, descrita na Seção 3.2, a maioria das narrativas sobre usos de custos está desacompanhada da explicação do respectivo conteúdo. Reconhecem-se diversos usos possíveis de custos, contudo, aplica-se pouco. Esse

fato reforça a atualidade da afirmação de Slomsky (2009) de que há poucos estudos sobre custos em órgãos públicos que contribuam para a sua aplicabilidade no serviço público. A Figura 6 evidencia, por variável do *framework*, a presença de discursos teóricos ou práticos dos usos de custos nos trabalhos analisados.

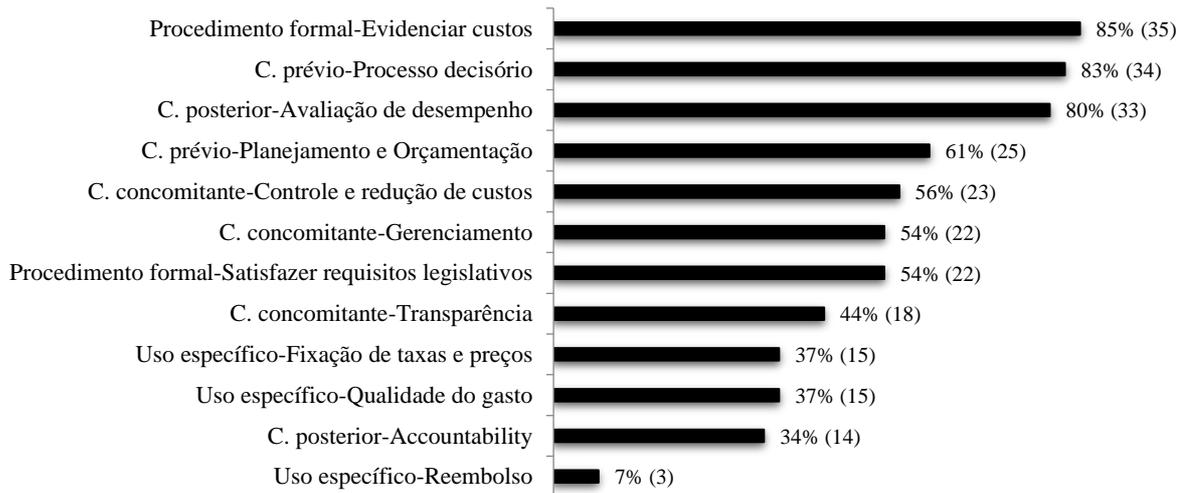


Figura 6: Reconhecimento do uso da informação de custos

Fonte: Elaborado pelo autor

A variável “Procedimento formal- evidenciação de custos” (85%) destaca-se como utilização da informação de custos mais inserida nos discursos analisados. Esse uso, conforme já discutido, não traz retorno para a sociedade ou para a gestão da organização. Além disso, resultado encontrado na bibliometria (Seção 1.5) reforça a predominância da aplicação no uso “evidenciação de custos” (17%) do *framework*. Há, então, um grande número de pesquisas que calculam a informação de custos, mas não utilizam essa informação na gestão, ou seja, concluem sem declarar o retorno do resultado para organização. Acredita-se que a sua popularidade em relação às outras variáveis ocorre devido à alta associação contábil e baixa associação à gestão da informação de custos. Esses resultados corroboram Bitti, Aquino e Cardoso (2011), à medida que comprovam a falta de pesquisas nacionais voltadas para os impactos da informação de custos nas organizações.

Entre as outras 11 possibilidades de usos da informação de custos propostas no *framework*, as relacionadas às funções administrativas básicas são as mais lembradas, com destaque para “processo decisório” (83%) e “avaliação de desempenho” (80%). Em relação ao processo decisório, esse resultado foi confirmado na dimensão de aplicação (17%), evidenciada na bibliometria (Seção 1.5).

Os resultados dos usos com fins de “transparência” (44%), “*accountability*” (34%) e “qualidade do gasto” (37%) comprovam como a informação de custos pode auxiliar a Gestão Pública a avançar em relação à participação social.

4.3.4 Síntese das Expectativas de Resultados

Nas Seções anteriores, foram discutidas expectativas de resultados, para verificação dos pressupostos teóricos, consubstanciadas nas hipóteses listadas abaixo:

H1: As informações de custos com retorno são, predominantemente, utilizadas para estimular mudanças nas organizações públicas.

H2: As informações de custos são, predominantemente, sem retorno nas organizações públicas.

H3: As informações de custos com retorno são, predominantemente, utilizadas no processo decisório das organizações públicas.

4.4 Coleta de Dados

Os dados foram coletados por meio de entrevista, observação direta e análise documental, visando à triangulação de dados. Essa técnica é adequada para articular as teorias e os métodos qualitativos que serão utilizados (FLICK, 2009).

A entrevista é uma fonte essencial de evidências para os estudos de caso, pois trata de questões humanas, permitindo o registro e a interpretação por meio dos olhos dos entrevistadores (YIN, 2001). Devido à importância da reconstrução de pontos de vista subjetivos, a entrevista utilizada nesta pesquisa foi semipadronizada (FLICK, 2009) e seguiu o roteiro descrito nos Apêndices A e B.

As informações obtidas na entrevista foram gravadas por meios técnicos e confirmadas, sempre que possível, por observação direta e análise documental, sendo estas estratégias complementares às entrevistas. A observação direta foi do tipo não sistemática (FLICK, 2009) e ocorreu durante as entrevistas e em demonstrações de uso do Sistema de Custos. A análise documental teve como objeto por documentos oficiais e públicos, a exemplo de normas internas e relatórios gerenciais das organizações que compõem a amostra, fornecidos pelos entrevistados ou disponíveis na Internet.

4.4.1 Roteiro da Entrevista

O Roteiro de Entrevista, constante do Apêndice B, foi composto por quatro blocos. O primeiro bloco esclarece alguns aspectos relacionados à entrevista - data, duração da entrevista,

nome da organização e o código que ela seria identificada neste trabalho - e busca conhecer o perfil do respondente e do seu trabalho na organização – sexo, idade, escolaridade, cargo na organização, tempo na organização e principais atividades desenvolvidas na organização. Já o segundo bloco, composto por uma pergunta, visa contextualizar o assunto na organização por meio do levantamento da história de relacionamento da organização com a informação de custos. O terceiro bloco, por sua vez, possui sete perguntas, controladas pela teoria e voltadas para as expectativas de resultados, com o objetivo de tornar explícito o conhecimento implícito do informante (FLICK, 2009). Ele foi elaborado com base na Teoria das Alavancas de Controle (SIMONS, 1995) e no *framework* de possibilidades de usos de custos na administração pública, de acordo com o esclarecido abaixo:

- Pergunta: Como foi/está sendo o processo de implantação e manutenção do sistema? Ele foi/está sendo acompanhado de outras ações que reforçam ou inibem o uso de custos na gestão da organização?
Objetivo: Levantar aspectos relacionados aos sistemas de crenças e de restrições, conforme Teoria das Alavancas de Controle (SIMONS, 1995);
- Pergunta: Quem faz uso da informação de custos nesta organização?
Objetivo: Identificar usuários da informação de custos, dado importante para os sistemas de controle diagnóstico e interativo, conforme Teoria das Alavancas de Controle (SIMONS, 1995);
- Pergunta: De que forma as informações de custos geradas pelo SIC são utilizadas na gestão desta organização?
Objetivo: Identificar os usos da informação de custos, de acordo com o *framework* pré-estabelecido, e dar suporte à H3;
- Pergunta: Quais situações de uso da informação de custos gerada pelo SIC estimulam mudanças no âmbito da organização? Quais restringem?
Objetivo: Verificar se os usos relatados restringem ou estimulam mudanças no âmbito da organização, conforme Teoria das Alavancas de Controle (SIMONS, 1995), e dar suporte à H1;
- Pergunta: Quais situações de uso da informação de custos gerada pelo SIC desencadeiam ações com retorno dinâmico das informações na gestão da organização? Quais não geram retorno?

Objetivo: Realizar confirmação do retorno dos usos relatados até então, se há novos usos não relatados e verificar se há informações de custos sem retorno, conforme Teoria das Alavancas de Controle (SIMONS, 1995), e dar suporte à H2;

- Pergunta: Há participação do controle interno no processo de obtenção e tratamento dos dados e de uso das informações? Como isso ocorre?

Objetivo: Verificar se custos é do interesse do controle interno da organização, conforme Teoria das Alavancas de Controle (SIMONS, 1995);

- Pergunta: Na sua opinião, esta organização possui uma estratégia de gestão relacionada a custos? Quais os fatores que contribuem ou não contribuem para essa percepção?

Objetivo: Verificar a percepção do entrevistado sobre a estratégia de custos da organização, conforme a Teoria das Alavancas de Controle (SIMONS, 1995).

O quarto bloco do Roteiro da Entrevista (Apêndice B) solicita a disponibilização de documentos internos, para subsidiar a análise documental, e verifica a existência de potenciais informantes adicionais, a fim de garantir que foram selecionados os entrevistados adequados nas OPs.

4.4.2 Entrevistados

Os entrevistados foram servidores públicos reconhecidos como os principais atores do sistema no âmbito das organizações estudadas. Eles foram indicados pela STN e pelos próprios entrevistados em relação a outras organizações. A adequação do perfil foi confirmada durante as entrevistas, por meio dos dados levantados nos blocos 1 e 4 constantes do Roteiro de Entrevista (Apêndice B). Dessa forma, foi possível garantir a colaboração de informantes apropriados para lidar com o tema desta pesquisa, uma vez que eles tinham o conhecimento e a experiência necessários, eram capazes de refletir e articular sobre o tema em estudo, dispunham de tempo para serem questionados e estavam dispostos a participar da pesquisa (FLICK, 2009). Sabe-se, no entanto, que a opinião dos informantes entrevistados por OP não reflete necessariamente o posicionamento de toda nem necessariamente da parcela mais significativa da organização, sendo esta uma limitação desta pesquisa.

4.4.3 Realização das Entrevistas

Para agendamento das entrevistas, os informantes foram contatados primeiramente por telefone, momento em que também foi realizada uma breve apresentação da pesquisa. Alguns

informantes solicitaram a formalização da demanda por *e-mail*, o que foi prontamente atendido.

A realização das entrevistas durou cerca de 48 dias, entendendo-se de 20 de julho a 06 de setembro de 2017. No total, foram 12 informantes (maioria homem, com idade entre 30-50 anos, exercendo a função atual há até 5 anos e com nível de formação de pós-graduação), em 7 entrevistas que duraram, aproximadamente, 420 minutos. Esse tempo não contabiliza o período utilizado para observação direta do sistema na organização. As entrevistas ocorreram em tom de conversa, utilizando o Roteiro de Entrevista (Apêndice B) como guia. As perguntas foram livremente respondidas pelos entrevistados, ficando a cargo do entrevistador a decisão de investigar em maiores detalhes, auxiliar o entrevistado em suas divagações e retornar ao guia da entrevista nos momentos necessários (FLICK, 2009).

Quatro entrevistas ocorreram de forma individual (OP2, OP3, OP6 e OP7) e três (OP1, OP4 e OP5) em grupo. Para Flick (2009), entrevistas em grupo são ricas em dados, por estimularem os informantes e serem capazes de ir além dos limites das respostas de um único entrevistado.

As organizações selecionadas têm sede em Brasília (OP1, OP2, OP3, OP4 e OP5), no Distrito Federal; no Rio de Janeiro (OP6), no Estado do Rio de Janeiro; e em João Pessoa (OP7), na Paraíba. As entrevistas foram presenciais e ocorreram dentro das organizações, no local de trabalho dos entrevistados, com exceção da OP7, que foi na modalidade *on line*, via *Skype*, que possui características muito próximas da troca verbal existente numa entrevista presencial (FLICK, 2009). O áudio das entrevistas foi gravado por meios técnicos.

4.4.4 Tratamento e Análise dos Dados

Os dados dos áudios das entrevistas foram transcritos e analisados pelo método de análise qualitativa de conteúdo (FLICK, 2009). A análise ocorreu, primeiramente, de forma indutiva, desenvolvendo categorias e relações, com base no *framework* e na Teoria das Alavancas de Controle (SIMONS, 1995). Definidas as categorias, elas foram, de forma dedutiva, avaliadas de forma reiterada em contraposição ao material com o auxílio do *software* NVivo (FLICK, 2009). Além disso, as expectativas de resultados discutidas na Seção 4.3 auxiliaram a análise, apontando questões relevantes a serem analisadas (YIN, 2015). A análise ocorreu, primeiramente, de forma descritiva e individual, por OP pesquisada. Posteriormente, os resultados foram discutidos em conjunto.

5 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Neste Capítulo, descreve-se, à luz da Teoria das Alavancas de Controle (SIMONS, 1995) e do *framework*, o uso evidenciado da informação de custos em sete entidades ou órgãos públicos federais (objetivo específico 3), primeiramente, de uma perspectiva individual de cada caso e, em seguida, em conjunto.

5.1 Análise Descritiva das OPs

5.1.1 OP1

A OP1 é um órgão central que declarou utilizar a informação de custos desde 1º janeiro de 2015. Nesta organização, foi realizada uma entrevista em 20 de julho de 2017, que durou cerca de 63 minutos, em grupo, composto por quatro integrantes: o Coordenador Geral de Contabilidade de Custos, servidor público há dois meses no cargo à época da entrevista, com ampla experiência na área de custos no setor público; o Chefe da Divisão de Informação de Custos, servidor público há quatro meses no cargo à época da entrevista; e dois contadores, servidores públicos há cerca de três anos na organização à época da entrevista, os quais acompanham o processo de implantação do sistema de custos desde o início.

Os entrevistados relataram que a relação da OP1 com a informação de custos começou após a criação do SIC, por meio da publicação da Portaria nº 157 (BRASIL, 2011a), momento em que a STN realizou um trabalho junto aos órgãos centrais para estimular o uso do sistema. Na mesma época, a OP1 estava desenvolvendo um projeto interno relacionado à cadeia de valor e à implantação do planejamento estratégico da organização. Dessa forma, a informação de custos entrou como um componente da cadeia de valor da OP1, que, aliás, é integrada com a dos seus 15 órgãos subordinados, sendo possível que esses órgãos se enxerguem no todo e se comparem internamente.

Atualmente, a informação de custos da OP1 é composta pelas despesas discricionárias, extraídas do SIC no Tesouro Gerencial, e de despesas obrigatórias, a exemplo da de pessoal, extraída do SIAPE, e trabalhada fora do sistema. Os custos são mensurados por órgão, por Estado e por macroprocesso da cadeia de valor da organização, e os relatórios são publicados mensalmente em painel da intranet.

Os entrevistados relataram que a informação de custos encontra-se em constante evolução na OP1. Em 2014, foram criados os centros de custos no Siafi, elaborado um Manual de Mensuração de Custos e realizado um projeto piloto em um tipo de organização subordinada.

Em 1º de janeiro de 2015, o órgão central e todas as unidades subordinadas começaram a usar o sistema. Em abril de 2017, a área equivalente ao setorial contábil de custos, até então subordinada à Coordenação Geral Orçamentária e Financeira, de acordo com o Regimento Interno, foi alçada a nível de Coordenação Geral, e conta com uma Divisão de Informação de Custos, antes, também, inserida na área de Contabilidade da organização.

A intenção dessa mudança, conforme relatado pelos entrevistados, é dar à informação de custos um perfil interdisciplinar. A OP1 publica as informações de custos em um painel, disponível na intranet, de livre consulta. Além disso, há diversos documentos sobre custos na página da organização na internet. A existência de um manual, de uma área dedicada a custos e de um painel de publicação reforça o sistema de crenças (estímulo, sem retorno) da OP1 (BEDFORD, 2015; SIMONS, 1995). Há, ainda, um projeto para realizar encontros sobre o assunto, no âmbito da organização, e outro para relacionar a informação de custos à questão da gestão da qualidade, criando mecanismos que possam premiar e reconhecer boas práticas.

No âmbito do sistema de restrições (restrição, sem retorno) da OP1 (SIMONS, 1995), foi relatada uma preocupação sobre a informação de custos ter um caráter punitivo, devido ao corporativismo das organizações subordinadas, e isso inibir o desenvolvimento de uma cultura de custos na organização. Afinal, a qualidade da informação de custos depende de pessoas que estão na ponta, as quais, na visão dos entrevistados, não devem visualizar algum prejuízo em fornecer a informação correta. No entanto, em se tratando de ações que ensejam desconforto na organização, pode-se citar o fato de o controle de custos de pessoal por macroprocesso evidenciar cenários questionáveis, seja por erro na associação do servidor ao macroprocesso, seja por detectar servidores da carreira finalística atuando na área de suporte.

Entrevistados relataram que a alta gestão da OP1 é o principal usuário da informação de custos. Há, inclusive, reuniões formais com todos os órgãos subordinados à OP1 em que a informação de custos é uma ferramenta de análise da cadeia de valor e dos resultados obtidos no período, característica típica do sistema de controle interativo (SIMONS, 1995). A média burocracia, no entanto, ainda não tem tido muito contato, até pelo perfil da informação de custos que é gerada atualmente, cujo detalhamento vai até o nível de macroprocesso. O detalhamento por processo é uma opção dos órgãos subordinados, e alguns já possuem projetos nesse sentido. Além disso, há um projeto em implantação relacionando as principais despesas discricionárias da OP1, a exemplo de limpeza e conservação e de vigilância armada, com resultados, a fim de mensurar e comparar desempenho.

O uso da informação de custos para avaliar desempenho, portanto, ainda está em fase de implantação, não gerando retorno para a organização nesse momento. Foi declarado pelos entrevistados, ainda, a expectativa de projeto relacionado ao uso com a finalidade de orçamentação e planejamento.

O uso da informação de custos para Satisfação de Requisitos Legislativos (restrição, sem retorno) e Evidenciação de Custos (restrição e estímulo, sem retorno) ficaram claros na entrevista. Esses usos, no entanto, de acordo com a teoria discutida nesta pesquisa, não são suficientes para que a informação de custos gere retorno para a gestão da organização. Com retorno, foram identificados os usos de custos no âmbito da OP1 para: Processo Decisório (redução do número de requisitados - estímulo; substituição de frota própria de veículos pelo serviço de Taxi Corporativo - estímulo); Controle e Redução de Custos (aperfeiçoamento do modelo de contratação de limpeza e conservação de uma unidade subordinada, reduzindo os custos desse serviço em cerca de 25% - estímulo), e Gerenciamento (extinção de unidade em determinada localidade com alteração e transferência da sua estrutura para outra localidade já estruturada - estímulo; criação de unidade para centralizar as demandas relacionadas a concurso público do órgão central - estímulo; alocação de servidores- estímulo). A OP1 julga que a informação de custos tem trazido retorno para a gestão da organização, mas somente na questão do macroprocesso.

Ao relacionar os exemplos dados sobre o uso da informação de custos com retorno na OP1, com a Teorias das Alavancas de Controle (SIMONS, 1995), infere-se que a estratégia de uso de custos desta organização está predominantemente relacionada ao sistema de controle interativo. Essa perspectiva de custos hegemônica na organização está refletida no fato de o principal usuário da informação de custos ser a alta gestão e na ideia de que não é desejável que a informação de custos tenha um caráter punitivo para não comprometer a implantação de uma cultura de custos na OP1, relatada pelos entrevistados. Em que pese Simons (1995) defender o uso equilibrado das Alavancas de Controle, a OP1 parece ter clareza dessa estratégia e ela parece estar coerente com as suas ideias e com o nível de maturidade do SIC na organização. Em razão de a organização estar inserida num contexto estável, o sistema de controle diagnóstico possui muito espaço para crescer.

O Controle Interno da OP1 está localizado fora da estrutura da organização. Foi relatado que, recentemente, auditores da SFC auditaram o programa relacionado ao planejamento estratégico do órgão e, conseqüentemente, usaram a informação de custos nesse processo,

inclusive, por meio de acesso ao sistema. O relatório de auditoria ainda não havia sido concluído à época da entrevista. Na opinião dos entrevistados, por tratar-se de um assunto de vanguarda, na Esplanada dos Ministérios, a abordagem do Controle Interno ao assunto custos ainda está relacionado à curiosidade sobre uma boa prática de gestão. No entanto, a atuação desse órgão de controle, por meio de demandas e determinações, será essencial para fomentar a cultura de custos na organização.

Os entrevistados foram categóricos ao afirmar que a OP1 possui uma estratégia de gestão relacionada à custos e que isso ocorre, principalmente, devido ao patrocínio da alta gestão.

Em resumo, a OP1 utiliza a informação de custos desde janeiro de 2015, motivado pelo lançamento do SIC, e possui uma área própria dedicada à custos, no nível de Coordenação Geral, desde março de 2017. A implantação do SIC na OP1 ainda está em andamento, havendo vários projetos nessa área. A informação de custos está ligada ao planejamento estratégico do órgão, tendo, atualmente, na visão dos entrevistados, a alta gestão como principal usuário. Ela é utilizada para Satisfação de Requisitos Legislativos, Evidenciação de custos, Processo Decisório, Controle e Redução de Custos, e Gerenciamento, tendo, predominantemente, características de estímulo, ou seja, participando do sistema de controle interativo da organização. A OP1 julga ter uma estratégia de gestão relacionada a custos, tendo esse assunto já despertado interesse do Controle Interno da organização.

5.1.2 OP2

A OP2 é um órgão público que faz uso da informação de custos desde a década de 1970. A entrevista nesta organização foi realizada em 21 de julho de 2017, com duração aproximada de 53 minutos, com o Chefe da Divisão de Contabilidade Gerencial, servidor público há um ano e nove meses na unidade à época da entrevista.

O entrevistado relatou que a relação da OP2 com custos é bem antiga, e há relatos de que na década de 1970 a organização já contabilizava custos. Na década de 2000, foi montado o plano de contas e criados os centros de custos, com base na cadeia de valor do órgão, considerando o método de custeio por atividades. Na opinião do entrevistado, até esse momento, a informação ainda não era acessível a todos, o que ocorria de forma pontual e por demanda, principalmente por parte da alta gestão. A disponibilização do SIC deu continuidade ao que já era feito, com algumas adaptações, necessárias para usar a nova ferramenta de tecnologia da informação. Recentemente, a informação de custos passou a ser evidenciada pelas

próprias unidades (cerca de 130), o que a inseriu na rotina da organização e possibilitou que ela fosse usada também pela média burocracia. Ela está em constante aprimoramento, o que é garantido por projetos de melhoria anuais relacionados ao tema, tocados pela Divisão de Contabilidade Gerencial da OP2.

Atualmente, a informação de custos da OP2 é composta por despesas extraídas do SIC no Tesouro Gerencial, e de despesas extraídas de sistemas próprios, a exemplo de despesas com pessoal e depreciação. Os custos são mensurados mensalmente e divulgados por meio do Demonstrativo Gerencial de Custos – DGC, elaborado pelas unidades, e do Painel Gerencial de Custos, disponível na Intranet. Além disso, há mecanismos de controle para verificar se as unidades estão registrando a informação de custos da forma correta.

Em relação ao sistema de crenças – estímulo, sem retorno (SIMONS, 1995), a OP2 trata do tema custos nos seus Manuais de Execução Financeira da Despesa e de Execução Patrimonial. A organização também promove cursos e seminários, como os que ocorreram sobre Contabilidade de Custos em 2016, e aborda o tema em encontros regionais e em reuniões da alta gestão. Além disso, já está sendo elaborado um curso à distância sobre o tema, a fim de disseminar a cultura de custos para um público ainda maior. A OP2, ainda, recebeu um prêmio em 2016 por desenvolver o DGC, um modelo de relatório que proporciona à média burocracia a visão dos custos da sua unidade, aumentando o retorno da informação de custos para a gestão. Conforme relatado, essa ação foi facilitada pela existência do SIC, que tornou todo o processo de evidenciação da informação de custos muito mais rápido e flexível. Além disso, a informação de custos da organização está disponível no Painel Gerencial de Custos na Intranet.

A implantação do DGC, que exigia o envolvimento de todas as unidades da organização, contou com o apoio da alta gestão e foi *top down*. A obrigatoriedade da geração desse relatório facilitou a disseminação da ferramenta e, portanto, integra o sistema de restrições (restrição, sem retorno) da OP2 (SIMONS, 1995).

O entrevistado relatou que, inicialmente, a informação de custos era utilizada apenas pela alta gestão, e em situações pontuais. Isso ocorria principalmente pelo fato de ela estar ligada à cadeia de valor da organização. A visibilidade da temática de custos cresceu em toda a organização com o DGC, a partir de 2016, momento em que a média burocracia passou a se envolver mais no processo de evidenciação da informação, aumentando o seu acesso a ela. Atualmente, há uma preocupação em desenvolver ferramentas para tornar a informação de custos mais amigável, por meio do Painel Gerencial de Custos disponível na Intranet da OP2.

Além disso, há um projeto em desenvolvimento especificamente sobre os serviços de hotelaria, alimentação e transporte de superfície, com o objetivo de subsidiar o processo decisório; controlar e reduzir custos; e avaliar desempenho, inclusive por meio da comparação entre unidades. Esses usos estarão na esfera de atuação dos gestores, viabilizando o retorno da informação de custos também na média burocracia.

Ficou claro, na entrevista, que a organização possui uma preocupação com a Satisfação de Requisitos Legislativos (restrição, sem retorno) e com a Evidenciação de Custos (restrição e estímulo, sem retorno). O retorno de parte desse uso ocorre por meio de monitoramento restritivo (uso Controle e Redução de Custos), característicos do Sistema de Controle Diagnóstico. São controlados, por exemplo, o percentual de esforço administrativo das unidades (constante do DGC), o custo dos processos da cadeia de valor; custos com limpeza e conservação; custos com energia elétrica; custos com emissão de passagens aéreas. Eventualmente, o controle é acompanhado de metas de redução de custos, sempre visando à eficiência ou ao atendimento de Decreto sobre redução de custos. Com retorno, ainda, foram identificados os usos de custos no âmbito da OP2 para Processo Decisório (decisão de não contratar, mas de aumentar a estrutura de um serviço prestado por servidores – estímulo); Gerenciamento (verificação do percentual de custos da unidade atrelado a seus processos finalísticos – restrição; reestruturação organizacional -estímulo); Fixação de Taxas e Preços (estímulo); e Reembolso (restrição).

Em relação ao uso para fins de Planejamento e Orçamentação, foi relatado um projeto em andamento para que a informação de custos subsidie a elaboração do orçamento para 2019. O entrevistado relatou que não percebe alguma informação sem retorno na OP2, porque, no mínimo, ela vai ser monitorada ao compor a cadeia de valor da organização.

Ao relacionar os exemplos dados sobre o uso da informação de custos com retorno na OP2, com a Teorias das Alavancas de Controle (SIMONS, 1995), infere-se que a estratégia de uso de custos desta organização está predominantemente relacionada ao sistema de controle diagnóstico. Essa perspectiva de custos hegemônica na organização é facilitada pelo fato de a média burocracia já ter acesso à informação de custos. Embora Simons (1995) defenda o uso equilibrado das Alavancas de Controle, a organização também faz uso do sistema de controle interativo e parece ter clareza desta estratégia, que, por sua vez, está coerente com contexto estável em que está inserida e com o nível de maturidade do SIC na organização.

Atualmente, a função de controle interno das unidades faz parte das atribuições da Divisão de Contabilidade Gerencial, a mesma responsável pela disseminação da informação de custos na organização. Cada unidade, adicionalmente, possui um Assessor de Controle Interno. Esses atores trabalham em conjunto para garantir a qualidade da informação de custos gerada no âmbito da OP2. O DGC, por exemplo, compõe a prestação de contas mensal das unidades, e é validado por esses dois atores. A área de auditoria, por sua vez, é atribuição de outra unidade. O entrevistado relatou que ainda não há uma cobrança sistematizada dos auditores em relação a custos nas unidades, e que isso ocorre de forma pontual, quando o auditor possui um maior interesse no assunto.

O informante acredita que a OP2 possui uma estratégia de gestão relacionada a custos. Na opinião dele, isso se deve, principalmente, ao fato de existirem pessoas capacitadas na área, pois a organização investe bastante em cursos e seminários sobre o tema. Além disso, o aporte de pessoal trabalhando na área está adequado e há uma preocupação constante em estimular melhorias e inovações relacionadas a custos.

Em resumo, a OP2 utiliza a informação de custos desde a década de 70, de forma mais voltada para a alta gestão, tendo se disseminado para a média burocracia a partir de 2016. Ela está integrada à cadeia de valor do órgão. Em relação aos usos, foram detectadas situações, predominantemente, com características de restrição, com as seguintes finalidades: Satisfação de Requisitos Legislativos, Evidenciação de custos, Processo decisório, Controle e Redução de Custos, Gerenciamento, Fixação de Taxas e Preços e Reembolso. O sistema de controle diagnóstico, então, destaca-se em relação ao sistema de controle interativo O Controle Interno da OP2 contribui para a validação da informação gerada no âmbito da organização e acredita-se, sim, que a organização possui uma estratégia de gestão relacionada a custos.

5.1.3 OP3

A OP3 é um órgão público que faz uso da informação de custos desde 2008. A entrevista nesta organização foi realizada em 24 de julho de 2017, com duração aproximada de 81 minutos, com o Chefe Adjunto da Seção de Custos, servidor público há cerca de 12 anos na unidade. Ele acompanhou processo de elaboração da informação de custos desde o início.

Motivado pela obrigatoriedade de uso de um sistema de custos trazida pela LRF (BRASIL, 2000a), em 2004, foi criada a Seção de Custos, por meio de diretriz interna da alta gestão, visando ao desenvolvimento de um sistema de custos para a OP3. O sistema foi desenvolvido com base na metodologia de custeio por atividades e a sua implantação nas

unidades, cerca de 650, ocorreu em 2008. Na época em que o SIC foi disponibilizado, cogitou-se adotá-lo, mas foi decidido manter o sistema anterior pelo seu nível de maturidade e detalhamento da informação de custos. O SIC no entanto é utilizado como fonte de dados para o sistema de custos da OP3. Atualmente, está em andamento um projeto de melhoria do sistema, visando à atualização da linguagem de programação e inclusão de mecanismos que garantam a melhor qualidade da informação de custos.

A informação de custos da OP3 inclui despesas extraídas do SIC no Tesouro Gerencial e despesas extraídas de sistemas próprios, a exemplo de pessoal e estoque. Todas essas informações são inseridas no banco de dados do sistema de custos da organização. Esse sistema não possui parâmetros para mensuração de resultados, a exemplo de quantidade de pacientes atendidos, ficando esse detalhamento a cargo de cada unidade, em planilhas Excel.

A OP3 possui um manual do seu sistema de custos e envia, regularmente, mensagens via Siafi sobre o assunto, para as unidades, tratando, por exemplo, de procedimentos relativos à liquidação e movimentação de material. Além disso, há um Fórum disponível para que as unidades tirem dúvidas. Esses elementos reforçam o sistema de crenças (estímulo, sem retorno) da organização (SIMONS, 1995). Em relação ao sistema de restrições – restrição, sem retorno (SIMONS, 1995), há uma norma interna sobre o funcionamento do sistema, além de a implantação do sistema de custos ser um tópico do papel de trabalho das auditorias realizadas na organização.

Na opinião do entrevistado, apesar de as informações de custos da unidade estarem acessíveis a qualquer usuário com senha do sistema de custos da OP3, o uso do sistema na gestão é pontual, seja pela alta gestão, que tem interesse na informação consolidada, ou pela média burocracia, quando detalha a informação por meio de um projeto paralelo ao sistema.

A OP3 admite que a informação de custos ainda não gera mudanças efetivas na gestão, sendo, predominantemente, um dado contábil. Atualmente, a organização tem focado no controle dos lançamentos contábeis, visando a garantir uma informação de qualidade. Acredita-se que, quando a informação disponível no sistema tiver credibilidade dentro da organização, ela será mais utilizada.

No entanto, a partir da narrativa do informante, pode-se inferir que a OP3 possui uma preocupação com a Satisfação de Requisitos Legislativos (restrição, sem retorno) e com a Evidenciação de Custos (restrição e estímulo, sem retorno), merecendo este último um maior destaque, pois ele apura custos para mensurar o valor contábil de um bem reformado, para fins

de alimentação do sistema patrimonial da organização, ainda que esse fato continue sem gerar retorno para a gestão. O retorno da informação de custos foi identificado nos seguintes usos: Planejamento e Orçamentação (planejamento do custo de novas unidades abertas – estímulo); Processo Decisório (definição de quantitativo de vagas a serem abertas por ano – estímulo); Controle e Redução de Custos (embora o monitoramento seja predominantemente orçamentário, há casos desse uso relacionados ao Decreto de redução de custos – restrição); Gerenciamento (extinção de unidades – estímulo); *Accountability* (há uma preocupação em evidenciar os custos dos projetos, para fins de credibilidade das respostas dadas em momentos de prestação de contas aos órgãos de controle - restrição); e Reembolso (previsão de valor de repasse para custear prestação de terminado serviço – restrição). Embora haja uma situação de cobrança de Taxas na instituição, o entrevistado relatou que ela não é elaborada com base na informação de custos.

Ao relacionar os exemplos dados sobre o uso da informação de custos com retorno na OP3, com a Teorias das Alavancas de Controle (SIMONS, 1995), infere-se que os sistemas de controle diagnóstico e interativo estão, aparentemente, equilibrados. No entanto, de acordo com relato do entrevistado, a organização parece não ter ciência dessa estratégia de custos, pois a informação ainda possui um baixo retorno para a organização, sendo utilizada de forma pontual pela alta gestão e pela média burocracia, devido à sua qualidade. Certamente, ambos os sistemas de controle diagnóstico e interativo possuem muito espaço para crescer, à medida que o sistema de informação de custos da OP3 for amadurecendo.

Há 12 Inspetorias de Contabilidade no país que auxiliam a Seção de Custos a acompanhar a implantação do sistema de custos na organização. Elas possuem contato direto com as cerca de 650 unidades da OP3 e fazem um trabalho de contabilidade e de controle interno, o que inclui revisão e conformidade contábeis, visitas de inspeção técnica, auditorias e orientações sobre custos. Essas unidades, inclusive, devido ao seu contato direto com a média burocracia, ficaram responsáveis pela implantação do sistema de custos em 2008. Dessa forma, a atuação do Controle Interno da OP3 é muito voltada para a validação dos dados inseridos no sistema.

O entrevistado afirma que a OP3 possui uma estratégia de gestão de custos, por causa da obrigatoriedade trazida pela legislação e de esse assunto estar sempre presente em documentos internos oficiais publicados pela gestão.

Em resumo, a OP3 apura a informação de custos desde 2008, mas ainda a usa pouco, devido, principalmente, à qualidade da informação. Em relação aos usos, foi detectado um equilíbrio de estímulo e restrição nas seguintes finalidades: Satisfação de Requisitos Legislativos, Evidenciação de custos, Planejamento e Orçamentação; Processo Decisório; Controle e Redução de Custos, Gerenciamento, *Accountability* e Reembolso. Dessa forma, o sistema de controle diagnóstico e o interativo na OP3 encontram-se, aparentemente, equilibrados. O Controle Interno da OP3 contribui para a validação da informação gerada no âmbito da organização e acredita-se, sim, que a organização possui uma estratégia de gestão relacionada a custos.

5.1.4 OP4

A OP4 declarou utilizar a informação de custos desde 2012. Nesta organização, a entrevista ocorreu em 26 de julho de 2017, durou cerca de 95 minutos e foi realizada em grupo composto de dois servidores: Diretora de Planejamento, Orçamento, Finanças e Contabilidade, servidora pública há quatro anos e três meses no cargo, à época da entrevista; e o titular da gratificação de sistema (GSIST) da Setorial de Custos, servidor público na área há dois anos à época da entrevista. Há um projeto para criar uma Coordenação de Custos na estrutura da OP4, mas, por enquanto, a área de custos faz parte da Coordenação de Contabilidade.

O início da relação da OP4 com custos foi motivado pela disponibilização do SIC e por cobranças do TCU à STN para que se utilizassem custos para mensuração da qualidade do gasto público. Nesse momento, foram pensados critérios de rateio e criados centros de custos para as suas 257 unidades. Dentro de cada centro de custos há, ainda, Planos Internos, que são a consolidação de algumas naturezas de despesa comuns a um mesmo serviço. Na OP4, o custo é apurado por unidade, em lugar de atividade.

Nesta organização, diariamente, a informação de custos relativa ao funcionamento e às instalações das unidades é extraída do SIC, tratada em planilhas de Excel, principalmente no que se refere a rateio, e publicada na Internet. Semanalmente, ela é auditada e as unidades são alertadas para corrigir os lançamentos incorretos, quando é o caso. Atualmente, a margem de erro da informação de custos é menor do que 1%, o que a torna confiável. Por meio do Painel disponível na Internet é possível verificar se os pagamentos estão em dia ou se há erros de lançamento nos contratos relacionados aos custos, entre várias outras informações, que podem ser filtradas de acordo com a necessidade. Há projetos em andamento para que a informação de custos da OP4 inclua dados de pessoal e de depreciação.

Além do Painel, há vídeos sobre como efetuar os lançamentos contábeis no Siafi e capacitações na área de custos para as cinco unidades gestores que administram as 257 unidades. A alta gestão apoia as iniciativas relacionadas a custos e esse assunto é abordado em reuniões e encontros que ocorrem no âmbito da OP4. A organização, inclusive, já recebeu prêmios e menções de destaque por suas iniciativas nessa área. Tudo isso reforça o sistema de crenças (estímulo, sem retorno) da organização (SIMONS, 1995) que se reflete na afirmação dos entrevistados de que a OP4 possui, de fato, uma cultura de custos e que a informação de custos está presente na rotina da organização.

Em relação ao sistema de restrições – restrição, sem retorno (SIMONS, 1995), os entrevistados relataram que atrelaram a implantação do sistema de custos a metas de gratificação de desempenho, em um determinado ano, a fim de reduzir a resistência dos servidores às tarefas adicionais decorrentes do uso de custos. Erros de lançamento não corrigidos dentro do prazo também acarretam restrições contábeis para as unidades.

Segundo os entrevistados, na OP4, a informação de custos é utilizada por todos os gestores, da alta gestão à média burocracia.

De acordo com a narrativa analisada, não restam dúvidas de que a OP4 utiliza a informação de custos para Satisfação de Requisitos Legislativos (restrição, sem retorno) e para Evidenciação de Custos (restrição e estímulo, sem retorno). Esses usos por si só não geram retorno para a gestão da organização. Na OP4, a informação de custos viabiliza, principalmente, a padronização da organização, sem excesso de gastos. Então, para os entrevistados, toda tomada de decisão, em sentido amplo, na organização, envolve a informação de custos. Há, ainda, um projeto de usar custos para Avaliação de Desempenho, no entanto, os processos da organização ainda estão sendo mapeados e esse uso ainda não traz retorno.

Com retorno, foram identificados os usos de custos na OP4 com as seguintes finalidades: Planejamento e Orçamentação (elaboração da proposta orçamentária – estímulo; pedido de crédito suplementar – restrição); Processo Decisório (análise das demandas das unidades de acordo com seus custos e com os custos dos seus pares, a fim de padronizar o órgão – restrição; substituição da frota própria por taxi corporativo – estímulo; troca dos postos de vigilância armada por vigilância monitorada – restrição; localidade de imóveis locados – restrição); Controle e Redução de Custos (eliminação do serviço de copeiragem em todas as unidades – restrição); Gerenciamento (simplificação da estrutura de algumas unidades –

estímulo); e Transparência (tanto interna como externa, para os cidadão e para os órgãos de controle, por meio da divulgação dos custos na Internet – restrição).

Ao relacionar os exemplos dados sobre o uso da informação de custos com retorno na OP2, com a Teorias das Alavancas de Controle (SIMONS, 1995), infere-se que a estratégia de uso de custos desta organização está predominantemente relacionada ao sistema de controle diagnóstico. Essa perspectiva de custos hegemônica na organização é facilitada pelo fato de a média burocracia já tem acesso a informação de custos. Embora Simons (1995) defenda o uso equilibrado das Alavancas de Controle, a organização também faz uso do sistema de controle interativo e parece ter clareza desta estratégia, que, por sua vez, está coerente com contexto estável em que está inserida e com o nível de maturidade do SIC na organização.

O Controle Interno da OP4, assim como o da OP1, está localizado fora da estrutura da organização. Até o momento, não se tem notícia de auditorias ou recomendações, sobre a informação de custos, apenas elogios em relação à forma como a organização tem trabalhado a temática.

Os entrevistados afirmaram, categoricamente, possuírem uma estratégia de gestão relacionada a custos e que isso deu transparência às decisões tomadas no âmbito da organização.

Em resumo, a OP4 utiliza a informação de custos desde 2012, motivado, principalmente, pelo lançamento do SIC. A organização apura custos apenas no que se refere ao funcionamento e manutenção das instalações, com dados extraídos do SIC, sem incluir os custos de pessoal e depreciação. Há projeto para agregar essas informações e para mapear os custos por processo. A informação de custos é utilizada por todos os gestores da organização e foram relatados usos relacionados às seguintes finalidades: Satisfação de Requisitos Legislativos, Evidenciação de custos, Planejamento e Orçamentação; Processo Decisório, Controle e Redução de Custos, Gerenciamento e Transparência, predominantemente, para fins de restrição, ou seja, relacionados ao sistema de controle diagnóstico. A OP4 julga ter uma estratégia de gestão relacionada a custos, tendo esse assunto já sido elogiado pelo Controle Interno da organização.

5.1.5 OP5

A OP5 é um órgão central que usa o SIC há cerca de 3 anos. Nesta organização, a entrevista ocorreu em 28 de julho de 2017, durou cerca de 50 minutos e foi realizada em grupo composto de dois servidores: o Coordenador Geral de Finanças, servidor público no cargo há dois anos, e o Coordenador de Programação, Acompanhamento e Liberação Financeira,

servidor público há quatro meses no cargo, à época da entrevista, mas com experiência anterior com custos no setor público.

Nessa organização, a área de custos está inserida na Coordenação de Programação, Acompanhamento e Liberação Financeira, devido à semelhança das consultas de custos e financeiras no Tesouro Gerencial. As atividades relacionadas a custos desenvolvidas na OP5 estão relacionadas a disseminação da informação de custos e integração das cerca de 150 unidades orçamentárias. Cerca de 130 desses órgãos, inclusive, são autônomos, podendo decidir se irão implantar ou não o SIC e como suas informações de custos serão detalhadas, não sendo possível a imposição de uma padronização por parte do órgão central.

O início da relação da OP4 com custos foi motivado pela disponibilização do SIC e por conversas com a STN, que gostariam de disseminar o sistema nos órgãos públicos do setor de atuação do órgão central. Foi criado um grupo de trabalho, que se reuniu mensalmente, por quase um ano, para discutir custos e disseminar essa prática no setor de atuação. Os entrevistados julgaram que essa prática foi bem sucedida, porque muitas unidades solicitaram a senha do sistema, assim como instruções de como montar relatórios e de como analisá-los. Atualmente, a informação de custos da OP5 não inclui custos de pessoal e de depreciação. Em alguns momentos, os relatórios são extraídos do SIC e complementados externamente, como é o caso de relatórios para solicitação de emenda parlamentar.

Em relação ao sistema de crenças – estímulo, sem retorno (SIMONS, 1995), os entrevistados acreditam que há uma conscientização da utilização do SIC. Além disso, o termo contabilidade de custos foi incluído no regimento interno da OP5 e houve adaptações relativas à alocação de pessoal capacitado para atender às demandas das unidades. Já em relação ao sistema de restrições – restrição, sem retorno (SIMONS, 1995), os entrevistados julgam não ser possível tomar medidas que obriguem o uso da informação de custos, devido à autonomia da maioria das unidades subordinadas, a não ser que essa diretriz viesse do Ministério da Fazenda, como órgão central de finanças.

A alta gestão do órgão central em exame não usa a informação de custos. A sua demanda está mais relacionada às áreas de orçamento e finanças. Os entrevistados sabem que algumas unidades subordinadas utilizam tal informação, até porque recebem demandas de esclarecimentos e relatórios, mas não souberam precisar se isso ocorre a nível de alta gestão ou da média burocracia.

Os entrevistados desconhecem usos da informação de custos que geraram retorno para a gestão nas unidades subordinadas. No âmbito do órgão central, ela praticamente não é utilizada na gestão. É certa, no entanto, a motivação do uso de custos para Satisfação de Requisitos Legislativos (restrição, sem retorno) e Evidenciação de Custos (estímulo, sem retorno). Foi relatado, ainda, o uso da informação de custos, mas não extraída do SIC, com a finalidade de Processo Decisório (substituição de frota própria por taxi corporativo – estímulo).

Os entrevistados desconhecem situações em que o Controle Interno atuou sobre a informação de custos no âmbito da OP5, sendo este localizado em estrutura externa à organização, assim como ocorre com a OP1 e a OP4. Eles, ainda, julgam, sim, que possuem uma estratégia de gestão de custos, pois possuem documentos internos publicados sobre o tema e tiveram um grupo de trabalho e reuniões para discutir o assunto no âmbito da organização.

Em resumo, a OP5 utiliza a informação de custos há cerca de três anos, motivada, principalmente, pelo lançamento do SIC e por gestões da STN junto ao órgão. A informação de custos gerada ainda não inclui os custos de pessoal e de depreciação, e, conforme relato dos entrevistados, não é utilizada pela alta gestão do órgão central, não sendo conhecido o que ocorre nas unidades subordinadas, que são autônomas. Foram relatados usos relacionados às seguintes finalidades: Satisfação de Requisitos Legislativos, Evidenciação de custos e Processo Decisório. A OP5 julga ter uma estratégia de gestão relacionada a custos, e esse assunto ainda não foi abordado pelo Controle Interno da organização.

5.1.6 OP6

A OP6 é um órgão público que faz uso da informação de custos desde a década de 1990. A entrevista nesta organização foi realizada em 4 de setembro de 2017, com duração aproximada de 93 minutos, com o Encarregado da Seção de Análise Gerencial, servidor público há sete meses na unidade à época da entrevista.

A organização possui cerca de 400 unidades, das quais 26 são do tipo prestadoras de serviço, e apuram custos por meio de uma sistemática desenvolvida pela instituição desde a década de 90, baseada no método de custeio por absorção. Aliás, a necessidade de que essas organizações cobrassem pelos seus serviços, interna e externamente, uma vez que não recebem recursos do orçamento, foi o que motivou o início do uso da informação de custos na gestão da organização. Em 2013, devido às cobranças da legislação e do TCU, que exige a informação de custos no Relatório de Prestação de Contas da Presidência da República, e a preocupação com eficiência em toda a organização, a OP6 sentiu a necessidade de disseminar a informação

de custos para as demais unidades, a partir do uso do SIC. O entrevistado acredita que, apesar de o SIC gerar uma informação mais genérica do que a atualmente gerada pelo sistema de custos das unidades prestadoras de serviço, ele é mais simples e, por isso, a tendência é que, no futuro, o SIC seja o único sistema de custos na organização.

O entrevistado relatou que a organização ainda está em fase de aprendizado em relação ao SIC. Atualmente, só quem acessa o sistema são os servidores da Divisão de Análise Gerencial, que ainda estão se capacitando. São emitidos relatórios pontuais, complementados externamente com informações disponíveis em outros sistemas, a exemplo de pessoal, mas ainda pouco confiáveis, devido a erros internos e ao fato de que o próprio sistema ainda está em aprimoramento. Além disso, na opinião do entrevistado, os relatórios gerados pelo SIC ainda não possuem a credibilidade necessária junto à alta gestão para subsidiar seus processos decisórios. Nesse momento, a OP6 está revisando os seus centros de custos, criados em 2013. O projeto é que o SIC esteja sendo plenamente utilizado em 2019.

A alta gestão apoia a disseminação da informação de custos para toda a organização. No momento, por conta do estágio em que a organização se encontra em relação ao SIC, a divulgação da informação de custos se resume a um seminário ocorrido neste ano, cuja filmagem foi divulgada em boletim interno. Há manuais sobre o tema, e alguns estão sendo atualizados para se adaptarem à nova realidade da organização. Além disso, custos é um assunto sempre presente nas reuniões da alta gestão, seja para atualização de como está o processo de implantação do SIC, seja para expor estudos já concluídos. Atualmente, há projetos pilotos que envolvem a informação de custos na organização, além de planos para elaborar um treinamento na Intranet e realizar uma premiação de organizações eficientes. Tudo isso reforça o sistema de crenças da instituição – estímulo, sem retorno (SIMONS, 1995). Em relação ao sistema de restrições – restrição, sem retorno (SIMONS, 1995), há uma norma que rege o sistema de custos das unidades prestadoras de serviços e houve o relato da existência alguns poucos documentos internos com determinações sobre o tema para as demais unidades.

De acordo com o relato do entrevistado, a informação de custos é utilizada pela alta gestão e pela média burocracia das unidades prestadoras de serviço. É certo, pelo discurso analisado, que existe uma preocupação da organização com a Satisfação de Requisitos Legislativos (restrição, sem retorno) e com a Evidenciação de Custos (restrição e estímulo, sem retorno). Com retorno para a gestão da organização, foram detectados os seguintes usos: Controle e Redução de Custos (monitoramento das unidades prestadoras de serviço por meio

de indicadores – restrição); Gerenciamento (fusão de unidades ineficientes – estímulo; criação de novas unidades supervisoras – estímulo); *Accountability* (para fins do relatório de prestação de contas da Presidência da República – restrição); Fixação de Taxas e Preços (cobrança de serviços prestados a unidades externas – estímulo); e Reembolso (cobrança de serviços prestados a unidades internas – restrição).

Ao relacionar os exemplos dados sobre o uso da informação de custos com retorno na OP2, com a Teorias das Alavancas de Controle (SIMONS, 1995), infere-se que os sistemas de controle diagnóstico e interativo estão, aparentemente, equilibrados. Isso se reflete no fato de a informação de custos ser utilizada pela alta gestão e por parte da média burocracia. A organização parece ter ciência dessa estratégia de custos, pois o sistema de custos das unidades prestadoras de serviços já está bastante maduro.

O entrevistado acredita que a informação de custos trabalha muito mais a favor do monitoramento e do controle do que da inovação na organização. Há projetos relativos à ensino para Avaliação de Desempenho; relativos à saúde para Processo Decisório e relativos à cidadania, para Transparência.

O Controle Interno analisa as informações de custos em auditorias realizadas, nas unidades prestadoras de serviços, no entanto, não há relatos de auditorias no sistema de custos. O foco do Controle Interno ainda é muito orçamentário na organização. A OP6 julga possuir uma estratégia de gestão relacionada a custos, principalmente no que se refere a aumento da eficiência e liberação de recursos para serem investidos de outra forma.

Em resumo, a OP6 utiliza a informação de custos, desde a década de 90, na alta gestão e em unidades prestadoras de serviços. Ela utiliza, atualmente, dois sistemas, um mais maduro, voltado para as unidades prestadoras de serviços, e o SIC, em processo de implantação. O entrevistado relatou que os usos são predominantemente para efeitos de monitoramento e restrição, embora, dos exemplos dados, a relação entre estímulo e restrição tenha se mostrado equilibrada, ou seja, os sistemas de controle diagnóstico e interativo estejam, aparentemente, equilibrados. Foram detectados usos com as seguintes finalidades: Satisfação de Requisitos Legislativos, Evidenciação de custos, Controle e Redução de Custos, Gerenciamento, *Accountability*, Fixação de Taxas e Preços e Reembolso. O controle interno da OP6 analisa a informação de custos nas auditorias realizadas em unidades prestadoras de serviços e a organização possui uma estratégia de gestão relacionada a custos.

5.1.7 OP7

A OP7 é uma entidade autônoma subordinada à OP5. Nesta organização, a entrevista ocorreu em 28 de julho de setembro 2017, via Skype, durou cerca de 15 minutos e foi realizada com o Contador Público da Coordenação de Contabilidade no cargo há cerca de oito anos.

Embora essa organização possua o acesso ao SIC desde quando foi disponibilizado pela OP5, há cerca de três anos, eles não usam a informação de custos na gestão. Os dados do SIC, atualmente, são muito incipientes, alimentados automaticamente pelos sistemas estruturantes. Não há centros de custos ativos. O entrevistado relatou que a OP7 tem como foco, atualmente, a busca pela qualidade das demonstrações contábeis, para que elas retratem a realidade da instituição. O entrevistado relatou que custos é um ideal, mas que a organização ainda não possui maturidade suficiente para começar essa abordagem. Os relatórios gerados no SIC são para teste e conhecimento do sistema e não há situações de abordagens de custos por parte do controle interno.

5.2 Discussão dos Resultados

Primeiramente, é importante destacar que, apesar de os critérios descritos na Seção 4.2 visarem a seleção de organizações que produzem informações de custos relativamente maduras, as escolhas da OP5 e da OP7 não atenderam plenamente às expectativas iniciais. Ainda assim, esses entes foram mantidos na pesquisa, tendo em vista a relevância deste fato para a discussão dos resultados desta pesquisa, conforme explicitado a seguir.

Os critérios utilizados foram revisados e o documento emitido pelo Serpro, com a quantidade de relatórios emitidos no SIC, questionado. Nesse momento, foi esclarecido que, em razão de o SIC ser um módulo de consultas contido no Tesouro Gerencial, o documento contabiliza todos os relatórios emitidos por usuários habilitados, no módulo do SIC no Tesouro Gerencial, mesmo que esses sejam orçamentários ou financeiros.

De fato, as OP5 e OP7 utilizavam bastante o Tesouro Gerencial, mas a geração de relatórios específicos de custos era limitada; sendo para fins de suporte, no caso da primeira, e de testes, na segunda organização. Diante disso, extrai-se que os usuários da informação de custos não são rastreáveis pelo principal sistema de custos utilizado no Governo Federal.

Ressalta-se que, apesar de obrigatoriedade do uso de um sistema de custos datar de 2000, com a LRF (BRASIL, 2000a), e de o SIC estar disponível desde 2011, até o presente momento não há um diagnóstico formal do que existe na área, para que se possa comparar informações, discutir aprendizados, relatar casos únicos, enfim, acumular conhecimento sobre

o tema. Há, então, um espaço regulatório de mapeamento e diagnóstico a ser preenchido, o que, inclusive, aumenta o custo transacional de pesquisadores da área e dificulta a formulação de políticas de custos baseadas em evidências. O espaço regulatório é um espaço de promoção de mudanças contábeis, que, por sua vez, refletem as mudanças na sociedade (GILLQVIST, 2016). O debate sobre esse assunto, então, pode provocar um contexto favorável a mudanças na regulação contábil (CHAHED, 2014).

Na sequência, o Quadro 5 consolida os principais resultados encontrados nas OPs pesquisadas.

Quadro 5- Síntese dos Resultados das OPs

Órgão ou Entidade	Usuários apontados	Usos da informação de custos identificados	Quadrante 1 (Figura 4) - Sistema de Crenças	Quadrante 2 (Figura 4) - Sistema de Restrições	Quadrante 3 (Figura 4) - Sistema de Controle Diagnóstico	Quadrante 4 (Figura 4) - Sistema de Controle Interativo	Total dos usos e quadrantes por OP	Observações
OP1 (Seção 5.1.1)	Alta gestão	Sim, 5 exemplos identificados: Satisfação de Requisitos Legislativos, Evidenciação de custos, Processo Decisório, Controle e Redução de Custos e Gerenciamento	Sim, 3 exemplos identificados	Sim, 2 exemplos identificados	Não identificado	Sim, 6 exemplos identificados	16 exemplos identificados	Informação de custos com retorno para a alta gestão, por macroprocessos, e sem retorno para a média burocracia.
OP2 (Seção 5.1.2)	Alta gestão e média burocracia - para evidenciar custos	Sim, 7 exemplos identificados: Satisfação de Requisitos Legislativos, Evidenciação de custos, Processo decisório, Controle e Redução de Custos, Gerenciamento, Fixação de Taxas e Preços e Reembolso	Sim, 6 exemplos identificados	Sim, 3 exemplos identificados	Sim, 7 exemplos identificados	Sim, 3 exemplos identificados	26 exemplos identificados	Informação de custos com retorno para a alta gestão e com pouco retorno para a média burocracia - responsável pela evidenciação de custos por meio do DGC.
OP3 (Seção 5.1.3)	Alta gestão e média burocracia - em casos pontuais	Sim, 8 exemplos identificados: Satisfação de Requisitos Legislativos, Evidenciação de custos, Planejamento e Orçamentação; Processo Decisório; Controle e Redução de Custos, Gerenciamento, <i>Accountability</i> e Reembolso	Sim, 4 exemplos identificados	Sim, 4 exemplos identificados	Sim, 3 exemplos identificados	Sim, 3 exemplos identificados	22 exemplos identificados	Informação de custos com retorno em casos pontuais. Predominância de evidenciação de custos sem retorno.
OP4 (Seção 5.1.4)	Gestores de todos os níveis hierárquicos	Sim, 7 exemplos identificados: Satisfação de Requisitos Legislativos, Evidenciação de custos, Planejamento e	Sim, 6 exemplos identificados	Sim, 4 exemplos identificados	Sim, 6 exemplos identificados	Sim, 3 exemplos identificados	26 exemplos identificados	Informação de custos com retorno relativamente alto na organização.

Órgão ou Entidade	Usuários apontados	Usos da informação de custos identificados	Quadrante 1 (Figura 4) - Sistema de Crenças	Quadrante 2 (Figura 4) - Sistema de Restrições	Quadrante 3 (Figura 4) - Sistema de Controle Diagnóstico	Quadrante 4 (Figura 4) - Sistema de Controle Interativo	Total dos usos e quadrantes por OP	Observações
		Orçamentação; Processo Decisório, Controle e Redução de Custos, Gerenciamento e Transparência						
OP5(Seção 5.1.5)	Não identificados	Sim, 3 exemplos identificados: Satisfação de Requisitos Legislativos, Evidenciação de custos e Processo Decisório	Sim, 2 exemplos identificados	Sim, 1 exemplo identificado	Não identificado	Sim, 1 exemplo identificado	7 exemplos identificados	Organização usa pouco a informação de custos.
OP6 (Seção 5.1.6)	Alta gestão e gestores de unidades específicas	Sim, 7 exemplos identificados: Satisfação de Requisitos Legislativos, Evidenciação de custos, Controle e Redução de Custos, Gerenciamento, <i>Accountability</i> , Fixação de Taxas e Preços e Reembolso	Sim, 4 exemplos identificados	Sim, 4 exemplos identificados	Sim, 3 exemplos identificados	Sim, 3 exemplos identificados	21 exemplos identificados	Informação de custos com retorno para a alta gestão e para as unidades prestadoras de serviço. Sem retorno para as demais unidades, que ainda não possuem acesso a ela. SIC em processo de implantação.
OP7 (Seção 5.1.7)	Não identificados	Não identificados	Não identificado	Não identificado	Não identificado	Não identificado	Nenhum exemplo identificado	Organização não usa a informação de custos.
Total	-	37 exemplos identificados	25 exemplos identificados	18 exemplos identificados	19 exemplos identificados	19 exemplos identificados	118 exemplos identificados	-

Fonte: Elaborado pelo autor

No total, houve 118 achados, sendo 37 relativos aos usos da informação de custos, esquematizados na Tabela 2, apresentada mais adiante, e 81 achados relacionados às Alavancas de Controle (SIMONS, 1995). Destes, 25 remetem ao sistema de crenças, 18 ao sistema de restrições, 19 ao sistema de controle diagnóstico e 19 ao sistema de controle interativo. É importante destacar que os dados da contabilização dos exemplos por quadrante constante do Quadro 5 e da Figura 7 podem corresponder ao mesmo uso da informação de custos, ou seja, em alguns casos, na análise descritiva das OPs – itens 5.1.1 a 5.1.7, há mais de um exemplo para o mesmo uso da informação de custos.

A partir dos dados coletados, pode-se afirmar que a disponibilização do SIC e a gestão da STN junto aos órgãos estimularam o uso da informação de custos na gestão pública. Além disso, o apoio da alta gestão; a abordagem do tema em reuniões e encontros da alta gestão; a existência de uma área específica para tratar de custos, formalizada no regimento interno da instituição; a associação da informação de custos à cadeia de valor da organização; a disponibilização de manuais e vídeos sobre o uso do sistema; o envio de mensagens Siafi; a promoção de cursos e seminários sobre o assunto; a existência de fóruns de discussão sobre custos; a disponibilização de um painel de publicação da informação de custos acessível a toda a organização; o reconhecimento externo, por meio de recebimento de prêmios e menções de destaque relacionados à custos; e o reconhecimento interno, mediante premiações de boas práticas de custo, no âmbito da organização, são algumas das ações relatadas nas entrevistas com as OPs que reforçam o sistema de crenças das organizações públicas, de acordo com a Teoria das Alavancas de Controle (BEDFORD, 2015; SIMONS, 1995).

Em relação ao sistema de restrições, foram detectadas, nas OPs entrevistadas, as seguintes práticas que reforçam esse sistema, de acordo com a Teoria das Alavancas de Controle (BEDFORD, 2015; SIMONS, 1995): determinações *top down* sobre determinadas práticas relacionadas a custos; normas internas criando obrigatoriedades em relação ao uso do sistema de custos; acréscimo de tópico sobre custos no papel de trabalho de auditorias internas; vinculação da implantação do sistema à gratificação de desempenho; cobranças do TCU e do Controle Interno em relação ao uso do sistema de custos; determinações legais a respeito do uso do sistema de custos, a exemplo da LRF (BRASIL, 2000a), e restrições contábeis em caso de lançamentos incorretos.

Pode-se inferir que, em um primeiro momento, há uma busca pelo convencimento do valor da informação de custos e pelas ferramentas necessárias para viabilizar a sua existência.

Essa busca pelo convencimento leva a ações que irão reforçar o sistema de crenças da organização. No entanto, a resistência do novo e o aumento da carga de trabalho, relacionado à informação do custo de custos, acaba provocando, na organização, a necessidade de estabelecer medidas restritivas, para que a informação de custos seja uma realidade alinhada com os objetivos e as políticas da organização. No cenário das OPs pesquisadas, conforme a Figura 7, apresentada mais adiante, em se tratando de custos, o sistema de crenças destaca-se em relação ao sistema de restrições, evidenciando o estágio inicial de amadurecimento da informação de custos na administração pública. Nesse sentido, julga-se que há uma lacuna da legislação, da cobrança por parte de órgãos de controle, e de determinações da STN, que, uma vez preenchidas, contribuiriam para a disseminação de uma cultura de custos na gestão pública.

É importante destacar que, em se tratando de administração pública, a expectativa inicial era de que sobressaísse o sistema de restrições. A ênfase no sistema de crenças pode fragilizar o uso da informação de custos na medida em que a percepção sobre o valor dessa ferramenta pode ser alterada em decorrência de mudanças de agendas ou prioridades de governo ou da alta gestão das organizações. Isso pode explicar o atual nível de utilização do sistema e o baixo envolvimento da média burocracia com a informação de custos.

Considerando o relato dos entrevistados, o principal usuário da informação de custos seria a alta gestão. Sobre esse assunto, merecem destaque a OP2 e OP4, que, aparentemente, conseguiram disseminar a informação de custos também para a média burocracia. O interesse no uso da informação de custos está diretamente relacionado ao sistema de crenças e restrições, ou seja, está relacionado aos valores da organização, ao papel da informação no alcance das suas estratégias; e das punições que o não uso pode trazer (SIMONS, 1995). O perfil do usuário da informação também subsidia a forma como ela trará retorno para a organização. Segundo Simons (1995), o sistema de controle interativo, a exemplo de inovação, depende da participação da alta gestão, enquanto o sistema de controle diagnóstico, a exemplo do monitoramento regular, pode manter-se apenas com a média burocracia.

O mencionado uso predominante da informação de custos pela alta gestão é um achado a ser ponderado em relação às demais evidências. Isso pode representar uma expectativa do sujeito que está operando o sistema. Conforme o Quadro 5, esta pesquisa também detectou que a informação de custos traz pouco retorno, o que, já de antemão, sugere que esse uso pela alta gestão, se e quando ocorre, é pontual e não sistemático. Reforça esse entendimento o fato de que, conforme a Figura 7, o sistema de controle interativo – Q4, cuja participação da alta gestão

é essencial – ser em geral menos referido do que o sistema de controle diagnóstico (Q3), com a única exceção da OP1.

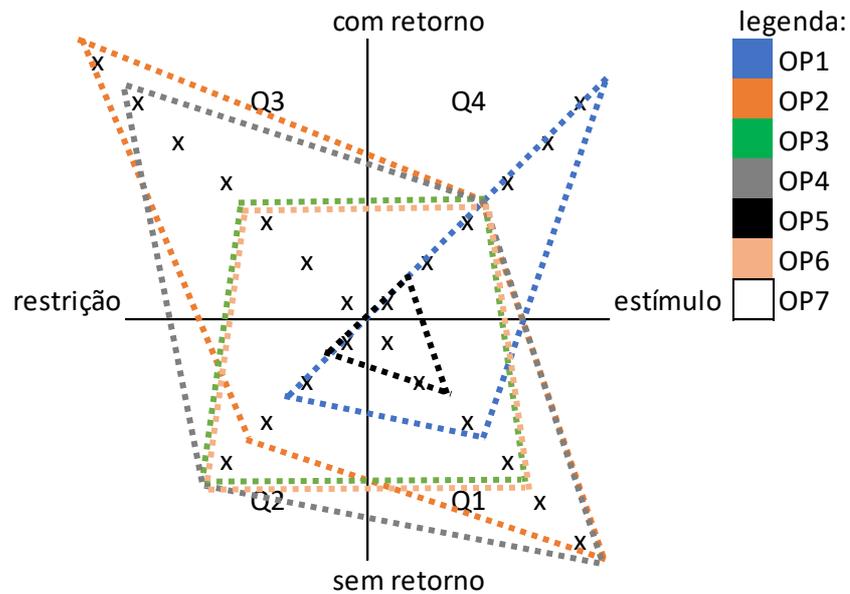


Figura 7: Exemplos identificados nas OPs por quadrante das Alavancas de Controle

Fonte: Elaborado pelo autor

A Figura 7 consolida os principais resultados encontrados nas OPs pesquisadas em relação às quatro Alavancas de Controle, considerando os quadrantes da Figura 4, discutida na Seção 2.5. O Apêndice C evidencia os resultados constantes da Figura 7 por OP. Nesta pesquisa, foi detectado que, considerando todos os usos relatados nas organizações entrevistadas, conforme evidencia o Quadro 5, o sistema de controle diagnóstico e o sistema de controle interativo encontram-se, aparentemente, equilibrados, com 19 exemplo cada. Numa outra perspectiva, a Figura 7 evidencia uma tendência das OPs ao sistema de controle diagnóstico. Apenas OP1 e a OP5, esta última não sendo considerada uma OP adequada a esta pesquisa, possuem o sistema de controle interativo predominante. Isso nega a expectativa de resultado H1 (as informações de custos com retorno são, predominantemente, utilizadas para estimular mudanças nas organizações públicas).

Conforme descrito na Seção 4.3, a expectativa de resultado H1 foi construída com base em resultados de análises de artigos, dissertações e teses, que tendem a ser instrumentos desbravadores sobre a temática, sugerindo novas abordagens. Como foi dito, esses documentos raramente relatam o impacto da pesquisa nas organizações.

Destaca-se, no entanto, a ponderação relatada por OP1, sobre medidas restritivas relacionadas a custos. Entrevistados relataram que associar a informação de custos a novas

obrigações e metas pode aumentar a resistência dos servidores públicos envolvidos com a qualidade dessa informação e prejudicar todo o processo de implantação do sistema de custos.

Ao longo desse trabalho, foi evidenciado, por meio da Teoria das Alavancas de Controle (SIMONS, 1996) e do *framework*, o potencial de uso da informação de custos para a gestão. Considerando os dados coletados, evidenciados no Quadro 5, verificou-se que ainda há uma grande quantidade de informações de custos que, apesar de evidenciadas, não geram retorno para a sociedade ou para a gestão da organização, dando destaque, nesse último caso, ao baixo uso por parte da média burocracia. Dessa forma, há investimento de recursos escassos, na geração da informação de custos, mas pouca utilização dessa informação, além do seu aspecto contábil formal. Ademais, a Tabela 2, ao mapear a quantidade de incidências de cada uso listado no *framework*, por organização pesquisada, evidencia que os usos Evidenciação de Custos e Satisfação de Requisitos Legislativos, que são usos sem retorno, foram predominantes nesta pesquisa. Os fatos relatados confirmam a expectativa de resultado H2 (as informações de custos são, predominantemente, sem retorno nas organizações públicas).

Tabela 2: Usos de Custos nas OPs

Categoria ampla	Categoria específica	OP1	OP2	OP3	OP4	OP5	OP6	OP7	Total
Controle prévio	Planejamento e orçamentação			x	x				2
	Processo decisório	x	x	x	x	x			5
Controle concomitante	Controle e redução de custos	x	x	x	x		x		5
	Gerenciamento	x	x	x	x		x		5
	Transparência				x				1
Controle posterior	Avaliação de desempenho								0
	<i>Accountability</i>			x			x		2
	Qualidade do gasto								0
Usos específicos	Reembolso		x	x			x		3
	Fixação de taxas e preços		x				x		2
Procedimentos formais	Evidenciação de custos	x	x	x	x	x	x		6
	Satisfação de requisitos legislativos	x	x	x	x	x	x		6
Quantidade de usos identificados		5	7	8	7	3	7	0	37

Fonte: Elaborado pelo autor.

Embora esteja além dos objetivos imediatos deste trabalho levantar as causas do fenômeno estudado, o baixo retorno da informação de custos para a organização pode se relacionar ao modelo de rodoviária do SIC (HOLANDA; LATTMAN-WELTMAN, GUIMARÃES, 2010). Esse modelo exige que, a depender da informação desejada, sejam realizados complementos ou ajustes externos. Assim, a dificuldade de obtenção de informação

confiável de custos decorreria de inconsistências do sistema, que está em aprimoramento, erros nos lançamentos dos centros de custos ou inconsistências de agregação de dados apurados sob critérios heterogêneos. Isso é válido inclusive para organizações com sistema próprio de custos, como OP3 e OP6, que empregam dados do SIC como insumos desses sistemas.

Em relação aos usos, ficou claro que as organizações pesquisadas se preocupam com o uso da informação de custos para Satisfação de Requisitos Legislativos e para, simplesmente, Evidenciação de Custos. No entanto, destaca-se que cumprir a legislação ou saber quanto custa determinado produto ou serviço não garantem um retorno da informação de custos para a gestão da organização. A partir desse resultado, além dos usos sem retorno, destacam-se os usos com finalidade de Processo Decisório, Controle e Redução de Custos e Gerenciamento, confirmando parcialmente, já que há mais dois usos em destaque, a expectativa de resultado H3 (as informações de custos com retorno são, predominantemente, utilizadas no processo decisório das organizações públicas).

É positivo perceber que a maior incidência de usos da informação de custos está concentrada nas categorias amplas de controle prévio e concomitante. Isso significa que a informação de custos tem sido utilizada como um fator de prevenção, mais do que de correção. Em relação ao uso para fins de *Accountability*, apesar de ele não ter se manifestado em todas as entrevistas e análise de documentos fornecidos pelas organizações, ele é um uso relativamente disseminado na administração pública, uma vez que é cobrado, anualmente, no Relatório de Prestação de Contas da Presidência da República.

Além disso, pode-se perceber que há usos ainda inexplorados – Qualidade do Gasto e Avaliação de Desempenho. Apesar de esses usos serem reconhecidos formalmente, com destaque para esse último, conforme evidenciado na discussão do *framework*, eles não são mencionados nas OPs objetos desta pesquisa. É possível que isso ocorra por esses usos demandarem ferramentas adicionais de resultado, ainda não disponíveis nas organizações, além da necessidade de maior convergência sobre o significado conceitual desses dois usos potenciais.

O Quadro 6 sintetiza os resultados desta pesquisa em relação às Expectativas de Resultados discutidas na Seção 4.3. Destaca-se que tais resultados decorrem da agregação dos casos, que proporcionou uma mais-valia informacional, adequada aos objetivos da pesquisa. Tomados individualmente, os resultados de cada OP levam à indeterminação, devido à reduzida

diferenciação entre as diferentes possibilidades, o que pode ser atribuído ao uso da escala binárias pertence ou não, em lugar de graus mais detalhados de pertencimento.

Quadro 6: Situação das Expectativas de Resultado

H1: As informações de custos com retorno são, predominantemente, utilizadas para estimular mudanças nas organizações públicas	Rejeitada
H2: As informações de custos são, predominantemente, sem retorno nas organizações públicas	Confirmada
H3: As informações de custos com retorno são, predominantemente, utilizadas no processo decisório das organizações públicas	Confirmada parcialmente

Fonte: Elaborado pelo autor

A atuação do Controle Interno é um fator relevante na implantação da estratégia de custos nas organizações, principalmente no que se refere ao sistema de controle diagnóstico (SIMONS, 1995). Nesta pesquisa, ficou evidenciado que o Controle Interno percebe a informação de custos mais como uma boa prática do que como uma ferramenta necessária à gestão. A eventual atuação do Controle Interno é mais voltada para a validação contábil dos dados. Em nenhum dos casos pesquisados ela visava à utilização dessa informação em relação aos processos decisórios e à gestão do ente em questão.

A expectativa de cobrança por parte do Controle Interno reforçaria o sistema de restrições das organizações. Considerando que os órgãos de controle agem de acordo com o que está disposto na Lei, infere-se que a disposição constante no artigo nº 59 da LRF (BRASIL, 2000a), qual seja "O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a: [...]" (BRASIL, 2000a, art. 59), não tem sido suficiente para ensejar uma cobrança por parte desses órgãos no que se refere a informação de custos. Sendo assim, diante desse espaço regulatório, sugere-se que o seguinte inciso seja inserido no artigo supracitado: "VII - implantação, uso e funcionalidade do sistema de custos".

Sobre esse assunto, destaca-se ainda que, em algumas unidades entrevistadas - OP1, OP4 e OP5 - a estrutura da área de Controle Interno está fisicamente localizada fora da organização. Esse distanciamento físico pode ensejar situações em que essas unidades tenham incentivos para a promoção de agendas próprias, não necessariamente alinhadas com as agendas das organizações.

Com exceção da OP7, que não usa a informação de custos, as organizações entrevistadas julgaram ter estratégia definida de gestão em relação a custos. Isso é positivo, na medida em

que demonstra que apesar de, ainda em amadurecimento, o interesse compartilhado incentiva que a informação de custos continue avançando como ferramenta de gestão.

As organizações OP2, OP3 e OP6 já possuíam uma experiência com custos, quando o SIC foi concebido. Sobre esse assunto, a OP2 incorporou o SIC às práticas existentes e a OP6 possui expectativas de que isso ocorra. Já a OP3 optou por manter o seu sistema que, apesar de adaptado para ter SIC como uma das suas fontes de dados, gera uma informação de custos mais detalhada do que a do sistema do Governo Federal. Nesses três casos, houve algum tipo de readequação da prática de custos devido à disponibilização do SIC. A experiência com custos das demais organizações, com exceção da OP7 que ainda não gera essa informação, iniciou-se a partir do SIC.

A interação das Alavancas de Controle potencializa a implantação da estratégia de custos (SIMONS, 1995). Considerando os resultados dessa pesquisa qualitativa é possível fazer algumas considerações sobre esse assunto. A coleta de dados em OP5 e OP7 não trouxeram elementos suficientes para suportar inferências sobre a predominância das Alavancas de Controle, então, elas serão excluídas dessa análise. Em se tratando da interação das quatro Alavancas de Controle (SIMONS, 1995), com exceção da OP1, em que não foram identificados elementos do sistema de controle diagnóstico (SIMONS, 1995), as demais organizações apresentaram elementos de todos os sistemas. De acordo com a Figura 7, o sistema de crenças, no entanto, aparenta ser mais desenvolvido nas organizações públicas entrevistadas do que o sistema de restrições. A OP1 foi a única OP que revelou uma predominância do sistema de controle interativo. Nas OP2 e OP4, o sistema de controle diagnóstico aparece como hegemônico. As OP3 e OP6 mostraram um aparente equilíbrio entre esses dois sistemas, embora o resultado da OP6 pareça mais coerente, devido ao seu nível de maturidade em relação aos sistemas de custos.

6 CONCLUSÃO

Esta dissertação descreveu, à luz da Teoria das Alavancas de Controle (SIMONS, 1995) e do *framework*, como a informação de custos é e pode ser utilizada na gestão de entidades ou órgãos públicos federais.

Com base em estudo de caso realizado em sete organizações públicas federais relevantes e usuárias do SIC, por meio de entrevistas, análise documental e observação direta, este trabalho estudou como as práticas dessas organizações estão alinhadas às quatro Alavancas de Controle de Simons (1995), quais sejam: sistema de crença, sistema de restrições, sistema de controle diagnóstico e sistema de controle interativo, principalmente no que se refere ao uso da informação de custos na gestão da organização.

Destaca-se que tanto a Teoria das Alavancas de Controle (SIMONS, 1995) como o *framework* sobre usos de custos construído nesta pesquisa mostraram-se adequados e sinérgicos para a análise dos dados.

Os achados, embora não generalizáveis a toda a administração pública, contribuem para o cabedal de conhecimentos sobre o tema e direcionam para potencialização da relevância da informação de custos na gestão pública, mediante procedimentos e regulações, que podem ser adotados tanto em nível macro, pela STN, órgão central do sistema de contabilidade e custos da União, como em nível intermediário, pelas próprias organizações que pretendem usar essa ferramenta na gestão.

Os resultados evidenciaram a falta de uma ferramenta formal para identificar quais organizações utilizam a informação de custos e a ausência de diagnósticos sobre o estágio de desenvolvimento dessa ferramenta de gestão pública. Nesse sentido, a pesquisa evidencia e contribui para a divulgação de boas práticas relacionadas aos sistemas de crenças e de restrições, que podem servir de base para o reforço desses sistemas em outras organizações.

Além disso, este trabalho detectou que a informação de custos ainda atua pouco como delimitador das ações gerenciais, tendo em vista que o sistema de crenças é mais desenvolvido que o sistema de restrições. O preenchimento dessa lacuna de espaço regulatório está além da atuação individualizada das organizações públicas usuárias. Nesse caso, recomenda-se ao órgão regulador do SIC que incentive o emprego dessa Alavanca por meio de normas e de gestões junto aos órgãos de controle e que desenvolva mecanismos formais de monitoramento e diagnóstico do SIC na administração pública, em prol das Alavancas cibernéticas.

Esta pesquisa evidenciou, ainda, que, predominantemente, a informação de custos tende a não gerar retorno para a gestão das organizações. Quando isso ocorre, há, na maioria dos casos, características do sistema de controle diagnóstico – monitoramento e restrição, para fins de Processo Decisório, Controle e Redução de Custos e Gerenciamento. Embora os informantes tenham mencionado o uso da informação de custos pela alta gestão, os demais achados levam ao entendimento de que esse uso é pontual. Esses resultados decorrem da análise em conjunto dos casos e não refletem as OPs estudadas de forma individualizada.

O amadurecimento do sistema de informação de custos nas organizações e o uso da informação de custos pela média burocracia favoreceria a expansão do sistema de controle diagnóstico nas organizações – informação em ambiente de restrição, com retorno, desejável no contexto estável em que estão inseridas. Há, também, espaço para a atuação da alta gestão, visando a contribuição da informação de custos para o processo criativo e de inovação nas organizações, fortalecendo, assim, o sistema de controle interativo – informação em contexto de estímulo, com retorno. O conhecimento do potencial da informação de custos é uma poderosa ferramenta na disseminação do seu uso na administração pública.

De fato, a pesquisa detectou potenciais usos da informação de custos pouco ou não explorados, a exemplo de Planejamento e Orçamentação, Transparência, Avaliação de Desempenho, *Accountability*, Qualidade do Gasto, Reembolso e Fixação de Taxas e Preços. Assim, recomenda-se, portanto, que o órgão regulador do SIC, uma vez conhecedor desta pesquisa, divulgue os possíveis usos de informação de custos trazidos pelo *framework*, assim como sua relação com as Alavancas de Controle, nas organizações que desejam adotar o sistema, visando o aumento do retorno dessa ferramenta para a administração pública.

Ainda nessa linha, o Controle Interno poderia ter papel mais expressivo na disseminação do uso da informação de custos na gestão das organizações, em benefício especialmente do sistema de controle diagnóstico. Ao que parece, os dispositivos legais existentes não têm sido suficientes para ensejar uma cobrança por parte desses órgãos no que se refere a informação de custos, por isso recomenda-se seja dada ênfase a essa fiscalização com a alteração do art. 59 da LRF (BRASIL, 2000a). Além disso, as situações de distância física dessa estrutura em relação à organização desfavorecem o alinhamento de agendas sobre o tema.

Em tempo, diga-se que esses resultados devem levar em consideração algumas limitações desta pesquisa. Por tratar-se de um estudo qualitativo, não é possível realizar generalizações estatísticas. Contudo, Yin (2015) registra que estudos de caso podem sofrer

generalizações analíticas. Nesse conceito, aceita-se que as expectativas de resultados discutidas nesse trabalho estejam num nível conceitual superior ao do caso estudado, podendo ser transformadas em hipóteses de trabalho a serem aplicadas a outras pesquisas sobre tema e, na falta de outras informações, às situações concretas relacionadas aos processos decisórios governamentais.

Há, ainda, limitações decorrentes do viés de seleção dos informantes, o que abre a possibilidade de as informações obtidas refletirem a realidade da organização com parcialidades. Além disso, o método de escolha das organizações para o estudo de caso, descrito na Seção 4.2, buscou selecionar as organizações usuárias do SIC mais avançadas no uso da informação de custos. Dessa forma, o resultado desta pesquisa pode não refletir a realidade mais ampla do Governo Federal, que é composta por outros sistemas de custos e por organizações com diferentes níveis de maturidade no que tange ao uso da informação de custos.

Em vista disso, recomenda-se que pesquisas futuras abordem a informação de custos não apenas pela perspectiva da área de custos, mas também pelo ponto de vista dos agentes que participem efetiva ou potencialmente desse ciclo informacional, a exemplo da alta gestão, da média burocracia e dos responsáveis pelos lançamentos contábeis no Siafi. Sugere-se, também, o uso abordagem quantitativa e a ampliação do número de informantes para abarcar, se possível, toda a administração pública federal. Uma abordagem quantitativa, inclusive, permitiria dimensionar o equilíbrio das Alavancas de Controle nas organizações sobre outras perspectivas analíticas, de modo a convalidar ou estabelecer processo dialético em relação aos presentes resultados e às respectivas inferências. Ademais, cabe usar escalas analíticas com mais estados intermediários possíveis, em lugar da escala binária empregada nesta pesquisa, para ampliar a percepção individualizada, sobre os diferentes graus de pertencimento de cada organização.

Destaca-se ainda que os respondentes desta pesquisa integravam organizações públicas usuárias da informação de custos. Nesse sentido, novas investigações poderiam reunir outras evidências sobre órgãos públicos influenciadores desse processo, a exemplo da STN, do TCU, do MPDG, do Serpro, das Casas Legislativas e da mídia.

Por fim, recomenda-se aprofundamento da discussão crítica dos modelos conceituais do SIC e sistemas de custos alternativos, assim como das eventuais interações entre eles, uma vez que a informação de custos, podendo ser também um instrumento de transparência e da qualidade do gasto público, cabem estudos adicionais para verificação de quais conceitos de transparência e qualidade efetivamente estão alinhados com as ferramentas de custos

disponíveis para os gestores públicos e quais atendem às necessidades democráticas da sociedade.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Nathalia; PEDERIVA, João Henrique. Usos de custos: um *framework* para a administração pública. In: **Congresso Internacional de Contabilidade, Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público**, 6, 2016. Natal. Anais...Natal: Instituto Social Iris, 2017. p. 25-41.

ALMEIDA, Aldo Tostes; VILANI, Rodrigo Machado. O papel dos grupos de pressão: uma análise de possíveis relações dos custos eleitorais elevados e rendas petrolíferas municipais. **Revista Brasileira de Planejamento e Desenvolvimento**, Curitiba, v. 2, n. 1, p. 1-12, jan/jun. 2013.

ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**. Brasília, v. 50, n. 1, p. 37- 63, 1999.

ALVES, Thiago. **Desenvolvimento de um modelo de previsão de custos para planejamento de sistemas públicos de educação básica em condições de qualidade: uma aplicação a municípios de Goiás**. 2012. 342 f. Tese (Doutorado em Ciências) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

ARAÚJO, Roberto Pinto. **Análise do nível de aderência do modelo conceitual do sistema de custos às teorias da contabilidade de custos: experiência no governo federal para configuração e implantação do Sistema de Informações de Custos - SIC**. 2011. 125 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) -Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011.

ARJALIÈS, Diane-Laure; MUNDY, Julia. The use of management control systems to manage CSR strategy: a levers of control perspective. **Management Accounting Research**, v. 24, n. 4, p. 284-300, Dec. 2013.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Tradução Luis Antero Reto e Augusto Pinheiro. São Paulo: Edições 70, 1977.

BAUMGARTNER, Frank R.; FOUCAULT, Martial; FRANÇOIS, Abel. Public Budgeting in the EU Commission: a test of the Punctuated Equilibrium Thesis. **Politique Européenne**, v.38, n.3, p. 124-153, 2012.

_____; GREEN-PEDERSEN, Christoffer; JONES, Bryan D. Comparative Studies of Policy Agendas. In: HUPE, Peter; HILL, Michael (Ed.). **Public policy: public policy in progress**. Los Angeles: Sage, 2012. cap. 62, p. 307-322.

_____; JONES, Bryan D. **Agendas and instability in american politics**. Chicago: The University of Chicago Press, 1993. 298 p.

BEDFORD, David S. Management control systems across different modes of innovation: implications for firm performance. **Management Accounting Research**, v. 28, p. 12-30, Sept. 2015.

BITTI, Eugênio José Silva; AQUINO, André Carlos Busanelli; CARDOSO, Ricardo Lopes. Adoção de sistemas de custos no setor público: reflexões sobre a literatura nacional veiculada em periódicos acadêmicos. **Revista Universo Contábil**, v. 7, n. 3, p. 6-24, 2011.

BONACIM, Carlos Alberto Grespan; ARAUJO, Adriana Maria Procópio. Gestão de custos aplicada a hospitais universitários públicos: a experiência do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da USP. **Revista de Administração Pública-RAP**, v. 44, n. 4, p. 903-931, jul./ago.2010.

BORGES, Palmiane de Rezende Ramim; BEDENDO, João; FERNANDES, Carlos Alexandre Molena. Perfil epidemiológico dos óbitos em terapia renal substitutiva e custo do tratamento. **Acta Paulista Enfermagem**, São Paulo, v. 26, n. 5, p. 472-477, 2013.

BORGES, Thiago Bernardes; MARIO, Poueri do Carmo; CARNEIRO, Ricardo. A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. **Revista de Administração Pública-RAP**, v. 47, n. 2, p. 469-491, mar./abr. 2013.

BORINS, Sandford. Leadership and innovation in the public sector. **Leadership & Organization Development Journal**, v. 23, n. 8, p. 467-476, 2002.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm.> Acesso em: 31 jul. 2016.

_____. Decreto Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: Brasília, 24 fev. 1967.

_____. Decreto nº 2.829, de 29 de outubro de 1998. Estabelece normas para a elaboração e execução do Plano Plurianual e dos Orçamentos da União, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: Brasília, 30 out. 1998b.

_____. Decreto nº 3.589, de 6 de setembro de 2000. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: Brasília, 8 set 2000b.

_____. Decreto nº 4.081, de 11 de janeiro de 2002. Institui o Código de Conduta Ética dos Agentes Públicos em exercício na Presidência e Vice-Presidência da República. **Diário Oficial da União**: Brasília, 14 jan. 2002.

_____. Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília: 8 out. 2009.

_____. Decreto nº 8.540, de 9 de outubro de 2015. Estabelece, no âmbito da administração pública federal direta, autárquica e fundacional, medidas de racionalização do gasto público nas contratações para aquisição de bens e prestação de serviços e na utilização de telefones celulares corporativos e outros dispositivos. **Diário Oficial da União**: Brasília, 13 out. 2015.

_____. Decreto nº 92.452, de 10 de março de 1986. Cria, no Ministério da Fazenda, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), extingue a Secretaria Central de Controle Interno (SECIN), e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: Brasília, 11 mar. 1986a.

_____. Decreto nº 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. **Diário Oficial da União**: Brasília, 24 dez. 1986b.

_____. Emenda Constitucional nº 19, de 4 de junho de 1998. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da administração pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: Brasília, 5 jun. 1998a.

_____. Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir o Novo Regime Fiscal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: Brasília, 15 dez. 2016.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: Brasília, 5 mai. 2000a.

_____. Lei nº 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. **Diário Oficial da União**. Brasília: 7 fev. 2001.

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**. Brasília: 23 mar. 1964.

_____. Ministério da Fazenda. Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Diário Oficial da União**. Brasília: 26 ago. 2008.

_____. _____. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 157, de 09 de março de 2011. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. **Diário Oficial da União**: Brasília, 10 de mar., 2011a.

_____. _____. _____. Portaria nº 437, de 12 de julho de 2012. Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI – Perguntas e Respostas e VII – Exercício Prático, da 5ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). **Diário Oficial da União**: Brasília, 13 jul. 2012a.

_____. _____. _____. Portaria nº 716, de 24 de outubro de 2011. Dispõe sobre as competências dos Órgãos Central e Setoriais do Sistema de Custos do Governo Federal. **Diário Oficial da União**: Brasília, 5 out. 2011b.

_____. _____. _____. Portaria nº 753, de 21 de dezembro de 2012. Altera a Portaria nº 437, de 12 de julho de 2012, e a Portaria nº 828, de 14 de dezembro de 2011, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: Brasília, 26 dez. 2012b.

_____. _____. _____. Sistema de Custos do Governo Federal: O que é? Para que serve? E como isso afeta meu dia a dia? Brasília: **Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional**, 2013.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Ministério da Fazenda. Controladoria-Geral da União. Portaria Interministerial nº 945, de 26 de outubro de 2005. Constitui Comissão para elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos, para subsidiar a implantação do sistema de custos na administração pública federal. **Diário Oficial da União**. Brasília: 28 out. 2005.

_____. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 1.078/2004 – Segunda Câmara. Brasília: **Tribunal de Contas da União**, 2004. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc%5CRELAC%5C20051206%5CGERADO_TC-43154.pdf>. Acesso em 31 jul. 2016.

BUSENBERG, George J. Managing the hazard of marine oil pollution in Alaska. **Review of Policy Research**, v. 25, n. 3, p. 203-218, May 2008.

CAMPOS, Luiza Hermeto Coutinho. Gestão de Custos em Projetos da Secretaria de Defesa Social de Minas Gerais. **Revista de Gestao e Projetos**, São Paulo, v. 5, n. 3, p. 105-118, set/dez. 2014.

CARDOSO, Ricardo Lopes; AQUINO, André Carlos Busanelli; BITTI, Eugênio José da Silva. Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro. **Revista de Administração Pública-RAP**, v. 45, n. 5, p. 1565-1586, set./out. 2011.

CARMO, Luis Paulo Faria. **Custeio Baseado em Atividades (ABC) aplicado ao setor público: estudo de caso no Colégio Militar do Rio de Janeiro**. 2010. 122 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2010.

CARNEIRO, Alexandre de Freitas et al. Custos na Administração Pública: revisão focada na publicação de artigos científicos a partir da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 9, n. 18, p. 03-22, jul./dez. 2012.

CHAHED, Yasmine. Translations in regulatory space: the arenas of regulatory innovation in accounting standard setting. **Indiana Journal of Global Legal Studies**, v. 21, n. 1, p. 195-221, winter, 2014.

COLPO, Iliane. **Comportamento dos custos da construção civil na Universidade Federal de Santa Maria**. 2016. 94 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Maria, Santa Maria, 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. Resolução nº 1.129, de 21 de novembro de 2008: aprova a NBC T 16.2-Patrimônio e Sistemas Contábeis. Brasília: **CFC**, 2008. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 31 jul. 2016.

_____. Resolução nº 1.366, de 25 de novembro de 2011: aprova a NBC T 16.11-sistema de informação de custos do setor público. Brasília: **CFC**, 2011. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 31 jul. 2016.

COSTA JUNIOR, Fernando Torres. **Gestão de custos no setor público: análise da viabilidade de implantação do Sistema de Informações de Custo do Governo Federal (SIC) no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Paraíba (IFPB)**. 2016. 115 f. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública) – Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2016.

CROW, Deseraí A. Policy punctuations in Colorado water law: the breakdown of a monopoly. **Review of Policy Research**, v. 27, n. 2, p. 147-166, Mar. 2010.

DAIM, Tugrul U. et al. Forecasting emerging technologies: Use of bibliometrics and patent analysis. **Technological Forecasting and Social Change**, v. 73, n. 8, p. 981-1012, oct. 2006.

DINIZ, Debora; MEDEIROS, Marcelo; SCHWARTZ, Ida Vanessa D. Consequências da judicialização das políticas de saúde: custos de medicamentos para as mucopolissacaridoses. **Cadernos de Saúde Pública**, Rio de Janeiro, v. 28, n. 3, p. 479-489, mar. 2012.

DREHMER, Amanda Finck; RAUPP, Fabiano Maury. Origem e Teor da Produção do Conhecimento a partir de Teses e Dissertações Nacionais sobre Custos no Setor Público. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, São Paulo, v. 21, n. 69, mai/ago. 2016.

DRI, Clarissa Franzoi; PAIVA, Maria Eduarda. Parlasul, um novo ator no processo decisório do Mercosul?. **Revista de Sociologia e Política**, Curitiba, v. 24, n. 57, p. 31-48, mar. 2016.

DYE, Thomas R. **Understanding Public Policy**. 9 ed. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall, 1998. 360 p.

ELDREDGE, Niles; GOULD, Stephen Jay. Punctuated equilibria: an alternative to phyletic gradualism. In: SCHOPF, T. J. M. (Ed.). **Models in Paleobiology**. San Francisco: Freeman Cooper and Co. 1972. Cap. 5, p.82-115.

FARIA, Adriana Moreira Bastos. **Gestão de custos e orçamento gerencial na administração pública federal: o caso do Banco Central do Brasil**. 2012. 131 f. Dissertação (Mestrado em Administração) -Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2012.

FEDERAL ACCOUNTING STANDARDS ADVISORY BOARD - FASAB. SFFAS4 - Managerial Cost Accounting Concepts and Standards for the Federal Government. Washington D. C.: **FASAB**, 1995. Disponível em: <<http://www.fasab.gov/pdf/files/sffas-4.pdf>>. Acesso em: 31 jul. 2016.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD - FASB. Statement of Financial Accounting Concepts nº 2. Norwalk: **FASB**, May 1980. Disponível em: <http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175820900526&blobheader=application%2Fpdf>. Acesso em: 24 mar. 2017.

FLICK, Uwe. **Introdução à pesquisa qualitativa**. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2009.

FLINK, Carla M. Rethinking Punctuated Equilibrium Theory: a public administration approach to budgetary changes. **Policy Studies Journal**, v. 45, n. 1, p. 101-120, Feb. 2017.

FRAGA, Valderez Ferreira; SOUZA, Virgílio de Oliveira. Uma nova visão da análise dos atos de aposentadoria a cargo do TCE/RJ: um caso de ensaio de custos para retorno socioeconômico. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 46, n. 3, p. 879-908, maio/jun. 2012.

GARCIA, Mariana Martins. **Custo da doença e perfil dos pacientes com psoríase moderada a grave atendidos no Hospital de Clínicas da Universidade Federal do Paraná**. 2013. 80 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Farmacêuticas) -Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2013.

GEIGER, Dale R.; ITTNER, Christopher D. The influence of funding source and legislative requirements on government cost accounting practices. **Accounting, Organizations and Society**, v. 21, n. 6, p. 549-567, 1996.

GILLQVIST, Anna-Stina. **Conversations on Accounting Practices: a study of an enforcement body in a time of regulatory change**. 2016. 264 f. Dissertação (Doutorado em Administração de Negócios) – Stockholm School of Economics, Suíça, 2016.

GNISCI, Eduardo Francisco dos Santos. **A implementação do sistema de informação de custos do setor público: o caso do Governo Federal**. 2010. 81 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) -Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2010.

GOND, Jean-Pascal et al. Configuring management control systems: theorizing the integration of strategy and sustainability. **Management Accounting Research**, v. 23, n. 3, p. 205-223, Sept. 2012.

HAIR, Joseph F. et al. **Análise multivariada de dados**. Tradução Adonai Schlup Sant'Anna. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2009.

HARRER, Jürgen; WALD, Andreas. Levers of enterprise security control: a study on the use, measurement and value contribution. **Journal of Management Control**, v. 27, n. 1, p. 7-32, Feb. 2016.

HEGELICH, Simon; FRAUNE, Cornelia; KNOLLMANN, David. Point predictions and the punctuated equilibrium theory: A data mining approach—US nuclear policy as proof of concept. **Policy Studies Journal**, v. 43, n. 2, p. 228-256, May 2015.

HEINICKE, Anja; GUENTHER, Thomas W.; WIDENER, Sally K. An examination of the relationship between the extent of a flexible culture and the levers of control system: the key role of beliefs control. **Management Accounting Research**, v. 33, p. 25-41, Dec. 2016.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 2009.

HENRIQUE, Marcos Vinícius. **Eficiência operacional no setor público: o caso da Fundação de Ação Social de Curitiba à luz das contribuições das teorias da inovação em serviços e custos de transação**. 2016. 108 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2016.

HOLANDA, Victor Branco et al. (Org.). **Sistema de informação de custos na administração**. Rio de Janeiro: FGV, 2010.

_____; LATTMAN-WELTMAN, Fernando; GUIMARÃES, Fabrícia (Orgs.). **Sistema de informação de custos na administração pública federal: uma política de Estado**. Rio de Janeiro: FGV, 2010

HOQUE, Zahirul Hoque; CHIA, Maybelle. Competitive forces and the levers of control framework in a manufacturing setting: a tale of a multinational subsidiary. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 9, n. 2, p. 123-145, 2012.

HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. **Contabilidade de custos: uma abordagem gerencial**. 11 ed. v. 1. Tradução de Robert Brian Taylor. São Paulo: Pearson, 2004.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS - IFAC, PSC. Study 12 - Perspectives on cost accounting for government. New York: **IFAC**, 2000. Disponível em: <http://www.fasab.gov/pdffiles/ifac_perspectives.pdf>. Acesso em 31 jul. 2016.

JERMIAS, Johnny. Cognitive dissonance and resistance to change: the influence of commitment confirmation and feedback on judgment usefulness of accounting systems. **Accounting, Organizations and Society**, v. 26, n. 2, p. 141-160, 2001.

JORDAN, Meagan M. Punctuations and agendas: a new look at local government budget expenditures. **Journal of Policy Analysis and Management**, v. 22, n. 3, p. 345-360, Summer 2003.

JOURNEAULT, Marc; DE RONGÉ, Yves; HENRI, Jean-François. Levers of eco-control and competitive environmental strategy. **The British Accounting Review**, v. 48, n. 3, p. 316-340, Sept. 2016.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **The Balanced Scorecard - Translating strategy into action**. Boston: Harvard Business Review Press, 1996. 336 p.

KO, Hyejin. The changing shape of welfare policy in Korea: analysis of break point in the welfare budget. **Asian Social Work and Policy Review**, v. 9, n. 2, p. 151-162, June 2015.

KRUIS, Anne-Marie; SPEKLÉ, Roland F.; WIDENER, Sally K. The Levers of Control Framework: an exploratory analysis of balance. **Management Accounting Research**, v. 32, p. 27-44, Sept. 2016.

LANZER, Bruno Nogueira. **Ensaio sobre o custo marginal do financiamento público no Brasil**. 2011. 90 f. Dissertação (Mestrado em Economia) -Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2011.

LARSEN-PRICE, Heather A. The right tool for the job: the canalization of presidential policy attention by policy instrument. **Policy Studies Journal**, v. 40, n. 1, p. 147-168, Feb. 2012.

LOVATO, Ederson Luiz. **Sistema de informações de custos no setor público: percepção dos usuários sobre a adoção, implementação e utilidade das informações de custos na gestão municipal**. 2015. 138 f. Dissertação (Mestrado em Planejamento e Governança Pública) - Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, 2015.

LUCAREVSCHI, Bianca Rezende et al. Custos hospitalares da meningite causada por *Streptococcus pneumoniae* na cidade de São José dos Campos, São Paulo, Brasil. **Cadernos de Saúde Pública**, Rio de Janeiro, v. 28, n. 4, p. 740-748, abr. 2012.

MACHADO, Nelson. **Sistema de Informação de Custo: Diretrizes para Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental**. 2002. 233 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) –Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

_____; HOLANDA, Victor Branco. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 791-820, 2010.

MAGALHÃES, Elizete Aparecida et al. Custo do ensino de graduação em instituições federais de ensino superior: o caso da Universidade Federal de Viçosa. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 3, p. 637-666, maio/jun. 2010.

MARCOLINO, Milena Soriano et al. Economic evaluation of the new oral anticoagulants for the prevention of thromboembolic events: a cost-minimization analysis. **Sao Paulo Medical Journal**, São Paulo, v. 134, n. 4, p. 322-329, jul. 2016.

MARQUES, Matheus de Mendonça. **Mensuração de Ativos Culturais: Uma Aplicação do Método do Custo de Viagem em Bens Públicos Culturais do Distrito Federal**. 2012.126 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) -Universidade de Brasília, Brasília, 2012.

_____; FREIRE, Fátima de Souza. Mensuração de ativos culturais: uma aplicação do método do custo de viagem na Catedral de Brasília. **Revista de Turismo y Patrimonio Cultural**, Santa Cruz de Tenerife, Espanha, v. 13, n. 5, p. 1047-1066, out. 2015.

MARTINS José Augusto Sousa. **Gestão de Custos na Administração Pública: um estudo de caso no Corpo de Bombeiros Militar do Maranhão**. 2013. 136f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) -Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2013.

MAUSS, César Volnei; SOUZA, Marcos Antonio. **Gestão de Custos Aplicada ao Setor Público**. São Paulo: Atlas, 2008.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 29.ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MIYABUKURO, Sandra Bittencourt. **Estudo da análise de custo-efetividade no planejamento de políticas público-privadas de longo prazo integrada à análise de custo-benefício**. 2014. 78 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) -Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2014.

MONTEIRO, Alexandre Fernandes. **Gestão pública de custos hospitalares: estudo sobre o resultado econômico em um hospital do Exército Brasileiro**. 2016. 142 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade do Vale do Rio Sinos, São Leopoldo, 2016.

NALLE JUNIOR, Claudionei et al. Considerações sobre custo-benefício nas políticas de saúde: tratamento curativo versus o preventivo da osteoporose. **Saúde e Sociedade**, São Paulo, v. 22, n. 4, p. 1132-1144, 2013.

NISIIYAMA, Edalcio Koitiro; OYADOMARI, José Carlos Tiomatsu. Sistemas de controle gerencial e o processo de inovação. **RAI Revista de Administração e Inovação**, v. 9, n. 1, p. 106-125, jan/mar. 2012.

NUNES, Rogério Pinheiro. **Judicialização no âmbito do Sistema Único de Saúde: um estudo descritivo sobre o custo das ações judiciais na saúde pública do município de Juiz de Fora**. 2016. 95 f. Dissertação (Mestrado em Saúde Coletiva) – Universidade Federal de Juiz de Fora, Juiz de Fora, 2016.

OLIVEIRA, Kamila Pagel; PAULA, Ana Paula Paes. Herbert Simon e os limites do critério de eficiência na nova administração pública. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, São Paulo, v. 19, n. 64, p. 113-126, jan./jun. 2014.

OYADOMARI, José Carlos Tiomatsu et al. Análise dos trabalhos que usaram o modelo Levers of Control de Simons na literatura internacional no período de 1995 a 2007. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 3, n. 7, p. 25-42, set/dez. 2009.

PACHECO, Edson Sandri. **Uma análise comparativa do custo efetivo total da mão de obra terceirizada contratada pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul versus o custo estimado no mercado de trabalho geral**. 2015.99 f. Dissertação (Mestrado em Economia) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2015.

PEDERIVA, J. H.; RENNÓ, L. **Responsividade Democrática no Brasil de Lula e na Argentina dos Kirchner**. Jundiaí: Paco Editorial: 2015.

PEREIRA FILHO, Oliveira Alves; TANNURI-PIANTO, Maria Eduarda; SOUSA, Maria da Conceição Sampaio. Medidas de custo-eficiência dos serviços subnacionais de segurança pública no Brasil: 2001-2006. **Economia Aplicada**, Ribeirão Preto, v. 14, n. 3, p. 313-338, jul/set. 2010.

PONCIO, Nivaldo. **Apuração de custos na Administração Pública: a aplicabilidade do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal na Polícia Federal**. 2013. 99 f. Dissertação (Mestrado Executivo em Gestão Empresarial) -Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2013.

PORTELA, Milena Pontes et al. O custo do transplante hepático em um hospital universitário do Brasil. **Revista da Associação Médica Brasileira**, São Paulo, v. 56, n. 3, p. 322-326, 2010.

PRINCEN, Sebastiaan. Venue shifts and policy change in EU fisheries policy. **Marine Policy**, v. 34, n. 1, p. 36-41, Jan. 2010.

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando; BEVILACQUA, Roberto. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. **Revista de Administração Pública-RAP**, v. 44, n. 4, p. 959-992, jul./ago. 2010.

RICHARDSON, Roberto Jary et al. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

RIECKHOF, Ramona; BERGMANN, Anne; GUENTHER, Edeltraud. Interrelating material flow cost accounting with management control systems to introduce resource efficiency into strategy. **Journal of Cleaner Production**, v. 108, part B, n. 1, p. 1262-1278, Dec. 2015.

ROBINSON, Rob. Culture and legal policy punctuation in the Supreme Court's gender discrimination cases. **Policy Studies Journal**, v. 42, n. 4, p. 555-589, Nov. 2014.

ROBINSON, Scott E. et al. Organizational history and budgetary punctuation. **Journal of Public Administration Research and Theory**, v. 24, n. 2, p. 459-471, Apr. 2014.

ROCHA, Alba Valéria Moraes Amaral. **Eficiência de uma empresa de serviços públicos em face do advento da agência reguladora sob a ótica da economia dos custos de transação**. 2011. 141 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

RODRIGUE, Michelle; MAGNAN, Michel; BOULIANNE, Emilio. Stakeholders' influence on environmental strategy and performance indicators: a managerial perspective. **Management Accounting Research**, v. 24, n. 4, p. 301-316, Dec. 2013.

SANTOS, Welinton Vitor. Sistema de informação de custos do Governo Federal: modelo conceitual, solução tecnológica e gestão do sistema. In: **Congresso CONSAD de Gestão Pública**, 4, 2011, Brasília. Anais...

SCHRAD, Mark Lawrence. Constitutional blemishes: american alcohol prohibition and repeal as policy punctuation. **Policy Studies Journal**, v. 35, n. 3, p. 437-463, Aug. 2007.

SELL, Filipy Furtado. **Análise de fatores cognitivos que influenciam o julgamento de utilidade e a aceitação do Sistema de Informação de Custos no setor público**. 2016. 162 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2016.

SHEEHAN, Norman T. The Coffee Pot: a management control exercise. **Journal of Accounting Education**, v. 25, n. 4, p. 193-206, 2007.

SHOCKLEY, Gordon E. Political environment and policy change: the national endowment for the arts in the 1990s. **The Journal of Arts Management, Law, and Society**, v. 41, n. 4, p. 267-284, Dec. 2011.

SILVA, Joelder Alves. **Gestão dos Gastos Públicos: impacto dos custos invisíveis para as despesas orçamentárias da UnB**. 2015. 73 f. Dissertação (Mestrado em Gestão Econômica de Finanças Públicas) -Universidade de Brasília, Brasília, 2015.

SILVESTRE, Hugo Consciência; ARAÚJO, Joaquim Filipe Ferraz Esteves. Teoria do Equilíbrio Pontuado nas políticas públicas brasileiras: o caso do Ceará. **Revista de Administração Contemporânea**, Rio de Janeiro, v. 19, n. 6, p. 696-711, nov/dez. 2015.

SIMON, Herbert Alexander. **Models of bounded rationality: empirically grounded economic reason**. Massachusetts: MIT Press, 1982.

SIMONS, Robert. **Levers of Control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal**. Boston: Harvard Business School Press, 1995. 217 p.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: de acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSASB/IFAC/CFC)**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SOARES, Otávio José Moura. **Na ponta do lápis: um estudo sobre a metodologia de cálculo do índice custo corrente/aluno equivalente na Universidade Federal de Pernambuco**. 2014. 106 f. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste) - Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2014.

SOBRAL, Ana Paula Taboada. **Análise do custo-efetividade de materiais odontológicos utilizados na técnica de tratamento restaurador atraumático (art) em saúde pública**. 2016. 73 f. Dissertação (Mestrado em Administração – Gestão em Sistemas de Saúde) – Universidade Nove de Julho, São Paulo, 2016.

TESSIER, Sophie; OTLEY, David. A conceptual development of Simons' Levers of Control framework. **Management Accounting Research**, v. 23, n. 3, p. 171-185, Sept. 2012.

TROMBINI, Michelle Matilde Semiguen Lima. **Modelo de apuração de custos para a Universidade Federal do Tocantins: uma ferramenta de apoio à gestão**. 2015. 159 f. Dissertação (Mestrado em Gestão de Políticas Públicas) -Universidade Federal do Tocantins, Palmas, 2015.

TRUE, James L.; JONES, Bryan D.; BAUMGARTNER, Frank R. Punctuated-Equilibrium Theory: explaining stability and change in public policymaking. In: SABATIER, Paul A. (Ed.). **Theories of the Policy Process**. 2. ed. Cambridge: Westview Press, 2007. cap. 6, p. 155-187.

TUCKER, Basil P.; THORNE, Helen; GURD, Bruce W. Uncharted waters: exploring the relationship between strategy processes and management control systems in the nonprofit sector. **Nonprofit Management and Leadership**, v. 24, n. 1, p. 109-133, Autumn, 2013.

VENDRAMIN JÚNIOR, Vilson. **Gestão de custos para qualidade e eficiência dos gastos públicos: mapeamento da percepção dos gestores públicos e contadores da Região Metropolitana de Campinas (RMC)**. 2015. 106 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, São Paulo, 2015.

VERAS, Bruna Medeiros Gonçalves et al. Análise de custo-efetividade do reuso de cateteres de cinecoronariografia sob a perspectiva de uma instituição pública no Município do Rio de Janeiro, Brasil. **Cadernos de Saúde Pública**, Rio de Janeiro, v. 29, supl. 1, p. s110-s120, nov. 2013.

VERBEETEN, Frank H. M. Public sector cost management practices in The Netherlands. **International Journal of Public Sector Management**, v.24, n.6, p. 492-506, 2011.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

VIEIRA, Marianne Dantas Farias. **Apuração e reembolso do custo do processo de Tomada de Contas Especial: Estudo de Caso no Fundo Nacional de Saúde**. 2016. 147 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Universidade de Brasília, Brasília, 2016.

WEDY, Ana Paula Martini. **Análise do custo-benefício como procedimento de avaliação dos impactos das decisões públicas**. 2016. 214 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2016.

WERNECK, Luiz Eduardo Tinoco. **Sistema de Informação de Custos em hospitais públicos: fatores de influenciaram sua implantação no Instituto Nacional de Câncer**. 2010. 39 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) -Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2010.

WORSHAM, Jeff; STORES, Chaun. Pet Sounds: subsystems, regimes, policy punctuations, and the neglect of african american farmers, 1935–2006. **Policy Studies Journal**, v. 40, n. 1, p. 169-190, Feb. 2012.

WU, Xun; RAMESH, M; HOWLETT, Michael; FRITZEN, Scott. **Guia de Políticas Públicas: gerenciando processos**. Tradução Ricardo Avelar de Souza. Brasília: Enap, 2014.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Tradução Daniel Grassi. 2 ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

APÊNDICE A – Resultado da bibliometria sobre custos na administração pública

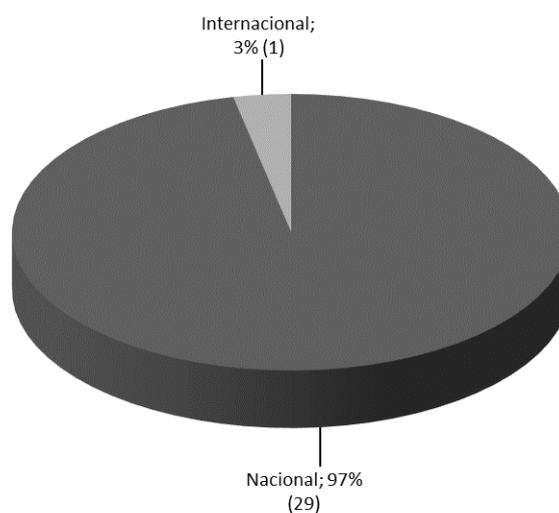


Figura 8: Resultado da bibliometria: Nacionalidade do Periódico
Fonte: Elaborado pelo autor

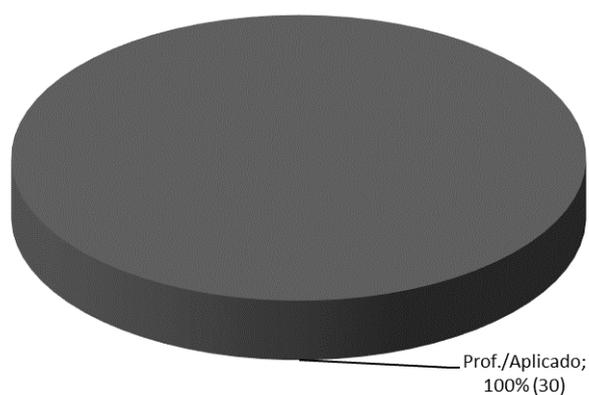


Figura 9: Resultado da bibliometria: Escopo
Fonte: Elaborado pelo autor

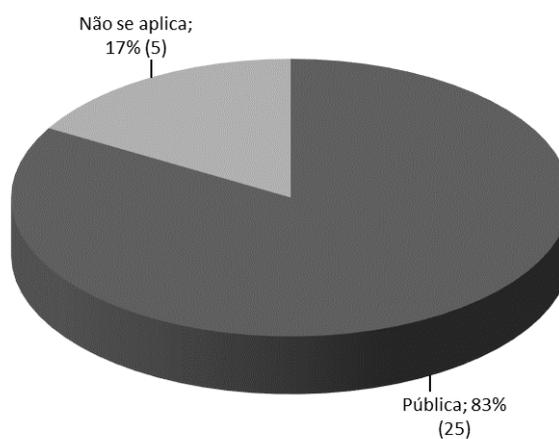


Figura 10: Resultado da bibliometria: Esfera de Aplicação
Fonte: Elaborado pelo autor

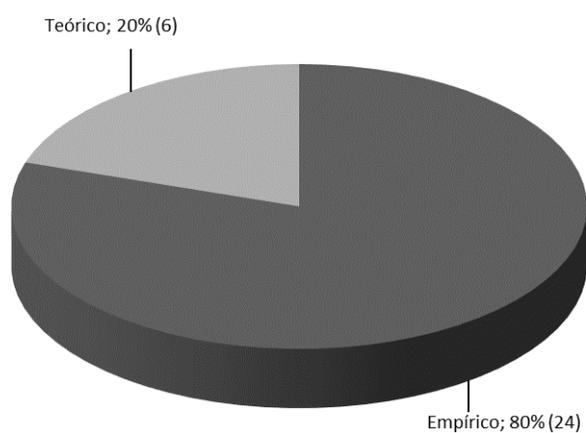


Figura 11: Resultado da bibliometria: Natureza da Pesquisa
Fonte: Elaborado pelo autor

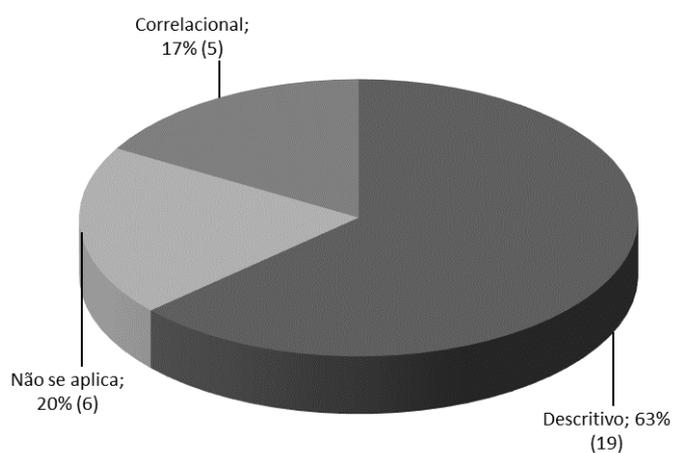


Figura 12: Resultado da bibliometria: Delineamento
Fonte: Elaborado pelo autor

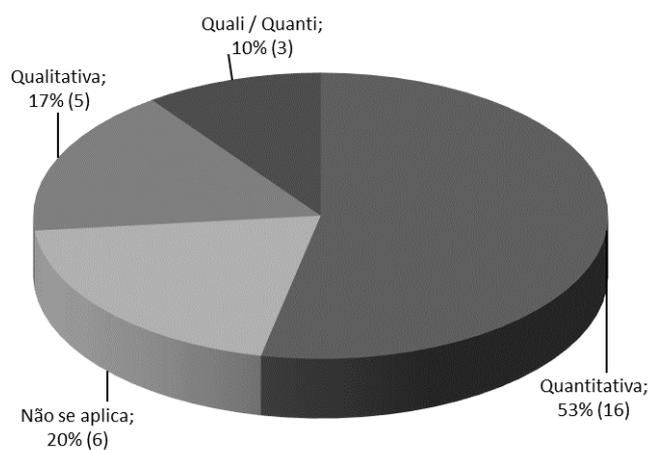


Figura 13: Resultado da bibliometria: Natureza dos Dados
Fonte: Elaborado pelo autor

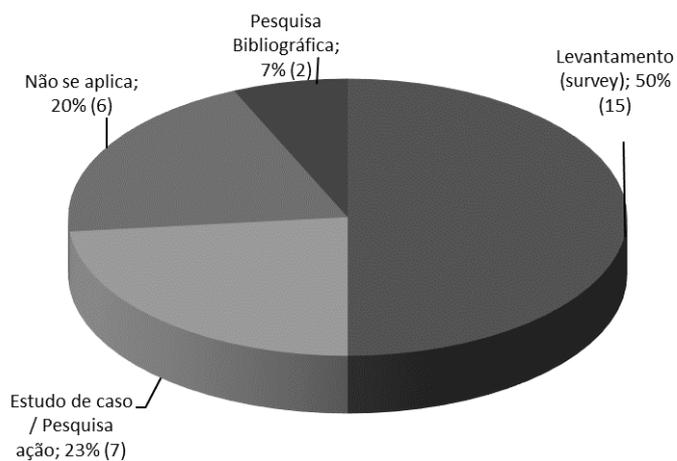


Figura 14: Resultado da bibliometria: Método

Fonte: Elaborado pelo autor

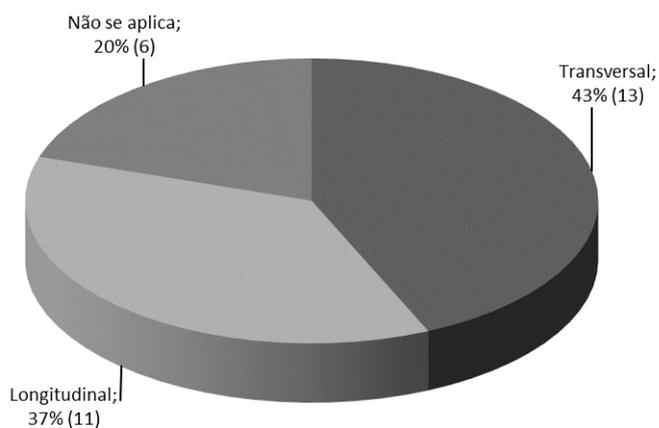


Figura 15: Resultado da bibliometria: Recorte Temporal

Fonte: Elaborado pelo autor

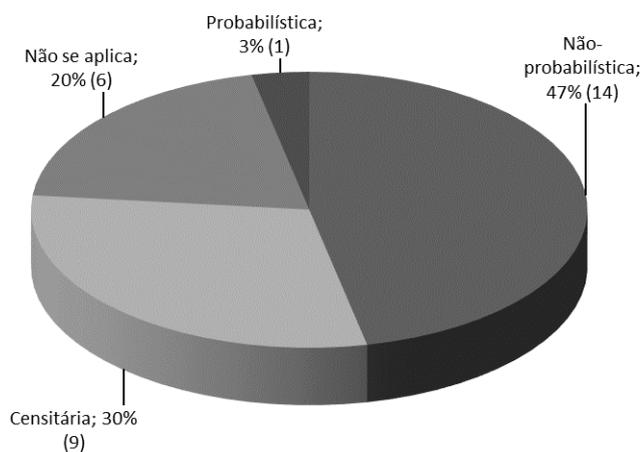


Figura 16: Resultado da bibliometria: Amostragem

Fonte: Elaborado pelo autor

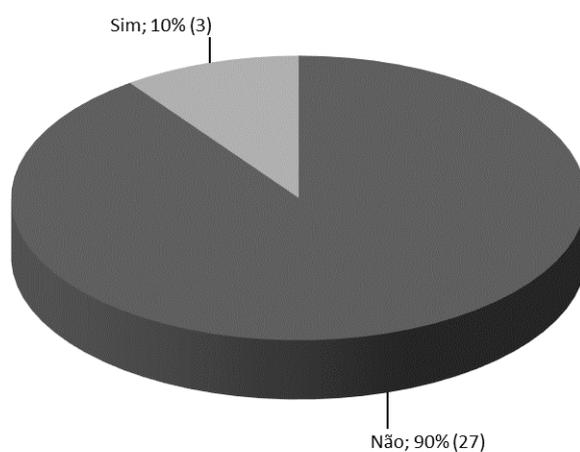


Figura 17: Resultado da bibliometria: Uso de Teoria
Fonte: Elaborado pelo autor

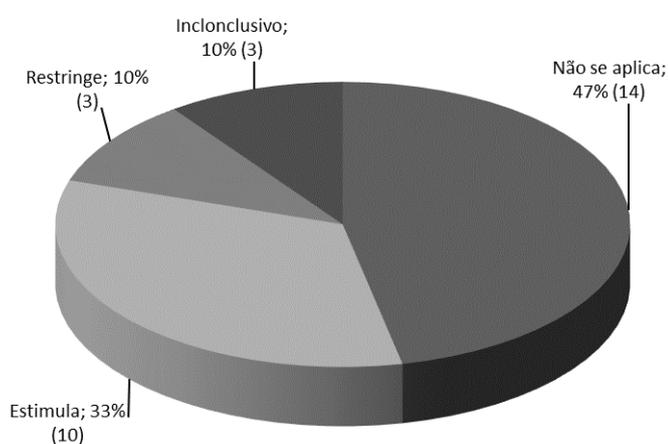


Figura 18: Resultado da bibliometria: Aplicação relacionada às Alavancas de Controle
Fonte: Elaborado pelo autor

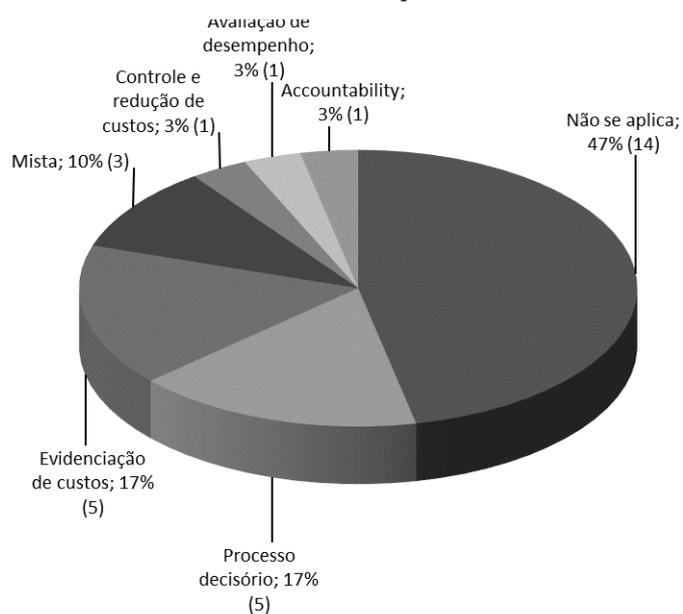


Figura 19: Resultado da bibliometria: Uso de Custos
Fonte: Elaborado pelo autor

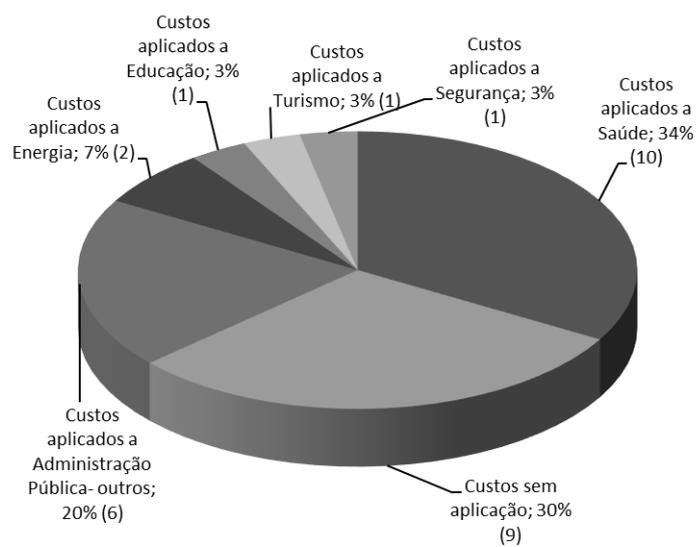


Figura 20: Resultado da bibliometria: Área do Conhecimento
Fonte: Elaborado pelo autor

APÊNDICE B – Roteiro da entrevista

BLOCO 1

Data:

Duração da entrevista:

Organização:

Identificador para o informante:

Sexo do informante:

Idade do informante: (a) até 30 anos; (b) entre 30 e 50 anos; (c) acima de 50 anos

Escolaridade do informante:

Cargo do informante:

Tempo na organização:

Principais atividades desenvolvidas no momento:

Tempo que exerce essas atividades:

BLOCO 2

1. Como começou a relação da sua organização com a informação de custos? Quando isso ocorreu?

BLOCO 3

2. Como foi/está sendo o processo de implantação e manutenção do sistema? Ele foi/está sendo acompanhado de outras ações que reforçam ou inibem o uso de custos na gestão da organização?
3. Quem faz uso da informação de custos nesta organização?
4. De que forma as informações de custos geradas pelo SIC são utilizadas na gestão desta organização?
5. Quais situações de uso da informação de custos gerada pelo SIC estimulam mudanças no âmbito da organização? Quais restringem?
6. Quais situações de uso da informação de custos gerada pelo SIC desencadeiam ações com retorno dinâmico das informações na gestão da organização? Quais não geram retorno?
7. Há participação do controle interno no processo de obtenção e tratamento dos dados e de uso das informações? Como isso ocorre?

8. Na sua opinião, esta organização possui uma estratégia de gestão relacionada a custos?
Quais os fatores que contribuem ou não contribuem para essa percepção?

BLOCO 4

9. Na sua opinião, há outros potenciais informantes para esta pesquisa nesta organização?
Quem?
10. É possível disponibilizar normas internas e relatórios gerenciais sobre custos relativos a esta organização?

APÊNDICE C – Exemplos identificados nas OPs por quadrante das Alavancas de Controle

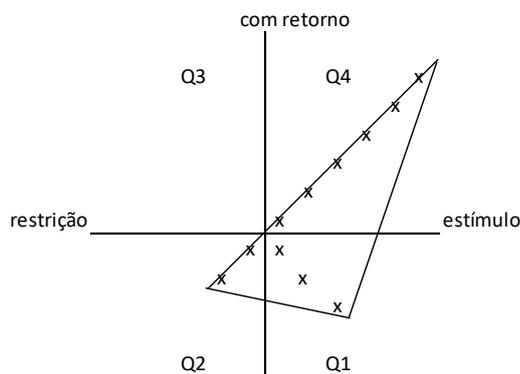


Figura 21: Exemplos identificados na OP1 por quadrante das Alavancas de Controle
Fonte: Elaborado pelo autor

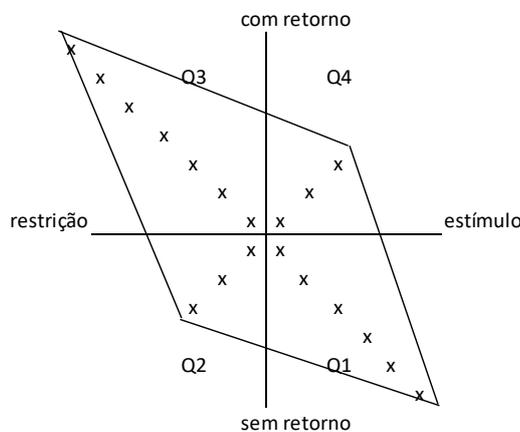


Figura 22: Exemplos identificados na OP2 por quadrante das Alavancas de Controle
Fonte: Elaborado pelo autor

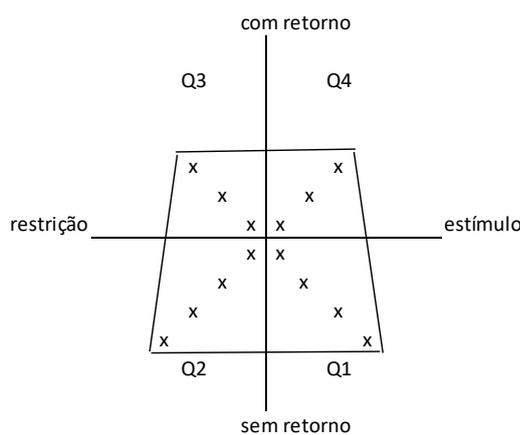


Figura 23: Exemplos identificados na OP3 por quadrante das Alavancas de Controle
Fonte: Elaborado pelo autor

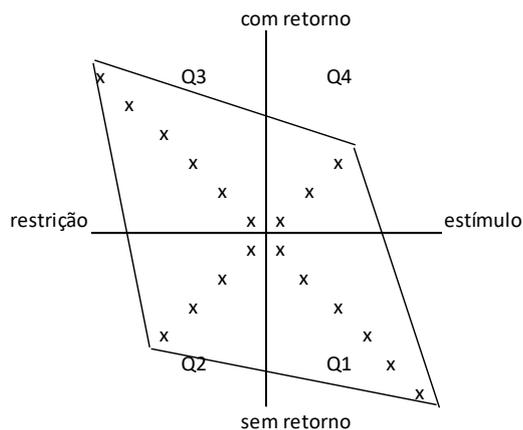


Figura 24: Exemplos identificados na OP4 por quadrante das Alavancas de Controle
Fonte: Elaborado pelo autor

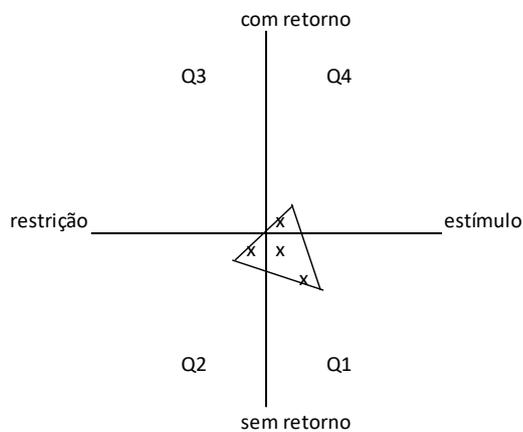


Figura 25: Exemplos identificados na OP5 por quadrante das Alavancas de Controle
Fonte: Elaborado pelo autor

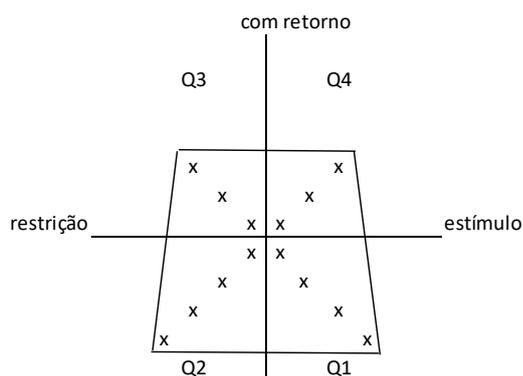


Figura 26: Exemplos identificados na OP6 por quadrante das Alavancas de Controle
Fonte: Elaborado pelo autor

Não houve achados na OP7.