



SENADO FEDERAL
Instituto Legislativo Brasileiro – ILB

ROMULO DE SOUSA MESQUITA

GESTÃO DE CUSTOS NA CÂMARA DOS DEPUTADOS:
Oportunidades e resistências em sua adoção

Brasília-DF
2022



ROMULO DE SOUSA MESQUITA

GESTÃO DE CUSTOS NA CÂMARA DOS DEPUTADOS:
Oportunidades e resistências em sua adoção

Monografia apresentada ao Instituto Legislativo Brasileiro – ILB como pré-requisito para a obtenção de certificado de conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Orçamento Público.

Orientador: Nelson Gomes Santos Filho

Brasília-DF
2022



Termo Geral de Autorização para Publicação Digital na BDSF

Como titular dos direitos autorais do conteúdo supracitado, autorizo a Biblioteca Digital do Senado Federal (BDSF) a disponibilizar este trabalho gratuitamente, de acordo com a licença pública Creative Commons – Atribuição – Uso Não Comercial – Compartilhamento pela mesma Licença 3.0 Brasil. Tal licença permite copiar, distribuir, exibir, executar a obra e criar obras derivadas, sob as seguintes condições: dar sempre crédito ao autor original, não utilizar a obra com finalidades comerciais e compartilhar a nova obra pela mesma licença no caso de criar obra derivada desta.

Assinatura do autor / Titular dos direitos autorais

Mesquita, Romulo de Sousa.

Gestão de custos na Câmara dos Deputados: oportunidades e resistências / Romulo de Sousa Mesquita. – Brasília, 2022.

X p. : il.

Orientador: Dr. Nelson Gomes Santos Filho.

Trabalho de conclusão de curso (especialização) – curso de pós-graduação *lato sensu* em orçamento público – Instituto Legislativo Brasileiro, 2022.

1. Gestão de custos. 2. Resistência a mudanças. 3. Câmara dos Deputados. I. Gestão de custos na Câmara dos Deputados.

CDD XXX.XX



Romulo de Sousa Mesquita

GESTÃO DE CUSTOS NA CÂMARA DOS DEPUTADOS:
Oportunidades e resistências em sua adoção

Monografia apresentada ao Instituto Legislativo Brasileiro – ILB como pré-requisito para a obtenção de certificado de conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Orçamento Público.

Aprovada em Brasília, em 5 de dezembro de 2022, por:

Banca Examinadora

Nelson Gomes Santos Filho

Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento – CEFOR

Mauro Moura Severino

Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento – CEFOR



Agradeço à minha esposa, Luciana, e ao meu filho,
Gabriel, minhas fontes de inspiração.



AGRADECIMENTOS

Agradeço à Câmara dos Deputados e ao Senado por me proporcionarem mais essa oportunidade de crescimento pessoal e profissional. Ao meu orientador, Dr. Nelson Gomes dos Santos Filho, minha gratidão pela paciência e generosidade sempre presentes em nossas conversas. Por fim, ao Prof. Francisco Glauber, meu agradecimento pelos ensinamentos lecionados sobre o tema.



*Nada é tão maravilhoso que a arte de ser
livre, mas nada é mais difícil de aprender a
usar do que a liberdade.
(Charles Tocqueville)*



RESUMO

Este trabalho tem o objetivo de verificar quais são as possibilidades e as resistências na adoção da gestão de custos para tomada de decisão na Câmara dos Deputados (CD). A pesquisa é inédita e pode auxiliar outros órgãos públicos no âmbito do Poder Legislativo para a melhoria da gestão. Apesar de avanços pontuais, a CD ainda não sistematizou informações dispersas nos departamentos a fim de estruturar o sistema de custos, de modo a promover a eficiência e a transparência na gestão do uso dos recursos públicos exigidos pela sociedade contemporânea. O trabalho foi desenvolvido como estudo de caso da Câmara dos Deputados em suas tentativas de implantação de princípios da gestão de custos para a melhoria da tomada de decisão administrativa. No Brasil, apesar de a preocupação com a gestão dos gastos públicos já constar na Lei nº 4.320/1964, somente com o advento da Lei Complementar nº 101/200, Lei de Responsabilidade Fiscal e da Lei nº 10.180/2001, que criou o Sistema de Contabilidade Federal, é que a qualidade do gasto público passou a ser um objetivo no planejamento orçamentário da administração pública. Mesmo desenvolvendo normativos, como a NBC T 16.11 e a futura NBC T 34, que sistematizam a adoção da gestão de custos na administração pública brasileira, indicando a harmonização com a contabilidade internacional, no Brasil, ainda há muita resistência em seguir esse caminho. O trabalho traz alguns estudos acadêmicos nacionais e internacionais, que investigaram os principais fatores de resistências às organizações na adoção da gestão de custos em seus processos de trabalhos. Análises de documentos e entrevistas foram realizadas, pelas quais se identificou a presença dos fatores de resistência provenientes da departamentalização e especialização dos setores da organização, da resistência a mudanças nas rotinas de trabalho, combinados com a alta concentração de poder de decisão na Diretoria-Geral da Instituição. Há possibilidade de implantação da gestão de custos na CD, posto que há projeto estratégico em andamento sobre a implantação de metodologia de custos, em virtude da existência de especialistas da área no quadro funcional e do interesse da alta gestão em promover tal mudança. Constatou-se a necessidade de se investir em treinamento continuado, na elaboração de normativos internos, que sustentem a mudança, e de tempo para o convencimento dessas áreas técnicas da Instituição. O trabalho poderá ser complementado com o estudo dos impactos na CD e dos fatores de resistências externos às organizações.

Palavras-chave: gestão de custos; resistência a mudanças; Câmara dos Deputados.



ABSTRACT

The present study aims to identify what are the possibilities and the reluctances when dealing with administrative costs towards the decision-making process in the Chamber of Deputies (CD). The research is unprecedented and it can help other government agencies, in the scope of the Legislative Branch, to improve management. Besides occasional advances, the Chamber of Deputies hasn't systemized scattered information throughout the departments in order to organize management aiming to promote the efficiency and transparency in the management of public resources required by society. The study was carried out as a case study of the Chamber of Deputies in its attempts to implement cost management principles to improve administrative decision-making. Although there is a concern in Brazil, present in Law nº 4.320/1964, regarding the management of public expenditures, it is only with the Complementary Law nº 101/200, the Fiscal Responsibility Law and Law nº 10.180/2001, which was responsible for creating the Federal Accounting System, the quality of public spending has become a goal in the budget planning of the public administration. Even developing normatives, such as NBC T (Cost Information System in the Public Sector) 16.11 and the future NBC T 34, which seeks to provide a systematic account of the adoption of cost management in the Brazilian public administration, indicating harmonization with international accounting, there is still a lot of resistance in following this path in Brazil. In countries with more mature cost management legislation and practices, there is still a lot of resistance to the implementation of these principles. The research brings into light some national and international academic studies that investigated the main factors of resistance factors arising from the departmentalization and specialization of the organization's sectors, resistance to changes in work routines, combined with the high concentration of decision-making power in the Institution's General Executive Board. The possibility of implementing cost management at the Chamber of Deputies exists due to the fact that there are specialists working as staff members and there is interest by the senior management in promoting such a change. It is necessary to invest in continuous training, development of internal normatives that support change and time to convince the technical areas of the Institution. The work can be supplemented with the study of the impacts, in the Chamber of Deputies, of external resistance factors to the organizations.

Keywords: cost management; resistance to change; Chamber of Deputies.



LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Organograma da Câmara dos Deputados	40
Gráfico 1 – Pesquisa internacional genérica sobre gestão de custos na administração pública	51
Gráfico 2 – Pesquisa internacional genérica sobre áreas do conhecimento da administração pública que mais produz artigos sobre gestão de custos.....	52
Gráfico 3 – Pesquisa tratada na ferramenta <i>VOSviewer</i> com as publicações mais citadas no mundo	53



LISTA DE QUADROS E TABELAS

Quadro 1 – Tipologias técnicas da mudança na contabilidade gerencial	46
Quadro 2 – Os sete fatores de resistências a mudanças na contabilidade gerencial	47
Quadro 3 – Relação entre o grupo de variáveis, os fatores de resistência, a dimensão alcançada no estudo de caso e a fonte de pesquisa	54
Quadro 4 – Relação entre variáveis e suas dimensões dos fatores de resistências da pesquisa e perguntas das entrevistas.....	55
Quadro 5 – Perfil dos entrevistados e tempo dedicado às entrevistas	57
Tabela 1 – Balanço orçamentário	41



LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas
APROGE – Assessoria de Projetos e Gestão
CETTRAN – Coordenação de Transportes
CF – Constituição Federal
CFC – Conselho Federal de Contabilidade
CD – Câmara dos Deputados
CN – Congresso Nacional
DEFIN – Departamento de Finanças
DG – Diretoria-Geral
ESG – Escritório de Gestão
FASAB – *Federal Standards Accounting Advisor Board*
FMI – Fundo Monetário Internacional
GPO – *General Accounting Office*
IASB – *International Accounting Standards Board*
ILB – Instituto Legislativo Brasileiro
IFAC – *International Federation of Accountants*
IFRS – *International Financial Reporting Standards*
ILPES – *Instituto Latinoamericano de Planificación Económica y Social*
LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias
LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal
MB – Marinha do Brasil
MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NBC – Norma Brasileira de Contabilidade
NBCASP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NGP – Nova Gestão Pública
OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OMPS – Sistema das Organizações Militares Prestadoras de Serviços
PDRE – Plano Diretor de Reforma do Estado
PPP – Parceria Público-Privada
RICD – Regimento Interno da Câmara dos Deputados
RIL – Revista de Informação Legislativa
SEGRAF – Serviço Gráfico



SF – Senado Federal

SGM – Secretaria-Geral da Mesa

SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal

SIAPE – Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos

SIC – Sistema de Informações de Custos

SICOF – Sistema de Contabilidade Federal

SICSP – Sistema de Informação de Custos do Setor Público

SIOPE – Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação

SIORC – Sistema de Orçamento e Contabilidade

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

TDABC – *Time-Driven Activity-Based Costing*

TDV – *Target Value Design*

TCU – Tribunal de Contas da União

TIR – Taxa Interna de Retorno

VPL – Valor Presente Líquido



SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
2 REFERENCIAL TEÓRICO	17
2.1 As transformações do modelo de administração pública brasileiro.....	18
2.2 O que é gestão de custos?	21
2.2.1 Custeio direto	23
2.2.2 Custeio variável.....	23
2.2.3 Custeio por absorção.....	23
2.2.4 Custeio pleno.....	24
2.2.5 Custeio ABC	24
2.2.6 <i>Time-Driven Activity-Based Costing</i>	26
2.3 A gestão de custos aplicada ao setor público brasileiro.....	27
2.4 A gestão de custos no orçamento público federal.....	33
2.5 Experiências internacionais na gestão de custos no setor público	36
2.6 A gestão de custos na Câmara dos Deputados	39
2.7 Fatores de resistência à mudança para a implantação da gestão de custos nas organizações públicas.	44
3 METODOLOGIA	49
3.1 Processo metodológico	49
3.2 Procedimentos para a coleta de dados.....	50
4 ESTUDO DE CASO	57
4.1 Variáveis Institucionais.....	57
4.1.1 Poder Institucional	58
4.1.2 Confiança	63
4.1.3 <i>Decoupling</i> ou <i>loose coupling</i>	64
4.1.4 Inércia.....	65
5 CONCLUSÃO	67
REFERÊNCIAS	73



1 INTRODUÇÃO

A ideia da pesquisa surgiu das dificuldades práticas na gestão administrativa da Câmara dos Deputados (CD). Apesar de avanços pontuais, a CD ainda não conseguiu sistematizar processos de trabalhos a fim de estruturar um sistema de custos de forma a integrar as informações pulverizadas pelos diversos departamentos, de modo a promover a eficiência e a transparência na gestão do uso dos recursos públicos que a vida contemporânea exige.

Estudos relacionados à temática de custos aplicados ao setor público têm evoluído no Brasil desde a aprovação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP). Apesar do marco legal, percebe-se, por exemplo, que a produção científica, nos anais do Congresso Brasileiro de Custos aplicados à temática ainda, é escassa (SOUZA NETO; ZONATTO, 2018).

A partir de uma análise mais apurada dos artigos relacionados ao tema, verifica-se que as pesquisas tratam, predominantemente, da identificação de metodologia adequada para a alocação de custos no setor público e da possibilidade de integração dos sistemas de custos com os sistemas orçamentários adotados pelas organizações (SOUZA NETO; ZONATTO, 2018), mas são raros os trabalhos que abordam as dificuldades envolvidas na aceitação e na utilização da gestão de custos pelas organizações públicas, sobretudo, no Brasil.

Atualmente, há países, como Estados Unidos da América (EUA), Austrália, Suécia, Reino Unido e Nova Zelândia, que promoveram alterações em suas legislações, privilegiando o princípio da eficiência com a utilização de sistemas de gestão de custos em suas organizações governamentais, harmonizando-se às atuais exigências do disputado comércio internacional (GIACOMONI, 2007). Para tanto, desenvolveram ferramentas que possibilitaram a utilização de um conjunto de informações não apenas para abastecer os relevantes informes da contabilidade financeira, mas também para gerar dados para a contabilidade de custos, tão necessários para a eficiência da gestão pública.

No Brasil, essa transformação vem acontecendo vagarosamente há décadas. Há registros dessa preocupação desde o Império, mas, de forma mais clara, a necessidade de gerenciamento dos gastos públicos foi inserida pela Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 (BRASIL, 1964). A Constituição Federal (CF) de 1988 também enfatizou o princípio da eficiência na gestão pública com a aprovação da Emenda à Constituição nº 19, de 4 de junho de 1998 (BRASIL, 1998), dado que “[...] a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e **eficiência** [...]”.



Além disso, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, também reconheceu o princípio da eficiência como instrumento de modernização da administração pública nacional (art. 67, II) ao estimular a “disseminação de práticas que resultem em maior eficiência na alocação e execução do gasto público” (BRASIL, 2000). Com relação a custos, especificamente, a LRF passou a exigir que as Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDO), que norteiam a elaboração das leis orçamentárias anuais, estabeleçam “normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos” (art. 4º, I, e), o que é atendido pela Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2022 em seu art. 16 (BRASIL, 2022).

A Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001 (BRASIL, 2001), em seu art. 15, dispõe que o Sistema de Contabilidade Federal (SICOF) deve evidenciar “os custos dos programas e das unidades da administração pública federal”. Em complementação, a norma estabelece, em seu art. 18, inciso IV, que compete às unidades responsáveis pelas atividades do SICOF “instituir, manter e aprimorar sistema de informação que permitam realizar a contabilização dos atos e fatos de gestão orçamentária, financeira e patrimonial da União e gerar informações gerenciais necessárias à tomada de decisão e à supervisão ministerial”.

Portanto, se há algum tempo a despesa pública era realizada levando-se em consideração apenas a legalidade, hoje, além do cumprimento das normas, persegue-se a qualidade do gasto público. Um exemplo disso são as tomadas de contas anuais apresentadas ao Tribunal de Contas da União (TCU), que passou a exigir a eficiência, a transparência na aplicação dos recursos e a coerência do gasto com o planejamento estratégico das instituições. Essas exigências também se refletem no relatório de gestão, anualmente, exigido pelo TCU e enviado por todos os órgãos da administração pública no Brasil.

Na tentativa de avançar na aplicação do princípio da eficiência no uso dos recursos públicos, a CD, em 2004, desenvolveu projeto de um protótipo de sistema que teria como etapas a departamentalização dos gastos da Instituição, a distribuição desses gastos por atividade, segundo o método de custeio por atividade (ABC) e a geração de indicadores. O projeto não foi adiante em função de a solução tecnológica adotada à época ser incipiente para a extração de dados e por provocar, já nos testes, resistências e discordâncias entre os gestores.

Em 2015, houve um esforço liderado pela Comissão Especial de Parcerias Público-Privadas (PPP) para que as 30 unidades administrativas de então produzissem informações de custos que seriam utilizadas na modelagem da PPP para a construção de um complexo de gabinetes e outros serviços da Casa. As informações recebidas foram consideradas precárias



(MESQUITA; SANTOS FILHO, 2021), evidenciando, novamente, resistências e imaturidade de parte dos gestores em lidar com o tema.

O exemplo da CD, quanto ao uso dos conceitos da gestão de custos em suas decisões, parece refletir, em maior ou menor proporção, o que ocorre também em outros órgãos da administração pública brasileira. Nesse ponto, a pesquisa poderá auxiliar outras organizações na apuração de custos de suas atividades de modo a qualificar com eficiência e transparência sua gestão quanto ao uso dos recursos públicos.

No âmbito da Câmara dos Deputados, ainda são incipientes a cultura e os instrumentos para a aferição e a alocação de custos a processos de trabalho, a serviços prestados ou por unidades administrativas. Há informações de custos sobre diversos itens, como recursos humanos, terceirização, itens de consumo, aquisições e contratos, mas estão pulverizados em inúmeros sistemas informacionais sem integração, o que impossibilita o trato das informações com o objetivo de promover a gestão de custos para uma melhor tomada de decisão administrativa.

Dois iniciativas relacionadas à produção acadêmica sobre o assunto, no âmbito da CD, merecem destaque. Em 2015, foram produzidos dois trabalhos de conclusão de curso do MBA em Governança Legislativa sobre a temática de custos na CD: um sobre a alocação de custos de TI a centros de custos (CASTRO, 2015); e outro sobre a implementação de metodologia de apropriação de custos na Casa Legislativa (SEVERINO, 2015), mas pouco avançaram institucionalmente.

A pesquisa, portanto, visa identificar os fatores de resistências e possíveis caminhos que possibilitem a implantação de um sistema de gestão de custos de modo a qualificar a gestão administrativa na Câmara dos Deputados.

Para alcançar tal objetivo, pretende-se explorar os seguintes objetivos específicos:

- a. conceituar a gestão de custos;
- b. contextualizar o desenvolvimento da aplicação do instituto da gestão de custos no setor público, inclusive, em entidades governamentais internacionais;
- c. elencar os principais fatores de resistências que dificultam sua implantação na administração pública;
- d. descrever a relação entre a gestão de custos e o orçamento público; e
- e. descrever e analisar as iniciativas e as dificuldades de se implantar a sistematização da gestão de custos para subsidiar a tomada de decisão na Câmara dos Deputados.



A presente proposta de pesquisa mostra-se relevante uma vez que se propõe a diagnosticar os problemas e as dificuldades envolvidos na aplicação do conceito de gestão de custos para a melhoria da gestão administrativa na Câmara dos Deputados. Discutir sobre esses desafios pode induzir outros órgãos, sobretudo, do Poder Legislativo, a um ambiente de boas práticas de gestão, não só pela necessidade de qualificar o gasto público, mas também pela busca da eficiência, da efetividade e da transparência na utilização dos recursos públicos para bem atender o cidadão.

O texto apresenta estudo baseado na pesquisa de Angonese (2012) e de outras referências internacionais a respeito dos principais fatores de resistência a mudanças nas organizações. Nesse contexto, foram selecionados fatores de resistência internos às organizações que possam dificultar a introdução de nova prática de gestão, no caso, a gestão de custos. Esses fatores de resistência, portanto, são organizados em dois blocos de variáveis. As variáveis institucionais agrupam os seguintes fatores de resistência: poder institucional; confiança; e inércia. Já as variáveis, no tocante à cultura organizacional, trazem os seguintes fatores de resistência: insegurança ontológica; falta de conhecimento; e aceitação de rotinas. Devido ao tempo insuficiente para a identificação dos fatores de resistência que compõem as variáveis da cultura organizacional, as entrevistas e as análises de documentos internos tiveram o foco apenas nas variáveis institucionais.

Como a pesquisa é um estudo de caso, o trabalho seguiu um roteiro exploratório, qualitativo e descritivo. A estratégia, portanto, foi realizar estudo bibliométrico acerca do assunto para identificar os estudos mais recentes e como o Brasil está produzindo esse conhecimento em comparação a outros países. Com esse levantamento, foram analisados os artigos nacionais e internacionais selecionados e um mapeamento da legislação brasileira aplicada ao tema. A partir disso, foram realizadas entrevistas com gestores da Câmara dos Deputados e analisados documentos internos que evidenciassem possíveis fatores de resistência relacionados à estrutura da Instituição e dificultassem a implantação da gestão de custos para a qualificação da gestão, bem como possíveis caminhos a serem adotados.

As entrevistas realizadas com os gestores seguiram o modelo de questionário semiestruturado. Esse questionário teve como referência o Quadro 2 composto pelo grupo de variáveis institucionais que serviram de referência para a elaboração das perguntas. A partir da análise das respostas e dos documentos internos, foram identificados os fatores de resistências que dificultam a qualificação administrativa da CD, com a implantação da gestão de custos, e também sugestões que facilitem o caminho dessa desejada qualificação.



2 REFERENCIAL TEÓRICO

Um dos maiores desafios das sociedades modernas é lidar com o constante crescimento do Estado e dos gastos públicos, que têm de funcionar com menores custos unitários e entregar melhores estruturas de Governo (REZENDE, 2008). A crescente desses gastos públicos reflete nas decisões tomadas pelo Governo, movido pela intrincada relação Estado e sociedade, o que “resulta em diferentes padrões de gastos e de tributação que agregadamente tentam dar conta de preferências sociais por determinados bens e serviços públicos” (REZENDE, 2008, p. 611).

Nesse sentido, Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010) exemplificam a reforma administrativa do Estado como uma oportunidade de melhoria da gestão pública, com mais eficiência e efetividade no uso dos recursos públicos e aumento da competitividade econômica no mercado global. Essa percepção, aliás, está presente nas principais democracias atuais, em que os cidadãos idealizam governos mais eficientes na gestão dos recursos que administram, oferecendo um estado capaz de entregar bem-estar social a um custo mínimo (SANTANA; CORRÊA, 2015).

Nesta seção, o trabalho apresenta um breve histórico sobre as transformações ocorridas no modelo de administração pública brasileiro até o surgimento do gerencialismo no setor público. Na sequência, é apresentado o conceito de gestão de custos que, para alguns pesquisadores, faz parte do estudo da gestão contábil. A diferenciação entre esses conceitos não é o foco deste trabalho, mas serão tratados, uniformemente, sob a denominação de gestão de custos. Em seguida, a pesquisa avança com a diferenciação entre gestão financeira e gestão de custos, com seus principais métodos de apuração.

É também tratada, nesta seção, a maneira como a gestão de custos tem sido aplicada no setor público nacional e internacional. Serão elencados os principais normativos que disciplinam a matéria, bem como sua aplicação na prática do serviço público brasileiro. Uma subseção fará a conexão dos princípios da gestão de custos com o planejamento orçamentário brasileiro, de modo a evidenciar a importância da prática em busca da eficiência na alocação dos recursos públicos.

Ao final, uma subseção é dedicada ao estágio de aplicação da gestão de custos na Câmara dos Deputados, com seus normativos e experiências vividas pela gestão da Casa Legislativa. A seção finaliza com estudo sobre os fatores de resistência na implantação de sistema de custos em instituições públicas no Brasil.



2.1 As transformações do modelo de administração pública brasileiro

A preocupação com o uso eficiente dos recursos públicos no Brasil estava presente na gestão de D. Pedro II, que, em Cartas à Princesa Isabel, aconselhava os governadores de sua época que “a maior economia não consiste em gastar pouco, mas de modo mais produtivo” (IDII, 2011, p. 826). De lá para cá, o que se verifica é que o conceito de eficiência, a mensuração de resultados e os indicadores de desempenho, de amplo uso no setor privado, têm ganhado cada vez mais importância nas discussões sobre administração dos recursos e dos gastos públicos, apesar da lentidão do processo de transformação (SANTANA; CORRÊA, 2015).

Mesmo após a Independência, o Brasil manteve as principais características de um Estado patrimonialista, herdadas de Portugal. Esse modelo autoritário e de submissão da sociedade ao Estado não encontrava limites claros entre o público e o privado e usava as terras e os cargos públicos como principais moedas de troca política, o que fomentava um ambiente de corrupção e de nepotismo (PEREIRA, 1998).

O modelo burocrático surgiu em resposta ao patrimonialismo de então. Princípios como a impessoalidade e a legalidade ganharam protagonismo nas ações do estado burocrático, materializado pelo Estado idealizado por Weber, que trazia a forma de dominação racional-legal. Segundo Pereira (1998, p. 79-80), “a administração burocrática é racional, nos termos da racionalidade instrumental, na medida em que adota os fins mais adequados para atingir os fins visados. E, por outro lado, legal, na medida em que define rigidamente os objetivos e os meios para atingi-los na lei”.

À medida que a dinâmica mundial se transformou, e ainda se transforma cada vez mais rápido, com as novas tecnologias, o comércio digital e o intenso trânsito de pessoas, o papel do gestor público racional e legalista, pensado por Weber, praticamente, inviabilizou-se (PEREIRA, 1998). A intenção moralizante do modelo burocrático se mostrou decepcionante, diante do formalismo excessivo e dos controles internos pouco transparentes, notabilizou-se pela formação interna de grupos de interesse, ampliação da corrupção, ineficiência e falta de compromisso com os interesses da sociedade (AMORIM, 2000).

As crises fiscais e estruturais, vividas na maioria dos países desenvolvidos nas décadas de 1980 e de 1990, foram os motores que impulsionaram as reformas administrativas de países como Reino Unido, Nova Zelândia e Austrália, por exemplo, em busca de um Estado mais enxuto, flexível e que tivesse a eficiência como norte em sua atuação. Foi um momento em que a atenção de economistas e políticos em todo o mundo estava no ajuste fiscal e nas reformas



orientadas para o mercado, com ênfase na reforma do Estado, em especial, na reforma administrativa (RAUPP; PINHO, 2011).

No Brasil, apesar de ter incorporado características relacionadas ao modelo burocrático e, posteriormente, ao modelo gerencial no processo de desenvolvimento capitalista, os traços do modelo patrimonialista¹ nunca foram, de fato, abandonados (AMORIM, 2000). Esse modelo estabeleceu com a sociedade uma relação centralizadora, autoritária e autolegitimada por parte do Estado, resultando em uma administração pública orientada para a prestação dos serviços aos governantes em detrimento da sociedade (AMORIM, 2000).

O enfoque gerencial surgiu no governo de Margaret Thatcher, no Reino Unido, na década de 1980, e propôs princípios como a busca pelo resultados; a descentralização administrativa; a clara definição dos objetivos organizacionais e maior consciência acerca do valor dos recursos públicos, de modo a “maximizar a relação financeira entre os recursos iniciais e os gastos realizados para a produção, ou seja, incorporando o valor da eficiência; a clara definição das responsabilidades de cada servidor das agências governamentais, incentivo à criatividade e à inovação”, pressupondo a confiança na atuação dos funcionários públicos (MATOS; NOLASCO; SILVA, 2012, p. 4).

A administração pública de vários países, portanto, vem assimilando, uns mais outros menos, características do modelo gerencial que, para Matos, Nolasco e Silva (2012), tem fortalecido, maiormente, os sistemas de orçamento e de contabilidade como ferramenta principal na busca da eficiência, na determinação de objetivos e medição de resultados e na comunicação com a sociedade (MATOS; NOLASCO; SILVA, 2012).

No Brasil, a ideia de uma administração pública gerencial começou a ser idealizada ainda na primeira reforma administrativa, nos anos 1930, e também constava na segunda reforma ocorrida em 1967 (PEREIRA, 2006). Porém, o modelo gerencial só ganhou as características atuais com o Plano Diretor de Reforma do Estado (PDRE), de 1995. O PDRE estabeleceu as seguintes diretrizes e objetivos para a reforma da administração pública brasileira (MATOS; NOLASCO; SILVA, 2012, p. 5):

- aumento da governança do Estado, ou seja, sua capacidade administrativa de governar com efetividade e eficiência, com foco nos serviços estatais na atenção aos cidadãos;

¹ “Patrimonialismo significa a incapacidade ou a relutância do príncipe distinguir entre o patrimônio público e seus bens privados” (BRESSER-PEREIRA, 1998, p. 10).



- a descentralização dos serviços sociais para estados e municípios;
- a delimitação da ação do Estado para as funções que lhe são próprias, reservando os serviços não exclusivos para a propriedade pública não-estatal e a produção de bens e serviços de mercado para a iniciativa privada através da privatização das empresas estatais, bem como a terceirização das atividades de apoio (serviços como segurança e limpeza);
- modernização da administração burocrática por meio de uma política de profissionalização do serviço público, ou seja, de uma política de carreiras, de concursos públicos, de uma efetiva administração salarial, ao mesmo tempo em que se introduz, no sistema burocrático, uma cultura gerencial baseada na avaliação do desempenho;
- substituição da administração pública burocrática, rígida, voltada para o controle *a priori* dos processos, pela administração pública gerencial, baseada no controle *a posteriori* dos resultados;
- privilegiando a adoção de participação popular tanto na formulação quanto na avaliação de políticas públicas, viabilizando o controle social.

O PDRE, desse modo, vislumbrou a superação do modelo burocrático do passado, de forma a incorporar técnicas gerenciais voltadas para a qualidade, a produtividade, os resultados, a responsabilidade e as características indispensáveis para um Estado voltado a atender às demandas da sociedade contemporânea (PEREIRA, 2006).

Partindo dessas mudanças na estrutura administrativa do Estado e impulsionados pelos avanços tecnológicos, vários países passaram a utilizar métodos de aferição dos custos das ações públicas como forma de prevenir problemas fiscais, de melhorar o planejamento orçamentário do Estado e de oferecer maior eficiência e transparência nas decisões sobre a utilização dos recursos públicos (REZENDE; CUNHA; BEVILACQUA, 2010).

No Brasil, entretanto, os objetivos que visam aferir a eficiência estão longe de serem atingidos. Embora a ação de organismos internacionais, como o Fundo Monetário Internacional (FMI) e de órgãos ligados à contabilidade internacional, lidere essa convergência para a contabilidade de custos em vários países, no Brasil, apesar de já haver um marco legal significativo para a adoção da gestão de custos, a prática ainda é muito tímida.

O orçamento público brasileiro é a principal ferramenta gerencial adotada pelo governo, mas atua, principalmente, em ações de controle, não medindo ou garantindo a eficiência esperada dos gestores (MESSIAS; FERREIRA; SOUTES, 2018). Para minimizar essa lacuna,



foi editada a LFR, que instituiu uma série de ferramentas que possibilitam o cidadão avaliar a eficiência e a eficácia da gestão administrativa pública e, com isso, cobrar do governo as melhorias desejadas (LOVATO, 2015).

Esses e outros normativos, que implementaram a necessidade de um sistema de custos na administração pública brasileira, serão tratados em subseção mais adiante, assim como as possíveis causas que dificultam essa implementação nas organizações públicas.

Na próxima seção, o trabalho tratará a definição do que seja gestão de custos e os principais métodos de apropriação.

2.2 O que é gestão de custos?

Há mais de quinhentos anos um monge veneziano, *Fra Pacioli*, descreveu os fundamentos de um sistema contábil de partidas dobradas muito eficaz. O sistema se desenvolveu com maior intensidade após a Revolução Industrial e, sobretudo, no início do século XX, com o aparecimento das megaorganizações nos ramos têxteis, siderúrgicos, ferroviários e varejistas (JOHNSON; KAPLAN, 1996).

Com o aumento da atividade econômica de países da Europa e dos EUA, as organizações tornaram-se mais complexas e hierarquizadas, exigindo cada vez mais técnicas de controles tanto para os gerentes e os proprietários, quanto para organismos de controle governamentais e investidores. No início, a demanda era pela elaboração de indicadores para determinar o custo de transformação dos insumos nos produtos finais, compostos pela mão de obra, matéria-prima e por algumas despesas gerais, direcionados ao público interno.

Surgiram, também, indicadores de desempenho, baseados em informações sobre efetividade e eficiência de suas atividades de compras, fixação de preços e vendas a varejo, como margem bruta por departamento, receitas das vendas menos custos operacionais e de compras e giro de estoques, direcionados para o público externo. Daí surgiu também a necessidade de elaboração de informes contábeis cada vez mais específicos, a depender do público-alvo (JOHNSON; KAPLAN, 1996). É nesse contexto, portanto, que surgem a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial, que é o foco deste estudo e, de certa forma, elas trilham caminhos diferentes.

A contabilidade financeira é parte do sistema orientada por princípios, geralmente, aceitos pela contabilidade e que provê informações para os usuários externos como acionistas controladores, gestores de fundos e órgãos governamentais. É nesse nível de contabilidade que



estão incluídos os procedimentos e os métodos referentes aos padrões financeiros de entidades, individuais ou em grupo, elaborados seguindo critérios de reconhecimento e mensuração dos itens nos demonstrativos financeiros.

Já a contabilidade gerencial, voltada para prover informações ao público interno das organizações nos diversos níveis da hierarquia, tenta, ao mesmo tempo, ser abrangente e concisa, adaptando-se às transformações tecnológicas, às necessidades dos gestores e à dinâmica de outras áreas da organização (MEYERS, 1976). É nela que as informações financeiras embasam as decisões de planejamento, orçamento, estratégia, sistema de informações gerenciais, custos e outros (FREZATTI; AGUIAR; GUERREIRO, 2007). É também aplicada às organizações que não objetivam o lucro, visto que, assim como as que visam aos lucros, necessitam gerenciar o uso dos recursos disponíveis de maneira eficiente para atingir seus objetivos (FREZATTI; AGUIAR; GUERREIRO, 2007).

A contabilidade de custos, ou gestão de custos, abrange características das contabilidades financeira e gerencial. Hansen e Mowen (2007) consideram que a contabilidade de custos é híbrida, dado que é requerida de maneira significativa tanto pela contabilidade financeira como pela gerencial. A gestão de custo, ao contrário da contabilidade financeira, não se limita à norma, visa à eficiência no uso dos recursos disponibilizados através de estudos e análises para a melhoria dos processos e da gestão financeira. Para efeitos desse trabalho, a gestão de custos será tratada como parte da contabilidade gerencial.

Apesar dessas diferenças, há um esforço de organismos internacionais para promover a convergência em um padrão contábil único internacional. Ela representa a adoção de uma série de elementos vinculados aos padrões recomendados pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), que tende a aproximar elementos das contabilidades financeira e gerencial de modo a qualificar a gestão contábil das organizações e dar maior transparência para o cidadão (GILIO; COSTA, 2016).

Apesar desses diferentes estágios, se dessa forma se pode chamar, o momento atual da contabilidade financeira se atualizou e, recentemente, a convergência a um padrão único internacional é o grande mote mundial para as publicações contábeis. A convergência representa a adoção de uma série de elementos vinculados pelo padrão internacional, instituído pelo IASB, comumente conhecido como padrão das normas *International Financial Reporting Standards* (IFRS).

A partir dessas necessidades internas das organizações, foram desenvolvidas metodologias para a obtenção de informações para alimentar o sistema de contabilidade gerencial. A seguir, a pesquisa traz alguns dos principais métodos de custeio.



2.2.1 Custeio direto

O método de custeio direto “é o custeio que aloca todos os custos – fixos e variáveis – diretamente a todos os objetos de custo sem qualquer tipo de rateio ou apropriação” (BRASIL, 2011). Machado (2002, p. 145) conceitua o custeio direto como “aquele que apropria os custos diretos, quer fixos, quer variáveis, a quaisquer objetos de custo, sejam eles produtos, lotes de produtos, centros de responsabilidade, centros de resultado, sejam quaisquer outros de interesse do gestor”.

2.2.2 Custeio variável

No custeio variável, “os produtos são mensurados somente com base nos custos variáveis, sejam eles diretos ou indiretos” (LEONE; JÚNIOR; PAULO, 2014, p. 64). Dentro desse tipo de custeio, apenas os custos que variam de acordo com a produção é que são considerados como custo do produto ou inventariado, diferente dos custos fixos, que são diretamente atribuídos ao resultado do exercício (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012).

Conforme afirmam Megliorini e Rocha (2006), as principais vantagens desse método de custeio são o fato de auxiliar nas seguintes situações: a) na atribuição do valor de preço de venda, tendo em vista que ele estabelece um valor mínimo a ser praticado em relação aos custos; b) na tomada de decisão quanto ao uso de recursos limitados; c) na distinção entre os produtos mais rentáveis; e d) na tomada de decisão no que diz respeito a comprar ou produzir determinado item. Dentre as desvantagens, consideradas pelo mesmos autores, estão o fato de não ser aceito pela auditoria externa das sociedades abertas, tampouco pela legislação fiscal, tendo em vista que fere os princípios fundamentais de contabilidade.

2.2.3 Custeio por absorção

O custeio por absorção, segundo Martins (2003, p. 24), “é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos [...]” e “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados”. De acordo com Megliorini e Rocha (2006), o custeio por absorção foi estruturado para atender às disposições legais, tendo os custos fixos rateados dos produtos. Para Megliorini e Rocha (2006) e Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012), as principais vantagens desse método são: a) atender aos princípios contábeis; b) ser o



método aceito pela legislação fiscal; c) alocar os custos diretos e indiretos; e d) ser menos custoso para implementar.

No tocante às desvantagens, para os mesmos autores, são: a) ter um alto grau de arbitrariedade quanto aos critérios de rateio dos custos, tendo em vista que estes não se relacionam com bens ou serviços específicos; b) o custo fixo de uma unidade está diretamente relacionado ao volume de produção e, assim, o custo de um produto pode ser influenciado e sofrer variações em decorrência da alteração de volume de um outro produto; e c) não fornecer informações gerenciais precisas, podendo induzir os gestores na tomada de decisão que podem gerar estoque ou avaliação de resultado equivocada.

2.2.4 Custeio pleno

O método de custeio pleno, também conhecido como RKW, trata-se daquele que leva aos objetos de custeio todos os custos e as despesas de uma entidade, sejam eles fixos ou variáveis, diretos ou indiretos (VARTANIAN; NASCIMENTO, 1999). De acordo com Martins (2003, p. 158), “[...] consiste no rateio não só dos custos de produção, como também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos”. Para Vartanian e Nascimento (1999, p. 7), a principal vantagem do custeio pleno “[...] é o fato de serem levados em conta todos os gastos ocorridos em uma organização, sem exceções. Isso resulta numa informação de custo unitário, completa e conservadora”.

A desvantagem desse método é o fato de ferir os princípios contábeis e a arbitrariedade da apuração, podendo ser utilizado apenas para fins gerenciais (MARTINS, 2003). Biazebete, Borinelli e Camacho (2009) frisam que esse método só pode ser utilizado para fins gerenciais, auxiliando na tomada de decisões relativas a preços e outras questões, não sendo utilizado pela contabilidade financeira.

2.2.5 Custeio ABC

O método de custeio ABC levanta a hipótese de que os custos são gerados pelas atividades e, como consequência, pela realização do mapeamento de processo de todas as atividades, ficando mais evidente como os recursos são consumidos pela organização. Esse mapeamento revelará quais as atividades que adicionam e as que não adicionam valor ao produto, dado que, em cada atividade, fica claro o quanto de recurso foi consumido (NAKAGAWA, 2001).



O método deixa claro que os custos são provenientes das execuções das atividades, que, ao se realizarem, consomem os recursos, diferente dos outros métodos em que o objeto de custo é que serve como base de apropriação dos recursos (DIEHL; ALVES, 2008). De acordo com Monroy, Narisi e Peláez (2012), o método de custeio ABC cumpre as seguintes etapas: a) identificação das atividades; b) definição dos recursos para realizar as atividades; c) definição dos fatores que envolvem o custo das atividades; d) identificação dos direcionadores de custos; e) alocação da atividade por centro de custo; e f) o cálculo do custo unitário do produto ou serviço.

Quanto à aplicabilidade no setor público, em uma análise preliminar, Machado (2005) observa que não há dificuldades, tendo em vista que toda ação governamental é decomposta por atividades ou projetos, sendo esses os elementos principais nos sistemas de orçamento. Além disso, Machado (2005) afirma que nada impede que determinados órgãos construam modelos específicos de análise e gerenciamento de custos baseados em um método de custeio por atividade, a partir das informações extraídas do sistema de informação contábil gerencial, e observados os requisitos do processo de implantação, treinamento e tempo de estabilização do sistema.

Alonso (1999) ressalta que esse método é utilizado pelos órgãos de governo, nos Estados Unidos, tais como a Receita Federal e as Forças Armadas, e entende que esse é o método mais indicado a ser utilizado no setor público, diante do grande número de atividades complexas e variadas existentes, posto que, com esse método, seria possível obter melhor controle dos gastos.

De acordo com o entendimento de Megliorini (2006), Alonso (1999) e Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012), entre outros autores, o método de custeio ABC teve como grande impulsionador de desenvolvimento a insatisfação com os dados de custos fornecidos por métodos de custeio tradicionais, que distorcem as informações acerca dos bens e serviços, atribuindo os custos indiretos aos produtos de maneira arbitrária. Eles entendem que os métodos tradicionais foram criados para uma época em que as despesas indiretas não tinham valores expressivos, a tecnologia era estável, cujos fatores de produção determinantes eram a mão de obra direta e os materiais de produção.

Dentre as vantagens desse método, estão as mudanças nas bases de alocação de custos, em virtude da destinação dos custos de bens e serviços desde as bases de atividades, além de auxiliar nas situações em que são necessários reestruturações e aperfeiçoamentos no processo de trabalho (NAKAGAWA, 2001). Além disso, o ABC é uma poderosa ferramenta quando utilizada em programas que visam à reestruturação e à melhoria das práticas de gestão,



considerando que ele não observa apenas os custos já incorridos, mas também auxilia na simulação dos impactos relacionados às ações de melhorias de processos. Ele possibilita, ainda, cortes específicos de despesas em programas de ajuste fiscal, diminuindo o impacto negativo que esses programas podem gerar (ALONSO, 1999).

Em relação às desvantagens, Megliorini e Rocha (2006) citam a semelhança desse método com o método de custeio por absorção no que concerne a não separação dos custos fixos, apropriando-os, diretamente, aos bens e serviços. Para Kaplan e Anderson (2007), as desvantagens são: a) a fase de entrevistas e do levantamento de dados é demorada e dispendiosa; b) os dados são subjetivos e de difícil validação; c) o processo de armazenamento e processamento dos dados é dispendioso; d) por ser muito específico, não demonstra uma visão geral em relação às oportunidades de lucro nos diversos setores da empresa; e) é de difícil atualização e adaptação a novos fatores e circunstâncias; e f) não considera a capacidade ociosa, incorrendo em erro teórico.

2.2.6 *Time-Driven Activity-Based Costing*

Diante de algumas desvantagens apresentadas pelo método ABC, foi realizada uma simplificação do método de custeio com foco na apuração por atividades, sendo criado o *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC) com a proposta de ser mais simples, pelo fato de exigir apenas dois conjuntos de estimativas: o tempo consumido para realizar as atividades relacionadas ao objeto de custo e o custo por unidade de tempo (KAPLAN; ANDERSON, 2007; PERNOT; ROODHOFT; VAN DEN ABEELE, 2007). Portanto, o TDABC é uma derivação do método ABC.

Segundo Pernot, Roodhooft e Van Den Abbeele (2007), o TDABC é um método pelo qual os criadores Kaplan e Anderson buscaram tornar a apuração dos custos menos onerosa financeiramente e mais fácil de ser executada, sem abrir mão dos benefícios oferecidos por um método de custeio baseado em atividades. O TDABC pode ser considerada uma estratégia contábil e uma ferramenta para a eficiência, sendo usada pelos mais diversos tipos de organizações e também na área da saúde para apuração de custos de tratamento dos pacientes (OKLU *et al.*, 2015).

Esse método é capaz de identificar a capacidade de cada departamento ou processo e alocar o custo dessa capacidade nos diversos grupos de recursos alinhados ao objeto de custo, com base no tempo exigido para a execução de uma atividade (MONROY; NASIRI; PELÁEZ, 2012). Para isso, tem como requisito que seja feita uma identificação dos recursos necessários



para executar as atividades, semelhante a uma abordagem tradicional, no entanto, diferente dos outros métodos, ela requer que seja identificado o tempo de realização das atividades, alinhado à capacidade teórica dos recursos disponíveis (DALCI; TANIS; KOSAN, 2010).

As seis etapas que envolvem o método em discussão, de acordo com Everaert *et al.* (2008) e Silva *et al.* (2011), são: a) identificação dos grupos de recursos e as atividades em que estão sendo realizadas; b) definição dos custos de cada grupo; c) estimativa da capacidade prática das atividades; d) cálculo da unidade de tempo; e) estabelecimento da unidade de tempo despendido em cada atividade; e f) cálculo do processo.

As vantagens advindas da aplicação do TDABC, portanto, envolvem o fornecimento da capacidade de mensurar o custo em nível de atividades (SCHMIDT; SANTOS; LEAL, 2009; REDDY; VENTER; OLIVIER, 2012), a simplificação do modelo ABC e a facilidade em aplicação do método, dentre as já citadas.

As desvantagens, apresentadas por Boina *et al.* (2015), são as seguintes: a) desconfiança nos resultados apresentados quando aplicados em organizações que não tenham métodos padronizados ou uma infraestrutura adequada para apurar os dados; b) dificuldade em elaborar as equações de tempo para atividades ou ambientes não estruturados; c) subjetividade nas estimativas de tempo de cada atividade individualmente; e d) exigência de um elevado volume de dados para estimar as equações de tempo.

No estudo bibliométrico realizado por Boina *et al.* (2015, p. 168), foi identificado que, “apesar da difundida prevalência do TDABC, verifica-se escassez de estudos sobre esse método de custeio tanto em âmbito nacional quanto internacionalmente”. Catânio, Pizzo e Moraes (2015) corroboram com os dados e afirmam que grande parte dos estudos são empíricos, com predominância em estudos de caso, fato semelhante ao que tem acontecido no método de custeio ABC e em convergência com os objetivos desta pesquisa.

2.3 A gestão de custos aplicada ao setor público brasileiro

A previsão de mensuração dos custos, na administração pública brasileira, existe, formalmente, desde a edição da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 (BRASIL, 1964). Ela estabelece que o sistema de contabilidade da União deve determinar os custos dos serviços industriais. Posteriormente, veio o Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967 (BRASIL, 1967), ampliando essa previsão para a apuração de custos também de outros serviços, de forma a evidenciar os resultados da gestão dos serviços públicos disponibilizados pelo estado.



A Emenda Constitucional nº 19, de 4 de junho de 1998 (BRASIL, 1998), que deu nova redação ao art. 37 da Carta Magna de 1988, introduziu o princípio da eficiência na gestão pública com *status* constitucional, ao ser incluído com a seguinte redação: “[...] administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...]”.

Em 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000) também reforçou o princípio da eficiência como instrumento de modernização da administração pública nacional, ao estimular a “disseminação de práticas que resultem em maior eficiência na alocação e execução do gasto público” (art. 67, II).

No que diz respeito especificamente a custos, a LRF passou a exigir que as Leis de Diretrizes Orçamentárias, que norteiam a elaboração das leis orçamentárias anuais, estabeleçam “normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos” (art. 4º, I, e).

Segue daí que a Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2022 (BRASIL, 2022), por seu turno, determina que

[...] a alocação dos recursos na Lei Orçamentária de 2023 e em créditos adicionais, e a respectiva execução, deverão propiciar o controle dos valores transferidos conforme o disposto no Capítulo V e dos custos das ações (art. 16, *caput*, II) e – considerar, quando for o caso, informações sobre a execução física das ações orçamentárias, e os resultados de avaliações e monitoramento de políticas públicas e programas de governo, em observância ao disposto no § 16 do art. 165 da Constituição (art. 16, III).

sendo que o

[...] controle de custos de que trata o inciso II do *caput* será orientado para o estabelecimento da relação entre a despesa pública e o resultado obtido, de forma a priorizar a análise da eficiência na alocação dos recursos e permitir o acompanhamento das gestões orçamentária, financeira e patrimonial” (art. 16, parágrafo único).

A Lei nº 10.180/2001 (BRASIL, 2001), em seu art. 15, inciso V, dispõe que o Sistema de Contabilidade Federal deve evidenciar “os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal”. Em complementação, a norma estabelece, em seu art. 18, inciso IV, que compete às unidades responsáveis pelas atividades do Sistema de Contabilidade Federal “instituir, manter e aprimorar sistemas de informação que permitam realizar a



contabilização dos atos e fatos de gestão orçamentária, financeira e patrimonial da União e gerar informações gerenciais necessárias à tomada de decisão e à supervisão ministerial” (BRASIL, 2001).

De forma comparativa, enquanto que, no Brasil, essas ferramentas ainda eram delineadas, nos EUA, por exemplo, já existia, desde 1995, o *Federal Standards Accounting Advisor Board* (FASAB), órgão regulador encarregado de normatizar a contabilidade federal. Assim, ao abordar a informação de custos, o FASAB (1995) 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. Esse esforço regulador do FASAB também é o de oferecer informações aos cidadãos, incluindo a mídia e os grupos de interesse, sobre os custos e os resultados dos programas federais que afetam seus interesses, de modo a avaliar se os recursos são alocados racionalmente e se a operação dos programas é eficaz e eficiente.

No âmbito internacional, em consonância com os objetivos da FASAB, o *International Federation of Accountants* (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, 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 normativo nacional, os órgãos encarregados de tratar do assunto são a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e o Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Complementarmente, a STN manifesta-se sobre sistemas de custos do Governo Federal. De acordo com o 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) 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).

Vale destacar que a STN vem substituindo a função normativa do Conselho de Gestão Fiscal, visto que padroniza os procedimentos de contabilidade governamental com o objetivo de consolidar as contas públicas de todas as esferas federadas (ALBUQUERQUE, 2016). Nesse sentido, o órgão tem envidado esforços para concretizar a convergência aos padrões contábeis internacionais, editando o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP),



emitindo legislações com o intuito de viabilizar e estabelecer prazos para atender à legislação (SOUZA NETO; ZONATTO, 2018).

Nesse sentido, a STN editou a Portaria nº 157, de 2011 (BRASIL, 2011), criando o sistema de custos e definindo seus objetivos com destaque para “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”. Posteriormente, o órgão baixou a Portaria nº 716, de 2011, complementando o conceito do Sistema de Custos do Governo Federal, caracterizando como um “sistema estruturante do Governo Federal” e a definição do Sistema de Informações de Custos (SIC) como um “sistema informacional do Governo Federal que tem por objetivo o acompanhamento, a avaliação e a gestão dos custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal e o apoio aos gestores no processo decisório”² (BRASIL, 2011b).

A STN desenvolveu metodologia para a composição da informação de custo, em que o SIC, que se trata de um *data warehouse*, extrai informações dos sistemas estruturantes como o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), o Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação (SIOPE) e o Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE), que integra os dados das folhas de pagamentos da administração direta, autarquias e fundações. O SIC calcula o valor do custo a partir da despesa orçamentária executada extraída do SIAFI, que recebe tratamento para então obter os custos dos serviços ou produtos oferecidos à sociedade (SANTANA; CORRÊA, 2015). A CD, vale o registro, ainda não integra essa base de dados do SIAPE.

Com relação à temática custos, o CFC, atualmente, trata das definições sobre Sistemas de Informação de Custos do Setor Público (SICSP), por meio da Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) T 16.11, aprovada pela Resolução do CFC nº 1.366/2011 (CFC, 2011), e atualizada pela Resolução do CFC nº 1.437/2013 (CFC, 2013), e relaciona-os 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;
- 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

² As informações podem ser acessadas no Portal de Custos do Governo Federal por meio do *link*: <https://www.tesourotransparente.gov.br/visualizacao/portal-de-custos-do-governo-federal>.



- que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados;
- e) apoiar programas de controle de custos e de melhoria da qualidade do gasto (CFC, 2011).

Além desses objetivos, a NBC T 16.11 (CFC, 2011) determina a obrigatoriedade da utilização do SICSP em todos os órgãos da administração pública, de acordo com vários dispositivos legais que determinam a apuração de custos no setor público como requisito de transparência e prestação de contas, seja para controle interno, externo ou controle social. Afora os aspectos legais, o normativo evidencia o valor da informação de custos para fins gerenciais pela relevância para o interesse público diante de seu impacto sobre a qualidade da gestão pública, foco deste trabalho.

Vale aqui registrar que essa Norma, a princípio, tem sua validade determinada até 1º de janeiro de 2024, pois seu conteúdo será atualizado, a partir dessa data, com a entrada em vigor da NBC T nº 34, aprovada em 18 de novembro de 2021.

Essa Norma trata, principalmente, do uso da informação de custos para fins gerenciais, para tanto, atualizou e inseriu vários conceitos ligados à gestão do sistema de custos e reafirmou a necessidade de utilização exclusiva do regime de competência³. Uma das principais inovações com relação à NBC T 16.11 foi a ampliação do rol dos objetivos do SICSP, a seguir expostos:

- a) mensurar e evidenciar os custos dos bens e serviços entregues à sociedade, bem como dos demais objetos de custos;
- b) apoiar a avaliação de desempenho, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os de outras entidades, públicas ou privadas, estimulando sua melhoria;
- c) subsidiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço, introduzir novos produtos e serviços, descontinuar antigos, estabelecer tarifas;
- d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções e definições de tarifas e preços aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados;
- e) subsidiar ações de planejamento, monitoramento de custos e melhoria da qualidade do gasto;
- f) produzir informações que atendam aos diversos níveis gerenciais da entidade;
- g) subsidiar estudos com vistas a promover a busca pela eficiência nos órgãos e entidades do setor público;

³ Trata-se do regime contábil segundo o qual transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (não necessariamente quando caixa e equivalentes de caixa são recebidos ou pagos). As transações e os eventos devem ser registrados contabilmente e reconhecidos nas demonstrações contábeis dos períodos a que se referem. O registro dos custos deve ocorrer no momento do consumo ou utilização dos recursos (período a que compete), mesmo que o desembolso ocorra em período diferente (NBCT 34/2021).



- h) direcionar políticas de contingenciamento do gasto público com o objetivo de minimizar seus impactos nas ações governamentais; e
- i) apoiar o monitoramento do planejamento estratégico (NBC T 34/2021).

A partir desses nove objetivos, a entidade deverá definir qual ou quais devam ser considerados, de acordo com as necessidades e os propósitos dos usuários da informação, determinando os objetos de custos com base nos diferentes níveis gerenciais e definidos no modelo de gerenciamento de custos.

Importante frisar que o sistema de informação de custos deve promover a integração das bases de dados necessárias à geração da informação de custos e, caso exista a necessidade, conciliar os dados de bases não contábeis.

Enfim, a NBC T 34 traz uma série de determinações sobre a implantação do modelo de gerenciamento, do sistema de informação, das informações e da divulgação dos relatórios de custos com o objetivo de qualificar a governança pública como um todo.

Apesar desses recentes normativos, a utilização de modelo de gerenciamento similar é realidade na Marinha do Brasil (MB) desde 1994. O órgão foi um dos pioneiros na utilização da informação de custos para medição da eficiência e apoio à tomada de decisões dos gestores com a criação do Sistema das Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS) (SANTANA; CORRÊA, 2015). Com esse sistema, a MB buscou soluções para evitar estruturas administrativas duplicadas dentro da mesma área; terceirizou serviços não estratégicos; e concentrou sua *expertise* no desenvolvimento de suas atividades-fim. Apesar de a MB ter vivido cortes orçamentários substanciais na década de 1990, esse não foi o maior motivador para a utilização da gestão de custos, mas, sim, a busca pela eficiência na alocação dos recursos públicos (SANTANA; CORRÊA, 2015).

Portanto, se há algum tempo a despesa pública era realizada, de modo geral, levando-se em consideração apenas a legalidade, hoje, além do cumprimento das normas, persegue-se a qualidade do gasto público. Nesse sentido, o Tribunal de Contas da União passou a exigir, nos relatórios das tomadas de contas anuais, informações sobre a eficiência, a transparência na aplicação dos recursos e a coerência do gasto com o planejamento estratégico das instituições.

No âmbito da Câmara dos Deputados, ainda são incipientes a cultura e os instrumentos para a aferição e a alocação de custos a processos de trabalho, serviços prestados ou por unidades administrativas. Há informações de custos sobre diversos itens, como recursos humanos, terceirização, itens de consumo, aquisições e contratos, embora estejam pulverizados em inúmeros sistemas informacionais que não se comunicam.



Há, porém, o esforço da organização para qualificar o processo de tomada de decisão por meio de criação de processos de trabalho e investimentos em sistemas digitais, que podem ser verificados no Relatório de Gestão 2021 encaminhado ao TCU. No Quadro 17 do documento, entre os objetivos estratégicos do período 2021-2024, consta a ação “Suportar digitalmente governança e gestão fundamentada em dados”. Tal ação prevê “implantação de mecanismos normativos, processuais e tecnológicos que sustentam a tomada de decisões em diversos níveis hierárquicos da instituição, a partir da evidência confiável de dados” (BRASIL, 2021, p. 81).

Não obstante a intenção expressa no referido objetivo estratégico, não há ação elencada no Quadro 18 do Relatório de Gestão que sustente o compromisso de realizar ação direcionada a esse objetivo estratégico (BRASIL, 2021, p. 82). Infere-se, portanto, que a gestão de custos para a tomada de decisão ainda não será priorizada pela Instituição.

Na próxima subseção, o foco é demonstrar a importância da gestão de custos no planejamento e na execução do orçamento público, que, apesar de sua previsão literal, na prática, ainda não ganhou esse *status*.

2.4 A gestão de custos no orçamento público federal

A evolução das funções do orçamento público moderno, ocorrida a partir do século XX, marcou a passagem de um instrumento de controle político para um processo de integração planejamento-orçamento, o que fortaleceu a necessidade da adoção de um sistema de mensuração de custos no setor público (GIACOMONI, 2007).

Giacomoni (2007) ensina que o Orçamento-Programa, utilizado como modelo base dos orçamentos modernos, pede a incorporação da contabilidade de custos à contabilidade fiscal orçamentária devido à sua atenção nos resultados e na determinação dos respectivos custos necessários para seu alcance.

Após as crises fiscais vividas pela maioria dos países ocidentais nos anos de 1980 e 1990, os modelos orçamentários, derivados do Orçamento-Programa, passaram a evidenciar o desempenho no setor público, os impactos que os produtos oferecidos refletem na sociedade, o grau de resolução dos problemas e o nível de desenvolvimento econômico-social alcançado. Nesse contexto, surge a necessidade de realizar um planejamento estratégico das organizações públicas com a determinação de objetivos de longo prazo, a adoção de cursos de ação e a alocação dos recursos necessários para sua realização (CHANDLER, 1962), realizada de forma prescritiva com ênfase no controle, orçamento, programas e planos que se desdobram, conforme



a escola do planejamento estratégico (AHLSTRAND; LAMPEL, 2010). Em virtude disso, os elementos essenciais do orçamento-programa, segundo Giacomoni (2012, p. 163), são:

- a) os objetivos e propósitos perseguidos pela instituição e para cuja consecução são utilizados os recursos orçamentários;
- b) os programas, isto é, os instrumentos de integração dos esforços governamentais no sentido da concretização dos objetivos;
- c) os custos dos programas medidos por meio da identificação dos meios ou insumos (pessoal, material, equipamentos, serviços etc.) necessários para a obtenção dos resultados; e
- d) medidas de desempenho com a finalidade de medir as realizações (produto final) e os esforços despendidos na execução dos programas.

Como se vê, o sistema de custos exerce papel fundamental na mensuração dos programas, subprogramas e ações estruturados no planejamento e dispostos no orçamento da organização, traduzindo recursos consumidos em custos diretos ou indiretos e indicando sua alocação nas atividades que compõem os programas (GIACOMONI, 2012).

No setor público, a gestão de custos também contribuiria para melhorar a tomada de decisão, para o controle gerencial e para oferecer maior transparência, ou seja, contribui para o controle de desempenho de serviços e políticas públicas (RAUPP, 2009).

Com a evolução dos princípios orçamentários pautados pelas reformas estruturais do início do século XXI no Brasil (GIACOMONI, 2012), a função controle ganha força com o advento de dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000) e, mais recentemente, com o Novo Regime Fiscal (BRASIL, 2016), que visam conter a expansão dos custos públicos no Brasil. Ocorre que, para o amadurecimento do processo orçamentário brasileiro, a gestão de custos é fundamental, pois se trata de um modelo orientado para o desempenho, que visa à avaliação do alcance dos objetivos dos programas e eficiência das ações governamentais (SANTOS; RAUPP; SECCHI, 2018).

Como visto, há um constante movimento para o aperfeiçoamento no processo orçamentário, passando da visão política do orçamento tradicional para a visão programática do orçamento-programa e, mais recentemente, com o surgimento de elementos do orçamento por desempenho ou por resultados, originados dos estudos do *General Accounting Office* (GAO), em 2004, a pedido do Congresso americano (GIACOMONI, 2012).

A principal característica do orçamento por desempenho é a presença de três componentes básicos: a estrutura de programa; o sistema de mensuração de desempenho; e o sistema de determinação de custos. A inovação, nesse tipo de orçamento em relação aos outros, é a inclusão do resultado como nova categoria de objetivos (GIACOMONI, 2012). A montagem



de um sistema de mensuração de desempenho constitui o grande desafio, posto que diferencia produtos de resultados, há um processo de criação de indicadores, de evidenciação da dimensão qualitativa e relaciona o desempenho aos insumos utilizados para se atingir os objetivos do orçamento (GIACOMONI, 2012).

Tanto no orçamento-programa quanto no orçamento de desempenho, sua efetiva implantação exige a mensuração dos custos de cada programa e das partes que o compõem, mas a tarefa é difícil e, frequentemente, negligenciada. Mensurar os custos é fundamental, uma vez que o processo de escolhas orçamentárias é aperfeiçoado quando há a relação entre produtos e resultados de uma ação com seus custos. Isso possibilita, por exemplo, a tomada de decisão por uma ação A em vez da ação B ou C (GIACOMONI, 2012).

Para essa avaliação, há vários modelos de apuração de custos, a depender das necessidades do órgão governamental. Na subseção 2.2 deste trabalho, constam alguns desses modelos, ainda que o sistema de custos ABC é, continuamente, indicado como o mais adequado para atender ao sistema orçamentário por produtos ou resultados (GIACOMONI, 2012).

Em conformidade com o *Instituto Latinoamericano de Planificación Económica y Social* (ILPES), o sistema de orçamento-programa baseia sua operação no cálculo de custos, sendo necessário adaptar a contabilidade fiscal tradicional para uma contabilidade fiscal que incorpore a contabilidade de custos (ILPES, 1967), associando a mensuração física (realizações) e mensuração financeira (custos dos recursos) (GIACOMONI, 2012). A implantação do sistema de custo na área pública, conquanto todo o esforço e urgência, requer vencer obstáculos formais e, especialmente, problemas de ordem prática, entre os quais, o tradicionalismo e as resistências às mudanças (GIACOMONI, 2012).

O fato de a contabilidade de custos ser desenvolvida nos diversos níveis organizacionais, como órgãos de contabilidade, de planejamento e de unidades de decisão superior, diferentemente da contabilidade tradicional, que é desenvolvida de forma centralizada, gera uma grande resistência entre os técnicos desse setor que tem a marca da tradição.

A dificuldade de implantação da gestão de custos em organizações governamentais, porém, não é exclusiva do Brasil. Mesmo países com práticas de gestão mais maduras enfrentam dificuldades e resistências com propostas de aperfeiçoamentos da contabilidade gerencial, sobretudo, com o mote de aperfeiçoamento da tomada de decisão dos gestores. A seguir, são apresentados alguns estudos de casos com experiências de alguns países na implementação da gestão de custos em suas organizações públicas.



2.5 Experiências internacionais na gestão de custos no setor público

Nesta seção, são apresentados artigos que retratam e analisam casos de implementação de sistema de gestão de custos em instituições públicas internacionais com seus avanços e desafios. Serviram de referencial, para esta seção, artigos escolhidos a partir da pesquisa bibliométrica, seguindo a metodologia utilizada neste trabalho, e do estudo de Messias, Ferreira e Soutes (2018). De forma exemplificativa, foram escolhidos quatro estudos de casos aplicados em diferentes países na Europa e na América do Norte: a) Aguilà (2015) na Espanha; b) Mättö e Sippola (2016) na Finlândia; c) Melo *et al.* (2016) em São Francisco (EUA); e d) Gosselin, Henri e Laurin (2015) no Canadá.

a) Aguilà (2015) pesquisou sobre técnicas de controle e gestão de custos que contribuiriam para a manutenção das universidades públicas espanholas as quais, a partir de 1985, passaram a ter seus custos financiados por orçamentos estaduais descentralizados. Com o cenário de crise nos países europeus, essas universidades tiveram seus orçamentos reduzidos ano a ano, o que motivou seus gestores a buscar técnicas de gestão da iniciativa privada que os auxiliassem em seus desafios nas instituições.

O pesquisador, então, apresentou aos gestores alternativas de financiamentos privados e de técnicas de orçamentação, como orçamentos por centros de responsabilidade, orçamentos por atividades e orçamento base zero. Também foram apresentadas técnicas para a melhoria da gestão interna como custos baseados em atividades e terceirização de processos. Após esse período de aplicação dos fundamentos, o pesquisador entrevistou os gestores dessas universidades com o objetivo de captar suas percepções sobre metodologias e os benefícios propostos pelas técnicas por ele apresentadas.

O autor evidenciou que os gestores se conscientizaram quanto à eficácia das técnicas utilizadas e à necessidade de adotá-las no contexto em que viviam. Essa conscientização foi apontada por Aguilà (2015) como o quesito mais relevante do sucesso do projeto. Os gestores também deixaram claro que o contexto de crise, com cortes orçamentários, impacta diretamente na capacidade de gestão organizacional, embora a busca por outras fontes de financiamento seja fundamental juntamente com o aprimoramento das técnicas de gestão de custos internos. Só assim as universidades públicas espanholas poderiam continuar com suas atividades de modo satisfatório (AGUILÀ, 2015, tradução nossa).



b) Mättö e Sippola (2016) apresentaram estudo de caso de um projeto de gerenciamento de custos de má qualidade, implantado em duas organizações finlandesas. O sistema procurou segregar os custos maléficis daqueles que seriam indispensáveis para a manutenção contratada pela organização pública de parques e ruas. Durante o projeto, os autores identificaram que a ferramenta de gestão qualificou as informações disponibilizadas para as decisões tomadas. Ainda que o estudo demonstrasse a busca pela eficiência com a implementação da contabilidade gerencial, suas investigações evidenciaram que a ferramenta usada permaneceu relativamente sem uso apesar de demonstrado o potencial de solução dos problemas com sua utilização.

A pesquisa evidenciou, como principais entraves, a superestimação das funcionalidades da ferramenta e a subestimação dos problemas que poderiam surgir. Outras dificuldades apontadas foram o não acompanhamento e a avaliação do processo, as resistências por parte dos colaboradores para mudanças de suas rotinas e a insuficiência de recursos para o desenvolvimento de projetos (MESSIAS; FERREIRA; SOUTES, 2018).

As resistências apontadas no estudo poderiam ter sido minimizadas por intermédio de treinamentos permanentes na aplicação integral da metodologia da gestão de custos, inclusive no tocante à avaliação dos resultados alcançados.

c) Melo *et al.* (2016) acompanharam a aplicação do método *Target Value Design* (TDV) em uma obra no Hospital da Universidade da Califórnia em São Francisco (EUA). A obra foi executada em parceria com a iniciativa privada, ao passo que o preço da construção do complexo foi alcançado utilizando a legislação vigente com a aplicação de redução de 15% para o valor máximo ou valor alvo. Nesse contexto, as equipes envolvidas no projeto (setor público e do setor privado) foram motivadas, constantemente, para a busca de soluções para manter o preço planejado para a construção.

Os benefícios identificados na utilização da ferramenta de gestão de custos foram: a redução dos custos do projeto, a melhoria constante do projeto dentro do orçamento previsto e a motivação das equipes do projeto, que trabalharam baseados em metas, desafios e premiações. Além disso, houve uma melhora na integração das equipes que se tornaram mais capacitadas para a adoção de outras ferramentas de gestão (MESSIAS; FERREIRA; SOUTES, 2018).

Como principal fator dificultador, os autores indicaram aspectos normativos no estabelecimento de contratos de múltiplas partes no setor público. Caso fosse possível firmar esse instrumento contratual, os riscos e as perdas, entre o setor público e os demais signatários, seriam melhor divididos, estimulando as partes a buscar oportunidades mais vantajosas e arriscadas.



Conforme Gosselin, Henri e Laurin (2015), esse obstáculo normativo se constitui devido a duas lógicas institucionais, uma legalista-burocrática e outra gerencial, sendo que, na maioria das vezes, a primeira se sobrepõe à segunda visão (MESSIAS; FERREIRA; SOUTES, 2018).

d) Gosselin, Henri e Laurin (2015) realizaram pesquisa e verificaram que a vasta literatura sobre a Nova Gestão Pública (NGP) revela que a maioria das reformas governamentais da última década, juntamente com muitas pesquisas acadêmicas sobre a NGP, foca na descentralização, na autonomia e na medição de desempenho. Com isso, criaram organizações centralizadas que são mais autônomas, em contrapartida, em troca, são, formalmente, responsáveis por seus resultados baseados em indicadores de desempenho. Os autores questionam as promessas feitas pela NGP e afirmam que seus resultados são mistos.

Os pesquisadores, em parceria com gestores públicos de um órgão descentralizado no Canadá, desenvolveram um modelo de custeio ABC de quatro etapas para analisar o valor de tarifas de serviços cartoriais oferecidos à comunidade, que sempre são objeto de críticas. Na análise dos resultados gerados, ficou demonstrado que os dois principais serviços, prestados pela entidade, estavam sendo operados em déficit, dado que seus custos eram superiores ao valor tabelado e cobrado pelos serviços.

Com isso, os gestores concluíram, primariamente, que essa era a causa do resultado negativo do exercício anterior do órgão. Os gestores usaram essas conclusões para reajustar as tarifas dos serviços, mas não assimilaram a técnica da gestão de custos para tornar a gestão pública mais eficiente.

Os autores perceberam que, mesmo demonstrando que os benefícios da informação de custos para a gestão, os gestores não demonstraram sinais de aumento da consciência de custos e que essa poderia ser uma das causas para o insucesso de reformas no setor público indicadas por Johansson e Sivergo (2009 *apud* GOSSELIN; HENRI; LAURIN, 2015).

Os casos selecionados acima, apesar de serem de diferentes países do mundo, mostram similaridades com relação às experiências vividas pelos órgãos públicos quanto à utilização de ferramentas de gestão de custos (MESSIAS; FERREIRA; SOUTES, 2018).

A despeito de a gestão de custos visar à eficiência da gestão das organizações, sejam privadas ou públicas, os estudos de Gosselin, Henri e Laurin (2015) e de Mättö e Sippola (2016), por exemplo, evidenciaram que os gestores públicos desviaram o foco das ferramentas e utilizaram-nas para legitimar, politicamente, suas gestões perante usuários, empresas e sociedade em geral (MESSIAS; FERREIRA; SOUTES, 2018).



Messias, Ferreira e Soutes (2018) também concluíram que os sistemas de gestão de custos devem ser integrados a outros sistemas de gestão para serem eficientes. Os autores defendem que uma ferramenta de gestão de custos também deva se integrar ao planejamento orçamentário institucional, sob pena do risco do fracasso no processo de implementação do sistema (MESSIAS; FERREIRA; SOUTES, 2018).

2.6 A gestão de custos na Câmara dos Deputados

A Câmara dos Deputados, juntamente com o Senado Federal (SF), compõe o Congresso Nacional (CN), um dos três poderes da União no Brasil. Mesmo integrando de forma conjunta um dos poderes, as duas Casas são, constitucionalmente, independentes e possuem autonomia para dispor sobre suas organizações administrativas e funcionamentos (BRASIL, 1988).

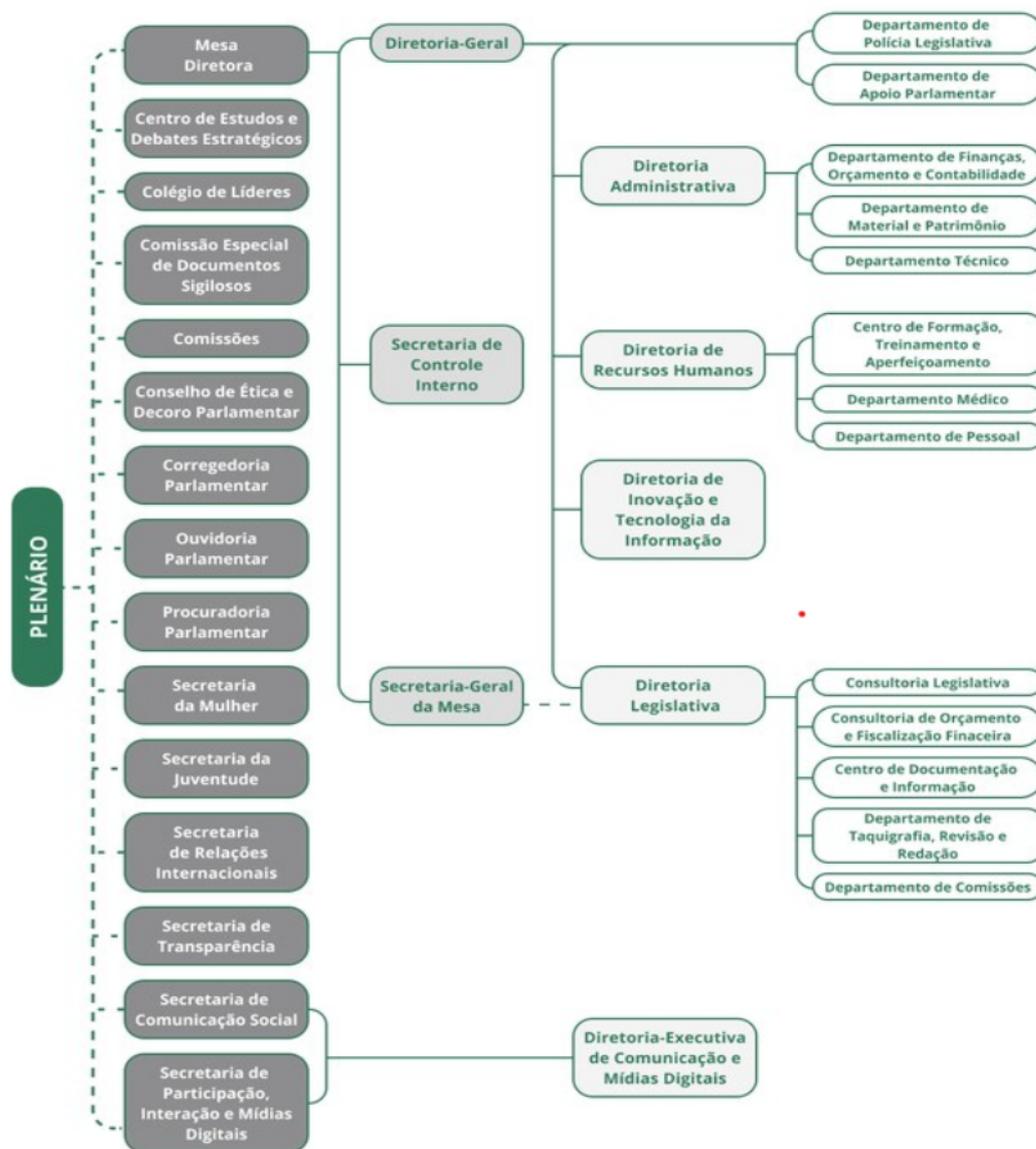
A missão da CD é “representar o povo brasileiro, elaborar leis e fiscalizar os atos da Administração Pública, com o propósito de promover a democracia e o desenvolvimento nacional com justiça social” (BRASIL, 2019, p. 9). Para exercer essa missão, a CD possui uma estrutura organizacional complexa, porquanto combina estruturas políticas colegiadas com uma burocracia mecanizada e altamente hierarquizada, com especialização de tarefas e forte padronização dos trabalhos.

Trata-se de uma organização antiga e madura, cujos procedimentos foram cristalizados ao longo do tempo, com grande volume de trabalho padronizado (MINTZBERG, 2012). Para melhor visualização da estrutura, apresenta-se o organograma da Instituição na Figura 1:



Figura 1 – Organograma da Câmara dos Deputados

ORGANOGRAMA



Fonte: Brasil (2022)

A Figura 1 evidencia o Plenário como órgão superior das decisões coletivas. Logo em seguida, encontram-se os órgãos político-legislativos, integrados por parlamentares, que exercem as atividades de legislar, fiscalizar e representar, característica típica do Poder Legislativo. Os níveis seguintes são compostos pelos órgãos de apoio direto e indireto à atuação parlamentar, em geral, submetidos, hierarquicamente, à Secretaria-Geral da Mesa (SGM) e à Diretoria-Geral (DG), as quais são, diretamente, subordinados à Mesa Diretora.

Ligados organicamente à DG estão: as Diretorias Administrativa; de Recursos Humanos; de Inovação e Tecnologia da Informação; e a Legislativa, com seus respectivos



departamentos, centros, serviços e consultorias. Vale registrar que a Diretoria Legislativa e seus órgãos também estão ligados, funcionalmente, à SGM.

Nesse linde, o art. 14º do Regimento Interno da Câmara dos Deputados (RICD) (BRASIL, 1989) confere à Mesa, na qualidade de comissão diretora, a direção dos trabalhos legislativos e dos serviços administrativos da Câmara dos Deputados.

É composta pela Presidência, incluindo o presidente e dois vice-presidentes, e pela Secretaria, contando com quatro secretários. Seus membros são eleitos entre os deputados titulares no exercício do mandato a cada sessão legislativa, período de dois anos dentro de uma Legislatura.

Toda essa estrutura organizacional é regulamentada pela Resolução nº 20 de 1971 (BRASIL, 1971) e por vários Atos da Mesa e Portarias do DG que, inclusive, delegam funções às diretorias e aos departamentos, o que, de certa forma, descentraliza alguns poderes de gestão administrativa, entre elas, a gestão contábil e financeira.

Com uma dotação orçamentária na ordem de mais de 6 bilhões e quatrocentos milhões de reais em 2021, a gestão da CD funciona como a maioria dos órgãos públicos brasileiros orientados pelos conceitos de dotação e de verba orçamentária, não havendo a cultura para aferição de custos e sem estratégia sistemática de vinculação dos gastos aos resultados nem as medidas de desempenho que monitorem a eficiência (SEVERINO, 2015).

Ao se analisar o balanço orçamentário da Instituição, o que se percebe é que mais de 90% da dotação orçamentária é destinada para o pagamento de despesas obrigatórias, como salários e encargos sociais dos servidores e outras despesas correntes, que abrangem obrigações contratuais de natureza continuada. Apenas uma pequena parcela, menos de 3%, é reservada para investimentos, como pode ser verificado na Tabela 1.

Tabela 1 – Balanço orçamentário da CD em 2021

Despesas Orçamentárias	NE	Dotação Inicial (e)	Dotação Atualizada (f)	Despesas Empenhadas (g)	Despesas Liquidadas (h)	Despesas Pagas (i)	Saldo da Dotação (j) = (f-g)
Despesas Correntes		6.281.122.304	6.281.907.563	5.828.163.515	5.700.363.779	5.696.992.725	453.744.048
Pessoal e Encargos Sociais	25	5.113.797.708	5.114.582.967	4.858.832.534	4.858.832.534	4.857.275.585	255.750.433
Outras Despesas Correntes	26	1.167.324.596	1.167.324.596	969.330.981	841.531.245	839.717.139	197.993.615
Despesas de Capital		180.455.812	180.455.812	11.661.600	7.389.008	7.383.651	168.794.212
Investimentos	27	180.455.812	180.455.812	11.661.600	7.389.008	7.383.651	168.794.212
Reserva de Contingência		328.667	328.667	-	-	-	328.667
Total		6.461.906.783	6.462.692.042	5.839.825.115	5.707.752.787	5.704.376.376	622.866.927

Fonte: Relatório contábil exercício 2021 da Câmara dos Deputados (BRASIL, 2021)

O ponto fundamental da leitura da Tabela 1 é relativo à execução do orçamento destinado ao investimento. Dos mais de 180 milhões de reais de dotação autorizada para essa



despesa, tão somente pouco mais de 7 milhões foram, efetivamente, contratados e pagos. Esse percentual muito pequeno denota, no mínimo, a extrema dificuldade de execução do planejamento ou, pior, a elaboração de planejamento inexecutável e desconectado com a realidade institucional.

Esse cenário indica a inexistência de indicadores e informações suficientes que possam orientar a alta gestão por ocasião da aprovação do planejamento orçamentário da organização. É nesse sentido também que Severino (2015) observa, em seu estudo, que “a forma abrangente e burocrática de tratamento das informações dos gastos não as disponibiliza de modo eficaz para os altos gestores, que ficam sem informações suficientes e tempestivas para tomarem as decisões estratégicas” (SEVERINO, 2015, p. 15).

Em pesquisa realizada no *site* da CD, foram encontrados alguns documentos que visam à melhoria da gestão administrativa com alusão à gestão de custos como, por exemplo, as diretrizes e as linhas de atuação que compõem o Planejamento Estratégico da Instituição, no período 2012-2023, revisado pelo Ato da Mesa 250, de novembro de 2018 (BRASIL, 2018).

Na diretriz 7, referente à gestão, algumas linhas de atuação indicam ações que remetem à utilização dos princípios da gestão de custos, tais como: (7.1) aperfeiçoar o processo decisório, as práticas de gestão e a cooperação entre as áreas; e (7.5) melhorar a eficiência administrativa, a qualidade do gasto e a utilização dos recursos.

Nos portfólios dos projetos corporativos dos períodos de 2015-2016 e de 2017-2018, constava o projeto corporativo de Gestão de Custos para a Decisão (BRASIL, 2016; 2018), contudo, no portfólio dos períodos 2019-2020 e 2021-2022, o projeto foi retirado do portfólio, perdendo prioridade (BRASIL, 2019; 2021).

O projeto era uma tentativa de consolidar e dar efetividade aos esforços, através de parte do corpo técnico, de institucionalizar o conhecimento adquirido sobre o tema. A declaração de escopo do projeto era a seguinte:

Desenvolver metodologia para apropriar custos a programas e unidades administrativas, com foco na eficiência e na melhoria da gestão, e implantar sistema de apropriação de custos na Câmara dos Deputados, voltado para o aperfeiçoamento do processo decisório, especialmente, para a escolha de alternativas de ação e para a apuração de custos de programas e de unidades administrativas (BRASIL, 2016).

A justificativa do projeto deixa claro que se pretendia institucionalizar o conhecimento adquirido pela administração da Casa através de experiências bem-sucedidas com a aplicação de alguns conceitos da gestão de custos. Desde 2004, a Casa vem desenvolvendo projetos,



utilizando metodologia que possibilite a decisão a partir de comparação entre alugar ou comprar, produzir ou terceirizar alguns de seus serviços.

Um bom exemplo de projeto, que alterou a forma de contratação da Instituição, foi o que culminou com o aluguel de parte da frota de veículos em substituição à aquisição dos veículos realizados até então. De forma resumida, o projeto tabulou todos os custos e os benefícios gerais das duas alternativas.

A partir daí, houve a segregação dos dados relevantes (custos e benefícios relevantes das duas alternativas) e irrelevantes (custos futuros comuns às duas alternativas). Com esses dados, foi possível calcular, para o valor presente líquido (VPL), os impactos no fluxo de caixa das saídas e entradas do montante do investimento para a aquisição ou o aluguel dos veículos.

Com isso, foram realizadas simulações de cálculos da taxa interna de retorno (TIR) para a identificação da taxa de desconto, que igualou o valor presente dos fluxos de caixa de entrada e saída de determinado investimento. O resultado dos cálculos demonstrou que os recursos destinados à aquisição dos veículos poderiam ser aplicados a fim de gerar rendimentos suficientes para a cobertura de todos os desembolsos referentes à locação, desde que as aplicações alcançassem um patamar mínimo de retorno.

Como à época a taxa Selic pagava acima desse patamar, a opção mais vantajosa foi a de alugar a frota em vez da tradicional aquisição. Vale lembrar que esses cálculos não foram mais realizados e que o ideal é que a instituição possuísse sistema de custos integrado aos processos de trabalhos administrativos. Em vista disso, esses cálculos seriam realizados sempre antes de nova licitação dos serviços, de modo a certificar se a modalidade de contratação escolhida ainda permaneceria como a melhor opção (GLAUBER, 2015).

Em 2004, a Casa tentou desenvolver um sistema de custos, que teria como etapas: a departamentalização dos gastos da Câmara; a distribuição desses gastos por atividade (método de custeio por atividade – ABC); e a geração de indicadores. O projeto não foi adiante em função da solução tecnológica adotada à época ser incipiente para a extração de dados e por mostrar, nos testes, informações que geraram discordância entre os gestores (BRASIL, 2016).

As experiências exitosas, porém, foram isoladas, visto que projetos mais robustos, que poderiam alterar a forma de exercer a gestão com a introdução de princípios de custos, sofreram muita resistência interna, como visto acima.

Outro caso relatado na justificativa do projeto de custos para decisão e também nas pesquisas de Severino (2015) e de Mesquita (2020) foi a tentativa de construir um banco de informações gerenciais com a participação de vários setores da administração da CD, que serviria de base para os cálculos do *value for money* da modelagem do projeto de Parceria



Público-Privada da Câmara dos Deputados, para a ampliação do seu complexo arquitetônico em Brasília.

Severino (2015), em seu diagnóstico, relatou que, devido à inexistência de um sistema de custos da instituição, foi solicitado para que os setores da Casa produzissem informações gerenciais para o projeto de PPP. O objetivo, entretanto, não foi alcançado, pois, com raras exceções, os órgãos da Casa não têm, como parte de suas rotinas, a produção de estimativa de custos em suas tarefas (SEVERINO, 2015).

Mesquita (2020) complementa, em sua pesquisa de estudo de caso da referida instituição, que as informações fornecidas pelos setores da Casa, por ocasião do projeto de PPP, foram consideradas precárias, evidenciando a imaturidade dos gestores em lidar com o tema (MESQUITA; SANTOS FILHO, 2020).

O estudo de Severino (2015, p. 3) apontou, como ponto fundamental da proposta de implementação de metodologia de apropriação de custos e do sistema, a “construção de uma matriz de três dimensões que permita a obtenção de custos relacionados a unidades administrativas e espaços físicos, a itens de categorias de custos e a atividades”.

Os objetivos apontados pelo autor são semelhantes aos do projeto de custos para decisão no sentido de sistematizar as informações gerenciais para a tomada de decisões dos altos gestores; de construir banco de dados de custos para auxiliar nas escolhas e decisões; de possibilitar a avaliação das atividades, gestores e serviços e a respectiva alocação de recursos com planejamento prévio; e de promover a transparência da Instituição, fortalecendo a cultura organizacional da Casa.

Infelizmente, os estudos e os diagnósticos apresentados ainda não motivaram a Instituição em promover melhorias da gestão da instituição por meio da gestão de custos. Na próxima subseção, serão apresentados alguns dos possíveis fatores de resistência que impedem esse avanço na Câmara dos Deputados.

2.7 Fatores de resistência à mudança para a implantação da gestão de custos nas organizações públicas

Nesta subseção, o trabalho traz os principais fatores de resistência a mudanças organizacionais que podem ocorrer para a implantação da gestão de custos nas organizações. Antes, porém, de tratar dos fatores de resistências, o trabalho faz uma breve explanação sobre o processo de mudanças nas organizações, com foco na contabilidade gerencial.



Alguns estudos, baseados na perspectiva da velha economia institucional, definem a mudança organizacional como um processo de institucionalização que ocorre dentro da instituição por meio de regras e rotinas, determinadas por fatores como poder e interesses pessoais (QUATTRONE; HOPPER, 2001).

Apesar de existir um conjunto de pressões sistemáticas agindo no sistema de contabilidade gerencial, com origens econômicas e de legitimação de origem externa à organização, as pressões internas, que também exercem pressões no sistema de contabilidade gerencial, é que são o foco desta pesquisa (ANGONESE, 2012).

A pesquisa realizada pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) (2013) identificou que mudanças nas habilidades e capacidades humanas têm impacto na mentalidade e na cultura organizacional. A mentalidade e a cultura podem ser, concomitantemente, uma barreira e um facilitador, ainda que as pesquisas empíricas sugiram que isso é, amiúde, experimentado como uma barreira.

Ao mesmo tempo, a “mudança às vezes pode ser enfrentada com resistência e cinismo em grandes organizações, especialmente se desafia ou é percebida como desafiando hierarquias e interesses estabelecidos” (OCDE, 2013, p. 64-66).

Portanto, a mudança pode ser analisada em diversas perspectivas e, normalmente, é associada a um fenômeno positivo, mas também pode ocorrer a associação a um desenvolvimento negativo. Particularmente, a mudança na contabilidade gerencial pode introduzir, na organização, problemas substanciais no lugar de oferecer melhorias para a administração (BURNS; VAIVIO, 2001).

Para Scapens e Roberts (1993), as possibilidades para a mudança contábil estão condicionadas a pressões organizacionais e racionais. Para compreender o processo de mudança na contabilidade gerencial, exige-se o entendimento da interação de um conjunto de diversas influências das ações conscientes dos membros da organização (ANGONESE, 2012).

Nesse sentido, o processo de mudança envolve as dimensões intraorganizacionais, que tratam do que ocorre dentro da organização, e as extraorganizacionais, que cuidam do ambiente em que o processo de mudança organizacional acontece (ANGONESE, 2012). Como o foco do estudo é identificar os fatores de resistências internos à Câmara dos Deputados, a dimensão intraorganizacional será priorizada.

Scapens e Roberts (1993) ensinam que um dos fatores internos que, continuamente, aparece em qualquer processo de mudança é a resistência. Os autores acrescentam que o uso da política e do poder organizacional pode ser o motivo da resistência à implementação de uma



prática de contabilidade gerencial, ainda que o estudo do poder organizacional, isoladamente, não seria suficiente para entender a resistências às mudanças (ANGONESE, 2012).

O processo de mudanças, na contabilidade gerencial, quase nunca é neutro ou ocorre consensualmente (BURNS; VAVIO, 2001). Resistências às mudanças vão ocorrer não por questões técnicas em si, como, por exemplo, novas tecnologias, introdução de nova técnica ou mensuração de desempenho, mas pelas mudanças sociais trazidas por essas ferramentas técnicas e suportadas pelas pessoas que compõem a organização. A resistência, portanto, reside na natureza do ser humano (ANGONESE, 2012).

Sulaiman e Mitchell (2005) apresentam uma série de estudos de casos sobre tipologias técnicas das diversas formas de mudança ocorridas em diversas organizações e sugerem, com seus achados, uma categorização com cinco modalidades, descritas no Quadro 1:

Quadro 1 – Tipologias técnicas da mudança na contabilidade gerencial

Categorias	Descrição
Adição	Introdução de uma nova técnica como extensão do sistema de contabilidade gerencial. Exemplo: introdução pela primeira vez de um pacote de medidas de desempenho não financeiras, ou um sistema de custos da qualidade.
Substituição	Introdução de uma nova técnica como reposição para uma parte existente de um sistema de contabilidade gerencial. Exemplo: a substituição do custeio tradicional pelo custeio ABC, ou a substituição do orçamento fixo pelo orçamento flexível.
Modificação da saída	Modificação da informação de saída de um sistema de contabilidade gerencial. Exemplo: preparação de relatórios semanais em substituição a relatórios mensais; ou a representação de informação numérica em forma de gráficos.
Modificação operacional	Modificação da técnica de operação de um sistema de contabilidade gerencial. Exemplo: a utilização de uma taxa predeterminada de distribuição de custos pela atual taxa utilizada para a distribuição; ou o uso da análise de regressão em contrapartida à inspeção para a separação de custos fixos e variáveis.
Redução	A remoção, sem reposição, de uma técnica de contabilidade gerencial. Exemplo: o abandono do orçamento, ou o abandono da análise do ponto de equilíbrio.

Fonte: Adaptado pelo autor a partir de Angonese (2012) e Sulaiman e Mitchell (2005, p. 426)

A descrição de cada categoria do Quadro 1 pode ser útil à medida que essa classificação estabelece uma uniformidade que auxilie no entendimento das mudanças ocorridas (SULAIMAN; MITCHELL, 2005). Há que se considerar que o fenômeno da mudança na contabilidade gerencial, apesar de se tornar popular, não é uniforme, pois há variações tanto na natureza quanto na forma da mudança, considerando suas múltiplas dimensões (ANGONESE, 2012).

Apresentados os padrões de mudanças técnicas ocorridos no sistema de contabilidade gerencial seguem os fatores que, segundo a literatura, constituem-se como motivadores da resistência ao processo de mudança na contabilidade gerencial, foco deste trabalho. Para isso,



será seguida a pesquisa realizada por Angonese (2012), que identificou sete fatores de resistência, dispostos no Quadro 2.

Quadro 2 – Os sete fatores de resistências a mudanças na contabilidade gerencial

Fator de resistência	Descrição
Poder Institucional	A contabilidade gerencial pertence a um contexto social e, por isso, não é mero instrumento de registro e mensuração, pois está envolvido em um relacionamento de poder (NAPIER, 2006). Burns e Scapens (2000) ensinam que o poder como fator de resistência pode aparecer em qualquer setor da organização, a partir de indivíduos ou grupos que, possuindo poder suficiente, podem resistir e enfraquecer o processo de mudança (BURNS; SCAPENS, 2012 <i>apud</i> ANGONESE, 2012).
Insegurança ontológica	Refere-se à necessidade de os indivíduos buscarem a segurança psicológica como forma de minimizar a geração de ansiedade, que é um fator de resistência ao processo de mudança na contabilidade gerencial (SCHEIN, 1993). Granlund (2001) também observa que a frustração e o medo de aumento do trabalho podem desencadear o movimento de resistência a mudanças. Quando um novo nível de segurança é atingido, as pessoas procuram manter comportamentos e rotinas para evitar novas mudanças cognitivas e de comportamentos (BUSCO; RICCABONI; SCAPENS, 2006).
Confiança	A confiança é um estado psicológico mediado por práticas organizacionais (como sistemas de contabilidade gerencial) e processo de interação social e, por isso, requer tempo e prática da rotina socialmente construída (BUSCO; RICCABONI; SCAPENS, 2006). Por isso, a institucionalização de um processo de contabilidade gerencial deve ser mediada por pessoas <i>experts</i> para potencializar a confiança, sobretudo, entre os profissionais de contabilidade (ANGONESE, 2012).
Inércia	A inércia está vinculada à capacidade da organização em reagir às mudanças impostas pelo ambiente externo. E, portanto, a falta de habilidade da organização em efetuar determinada mudança interna diante de significativas mudanças externas (MILLER; FRIESEN, 1980). Ela pode estar vinculada à rigidez de recursos imposta externamente, por exemplo, com o surgimento de nova tecnologia que impacta os sistemas, comumente, utilizados. Pode também estar vinculado à rigidez de rotina, normalmente, mal formulada para lidar com discontinuidades, promovendo comportamentos que desafiam as novas regras, impondo resistências às mudanças. Há que se considerar que as rotinas ligadas à contabilidade mostram uma natural inércia, o que torna as mudanças um processo complicado na essência (ANGONESE, 2012).
Falta de conhecimento	Segundo Busco, Riccaboni e Scapens (2006), o conhecimento é a manutenção da memória dos repetidos padrões de comportamentos, implementados com a prática e a participação social, e não apenas pelo pensamento de uma pessoa isoladamente. As organizações são moldadas pelo ambiente em que estão inseridas, com seus mitos, regras impostas, expectativas sociais e padrões cognitivos dos atores (SCOTT, 2001).
Aceitação das rotinas	Granlund (2001) relata que estudos de casos revelaram ser fundamental obter a aceitação das pessoas envolvidas e relacionadas à área de produção e vendas. É de suma importância que o projeto de mudança da contabilidade gerencial seja acolhido por todos da organização, não sendo suficiente a aceitação ou o desejo de implementar a mudança pela alta administração (GRANLUND, 2001).
Decoupling ou Loose coupling	É o termo utilizado para resultados de uma escolha organizacional que não chegou a ser totalmente implementada, resultante de uma resistência à mudança. Ou seja, é o estabelecimento de uma formalidade de procedimento apenas para assegurar legitimidade externa, mas que a prática diária da organização é diversa (SITINABIHA; SCAPENS, 2005; LUKKA, 2007; CRUZ; MAJOR; SCAPENS, 2009 <i>apud</i> ANGONESE, 2012).

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Angonese (2012)

Além desses fatores de resistência, existem outros que podem interferir em um processo de mudança na implementação de novas práticas da contabilidade de custos, que estão



vinculados a setores com regulamentação específica e entidades que seguem uma padronização de procedimentos legalmente estabelecida (ANGONESE, 2012).

Nesse sentido, a padronização é um meio burocrático para integrar as atividades de uma organização com a aplicação de procedimentos operacionais que podem gerar resistências (KAKKURI-KNUUTTILA; LUKKA; KUORIKOSKI, 2008).



3 METODOLOGIA

Este capítulo se dedica aos processos metodológicos e aos procedimentos de coleta de dados que deram suporte à pesquisa no levantamento dos fatores de resistências na adoção de práticas estruturadas de gestão de custos da Instituição.

O planejamento e a estruturação da pesquisa oferecem maior validade às inferências que podem surgir do trabalho (CERVO; VERVIAN, 2011). A ordem aplicada aos diferentes processos é o método necessário para se atingir um objetivo, ou seja, o encadeamento de ações logicamente estruturado é a técnica para a aplicação do método na pesquisa (CERVO; VERVIAN, 2011).

3.1 Processo metodológico

O trabalho se desenvolveu sob uma pesquisa interpretativa, visto que parte da crença nos sistemas sociais, que são dotados de complexidade, afasta-se do conceito de fenômeno natural. Os sistemas sociais são construídos coletivamente e, com isso, podem ser modificados pela ação dos indivíduos, destacando, assim, a ação humana (CERVO; VERVIAN, 2011).

Nesse contexto, a abordagem qualitativa foi a utilizada para responder à seguinte pergunta-problema desta pesquisa: **quais são os fatores de resistências para a implantação de um sistema de gestão de custos de modo a qualificar a gestão administrativa na Câmara dos Deputados?** A partir dessa identificação, possíveis caminhos são oferecidos para o avanço na utilização da gestão de custos na Instituição.

Godoy (1995) defende que a pesquisa qualitativa se apresenta como a mais adequada para esse trabalho, pois tem como foco estudos que não buscam medição objetiva e quantificação de resultados, mas “a obtenção de dados descritivos sobre pessoas, lugares e processos interativos pelo contato direto do pesquisador com a situação estudada”.

O trabalho também é descritivo, visto que é característica dos estudos de situações que ocorrem na vida social, política, econômica do comportamento humano, de indivíduos ou grupos (CERVO; BERVIAN, 2002). Gil (2002) também ensina que as pesquisas descritivas “têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre as variáveis”.

Assim esta pesquisa caracteriza-se como descritiva, posto que descreverá o estágio de evolução da gestão de custos, bem como os fatores de resistências para a adoção de sua prática como auxiliar na tomada de decisão da administração da Instituição.



Outra característica da pesquisa é se tratar de um estudo de caso, pois está baseada na interpretação da realidade social dos participantes (CERVO; BERVIAN, 2002). Assim, o estudo de caso não se propõe a localizar alguma verdade universal ou teoria genérica que explique, por exemplo, aspectos da gestão de custos, objeto do presente estudo. Scapens (1990; 2006) propõe o estudo de caso para investigar aspectos de mudança na contabilidade gerencial e, conseqüentemente, em aspectos da gestão de custos, dado que esse método oferece a possibilidade de entender a natureza da contabilidade gerencial na prática, considerando o comportamento individual das organizações e de seus colaboradores.

Angonese (2012, p. 111) também ensina que “um intenso volume de pesquisas de estudo de caso tem oferecido evidências mais detalhadas para a existência contemporânea, e da natureza da mudança em contabilidade gerencial” e cita estudos de Sulaiman e Mitchell (2005), Anderson e Young (2001) e Granlund (2001), que também tratam do assunto com profundidade (ANGONESE, 2012).

Existem estudos de caso descritivos, ilustrativos, experimentais, exploratórios e explanatórios que, no caso da presente pesquisa, adere-se com preponderância aos dois últimos tipos. Isso porque a pesquisa investigou a prática da contabilidade da instituição e também tentou explicar como acontece essa complexa prática no dia a dia, com foco na identificação de possíveis fatores de resistências de mudanças nesse processo de trabalho.

3.2 Procedimentos para a coleta de dados

Para que a pesquisa possa garantir a confiabilidade das evidências de um estudo de caso, a coleta de dados deve seguir três princípios: o uso de múltiplas fontes de evidências, a construção de uma base de dados e a atenção em se manter um encadeamento de evidências de modo que um observador externo consiga transitar das questões iniciais do estudo para as conclusões finais e vice-versa (YIN, 2010).

A utilização de múltiplas fontes de evidências é uma das principais características de um estudo de caso, visto que possibilita haver uma transposição de linhas de investigações, na qual os dados coletados servirão para checagem e confirmação das informações extraídas das entrevistas e das análises de documentos e da legislação. Daí a importância de que essas fontes de evidências tenham o mesmo conjunto de variáveis como referencial para a devida checagem desses dados.

A pesquisa bibliográfica, a coleta documental e a realização de entrevistas semiestruturadas compõem os procedimentos metodológicos deste trabalho. Nesse sentido, Gil



(2010, p. 30) assim leciona: “a pesquisa bibliográfica fundamenta-se em material elaborado por autores com o propósito específico de ser lido por públicos específicos. Já a pesquisa documental vale-se de toda sorte de documentos elaborados com finalidades diversas”.

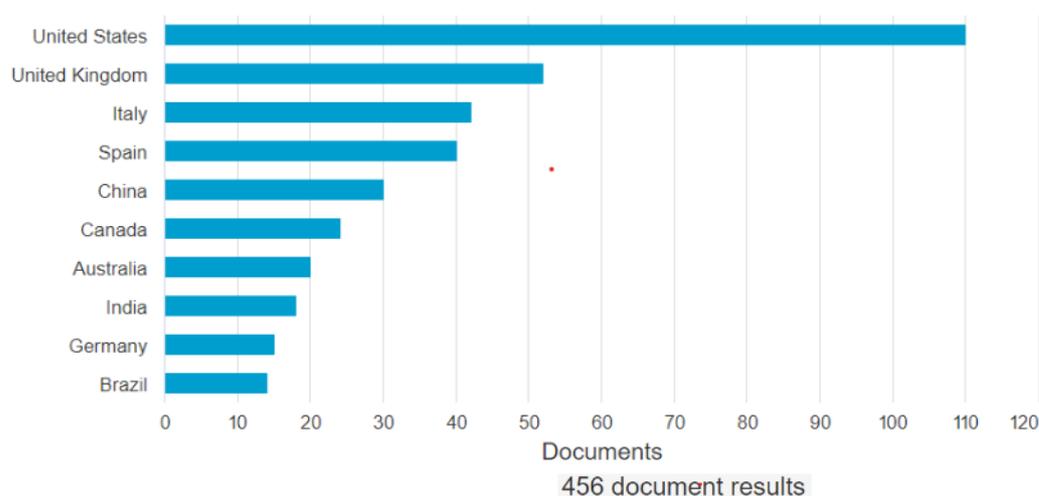
Parte dos artigos utilizados, neste estudo, foi coletada a partir de estudo bibliométrico da base de dados *Elsevier Scopus* e, posteriormente, foi tratada na *VOSviewer*, uma ferramenta de *software* para construção e visualização de redes bibliométricas que permitiu, no caso, a criação de redes de relações de citação, o acoplamento bibliográfico, a cocitação ou a coautoria. A utilização da combinação desses recursos, para esta pesquisa, serviu para identificar a produção científica sobre o assunto, em quais países essa produção é mais intensa e quais os principais autores escrevem sobre a temática.

Na busca dos artigos, na plataforma *Scopus*, foram utilizadas as seguintes *keywords* como filtros: *public administration*; *AND management accounting*; *OR costs management*. Os documentos se restringiram a apenas artigos científicos nos anos de 2019 a 2022, cujo resultado foi de 482 artigos dos quais tão somente 14 de produções brasileiras, como pode ser verificado no Gráfico 1 abaixo.

Gráfico 1 – Pesquisa internacional genérica sobre gestão de custos na administração pública

Documents by country or territory

Compare the document counts for up to 15 countries/territories.



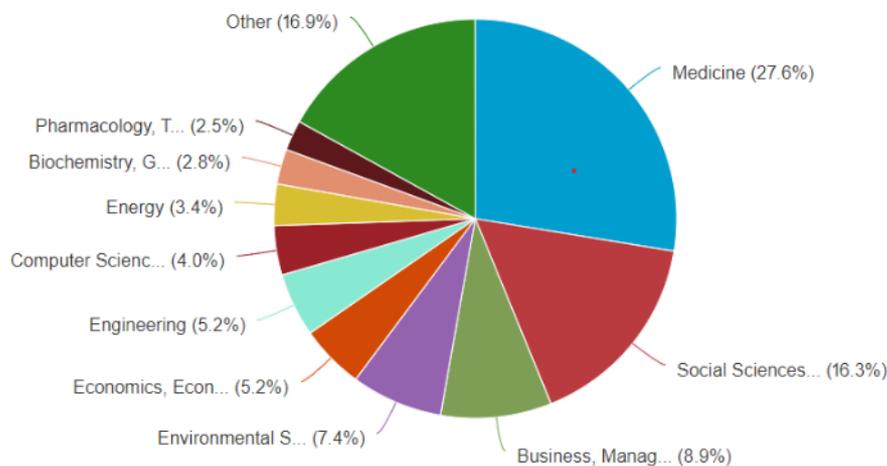
Fonte: *Elsevier Scopus* (2022)

O Gráfico 1 aponta os Estados Unidos da América como o país que mais produz artigos científicos sobre gestão de custos na administração pública, enquanto o Brasil fica na última colocação com apenas 14 artigos publicados na *Scopus*.

Com relação às áreas de conhecimento que mais produziram artigos da temática, o Gráfico 2 demonstra a seguinte divisão:



Gráfico 2 – Pesquisa internacional genérica sobre áreas do conhecimento da administração pública que mais produz artigos sobre gestão de custos
Documents by subject area



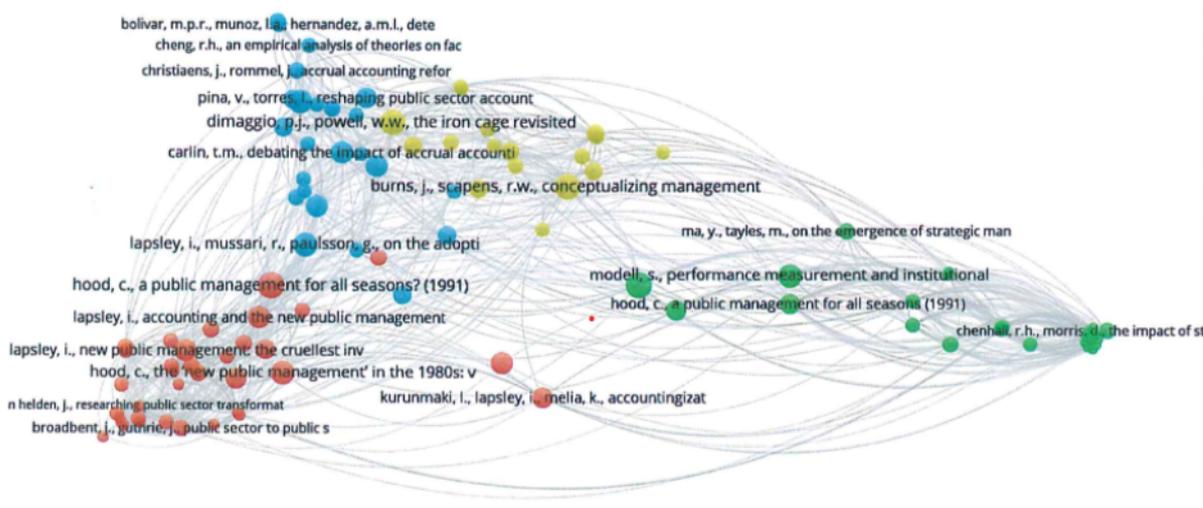
Fonte: *Elsevier Scopus* (2022)

A maior concentração dos artigos está na área da medicina, com 27% do total. As áreas mais próximas ao objeto de estudo deste trabalho são ciências sociais e gestão de negócios, com 16,3% e 8,9%, respectivamente de produção.

O Gráfico 3 apresenta as informações obtidas na plataforma *Elsevier Scopus* com o tratamento na ferramenta *VOSviewer*. A partir dele, foram selecionados os cem autores de artigos científicos sobre o assunto que mais foram citados no mundo e disponibilizados na plataforma *Scopus*. Após leituras dos resumos e de algumas introduções dos artigos desses autores, foram selecionados e utilizados no texto aqueles que mais se relacionaram com o objeto desta pesquisa.



Gráfico 3 – Pesquisa tratada na ferramenta *VOSviewer* com as publicações mais citadas no mundo



Fonte: *Elsevier Scopus* com tratamento no *VOSviewer* (2022)

No Gráfico 3, os autores e as pesquisas citados, que estão nas áreas vermelha e amarela, são as que apresentaram maior densidade de itens e publicações citadas a respeito do assunto. Os autores localizados nas áreas verde e azul têm uma densidade menor de publicações e citações de suas pesquisas. A pesquisa, então, procurou trabalhar com autores e pesquisas localizadas nas áreas vermelha e amarela do gráfico, mas, devido à pertinência temática, alguns trabalhos presentes nas áreas verde e azul também foram utilizados.

Este trabalho utilizou, inclusive, artigos obtidos em pesquisas no Google Acadêmico, com as mesmas palavras-chave, e indicações de professores do Instituto Legislativo Brasileiro (ILB) e especialistas no assunto. Após a leitura dos resumos de alguns trabalhos, foram selecionados aqueles que ajudaram a construir esta pesquisa.

As pesquisas também evidenciaram que os trabalhos e os artigos científicos sobre a gestão de custos na administração pública brasileira, na maioria das publicações, tratavam de sistemas de controle de custos e de sua implementação. Foram poucos os trabalhos que enfrentaram os motivos que dificultam sua implantação na administração pública brasileira, a despeito da existência de normativos que determinem sua implantação e de manual para sua operacionalização pelo setor público, elaborado pelo Tesouro Nacional brasileiro, mencionados na subseção 2.3 do referencial teórico.

Mesmo com a escassez de artigos nacionais sobre o assunto, este trabalho destacou a pesquisa abrangente de Angonese (2012; 2014) e de Souza Neto e Zonatto (2018), que trouxeram sete fatores de resistências internas às organizações no processo de implantação de uma gestão de custos. Durante a análise de documentos e a realização das entrevistas com gestores e técnicos da Câmara dos Deputados, os fatores de resistências mais próximos aos



institucionais foram as referências buscadas com o propósito de confirmar, ou não, sua presença na dinâmica da organização.

O objetivo é entender se existem essas resistências no processo de mudança da contabilidade gerencial da Instituição, identificar quais fatores ocorrem e, ao final da pesquisa, oferecer caminhos para atenuá-los nesse processo de mudança. Então, de forma didática, os fatores de resistências foram subdivididos em dois grupos de variáveis, conforme mostrado no Quadro 3, que serviram de base para a elaboração do questionário semiestruturado aplicado nas entrevistas e também na análise das informações obtidas nos normativos e nos documentos internos.

O agrupamento dos sete fatores de resistência, divididos em dois grupos de variáveis, serviu para melhor evidenciar se a origem da resistência está na estrutura normativa da instituição ou na prática do dia a dia dos indivíduos ou dos grupos de pessoas que refletem a cultura organizacional.

Quadro 3 – Relação entre o grupo de variáveis, os fatores de resistência, a dimensão alcançada no estudo de caso e a fonte de pesquisa

Fatores de Resistência		Dimensões	Fonte de dados
Variáveis Institucionais	Poder Institucional	Autonomia departamental	Documentos e entrevistas
		Vantagens da delegação	Documentos e entrevistas
		Vantagens de desempenho	Documentos e entrevistas
	Confiança	Necessidade de consultoria	Documentos e entrevistas
		Existência de <i>experts</i>	Documentos e entrevistas
	Inércia	Rigidez nas rotinas de trabalhos	Entrevistas
<i>Decoupling ou Loose coupling</i>	Procedimentos não seguidos pelos servidores	Entrevistas	
Variáveis da Cultura Organizacional	Insegurança ontológica	Desafios	Entrevistas
		Volume de trabalho	Entrevistas
	Falta de conhecimento	Conhecimentos e habilidades	Entrevistas
	Aceitação de rotinas	Acolhida do projeto	Entrevistas
		Aceitação dos líderes	Entrevistas

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Angonese (2012)

A partir do Quadro 3, foi elaborado questionário semiestruturado utilizado nas entrevistas e na análise de documentos internos à instituição. A fim de se adequar ao limitado tempo para a realização das entrevistas e também para a análise documental, a pesquisa teve como foco apenas os quatro fatores de resistências das variáveis institucionais. Cabe registrar



que esta é uma pesquisa pioneira no Poder Legislativo e que poderá servir de base para complementação de futuras pesquisas, englobando os fatores de resistência das variáveis da cultura organizacional, bem como outros fatores externos à instituição.

Abaixo, segue o Quadro 4 com o questionário semiestruturado da pesquisa composto pelos fatores de resistência das variáveis institucionais.

Quadro 4 – Relação entre variáveis e suas dimensões dos fatores de resistências da pesquisa e perguntas das entrevistas

Fatores de resistência		Dimensões	Verificação em entrevistas
Variáveis Institucionais	Poder Institucional	Autonomia departamental	<ul style="list-style-type: none"> - Como é realizada a gestão contábil da instituição? - Há gestão de custos para subsidiar decisões administrativas na instituição? - Como é distribuído o poder na gestão de custos da instituição? - Qual o grau de autonomia dos departamentos e setores da Casa na gestão dos custos de seus setores? - Como a alta gestão escolhe o responsável pela manutenção do sistema de contabilidade gerencial e gestão de custos da instituição? - Os departamentos mantêm sistemas informatizados de informações gerenciais disponíveis para facilitar a tomada de decisão? - Como a alta gestão da Instituição tem acesso às informações gerenciais?
		Vantagens da delegação	<ul style="list-style-type: none"> - Há delegação de competências de gestão para departamentos ou setores da Instituição? - A delegação de competências é benéfica para a tomada de decisão na instituição?
		Vantagens de desempenho	<ul style="list-style-type: none"> - Há normativos que estimulem a competição de desempenho entre os departamentos? - Na prática, há alguma competição de desempenho entre os departamentos? Há vantagens com essas práticas?
	Confiança	Necessidade de consultoria	<ul style="list-style-type: none"> - Quem é o responsável por implementar ou modificar o sistema de contabilidade gerencial e de custos da instituição? - Pode haver contratação de consultoria para dirigir possível processo de mudança na contabilidade gerencial?
		Existência de <i>experts</i>	<ul style="list-style-type: none"> - Há especialistas na instituição para conduzir processos de mudanças ou implementação da gestão de custos na instituição de forma participativa?
	Inércia	Rigidez nas rotinas de trabalho	<ul style="list-style-type: none"> - Há tolerância na instituição com a preguiça, a indolência e o ócio dos seus colaboradores na execução de novas rotinas?
	<i>Decoupling ou Loose coupling</i>	Procedimentos não seguidos pelos servidores	<ul style="list-style-type: none"> - Ocorre ou já ocorreu não execução, ou execução parcial de práticas, processos de trabalhos ou projetos inovadores, mesmo com a determinação da alta gestão da instituição? (realização <i>pro forma</i>)

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Angonese (2012, 2014)

O Quadro 4 traz a relação das perguntas realizadas nas entrevistas com os gestores e os técnicos inseridos no processo de gestão contábil e de custos da Câmara dos Deputados. Nesta pesquisa, foram selecionadas perguntas apenas dos quatro fatores que compõem as variáveis



institucionais, devido ao tempo limitado para a pesquisa e também para possibilitar o foco nos fatores que se relacionam com a estrutura organizacional da instituição que, em tese, estão melhor documentados.

Nas **Variáveis Institucionais**, buscaram-se informações da existência de resistências no processo de mudança da gestão de custos provocadas pela gestão legalmente estabelecida na estrutura da instituição. Assim, foram feitas perguntas a respeito de normativos internos sobre gestão de custos para tomada de decisão, da possibilidade de haver delegações que estimulem departamentos, secretarias, assessorias ou chefias para fazerem, por conta própria, a gestão de custos em seus setores e da possibilidade de esse fato estimular o surgimento de resistências no processo de implementação da gestão de custos da Casa Legislativa.

Além disso, questionou-se se, na instituição, há a possibilidade de contratação de consultoria externa ou, ainda, se ela possui especialistas em seu quadro funcional com capacidade técnica para direcionar processos de mudanças na gestão de custos e se a Instituição promoveu, ou promove, a capacitação do quadro técnico para viabilizar melhorias na gestão de custos para qualificar a tomada de decisão dos seus gestores. A pesquisa seguiu em busca de resposta se, na Instituição, é comum surgirem resistências na implantação de novas práticas, sempre que entrarem em choque com o modo de fazer as coisas já estabelecido e, finalizando, qual o grau de tolerância da instituição com a preguiça e a indolência de seus colaboradores.

Além dos artigos científicos, a pesquisa evidenciou normativos internos relacionados à gestão administrativa da Casa como resoluções da Câmara dos Deputado, atos da mesa, portarias e ordens de serviço que, direta ou indiretamente, refiram-se à gestão de custos para a melhoria da tomada de decisão administrativa. Ademais, alguns projetos sobre a temática foram, inclusive, levantados e estarão relatados na próxima seção do trabalho: o estudo de caso.



4 ESTUDO DE CASO

Esta seção é dedicada ao estudo de caso da Câmara dos Deputados com a discussão dos achados nos documentos e entrevistas com gestores da organização a respeito das oportunidades e resistências no processo de implantação da gestão de custos para a melhoria da tomada de decisão. Para tanto, a partir do roteiro disposto no Quadro 4 da metodologia, foram realizadas perguntas sobre as experiências dos gestores nas tentativas de aplicação da gestão de custos para melhoria da tomada de decisão na Instituição.

Foram realizadas cinco entrevistas com gestores com mais de quinze anos de serviços prestados à Câmara dos Deputados, trabalhando em órgãos ligados diretamente à gestão administrativa e à área de finanças, orçamento e contabilidade da Instituição. O Quadro 5 contém o perfil e a qualificação dos entrevistados, tal como o tempo dedicado às entrevistas.

Quadro 5 – Perfil dos entrevistados e tempo dedicado às entrevistas

Perfil dos entrevistados			Entrevistas
Nº	Formação acadêmica	Atuação na Instituição	Duração
1	Administrador	Gestão	26 min.
2	Analista de Informática	Gestão	19 min.
3	Contador/Advogado	Departamento de Finanças	32 min.
4	Engenheiro/Administrador	Gestão	19 min.
5	Contador/Advogado	Gestão/Departamento de Finanças	26 min.

Fonte: Elaborado pelo autor (2022)

Todos os entrevistados, apesar de possuírem formações acadêmicas diversas, realizam atividades ligadas à gestão de custos em projetos pontuais e possuem experiências nessa temática há, pelo menos, dez anos. Todos eles conhecem a legislação que normatiza a gestão de custos, seus benefícios e dificuldades em sua aplicação na Instituição. Essas percepções puderam ser identificadas nas entrevistas relatadas a seguir.

4.1 Variáveis Institucionais

As entrevistas e as análises documentais, portanto, buscaram identificar, na medida do possível, a existência ou não dos seguintes fatores de resistência agrupados nas Variáveis Institucionais: **Poder Institucional, Confiança, Decoupling ou Loose coupling e Inércia**. À medida que as entrevistas forem relatadas, remissões a trechos do referencial teórico poderão ocorrer para validação, ou não, das oportunidades ou resistências verificadas nos processos de aplicação, ou tentativa de aplicação, da gestão de custos para a tomada de decisão.



4.1.1 Poder Institucional

A análise desse fator de resistência está subdividida em três dimensões: **autonomia departamental, vantagens da delegação e vantagens de desempenho.**

A autonomia departamental, em um órgão público de estrutura complexa como a Câmara dos Deputados (vide subseção 2.6), é legalmente regulamentada e, nesse caso, realizou-se com a Resolução nº 20 de 1971 (BRASIL, 1971). Decorridos mais de cinquenta anos de validade, com alterações promovidas por outros normativos, criando estruturas e competências técnicas, ainda é a Resolução nº 20/71 o referencial para a estrutura orgânica da Instituição.

A gestão contábil da CD é regulamentada pela Resolução nº 20/71, com alterações promovidas pelas Resoluções nº 65/84 (BRASIL, 1984) e nº 69/94 (BRASIL, 1994), indicando que essa atribuição é do Departamento de Finanças (DEFIN), como pode ser visto a seguir:

Art. 68. Compete ao Departamento de Finanças e de Controle Interno superintender, no âmbito da Câmara dos Deputados, as atividades normativas e executivas de administração financeira, contabilidade, movimentação financeira e pagamento de pessoal; operar como órgão de apoio nos assuntos relacionados com o acompanhamento físico e financeiro de projetos e atividades, inclusive os decorrentes de contratos e convênios; fornecer os balancetes, o balanço geral, as posições orçamentárias, financeiras e patrimoniais e os relatórios referentes aos resultados obtidos na aplicação de recursos públicos consignados à Câmara dos Deputados; fiscalizar as entidades de direito privado, e organizações que recebam contribuições da Câmara dos Deputados (BRASIL, Res. 20/71, alterada pela Resolução 65/84).

Como se vê, o Departamento de Finanças (DEFIN) é o responsável pelas atividades normativas e executivas da administração financeira e de contabilidade, o que incluiria a gestão de custos da Instituição, caso existisse explicitamente essa atribuição.

Apesar de o Diretor-Geral exercer a atribuição de “planejar, coordenar, orientar, controlar e dirigir atividades administrativas da Câmara dos Deputados” (BRASIL, 1971, art. 68), ele não tem ingerência direta na gestão contábil da Instituição, ficando a responsabilidade de elaboração e execução dos relatórios e controles financeiros, orçamentários e contábeis a cargo do DEFIN. A estrutura administrativa da Casa é tão especializada que, no caso do DEFIN, o departamento ainda se subdivide em coordenações e serviços, cada um com suas atribuições (BRASIL, 1971).

Formalmente, o DEFIN é subordinado diretamente à Diretoria Administrativa e não à DG, o que, na teoria, o submete, hierarquicamente, àquele órgão que, de modo teórico, tem o



poder de nomeação e exoneração do diretor do DEFIN. Na prática, no entanto, o DG exerce forte influência em atividades de todos os departamentos técnicos da Casa, inclusive, nomeando seus diretores, até porque ele é o principal ordenador de despesas e também o elemento de articulação sobre os assuntos administrativos com a Mesa (BRASIL, 1971).

Na dimensão **autonomia departamental**, a resposta à primeira pergunta, sobre **como é realizada a gestão contábil da Instituição**, seguiu os normativos internos citados, o que indicou forte autonomia departamental. O entrevistado nº 1 respondeu que “é realizada pela coordenação de contabilidade do departamento de Finanças, que é muito profissional com foco nos instrumentos tradicionais de gestão”. A marca é a conformidade pública.

O entrevistado nº 2 acrescentou que “existem vários normativos para isso, como a Lei nº 4620/64 e as orientações do Conselho Federal de Contabilidade, e que o DEFIN é o órgão encarregado de encaminhar o relatório de gestão da Casa para o Tribunal de Contas da União”. O entrevistado nº 3, além das ponderações já citadas, observou que há alguns anos a “contabilidade pública vem sofrendo grandes mudanças, pois passou a aderir padrões e princípios da contabilidade internacional, o que tem motivado os profissionais em busca do aprendizado com a prática da contabilidade privada”.

Quando foram perguntados se **há gestão de custos para subsidiar decisões administrativas na instituição**, o entrevistado nº 1 respondeu que “não. Houve apenas em alguns casos concretos, como o programa TáxiLeg, que substituiu parte da compra de veículos próprios por contratação de serviços de transportes sob demanda”. Além disso, foram feitos estudos comparativos entre a manutenção do laboratório médico e da gráfica ou a contratação desses serviços no mercado, mas não houve progresso com essas propostas.

Já o entrevistado nº 3 respondeu que “não há uma gestão de custos sistematizadas. Há algumas experiências como na Coordenação de Transportes (CETRAN) para identificar o melhor custo entre comprar ou alugar veículos; e no Serviço Gráfico (SEGRAF) para aferir os custos dos impressos. Apesar de nos valermos de alguns elementos de custos, isso não está sistematizado na instituição”.

A terceira pergunta, **como é distribuído o poder na gestão de custos da instituição?**, foi respondida da seguinte forma: o entrevistado nº 1 disse que “há uma concentração de poder na DG. Não existe esse trabalho (gestão de custos) implementado de forma sistemática. Os processos de trabalho são consolidados e os processos inovadores precisam ser estimulados para serem realizados”.

O entrevistado nº 2 disse que “o poder é concentrado no DG, ordenador de despesas. O entrevistado nº 3 disse que “para responder temos que compreender onde se encontra custos na



administração pública. Essa gestão está na subsecretaria de contabilidade pública da União. Então as unidades contábeis dos órgãos têm uma ligação técnica com essa subsecretaria.

Ali é que as informações técnicas se encontram. “Aqui na CD, como não temos um órgão de gestão de custos, essa atribuição está sendo exercida pontualmente em alguns órgãos que apuram alguns custos em suas atividades, mas não se revestem dessa atribuição legalmente e nem tecnicamente”. O entrevistado nº 4 disse que “há um paradoxo. A contabilidade é centralizada, mas a DG ainda detém muito poder de decisão”.

Quando perguntados sobre o **grau de autonomia dos departamentos e setores da Casa na gestão dos custos de seus setores**, o entrevistado nº 1 disse que, sobre a gestão dos serviços dos setores, a autonomia é total. A gestão de recursos é diferente, pois as autorizações passam em vários setores. Os setores podem pedir cursos, insumos sem críticas de ninguém. O entrevistado nº 2 disse que “a autonomia é boa. Um exemplo é o mestrado da instituição cujos custos são bem administrados. O poder é centralizado, mas o operacional é diluído e bem feito”.

O entrevistado nº 3 disse que “existe um grau muito grande de autonomia. Os gestores estão preocupados com a execução orçamentária de suas unidades. Não há preocupação com a terminologia, mas quando o sistema existir, os parâmetros técnicos deverão ser estabelecidos. Aí, todos deverão obedecer aos mesmos padrões”. O entrevistado nº 4 disse que “há boa autonomia, mas ninguém pratica por falta de política de gestão de custos que estimule o foco nesse aspecto. Não vemos as unidades administrativas lutando para reduzir custos e aumentar a eficiência. O que se vê é sempre aumentar custos. Não há foco na gestão dos custos”.

A quinta pergunta, **Como a alta gestão escolhe o responsável pela manutenção do sistema de contabilidade gerencial e gestão de custos da instituição?**, foi respondida pelos entrevistados de forma homogênea que a escolha obedecia a aspectos de notório conhecimento da área e de antiguidade. O entrevistado nº 5 acrescentou que “há uma tradição no setor de que o substituto sempre ascende ao posto principal quando há a vacância”. O entrevistado nº 3 ainda observou que “não há um responsável específico para se pronunciar sobre custos, mas quando isso acontecer caminhará para especialistas da área de finanças”.

A pergunta sobre se **os departamentos mantêm sistemas informatizados de informações gerenciais disponíveis para facilitar a tomada de decisão** assim foi respondida: o entrevistado nº 1 disse que “muito pontualmente. Temos algumas notícias de sistemas gerenciais pontuais de relatórios executivos, mas, para a gestão de custos, não há nada específico”. O entrevistado nº 2 disse que “depende do departamento e do gestor responsável. Há, sim, planilhas, sistemas distribuídos pela Casa”. Acrescentou que há o Sistema de Administração Financeira do Governo Federal e o Sistema de Orçamento e Contabilidade



(SIORC) que auxiliam na gestão financeira da Instituição. O entrevistado nº 4 também corroborou com esse entendimento e acrescentou que a gestão das informações é relacionada ao negócio principal dos departamentos, mas a gestão de custos não é o negócio dos departamentos, uma vez que não é o foco.

A sétima pergunta dessa dimensão, relacionada **ao modo que a alta gestão tem acesso às informações gerenciais**, também foi respondida de forma semelhante por todos os entrevistados. Afirmaram ser um ponto sensível, posto que a cúpula tem de demandar as informações aos subordinados, que apresentam as informações de acordo com suas visões. Os entrevistados nº 4 e 5, porém, observaram que haver um esforço da alta gestão em formular alguns painéis de informações gerenciais elaborados pela Assessoria de Projetos e Gestão (APROGE) da Diretoria-Geral e pelo Escritório de Gestão (ESG) da Diretoria Administrativa, mas que os acessos às informações primárias são dificultosos, pois requerem a disponibilização desses dados pelos titulares dos departamentos.

Com relação à dimensão **vantagens da delegação**, foram realizadas duas perguntas. A primeira, sobre **a existência de delegação de competências de gestão para departamentos ou setores da Instituição**, foi respondida pelo entrevistado nº 1 de forma positiva, mas que ainda há muita concentração de poder na figura do DG e que torna o processo decisório muito lento. O entrevistado nº 4 disse que algumas questões sobre a prestação de contas da Instituição, como o encaminhamento do Relatório de Gestão ao TCU, foram delegadas para o DEFIN. O que se percebe é a existência de muita delegação para os departamentos relativa à execução orçamentária de suas unidades, mas pouca autonomia no processo decisório. O entrevistado nº 4 observou que “cada unidade tem autonomia para criar serviços, criar custos, mesmo sem perguntar para ninguém”.

A segunda pergunta sobre se **a delegação de competências seria benéfica para a tomada de decisões na instituição** foi respondida de modo controverso entre os entrevistados. O entrevistado nº 1 respondeu achar que não, pois a decisão também não é delegada. Complementou dizendo que:

Acho que a delegação deveria ser 100% para os setores resolverem os problemas. Há delegação de competências de gestão e há delegação de competências para a decisão. A decisão é concentrada na DG e delegação da gestão nas áreas espalhadas. A decisão é tutelada! Quando tem alguma decisão mais sensível sobe para o DG para decidir. Ocorre que ele não fez a gestão, então, o mérito é rediscutido novamente, o que demanda tempo e aumenta o custo da decisão (ENTREVISTADO nº 1).



Já o entrevistado nº 2 respondeu que “não só é benéfica como é fundamental para agilizar o processo de tomada de decisão”. O entrevistado nº 3 foi um pouco mais específico evidenciando que, devido à escassez de recursos humanos, há resistências nas equipes em assumir delegações, seja qual for. Mencionou, ainda, que alguns servidores se esquivam, pois consideram já ter muitas atividades. “Para a Instituição é benéfico, pois dá agilidade para a resolução de problemas pontuais”. O entrevistado nº 4 respondeu que “é benéfico. É necessário o controle, mas pode ser feito caso a caso. Tem que ser combinado. Princípios de práticas”.

Com relação à dimensão **vantagens de desempenho**, foram realizadas também duas perguntas. A primeira, se **há normativos que estimulem a competição de desempenho entre os departamentos**, foi respondida pelos entrevistados que não há essa cultura na instituição. Cada departamento cuida do seu negócio e não há como compará-lo a outro setor. O entrevistado nº 1, entretanto, observou que está em curso na Casa o programa de resultados, com indicadores de desempenho institucional.

Ele acredita que, no futuro, poderá existir um *ranking* de eficiência entre os departamentos, mas, por enquanto, o programa foca no servidor individualmente. O entrevistado nº 3 também disse que não, mas acrescentou que, na prática, há uma “curiosidade entre os gestores em se conhecer boas práticas de outros setores relacionadas à alocação de recursos em investimentos em suas áreas”.

A segunda pergunta, se **há alguma competição de desempenho entre os departamentos e se há vantagens com essas práticas**, o entrevistado nº 2 respondeu que “não há essa competição, porque as competências são bem discriminadas para cada setor. Talvez, na prática, haja uma competição de boas práticas. Para dar mais credibilidade à prática perante os outros órgãos. O entrevistado nº 4 concordou que não há essa competição de desempenho, mas observou que:

[...] há a competição por visibilidade. Essa visibilidade é contrária à visão de gestão de custos, pois para ser visível é preciso produzir, crescer e aparecer e isso normalmente tem um custo. Essa visibilidade também é cobrada pelos seus colaboradores internamente. Geralmente, quem está mais próximo ao tomador de decisão costuma ganhar o que pede e isso é uma prática fora dos critérios da eficiência. Tem uma diferença entre produção e eficiência. Essa produção vem de uma demanda autêntica? Ou é criada pela unidade? É muita autonomia para as unidades e há essa autonomia na prática. Isso vivenciamos agora na reforma administrativa. Quem está mais próxima recebe insumos e aparece mais. O critério não é o da eficiência ou do desempenho. Infelizmente (ENTREVISTADO nº 4).



De acordo com os relatos dos entrevistados sobre o fator de resistência **Poder Institucional**, percebe-se que a dinâmica da Instituição é pouco favorável para o desenvolvimento de uma cultura voltada para a consolidação da gestão de custos. Isso porque, apesar da existência de concentração de poder de gestão nos departamentos, a DG concentra o poder decisório.

Os departamentos, portanto, concentram-se apenas em suas atividades técnicas, não se interessando em desenvolver atividades para a melhoria da gestão de custos de suas entregas. Embora não haja competição entre os departamentos, visto que possuem atribuições muito específicas e difíceis de comparações, os titulares dos departamentos, quando próximos ao DG, utilizam essa condição para validarem suas ações com projetos que, quase sempre, redundam em aumento de despesa sem atenção aos custos e à eficiência das propostas.

4.1.2 Confiança

No fator de resistência **Confiança**, destacaram-se duas dimensões: a necessidade de consultoria e a existência de *experts*.

Com relação à dimensão **Necessidade de consultoria**, duas perguntas foram formuladas. Na primeira questão, **quem é o responsável por implementar ou modificar o sistema de contabilidade gerencial e de custos da instituição**, todos os entrevistados responderam considerar o DEFIN como o responsável, pois é fonte primária das informações. O entrevistado nº 3 fez analogia com a gestão do poder executivo dizendo que:

[...] a norma determina o órgão central de contabilidade da união como responsável técnica de implementar novidades na contabilidade pública. Então, nós olhamos para esse órgão. A partir daí, a unidade aqui da CD tem a flexibilidade de propiciar essas alterações necessárias, dialogando com esse órgão central da união. O DEFIN é esse órgão aqui na CD, até porque a norma faz essa indicação. Além disso, o DEFIN já tem órgãos responsáveis pelo orçamento, finanças, então, é natural que fique no DEFIN (ENTREVISTADO nº 3).

O entrevistado nº 4 lembrou-se de que a responsabilidade sobre a gestão contábil é do DEFIN, na medida em que está estabelecida em Ato da Mesa. Observou também que “a parte de custos com foco na tomada de decisão não existe e se existisse deveria estar na DG, pois seria o órgão mais beneficiado”.

A segunda pergunta, se **pode haver contratação de consultoria para dirigir possível processo de mudança na contabilidade gerencial**, o entrevistado nº 1 respondeu que seria



interessante, pois a consultoria traria uma visão externa e diferente do que existe internamente. O entrevistado nº 2 também concordou e acrescentou que a Instituição tem excelentes profissionais, mas “trazer uma visão de fora seria importante”.

Já o entrevistado nº 3 não viu benefícios com consultoria e ratificou que a instituição possui especialistas do mais alto gabarito. Relatou, ainda, que ele mesmo tem interesse pela matéria e foi integrante da Câmara técnica de qualidade do gasto público. Disse que “no DEFIN estamos acompanhando esse movimento, trouxemos referências para conversar aqui com as equipes a respeito da temática. A dificuldade é fazer com que esses profissionais se dediquem nessa mudança”. O entrevistado nº 5 também afirmou “não haver essa necessidade de consultoria, posto que demandaria muito tempo para que esses profissionais entendam a mecânica da estrutura organizacional da CD” e que a instituição possui os melhores profissionais da administração pública dessa área.

Na dimensão **existência de experts**, foi realizada a pergunta se **há especialistas na Instituição para conduzir processos de mudanças ou implementação da gestão de custos na Instituição de forma participativa**. O entrevistado nº 1 respondeu que “a gestão de custos depende muito de projetos e instrumentos de controles que dificultam a implantação pelos próprios colaboradores. Se for esperar a participação para implementar, vai ser difícil encontrar especialistas que queiram isso”. O entrevistado nº 4 corroborou com essa visão e mencionou que “nem todos estão dispostos a isto, mas conhecimento técnico há. Basta um *benchmarking* com outros órgãos para se fazer isso”.

No fator de resistência **Confiança**, o que se percebe é que há muita *expertise* no corpo técnico da instituição para a implantação de mudanças na gestão de custos, embora haja pouca motivação dos servidores para assumir tal tarefa. A estrutura organizacional da Instituição favorece esse comportamento, pois o Ato da Mesa nº 20/71 dá a exclusiva competência para o DEFIN, com seus analistas de contabilidade, tratar de matéria financeira e orçamentária. Como o departamento é altamente setorizado e especializado, os servidores já têm muitas atribuições em seus setores e não têm interesse em assumir mais essa tarefa.

4.1.3 Decoupling ou loose coupling

No fator de resistência **decoupling ou loose coupling**, analisou-se apenas uma dimensão: procedimentos que não são seguidos.

À pergunta dessa dimensão, **ocorre ou já ocorreu a não execução, ou execução parcial de práticas, processos de trabalhos ou projetos inovadores, mesmo com a**



determinação da alta gestão da instituição, o entrevistado nº 1 respondeu ocorrer, principalmente, em projetos que deveriam se transformar em processos de trabalho. Acrescentou que “aqui o que é fundamental é feito, mas os projetos inovadores geralmente morrem no caminho”.

O entrevistado nº 2, entretanto, discordou dessa visão e disse que “alguns processos de trabalho poderiam ser melhorados e que a Instituição é secular e, portanto, difícil de ser mudada”. O entrevistado nº 3 disse que muitas disfunções são encontradas no contexto da burocracia e que “há tentativas de introdução de novas práticas inseridas pela visão do institucionalismo sociológico, mas que, às vezes, as pessoas se perdem nos símbolos dessa visão. O entrevistado nº 4 foi mais específico e assim respondeu:

[...] ocorre muito, mesmo contra decisões da Mesa. Às vezes, os comandos nem sempre estão sintonizados com o que é possível ou o que é legal. Não é porque o dirigente quer que tem que ser feito. Às vezes, não há condições técnicas ou tempo, aí tem que negociar com conversas. O que não pode é dizer que vai fazer e não fazer: isso é sabotagem, é pior que a indolência! Às vezes, o dirigente diz o que quer, mas não se comunicou com eficiência. Tem que ter uma comunicação eficiente por parte do dirigente. Há a hierarquia, mas não é ditadura. Há exigências legais que não podem deixar de serem feitas. Tem que estar claro o que fazer, como fazer e quando fazer. O servidor também tem que expor os impedimentos e dificuldades. Aí uma boa conversa e combinação funciona bem. Isso acontece também (ENTREVISTADO nº 4).

Percebe-se, com os relatos, que é um traço da Instituição a ocorrência do *decoupling* ou *loose coupling*, pois a rigidez da estrutura organizacional, com seus processos de trabalhos já pré-estabelecidos, favorece esse comportamento. Além disso, os servidores são concursados e estáveis, o que dificulta demissões e reduções salariais.

4.1.4 Inércia

O fator de resistência **Inércia** investigou a dimensão sobre a rigidez nas rotinas das atividades da Instituição. Para tanto, fez a seguinte pergunta para os entrevistados: **Há tolerância na instituição com a preguiça, a indolência e o ócio dos seus colaboradores?** O entrevistado nº 1 respondeu que há muito. Exemplificou afirmando ser muito difícil conquistar a adesão de servidores para liderar novos projetos e, com isso, o mesmo grupo de servidores acaba por assumir tais desafios. “Se o diretor disser para participar, tudo bem, mas se não, ninguém se mexe. Só faz o básico” (Entrevistado nº 1).



Já o entrevistado nº 2 disse não enxergar essa tolerância. Exemplificou com a recente implementação de um programa de resultados que tem o objetivo de “trazer os servidores para essa missão”. Reforçou refletindo que “essa iniciativa é pela sobrevivência do serviço público que não atura esses comportamentos” (Entrevistado nº 2). O entrevistado nº 3 disse que “Há sim. E exemplificou afirmando que “já havia vivido uma experiência em que, na prática, teve que tolerar um colaborador para não perder aquela parca mão de obra. Foi por falta de opção” (Entrevistado nº 3).

O entrevistado nº 4 também disse que há muito. Refletiu que a instituição não tem mecanismos para impedir, mas poderia ter. Reforçou mencionando não ser possível deixar só para o chefe resolver e que, sem política de RH, não há como evitar isso sem expor o chefe. “Às vezes, o chefe tem que pedir por favor para que executem uma atividade. Tem muito de corporativismo também. Há a necessidade de alinhamento dos objetivos da Casa” (Entrevistado nº 4).



5 CONCLUSÃO

O desenvolvimento desta pesquisa teve o objetivo geral de analisar as possibilidades e as resistências na implantação da gestão de custos na Câmara dos Deputados como forma de qualificar a tomada de decisão administrativa na alocação dos recursos públicos.

A análise deu-se a partir das dificuldades práticas da Câmara dos Deputados, em sua gestão administrativa, em direcionar os esforços para a execução de suas tarefas conectadas a um planejamento estratégico institucional. Apesar de algumas tentativas, a CD ainda não possui processos de trabalhos sistematizados e integrados entre seus setores que possibilitem aos altos gestores a elaboração das decisões de forma técnica e eficiente no uso de seus recursos.

A pesquisa, portanto, buscou identificar fatores de resistências e, indiretamente, possíveis caminhos para viabilizar a implantação de um sistema de gestão de custos, oferecendo aos gestores essa importante ferramenta de gestão administrativa.

Nesse linde, definiram-se os seguintes objetivos específicos: conceituar a gestão de custos; contextualizar o desenvolvimento da aplicação do instituto da gestão de custos no setor público, inclusive, em entidades governamentais internacionais; elencar os principais fatores de resistências internos, que dificultam sua implantação na administração pública; descrever a relação entre a gestão de custos e o orçamento público; e descrever e analisar as iniciativas e as dificuldades de se implantar a sistematização da gestão de custos para subsidiar a tomada de decisão na Câmara dos Deputados.

Para atingir esses objetivos, o estudo iniciou discorrendo com relação ao conceito de custos e situando-o no espectro da contabilidade gerencial, voltada para prover informações ao público interno das organizações, embasando as decisões de planejamento, orçamento, estratégia e sistemas de informações gerenciais e custos (FREZATTI; AGUIAR; GUERREIRO, 2007). Embora seja um conceito antigo, que data do século XIX, a gestão de custos só ganhou força nos anos 1980 e 1990 com as crises fiscais e estruturais vividas pela maioria dos países desenvolvidos. Esse enfoque gerencial se evidenciou no Governo de Margaret Thatcher, no Reino Unido, que trouxe princípios voltados para a eficiência, clara definição das responsabilidades dos servidores públicos e incentivo à inovação.

No Brasil, o conceito de gestão de custos só apareceu, de forma mais clara, na Lei nº 4.320/1964 (BRASIL, 1964) e, partir daí, surgiram inovações, como a Lei de Responsabilidade Fiscal, que estimularam a eficiência na alocação e na execução do gasto público e passaram a exigir que as Leis de Diretrizes Orçamentárias estabeleçam normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos.



Em virtude disso, o orçamento passa a evidenciar o desempenho no setor público e seus impactos na sociedade, o que requer planejamento estratégico de longo prazo, os quais se desdobram em programas, subprogramas e ações, conforme a escola de planejamento estratégico de Mintzberg *et al.* (2004).

Com essa conformação e o advento mais recentemente do Novo Regime Fiscal (BRASIL, 2016), a função controle ganha ainda mais força para conter a expansão dos gastos públicos, em contrapartida, a gestão de custos continua a não receber a mesma atenção. Mesmo com os vários modelos de apuração de custos disponibilizados (subseção 2.2), que visam à melhor avaliação e eficiência dos programas governamentais e ao amadurecimento do processo orçamentário brasileiro, a prática da mensuração dos custos dos programas ainda é negligenciada, o que dificulta a implantação da gestão de custos na administração pública.

O arcabouço normativo sobre custos, no setor público do Brasil, tem avançado na esteira de países mais desenvolvidos como EUA e alguns países da Europa, acompanhando, por exemplo, o que estabelece o *Federal Standards Accounting Advisor Board*, órgão regulador da contabilidade federal dos EUA. Ainda no âmbito internacional, a gestão de custos, como ferramenta de gestão na administração pública, tem o *International Federation of Accountants* como órgão regulamentador, que, juntamente com o Banco Mundial, tem a missão de buscar a convergência aos padrões contábeis internacionais.

No contexto nacional, esse esforço de implementação da convergência aos padrões internacionais está a cargo da STN e do CFC. A STN trata do sistema de custos do Governo Federal, oferecendo, por exemplo, informações para a melhoria da tomada de decisão governamental na aplicação dos recursos públicos, bem como no acompanhamento e na avaliação da gestão deles. Com esse objetivo, a STN editou o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público e elaborou o Sistema de Informações de Custos. Essas ferramentas orientam os gestores em direção à convergência aos padrões da contabilidade internacional e oferece informações para o acompanhamento e a avaliação da gestão de custos dos programas e unidades da administração pública federal.

Já o CFC edita as Normas Brasileiras de Contabilidade e Resoluções, por exemplo, sobre o Sistema de Informações de Custos no Setor Público. Atualmente, a NBC T 16.11 determina a utilização do SICSP em toda a administração pública, elencando uma série de objetivos voltados, sobretudo, à mensuração e à avaliação dos custos de bens e serviços entregues à sociedade, subsidiando a tomada de decisão dos gestores públicos e promovendo a eficiência na administração pública. Vale registrar que a NBC T 16.11 será substituída pela NBC T 34, a partir de janeiro de 2024 que ampliará o rol dos objetivos do SICSP, em especial,



os relacionados ao uso da informação de custos para fins gerenciais e a necessidade de utilização exclusiva do regime de competência.

Mesmo com esses avanços normativos sobre a utilização da gestão de custos na administração pública em seu orçamento, na prática, ainda é pontual sua efetiva aplicação. Nesse sentido, o processo orçamentário, que está em franco movimento de aperfeiçoamento, no qual sua visão programática tem assimilado elementos do orçamento por desempenho/resultado, com a criação de indicadores e uma dimensão qualitativa na utilização dos insumos com o fim de atingir seus objetivos, ainda tem sua aplicação desafiada, mormente, pelo tradicionalismo dos operadores da contabilidade pública e por resistências às mudanças.

A ocorrência de obstáculos, na utilização da gestão de custos, não é exclusividade do Brasil. Estudos mostraram que a experiência internacional de países, como Espanha, Finlândia, EUA e Canadá, mesmo com mais tradição no uso dessas ferramentas, ainda há muita resistência em sua aplicação no setor público.

Assim, baseado em estudos de Angonese (2012; 2016), o trabalho apresentou os principais fatores de resistências internos às organizações na forma de estudo de caso na Câmara dos Deputados. A pesquisa buscou identificar a ocorrências desses fatores de resistências em suas tentativas de aplicação da gestão de custos na gestão da Casa.

Os **resultados** surgiram a partir de investigação documental e de entrevistas realizadas com gestores da instituição, com o objetivo de identificar a ocorrência de quatro fatores de resistências internos à Casa Legislativa: Poder Institucional, Confiança, *Decoupling* ou *Loose Coupling* e Inércia (Quadro 2).

Para o fator de resistência **Poder Institucional**, três dimensões foram verificadas: autonomia departamental, vantagens da delegação, e vantagens de desempenho (Quadro 3).

O principal documento que demonstra o grau de autonomia dos departamentos e setores da CD é a Resolução nº 20/71 (BRASIL, 1971). Com relação especificamente à gestão contábil, de modo geral, algumas alterações foram promovidas pelas Resoluções nº 65/84 e 69/94, delegando ao Departamento de Finanças a competência para todas as atividades executivas da administração financeira e contábil.

O DG que, apesar de ter as atribuições de planejar, coordenar, orientar, controlar e dirigir todas as atividades administrativas, na prática, pouco atua nas questões relacionadas à gestão contábil. Com relação à gestão de custos, como não há normativo claro determinando sua realização, não é realizada sistematicamente. O Departamento de Finanças, não realizada a gestão de custos da CD, concentra-se apenas em suas atividades determinadas pelas resoluções já expostas.



Nas entrevistas realizadas, essa percepção foi confirmada por todos os entrevistados. Acrescentaram que a administração contábil é realizada de forma tradicional e a marca é a conformidade legal. Quando perguntados sobre a realização da gestão de custos, todos foram unânimes em dizer que não há esse processo de trabalho sistematizado, contudo que, em alguns casos pontuais, houve estudo comparativo entre opções para a realização de contratações para ofertas de serviços. Alegaram, ainda, que, como o poder de decisão é concentrado na figura do DG, ordenador de despesas da Instituição, os departamentos, incluído o DEFIN, não se preocupam em qualificar suas decisões, já que, necessariamente, terá de ser tomada pelo DG.

Ao mesmo tempo, o DG não tem mecanismos legais que obriguem os departamentos a manter sistemas e processos de trabalhos com foco na gestão dos custos de suas atividades de maneira a tornar o processo de tomada de decisão mais eficiente. A autonomia nos departamentos é ampla, ainda que sejam focados em seus processos de trabalhos legalmente estabelecidos e a gestão de custos não seja praticada por falta de uma política que a estimule. Não se vê o esforço dos setores para reduzir custos e aumentar a eficiência, tão somente se vê o aumento dos custos.

Os próprios colaboradores internos aos departamentos cobram de seus diretores a captação de mais recursos para a realização de suas atividades, pois julgam que isso proporcionaria ao setor uma imagem de eficiência e imprescindibilidade à Instituição e, em virtude disso, a gestão de custos não é prioritária. O acesso às informações gerenciais pelos altos gestores, para subsidiar suas decisões, é realizado sob demanda, ou seja, eles solicitam aos diretores de departamentos que levem as informações retiradas de seus sistemas para possibilitar alguma tomada de decisão.

A delegação de competências é benéfica para a instituição, de tal modo que agiliza vários processos de trabalhos ligados à execução e a algumas determinações legais. Com relação à tomada de decisão, porém, alguns gestores mencionaram que a delegação não auxilia porque os departamentos não têm autonomia para decidir muitas questões. As decisões são centralizadas na DG e isso atrasa a tomada de decisão, na medida em que os técnicos são obrigados a elucidar todas as dúvidas para o DG novamente, o que torna o processo de tomada de decisão muito lento e dispendioso.

De acordo com documentos internos e relatos das entrevistas, há forte presença do fator de resistência **Poder Institucional**. A combinação de estrutura organizacional hierarquizada, com departamentos especializados com clara definição de tarefas, concentração de poder decisório na DG que, por sua vez, não dispõe de estrutura suficiente para exercê-lo tecnicamente



eficiente, torna o ambiente da organização pouco favorável para o desenvolvimento de inovações e a consolidação de boas práticas de gestão de custos.

O fator de resistência **Confiança** foi verificado em duas dimensões: da necessidade, ou não, de contratação de Consultoria externa; e na existência de *experts* (Quadro 3).

A necessidade de contratação de consultoria para liderar possível implantação de gestão de custos na Instituição não foi unânime. Alguns responderam que seria interessante, pois a consultoria traria para a Instituição experiências de outros órgãos e outras formas de tratar a gestão de custos, o que poderia ser benéfico para a cultura organizacional. Outra parte foi mais cética, por não enxergar vantagens com essa contratação, visto que seria extremamente complexo e demorado demonstrar aos consultores externos a forma como a Instituição funciona.

Além disso, há na Instituição servidores especialistas, mestres e doutores na temática, que poderiam ser utilizados nessa missão. O ponto-chave foi levantado por um dos entrevistados que afirmou ser o desafio convencer esses profissionais a realizar tal tarefa (Subseção 4.1.2). Essa afirmativa demonstra a presença desse fator de resistência na cultura organizacional e que apenas com normativo interno, treinamento e trabalho de convencimento permanente poderá trazer ganhos com a introdução de princípios da gestão de custos na Instituição. Como há os *experts* no quadro de servidores, a alta gestão tem o desafio de trabalhar a confiança desses profissionais, demonstrando as vantagens do processo de gestão de custos, para que a transformação seja possível (Quadro 2).

No fator de resistência **Decoupling ou Loose Coupling**, foi analisada a dimensão da existência, ou não, de procedimentos que não são seguidos pelos colaboradores. Os entrevistados responderam se ocorre a inexecução de práticas, processos ou projetos inovadores, mesmo com a determinação formal da alta gestão da Instituição. Majoritariamente, eles responderam que ocorre, sobretudo, nos projetos que deveriam se transformar em novos processos de trabalho.

Como a Instituição é secular, os processos de trabalho são bem estabelecidos, o que dificulta a incorporação de práticas inovadoras. Um dos entrevistados acrescentou que isso acontece mesmo contra decisões da Mesa, pois, às vezes, o comando não é claro ou, legalmente, não é possível atender. Percebeu-se que a comunicação entre as instâncias não é adequada, dificultando a execução dos comandos. Pode ocorrer, também, impedimentos legais ou técnicos não comunicados adequadamente, o que pode indicar uma inércia, transparecendo um comportamento indolente ou preguiçoso do servidor.



Por fim, no fator de resistência **Inércia**, investigou-se a dimensão da existência de rotinas rígidas nas atividades da CD. Foi perguntado se há tolerância com o ócio, a indolência e a preguiça de seus colaboradores. A maioria dos entrevistados relatou existir essa tolerância, porquanto, muitas vezes, é difícil conseguir a adesão dos servidores em projetos novos, recaindo continuamente, nos mesmos colaboradores, a responsabilidade de desenvolver esses projetos.

Os gestores, de forma geral, não se sentem amparados pela Instituição na missão de cobrar maior participação dos subordinados, os quais, por serem servidores estáveis, ficam muito à vontade para colaborar de acordo com sua disponibilidade. Recentemente, a Casa iniciou um programa de resultados, cujo objetivo é estimular os servidores a assumir tais missões, no entanto, ainda é recente e seus efeitos serão sentidos apenas no futuro.

A pesquisa, portanto, identificou todos os fatores de resistências estudados, em maior ou menor grau de incidência. Características da estrutura organizacional da Câmara dos Deputados dificultam a assimilação de práticas inovadoras como a gestão de custos, devido à alta especialização dos setores, baixa mobilidade funcional e extrema hierarquia estrutural estabelecidas legalmente.

A falta de conexão entre os vários sistemas de informações dos departamentos também dificulta o estabelecimento da gestão de custos para a melhoria da tomada de decisão administrativa. Além disso, a alta gestão da Instituição não estimula/cobra dos departamentos a utilização dessa prática em suas atividades.

Apesar dessas dificuldades, alguns projetos pontuais, relacionados à gestão de custos na Instituição, foram exitosos, o que indica que há espaço e conhecimento técnico para futura sistematização de metodologia e de processo de trabalho acerca do tema. Soma-se a isso, a disponibilidade de *experts* sobre a matéria no quadro de servidores, o que poderá facilitar a adoção dessa prática.

Boa parte do caminho para a adoção da gestão de custos para a melhoria da tomada de decisão administrativa já está pavimentada. Porém, falta conectar os sistemas informacionais, os servidores capacitados, o planejamento estratégico e os normativos sobre governança e riscos para esse objetivo. Além disso, há recursos para a realização de treinamentos permanentes para a adoção e manutenção dessa prática na Instituição.

A presente pesquisa abre a possibilidade de realização de outras pesquisas com foco, por exemplo, na identificação dos fatores de resistências da cultura organizacional e externos à Instituição.



REFERÊNCIAS

ABBAS, Katia; GONÇALVES, Marguit Neumann; LEONCINE, Maury. Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. **Contexto**, [S.I.], v. 12, n. 22, p. 145-159, 2012. Disponível em: <https://www.seer.ufgrs.br/index.php/ConTexto/article/view/33487/pdf>. Acesso em: 12 jun. 2022.

AGUILÀ, Santiago. In search of financial sufficiency in the Spanish public university: From financing to the cost control and cost management. **Intangible Capital**, [S.I.], v. 12, n. 1, p. 17-50, 2016. Disponível em: <https://www.intangiblecapital.org/index.php/ic/article/view/684/489>. Acesso em: 1 set. 2022.

ALBUQUERQUE, Nathalia Alcântara de. **Framework sobre uso de custos na administração pública à luz das alavancas de controle**: um estudo de caso no Governo Federal. 2017. 122 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas, Universidade de Brasília, Brasília, DF, 2017. Disponível em: https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/31363/1/2017_NathaliaAlc%c3%a2ntaradeAlbuquerque.pdf. Acesso em: 20 jul. 2022.

ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, [S.I.], v. 50, n. 1, p. 37-63, 1999. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/340>. Acesso em: 3 set. 2022.

AMORIM, Sônia Naves David. Ética na esfera pública: a busca de novas relações Estado/sociedade. **Revista do Serviço Público**, [S.I.], v. 51, n. 2, p. 94-104, 2000. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/327/333>. Acesso em: 18 jul. 2022.

ANGONESE, Rodrigo. **O processo de mudança no sistema de contabilidade gerencial**: análise da implementação de sistemas integrados de gestão sob a ótica da teoria institucional. Tese 2012. 228 f. (Doutorado em Ciências Contábeis e Administração) – Universidade Regional de Blumenau, Blumenau. 2012. Disponível em: https://bu.furb.br/docs/TE/2012/353009_1_1.PDF. Acesso em: 4 abr. 2022.

BIAZEBETE, Célia Martelli; BORINELLI, Márcio Luiz; CAMACHO, Reinaldo Rodrigues. Análise da aplicação do custeio alvo e do custeio pleno em indústria de confecções: um estudo de caso. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 3, n. 5, p. 44-61, 2009. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rco/article/view/34731/37469>. Acesso em: 4 jun. 2022.

BOINA, Terence *et al.* *Time-driven ABC*: análise bibliométrica de artigos acadêmicos divulgados em periódicos científicos entre 2004 e 2015. **ABCustos**, [S.I.], v. 11, n. 1, p. 45-73, 2016. Disponível em: <https://revista.abcustos.org.br/abcustos/article/view/347/488>. Acesso em: 3 jun. 2022.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Ato da Mesa 250, de 28 de novembro de 2018**. Aprova o Planejamento estratégico da Câmara dos Deputados para o período de 2012-2023. Disponível



em: <https://www2.camara.leg.br/legin/int/atomes/2018/atodamesa-250-28-novembro-2018-787386-publicacaooriginal-156837-cd-mesa.html>. Acesso em: 9 set. 2022.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **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. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 1967. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1960-1969/decreto-lei-200-25-fevereiro-1967-376033-normaatualizada-pe.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2022.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Gestão estratégica da Câmara dos Deputados 2017-2018**. Disponível em: <https://camaranet.camara.leg.br/web/gestao-estrategica/portfolio-2017-2018-b>. Acesso em: 9 set. 2022.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Gestão estratégica da Câmara dos Deputados 2021-2022**. Disponível em: <https://camaranet.camara.leg.br/web/gestao-estrategica/portfolio-estrategico-2021-2022-b>. Acesso em: 9 set. 2022.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Relatório de Gestão da Câmara dos Deputados 2021**. [e-book]. Brasília, DF: Edições Câmara, 2021. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/transparencia/prestacao-de-contas/contas-da-camara/ano-de-2021/miolo_RG202123maio.pdf. Acesso em: 10 nov. 2022.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Resolução nº 20, de 1971**. Dispõe sobre a organização administrativa da Câmara dos Deputados e determina outras providências. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/rescad/1970-1979/resolucaodacamardosdeputados-20-30-novembro-1971-321275-republicacaoatualizada-94058-pl.html>. Acesso em: 15 set. 2022.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **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, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 2011. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao-cfc-1366-2011.htm#:~:text=Custeio%20direto%20%C3%A9%20o%20custeio,fixos%20como%20despesas%20do%20per%C3%ADodo>. Acesso em: 1 ago. 2022.

BRASIL. Presidência da República. **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. Brasília, DF: Presidência da República, 1964. Disponível em: <https://legislacao.presidencia.gov.br/atos/?tipo=LEI&numero=4320&ano=1964&ato=221c3Zq5UNVRVT2b4>. Acesso em: 10 ago. 2022.

BRASIL. Presidência da República. **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. Brasília, DF: Presidência da República, 1998. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm. Acesso em: 1 dez. 2022.

BRASIL. Presidência da República. **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. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 1 dez. 2022.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 14.194, de 20 de agosto de 2021**. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2022 e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2021. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/L14194.htm. Acesso em: 1 dez. 2022.

BRASIL. Presidência da República. **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. Brasília, DF: Presidência da República, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10180.htm. Acesso em: 1 dez. 2022

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual do portal de custos do governo federal**. Disponível em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/contabilidade-e-custos/custos#:~:text=A%20Portaria%20STN%20157%2F2011,as%20condi%C3%A7%C3%B5es%20para%20a%20melhoria> Acesso em: 2 maio 2022.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 157, de 9 de março de 2011**. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. Brasília, DF: Secretaria do Tesouro Nacional, 2011. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:8115. Acesso em: 2 jun. 2022.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 716, de 24 de outubro de 2011**. Dispõe sobre o sistema de custos do governo federal. Brasília, DF: Secretaria do Tesouro Nacional, 2011. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=234413>. Acesso em: 10 maio 2022.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **O conceito histórico de desenvolvimento econômico**. Rio de Janeiro: FGV, 2006. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/1973/TD157.pdf?seque>. Acesso em: 2 set. 2022.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Reforma do Estado para a cidadania: a reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional**. São Paulo: Editora 34, 1998. Disponível em: https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=BG-QehP4dxMC&oi=fnd&pg=PA6&dq=Pereira+1998&ots=auTfrqcASh&sig=X0DvdohSPqZTKbjuPSYa_k5OPyc#v=onepage&q=Pereira%201998&f=false. Acesso em: 10 ago. 2022.

BUSCO, Cristiano; RICCABONI, Angelo; SCAPENS, Robert W. Trust for accounting and accounting for trust. **Management Accounting Research**, [S.I.], v. 17, n. 1, p. 11-41, 2006. Disponível em: <https://reader.elsevier.com/reader/sd/pii/S1044500505000570?token=AD1B6E3B9AAB969E333825FB16A0EDFD55D22F3E30D3D0E53C89FAE28512EECC8F1DB62FDDA9A40C214E49570935DFCD&originRegion=us-east-1&originCreation=20220802212853>. Acesso em: 2 ago. 2022.



BURNS, John; VAIVIO, Juhani. Management accounting change. **Management accounting research**, [S.I.], v. 12, n. 4, p. 389-402, 2001. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1044500501901787>. Acesso em: 29 jul. 2022.

CASTRO, Leirton Saraiva de. **Alocação de custos de TI a centros de custos**: proposta de uma metodologia. 2015. 44 f. Projeto de Intervenção (MBA em Governança Legislativa) – Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento, Câmara dos Deputados, Brasília, DF, 2015. Disponível em: <https://bd.camara.leg.br/bd/handle/bdcamara/38639>. Acesso em: 30 jul. 2022.

CATÂNIO, Antônio Ricardo; PIZZO, João Cláudio Machado; DE OLIVEIRA MORAES, Romildo. *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC): um estudo bibliométrico das publicações nacionais. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 22, 2015, Foz do Iguaçu, PR. **Anais...** Foz do Iguaçu: CBC, 2015. Disponível em: <https://anaiscbc.abcustos.org.br/anais/article/view/3913/3914>. Acesso em: 23 ago. 2022.

CHANDLER, Alfred D. **Strategy and structure**: Chapters in the history of the industrial empire. Cambridge, Massachusetts: MIT, 1962. Disponível em: <https://s3.amazonaws.com/arena-attachments/705027/a973f694aaee073aeb1cfce037f3b11.pdf>. Acesso em: 1 nov. 2022.

DALCI, Ilhan; TANIS, Veyis; KOSAN, Levent. Customer profitability analysis with Time-driven Activity-based costing: a case study in a hotel. **International Journal of contemporary hospitality Management**, [S.I.], v. 22, n. 5, p. 609-637, July 2010. DOI: 10.1108/09596111011053774

DIEHL, Carlos Alberto; SOUZA, Marcos Antonio de. Publicações sobre o Custeio Baseado em Atividades (ABC) em Congressos Brasileiros de Custos no Período de 1997 a 2006. **Contabilidade Vista & Revista**, [S.I.], v. 19, n. 4, p. 39-57, 2008. Disponível em: <https://www.redalyc.org/pdf/1970/197014583003.pdf>. Acesso em: 20 out. 2022.

EVERAERT, Patricia *et al.* Cost modeling in logistics using time-driven ABC: Experiences from a wholesaler. **International Journal of Physical Distribution & Logistics Management**, v. 38, n.3, p. 172-191, April 2008. DOI: <https://doi.org/10.1108/09600030810866977>

FREZATTI, Fábio; AGUIAR, Andson Braga de; GUERREIRO, Reinaldo. Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 18, p. 9-22, 2007. DOI: <https://doi.org/10.1590/S1519-70772007000200002>

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. São Paulo: Atlas, 2007.

GILIO, Luciano; COSTA, Simone Alves da. Contabilidade Gerencial e Contabilidade Financeira: uma abordagem sob a ótica do processo da convergência internacional. **Revista de Auditoria Governança e Contabilidade**, [S.I.], v. 4, n. 12, 2016. Disponível em: <https://revistas.fucamp.edu.br/index.php/ragc/article/view/715>. Acesso em: 22 jul. 2022.



GLAUBER, Francisco. Série de estudos: Custos aplicados ao setor público. Teoria e prática (texto 7). Boletim de Administração Pública Municipal volume IV – práticas de contabilidade. Decisão de fazer ou comprar. Texto original. 2015.

GRANLUND, Markus. Towards explaining stability in and around management accounting systems. **Management accounting research**, [S.I.], v. 12, n. 2, p. 141-166, 2001. Disponível em:

<https://reader.elsevier.com/reader/sd/pii/S1044500500901513?token=06EEE6FCDB7EAB8029E16910834BC6045DE8B4F163EA833D53699005B603533D5B0314E2E93AF3CA380244B6D7894BBD&originRegion=us-east-1&originCreation=20220802212657>. Acesso em: 2 ago. 2022.

GODOY, Arilda Schmidt. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 35, p. 57-63, mar./abr. 1995. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rae/a/wf9CgwXVjpLFVgpwNkCgmnC/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 10 maio 2022.

GOSSELIN, Maurice; HENRI, Jean-François; LAURIN, Claude. Costing governmental services in a reformed environment: Unreachable goal or unfinished business? **Canadian Public Administration**, [S.I.], v. 58, n. 3, p. 384-405, 2015. DOI: <https://doi.org/10.1111/capa.12116>

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Managerial accounting**. 8th. ed. Mason: Thomson Higher Education, 2007. Disponível em: https://ilubis.files.wordpress.com/2008/05/managerial-accounting_8e_hansen-ebook.pdf. Acesso em: 20 set. 2022.

HATCHUEL, Armand *et al.* Strategy as innovative design: an emerging perspective. *In: The globalization of strategy research*. [S.I.]: Emerald Group Publishing Limited, 2010.

INSTITUTO CULTURAL D. ISABEL I. IDII. **D. Pedro II à Regente D. Isabel**. Brasília, DF: IDII, 2011. Disponível em: <https://idisabel.files.wordpress.com/2011/06/cartas-de-pedro-ii-a-princesa-imperial.pdf>. Acesso em: 12 jul. 2022.

INSTITUTO LATINOAMERICANO DE PLANIFICACION ECONOMICA Y SOCIAL. **Informes del director general sobre el programa de trabajo para 1968**. Washington: ILPES, 1967. Disponível em: https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/17707/S6700298_es.pdf. Acesso em: 1 set. 2022.

JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. **A relevância da contabilidade de custos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996. Disponível em: [https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/S0742-3322\(2010\)0000027004/full/html](https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/S0742-3322(2010)0000027004/full/html). Acesso em: 1 nov. 2022.

KAPLAN, Robert S.; ANDERSON, Steven R. Time-driven activity-based costing: a simpler and more powerful path to higher profits. Boston: Harvard Business Press, 2007. Disponível em: <https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=k7LUVKYnFU8C&oi=fnd&pg=PR9&dq=KAPLAN%3B+ANDERSON&ots=h>



pvLKm8VgH&sig=YjuWpMVBi8MmFXfBaJNBC1onjJU#v=onepage&q=KAPLAN%3B%20ANDERSON&f=false. Acesso em: 20 maio 2022.

KAKKURI-KNUUTILA, Marja-Liisa; LUKKA, Kari; KUORIKOSKI, Jaakko. Straddling between paradigms: a naturalistic philosophical case study on interpretive research in management accounting. **Accounting, Organizations and Society**, [S.I.], v. 33, n. 2-3, p. 267-291, 2008. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2006.12.003>

LEONE, George Sebastião Guerra; JUNIOR, Carlos Pedrosa; PAULO, Edilson. Taxinomia dos sistemas de custeio e alocação de custos. **RAUnP**, [S.I.], ano 6, n. 1, p. 61-70, out. 2013/mar./2014. DOI: <https://doi.org/10.21714/raunp.v6i1.506>

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 e desenvolvimento municipal. 2015. 139 f. Dissertação (Mestrado em Planejamento e Governança Pública) – Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, 2015. Disponível em: http://repositorio.utfpr.edu.br/jspui/bitstream/1/1155/1/CT_PPGPGP_M_Lovato,%20Ederson%20Luiz_2015.pdf. Acesso em: 10 jun. 2022.

MACHADO, Nelson. **Sistema de Informação de Custo**: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

MARTINS, Eliseu *et al.* **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2003.

MATOS, Jatene Costa; NOLASCO, Loreci Gottschalk; SILVA, Débora dos Santos. Administração pública gerencial. In: ENIC, [S.I.], 10, 2012. **Anais...** [S.I.]: ENIC, 2012. Disponível em: <https://anaisonline.uems.br/index.php/enic/article/view/1628/1632>. Acesso em: 19 jul. 2022.

MÄTTÖ, Toni; SIPPOLA, Kari. Cost management in the public sector: Legitimation behaviour and relevant decision making. **Financial Accountability & Management**, [S.I.], v. 32, n. 2, p. 179-201, 2016. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1111/faam.12085>. Acesso em: 1 set. 2022.

MEGLIORINI, Evandir; ROCHA, Welington. Uma reflexão sobre a filosofia do *target costing* no contexto histórico atual. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 13, 2006, Belo Horizonte, MG. **Anais...** Belo Horizonte: CBC, 2006. Disponível em: <https://anaiscbc.abcustos.org.br/anais/article/view/1717/1717>. Acesso em: 5 jul. 2022.

MELO, Reymard Savio Sampaio de *et al.* Target value design in the public sector: evidence from a hospital project in San Francisco, CA. **Architectural Engineering and Design Management**, [S.I.], v. 12, n. 2, p. 125-137, 2016. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/283468332_Target_value_design_in_the_public_sector_evidence_from_a_hospital_project_in_San_Francisco_CA/link/5a15d8514585153b546cb3fd/download. Acesso em: 9 set. 2022.



MESSIAS, Diego; FERREIRA, Júlio César; SOUTES, Dione Olesczuk. Gestão de custos no setor público: um panorama de experiências internacionais. **Revista do Serviço Público**, [S. l.], v. 69, n. 3, p. 585-604, 2018. DOI: <https://doi.org/10.21874/rsp.v69i3.2961>

MEYERS, Stephen L. Louderback and Dominiak, Managerial Accounting (Book Review). **The Accounting Review**, [S.I.], v. 51, n. 1, p. 217, 1976. Disponível em: <https://www.proquest.com/openview/6e0a486c6aecc9422f891f56d94536a0/1?pq-origsite=gscholar&cbl=1816369>. Acesso em: 1 dez. 2022

MILLER, Danny; FRIESEN, Peter H. Momentum and revolution in organizational adaptation. **Academy of management journal**, [S.I.], v. 23, n. 4, p. 591-614, 1980. Disponível em: <https://www.proquest.com/openview/09385dc38ea99482a964fb6fcb4bea74/1?pq-origsite=gscholar&cbl=35201>. Acesso em: 2 ago. 2022.

MINTZBERG, Henry *et al.* Planejamento Estratégico. **Revista da ESPM**, São Paulo, v. 19, n. 5, p. 27-33, 2012. Disponível em: https://arquivo.espm.br/revista/setembro-outubro2012/files/assets/common/downloads/files/Revista%20da%20ESPM%20SET_OUT%202012.pdf. Acesso em: 1 set. 2022.

MONROY, Carlos Rodriguez; NASIRI, Azadeh; PELÁEZ, Miguel Ángel. Activity based costing, time-driven activity based costing and lean accounting: differences among three accounting systems' approach to manufacturing. *In: ANNALS OF INDUSTRIAL ENGINEERING 2012*. Springer, London, 2014. p. 11-17. Disponível em: http://adingor.es/congresos/web/uploads/cio/cio2012/EN_04_Business_Administration_and_Strategy/401-408.pdf. Acesso em: 15 out. 2022.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo: Atlas, 2001.

OECD. **Together for Better Outcomes: engaging and Involving SME Taxpayers and Stakeholders**. Paris: OECD iLibrary, 2013. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264200838-en.pdf?expires=1659389063&id=id&accname=ocid54025470&checksum=1D9EF63462811602E5D94D3367AD16EE>. Acesso em: 1 ago. 2022.

OKLU, Rahmi *et al.* Time-driven activity-based costing in IR. **Journal of vascular and interventional radiology**, [S.I.], v. 26, n. 12, p. 1827-1831, December 2015. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.jvir.2015.07.007>

PALUDO, Augustinho Vicente. **Orçamento público e administração financeira e orçamentária e LRF**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2012.

PERNOT, Eli; ROODHOOFT, Filip; VAN DEN ABBEELE, Alexandra. Time-driven activity-based costing for inter-library services: a case study in a university. *The journal of academic librarianship*, v. 33, n. 5, p. 551-560, 2007. Disponível em: <https://reader.elsevier.com/reader/sd/pii/S0099133307001474?token=C47DE98198E5E8D42CFFBA6840911E1FB668D583BFE7BC94A2749047F314BE7238E8DAC3F9B2C07FD1DCD9490368092C&originRegion=us-east-1&originCreation=20221215170259>. Acesso em: 02 jun. 2022.



POMPERMAYER, Cleonice Bastos; LIMA, João Evangelista Pereira. **Gestão de custos**. Finanças empresariais. Curitiba: Associação Franciscana de Ensino Senhor Bom Jesus. Coleção Gestão Empresarial, n. 4, p. 49-68, 2002. Disponível em: <https://fasam.edu.br/wp-content/uploads/2020/07/Finan%C3%A7as-Empresariais.pdf>. Acesso em: 27 jul. 2022.

QUATTRONE, Paolo; HOPPER, Trevor. What does organizational change mean? Speculations on a taken for granted category. **Management accounting research**, [S.I.], v. 12, n. 4, p. 403-435, 2001. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1044500501901763>. Acesso em: 29 jul. 2022.

RAUPP, Fabiano Maury; PINHO, José Antonio Gomes de. Gestão de custos no legislativo municipal como forma de incentivar o exercício da accountability dos gastos públicos. **IBAM**, São Paulo, ano 57, n. 276, 2011. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/bitstream/ri/25747/1/Gest%C3%A3o%20de%20custos%20no%20legislativo%20municipal%20como%20forma%20de%20incentivar%20o%20exerc%C3%ADcio%20da%20accountability%20dos%20gastos%20p%C3%ABlicos.pdf>. Acesso em: 18 jul. 2022.

REDDY, Kamil; VENTER, H. S.; OLIVIER, Martin S. Using time-driven activity-based costing to manage digital forensic readiness in large organizations. **Information Systems Frontiers**, [S.I.], v. 14, n. 5, p. 1061-1077, 2012. Disponível em: <https://link.springer.com/content/pdf/10.1007/s10796-011-9333-x.pdf?pdf=button>. Acesso em: 1 ago. 2022.

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando; BEVILACQUA, Roberto. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. **Revista de Administração Pública**, [S.I.], v. 44, n. 4, p. 959-992, 2010. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rap/a/3tJcsnFy5T9FXcrC9bFd9kP/abstract/?lang=pt>. Acesso em: 13 jul. 2022.

REZENDE, Flávio da Cunha. Teoria comparada e a economia política da expansão dos gastos públicos. **Economia Aplicada**, São Paulo, v. 12, n. 4, p. 607-633, out./nov. 2008. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/eco/a/xGvYmW5hxYTyRwnB3WHbtCf/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 10 ago. 2022.

SANTANA, Esdras Carlos de; CORRÊA, Claudio Rodrigues. O emprego do Sistema de Informação de Custos (SIC) do Governo Federal na Marinha do Brasil: Uma análise gerencial dos custos no setor público. **Pensar Contábil**, [S.I.], v. 16, n. 61, 2015.

SANTOS, Guilherme Kraus dos; RAUPP, Fabiano Maury; SECCHI, Leonardo. Usos e limitações da gestão de custos no Setor Público: evidências baseadas na percepção dos gestores e contadores do Poder Executivo de Santa Catarina. *In*: PIRES, Valdir; SATHLER, André Rehbein. (Org.) **Gestão orçamentária inovadora: desafios e perspectivas no Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2018. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/553045/gestao_inovadora.pdf. Acesso em: 5 out. 2022.



SCAPENS, Robert W. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. **Management accounting research**, [S.I.], v. 5, n. 3-4, p. 301-321, 1994. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1044500584710195>. Acesso em: 12 jul. 2022.

SCHEIN, Edgar H. *et al.* **How can organizations learn faster?:** the problem of entering the Green Room. Cambridge: MIT Sloan School of Management, 1992. Disponível em: <https://dspace.mit.edu/bitstream/handle/1721.1/2399/SWP-3409-45882883.pdf>. Acesso em: 2 ago. 2022.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos; LEAL, Ricardo. Time-Driven Activity Based Costing (TDABC): uma ferramenta evolutiva na gestão de atividades. **Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión**, v. 7, n. 14, p. 1-11, 2009. Disponível em: http://www.observatorio-iberoamericano.org/RICG/N%C2%BA_14/Paulo_Schmidt,_Jos%C3%A9_Luiz_dos_Santos_y_Ricardo_Leal.pdf. Acesso em: 30 set. 2022.

SCOTT, W. Richard. W. Richard SCOTT (1995), Institutions and Organizations. Ideas, Interests and Identities. **M@n@gement**, [S.I.], v. 17, n. 2, p. 136-140, 2014. Disponível em: <https://www.cairn.info/revue-management-2014-2-page-136.htm>. Acesso em: 2 ago. 2022.

SEVERINO, Mauro M. **Proposta para a implementação de metodologia de apropriação de custos na Câmara dos Deputados**. 2015. 64 f. Projeto de intervenção (MBA em Governança Legislativa) – Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento, Câmara dos Deputados, Brasília, DF, 2015. Disponível em: <http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/38749>. Acesso em: 8 set. 2022.

SILVA, Márcia Zanievicz de *et al.* Fatores contingenciais que contribuem para a decisão de modificação do sistema de custeio: estudo de caso em uma indústria moageira. **Revista de Administração**, [S.I.], v. 49, n. 2, p. 267-279, 2014. Disponível em: <https://reader.elsevier.com/reader/sd/pii/S0080210716303454?token=DE7A9E1D0A773FAE33DB65E60B106185C9DC172B32629C494F794E3F0808378A493198047734CE8C5BC97E0582AC6721&originRegion=us-east-1&originCreation=20221215173130>. Acesso em: 4 jun. 2022.

SILVA, Roberto da; BERVIAN, Pedro Alcino; CERVO, Amado Luiz. **Metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 2007. Disponível em: <https://repositorio.usp.br/item/001798508>. Acesso em: 1 set. 2022.

SOUSA MESQUITA, Romulo de; SANTOS FILHO, Nelson Gomes dos. Parcerias Público-Privadas em Casas Legislativas. **Cadernos**, Brasília, DF, v. 1, n. 7, p. 53-76, 2021. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/epcp/cadernos/index.php/CM/article/view/149>. Acesso em: 10 ago. 2022.

SOUZA NETO, Justine Maria Arruda de; SILVA ZONATTO, Vinícius Costa da. Fatores de resistência envolvidos no processo de mudança para implantação do sistema de informação de custos em municípios da Região Serrana de Santa Catarina. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 25, 2018, Vitória, ES. **Anais...** Vitória: CBC, 2018. Disponível em: <https://anaiscbc.abcustos.org.br/anais/article/view/4496/4497>. Acesso em: 22 jul. 2022.



SULAIMAN, Suzana; MITCHELL, Falconer. Utilising a typology of management accounting change: An empirical analysis. **Management Accounting Research**, [S.I.], v. 16, n. 4, p. 422-437, 2005. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2005.03.004>

VARTANIAN, Grigor Haig; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. O método de custeio pleno: uma abordagem conceitual. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 6, 1999, São Paulo, SP. **Anais...** São Paulo: CBC, 1999. Disponível em: <https://anaiscbc.abcustos.org.br/anais/article/view/3170/3170>. Acesso em: 12 out. 2022.

YIN, Robert. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.

